

VERGİ KANUNLARIYLA İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

M. İrfan AKŞEHİR*

Vergi Kanunlarında yapılan değişikliklerden sonra ortaya çıkan sorunların bir kısmı İç Genelgelerle giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak mevcut yasa hükmü karşısında İç Genelgeyle yapılan düzenlemeler yeni sorunlar doğurabilir. Yasayla yapılması gerektiğine inandığım düzenlemelerin İç Genelgeyle yapılmış olması geçici çözüm için belki doğru çözümdür. Ancak bir süre sonra kalıcı çözümün sağlanması gerekir. Bu yazımızda bunlardan bazılarını yer verilecektir.

I. Verilen Süreye Rağmen Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyenlere İkinci Kez Süre Verilecekmi? (VUK: Mük: 355. md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 355 nci maddesi 4369 sayılı Kanunla "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer (Mük.) 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve 29.7.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Maddenin yeni şekli uygulamada duraksamalara neden olmuş defter ve belgelerin verilen sürede ibraz edilmemesi halinde ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerektiği gibi yorumlar yapılmıştır. Yorumlara girmeden önce maddenin yeni ve eski şeklini birlikte görelim.

a) Yürürlükte Olan Hüküm

Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza :

MÜKERRER MADDE 355 - (4369 sayılı Kanununun 13 üncü maddesiyle değişen şekli) (29.7.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) Bu kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yeralan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında (2000/1697 sayılı Kararla değişen miktar) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) 350.000.000 lira,

(*) Trabzon Vergi Denetmenleri Büro Başkanı.

2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (2000/1697 sayılı Kararla değişen miktar) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere 175.000.000 lira,

3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında (2000/1697 sayılı Kararla değişen miktar) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) 85.000.000 lira,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

b) Maddenin değişmeden önceki hali:

(4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli)

MÜKERRER MADDE 355 - (2365 sayılı Kanunun 80 inci maddesiyle eklenen madde) (1.1.1981 tarihinden geçerli olmak üzere) Bu Kanunun 86, 148 ve 257 nci maddeleriyle 150 nci maddesinin 4 numaralı bendi hükümlerine çekinme sebebi olmaksızın riayet etmeyenlerde (kamu idare ve Müesseseleri hariç);

(3946 sayılı Kanunun 1 nci maddesi ve 95/7595 sayılı Kararla artırılan miktarlar (1.1.1996 tarihinden geçerli olmak üzere)

1- Birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı (Götürü usulde vergilendirilenler hariç) hakkında (10.000.000) lira,

2- İkinci sınıf tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler hakkında (5.000.000) lira,

3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında (97/10345 sayılı Kararla artırılan miktar) (1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) (3.300.000) lira,

özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için 148 nci madde gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan süre ile süresinde cevap verilmediği veya eksik veya yanıltıcı bilgi verildiği takdirde haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gi-

dileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Maddenin yeni ve eski şekli birlikte değerlendirildiğinde ilk bakışta dikkat çeken husus eski düzenlemede 256 ncı madde kapsam dışında iken yeni düzenlemede 256 ncı maddenin ilave edilmesidir. Yapılan ilavelerle mük. 355 nci maddenin eski şekli bilgi vermemekten imtina edenlerle ilgili iken özellikle 256 ncı maddenin ilavesiyle maddenin kapsamı genişletilmiş yeni haliyle duraksamalara neden olmuştur.

Bilgi vermekten imtina edenler hakkında yapılacak işlem ve kesilecek cezayı belirleyen maddeye defter ve belge ibraz etmeyenlere kesilecek özel usulsüzlük cezasının ilave edilmesi kanun metnini karmaşık hale getirmiştir. Kanunun son paragrafında yer alan "özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur..." hükmü defter ve belgelerine ibraz etmeyenlere uygulanacak mıdır? Bize göre uygulanmayacaktır. Zira VUK'nun re'sen takdirle ilgili 30 ncu maddesi değişmemiştir. Bu nedenle verilen süreye rağmen defter ve belgeler ibraz edilmezse re'sen takdir nedeni vardır.

Ancak görüşümüz kesin olarak bu şekilde olmakla beraber kanun met-

ninin yazılımında kaynaklanan nedenlerle yapılan değişik yorumların tamamen hatalı olduğu söylenemez. Vergi kanunlarında değişikliğin gündeme geldiği bu günlerde mük. 355 nci maddenin de gözden geçirilmesi yararlı olacaktır.

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 7.7.1999 tarihli 1999/5 sıra No.lu VUK İç Genelgesiyle madde hakkında açıklama yapma gereği duymuştur. İç genelgeyle "..... Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde ilgili dönem matrahının re'sen takdiri gerekmektedir. Bu husus gözönüne alındığında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali mükerrer 355 nci maddede sayılan diğer mecburiyetlerden farklılık arz etmektedir.

Bu itibarla vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgeleriz ibraz için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır.

İç Genelgeyle uygulamadaki duraksama giderilmeye çalışılmıştır. Ancak iç genelgenin yazılmış olması

bile böyle bir sorunun var olduğunu göstermektedir. Kısa vadede iç gelgeyle sorunun çözüldüğü söylenebilir. Sorunun kökten çözümü ise madde de yapılacak düzenlemedir. Bu konuda kişisel görüşümüz ise;

Maddenin son paragrafının uygun bir yerine (defter ve belge ibraz etmeyenler hariç) şeklinde parantez içi hüküm yerleştirmek yeterli olacaktır.

II. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMAYLA İLGİLİ OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Bilindiği gibi 4369 Sayılı Kanunla hemen hemen tüm vergi kanunlarında esaslı değişiklikler yapılmıştır. Kanunla Vergi Cezaları Uzlaşma kapsamından çıkarılarak, cezaların uzlaşılan vergiye göre düzeltileceği esası getirilmiştir. Öte yandan cezalar birleştirilerek Vergi Ziyai Cezası ihdas edilmiş ve Vergi Ziyai Cezası "Ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112'nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur." şeklinde tanımlanmıştır.

4369 Sayılı Kanunla yapılan bu değişikliklerden sonra 4444 sayılı Kanunla uzlaşma sisteminde yeniden

değişiklik yapılmış ve Vergi Ziyai Cezaları (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca Vergi Ziyai Cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) uzlaşma kapsamına alınmıştır.

4444 Sayılı Kanunla Vergi Ziyai Cezalarının uzlaşma kapsamına alınmasıyla uygulamada aşağıdaki sorunlar ortaya çıkmıştır.

a) Vergi Ziyai Cezası Nasıl Hesaplanacaktır?

Bilindiği üzere Tarhiyat öncesi Uzlaşma'da ortada düzenlenmiş bir ihbarname bulunmamakta İnceleme Elemanı tarafından raporda önerilen tarhiyat üzerinden uzlaşma yapılmaktadır. Oysa yazımızın başında yer alan Vergi Ziyai Cezasının tanımında görüleceği üzere bu cezanın hesaplanması için ihbarnamenin düzenlenme tarihinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Ancak ortada düzenlenmiş bir ihbarname yoktur. Uygulamada yapılan şey ise uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarihi ihbarnamenin düzenleme tarihi gibi kabul edip buna göre vergi ziyai cezasının hesaplanmasıdır. Peki uzlaşma tutanağı ihbarname olarak kabul edilebilir mi...!

Ancak sorun bununla da bitmeyebilmektedir. Zira Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada "Uzlaşılamaması" halinde Vergi Dairesince ihbarname düzenlendiğinden aradan geçen süre nedeniyle Vergi Ziyainın yeniden he-

saplanması gerekmektedir. Böyle bir durumda aynı tarhiyat için iki farklı Vergi Ziyai Cezası ortaya çıkmaktadır.

b) Çözüm Önerimiz

Bizce bu konunun kesin çözümü Vergi Ziyai Cezasının yeniden tanımlanmasıdır. Zira Vergi Ziyai Cezasının ihbarnamenin düzenleme tarihine göre hesaplanması ileride yeni sorunların çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle Vergi Ziyai Cezası yeniden tanımlanarak (değişiklikten önce olduğu gibi ziyaa uğratılan verginin bir katı veya 2 katı gibi) birkaç sorun birden çözülmüş olacaktır.

III. AT YARIŞLARI ÜZERİNE OYNANAN MÜŞTEREK BAHİSLERDEN KAZANILAN İKRAMİYELERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

31 Aralık 1998 tarihinde yayımlanan 28 Seri Nolu veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (Yazımız ilerleyen bölümlerinde kısaca VİVK olarak yer alacaktır.) Genel tebliğinde, At yarışları üzerinde düzenlenen müşterek bahislerden kazanılan ikramiyelerin "ivazsız" intikal olarak kabul edilerek, istisna tutarını aşan kısmın vergilendirileceği, belirtilmiştir. Yine aynı tebliğde At yarışları üzerine düzenlenen müşterek bahislerden kazanılan ikramiyelerin, VİVK'nun 16 ncı maddesinde tevkifat yapılacak ödemeler arasında

sayılmaması nedeniyle bu ödemelerden Türkiye Jokey Kulübü tarafından herhangi bir tevkifatın yapılmayacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak istisna tutarını aşan miktarda ikramiye kazananların beyannamelerini ikametgahlarının bulunduğu yer Vergi Dairesine vermelerini uygun görmüştür.

Yapılan, düzenleme yeniden gözden geçirilmeye muhtaçtır. Zira ne Vergi Dairelerine ikramiye kazananlarla ilgili düzenli bilgi akışı sağlanmaktadır; ne de ikramiye kazananlar beyanname vermesi gerektiği bilincine sahiptir.

a) Diğer Yarışma ve Çekilişlerin Vergilendirilmesi

VİVK'nun 4369 sayılı, kanunla değişik 16 ncı maddesinin son fıkrasında, gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin %20'si oranında vergilendirileceği, ikramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde aynı ve nakdi olarak ikramiye kazananlardan beyanname alma işlemine son verilmiştir.

Yarışma ve Çekilişi düzenleyenlerin tevkif ettikleri vergilere

ilişkin beyannameyi (Vergi Sorumluları için) ise yarışma ve çekilişin düzenlendiği tarihi izleyen ayın 20 nci günü akşamına kadar,

- gerçek kişilerde ikametgahlarının,

- tüzel kişilerce kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer Vergi Dairesine vermeleri gerekmektedir.

Türkiye Jokey kulübünce düzenlenen at yarışları üzerine aynen müşterek bahislerde kazanılan ikramiyelerdeki vergilendirme bu uygulamadan farklıdır.

b) At Yarışları üzerine Düzenlenen Müşterek Bahislerden Kazanılan İkramiyelerin Vergilendirilmesi

Yapılan yeni düzenlemeye göre bahse katılanların kazandıkları ikramiyeler "ivazsız" intikal kabul edilerek istisna tutarını aşan kısmı VİV.'ne tabi tutulmuştur.

Bahse katılanların kazandıkları ikramiyenin istisna tutarını geçmesi halinde; bu tutarı, hukuken iktisap ettikleri tarihten itibaren bir ay içinde ikametgahlarının bulunduğu yer Vergi Dairesine beyan etmeleri gerekmektedir.

Beyan üzerine tahakkuk edecek VİV ise 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 6 eşit taksitle ödenecektir.

c) Uygulamadaki Sorun

Önceki bölümde at yarışları üze-

rine oynanan müşterek bahislerden kazanılan ikramiyelerin nasıl vergilendirileceğine değinilmiştir. İlk bahışta sorun yokmuş gibi gözüksede durum hiçde böyle değildir.

- Yaptığımız araştırmada jokey kulübü ve ganyan Bayileri tarafından kazananlarla ilgili olarak Vergi Dairelerine hiçbir bilgi akışı yoktur. Dolayısıyla Vergi Daireleri kimlerin beyanname vermesi gerektiği konusunda bilgi sahibi değildir.

- İstisna tutarını aşan miktarda ikramiye kazananlar ise bu ikramiyenin VİV.'ne tabi olduğu ve beyanname verilmesi konusunda bilgi sahibi değildir. Ayrıca diğer ikramiyelerin stopaja tabi tutulması nedeniyle beyanname verilmemesi bu kişileri kolayca yanılgıya sevk etmektedir.

d) Öneri

- Eğer yeni düzenleme devam edecekse Türkiye Jokey Kulübüne istisna tutarını aşan tutarda ikramiye kazananlarla ilgili olarak devamlı bilgi verme zorunluluğu getirilmelidir.

- Bir diğer öneri ise diğer yarışma ve çekilişlerde olduğu gibi yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyelerin kaynağında tevkifat yöntemiyle vergilendirilmesidir.

Bu yöntemle hem mükellefler teker teker beyanname verme yükünden kurtulmuş, hemde bu alanda olabilecek vergi kayıp ve kaçığı önlenmiş olacaktır.