

TÜRK SOSYAL GÜVENLİK SİSTEMİNDE PRİM ZİYAI KABAHATİ VE YAPTIRIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF PREMIUM LOSS MISDEMEANOR AND SANCTIONS IN THE TURKISH SOCIAL SECURITY SYSTEM



Mehmet BULUT*

ÖZ

Sosyal güvenlik sistemlerinin en önemli problemlerinden birisi finansal açıklardır. Finansal açıkların temelinde ise kayıtdışı istihdam, prim harcamaları, tahsilattaki başarısızlık ve af/yapılandırma beklentileri yatmaktadır. Yaşanan finansal açıklar orta ve uzun vadeli birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle prim kaybını en aza indirecek önlemlerin alınması gerekmektedir. Prim ödeme yükümlüsünün ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, primin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edebileceğimiz “prim ziya” kavramı ve bu kabahate uygulanacak yaptırım bu noktada önem arz etmektedir. Türkiye’de prim tarhi işlemi, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yükümlü tarafından hazırlanarak vergi dairesine verilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

ABSTRACT

One of the most important problems of social security systems is financial deficits. Undeclared employment, premium expenditures, failure in collection and amnesty / restructuring expectations are the basis of financial deficits. The financial deficits experienced bring along many medium and long term problems. Therefore, measures should be taken to minimise the loss of premiums. The concept of “loss of premium” and the sanction to be imposed on this misdemeanour, which can be defined as the failure to accrue or under-accrue the premium on time due to the failure of the premium payer to fulfil his duties on time or incomplete fulfilment, are important at this point. Premium calculation process in Turkey, prepared by MPH declaration is required in the form of granting the tax office. If this process is not carried out in full or on time, administrative fines are imposed in accordance

* Doç. Dr. Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mehmetbulut@bayburt.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0157-4906.

Bulut, M. (Nisan 2021). Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Prim Ziyai Kabahati Ve Yaptırımının Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 259, (126-140).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 03.01.2021 / **M.K.T.:** 26.03.2021

Bu işlemin tam olarak ya da süresinde yapılması halinde ise 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası uygulanmaktadır. Ancak uygulamada para cezasının tutarı ile adalet ve tutarlılık açısından bazı sıkıntıların olduğu göze çarpmaktadır. Bu çalışmamızda özellikle bu sıkıntılar açıklanmaya çalışılmış olup akademik anlamda prim ziyayı ve yaptırımına ilişkin bu durumun ilk defa ele alınıyor olması çalışmamıza özgünlük kazandırmıştır.

Anahtar Kelimeler: Prim Ziyayı, Kayıtdışı İstihdam, İdari Para Cezası, Kabahat, Orantılılık

JEL Sınıflandırma Kodları: H55, E24, K34

GİRİŞ

Tüm ülke ekonomilerinde olduğu gibi Türkiye’de de kamu harcamalarının ve borçlanmanın finansmanında en önemli kaynak vergilerdir. Bu nedenle de kamu gelirlerine yönelik teori ve uygulamalar noktasında kavramsal terminolojinin oluşması ve kuralların belirlenmesinde vergiler belirleyici ve yol gösterici bir işlev üstlenmektedir. Bu itibarla vergi ile özdeşleşmiş birçok kavramın diğer kamu gelirlerinin incelenmesi ve uygulanmasında dikkate alındığını görmekteyiz. Türkiye’de tutar olarak olağan gelir kaynakları içerisinde vergilerden sonra gelen en önemli kamu geliri kaynağının ise kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan ödemelerden oluşan sosyal parafiskal gelirler (diğer bir deyişle primler) olduğunu ve vergilemeye ilişkin bazı kavramların bu kamu geliri çeşidinde de kullanıldığını görmekteyiz. Bununla birlikte her ne kadar parafiskal sözcüğü literatürde “vergi benzeri” olarak nitelendirilse de vergi kavramından çok önemli noktalarda ayrışmalar göstermekte ve bu sebeple de prim gelirlerinin birçok açıdan vergilerden ayrı olarak ele alınıp analizlere konu edilmesi gerekmektedir.

Kamusal ihtiyaçların karşılanması açısından finansman kaynaklarının zamanında ve tam ola-

with Law no. 5510. However, it is observed that there are some problems in terms of fairness and consistency in terms of the amount of the fine in practice. In this study, these problems have been tried to be explained especially. The fact that this situation regarding the loss of premiums and sanctions in the academic sense has been handled for the first time has given our study its originality.

Keywords: Loss of premium, unregistered employment, administrative fine, misdemeanour, proportionality

JEL Classification Codes: H55, E24, K34

rak tahsil edilmesi önem arz etmekte olup vergi ziyayının yanı sıra prim ziyayının da ayrıca ele alınıp incelenmesi sorunun tespiti ve çözümü açısından kaçınılmazdır. Nitekim prim ziyayında özellikle, kayıtdışı istihdamın fazlalığı, sosyal güvenlik bilinci ve ahlaki seviyelerindeki düşüklük, af ve yapılandırma beklentisi gibi nedenler ön plana çıkmaktadır. Bu durum da beraberinde, aktif/pasif oranındaki düşüklüğü ve yaşanan finansal açık nedeniyle bütçe transferlerindeki artışı getirmektedir. Bu sorunların önüne geçilmesi açısından prim ziyayına sebebiyet verme kabahatinin tespiti ve caydırıcı yaptırımların uygulanması önem arz etmektedir. Türkiye’de prim ziyayının tespiti durumunda yaptırım olarak idari para cezası uygulanmaktadır.

Bu çalışmamızda öncelikle prim ziyayı ve idari para cezası kavramları üzerinde durulacak, ardından Türk sosyal güvenlik sisteminde prim ziyayı kabahatinin yasal dayanağı açıklanacak ve son olarak da prim ziyayı kabahatinin uygulanması açıklanarak yaşanan sorunlar örneklerle ortaya konulup değerlendirilmelerde bulunulacaktır.

1- KAVRAMSAL YAKLAŞIM

Türk sosyal güvenlik sisteminde prim ziyayı kabahatinin ve yaptırımının ele alınıp değeren-

dirilebilmesi için öncelikle prim zıyaı kavramının neyi ifade ettiği ile kapsamının belirlenmesi önem arz etmektedir. Bunun akabinde prim zıyaı kabahatinin yaptırımı olarak idari para cezası kavramı ele alınacaktır.

1.1- Prim Zıyaı Kavramı

Türkiye’de, merkezi yönetim bütçesinin dışında yer alması ve finansman kaynağının esas itibariyle primler olması itibariyle sosyal güvenlik diğer kamusal hizmetlerden ayrılmaktadır. Primler (diğer bir deyişle sosyal parafiskal gelirler), özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına¹ yapılan zorunlu ödemeler olup karşılığında sigortalıların sosyal parafiskal kuruluşların sunmuş oldukları hizmetlerden faydalanmaları söz konusu olmaktadır². Başka bir ifadeyle primler, Kanunun kendilerine karşı güvence sağladığı sosyal risklerden birinin gerçekleşmesi halinde yapılacak sigorta yardımları ile Kurum yönetim giderlerinin karşılığı olarak alınan parayı ifade etmektedir³.

Sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanında prim gelirlerinin yetersiz olması durumunda, devlet katkısı ve/veya bütçe transferi adları altında yöntemlerle sistemdeki finansal açık giderilmeye çalışılmaktadır⁴. Ancak temel anlamda

sigorta primleri ile finansman modelinin benimsendiğı, etkin ve sürdürülebilir bir sosyal güvenlik sisteminde, prim gelirlerinin sosyal güvenlik harcamalarına yeterli gelmesi ve açık kapatmaya yönelik olağanüstü finansal araçlara başvurulmaması tercih edilmelidir.

Bahsettiğimiz devlet katkısı ve bütçe transferi şeklindeki finansal araçlara ihtiyaç duyulmasının temelinde ise aktif/pasif oranının düşüklüğü⁵, kayıtdışı istihdamın fazlalığı⁶ ve tahsilattaki başarısızlık gibi sebepler yatmaktadır. Bu sebeplerden kayıtdışı istihdam nedeniyle ortaya çıkan kaybı ise prim zıyaı olarak nitelendirmemiz daha doğru olup prim kaybı ve prim zıyaının farklı anlamlarda nitelendirilmesi yerinde olacaktır. Çünkü prim kaybı (diğer bir deyişle prim erozyonu) kavramı, teşvik amaçlı prim indirimi uygulamaları, muafiyet ve istisna düzenlemeleri, prim kaçırma ve primden kaçınma girişimleri ile yapılandırma (erteleme) düzenlemeleri nedeniyle prim matrahında ortaya çıkan aşınmaları ve bu sebeple kapasitenin daha altında prim geliri elde edilmesini ifade etmektedir⁷. Bu itibarla prim kaybı kavramı prim zıyaını da içeren daha geniş bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yaptığımız bu açıklamalardan yola çıkarak, vergi uygulamalarında ve mevzuatında yer alan

¹ Türkiye’de bu kuruluşlar Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü’dür.

² Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. Kasım 2016. s. 437-438.

³ Ali GÜZEL, Ali Rıza OKUR, Nurşen CANIKLIOĞLU. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. Beta Yayınevi. İstanbul. 2020. s. 279.

⁴ Sosyal güvenlik sisteminin finansmanında devlet katkısı ve bütçe transferi uygulamaları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Mehmet BULUT. “Türkiye’de Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması ve İstatistiksel Görünüm”. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 30 (115). 2019. s. 83-108.

⁵ Bir sosyal güvenlik sisteminde aktif /pasif oranı aktif nüfusun pasif nüfusa oranı şeklinde hesaplanmakta olup; aktif nüfus, halen çalışan ve sisteme prim ödeyerek katkıda bulunan sigortalıları, pasif nüfus ise emeklilik ve benzeri nedenlerle aktif olarak çalışmayan ve sosyal güvenlik kuruluşlarından aylık/gelir alan kesim olarak tanımlanmaktadır.

⁶ Kayıtdışı istihdam, genel olarak, ilgili kanunlarca sigortalı olması ve sosyal güvenlik kuruluşlarına bildirim yapılması gereken kişilerin bildiriminin yapılmaması ve dolayısıyla da primlerinin ödenmemesi şeklinde karşımıza çıksa da SGK’ya çalışanlara ödenen ücretten daha düşük düzeyde beyanda bulunulması veya çalışanların çalıştıkları gün sayılarının eksik bildirim şeklinde de karşımıza çıkmaktadır.

⁷ Prim erozyonu kavramı, sebepleri ve etkileri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: Mehmet BULUT. “Prim Erozyonu Sorununun Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Görünümü”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 39 (459). s. 44-57.

vergi ziyai⁸ kavramıyla paralel olarak prim ziyai kavramını, prim ödeme yükümlüsünün⁹ ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, primin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edebiliriz. Dolayısıyla bir prim ziyainın ortaya çıkması;

- 5510 sayılı Kanun'a göre sigortalı sayılan kişinin SGK'ya tescil ettirilmemesi,
- Tescil işlemi yapılmasına karşın aylık prim ve hizmet belgesinin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin süresinde verilmemesi veya hiç verilmemesi,
- Bu belgeler süresinde verilmesine karşın prime esas kazanç veya çalışma gün sayısının eksik bildirilmesi

şeklinde olabilecektir. Saymış olduğumuz bu durumların SGK tarafından yapılan inceleme, mahkeme kararı, diğer kurumlardan alınan bilgi/ belgeler neticesinde tespit edilmesi veya prim ödeme yükümlüsü tarafından kendiliğinden bildirimin yapılması prim ziyainın varlığını etkilemeyecek olup sadece uygulanacak ceza tutarı üzerinde etkili olacaktır. Prim ziyai sonucunda aynen

vergi ziyainda olduğu gibi mali, iktisadi ve sosyal etkiler ortaya çıkabilmektedir. Mali etki ile devlet gelirleri azalmakta; iktisadi etki ile vergi ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasındaki rekabet şartları bozulmakta; sosyal etki ile kaçakçılık nedeniyle kamu düzeni ve vergi/sosyal güvenlik ahlakı bozulmaktadır¹⁰.

Prim ziyai, ceza hukuku kapsamında ele alınacak olursa, kabahat niteliğindeki fiiller arasında yer almaktadır. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2 nci maddesine göre; kabahat, kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıktır. Dolayısıyla kanundaki kabahat tanımı doğrultusunda, özel kanunlarda düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım öngörülen fiiller de kabahat sayılmaktadır¹¹. Nitekim karşılığında idari para cezası ve idari tedbir öngörülen fiiller bu doğrultuda kabahat olarak nitelendirilmektedir¹². Bununla birlikte, kabahatlerin ceza yasalarının dışına alınıp ayrı bir yasa ile, fakat ceza yasalarının güvence fonksiyonu paralelinde düzenlenmesi ceza hukukunun tüm evrensel ilkelerine uyulması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır¹³.

⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinin birinci fıkrasına göre; vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Aynı Kanun'un 344 üncü maddesine göre; 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyaina 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

⁹ Türk sosyal güvenlik sisteminde kimlerin prim ödeme yükümlüsü olduğu 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 87 nci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre özetle; 4/a ve 4/c kapsamında sigortalı olanlar için bunların işverenleri, 4/b kapsamındaki sigortalılar için (muhtar sigortalılar hariç) sigortalının kendisi prim ödeme yükümlüsü sayılmaktadır.

¹⁰ Oğuz YURT, Suat TEKER. "İşletmelerde Sahte Belge Kullanma Durumu Ve Bu Durumun Sonuçları". PressAcademia Procedia. Sayı: 9/1 (Temmuz 2019). s. 151.

¹¹ Hüsnü ALDEMİR. 5560 sayılı Değişiklik Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun Yorumu. Kartal Yayınevi. Ankara. 2007. s. 798.

¹² Erdoğan ÖNER. Vergi Hukuku. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2017. s. 154.

¹³ Kayıhan İÇEL. "Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları". Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. 2016. Sayı:7. s. 634.

1.2- İdari Para Cezası Kavramı

İdari para cezaları, idarenin hukuk düzenine aykırı bazı davranışlara bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak, idare hukukuna özgü yöntemlerle doğrudan doğruya bir idari işlemi ile uyguladığı cezalardır¹⁴. İdari para cezalarının en önemli özellikleri; kanunilik ilkesi, kusur ilkesi ve yargı yolunun açık olması ilkesinin hâkim olmasıdır¹⁵.

İdari para cezaları, devlet hazinesiyle hem bireylerin mal varlığıyla olan ilişkisi sebebiyle hem de kamu düzenini ihlal eden fiillere karşın caydırıcılık fonksiyonu bakımından çok önemli bir yere sahiptir¹⁶. Buradan hareketle caydırıcılık ve temel gelir politikasındaki disiplinin bozulmaması adına, yükümlülüklerle aykırı davranarak devletin gelirlerinde kayba yol açan ilgililerin de cezai anlamda yaptırıma tabi tutulması gerekmektedir ve yaptırımı olmayan kurallar manzumesinin tek başına etkisizliği açıktır¹⁷.

Amacı sosyal güvenliği yaygınlaştırmak, suistimallere karşı caydırıcılığı artırmak ve sosyal güvenliğin bir düzen dahilinde yürütümünü sağlamak olan müeyyideler, 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde idari para cezaları başlığı altında vücut bulmuştur. Genel itibariyle bakıldığında sosyal güvenlik sistemimizde yer alan idari para cezalarının yapıları ve dayandığı sebepleri itibariyle usule müteallik cezalar sınıflandırması içinde yer aldıkları görülmektedir. Bu yapıyla idari para cezaları vergi uygulamalarındaki genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile benzerlik göstermektedir. Buna karşın sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin idari para cezalarında, vergi uygulamalarında yer alan vergi zi-

yai cezasına benzer nitelikte ziyaa uğratılan prim üzerinden ceza hesaplanması uygulamasına da rastlanılmaktadır. Burada önemli olan bir diğer husus ise idari para cezalarının failin katlanamayacağı ve faili ekonomik olarak ticari hayattan bağını kopartacak düzeyde olmamasıdır ki idari para cezalarının ekonomik anlamda çok ağır olması cezada orantılılık ve ölçülülük ilkelerini zedeleyecektir¹⁸.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde sayılmış olan idari para cezalarının miktarlarının belirlenmesinde brüt asgari ücret kıstas alınmaktadır. İdari para cezaları asgari ücrete endekslenerek ceza miktarının enflasyon karşısında erimesi önlenmek ve cezaların caydırıcılık niteliğinin devamına imkan sağlamak istenmiştir. Uygulanacak olan idari para cezası için hangi tarihte geçerli olan asgari ücretin kıstas alınacağı da bir diğer önemli konudur. Genel itibariyle bir idari para cezası için kıstas alınacak asgari ücret, idari para cezası uygulanmasını gerektiren fiilin işlendiği tarihte geçerli olan asgari ücret olacaktır.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde belirtilmiş olan idari para cezalarının uygulanabilmesi için mutlak suretle Kurumca cezanın dayanağının belirtilmesi gerekmektedir. Sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin idari para cezaları genellikle Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde bulunan iki organdan birisi tarafından belirlenen usulsüzlüklere binaen kesilmekte ve ilgiliye tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmektedir. Bu organlardan birisi sosyal güvenliğe ilişkin işlemlerin yürütüldüğü ilgili birimler (daha çok sosyal güvenlik il müdürlükleri), diğeri ise Kurumun denetim ile görevli memurlarıdır.

¹⁴ Mustafa KARABULUT. İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi. Turhan Kitabevi. Ankara. 2008. s. 22.

¹⁵ Tahsin TORUNOĞLU. "Vergi Ziyai Kabahati". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı: 12. Temmuz 2010. s. 484.

¹⁶ Sibel CAN. "İdari Para Cezası". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. 2017. Sayı: 29. s. 429.

¹⁷ Abdi SAĞLAM. "İhtilafli Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi". Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. 2014. Sayı: 4. s.16.

¹⁸ İbrahim ORGAN, Tülay BARAN, "İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması". Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2020. 13(4), s. 795.

2- PRİM ZİYAY KABAHATİNİN VE CEZASININ YASAL DAYANAĞI

Kişiler bazen, ödevli oldukları vergi yükümlülüğünü yerine getirme konusunda bilerek ya da bilmeyerek, kısaca hatalı davranışlarda bulunmak suretiyle bu yükümlülüklerini yerine getiremeyebilmektedirler ve bu durumlarda bu kişilere birtakım yaptırımların ya da cezaların uygulanması söz konusu olmaktadır¹⁹. Sosyal güvenlik uygulamalarında da prim tarh yükümlülüğünü süresinde ve tam olarak yerine getirmeme nedeniyle idari yaptırımların uygulanması gerekmektedir olup bu yaptırımların yasal dayanağının ortaya konulması önem arz etmektedir. Nitekim prim ziyai sonucu uygulanan idari para cezalarının en önemli unsurlarından birisi kanunilik ilkesidir. Bu ilke sayesinde, yükümlüler hangi fiillerinin suç niteliği taşıdığını önceden öğrenerek davranışlarını buna göre şekillendirebilmektedirler²⁰.

Prim ziyai kabahatinin yasal dayanağına değinmeden önce bu kabahatin doğmasına neden olan belgelerin niteliğine değinmekte de fayda vardır. Nitekim 2016 yılında 6728 sayılı Kanun²¹ ile 5510 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikten önce ödenecek olan primlerin tarh işlemi aylık prim ve hizmet beyannameleri ile yapılmakta iken 2018 yılından itibaren pilot il uygulamalarıyla kademeli olarak muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile tarh işlemleri gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Söz konusu belge ile vergi idaresine verilmesi gereken muhtasar beyanname ile SGK'ya verilen aylık prim ve hizmet beyannamesi birleştirilmiştir. Nihayet 2020 Ağustos ayı itibarıyla muhtasar ve prim hizmet beyannamesi pilot il ayrımı olmaksızın tüm illerde uygulanma-

ya başlanmıştır. Bu itibarla sigortalıların cari aya ait prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini içeren muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin en geç ertesi ayın 26 ıncı günü saat 23.59'a kadar yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile birlikte mükellefler (işverenler) her ay bildirmesi gereken bir bildirgeden kurtulmuş, böylece vergiye uyum maliyetleri azaltılarak ve gönüllü uyum teşvik edilerek, zamandan ve beşeri sermayeden tasarruf sağlanmıştır²². Bu çalışmamızda da prim ziyai kabahati açıklanırken yürürlükte bulunan muhtasar ve prim hizmet beyannamesine ilişkin yasal düzenlemelere yer verilecektir.

Prim ziyai kabahatine ve bu kabahate ilişkin uygulanacak yaptırıma ilişkin düzenlemelere 5510 sayılı Kanun'un 102 nci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (m) bendine göre;

Kurumun prim tahakkukuna ve sigortalıların sosyal güvenlik haklarına dayanak teşkil eden 5510 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin on üçüncü fıkrası uyarınca verilmesi gereken beyannamedeki (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) sigortalıların, prime esas kazançlarının veya hizmetlerinin bildirilmediği, eksik ya da geç bildirildiği anlaşılan her bir işyeri için;

1) *Beyannamenin asıl olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla beyannameye kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında,*

2) *Beyannamenin ek olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek beyannameye kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında,*

¹⁹ Tahsin TORUNOĞLU. a.g.m. s.487.

²⁰ Mahmut KAŞIKÇI. "VUK'un 344. Maddesinde Yer Alan Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesi'nce İptali ve Yarattığı Sorunlar". Hukuki Perspektifler Dergisi. Sayı: 6. Mayıs 2006, s.84.

²¹ 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²² Serkan KURT, Süreya Meltem KURT. "Yeni Bir Beyanname Türü Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı: 238. Temmuz 2019. s. 92.

3) Ek beyannamenin, 86 ncı maddenin beşinci fıkrasına istinaden Kurumca resen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

4) Beyannamenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması hâlinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için,

a) Kamu idareleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar hakkında asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında,

b) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar hakkında asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına yarım asgari ücret tutarında,

c) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar hakkında aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına asgari ücretin üçte biri tutarında,

ç) Beyannamedeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması hâlinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında,

idari para cezası uygulanır.

Bunun yanı sıra asgari işçilik uygulaması nedeniyle prim ziyaına neden olduğunun tespit edilmesi halinde farklı bir ceza uygulaması öngörülmüştür. Bu husus hakkında 5510 sayılı Kanun'un 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre;

5510 sayılı Kanun'un 59 uncu maddesi uyarınca Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya 59 uncu maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerce düzenlenen raporlara istinaden, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır.

3- PRİM ZİYAI CEZASININ UYGULANMASI

Türk sosyal güvenlik mevzuatında prim ziyaı kabahatine ilişkin uygulanacak idari para cezaları, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin süresinde ve/veya tam olarak SGK'ya verilmemesi nedeniyle prim tarhının yapılmaması veya eksik yapılması durumlarında öngörülmüştür. Bu çerçevede uygulanacak olan idari para cezalarının maddi unsuru; prim tarhına ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi ile gerçeğe aykırı beyanlar nedeniyle veya çeşitli şekillerle primin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesidir.

Bu anlayış çerçevesinde idari para cezalarının tutarları belirlenirken ise üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Bunlar; (1) muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin süresi geçtikten sonra işveren tarafından kendiliğinden verilmesi, (2) muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Kurum tarafından ek olarak veya resen düzenlenmesi ve (3) asgari işçilik uygulaması sonucunda eksik işçilik tutarının tespit edilmesidir.

3.1- Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin Süresi Geçtikten Sonra İşveren Tarafından Kendiliğinden Verilmesi Durumunda İdari Para Cezası Uygulaması

Sosyal güvenlik uygulamalarında prim zıya, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde sigortalıların, prime esas kazançların veya hizmetlerin (çalışma sürelerinin) hiç bildirilmemesi/eksik olarak bildirilmesi veya bu unsurlar tam olarak beyannamede yer alsa bile yasal süresinde bildirilmemesi halinde söz konusu olmaktadır. Bu durumların varlığı halinde söz konusu hataların/eksikliklerin giderilerek SGK tarafından herhangi bir tespit yapılmadan önce işveren tarafından beyannamenin verilmesi halinde farklı şekillerde ceza uygulanması söz konusu olacaktır. Bu farklılık beyannamenin asıl veya ek nitelikte olmasına göre ortaya çıkmaktadır. Beyannamenin işveren tarafından süresi dışında yine işveren tarafından verilmesi vergi uygulamalarındaki pişmanlık ve ıslah müessesesine benzemektedir. Pişmanlık ve ıslah, mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumları noktasında önemli ve etkili bir uygulamadır ve mükellefler bu kabahatlerine ilişkin pişmanlıktan faydalanarak söz konusu kabahate has cezalarından kurtulabilmekte veya cezanın miktarı azaltılabilmektedir²³.

a) Beyannamenin Asıl Nitelikte Olması İşveren tarafından süresi dışında verilen

muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin asıl nitelikte olması, ilgili dönemde süresi içinde herhangi bir beyanname verilmemiş olmasını ifade etmektedir. Başka bir ifade ile her bir işyeri bazında olmak üzere, sigortalıların prime esas kazanç ve hizmetlerine ilişkin kısmının yasal süresi içinde beyanname ile bildirilmemesi halinde yasal süresi dışında verilen ilk beyanname asıl nitelikte beyannameyi ihtiva etmektedir²⁴.

Belirtildiği şekilde beyannamenin asıl nitelikte olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında idari para cezası uygulanmaktadır (5510 SK, 102/1-m/1). Kanun hükmünden de görüleceği üzere burada yasa koyucu cezada bir üst sınır belirlemiştir. Buna göre asıl nitelikteki beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücretin iki katını aşamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası beyannamede yer alan sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında uygulanacaktır. Başka bir ifade ile beyannamede 9 veya daha az sigortalı olması halinde idari para cezası hesaplanırken sigortalı sayısına dikkat etmek gerekirken 9'dan fazla sigortalının kayıtlı olması halinde aylık asgari ücretin iki katı tutarında ceza uygulanmaktadır. Bu durumu 2021 yılı asgari ücret tutarı dikkate alınarak aşağıdaki şekilde göstermemiz mümkündür:

²³ Doğan BOZDOĞAN. "Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi". Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. Sayı: 12/1 (Ocak 2017). s. 166.

²⁴ Sosyal Güvenlik Kurumu. 2020/8 Sayılı İdari Para Cezası Genelgesi. Ankara. 2020. s. 40.

Tablo.1: Beyannamenin Asıl Nitelikte Olması Halinde Uygulanacak İdari Para Cezası Tutarları (2021 Yılına İlişkin Beyannameler İçin)

Beyannamede Kayıtlı Sigortalı Sayısı	Ödenecek İdari Para Cezası Tutarı (TL)
1	715,5
2	1.481
3	2.146,5
4	2.862
5	3.577,5
6	4.293
7	5.008,5
8	5.724
9	6.439,5
10 ve Daha Fazla	7.155

b) Beyannamenin Ek Nitelikte Olması

İşveren tarafından süresi dışında verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin ek nitelikte olması, ilgili dönemde süresi içinde bir beyanname verilmiş olmasına karşın beyannamede yer alan sigortalı sayısı, prime esas kazanç veya gün sayısına ilişkin eksiklikler nedeniyle tamamlayıcı nitelikte verilen beyannameyi ifade etmektedir. Başka bir ifade ile; her bir işyeri bazında olmak üzere, yasal süresi içinde veya dışında verilen asıl beyannameden sonra, sigortalıların prim ödeme gün sayısı ve/veya prime esas kazanç tutarını artıran ya da asıl beyannamede belirtilen sigortalılar dışında yeni sigortalı/sigortalılar ilave eden beyanname ek nitelikte beyannameyi ihtiva etmektedir²⁵.

Belirtildiği şekilde beyannamenin ek nitelikte olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla beyannamede kayıtlı sigortalı

sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında idari para cezası uygulanmaktadır (5510 SK, 102/1-m/2). Kanun hükmünden de görüleceği üzere asıl nitelikteki beyannamede olduğu gibi burada da yasa koyucu cezada bir üst sınır belirlemiştir. Buna göre ek nitelikteki beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücretin iki katını aşamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası beyannamede yer alan sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında uygulanacaktır. Başka bir ifade ile beyannamede 15 veya daha az sigortalı olması halinde idari para cezası hesaplanırken sigortalı sayısına dikkat etmek gerekirken 15’den fazla sigortalının kayıtlı olması halinde aylık asgari ücretin iki katı tutarında ceza uygulanmaktadır. Bu durumu 2021 yılı asgari ücret tutarı dikkate alınarak aşağıdaki şekilde göstermemiz mümkündür:

²⁵ Sosyal Güvenlik Kurumu. a.g.g. s. 41.

Tablo.2: Beyannamenin Ek Nitelikte Olması Halinde Uygulanacak İdari Para Cezası Tutarları (2021 Yılına İlişkin Beyannameler İçin)

Beyannamede Kayıtlı Sigortalı Sayısı	Ödenecek İdari Para Cezası Tutarı (TL)
1	447,2
2	894,4
3	1.341,6
4	1.788,8
5	2.235,9
6	2.683,1
7	3.130,3
8	3.577,5
9	4.024,7
10	4.471,9
11	4.919,1
12	5.366,3
13	5.813,4
14	6.260,6
15	6.707,8
16 ve Daha Fazla	7.155,0

3.2- Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin Yapılan Tespitler Sonucu Kurum Tarafından Düzenlenmesi Durumunda İdari Para Cezası Uygulaması

Prim ziyai durumunun işveren tarafından bildirilmeden SGK tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmesi durumunda daha ağır idari para cezalarının uygulanması söz konusu olmaktadır. Burada SGK tarafından yapılabilecek tespitler 5510 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin birinci fıkrasının m/4 bendinde belirtilmiştir. Buna göre;

- Mahkeme kararı,
- Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler,
- Diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler,
- Bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler,

neticesinde hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması hâlinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için, idari para cezası uygulanması söz konusu olacaktır.

Bu şekilde yapılacak tespitlerde idari para cezasının tutarı ise defter tutma yükümlülüğü temel alınarak dört farklı kıstasa göre belirlenmekte ve değişmektedir.

a) Kamu İdareleri ve Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar Açısından

Kurum tarafından yapılan tespitler kamu idareleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar hakkında olması halinde uygulanacak idari para cezasının tutarı aylık asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında olacaktır (5510 SK, 102/1-m/4-a).

Kanun hükmünden de görüleceği üzere burada da yasa koyucu cezada bir üst sınır belirlemiştir. Buna göre beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücretin üç katını aşamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası beyannameye yer alan sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücret tutarında uygulanacaktır. Başka bir ifade ile beyannameye 3'den az sigortalı olması halinde idari para cezası hesaplanırken sigortalı sayısına dikkat etmek gerekirken 3 ve daha fazla sigortalının kayıtlı olması halinde aylık asgari ücretin üç katı tutarında ceza uygulanmaktadır. Bu durumu 2021 yılı asgari ücret tutarı dikkate alınarak aşağıdaki şekilde göstermemiz mümkündür:

Tablo.3: Kamu İdareleri ve Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar Açısından Kurum Tarafından Tespit Durumunda Uygulanacak İdari Para Cezası Tutarları (2021 Yılına İlişkin Beyannameler İçin)

Beyannameye Kayıtlı Sigortalı Sayısı	Ödenecek İdari Para Cezası Tutarı (TL)
1	3.577,5
2	7.155
3 ve Daha Fazla	10.732,5

b) Diğer Defterleri Tutmak Zorunda Olanlar Açısından

Kurum tarafından yapılan tespitler diğer defterleri tutmak zorunda olanlar hakkında olması halinde uygulanacak idari para cezasının tutarı aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına yarım aylık asgari ücret tutarında olacaktır (5510 SK, 102/1-m/4-b). Kanun hükmünden de görüleceği üzere burada da yasa koyucu cezada bir üst sınır belirlemiştir. Buna göre beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücretin iki katını aşamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası beyannameye yer alan sigortalı sayısı ba-

şına, yarım asgari ücret tutarında uygulanacaktır. Başka bir ifade ile beyannameye 4'ten az sigortalı olması halinde idari para cezası hesaplanırken sigortalı sayısına dikkat etmek gerekirken 4 ve daha fazla sigortalının kayıtlı olması halinde aylık asgari ücretin iki katı tutarında ceza uygulanmaktadır. Bu durumu 2021 yılı asgari ücret tutarı dikkate alınarak aşağıdaki şekilde göstermemiz mümkündür:

Tablo.4: Diğer Defterleri Tutanlar Açısından Kurum Tarafından Tespit Durumunda Uygulanacak İdari Para Cezası Tutarları (2021 Yılına İlişkin Beyannameler İçin)

Beyannameye Kayıtlı Sigortalı Sayısı	Ödenecek İdari Para Cezası Tutarı (TL)
1	1.788,75
2	3.577,5
3	5.366,25
4 ve Daha Fazla	7.155

c) Defter Tutmakla Yükümlü Olmayanlar Açısından

Kurum tarafından yapılan tespitler defter tutmakla yükümlü olmayanlar hakkında olması halinde uygulanacak idari para cezasının tutarı aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına asgari ücretin üçte biri tutarında olacaktır (5510 SK, 102/1-m/4-c). Kanun hükmünden de görüleceği üzere burada da yasa koyucu cezada bir üst sınır belirlemiştir. Buna göre beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücreti aşamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası beyannameye yer alan sigortalı sayısı başına, asgari ücretin üçte biri tutarında uygulanacaktır. Başka bir ifade ile beyannameye 3'den az sigortalı olması halinde idari para cezası hesaplanırken sigortalı sayısına dikkat etmek gerekirken 3 ve daha fazla sigortalının kayıtlı olması halinde aylık asgari ücret tutarında ceza uygulanmaktadır. Bu durumu 2021

yılı asgari ücret tutarı dikkate alınarak aşağıdaki şekilde göstermemiz mümkündür:

Tablo.5: Defter Tutmakla Yükümlü Olmayanlar Açısından Kurum Tarafından Tespit Durumunda Uygulanacak İdari Para Cezası Tutarları (2021 Yılına İlişkin Beyannameler İçin)

Beyanname Kayıtlı Sigortalı Sayısı	Ödenecek İdari Para Cezası Tutarı (TL)
1	1.192,5
2	2.385
3 ve Daha Fazla	3.577,5

d) Sadece Prime Esas Kazançların Eksik Bildirildiğinin Tespiti Halinde İdari Para Cezası Uygulaması

Sosyal güvenlik mevzuatımızda mahkeme kararı, denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarca yapılan tespitler ya da resmi kurum ve kuruluşlardan alınan yazılar üzerine sadece prime esas kazançlarının Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili düzenlenen muhtasar ve prim hizmet beyannameleri için farklı bir idari para cezası uygulaması öngörülmüştür. Buna göre; beyannamedeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması hâlinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında idari para cezası uygulanacaktır (5510 SK, 102/1-m/4-ç). Kanun hükmünden de görüleceği üzere burada yasa koyucu cezada alt ve üst sınır belirlemiştir. Buna göre beyanname bazında uygulanacak idari para cezası tutarı aylık asgari ücretin onda birin-

den az, iki katından fazla olamayacaktır. Bu şart saklı kalmak üzere, idari para cezası tespit edilen prime esas kazanç tutarına göre belirlenecektir.

Ayrıca, sadece prime esas kazançlarının Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili idari para cezası uygulanan işyerine aynı dönem için yine bu kapsamda prime esas kazançlarının Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılar bulunması nedeniyle idari para cezası uygulanması halinde;

- İlgili dönem için daha önce verilen idari para cezası asgari ücretin iki katını geçmişse idari para cezası uygulanmaması,
- İlgili dönem için daha önce verilen idari para cezası asgari ücretin iki katını geçmemişse, bu kapsamda daha sonra verilen beyannameler için asgari ücretin iki katına ulaşıncaya kadar idari para cezası uygulanması,

gerekmektedir²⁶.

3.3- Asgari İşçilik Uygulaması Sonucu Tespit Edilen Eksik İşçilik Nedeniyle Uygulanan İdari Para Cezası

Yukarıda belirtmiş olduğumuz prim ziyai durumlarına ilişkin uygulanan idari para cezalarının yanı sıra asgari işçilik uygulaması nedeniyle prim ziyasına neden olduğunun tespit edilmesi halinde farklı bir ceza uygulaması öngörülmüştür. Asgari işçilik uygulaması; bir işin yürütümü için gerekli olan en az sigortalı sayısına, sigorta primine esas kazanç tutarına ve çalışma süresine uygun olarak işverence Kuruma yeterli işçilik bildirilip bildirilmediğinin tespitine yönelik bir uygulama olup, kayıt dışı istihdamın önlenmesinin yanı sıra Kurum gelirlerinin artırılmasını da amaçlamaktadır. Asgari işçilik uygulaması; bir işin yürütümü için gerekli olan en az sigortalı sayısına, sigorta primine esas kazanç tutarına ve çalışma süresi-

²⁶ Sosyal Güvenlik Kurumu. a.g.g. s. 47.

ne uygun olarak işverence Kuruma yeterli işçilik bildirilip bildirilmediğinin tespitine yönelik bir uygulamadır.²⁷

Asgari işçilik uygulaması neticesinde eksik işçilik tespit edilmesi halinde bulunan tutarların mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanması gerekmektedir (5510 SK, 102/1-d).

4- PRİM ZİYAI CEZASININ UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Prim ziyai durumunda uygulanan ve yukarıda açıkladığımız idari para cezalarının uygulanmasında adalet ve orantılılık noktasında bazı sıkıntılar bulunmaktadır. Bu sıkıntıların temelinde ise karşılaştırmalı olarak bazı durumlarda daha ağır ceza uygulanması gereken fiillere daha düşük tutarda ceza uygulanması bulunmaktadır. Nitekim mevcut uygulamada bazı durumlarda tamamen sigortasız (kayıtdışı) olarak çalışan bir işçinin tespit edilmesi halinde uygulanan idari para cezasının sadece prime esas kazancı düşük gösterilen bir işçinin tespit edilmesi halinde uygulanan idari para cezasından daha düşük olduğu görülmektedir. Halbuki tamamen kayıtdışı çalıştırma fiili daha yüksek tutarda bir yaptırımı gerektirmektedir. Nitekim hukuk devletinin zorunlu bir sonucu olarak idarenin eylem ve işlemlerinde kullandığı imkân, araç ve ölçülerin, bu davranışıyla elde etmek istediği sonuçlara uyarlanması gerekmektedir ve buna da orantılılık ilkesi adı verilmektedir²⁸.

Bahsetmiş olduğumuz sorun ile ilgili şu şekilde bir örnek vermemiz mümkündür: Bilanço esasına göre defter tutulan bir işyerinde sigortasız (kayıtdışı) olarak çalışan bir işçinin SGK de-

netim elemanları tarafından geçmişe dönük kayıt incelemesi sonucu tespit edilmesi halinde bu kişi için muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verilmemiş olması nedeniyle (asıl veya ek niteliğinde olduğuna bakılmaksızın) 5510 sayılı Kanun'un 102 nci maddesinin (m) bendinin (4) numaralı bendinin (a) alt bendi gereğince bir aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanması gerekmektedir²⁹. Bu da 2021 yılı için 3577,5 TL'ye tekabül etmektedir. Ancak bir işyerinde sigortalı SGK'ya bildirilmekteyken yine SGK denetim elemanları tarafından yapılacak bir incelemede prime esas kazancının eksik bildirildiğinin tespit edilmesi halinde (örneğin; 8.000 TL brüt ücreti olan bir sigortalının asgari ücret üzerinden bildirildiğinin tespiti halinde) 5510 sayılı Kanun'un 102 nci maddesinin (m) bendinin (4) numaralı bendinin (ç) alt bendi gereğince aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında idari para cezası uygulanması gerekmektedir. Buna göre parantez içinde vermiş olduğumuz rakamlar kıstas alınırsa 4.422,5 TL idari para cezası uygulanması gerekmektedir. Sonuç olarak, daha ağır bir fiil olan tamamen kayıtdışılık durumuna, kısmi kayıtdışılık fiiline nazaran daha düşük tutarda idari para cezası uygulanması söz konusu olmaktadır.

Söz konusu senaryoları çoğaltmak ve farklılaştırmak mümkündür. Nitekim tutulan defter türüne ve beyannamede yer alan sigortalı sayısına göre ceza tutarındaki orantısızlık farklılaşabilmektedir. Aşağıda bazı senaryolar dahilinde karşılaştırmalı olarak prim ziyai durumunda uygulanan (2021 yılı dikkate alınarak) idari para cezalarına yer verilmiştir.

²⁷ Mehmet BULUT. *Asgari İşçilik Uygulamaları Usul ve Esasları*. Oniki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2017. s. 5.

²⁸ Atanur EROL. *İdari Yaptırımların Hukuki Nitelikleri ve İdari Yaptırım Kararlarına Karşı Yargısal Başvuru Yolları*. Trakya Üniversitesi, SBE, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. 2009. s.44.

²⁹ Böyle bir durumda ayrıca sigortalı tescili, kayıt belge geçersizliği gibi nedenlerle başkaca idari para cezaları da söz konusu olabilecektir. Ancak konumuz sadece prim ziyai fiilini içerdiğinden diğer idari para cezalarına burada değinilmemiştir. Bu bölümdeki diğer örnekler ve hesaplamalar da aynı anlayışla yapılmıştır.

Senaryo 1	Senaryo 2	Karşılaştırma ve Açıklama
Bilanço esasına göre defter tutan bir işyerinin kayıtları incelenmiş ve 2 sigortasız çalışan tespit edilmiştir. Sigortalıların her biri brüt 10.000 TL ücret almaktadır. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 7.155 TL	Aynı nitelikteki işyerinin kayıtları incelenmiş ve 2 sigortalı çalışanın brüt 10.000'er TL ücret almalarına karşın 5.000'er TL üzerinden bildirimlerinin yapıldığı tespit edilmiştir. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 7.155 TL (üst sınır olduğu için)	Senaryo 1'de daha ağır bir fiil (tamamen kayıtdışı) olmasına karşın Senaryo 2 ile aynı tutarda İPC uygulanmıştır.
Serbest meslek erbabı işverenin kayıtları incelenmiş ve 1 sigortasız çalışan tespit edilmiştir. Sigortalının asgari ücret aldığı tespit edilmiştir. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 1.788,75 TL	Aynı nitelikteki işyerinin kayıtları incelenmiş ve 1 sigortalı çalışanın brüt 6.000 TL ücret almasına karşın asgari ücret üzerinden bildiriminin yapıldığı tespit edilmiştir. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 2.422,5 TL	Senaryo 1'de daha ağır bir fiil (tamamen kayıtdışı) olmasına karşın Senaryo 2'de daha yüksek tutarda İPC uygulanmıştır.
Defter tutmakla yükümlü olmayan işverenin kayıtları incelenmiş ve 1 sigortasız çalışan tespit edilmiştir. Sigortalının asgari ücret aldığı tespit edilmiştir. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 1.192,5 TL	Aynı nitelikteki işyerinin kayıtları incelenmiş ve 1 sigortalı çalışanın brüt 6.000 TL ücret almasına karşın asgari ücret üzerinden bildiriminin yapıldığı tespit edilmiştir. MPHB nedeniyle uygulanacak İPC: 2.422,5 TL	Senaryo 1'de daha ağır bir fiil (tamamen kayıtdışı) olmasına karşın Senaryo 2'de daha yüksek tutarda İPC uygulanmıştır.

SONUÇ

Prim gelirleri, sosyal güvenlik hizmetlerinin tatmin edici düzeyde ve aksatılmadan yürütülebilmesi için çok önemli bir yere sahiptir. Her ne kadar prim gelirlerinin yetersizliği durumunda devlet katkısı ve bütçe transferi yoluyla vergilerle finansman yoluna gidilse de prim gelirlerinin herhangi bir kayba uğramadan tahsil edilmesi önem arz etmektedir. Bu itibarla prim ödeme yükümlülerinin prim tarihini süresinde ve eksiksiz olarak gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu noktada yasalara aykırı davranışları ortadan kaldırmak adına caydırıcılık seviyesi makul yaptırımlar uygulanmalıdır. Türk sosyal güvenlik sisteminde bu şekildeki prim ziyayı fiilini cezalandırmak adına idari para cezaları uygulanmaktadır.

Prim ziyayı fiili durumunda uygulanacak idari para cezaları 5510 sayılı Kanun'un 102/1-m maddesinde yer almaktadır. Bu cezalar ise yükümlü tarafından süresi dışında beyanname verilmesi

ve Kurum tarafından çeşitli şekillerde tespit edilmesi durumlarına göre farklılaşmaktadır.

Bakıldığı zaman 5510 sayılı Kanun'un 102/1-m-4(ç) hükmündeki temel amacın vergi uygulamalarındaki vergi ziyayı cezasında olduğu gibi ziyayı uğratılan tutar ile bağlantılı bir yaptırımın uygulanması olduğunu görmekteyiz. Ancak bu düzenlemede kısmi kayıtdışılıktan daha ağır bir fiil olan hiç sigortalı bildirilmemesi haline nazaran daha yüksek tutarda bir yaptırım öngörülmüştür. Nitekim tamamen kayıtdışı çalıştığı tespit edilen bir işçinin denetim elemanı tarafından tespit edilmesi halinde aynı zamanda prime esas kazancı da belirlenmektedir. Bu durumda yapılan tespit prime esas kazanç alt sınırından veya çok daha üstünden bir tutar tespit edilmesi nin idari para cezasının tutarına bir etkisi yokken kısmi kayıtdışılıkta ceza tutarı değişebilmekte ve bir adaletsizlik ortaya çıkabilmektedir.

Uygulamada yaşanması muhtemel bu sıkıntılarının ve adaletsizliğin ortadan kaldırılması için tamamen kayıtdışı çalışan bir sigortalının tespiti ile sadece prime esas kazancın eksik olduğunun tespiti hallerinde uygulanan idari para cezalarındaki farklı tutarlardan vazgeçilmesi ve her ikisinde de, vergi uygulamalarında geçerli olan vergi ziyai cezasında olduğu gibi, ziyaa uğratılan prim tutarına göre belirlenen ceza uygulamasına geçilmesi yerinde olacaktır. Aksi durumda mükellef psikolojisi bakımından tamamen kayıtdışı kalma durumunun kısmi kayıtdışılığa nazaran daha tercih edilir bir durum olması sonucu karşımıza çıkacaktır. Ayrıca daha adil bir yaptırım sisteminin uygulanabilmesi adına prim ziyai durumunda uygulanan idari para cezalarındaki üst sınırın tamamen kaldırılması gerekmektedir. Nitekim bu cezalarda üst sınırın mevcut olması kayıtdışılığın belli bir düzeyden sonra teşvik edilmesine neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2016). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. Kasım
- ALDEMİR, H. (2007). *5560 sayılı Değişiklik Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun Yorumu*. Kartal Yayınevi. Ankara.
- BOZDOĞAN, D. (2017). *"Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi"*. Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. Sayı: 12/1 (Ocak 2017). s. 153-168.
- BULUT, M. (2017). *Asgari İşçilik Uygulamaları Usul ve Esasları*. Oniki Levha Yayıncılık. İstanbul.
- BULUT, M. (2019). *"Prim Erozyonu Sorununun Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Görünümü"*. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 39 (459). s. 44-57.
- BULUT, M. (2019). *"Türkiye'de Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması ve İstatistiksel Görünüm"*. Sayıştay Dergisi, Sayı: 30 (115). s. 83-108.
- CAN, S. (2017). *"İdari Para Cezası"*. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Sayı: 29. s. 407-429.
- EROL, A. (2009). *İdari Yaptırımların Hukuki Nitelikleri ve İdari Yaptırım Kararlarına Karşı Yargısal Başvuru Yolları*. Trakya Üniversitesi, SBE, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.
- GÜZEL A. vd. (2020). *Sosyal Güvenlik Hukuku*. Beta Yayınevi. İstanbul.
- İÇEL, K. (2016). *"Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları"*. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. Sayı:7. s. 621-635.
- KARABULUT, M. (2008). *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- KAŞIKÇI, M. (2006). *"VUK'un 344. Maddesinde Yer Alan Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesi'nce İptali ve Yarattığı Sorunlar"*. Hukuki Perspektifler Dergisi. Sayı: 6. Mayıs 2006, s.80-91.
- KURT, S., KURT, S.M. (2019). *"Yeni Bir Beyanname Türü Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi"*. Vergi Raporu Dergisi. Sayı: 238. Temmuz 2019. s. 85-92.
- ORGAN, İ., BARAN, T. (2020) *"İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması"*. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 13(4), s. 792-808.
- ÖNER, E. (2017). *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- SAĞLAM, S. 2014. *"İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi"*. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. Sayı: 4. s.1-18.
- Sosyal Güvenlik Kurumu. (2020). *2020/8 Sayılı İdari Para Cezası Genelgesi*. Ankara.
- TORUNOĞLU, T. (2010). *"Vergi Ziyai Kabahatı"*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı: 12. Temmuz 2010. s. 477-544.
- YURT, O., TEKER, S. (2019). *"İşletmelerde Sahte Belge Kullanma Durumu Ve Bu Durumun Sonuçları"*. PressAcademia Procedia. Sayı: 9/1 (Temmuz 2019). s. 150-154.