

VERGİ YASALARINDAKİ YENİ DÜZENLEMELER



Mesut HİŞİL
Vergi Denetmeni

Vergi Kanunlarında yapılan en son değişiklik 3946 sayılı kanun ile yapılmıştır. Bu kanunla yapılan değişiklikler genel olarak 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Belirtilen kanunla çıkarılması planlanan ve aynı tasarı içerisinde yer alan ancak görüşülmesi geciken vergi kanunlarında öngörülen değişikliklerin ikinci bölümü 6.7.1994 tarih ve 21982 sayılı resmi gazetede yayımlanan 4008 numaralı kanun ile yasalaşmıştır. Sözü edilen kanunla Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 3100 sayılı (Katma Değer Vergisi mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında) kanunda değişiklikler yapılmıştır. Vergi mükelleflerini en çok ilgilendiren kanun değişikliklerinde Vergi Usul, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikleri yazımızın alt bölümlerinde açıklamaya çalışacağız. Keza Cumhurbaşkanı Sayın Süleyman DEMİREL'in bu kanunla ilgili öngördüğü çekingeleri de yeri geldiğinde değineceğiz.

VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

1 - Kanunun 8. maddesine eklenen bir fıkra ile T.C. tabiyetinde olan her gerçek kişiye bir vergi numarası verilmesi esası getirilmiştir.

Bilindiği üzere gelir vergisi kanununda mükellefler tam müellefiyet ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedirler. Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere tam mükelleflerin büyük çoğunluğu T.C. tabiyetinde bulunmaları nedeniyle vergi numarası verilmesi esası T.C. tabiyetinde bulunan gerçek kişiye getirilmiş olup yabancı gerçek kişilerinde Türkiye'de faaliyet göstermeleri halinde bu kişilere de vergi numarası verilmesi tabidir. Ancak bu idari işlemin başarıya ulaşabilmesi için Maliye teşkilatının istenilen bilgisayar ağına kavuşmuş olması gerekmektedir.

2 - Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi yeniden toparlanmıştır. Madenin 1'nci bendi ve dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemelerdeki ana amaç vergi beyannamelerinde değişiklikten önce öngörülen 15 günlük ek sürenin kaldırılması buna müteakip beyannamesini kanuni süresinde vermeyen mükelleflerin vergi beyannamelerinin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kendiliğinden vermeleri halinde bu beyannameleri kabul edilmeleri esası benimsenmiştir. Bu şekilde kabul edilen beyannamelerde gösterilen vergi re'sen tarh edilecektir. Ancak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kendiliğinden verilmiş olan beyannameler için bu hükmün uygulanması mümkün değildir. Keza bu şekilde verilecek beyannameler üzerinden hesaplanacak vergi üzerinden kusur cezası kesilmesi esası getirilmiştir (VUK. Mad. 350).

Bilindiği üzere vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi veya pişmanlık talebiyle verilir pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi hallerinde mükellef beyanlarında belirtilen dönem matrahları takdir komisyonlarınca takdir edilmekte ve takdir olunan matrahlardan de cezalı tarhiyatlar (durumuna göre kaçakçılık veya ağır kusur) yapılmakta idi. Ancak takdir komisyonları bu tarhiyatları aynen takdir etmekte veya değişiklikle takdir edilse bile mükellef kendi aleyhine yapılan takdirle ilgili tarhiyatları dava konusu yaptığında yargı organlarınca mükellef defter ve belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu yapılan tarhiyatları tamamen terkin edilmekte veya tadili öngörülmektedir. Bu şekilde gereksiz işlemlerin önüne geçilmesi amacıyla belirtilen hükümlerin getirilmesi aksi kanıtlanıncaya kadar mükellef beyanına itibar edilmesi yönünden son derece olumlu bir düzenlemedir.

Aynı maddeye 7 ve 8 numaralı bentler eklenmiştir.

Maddeye eklenen 7 numaralı bent ile vergi mevzuatımıza yeni bir inceleme yöntemi esası getirilmiştir. Buna göre mükelleften herhangi bir bildirim, belge, beyan alınmaksızın sadece idare tarafından tesbit edilen harcama ve tasarruftan hareketle kişilerin vergilendirilmesi gereken gelirlerinin kontrol edilmesi amaçlanmıştır. Anılan bendenin uygulaması kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki yıllar için geçerli olacaktır. Bu bende göre dönem kazancı saptanırken mükellefin elde ettiği kazanç veya yaptığı tasarrufun vergilendirilmiş veya vergiye tabi olmayan kaynaklardan sağlandığını kanıtlayamaması gerekmektedir. Bu şekilde kanatlanamayan kısım harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahına ilave edilerek gerekli takdir ve tarhiyat işleminin yapılması mümkün olacaktır.

Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerince mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri sırasında bu yetkinin ancak bu görevlilerce yerine getirilmesi benimsenmiştir.

Kanun Tasarısının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi sırasında Plan ve Bütçe komisyonu üyeleri olan Çorum Milletvekili Muharrem Şemsek, Kayseri Milletvekili Osman Develioğlu ve Trabzon Milletvekili Koray Aydın tarafından, VUK'nunu 30/7 bendi ile ilgili verilen muhalef şerhinde aynen;

"Kısaca servet beyanı incelemesi olarak da adlandırabileceğimiz harcama ve tasarruflar üzerinden sadece Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerine yetki verilip Vergi Denetmenlerine yetki verilmemesi bu maddenin etkinliğini azaltacaktır. Şöyle ki;

a) Yetki verilen inceleme elemanı sayısı 957'dir. Yurt dışında, Stajda, İdari görevlerde olanlar düşüldüğünde bu sayı 500'e düşmektedir. Oysa yetişmiş Vergi Denetmeni sayısı 2045'dir.

b) Vergi incelemelerinin % 90'ı Vergi Denetmenlerince yapılmaktadır. Her türlü vergi incelemesi yetkisine sahip Vergi Denetmenlerinin servet beyanı incelemesi yapamamasının mantığını anlamak güçtür.

c) Ülkemizde vergi mükellefi sayısı 3.086.000'dir. Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörleri tarafından incelenen mükellef sayısı 7039 olup mükellef sayısı bakımından vergi incelemesi oranı binde üçtür.

d) Kanun tasarısı bu haliyle yasallaşırsa defalarca yurt dışına çıkanlar, bankalara milyarlarla ifade edilen değerde parayı yatıranlar, gece ku-

lülerini her gece doldurup taşıyanlar, milyarlık villa satın alanlar, özel uçak ve helikopter sahipleri, milyarlık lüks otomobil sahipleri ile 5 yıldızlı otellerde milyarlık düğün yapanlar nezdinde etkin bir vergi incelemesi yapılamıyacaktır."

ifadeleri kullanmışlardır.

Gerçekten de Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alıp tüm yurt çapında illerde çalışma grupları bulunan Vergi Denetmenleri, vergi incelemelerinin % 90'ını gerçekleştirmektedir. Keza sayısal olarak da belirtilen denetim birimleri içerisinde bünyesinde de en fazla denetim elemanı bulundurma özelliğini taşımaktadır. Kanunla yeni getirilen bu tür inceleme yetkisinin Vergi Denetmenlerine verilmemesi bu inceleme yönteminin etkili olarak uygulanmak istenmediği sonucunu düşündürmektedir. Halbuki kayıt dışı vergi gelirleri ile toplumda örnek teşkil edip huzursuzluğa neden olan ve yüksek derecede harcama ve tasarruf imkanı bulan kişilerin bu tür harcama ve tasarruflarının da vergisi ödenmiş kaynaklarla karşılanıp karşılanmadığının Vergi Denetmenlerince de incelenebilmesinin sağlanması halinde öngörülen yeni düzenlemeden istenen en üst düzey verimin alınması mümkün hale gelebilecektir. Belirtilen 30. maddesi düzenleme 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girecektir. Cumhurbaşkanı Sayın Süleyman Demirel bu tür inceleme yönteminin maddenin yürürlüğe girmesinden sonra oluşan harcama ve tasarruflar için uygulanmasının yerinde olacağını gerekirse bu husus ile ilgili kanun değişikliğine gidilmesini önermiştir.

Maddeye eklenen 8 numaralı bent ile yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerce imzalanma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse bu durumun re'sen takdir nedeni sayılması hüküm altına alınmıştır. Getirilen yeni düzenleme 1.1.1995'den itibaren uygulanacaktır.

3 - Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde yapılan değişiklikle önceden Kontrol Memurları ifadesi taşıyan maddedeki görevlilerin ünvanları Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları olarak değiştirilmiştir. Bilindiği üzere bu maddede vergi incelemesine yetkili kimseler sayılmış olup yapılan göreve uygun bir ünvanın kabul edilerek değiştirilmesi son derece yerinde olmuştur. Keza Anayasa mahkemesince iptal edilen 516 sayılı KHK ve bu kanun hükmünde kararnameden sonra yerine yayımlanan 543 sayılı KHK de belirtilen görevlilerin ünvanları

Vergi Denetmeni ve Vergi Denetmen Yardımcısı olarak değiştirildiğinden bu düzenlemenin yapılması zorunluluk taşımakta idi.

4 - Vergi Usul Kanunu'na mükerrer madde 196 ilave edilmiştir. Yeni getirilen bu madde ile "Kambiyo Senetleri Defteri" şeklinde bir defterin tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Böylelikle, bono, poliçe, çek gibi kambiyo senetlerinin iş piyasasında hareketinin vergi inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde defter yardımıyla tesbit edilebilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu şekilde deftere kaydedilmesi zorunluluğu getirilen bu evrakların seri ve sıra numarası basım yılı ve diğer üzerinde bulunması gereken bilgilerin tesbit edilerek anlaşmalı matbaalara bastırılmasının sağlanması yerinde olacaktır. Halen Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257'de böyle bir düzenleme getirme yetkisi imkanı mevcut bulunmaktadır.

Belirtilen defter için tasdik zorunluluğu getirilmiş bununla ilgili VUK 220. maddesine 11 numaralı bent ilave edilmiştir. Defter Birinci ve İkinci sınıf tacirler ile Serbest meslek erbabı tarafından tutulması gerekmekte olup, her işyeri veya şube için ayrı defter tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Bu uygulama 1.1.1995 tarihinde başlayacaktır.

5 - Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 227. madde eklenmiştir. Bilindiği üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1989 yılından bu yana uygulanagelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda bu şekilde yapılan düzenleme ile meslek mensuplarına daha fazla sorumluluk ve kapsamlı işlemler yapma yetkisi verilmesi ile vergi denetimlerinde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Müşavirlerden yararlanılması amaçlanmaktadır.

Maddenin birinci bendinde vergi beyannamelerinin mükellefle birlikte serbest muhasebeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmasından sonra verilmesi mecburiyetinin getirilmesi ve bu mecburiyetlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesine,

Maddenin ikinci bendinde ise, yeminli mali müşavirlerin vergi kanunları ile ilgili olarak 3568 sayılı kanunun 12. maddesine dayanılarak düzenledikleri tasdik raporlarının, içerdiği konu ve kapsamı ölçüsünde ispat edici belge niteliğinde kabul edileceği bu şekilde düzenlenecek raporların zamanında vergi idaresine mükelleflerce verilmemesi halinde tasdik raporuna bağlanacak istisna, yeniden değerlendirme muafiyet ve benzeri haklardan yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır. Cumhurbaşkanı Sayın Süleyman Demirel, beyannamelerin meslek mensupları

tarafından imzalanması olayının sınırlı tutulması tavsiyesinde bulunmuştur. Yapılan düzenleme kanunun yayım tarihi olan 6 Temmuz 1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6 - Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nda Maliye Bakanlığı'na yetki verilen düzenlemeler Mükerrer mad 257'de belirtilmiştir. Bu maddeye yapılan bir bent ilavesi ile;

Maliye Bakanlığı; maddede yazılı belgelerin tasdik işlemini, noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara, veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları götürü usulde tesbit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Düzenleme kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7 - VUK'nun 274. maddesinde satın alınan emtada maliyet bedelinin nasıl saptanacağı belirtilmiştir. Bu madde ile getirilen yeni düzenlemelerle maliyet bedeli uygulamasında mükellef lehine bir esneklik getirilmiş, böylece mükelleflere enflasyon etkisini önleyecek değerlendirme olanağı kılınarak mükelleflerin dönem sonunda düzenledikleri bilanço ve kâr zarar cetvellerinin daha gerçekçi hale gelmesi sağlanmıştır. Buna göre, mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri emtia değerlemesinde son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle maliyet bedelini tespit edebilecekleri ve bu yöntemin seçilmesi halinde 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu yöntemin usul ve esaslarını tesbit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Uygulama 1.1.1996 tarihinde başlayacaktır.

8 - Vergi Usul Kanunu Mükerrer madde 298'de yapılan değişiklikle bilanço esasına tabi gelir vergisi mükelleflerine de yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer üzerinden amortisman ayırabilme imkanı getirilmektedir. Keza gelir vergisi mükelleflerinin bu şekilde yaptıkları değerlendirme sonucu oluşan değer artışının pasifte özel bir fon hesabında tutacakları, sermayeye ilave edemeyecekleri, sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilmiş değer olarak kabul edilerek bu işlemin yapıldığı dönem kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere bu şekilde oluşan değer artışları Kurumlar Vergisi mükelleflerince sermaye ilave edilebilmekte ve bu uygulamanın devam edeceği maddede belirtilmektedir. Bu uygulama 1.1.1995'den itibaren başlayacaktır.

9 - Vergi Usul Kanunu 315 ve 320 maddelerinde yapılan değişiklikle normal amortisman nisbeti % 25'den % 20'ye azalan bakiyeler usulu ile ayrılacak amortisman nisbetinin üstsınırı ise % 50'den % 40'a çekilmiştir.

Bu değişiklik her iki usulce belirlenen yüksek nisbetlerin kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla yapılmıştır. 320'nci maddeye eklenen bir fıkra ile iktisadi kıymetin alındığı yıl için tam olarak uygulanan amortisman ayrılmasından vazgeçilerek satın alınan hesap dönemi ay tam sayılmak ve yıl sonuna kadar hesaplanacak ay miktarına göre bulunacak amortisman tutarının gider olarak indirim konusu yapılması hüküm altına alınmıştır. Ayrılamayan bakiye değer ise itfa süresinin son yılında yok edilecektir. Ancak kanun yayımı öncesi iktisab edilen iktisadi kıymetler için iktisadi kıymetin aktife alındığı yıldaki hükümler dikkate alınacaktır. (VUK. Geç. Mad. 18) Kıst dönem amortisman uygulanmasına ilişkin hükümler kanun yayımı tarihinde azaltılan nisbetler üzerinden amortisman uygulaması ise 1.1.1995 tarihinden itibaren yeni iktisab edilecek iktisadi kıymetler için uygulanacaktır.

10 - Vergi Usul Kanunu'nun cezalar ile ilgili bölümünde değişiklikler yapılmıştır.

İ - Para Cezaları:

A - KAÇAKÇILIK CEZASI

Kaçakçılık fiili doğurduğu sonuç itibariyle mükellefle vergi idaresi arasında her zaman tartışılır konu olma niteliğini korumuştur. Önceki düzenlemelerde belirli miktarı aşan vergi kayıpları ile bazı fillerin oluşması kaçakçılık olarak nitelendirilmişti. Keza kaçakçılık suçu işleyenlere 3 kat para cezası yanında 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet sanat ve meslek icrasından mahrumiyete Mahkemelerce hükmolunuyor ancak hükmedilen ceza paraya çevrilebiliyordu. Keza VUK'nun 345. maddesi gereği kesilen 3 kat para cezası için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşılabilme imkanı mevcut olup uzlaşıp rızaen ödenme aşaması oluştuğunda Mahkemelerce uzlaşılan bir ceza ortadan kalkmış olduğu gerekçesiyle hapis cezası ve buna bağlı para cezası kalkabiliyordu. (VUK Md. 344, 399, Ek Mad. 1, Ek Mad. 11; Yargıtay 9. Daire E. No: 1989/3566; K. No. 1990/484 sayılı karar).

Yapılan değişiklikle kaçakçılık suçunun oluşmasında esneklik getirilmektedir. Buna göre kaçakçılık suçu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmakta ve maddenin 1 ila 6. bendi arasında sayılan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halide kastın varlığı kabul edileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu düzenleme sonucunda, yalnızca bilerek, isteyerek vergi ziyasına sebebiyet

verenlere kaacaklık cezası uygulanacak, beyan dışı bırakılan matrahın, matrah farkının veya vergi farklarının belli hadleri aşması nedeni ile bu ceza kesilmeyecektir. Kaırıldığı hesaplanan verginin 3 katı tutarında para cezasının yanında ceza mahkemelerinde mutlaka yargılanmasının temini gerçekleşecek olup hapis cezası ve buna bağlı meslekten mahrumiyet suresi 6 ay ile 3 yıl arasında değişebilecektir. Keza önceden mükellefe sağlanan uzlaşma imkanı (Tarhiyat öncesi veya sonrası) bu ceza türünde uygulanmayacağı hükmolunmuştur (VUK Md. 359, Ek Mad. 1, 11). Bu uygulamaya 1.1.1995 tarihinde başlanacaktır.

B - AğIR KUSUR CEZASI:

Kaacaklık cezasında kanunla öngörölen değişiklik sonucu ağır kusur cezasına girecek suç neveleri yeniden düzenlenmiştir. Buna göre ağır kusur cezası kesilecek vergi kayıp tutarları miktarları yeniden belirlenmiştir. Bu tutar 100.000.000.- TL.'dan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi veya beyan dışı bırakılan matrah veya matrah farkı veya yersiz vergi mahsup ve indirimleri nedeniyle ödenmesi gereken verginin 40.000.000.- TL.dan az olmamak üzere noksan hesaplanması veya bu miktarı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi olarak belirlenmiştir. Ayrıca beyanname üzerinden saptanacak vergi farkları için bu ceza kesilmeyecektir. Önceki maddede geçen ve ağır kusur cezası gerektiren diğer filler aynen korunmakta ancak veraset ve intikal vergisi hariç diğer beyannamelerin verilmesinde sözkonusu olabilen ek süre kaldırıldığı için bu bentlerde geçen ek süre tabiri madde metninden çıkarılmaktadır.

Ağır kusur cezasının düzenlendiği 349. maddede yapılan değişiklikte ceza tutarı ziyaa uğratılan verginin iki katı olarak kesileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu miktar değişiklikten önce bir katı tutarında idi. Uygulama 1.1.1995 tarihinde başlayacaktır.

C - ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI:

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde belge düzenine uymayan mükellefler hakkında özel usulsüzlük cezaları öngörölmüştür. Madde de yapılan değişiklikle öngörölen cezalar artırılmış ve maddeye iki yeni bent ilave edilerek bundan böyle belge almayan tacir sıfatında olmayan nihai tüketici durumunda bulunan gerçek kişilere de usulsüzlük cezası ke-

sılabileceği düzenlemesi getirilmiştir. Diğer eklenen bir bentle de tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara da özel usulsüzlük cezası kesilmesi düzenlemesine de yer verilmiştir.

Buna göre;

1 - Maddenin bir numaralı bendinde yapılan değişlikle önceden olduğu gibi fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu almayan ve vermeyenler için öngörülen 150.000.- TL.'lık asgari ceza miktarı 1.000.000.- TL.'ya çıkarılmıştır. Keza bu belgelerde gösterilen değerin % 3'ünün asgari ceza miktarı ile kıyaslaması sonucu cezanın en ağırı kesilmekte iken mukayese edilecek oran % 25'e yükseltilmiştir.

Örnek; KDV dahil 40.000.000.- TL. olan faturanın alınmadığı tesbit edildiğinde bu belgeyi almayan ve vermeyen mükelleflere uygulanacak ceza miktarı ayrı ayrı (40.000.000 x % 25=) 10.000.000.- TL. olacak ayrıca asgari ceza aranmayacaktır. Bu şekilde önceden bir yıl içinde bir mükellefe kesilebilecek ceza miktarının üst haddi 75.000.000.- iken bu sınır yapılan değişlikle kaldırılmıştır.

2 - Maddenin ikinci bendinde yapılan değişlikle önceden olduğu gibi perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, taşıma ve sevk irsaliyesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin kullanılmaması, düzenlenmemesi veya araçta bulundurulmaması ile diğer kanunda belirtilen hususlara riayet edilmemesi sonucu öngörülen 150.000.- TL.'lık ceza miktarı 1.000.000.- TL.'ya çıkartılmıştır. Maddenin birinci bendinde olduğu gibi bir yıl içinde kesilebilecek üst sınırlar (7.500.000.- TL. ve 75.000.000.- TL.) kaldırılmıştır.

3 - Maddeye üç numaralı bent eklenerek nihai tükeci durumunda olan gerçek kişilere de irsaliye, günlük müşteri listesi ve Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler dışında kanunun 1 ve 2 numaralı bentlerindeki belgeleri almadıklarının tesbiti halinde yine kanunun bir numaralı bendinde öngörülen cezanın beşte biri kesileceği öngörülmüştür. Bu tesbitin vergi incelemesine yetkili elemanlarca yapılacağının öngörülmesi zaten sınırlı sayıda ve iş yoğunluğuna boğulmuş olan bu elemanların bu görevin yapılmasında yetersiz kalacağı ve bu maddenin uygulamada öneminin olmayacağı düşünölmelidir. Bu nedenle kanun maddesinin bu hususları tesbit edecek görevlilerin yoklamaya yetkili olan memurlar şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır. Bi-

lindiği gibi vergi incelemesine yetkili memurlar aynı zamanda yoklama yapma yetkisine de sahip olup bu şekilde yapılacak değişikliklerle Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yaklaşık 70.000 personelinden büyük kısmını oluşturan yoklama memurlarından da daha önceden olduğu gibi, şimdi de mesailerinden istifade imkanına kavuşulacaktır.

Belirtilen tesbit sonucu düzenlenen tutanak ihbarname yerine geçmesi kanunca öngörüldüğünden nihai tüketicilere ayrıca kendilerine başka bir tebligat yapılmasını beklemeksizin cezayı Vergi Dairesine ödeyeceklerdir. Bu şekilde tutulan tutanak sonucu öngörülen ceza tutanak gününde ödenirse tesbit olunan cezanın yarısı, 7 günü aşan süreden sonra yapılan ödemelerde ceza iki kat olarak tahsil edilecektir.

Örnek: A şahsı evinde kullanmak amacıyla 13.8.1994 tarihinde 30.000.000.- TL.'ya mobilya takımı almış ancak faturasını almadığı aynı gün tesbit edilmiştir. (1994 başından bu yana satılan veya verilen hizmetin değeri 2.500.000.- TL.'yı aştığında fatura düzenlenmesi zorunludur.) Bu durumda nihai tüketicinin muhatap olacağı ceza miktarı $30.000.000 \times \% 25 : 5 = 1.500.000.-$ TL. olacaktır. Ancak bu ceza ilgilice aynı gün ödendiğinde 750.000., TL. 7 günlük süre geçmesine müteakip ödendiğinde iki kat olarak yani 3.000.000.- TL. olarak ödenecektir.

4 - Maddenin dört numaralı bendinde (önceden üç numaralı bent idi) belirtilen günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri gibi günlük tutulması zorunlu defterlerin günü gününe tutulmaması, istendiğinde ibraz edilmemesi ile vergi levhası asmayan mükellefler için öngörülen ceza tutarı 150.000.- TL.'dan 1.000.000.- TL'ya çıkarılmıştır.

5 - Maddenin beş numaralı bendinde (önceden dört numaralı bend idi) işyeri kapatılması kararı verilen mükellefler için öngörülen cezalar artırılmıştır. Buna göre ilk defa işyeri kapanan mükellefler için 2.000.000.- ikinci uygulama için 4.000.000.-, üçüncü ve daha fazla uygulamalarda kesilecek ceza tutarı 8.000.000.- TL. olacaktır. Belirtilen cezalar ikinci sınıf tacirler için geçerli olup bilanço esasına tabi mükellefler ile serbest meslek erbabı için belirtilen cezalar bir kat artırılarak uygulanacaktır.

6 - Maddeye eklenen yeni bir bentle (altı numaralı bent) muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara 25.000.000.- TL. özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

D - İŞYERİ KAPATMA CEZASI:

VUK Mükerrer 354'ncü maddede yapılan değişiklikle işyeri kapama cezası ilk uygulama için para cezasına dönüştürülme imkanı getirilmektedir. Ancak ilk uygulamadan sonraki aynı yıl içindeki işyeri kapama cezası mutlaka yerine getirileceği hüküm altına alınmaktadır.

Para cezası hesabında 16 yaşından büyük işçiler için beirlenen asgari ücretin bir yıllık tutarı esas alınmakla birlikte mükelleflerin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının % 5'i bu şekilde saptanan brüt ücretin bir yıllık tutarı ile mukayese edilecek ve en yüksek miktar uygulanma yoluna gidilecektir. Keza para cezası mükelleflerce ödenmezse işyeri kapama cezası uygulanacaktır. Uygulama kanununun yayımı tarihi olan 6 Temmuz 1994 tarihinden itibaren başlayacaktır.

İİ - HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALAR:

A - KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS:

Kaçakçılığa teşebbüs cezasını gerektiren fiiller VUK 358'nci maddesinde buna ilişkin ceza ise aynı kanunun 360'ncü maddesinde düzenlenmiştir.

VUK 358. maddesinde yapılan değişiklik sonucu; Vergi mükelleflerinden düzenlenmesi zorunlu belgelerden yalnızca fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun bir hesap dönemi içinde dört defa düzenlenmemesi (değişmeden önce iki defaydı) ile vesikasız mal bulundurma fiilinin bir hesap dönemi içinde iki defa (değişmeden önce sınırlama yoktu) tesbiti kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir. Böylece sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesinin düzenlenmemesine ilişkin fiiller kaçakçılığa teşebbüs suçu kapsamından çıkarılmıştır.

Aynı maddenin 3 nolu bendinde yapılan değişiklikle yol denetimlerinde aracın durdurulmaması halinde bu ceza araç sahibine değil sürücüsüne uygulanabilme imkanı getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde yapılan değişiklik sonucu Kaçakçılığa teşebbüs cezasının alt sınırı bir aydan üç aya çıkarılmıştır. Buna göre ceza; üç aydan bir yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiş ancak önceki uygulamada olduğu gibi hükmedilen ceza paraya çevrilmesi imkanı

korunmuş, getirilen yeni düzenlemede para cezasının ertelenemeyeceğine hükmedilmiştir. Kaçakçılığa teşebbüs suçunu oluşturan fiillerle ilgili düzenlemeler (VUK Mad. 358'de yapılan değişiklikler) kanunun yayım tarihinde ceza mahkemelerinde dikkate alınacak hükümleri ise (VUK. 360 maddesinde yapılan değişiklik) 1.1.1995'den itibaren yürürlüğe girecektir.

B - KAÇAKÇILIK:

Kaçakçılık cezası VUK 359. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yapılan düzenleme ile cezanın alt sınırı üç aydan altı aya çıkarılmıştır. Üst sınır eskiden olduğu gibi üç yıl olarak korunmuş, maddenin ilk bendi değişmesi sonucu bu cezanın paraya çevrilmesi imkanı ortadan kalkmıştır. Uygulama 1.1.1995 de yürürlüğe girecektir. Cumhurbaşkanı Sayın Süleyman Demirel para cezasının bu maddeden kaldırılmasının kaçakçılığa teşebbüs cezasını düzenleyen VUK 360. madde ile aralarında büyük farklılık getirildiğini, başka bir deyimle daha ağır suça para cezası yönünden daha hafif ceza uygulanacağından bu konuda yeni düzenleme yapılmasının uygun olacağı görüşü belirtmiştir.

11 - Vergi Usul Kanunu ek 1 ve 11'nci maddelerinde yapılan değişikliklerle kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillerin tesbiti nedeniyle salınacak vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma yapılamayacağı hükmü getirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile 344'üncü maddede yapılan değişikliğe paralel olarak sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak, gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyasına sebebiyet verenlerin uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Uygulama 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girecektir.

GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1 - Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'nci maddesinin 5 numaralı bendi yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan değişiklikte kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere işletmede kayıtlı olan ve faaliyet konusu nakliyecilik olmayan işletmelerde kullanılan binek otomobilleri ile zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yarısı masraf olarak yazılması esası getirilmektedir. İşletmenin faaliyetinin binek otomobilleri ile yapılan

nakliyecilik olması halinde ise binek otomobillerinin giderlerinin tamamının kazanç tesbitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Maddenin 7 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, yukarıda belirtilen araçlar (nakliyecilikte kullanılanlar hariç) için ayrılan amortismanların yarısının gider kaydedileceği benimsenmiş olup bu şekilde yapılan giderlerin sınırlandırılması amaçlanmıştır. Uygulama 1.1.1995 tarihinden itibaren başlayacaktır.

2 - Gelir Vergisi Kanunu 41'nci maddesine iki yeni bent eklenmiştir.

Maddeye eklenen 7 numaralı bent ile işletmelerin esas faaliyet konuları ile ilgili olmayan, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan yat, kotra, sürat teknesi ve benzeri deniz araçları ve uçak, helikopter ve benzeri hava taşıtlarına ait giderlerin ve amortismanların ticari kazancın safi tutarının tesbitinde dikkate alınmaması esası getirilmektedir.

Söz konusu taşıtların, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderlerin ve amortismanlarının tamamının ticari kazancın tesbitinde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir. Uygulama 1.1.1995 tarihinde başlayacaktır.

Maddeye eklenen 8 numaralı bent ile işletmelerin (dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanlar) kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzer adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına Maliye Bakanlığı'nca o yıl için saptanan indirim oranına göre bulunacak tutarın % 25'i gider olarak dikkate alınmayacaktır. Ancak bu hesaplamada yatırım maliyetine eklenen giderler ile sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait olup maliyet unsurlarına eklenen giderlere uygulanmayacağı bentde yer almıştır. Bu şekilde hesaplanan giderlerin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

Bu suretle sözkonusu giderler gerçek tutarları ile dikkate alınabilecektir. İndirim oranı yeniden değerlendirme oranının her yıl Maliye Bakanlığı'nca T.C. Merkez Bankası Devlet İstatistik Enstitüsü ve Bankalar Birliği gibi ilgili kuruluşlardan temin edilecek bilgilere göre hesaplanan ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacaktır. Bu bölümde açıklanan hususlar kurumlar vergisi mükellefleri içinde uygulanacak olup uygulama başlama tarihi 1.1.1996'dır. Örneğin; 1996 yılında işletmenin gider ve maliyet unsurları toplamı 120.000.000.- yeniden değerlendirme oranı % 55, ticari kredi faiz oranı % 110 olduğu kabul edildiğinde indirilemeyecek gider kısmı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır

$$\text{İndirim oranı} = \frac{55}{110} = \% 50$$

Maliyetin veya giderlerin indirim oranına isabet eden tutarı:
120.000.000 x % 50 = 60.000.000.- TL.

İndirilemeyecek gider tutarı : 60.000.000 x % 25 = 15.000.000.- TL.

3 - Gelir Vergisi Kanununa Geçici Madde 41 eklenmiştir.

Bilindiği üzere devamlılık arz etmeyen arızı olarak elde edilen gelirler ile bazı mal ve hakların iktisap tarihinden sonra satılmasından elde edilen gelirlerin kanunda belirtilen miktarı aşan kısmı değer artış ve arızı kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. G.V.K. 80/7 maddesinde sayılan bazı mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarılmasından elde edilen kazançların vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunda geçen dört yıllık süre 1.1.1993 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 3824 sayılı kanunla getirilmiştir. Bu süre daha önce bir yıl olarak uygulanmaktaydı. Keza iktisap tarihinden sonra enflasyon nedeniyle değeri artan mal ve hakların yeni değerlerine ulaşabilmesi için mükerrer 81. maddede gayrimenkul ve bu nitelikteki haklara iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere her yıl için yeniden değerlendirme oranında ilave yapılması hükmü getirilmiştir. Geçici madde ile bu düzenlemenin önceden yapılan değışikliğe paralel olarak 1.1.1993 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için uygulanacağı belirtilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

1 - Gelir Vergisi Kanunu'nda 40 ve 41 maddede getirilen düzenlemelerin benzeri Kurumlar vergisi Kanunu 15'nci maddesine eklenen 12 ve 13 numaralı bentlerin ilavesi ile yapılmıştır.

Maddeye eklenen 12 numaralı bent ile kurumların esas faaliyet konuları ile ilgili olmayan, kiralama yoluyla edinilen veya bilançoya dahil olan yat, kotra, sürat teknesi ve benzeri motorlu deniz araçları ve uçak, helikopter ve benzeri hava taşıtlarına ait giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tesbitinde gider olarak dikkate alınmaması hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu taşıtların kurumların esas faaliyet konusu ile ilgili olması halinde bu taşıtlara ilişkin giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tesbitinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Uygulama 1.1.1995 tarihinden itibaren başlayacaktır.

Maddeye eklenen 13 numaralı bent hükmü ile VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'nci maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler kurum kazancının tesbitinde indirilemeyecektir. Ancak kanun hükmü bu uygulamadan Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finans Kurumlarını hariç tutmuştur. Uygulama başlama tarihi 1.1.1996'dır.

2 - Kurumlar Vergisi Kanununa mükerrer 45'nci madde ile geçici 22'nci madde eklenmiştir. Buna göre kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin ancak bu kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenebileceği hükmüne yer verilmiş, eklenen geçici madde ile bu kanun yayımından önceki düzenlemelerin ise uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir.

SONUÇ

Yeni getirilen düzenlemeler ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanunu'nda yerini bulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nda özellikle yeni getirilen tasarruf ve harcamalardan hareketle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması yöntemine Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme elemanları içerisinde sadece Vergi Denetmenlerine verilmemesi bu şekilde yapılacak incelemeleri sınırlı tutacak, istenecek amaca ulaşılmasını önleyecektir. Keza VUK 353/3 numaralı bent ile belge almayan nihai tüketiciye de özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören yeni düzenlemede bu şekilde yapılacak tespitlerin sadece vergi inceleme elemanlarının tesbitleri ile sınırlı tutulması aynı şekilde bu düzenlemenin de vergi idaresince istenilen düzeyde uygulanmayacağını düşündürmektedir. Halbuki bu yöntemin başarıya ulaşabilmesi için yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde görev alan Maliye memurları içerisinde sayısal olarak da fazla bir yer tutan yoklama memurlarının da önceden olduğu gibi görevlendirilebilmesinin temini gerekmektedir. Keza bilindiği üzere vergi incelemesine yetkililer aynı zamanda yoklama yapma yetkisine de sahiptir (VUK Md. 128). Bu nedenle anılan maddede tesbite yetkili görevlilerin "yoklamaya yetkili olan memurlar" şeklinde değiştirilmesi daha yerinde ve uygun olacaktır.