

**4108  
SAYILI  
KANUN İLE  
213 SAYILI  
VERGİ  
USUL  
KANUNUNDA  
YAPILAN  
DEĞİŞİKLİKLER**

.....



**İrfan BARUT**  
Vergi Denetmeni

**I - GENEL AÇIKLAMA:**

**B**ilindiği üzere 2 Haziran 1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanun; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda önemli sayılabilecek değişiklikler yapmıştır.

Biz bu yazımızda, 4108 sayılı Kanunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununda meydana getirdiği değişiklikleri ele almaya çalışacağız. Ancak, sözkonusu değişikliklerden; VUK'nun 8'inci maddesinin son fıkrasında, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilmesi yolundaki değişiklik, aynı kanununun 163'üncü maddesindeki iş ve teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesinin adres değişikliği sayılacağına ilişkin değişiklik ve yine aynı kanunun 320'inci maddesinde sayılan işletmelerin aktifine giren binek otomobillerinin amortismanlarına yönelik değişiklik ayrı birer yazı konusu olabilecek genişlikte olduğundan, (sözkonusu değişikliklerin uygulama usul ve esaslarına ilişkin genel tebliğler de yayımlanmış olduğundan,) bu konuların ayrıntılı şekilde irdelenmesi başka ve daha kapsamlı araştırmalara bırakılmıştır.

## II - VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

4108 sayılı Kanun ile yukarıda belirtilen kanunlarda yapılan değişikliklerin yürürlüğe giriş tarihleri farklı olarak belirlenmiştir. Koşumuz Vergi Usul Kanunu olduğuna göre burada bu kanunda yapılan değişikliklerin yürürlüğe giriş tarihlerini vermekle yetineceğiz.

Vergi Usul Kanununun;

a) 320'nci maddesinde yapılan değişiklikler 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 2.6.1995 tarihinde,

b) Mükerrer 227'nci maddesi ile 344'üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 2.6.1995 tarihinde,

c) Diğer maddelerinde yapılan değişiklikler ise değişikliği yapan kanunun yayım tarihi olan 2.6.1995 tarihinden geçerli olmak üzere yine aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Şimdi de 4108 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikleri sırasıyla açıklamaya çalışalım.

### A - HER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİYE BİR VERGİ NUMARASI VERİLMESİ

4108 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin son fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Değiştirilen bu fıkra hükmü ile Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilmesi öngörülmektedir.

Bu düzenlemenin amacı, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerin birbirleriyle olan ekonomik ilişkileri sırasında vergi numarasının kullanılmasını suretiyle vergiye tabi olayların tümüyle kavranmasını ve kayıt dışı ekonominin önlenmesini sağlamaktır.

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişilere verilen bu vergi numarası, kişilerin vergileme ile ilgili her türlü işlemlerinin iz-



lenmesinde kullanılacaktır. Böylece, belge düzeninin disipline edilerek vergiyi doğuran işlemlerinde zamanında tespiti yönünden adım atılmaktadır.

Tüzel kişilere de bir vergi numarası verilmesi vergi istihbaratı ile ilgili bilgilerin daha sağlıklı değerlendirilmesinde ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkin bir araç olarak kullanılacaktır.

Her gerçek ve tüzel kişilere verilecek tek vergi numarası uygulamasına 3 Temmuz 1995 tarihinden itibaren başlanmış olup, tek vergi numaralarının verilmesinde ilk olarak vergi dairelerinde kayıtlı bulunan faal mükellefler esas alınmıştır.

Konu tek başına ele alınabilecek genişlikte olduğundan, tek vergi numarası uygulamasına ilişkin daha geniş açıklamaların 28 Haziran 1995 tarih ve 22327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 240 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer aldığını belirtmekle yetineceğiz.

#### **B - V.U.K.'NUN 30. MADDESİNE İLAVE EDİLEN ANLAMSIZ BİR BENT:**

4108 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasına aşağıdaki 9 numaralı bent eklenmiştir.

"9. Bu kanunun mükerrer 175'nci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa,"

Her ne kadar yukarıdaki madde T.B.M.M.'de "Bu Kanunun mükerrer 175'inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa", şeklinde kabul edilmiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmış ise de, VUK'da mükerrer 175. madde mevcut değildir.

Bu nedenle bu bent hükmünün re'sen takdir nedeni olarak uygulama alanı bulunmamakta ve en kısa zamanda kaldırılması gerekmektedir.

#### **C - İŞ VE TEŞEBBÜSÜN ADRES DEĞİŞİKLİĞİ:**

4108 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 163'üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Nakil

Madde 163 — İş ve teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği sayılır."

Maddede yapılan değişiklikle, bir vergi dairesi mntıkasından diğer bir vergi dairesi mntıkasına işyerinin taşınması, işi bırakma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Maddenin eski uygulamasında işyerinin vergi dairesi mntıkası dışına çıkarılması, işi bırakma olarak düzenlenmiş olduğundan, mükelleflere işi yeri değişikliğinin olduğu tarihte bilanço çıkarılması, beyanname verilmesi, yeni defter ve belge tasdik ettirilmesi gibi gerek vergi daireleri gerekse mükelleflere lüzumsuz bürokratik işlemler yapma zorunluluğu getirilmekteydi.

Mükelleflere kolaylık sağlanması, yersiz formalite ve bürokrasinin ortadan kaldırılması amaçlarıyla maddede değişiklik yapılarak, bir vergi dairesi mntıkasındaki işyerinin başka bir vergi dairesi mntıkasına taşınması, işi bırakma değil adres değişikliği olarak kabul edilecek, böylece ticari faaliyetin bırakılıp serbest meslek faaliyetine başlanılması gibi farklı defter ve belgeler kullanılmasını gerektiren hallerin dışında, mükellefler yeniden defter ve belge tasdik ettirmeyecekler, eski defter ve belgelerini kullanmaya devam edeceklerdir.

Getirilen bu düzenleme ile her gerçek ve tüzel kişilere bir vergi numarası verilmesi hükmüne işlerlik kazandırılmış olacaktır.

Mükelleflerce adres değişikliğine ilikin bildirim; eski vergi dairelerine verilebileceği gibi yeni vergi dairelerine de verilmesi mümkün olacaktır. Bu konuya ilişkin uygulamaların ayrıntılı açıklaması yukarıda belirtilen 240 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer almıştır.

#### **D - BİLGİSAYAR PROGRAMLARI VE STANDARTLARINA YÖNELİK MALİYE BAKANLIğI YETKİSİ**

4108 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Bilindiği üzere son yıllarda vergi mükellefleri muhasebe işlemlerini yoğun bir Şekilde bilgisayar kullanarak izlemeye başlamışlardır. Bu konuda bir düzenlemenin bulunmaması, mevzuata uygun olmayan bil-



gisayar programları üretilmesine ve satılmasına neden olmaktadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde yaklaşık 2 yıldan beri faaliyette bulunan ve muhasebelerini bilgisayarla tutan işletmeler ile muhasebeye yönelik bilgisayar programları üreten kişi ve kuruluşlar için standartları belirlemek üzere kurulan komisyon çalışmalarını tamamlamış bulunmaktadır.

Değişlikle, Maliye Bakanlığı'na bu konularda düzenleme yapma ve uygulamayı disipline etme yetkisi verilmektedir.

#### **E - KİT'LERE İLİŞKİN DÜZENLEME:**

4108 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 227'inci maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz."

Maddeye eklenen fıkra hükmü ile, 233 sayılı KHK hükümlerine tabi olan KİT'ler ile bunlara ait müesseseler, maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yer alan Maliye Bakanlığı yetkisinde olan;

"Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeŐitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma,

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu şartı"

hükümleri dışında olacaktır.

#### **F - AMORTİSMAN MEVZUUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK:**

4108 sayılı Kanunun 6'ıncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak

suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."

Maddenin 4008 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şekilde, sabit kıymet yıl içinde aktife girdiği tarih dikkate alınmaksızın o yıl için tam amortisman ayrılabilmekteydi. Bu durum bir taraftan bazı mükelleflerin yılın son aylarında kolayca paraya çevrilebilecek türden sabit kıymetleri satın alıp kısa süre sonra elden çıkarmaları şeklinde suistimallere neden olmakta idi.

Maddeye 4008 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile getirilen kıst amortisman esası, amortisman müessesesinin kötüye kullanımını önlemekle birlikte, bu tür kullanımlara konu olmayan sabit kıymetleri de kapsama aldığından, sakıncalar ortaya çıkarmıştır. Özellikle, yatırım süresi oldukça uzun olan komple tesis yatırımlarının, aktife alındığı yılda kıst amortisman uygulamasına konu teşkil etmesi, bu işletmeler açısından ciddi sıkıntılara yol açmıştır.

Bu hususlar dikkate alınarak kıst amortisman müessesesinin yalnızca uygulamada suistimale konu teşkil eden iktisadi kıymetlere teşmil edilmesi amacıyla bu düzenleme yapılmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile, faaliyet konuları, kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar, bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri dışında kalan işletmelerine ait diğer binek otomobillerinin aktife girdiği ay kesri de dikkate alınmak suretiyle kıst amortismanına tabi tutulacaklardır.

Böylece, kıst amortisman uygulamasının kapsamı sınırlandırılmış olmaktadır. Ancak, binek otomobillerini faaliyetleri gereği kullanan işletmeler, örneğin işletmelerin faaliyet konuları itibariyle binek otomobilleriyle gezici hizmet sunanlar bilançolarında kayıtlı otomobilleri için kıst amortisman ayırmayıp, tam amortisman ayırabileceklerdir.

Bu madde ile yapılan değişikliğin 01.01.1994 tarihinden geçerli olacağı 4108 sayılı Kanununun 40. maddesinin (a) bendinde belirtildiğinden, sözkonusu maddenin uygulanmasına ilişkin esaslar ile 4108 sayılı Kanun'un, geçici 1'inci maddesi uyarınca 1994 takvim yılına ilişkin olarak verilmiş bulunan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve stopaj beyannamelerinde bu maddeler uyarınca yapılacak düzeltme işlemlerinde uyulacak esaslar 12 Temmuz 1995 tarih ve 22341 sayılı Resmi Gazete'de



yayımlanan 241 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer aldığından ve ayrı bir yazı konusu olabilecek genişlikte olduğundan, tebliğin yayım tarihi ve numarasını vermekle konuyu tamamlamış olacağız.

### G - KAÇAKÇILIK SUÇU

4108 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasının 1 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"1 - Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğere kayıt ortamlarında izlemek."

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde kaçakçılık suçu; mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmakta, kastın varlığına karine teşkil eden fiiller ise 1 ile 6 numaralı bentlerde sayılmaktadır.

Bu maddenin 1 numaralı bendinde yer alan "tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek" şeklindeki ifadenin iyi niyetli mükelleflerin hata veya elde olmayan sebeplerle işleyebilecekleri fiilleri de kapsadığı hususu dikkate alındığında, bu fiillerin kasıt karinesi sayılan haller arasından çıkarılmasına gerek duyulmuştur.

Yapılan değişiklikle, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydedilmesi veya diğere kayıt ortamlarında izlenmesi hali kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve maddenin 1 numaralı bendi buna göre yeniden düzenlenmiştir.

### H - ÖZEL USULSÜZLÜKLER VE CEZALARI

4108 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 1, 2, 3, 4 ve 6 numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye 6 numaralı bentten sonra gelmek üzere 7 numaralı bent eklenmiştir.

1 - Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması

veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için 1.500.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge netice ilişkili olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 750.000.000.- lirayı geçemez.

2 - Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 1.500.000.- lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 75.000.000.- lirayı, bir takvim yılı içinde ise 750.000.000.- lirayı aşamaz.

3 - 232'nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tesbit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4 - Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tesit için 1.500.000.- Lira özel usulsüzlük cezası kesilir.



6 - Bu kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 37.500.000.- Lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

7 - Bu kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 1.500.000.- lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu madde ile Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 1, 2, 3, 4 ve 6 numaralı bentleri değiştirilmekte, maddeye 7 numaralı bent eklenmektedir.

Maddenin 1 numaralı bendinde öngörülen değişiklik, fatura ve fatura yerine geçen belgeler için özel usulsüzlük cezası kesilmesinde esas alınan % 25 nispetinin, % 10'a indirilmesi ve bu bentte sayılan belgelerden her biri için bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası toplamına ilişkin üst sınırın belirlenmesidir.

Ayrıca, fatura ve fatura yerine geçen belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, bu belgelere yazılması gereken meblağ ile yazılan meblağ arasındaki fark üzerinden özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin hükme yeniden düzenlenen 1 numaralı bentte yer verilmiştir.

Maddenin 2 numaralı bendinde yapılan değişiklik ise perakende satış vesikaları ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğine, kullanılmadığına, bulundurulmadığına, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğine veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğine ilişkin tespitlere dayanılarak her bir belge nev'i için her tespit ile bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası toplamalarına üst sınırların getirilmesidir.

Maddenin 3 numaralı bendi de, değişiklikten önceki bent hükmünden, belge almayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezasının ödeme süresi ile bu cezanın indirimli ve katlamalı olarak uygulanacağı süreler çıkarılmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir.

Bu değişikliğe, belge almayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkin ödeme sürelerinin kısa olması nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözümlenmesi amacıyla gerek duyulmuştur.

Maddenin 4 numaralı bendinin 4008 sayılı kanunla yeniden düzenlenmesi sırasında ise günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri ile günü gününe tutulma mecburiyeti bulunan diğer defterlerin, işyerinde bulundurulmaması özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiiller arasında sayılmamıştır. Bu durum mahiyetleri itibariyle günlük olarak tutulması zorunlu olan bu defterlere kayıtların zamanında yapılıp yapılmadığından denetlenmesi imkânının fiilen ortadan kaldırmış ve bent hükmünü işlemez hale getirmiştir. Bu husus gözönüne alınarak 4 numaralı bent hükmü de yeniden düzenlenmiştir.

Maddenin 6 numaralı bendinde yapılan değişiklik ise muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kurallar ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin hükmün eklenmesidir.

Maddeye eklenen 7 numaralı bent hükmünde de, her gerçek kişi ile tüzel kişilere verilecek vergi numarasının yapılacak işlemlerde kullanılmasına ilişkin mecburiyete uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

### **İ - KAÇAKÇILIK SUÇUNDA HAPİS CEZASI**

4108 sayılı Kanununun 9'uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**Madde 359 — Bu Kanunun 344'üncü maddesinin;**

1 - 1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenir. Hükümlenen hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükümlenen bu para cezası ertelenemez.

2 - 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükümlenir.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 345'inci maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.



Bu madde ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine birinci fıkradan sonra gelmek üzere bir fıkra eklenmektedir.

Eklenen bu fıkrada, kaçakçılık suçu işleyenler hakkında hükümlenen hapis cezasının, para cezasına çevrilmesi halinde, para cezasının hesaplanma şekline açıklık ve ölçü getirilmekte, ayrıca para cezasının ertelenemeyeceği hükme bağlanmaktadır.

Bu hüküm uyarınca para cezası tutarı; hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yansı esas alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

### **K - BAZI KAÇAKÇILIK SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL**

4108 sayılı Kanununun 10'uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "... gelirler kontrolörleri ..." ibaresinden sonra gelmek üzere "... ile stajyer gelirler kontrolörleri..." ibaresi eklenmiştir.

V.U.K.'nun 367'nci maddesinin birinci fıkrasına eklenen bu ibare ile bundan böyle stajyer gelirler kontrolörleri de yaptıkları inceleme sırasında 344'üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını veya kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tespit etmeleri halinde Maliye Müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri gibi doğrudan doğruya keyfiyeti yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmekle mecburidirler.

### **III - DEĞERLENDİRME ve SONUÇ**

4108 sayılı Kanun yazımızın genel açıklama bölümünde saydığımız vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapan bir kanun olmakla birlikte, bu Kanunun bir özelliği de, 6 Temmuz 1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlana 4008 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikleri üzerinden bir yıl bile geçmeden tekrar değiştirmesidir. VUK'nun 4008 sayılı Kanun ile değiştirilen 320, 344, 353 ve 359'uncu maddelerinin mükellefler açısından katı hükümler içerdiği düşünölmüş olacak ki, bu maddelerde 4108 sayılı Kanun ile mükellefler lehine değişiklikler yapılmıştır. Örneğin 353'üncü maddenin 1 numaralı yapılan değişikliklerle, verilmesi ve alınması zorunlu olan belgeleri vermeyen ve almayanlara her bir belge için 1.500.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ far-

kının % 25'i nisbetinde olan özel usulsüzlük cezası 4108 sayılı Kanun ile % 10 nisbetine indirilmiştir.

Yine, bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tesbit olunan sözkonusu bentte yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezada bir üst sınır yok iken, 4108 sayılı Kanun ile "750.000.000 lirayı geçemez" hükmünde bir üst limit getirilmiştir.

Bu cümleden olmak üzere, VUK'na 4008 sayılı Kanunun 6'nca maddesiyle eklenen mükerrer 227'nci madde ile Vergi Beyannamelerinin imzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarına yönelik Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar ile sorumluluklardan 4108 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle mük. 227'nci maddeye eklenen fıkra ile 233 sayılı K.H.K. hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bunlara ait müesseseler muaf tutulmuşlardır.

4108 sayılı Kanunun Vergi Denetmenleri ve Yardımcılarını ilgilendiren bir yönü de, bu kanunun 10'uncu maddesi ile VUK'nun 367'nci maddesinin birinci fıkrasına "stajyer gelirler kontrolörleri" ibaresinin ilave edilmesidir. Böylece Vergi Denetmenleri dışındaki tüm denetim elemanları ve bunların muavin ve stajyerleri VUK'nun 344'üncü maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tesbit ettiklerinde keyfiyeti doğrudan doğruya yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirecekler, ancak Vergi Denetmenleri ve Yardımcıları tesbit ettikleri sözkonusu suçları doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcılığına bildiremeyecek, Defterdarlığın mütalaası aranacaktır.

VUK'nun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında harcama ve tasarruflardan hareketle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması yetkisinin Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları içerisinde yalnızca Vergi Denetmenlerine verilmemesi gibi yukarıda belirtilen suçların tesbit edilmesi halinde keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına doğrudan doğruya bildiremeyecek olan tek inceleme elemanı yine Vergi Denetmeni ve Yardımcısıdır. Bu durum, konu ile ilgili öteden beri devam eden kırtasiyeciliğin ve zaman kaybının sürmesi yanında Vergi Denetmen ve Yardımcılarının demoralize olmasından başka bir işe yaramayacaktır.

Bu nedenle V.U.K.'nun 367'nci maddesinin 1 inci fıkrasına "Vergi Denetmenleri ile Yardımcıları" ibaresinin de eklenmesi daha yerinde ve uygun olacaktır.