

## VERGİ USUL KANUNUNUN CEZA HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERE BİR BAKIŞ

Burhan TOKCAN  
Sayıştay Savcı Yrd.

### GİRİŞ

Vergi demokrasi ile idare edilen ülkelerde, ülkeyi yönetenlerce iyi kullanıldığı takdirde, ülkenin kalkınmasında hiç şüphesiz en etkin iktisadi kaynaklardan birisidir. Devletin sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmesi, herşeyden önce verimli, istikrarlı ve devamlı bir gelir kaynağının mevcudiyetine bağlıdır. Hangi yönetim şekli ile idare edilirse edilsin ülkelerin hemen hepsinde kamu giderlerinin karşılanması için yegane kaynak vergidir.

Devletin devamlı gelir kaynağı olan vergilerin adaletli ve eşitlik prensiplerine uygun olarak çağdaş bir yapıya kavuşturulabilmesi herşeyden önce mükellefler ile karşılıklı güven, uyum ve uzlaşma zeminine bağlıdır.

Bu sebeple, 29.07.1998 gün ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerden göze batan maddelere değinelim.

### MADDELER VE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

#### . Arttırım Suretiyle Ceza Uygulaması :

213 sayılı V.U.K.'nun 339'ncu maddesi 30.12.1980 gün ve 2365 sayılı kanunun 65. maddesi ile değiştirilmiş olup, maddede; "kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nisbetinde arttırılır." denilmektedir.

Madde 4369 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilmiş ve maddeye; "Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır." hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Her iki maddenin tetkikinden de anlaşılacağı üzere; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları birleştirilerek tek bir cezaya "Vergi ziyası cezasına" dönüştürülmüş ve "aynı neviden" ibaresi madde metninden çıkarılarak her ne surette olursa olsun vergi ziyası cezası veya usulsüzlük cezası işleyen mü-

kelleflere ağırlaştırılarak ceza uygulama cihetine gidilmiştir. Örneğin; bilgi vermekten imtina eden mükellefe kesilen usulsüzlük cezası kesinleştikten sonra, mükellefin aynı neviden olmayan beyanname, geç verilmesinden dolayı kesilecek usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında daha fazla olacaktır.

### . Cezadan Ceza Alınması Ve Farklı Faiz Uygulaması :

213 sayılı V.U.K.'nun 368 inci maddesi 23.06.1982 gün ve 2686 sayılı Kanunun 41. maddesi ile değiştirilmiş ve madde metninde; "Vergi cezalarının ödenme zamanı" belirtilmiştir.

Aynı maddeye 4369 sayılı kanunun 16. maddesiyle bir fıkra eklenmiş ve fıkroda; "Şu kadar ki, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 112'nci madde de belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir." hükmü yer almıştır.

Bu hükmeye göre; mükellefler "özel ödeme zamanı" başlığını taşıyan ve 04.12.1985 ve 3239 sayılı kanunun 8. maddesi ile değişik 213 sayılı V.U.K.'nun 112. maddesinde, vergilerle ilgili olarak geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi ödemek zorunda iken, verginin yanında kesilen cezalara da gecikme faizi ödemek durumunda bırakılmıştır. Bu durumda cezadan ceza alma yoluna gidilmiştir.

Bu konu ile ilgili olarak 4369 sayılı kanunun 2. maddesiyle 213 sayılı V.U.K.'nun 112. maddesine eklenen 4 numaralı bent hükmüne göre; "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükmüne göre ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." denilmektedir.

Görüldüğü üzere; Devlet mükelleflerden olan alacağının zamanında ödenmemesine 6183 sayılı kanuna göre "Gecikme Faizi" almakta, mükelleflerin alacağına karşılık daha düşük oranlı olan "Tecil Faizi" ödemektedir. Diğer taraftan, "tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden" kanuni ifadenin ise vergi dairelerindeki personelin "vergi iadesi ile ilgili işlemi neden zamanında yapmadın da Hazineyi zarara uğrattın" sorularına muhatap kalacaklarından bilgi ve belgelerin tamamlanması mümkün olmayacak, böylece mükellefler alacağını yine "Tecil Faizi" olmadan alacaklardır.

### . Maliyenin Yol Denetimi ve Cezası:

213 sayılı V.U.K.'nun "Özel Usulsüzlük ve Cezaları" başlığını taşıyan 353. maddesine 4369 sayılı kanunun 12. maddesi ile 7 numaralı bentten sonra gelmek üzere 8, 9 ve 10 numaralı bentler eklenmiştir.

On numaralı bentte; "Bu kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000.- TL özel usulsüzlük cezası kesilir." denilmektedir.

V.U.K.'nun "Maksat ve Yetki" başlığını taşıyan 04.12.1995 gün ve 3239 sayılı kanunun 12. maddesi ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyesinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tesbit etmek" yetkisi verilmiştir.

Bu uygulama öteden beri sürdürülmekte ve Maliye Bakanlığı personeli ile Trafik polisinin işbirliği ile yürütülmekteydi, şimdi ise getirilen yenilikle "Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin" denilmek suretiyle yeni bir üniformalı ihdas edilmiştir. Bundan maksat Trafik polisi olmadan Maliye Bakanlığı elemanlarınca araç kontrolünün özel işaretli görevliler tarafından yürütüleceği ise, buna 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu cevaz vermemektedir. Çünkü; sözkonusu kanununun 5. maddesinde Emniyet Genel Müdürlüğü'nün merkez, bölge, il ve ilçe trafik kuruluşları, görev ve yetkileri sayılmış (b) bendi 2. sırasında; "Duran ve akan trafiği düzenlemek ve yönetmek" yetkisi bu kuruluşa verilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir hususta hangi araç olursa olsun, ister özel, isterse Karayolları Trafik Kanunun'da tanımı yapılan araçlardan biri olsun "Dur" ikazına uyulmadığı takdirde kanunda belirtilen ceza ile muhatap kalacaktır.

Diğer bir hususta; Trafik akışı içerisinde durması imkansız olan veya dur ikazını görmeyen veya yanında çalıştırdığı şoförün bu kurallara uymaması nedeniyle cezaya muhatap olacak araç sahibidir. Çünkü; bu konuda yapılacak tutanak tek taraflı olarak tanzim edilip uygulanacaktır.

### . Vergi Ziyai Suçu İle Kaçakçılığın Ayrılması :

4369 sayılı kanunun 213 sayılı V.U.K'na getirdiği değişikliklerden birisi de "Vergi Ziyai Suçu" ile "Kaçakçılık Suçunu" ayırmasıdır. 213 sayılı V.U.K'un 341'inci maddesinde "vergi, ziyai mükellefin veya sorumlunun vergilendirilme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zaminında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." denilmektedir.

Değınilen kanun maddesi hükmünü yerine getirmeyenlere "vergi ziyayı cezası" kesileceğini ve cezanın, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiğı tarihe kadar geçen süre için, V.U.K.'nun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur hükmü 4369 sayılı kanunun 11'inci maddesi ile getirilmiştir.

Yine; 4369 sayılı kanunun 11'inci maddesi ile değışik 213 sayılı V.U.K.'nun 344'üncü maddesinin üçüncü paragrafında; "vergi ziyama 359'ncü maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." denilmek suretiyle kaçakçılık suçuna giren durumlarda cezanın vergi ziyayı suçundan ayrıldığını belirlemiştir.

Daha sonra kasten vergi ziyama sebebiyet veren mükelleflerle ilgili olarak 4369 sayılı kanunun 14'üncü maddesi ile 213 sayılı V.U.K.'nun 359'uncü maddesi yeniden düzenlenmiş ve kaçakçılık suçunu işleyen mükellefler açısından işlenen fiiler ikiye ayrılmıştır.

Birincisine göre;

"A- Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyetinde bulunan;

- . Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğeri kayıt ortamlarına kaydedenler.
- . Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğı halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.)

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur." denildikten sonra hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için hüküm tarihindeki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınarak uygulanacağını ve tecilin söz konusu olmayacağını hükme bağlamaktadır.

İkincisine göre;

"B- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyetinde bulunan;

- . Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.)
- . Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar

Hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur." denilmek suretiyle eskiye oranla hapis cezası ağırlaştırılarak verilecek cezanın bir yılın üzerine çıkarılması ile bu gibi suç işleyen mükelleflere tecil veya paraya çevrilme hakkını tanımamakta, verilen ceza süresince hapis yatmak zorunda bırakılmaktadır.

## SONUÇ

Vergi Usul Kanunu; Gümrük ve Tekel vergileri hariç genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanan bir kanun olup, bu anlamda vergi kanunlarının Anayasa'sı hüviyetindedir.

Söz konusu kanunda 4369 sayılı Kanunla yapılan en son değişikliklerle mükelleflere getirilen ve mükelleflerinde vergi iadesine karşı olan sorumluluklarını özetleyecek olursak;

1. Aynı neviden olsun veya olmasın vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası, kesilen mükellefler bu cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak vergi ziyai cezasında beş usulsüzlük cezasında iki yıl içerisinde tekrarlanması halinde kesilen cezalar artırılarak uygulanacaktır. Oysa hukuk nizamında aynı neviden işlenen fiillerde, cezalarda ağırlaştırmaya gidilmesine rağmen burada bu duruma yer verilmemiştir.
2. Vergi cezası dava konusu yapıldığında eskiye göre faiz hesaplanmamaktayken yeni düzenleme ile gecikme faizi getirilmekle cezadan ceza alma yoluna gidilmiştir. Bu düzenleme de hukuka aykırıdır. Çünkü; ceza uygulanan mükellef zaten işlediği suçtan cezalandırılmıştır. Bu cezayı dava konusu yaptığında cezaya gecikme faizi uygulamakla mükellefin anayasal hakkı olan dava açma yolu engellenmek istenmekte, davayı kazanamadığında da geçen süreye gecikme zammı uygulanarak cezalanan mükellef tekrar cezalandırılmaktadır.

3. Yeni düzenlemeyle Devlet alacağına karşın yüksek oranlı olan "Gecikme Faizi"ni mükellefin vergisine ilave ederken, mükellefin alacağı vergiye karşın daha düşük oranlı olan "Tecil Faizi" uygulamaktadır. Bu durum verginin adil olarak uygulanmadığının açık bir kanıtıdır.
4. Maliye yol denetiminde özel işaretli görevli ihdas etmiş olmasına rağmen trafik akışını düzenleme yetkisi Karayolları Trafik Kanunu'na göre Emniyet Genel Müdürlüğü'ndedir. Bu düzenlemenin de 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile birlikte ele alınmalıdır. Burada bir diğer hususta; Dur işaretine uymayan araçların sahiplerine ceza öngörölmüşse de, bu konu ile ilgili olarak tanzim edilen ceza tutanağında araç sahibinin veya sorumlusunun imzası olmayacağına göre, ispatı zor ve tek taraflı olarak taraf olan idarece tanzim edilen tutanağa göre ceza uygulanmasında eşitlik ilkesinden söz etmek mümkün olmayacaktır.
5. Getirilen düzenlemeyle kasten vergi ziyana sebebiyet verenlerle, kusurundan dolayı vergi ziyai suçu işleyenlerin gerek parasal, gerekse hürriyeti bağlayıcı cezaları arttırılmış ve bugüne kadar (mal bildiriminde bulunmayanlar hariç) vergi suçundan hapis yatan mükellef olmamasına rağmen bundan böyle kasten vergi suçu işleyenlerin de hapis yatması yolu açılmıştır. ■