

HUKUK SOSYOLOJİSİ AÇISINDAN VERGİ ZİYAI CEZASI

Feyzullah DURGUT (*)

I - HUKUK SOSYOLOJİSİ VE VERGİ KANUNLARI

Hukuk; insanların yine insanlar için meydana getirdiği kurallar bütünü,¹ bir toplumda müspet bir değer (adalet) tecellisi sayılan ve gerçekleşmesi fiili bir sosyal güvence ile sağlanmış olan davranış kurallarıdır.² Hukuk kuralları insan iradesine etki yaparak, davranışlarına belirli bir yön verir. Hukuk sosyal olayları etkileyen bir etken (faktör), bir belirleyici konumundadır.³ Tıpkı diğer sosyal olgular gibi, hukuk kuralları da yer ve zaman koşullarına bağlı olarak aynı toplum içinde doğar ve onunla birlikte değişir; toplumların türlü yönleriyle de karşılıklı bir etkileşim içinde bulunur.⁴ Hukuk sosyolojisi hukukun toplumsal yaşamdan nasıl doğduğunu araştırırken, hukuku toplumsal sürecin bir ürünü olarak ele alır, doğal olarak hukukun toplumsal yaşam üzerindeki etkilerini de araştırır. Böylece hukuku, insan davranışlarının düzenleyicisi kabul eder. Gerçekten hukuk uygulanmak için vardır; hukukun insan davranışlarını yönlendirmedeki başarısı esastır.⁵ Ancak hukuk sosyolojisi doğası gereği hukuku sosyal bir olgu olarak ele aldığı için, hukukun yürürlükte olmasına değil, etkin olmasına önem vermektedir. Etkinlik; kuralın gerçekten uygulanıyor olmasını ifade eder. Genelde yürürlükteki tüm hukuk kuralları, özelde ise yazımızın konusunu oluşturan vergi ceza hukukuna ilişkin kural-

lar gerçekten toplumsal yaşamdan doğmuş, insan davranışlarını yönlendiren, etkin kurallar mıdır? Ülkemizde kayıt dışı ekonominin ulaşmış olduğu boyutlar bize vergi ceza hukukuna ilişkin suç ve cezaların, insan davranışlarını üzerinde caydırıcı etki yapmadığını, en azından vergi suçlarının önlenmesinde ve çözümünde yetersiz kaldığını göstermektedir. Bu kurallar vergi suçlarının çözümünde yeterli olacak şekilde oluşturulmuş olsa dahi, gerçekten uygulanmıyor ise yine bir anlam ifade etmeyecektir. Oluşturulan kuralların gerçekten uygulanıyor olması olarak tanımlanan etkinlik; ancak iyi bir denetim ile sağlanabilir. Maalesef ülkemizde oluşturulan denetim sistemi de bu etkinliği sağlamaktan çok uzaktır.

Hukuk sosyolojisine düşen diğer bir görev de kanun yapma tekniği hakkında kanun koyucuyu ikaz etmektir.⁶ Yasama faaliyetindeki başarı, hukuk ile toplumsal yaşam arasındaki uyumun sağlanmasına bağlıdır. Günümüzde hukukun bir "sosyal mühendislik" aracı olarak kullanılması, ister kapitalist ister sosyalist, rejimi ne olursa olsun tüm modern devletlerin önem verdiği bir konudur. Ancak hukuk ile toplumsal yaşam arasındaki uyumsuzluk hali her zaman gözlenmektedir. Toplumu yönlendirmede ve sorunları rahatlıkla çözmede etkin bir araç olan kanunların; bunalımları,

(*) Vergi Denetmen Yrd.

¹ V.ARAL, Adeletli Yaşam, İstanbul, 1988, s.8

² Topçuoğlu a.g.e. s.182

³ Hukuk Sosyolojisine Giriş, Prof. Dr. Ülker GÜRKAN, Siyasal Kitabevi,, Ankara 2005, s.12

⁴ Hukuk Sosyolojisine Giriş, Prof. Dr. Ülker GÜRKAN, Siyasal Kitabevi,, Ankara 2005, s.13

⁵ Hukuk Sosyolojisine Giriş, Prof. Dr. Ülker GÜRKAN, Siyasal Kitabevi,, Ankara 2005, s.24

⁶ Hukuk Sosyolojisine Giriş, Prof. Dr. Ülker GÜRKAN, Siyasal Kitabevi,, Ankara 2005, s.30

yoksulluk, ayrımcılık, cehalet, vergi adaletsizliği, vb. gibi toplumsal olayları bir çırpıda çözebileceğine olan yaygın bir inanç vardır.⁷ Ancak, yazılı kurallar arasında boşluklar, tutarsızlıklar ve çelişkiler mevcuttur.⁸

Ülkemizde vergi kanunları en çok değişikliğe uğrayan, arasında boşluklar, tutarsızlıklar ve çelişkiler olan kanunlardır. Bu da kanunların anlaşılmasını, yorumlanmasını ve uygulanmasını önemli şekilde etkilemekte, vergi suçlarını artırmaktadır. Teori ve yorumlama arasındaki farklılıklar ile idarenin ve yargının farklı uygulama ve kararları bu sorunları daha da derinleştirmektedir.

Eğer bir alanda kanun tekse, kanun başka uygulama başka olamaz. Şayet bir farklılık varsa ya teori yanlıştır ya da uygulama yanlıştır.⁹

Şüphesiz hukuk kuralları belirli ihtiyaçlarla konulur, gerekirse yeniden düzenlenir. Ancak bugün ülkemizde, hukuk kuralları konulurken, toplumun gerçek ihtiyaçları dikkate alınmakta mıdır? Her zaman çok da makul ve meşru olmayan etkilerden uzak kurallar koyabilmekte miyiz? Toplumun tümünü etkileyen kurallar, gereği gibi tartışılabilmekte, menfaat dengesi tam olarak kurulabilmekte midir? Bir bütünü ve sistemi içinde barındırması gereken kuralların, bazen bütünlüğü ve sistematigi neden bozulmaktadır? İstisnalar, kimler ve ne için getirilmekte veya neden bazen istisnalar kurallara dönüştürülmektedir? Kurallar konulurken menfaat ve hak dengesi yeterince gözetilip korunabilmekte midir? Bazı kurallar ihtiyaç olmadığı halde neden çok sık değişmektedir; bazı kuralların değişmesi gerekirken neden değişmemektedir? Neden kanunların sistematigi, kavramları ve bütünlüğü, hukuk doktrinine aykırı popöler sebeplerle bozulmaktadır? Tüm bu sorulara vereceğimiz cevaplar, kurallar konulurken vicdan ve ahlakın neresinde olduğumuzu da belirleyecektir.¹⁰ Maalesef bu sorulara verilen cevaplar, ülkemizde hukukun vicdan ve ahlak sorununun olduğunu, vergi kanunları açısından ise sorunun daha ileri boyutlara ulaştığını ortaya koymaktadır.

Konuyu vergi cezaları açısından değerlendirdiğimizde ise; hukukunun bu kadar ahlak ve vicdan soru-

nu olan bir ülkede; vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için düzenlenen cezalar gerçekten, toplumun iktisadi, mali ve sosyal yapısına uygun mudur? Ayrıca insan davranışlarını bu kanunlara uyma yönünde etkilemekte, adaleti sağlayabilmekte ve bu kanunlar tam manasıyla uygulanabilmekte midir?

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında ceza hükümleri düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır. Maddede belirlenen usulsüzlük cezaları vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi durumunda uygulanacak cezalardır. Bu yazımızda Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümleri bölümünün 341 ve 344. maddelerinde düzenlenen vergi ziyai cezasını hukuk sosyolojisi açısından inceleyeceğiz.

II - VERGİNİN ANAYASAL VE YASAL

KAYNAKLARI

Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesine göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre; vergi ödemekle yükümlüdür. Yine aynı maddede vergi yükünün adaletli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, muaflık, istisna ve indirim ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Verginin konulmasından tahsiline kadar geçen süreç ile vergilerin kapsamı ve yapısının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar olan vergileme ilkeleri 73. madde ile anayasa hükmü haline getirilmiştir.

Verginin temelde kamu hizmetlerinden doğan kamu giderlerinin finansman aracı olması kadar, ekonomik ve sosyal fonksiyonları da vardır. Verginin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını yerine getirebilmesi

⁷ Hukuk Sosyolojisine Giriş, Prof. Dr. Ülker GÜRKAN, Siyasal Kitabevi,, Ankara 2005, s.28

⁸ O.M.ÇAĞIL, Hukuk ve Hukuk İlmine Giriş, İstanbul, 1971, 2.Bası, s.122-123

⁹ Ülkemizde Hukukun Vicdan Ve Ahlak Sorunu, Doç. Dr. Muhammet ÖZEKES, www.barobirlik.org.tr Sitesinden Alınmıştır

¹⁰ Ülkemizde Hukukun Vicdan Ve Ahlak Sorunu, Doç. Dr. Muhammet ÖZEKES, www.barobirlik.org.tr Sitesinden Alınmıştır

için; vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması, uygun kaynakların vergilendirilmesi, vergi yasalarının anlaşılabilir olması, vergilerin keyfi olmaması, verginin uygun zamanda ve biçimde alınması ve iktisadi olması gerekmektedir.

Türk vergi sistemi temelde mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanına dayanan bir sistemdir. Beyan esası,¹¹ modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri olmasına rağmen vergi kaçakçılığına elverişli ve mali psikoloji açısından sakıncalı olması gibi sebeplerle uygulanması pek kolay olmayan bir sistemdir.¹² Türkiye’de yıllardır süren ekonomik istikrarsızlık ve krizler, vergileme ilkelerine ve tekniğine uygun olmayan bazı vergi kanunları ile vergi ahlakı ve bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması gibi nedenlerle kayıt dışı ekonomi yüksek oranlara ulaşmıştır. Bu durum vergi gelirlerinin azalmasına, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının yükselmesine, vergi kayıp ve kaçığının artmasına neden olmuştur.

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevleri vergi kanunlarında¹³ belirlenmiştir. Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerini zamanında, eksiksiz olarak ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini ihtiva edecek şekilde yerine getirmemeleri halinde karşılaşacakları çeşitli para (vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük) ve hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap olacakları yine bu kanunlarda düzenlenmiştir.

Bu ceza normları ile sağlanmaya çalışılan vergi düzeni aslında geniş anlamda kamu düzeninin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu anlamda vergi ziyai cezası çağdaş ve adil kamu düzeninin oluşturulmasında da önemli bir faktör olarak değerlendirilmelidir.¹⁴

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341 ve 344. maddelerinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri durumunda karşılaşılabilecekleri ekonomik yaptırım olan vergi ziyai cezası düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi 344. maddenin 2. fıkrasında yer alan cezanın hesaplanmasına ilişkin bölümünü 06.01.2005 tarih ve E.2001/3 ve K.2005/4 sayılı kararı ile iptal etmiştir. Vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin olarak 344. maddede Anayasa Mahkemesi’nin iptal gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme yapılmıştır. Vergi ziyainın ve cezasının tanımı, vergi ziyai cezasına yöneltilen temel eleştiriler ve Anayasa Mahkemesi’nin cezanın hesaplanmasına ilişkin hükmünün iptal gerekçesine ve yapılan yeni düzenlemeye ilişkin değerlendirmelere aşağıda yer verilecektir.

III - VERGİ ZİYAI CEZASI

4369 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu’nun ceza hükümleri ile uzlaşma hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaçakçılık,¹⁵ ağır kusur,¹⁶ ve kusur¹⁷ cezaları yürürlükten kaldırılmış, bu tarihten itibaren vergi ziyai-na sebebiyet verenlere vergi ziyai cezasının uygulanması öngörülmüştür.

Vergi cezalarında yapılan değişikliklere paralel olarak ceza hükümlerine ilişkin genel esasların düzenlendiği 331, 333, 335, 336, ve 337’nci maddelerinde ibare değişikliği yapılmıştır.

A - Vergi Ziyai Suçunun Tanımı ve Cezası

1 - Vergi Ziyainın Tanımı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde vergi ziyainın tanımı

¹¹ **Beyan esası;** mükelleflerin veya vergi sorumlularının, vergi matrahını, kanunda belirtilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak vergi dairelerine bir beyanname ile bildirmeleridir.

¹² Prof. Dr. Naci B. MUTER, Vergi Teorisi, 2. Baskı, Manisa, s.59

¹³ VUK 3. Madde; **Vergi Kanunu:** ‘İşbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.’ şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁴ Doğan ALANTAR Maliye Müfettişi, Vergi Ziyai Cezası Uygulamasında Sorunlar, Yaklaşım Dergisi Şubat 2005 sayısı

¹⁵ (4369 Sayılı Kanun İle VUK 344. Maddenin değişmeden önceki şekli) Kaçakçılık Suçu:Mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaina sebebiyet verilmesidir. Kasın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir...

¹⁶ (4369 Sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan) VUK Mükerrer 347. Madde

¹⁷ (4369 Sayılı Kanun İle yürürlükten kaldırılan VUK 348. Madde) Kusur; kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir surette vergi ziyaina sebebiyet verilmesidir.

yapılmıştır. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir. "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

Söz konusu madde hükmüne göre; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet vermesi gerekir. Bazı nedenlerle mükellef veya sorumluların iradeleri dışındaki neden ve uygulamalar sebebiyle vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi söz konusu olabilmektedir. Bu konu ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 13, 16, 17, 141, 143, 144 ve 342'nci maddelerinde yapılmıştır.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucu verginin zamanında tahakkuk ettirilememiş olması veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması gerekir. Verginin geç tahakkuku vergi idaresinin ihmaliinden ileri gelmişse vergi ziyayından söz edilemez.¹⁸

Vergi kaybı ödemeye değil tahakkuka bağlanmıştır. Bu nedenle vergi ziyayı cezasının kesilmesinin nedeni, verginin tahakkukunun zamanında yapılmaması veya eksik yapılmasıdır. Zamanında tahakkuk yapılmadığı veya eksik tahakkuk yapıldığı hallerde, ödemenin zamanında yapılması durumunda ceza kesilmesinde yasaya aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi 15.03.1996 tarih ve E.1995/6497 K.1996/1025 sayılı kararında 'muhtasar beyannamesini yasal süresinden bir gün sonra veren

mükellefin vergisini süresinde ödediğinin anlaşılması karşısında; ortada vergi zıyanının varlığından söz edilemeyeceği ve ceza uygulamasının mümkün olmayacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyata ilişkin ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararını yerinde görülmüştür.' şeklinde karar vermiştir. Bu karar vergi kaybı ödemeye değil, tahakkuka bağlıdır görüşü ile tezatlık oluşturmaktadır.

Maddenin 2. fıkrasına göre; şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle de verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Vergi ziyayı iadenin alındığı anda ortaya çıkar. Haksız yere iade talebinde bulunulması durumunda vergi ziyayı iade geri alınmadığı için söz konusu olmayacaktır. KDV iadelerinde, yıl içinde ödenen geçici vergilerin mahsubu sonucu meydana gelen iadelerde, özel gider indirimi dolayısı ile alınan vergi iadelerinde, maddede belirtilen gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya geri alınması sonucu vergi kaybına yol açılabilir.

2 - Vergi Zıyayı Suçu ve Cezası: Belirlenmiş filler ile matrah farkı ve vergi farkı gibi ölçülere göre neveleri belirlenen ve ziyaa uğratılan verginin üç katı, iki katı ve yüzde ellisi oranında kesilmekte olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, bu tarihten itibaren neden olunan vergi ziyayı için kesilecek cezaya, " Vergi Zıyayı Suçu ve Cezası" başlığı altında yeniden düzenlenen 344 üncü maddede yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi şu şekildedir.

4369 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle, madde başlığı ile birlikte değişen madde Yürürlük: 01.01.1999) Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir.

(5479 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değişen

¹⁸ Bahtiyar AKDENİZ, Hasan İŞ, Savaş VAROL, Vergi Denetmen Yardımcıları Temel Eğitim Kursu Vergi Usul Kanunu Ders Notları

¹⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006, Hesap Uzmanları Derneği Yayını

fıkra. Yürürlük; 08.04.2006.) Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.²⁰

Vergi ziyasına 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.

Bu maddede, vergi ziyai suçunun tanımı yapılmış ve kesilecek vergi ziyai cezasının hesaplama şekli ile bu cezanın kaçakçılık suçları, bu suçlara iştirak ve kendiliğinden verilen beyannameler için ne şekilde uygulanacağına yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 344. maddenin 2. fıkrasında yer alan cezanın hesaplanmasına ilişkin bölümünü 06.01.2005 tarih ve E.2001/3 ve K.2005/4 sayılı kararı ile iptal etmiştir. İptal edilen hükme göre vergi ziyai cezası; ziyaa uğrattılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, 112'nci maddeye göre, ziyaa uğrattılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Gecikme faizinin uygulanmasında ay kesirleri hesaplama dahil edilmeyecektir. 344 üncü maddede vergi ziyai cezasının hesaplanması cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenme tarihine bağlanması nedeniyle, ihbarname düzenlenmesindeki gecikme, kesilecek vergi ziyai cezasının miktar itibarıyla artmasına neden olacak, dolayısıyla mükellef aleyhine bir sonuç yaratacaktır. Bu nedenle takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu üzerine kesilecek cezalarda; ihbarnamenin düzenlenmesinin gecikmesi halinde, idareden kaynaklanan bu gecikme nedeniyle mükelleflerin mağdur olmaları için, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında

takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması uygun görülmüştür.²¹

2.1 - Vergi Ziyasına Kaçakçılık Suçu Sayılan Fiillerle Sebebiyet Verilmesi veya Bu Fiillere İştirak Hallerinde Kesilecek Ceza: Kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılmış olup, bu fiillerden birinin işlenmesi sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verildiğinin tespit edilmesi halinde, ziyaa uğrattılacak vergi için kesilecek vergi ziyai cezası, 344'üncü maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanacak vergi ziyai cezasının üç katı tutarında olacaktır. 359'uncu maddede iki fıkra halinde sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmesine iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezası tek kat olarak uygulanacaktır.

Kaçakçılık suçu sayılan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bunlar için vergi ziyai cezası kesilmesi, bu fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

2.2 - Kendiliğinden Verilen Vergi Beyannameleri için Kesilecek Vergi Ziyai Cezası: Vergi ziyai cezasının düzenlendiği 344 üncü maddenin dördüncü fıkrasında, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için vergi ziyai cezasının yüzde elli oranında uygulanması öngörülmüştür. Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri bu fıkra kapsamında değerlendirilecektir.

Bu fıkra uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası ise maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şekilde hesaplanacak ceza tutarının yüzde ellisi olacaktır. Ancak, vergi ziyai cezasının bu şekilde indirimli uygulanabilmesi için beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir.

²⁰ 5479 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle değişmeden önceki şekli) Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve (Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı R.G. 'de yayımlanan E.2001/3, K.2005/4 sayılı Kararı ile iptal edilen hüküm. Yürürlük; 20.04.2006) (x)(x) (Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı R.G. 'de yayımlanan E.2001/3, K.2005/4 sayılı Kararı ile iptal edilen hüküm.) bu ceza ziyaa uğrattılan 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 uğrattılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

²¹ Vergi Usul Kanunu 280 Sıra Nolu Genel Tebliğ

Pişmanlık talebiyle kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresi içinde ödenmemesi suretiyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulması nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.²²

IV - VERGİ ZİYAI CEZASINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyai cezası uygulamasını getiren 4369 sayılı kanunun genel gerekçesinde; '*... vergi kaçırırken yakalananlar için etkili ve caydırıcı bir ceza sistemi kurulamamış ve neredeyse kaçırma-ı karlı çıkaracak bir ceza yapısına doğru gidilmiş-tir. ... yanlış kurulan gecikme faizi sistemi nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin değeri ödenemez hale gelmiş, daha da ötesi uzlaşma sistemi ile cezaların büyük kısmı kaldırılarak ceza sisteminin etkinliği ortadan kaldırılmıştır. Mevcut yapısıyla vergi sisteminde vergi kaçırma cezalandırılmamakta, hatta kaçırana daha karlı çıkmaktadır. ... bu yasayla ceza sistemine basitlik ve caydırıcılık kazandırılmaktadır. Bu yasa ile ceza sisteminde ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi hayata geçirilmektedir.*' görüşlerine yer verilmiştir. Kanunlardaki ceza hükümlerinin temel amacı; suç işlenmesini önlemek, suç işlendiği zaman ise kamu düzeninin sağlanması, bireylerin ve toplumun uğradığı zararların telafi edilmesi, adaletin ve eşitliğin sağlanması vb. nedenlerdir. Vergi kanunlarında yerini bulan, ver-

gi ödevini zamanında yerine getirmeyen veya eksik yerine getirenlerin cezalandırılması için öngörülen vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin yöntemin Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından önceki hesaplama şekline çeşitli eleştiriler getirilmektedir. Bu eleştirilerin temeli vergi kaybına sebebiyet verenler arasında ödenecek ceza miktarı tutarında doğabilecek eşitsizliklere dayanmaktadır. Asıl sağlanması gereken eşitlik vergi ödevini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler ile vergi kaybına sebebiyet veren mükellefler arasında olmalıdır. Hesaplama yöntemine ilişkin eleştiriler ise şunlardır;

1- Vergi Ziyai Cezası Miktarını Yürütme Organı Belirlemektedir: Vergi ziyai cezasının miktarının hesaplanmasında dikkate alınan ve Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci²³ maddesinde düzenlenen gecikme faizi oranı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'nci²⁴ maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu uygulamanın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulur, kaldırılır veya değiştirilir hükmünü içeren Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Ceza hukukunun temel özelliği, bu hukuk dalına ait hükümlerin açık, kesin ve belirli olmasıdır. Dolayısıyla, yasama organı, kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.²⁵ Bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan "*suç ve cezada kanunilik ilkesi*" ceza hukukunun yanı sıra, bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda da geçerlidir. Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan yasama organına

²² Vergi Usul Kanunu 280 Sıra Nolu Genel Tebliğ

²³ ...Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için **6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.** Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

²⁴ Yürürlükteki gecikme zammı oranı, Bakanlar Kurulunun 2006/10302 numaralı kararı ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2,5 olarak belirlenmiştir.

²⁵ Bumin Doğrusöz, "Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Aykırılığı", **Yaklaşım**, Yıl 12, Sayı 136, (Nisan 2004), s. 43.

bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, yaptırımı ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır.²⁶ Dolayısıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler nasıl ki kanunla konulmak durumdaysa, idari nitelikli vergi suç ve cezalarının da kanunla konulması ve uygulanması gerekmektedir.²⁷

2- Aynı Vergilendirme Döneminde Vergi Ziyayı Suçu İşleyen Mükelleflerin Ödeyeceği Vergi Ziyayı Cezası Miktarları Farklı Olmaktadır: Vergi ziyasının hesaplanmasında; vergi ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih ya da takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporuna göre kesilecek cezalarda kararın ve raporun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması, aynı fiil ile, aynı zamanda, aynı miktar vergi ziyasına sebep olan mükellefler için farklı tutarlarda ceza hesaplanmaktadır. Bu durumun aynı durumdaki mükellefler arasında eşitsiz bir uygulamaya yol açtığı ve Anayasanın 10'uncu maddesindeki kanun önünde eşitlik hükmünün ihlal edildiği ileri sürülmektedir.

3- Gecikme Faizi Oranının Değişmesi Suçun İşlendiği Tarihe Göre Daha Fazla (Az) Vergi Ziyayı Cezası Ödenmesini Gereklemektedir: Türk Ceza Kanunu'nun 7'nci maddesinde cezanın belirli olması prensibi benimsenmiştir. Fiilin işlendiği zaman cezasının ne olduğunun açık ve belli olması gerekir. Gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi ve ekonomik koşullara göre değiştirilmesi ceza miktarının da değişmesine neden olmaktadır. Gecikme faizinin düşük olduğu dönemlerde daha az ceza, yüksek olduğu dönemlerde ise daha fazla ceza hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca suçun erken tespit edilmesinde ödenecek ceza da az olacaktır. Ayrıca Anayasanın 38'inci maddesinde '*... kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*' hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre gecikme faizi oranlarının zaman içinde değiştirilmesi fiil için uygulanacak ceza miktarını da değiştirmektedir.

4 – Gecikme Faizinin Vergi Ziyayı İçinde Yer Almasının Mükerrerliğe Neden Olması: Vergi ziyayı cezası ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir noktada cezadan bağımsız olarak alınan gecikme faizi ile birlikte birde söz konusu cezanın bir unsuru olarak aranan gecikme faizinin mükerrerliğe yol açmasıdır. Mükelleften vergi ziyayı cezasından bağımsız olarak alınan gecikme faizi ile birlikte vergi ziyayı cezası bünyesinde de gecikme faizi alınmaktadır. Dolayısı ile devlet kullanmadığı bir kaynak nedeni ile katlandığı finansman yükünü mükellefe yansıtmaktadır.²⁸

V - ANAYASA MAHKEMESİNİN VERGİ ZİYAININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN HÜKMÜ İPTAL SÜRECİ VE GEREKÇESİ

1- İptal İstemi ve Nedenleri : Ordu Vergi Mahkemesi Hakimi M.Önder TEKİN 12.12.2000 tarihli iptal başvurusunda; vergi ziyasına bağlı olarak verilen vergi ziyayı cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı yasanın 51'nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiği, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebileceği, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceği, vergi ziyayı suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyayı cezası miktarının yasama organı yerine, yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedeniyle kuralın Anayasanın 2, 7, 10, 11, 38 ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

2 - Anayasa Mahkemesinin Gerekçeli Kararı ve İptal Nedenleri: Anayasa Mahkemesi 06.01.2005 tarih ve E.2001/3 K.2005/4 sayılı kararı ile Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesindeki vergi ziyayı cezasının hesaplanmasına ilişkin hükmünü Anayasanın 2 ve 38'nci maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiş, 7, 10, 11 ve 73'üncü maddeleri yönünden ayrıca incelenmesine gerek görmemiştir. Gerekçeli kararda ise iptal gerekçeleri şu şekilde açıklanmıştır. Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasındaki; '*Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç*

²⁶ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVI, Sayı 1-4, Yıl 1979, ss. 150-151.

²⁷ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s. 216.

²⁸ Doğan ALANTAR Maliye Müfettişi, Vergi Ziyayı Cezası Uygulanmasında Sorunlar, *Yaklaşım Dergisi* Şubat 2005 sayısı

saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.’ Ve üçüncü fıkrasındaki ‘ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur’ hükmüne göre itiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır denilmiştir. Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasanın 38’inci maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2’nci maddesindeki hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturur. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.

Karar 20.10.2005 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluğu kamu yararını ihlal edici nitelikte gördüğünden, Anayasanın 153’üncü maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı yasanın 53’üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkrası gereğince iptal hükmünün Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır.

3- İptal Kararının Hukuki Sonuçları: Anayasa Mahkemesinin Kararları ile ilgili Anayasanın 153’üncü maddesi şu şekildedir:

Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.

Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.

Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa

Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarısı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.

İptal kararları geriye yürümez.

Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.

Söz konusu madde metninde Anayasa Mahkemesinin kararlarının kesin olduğu, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi ziyai cezasını değil, vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin hükmü iptal etmiştir. Dolayısı ile vergi ziyai cezası ve maddenin diğer hükümleri yeni düzenlemeye kadar yürürlükte kalmıştır. Maliye Bakanlığı 10.11.2005 tarih ve VUK-22/2005/9 sayılı Vergi Usul Kanunu sirküsünde; ‘Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesi ile ilgili iptal hükmü, bu kararın Resmi gazete’de yayınlandığı 20.10.2005 tarihinden başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceğinden, iptale konu bu hüküm bu sürenin sonuna kadar yürürlükte kalacaktır. Dolayısı ile altı aylık sürenin sonuna kadar vergi ziyai cezası uygulamaları bu madde hükmüne göre sürdürülecektir.’ denilmiştir.

Bu maddenin uygulama olanağı kalmadığını ileri süren görüşlerde mevcuttur. Anayasa Mahkemesi’nin anılan iptal kararı sonucunda, vergi ziyai suçu varlığını devam ettirmekte bu suçun cezası olan vergi ziyai cezasının hesaplanma yönteminin iptal edilmesi nedeniyle uygulama olanağı kalmamıştır.²⁹

Anayasa Mahkemesi iptal kararının geçmişte uyumsuzluk konusu yapılmayan yada uyumsuzluk konusu yapılarak kesinleşmiş vergi ziyai cezalarına etkisi olmayacaktır. Anayasanın 153’üncü maddesinde Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hüküm altına alınmıştır.

²⁹ Vergi Ziyai Cezasının Hesaplama Yöntemine İlişkin Hükmün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Uygulanması ve Hukuki Sonuçları, Nuray Öztürk TEKİN, Ankara 2. Vergi Mahkemesi Hakimi – M. Önder TEKİN, Danıştay 12. Dairesi Tetkik Hakimi Yaklaşım Dergisi, Aralık 2005 Sayısı

VI - VERGİ ZİYAI CEZASININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN YENİ DÜZENLEME VE UYGULAMASI

Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesi dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası 5479 sayılı kanunun 12'nci maddesi ile değiştirilmiş ayrıca Geçici 27'nci madde eklenmiştir. Söz konusu kanun 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan yeni düzenlemeye göre; 1/1/2006 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verenlere ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilecektir. Bu ceza; vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında uygulanacaktır.

1- Geçici 27 nci Madde ile Yapılan Düzenleme³⁰

5479 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununa geçici 27 nci madde eklenmiştir.

Bu maddede, 1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesileceği, bu cezanın; vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile 01/01/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyai cezalarının 344 üncü maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur.

Vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin olarak 344. maddede yapılan değişiklikler ile ilgili olarak 13.05.2006 tarih ve 26167 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 358 sıra numaralı Vergi

Usul Kanunu Genel Tebliğinde vergilendirme dönemleri itibariyle uygulanmasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

2 - Vergi Ziyai Cezasının Vergilendirme Dönemleri İtibariyle Uygulanması

2.1. - 1/1/2006 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemleri

2.1.1. - 1/1/2006 Tarihinden Önce Kesilen Vergi Ziyai Cezaları

344 üncü maddenin 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkra hükmüne göre hesaplanarak 01/01/2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyai cezalarından; 01/01/2006 tarihinden önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsili yolunda gerekli işlemlere devam edilecek, 01/01/2006 tarihinden itibaren kesinleşenler ile bu tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle henüz kesinleşmemiş olanlar hakkında ise gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır.

2.1.2. - 1/1/2006 - 8/4/2006 Tarihleri Arasında Kesilen Vergi Ziyai Cezaları

1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu tarihten sonra ancak 8/4/2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyai cezaları hakkında (kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın) geçici 27 nci madde hükmü esas alınmak suretiyle gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı organlarında açılan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra durumdan yargı mercileri haberdar edilecektir.

2.1.3. - 8/4/2006 Tarihinden Sonra Kesilecek Vergi Ziyai Cezaları

1/1/2006 tarihinden önceki dönemlerde neden oluşan vergi ziyai cezası kesilmesi gereken fiillere ilişkin olarak 8/4/2006 tarihinden sonra kesilecek vergi ziyası cezaları, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 27 nci madde uyarınca, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olacaktır. Ancak vergi ziyasına; kaçakçılık suçlarından birisinin işlenmesi suretiyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, kaçakçılık fiillerine iştirak halinde bir kat, kanuni süresinde yapılmayan ya da eksik

³⁰ Vergi Usul Kanunu 358 Sıra Nolu Genel Tebliğ

yapılan beyanın daha sonra kendiliğinden yapılması veya tamamlanması halinde de bu ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

2.2. - 1/1/2006 Tarihinden Sonraki Vergilendirme

Dönemleri

1/1/2006 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak 8/4/2006 tarihinden önce eski hükümlere göre kesilmiş veya kesinleşmiş olan vergi ziyaı cezaları için 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni hükme göre işlem tesis edilmesi icap ettiğinden gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı mercileri nezdinde açılmış bulunan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapılarak durumdan bu mercilere derhal bilgi verilecektir.

8/4/2006 tarihinden sonra vergi ziyaı cezasının kesilmesinde, ikinci fıkrası 5479 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile değişen 344 üncü madde hükmünün dikate alınacağı ise tabiidir.

3 - Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmiş Olan Vergi Ziyaı

Cezalarında Düzeltme

Tebliğin (3) numaralı bölümünde düzeltme işlemine tabi tutulacağı belirtilen vergi ziyaı cezalarından uzlaşma yoluyla kesinleşmiş olanlarda; üzerinde uzlaşılan ceza tutarının, 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni hükme göre hesaplanan cezadan fazla olması halinde aradaki fark ile ilgili gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

VII - VERGİ ZİYAI CEZASININ HESAPLANMASI-NA İLİŞKİN OLARAK ESKİ VE YENİ YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI :

Yazımızın önceki bölümlerinde vergi ziyaı cezasının hesaplanmasına ilişkin olarak getirilen eleştirilere, Anayasa Mahkemesi'nin cezanın hesaplanmasına hükmünün iptal gerekçelerine ve cezanın hesaplanmasına ilişkin olarak yapılan yeni düzenlemeye yer verdik. Bu eleştirilerin temelinde cezanın hesaplanmasında kullanılan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin getirdiği sakıncalar yatmaktaydı. Fakat cezanın hesaplama şekline getirilen eleştiriler asıl üzerinde durulması gereken, cezanın konuluş amacının gerçekleşip, gerçekleşmediği hususunun göz ardı edilmesine sebep olmuştur. Dolayısı ile yapılan yeni düzenleme kanun yapma tekniği bakımından

doğru olmasına rağmen, adaleti sağlama bakımından yeni tartışmaları gündeme getirmesi kaçınılmaz olacaktır.

Ayrıca yapılan yeni düzenleme ile vergi ziyaına sebebiyet verenler arasında durumu geç tespit edilen lehine bir düzenlemeye gidilmiştir. **Örneğin;** A Ltd. Şti. hakkında yapılan inceleme sonucunda 2004 hesap dönemi kurumlar vergisinin 10.000.- YTL eksik tahakkuk etmesine sebebiyet verdiği tespit edilmiş, vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 25.01.2006 tarihinde girmiş ve mükellefe 27.01.2006 tarihinde tebliğ edilmiştir. B Ltd. Şti hakkında yapılan incelemede ise; yine 2004 hesap dönemi kurumlar vergisinin 10.000.- YTL eksik tahakkuk etmesine sebebiyet verdiği tespit edilmiş ve inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15.07.2006 tarihinde girmiş ve 17.07.2006 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Ödenecek vergi ziyaı cezaları; (Gecikme faizi oranının %4 olduğu ve değişmediği kabul edildiğinde)

A Limited Şirketi için;

Eski Yönteme Göre: 8 ay için, $10.000 + (10.000 \times 8 \times 0,04)/2 = 11.600.-$

Yeni yönteme Göre: Vergi ziyaı cezası yine 11.600.- YTL olarak hesaplanacak fakat 280 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin 2.1.2. bölümüne göre gerekli düzeltme işlemleri Geçici 27. maddeye göre yapılacaktır. Dolayısı ile vergi ziyaı cezası tek kat olarak uygulanacak ve 10.000.- YTL. olacaktır.

B Limited Şirketi için;

Eski Yönteme Göre: 14 ay için, $10.000 + (10.000 \times 14 \times 0,04)/2 = 12.800.-$

Yeni yönteme Göre: Geçici 27. madde ve 280 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin 2.1.3. bölümüne göre tek kat olarak uygulanacak ve 10.000.- YTL olacaktır.

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere; cezanın hesaplanmasına ilişkin olarak yapılan yeni düzenleme ile gecikme faizi oranını Bakanlar Kurulunun belirlemesi ile ilgili sakıncalar giderilmiş, ancak vergi ziyaına sebebiyet verdiği tespit edilen mükelleflerden bu durumu geç tespit edilen lehine bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu cezaların dava konusu yapılmadan kesinleştiği ve ödendiği kabul edildiğinde; A Ltd. Şti. cezayı 26.03.2006 tarihine kadar, B Ltd. Şti. ise; 16.09.2006 tarihine kadar ödeyecektir. Dolayısıyla vergi ziyaına sebebiyet verenlerden durumu geç tespit

edilenler, durumun geç tespit edilmesi ve cezanın geç ödenmesi bakımından bir maliyete katlanmayacaklardır.

VIII - SONUÇ:

Günümüzde vergi ahlakı, genel ahlakı çok daha geriden izlemekte ve vergi kaçırmak gibi yasalara aykırı davranışlar, bir tür toplumsal kabiliyet olarak kabul görmektedir.

Ceza normları ile sağlanmaya çalışılan vergi düzeni aslında geniş anlamda kamu düzeninin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu anlamda vergi ziyai cezası çağdaş ve adil kamu düzeninin oluşturulmasında da önemli bir faktör olarak değerlendirilmelidir.³¹ Hem düzeni, hem adaleti, hem kararlılığı, hem değişmeyi,³² hem eşitlik hem de liyakat farklarını koruma durumunda olan hukuk, gün gelir bunlardan birini diğerine tercih etmek zorunda kalırsa, hangi değer tercih edilecektir?

Bugün ülkemizde yürürlükte bulunan vergi kanunları, modern vergicilik anlayışı ile bağdaşmayan, ülkenin ekonomik, mali ve sosyal yapısına uymayan, verginin kendisinden beklenen temel fonksiyonlarını yerine getirmesini engelleyen, adeta kayıt dışı ekonomiyi teşvik eden ve adaleti sağlamaktan uzak bir yapıya sahiptir. Bununla beraber bu kanunlara aykırı davranışların karşılaşılabileceği cezalarda, vergi kaçırmayı engelleyecek yeterlilikte değildir. Bu durum, mükellefin vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerden olan vergi ahlakı ve vergi zihniyetini olumsuz yönde etkilemektedir. Zira ekonomik ve sosyal hayattaki değişimler bu cezaların yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir.

Bu cezalardan en önemlisi olan vergi ziyai cezasıdır; hukuk sosyolojisi açısından değerlendirdiğimizde;

1) Genelde vergi kanunları ve cezalarının, özelde ise vergi ziyai cezasının toplumun ekonomik, sosyal, mali yapısına uymadığı çok açık olarak görülmektedir. Vergi ziyainın tanımının değişen ekonomik, mali, sosyal yapıya ve yapılan denetimlerden elde edilen deneyim ve tespitlere göre yeniden yapılması gerekmektedir.

2) Türkiye’de kayıt dışı ekonominin ulaştığı boyutlar vergi ziyai cezasının insan davranışlarını etkilemede yetersiz kaldığını göstermektedir. Ülkemizde

vergi kaçırmak yakalananlar için etkili ve caydırıcı bir ceza sistemi kurulamamış ve neredeyse kaçırmayı karlı çıkaracak bir ceza yapısına doğru gidilmiştir. Mevcut yapısıyla vergi sisteminde vergi kaçırma cezalandırılmamakta, hatta kaçırın daha karlı çıkmaktadır. Yeniden yapılacak tanımlamalara göre uygulanacak ceza miktarlarının, insan davranışlarına etkileyecek boyutta artırılması gerekir. Ayrıca, ekonomik suçta ekonomik ceza uygulaması yanında belli hallerde vergi ziyaina sebebiyet verenlere hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi gerekmektedir.

3) Vergi ziyai cezasının hesaplanması ile ilgili olarak Anayasa ve ceza hukuku ilkelerine uymayan bir düzenlemenin yapılmış olması bir çok sorunu ve hukuki tartışmayı beraberinde getirmiştir. Anayasa Mahkemesinin cezanın hesaplanmasına ilişkin hükmü iptal etmesinden sonra, Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinde cezanın hesaplanması ile ilgili olarak yapılan değişiklikle, gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin sakıncaları giderilmiş, fakat vergi ziyaina sebebiyet verenlerden durumu geç tespit edilen lehine bir düzenleme yapılmıştır. Hukuk sosyolojisinin önemli görevlerinden bir tanesi kanun yapma tekniği konusunda kanun koyucuya yol göstermektir. Vergi usul Kanunu’nun 344. maddesinde belirlenecek orana göre cezanın hesaplanmasını öngören bir düzenleme yapılmalı, böylece vergi ziyaina sebebiyet verenlerden durumu geç tespit edilen lehine yapılmış olan düzenlemenin sakıncaları giderilmelidir.

4) Vergi kanunları ile vergi suç ve cezaların en ideal şekilde tanımlanması ve bu kuralların yürürlükte olması, bu kanunların etkin bir şekilde uygulanmadığı sürece bir anlam ifade etmeyecektir. Bunun içinde iyi bir idari yapı ve denetim sistemi oluşturulmalıdır.

5) Uzlaşma sistemi ile cezaların büyük bir kısmı kaldırılarak, vergi ceza sisteminin etkinliği ortadan kaldırılmıştır. Dolayısı ile uzlaşma sisteminin de yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

³¹ Doğan ALANTAR Maliye Müfettişi, Vergi Ziyai Cezası Uygulamasında Sorunlar, Yaklaşım Dergisi Şubat 2005 sayısı

³² Ü. Gürkan, “Hukukta Değişme ve Kararlılık Sorunu”, Ankara, 1975, s. 305