

BAZI KAMU ALACAKLARININ TAHSİL VE TERKİNİNE İLİŞKİN KANUN TASARISI HAKKINDA

Bekir BAYKARA

Avukat

(Not:Bu makale Vergi Dünyasının Haziran 2005 286. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Bazı vergi kanunlarını da değiştiren kanun tasarısı, Başbakan'ın imzası ile 12 Mayıs'ta TBMM Başkanlığı'na sunulmuştur. Başlık, "Bazı Kamu Alacaklarının Tahsil ve Terkinine İlişkin Kanun Tasarısı" dır. Ancak içerik başlıktan daha geniştir. Tasarı ile Yeni TCK'na uyum amacıyla VUK'nun ceza hükümlerinde değişikliklerin yanında VUK'na ve Gider Vergileri Kanunu'na eklemelerde bulunmaktadır.

Tasarıyla,

- Yurt dışına eğitim amacıyla gönderilen kamu personelinin mecburi hizmet yükümlülüğünden kaynaklanan ihtilafların ortadan kaldırılmasına,

- Vergi kanunları ile vergi dışı bırakılan hususlara ilişkin geçmişten kaynaklanan sorunların

-Fiilen hurdaya ayrıldığı halde vergi borçları nedeniyle ilgili trafik kuruluşunda hurdaya ayrılma işlemi yapılamayan taşıtların hurdaya ayrılmasına,

-5072 sayılı Kanun uyarınca, kamu kurumlan içerisinde faaliyetleri ile bu faaliyetlere dayanılarak gelir elde etme imkanları ortadan kaldırılan bazı dernek ve vakıfların mal varlığından tahsil edilemeyen alacakların tahsilinden. vazgeçilmesine,

- İhracat taahhütleri kapatılmamış olan ihracat kredilerine ilişkin olarak sorumlu olan bankaların ödemeleri gereken mali yükümlülüklerin ödenmesini kolaylaştırmaya.

-Hazine Müsteşarlığınca, doğal afetlerin etkilerini ortadan kaldırmak ve bu kapsamda yürütülen projelere finansman sağlamak amacıyla yurt dışından temin edilmiş kaynakların kullanılması nedeniyle doğan alacakların ilgililerinden tahsil edilmesinden vazgeçilmesine,

- 1991 yılında meydana gelen Körfez Krizinin ihracatçı ve nakliyeciler firmalar üzerindeki olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmaya,

- Yürürlükten kaldırılan Kamu Ortaklığı Fonundan olan ve tahsil kabiliyeti bulunmayan Hazine alacaklarının terkinine,

- 1995, 1996 1997 yıllarında Petrol Arama ve Petrol ile İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonundan Bakanlar Kurulu Kararına dayanılarak ödenmiş olan kur farkları nedeniyle kamu personeline çıkarılan tazminden doğan sorunların çözümüne,

- 1989 yılında uygulanan mevzuat gereği kanuni süresinde yurda getirilmesi gereken mal bedeli dövizleri yurda getirmeyen ihracatçılar ile ilgili olarak vergi dairelerince takip edilen ancak tahsil kabiliyeti bulunmayan kur farkı alacaklarının tasfiyesine,

-Vergi Usul Kanununda, yeni Türk Ceza Kanununa uyum sağlamaya, yönelik düzenlemeler yapılmaktadır.

Kamuoyunda geniş kapsamlı bir “Af” olarak değerlendirilen tasarı yakından incelendiğinde böyle olmadığı görülmektedir.

Bu yazımızda, Tasarı ile Vergi Kanunlarında yapılması düşünülen değişiklikler ele alınacaktır. Burada da ağırlık VUK’unda yeni TCK’na uyum dolayısıyla yapılması teklif edilen değişiklikler üzerinde olacaktır. Diğer konulara sadece değinilecektir.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında dört bölümden oluşmaktadır.

I-GENEL BAKIŞ

Kanun tasarısı, yürürlük maddesi dahil 23 maddedir. Yürürlük maddeleri dışında 21 madde olan Kanunun 11 maddesi vergi ile ilgilidir. Bunlar 2, 3, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 19, 20, 21. maddeleridir.

Kanun tasarısı ile vergi kanunlarında değişiklik teklifi içeren maddelerin bir kısmı kalıcı, bir kısmı ise geçici hükümlerdir. Geçici hükümler esas itibariyle “af” hükmü niteliğindedir.

Kanunun tasarısındaki 2, 3 ve 20. maddelerindeki düzenlemeler kalıcı, diğerleri geçici ve af hükmü içeren maddelerdir. Tasarının 21. maddesi hükmü kalıcı gibi görünse de niteliği itibariyle geçicidir. Çünkü bir af kanunu olarak geçici nitelik taşıyan 4811 Sayılı Kanunun 3. md.sinin 7. fıkrasını kaldırmaktadır.

Tasarı ile VUK’nun 5, 246, 359 ve 363. maddeleri değiştirilmiş, ayrıca 359. maddeye bir fıkra eklenmiştir. Kanun tasarısı ile Gider Vergileri Kanununa, 40. maddeden sonra gelmek üzere 40/A maddesi eklenmiştir.

Kanun tasarısında yer alan ve af niteliğini taşıyan ve bu bakımdan geçici sayılan hükümlerin bir kısmı konuya bir kısmı da kurumlara yöneliktir. Tasarının 12, 19 ve 20. maddelerindeki düzenlemeler, belli kurumlara ait konularda af niteliğindeki hükümleri ihtiva etmektedir. Diğer maddeler ise belli konulardaki af maddelerini içeriyor.

Kanun tasarısında yer alan değişiklik tekliflerinin bir kısmı Yeni Türk Ceza Kanunu'na uyumu sağlamaya yöneliktir. Ülkemizde 1926 yılından beri çeşitli değişikliklerle uygulanmakta olan 765 Sayılı TCK'nu 26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5237 Sayılı TCK'nu ile kökten değişmiştir. Vergi Usul Kanununda 765 Sayılı TCK'na göndermeler (atıflar) bulunmaktadır. Bu göndermeler Kanunun 5, 246, 362 ve 363. maddelerindedir. Bu maddelerde suç tanımlanmış, ceza için TCK'nun maddelerine gönderme yapılmıştır. Kanun tasarısı ile, eski TCK'nundaki madde numaraları yeni TCK'nundaki madde numaraları ile değiştirilmektedir. Ancak yeri gelince belirteceğimiz gibi, değişiklikle madde numarası değiştirilmekle yetinilmemiş iki veya üç katı olarak belirlenmiş cezalar da kaldırılmış, TCK ile aynı hale getirilmiştir. Ancak bu durum cezaların azaldığı anlamına gelmemektedir. Çünkü Yeni Ceza Kanunu'nda cezalar, 765 Sayılı TCK'na göre artırılmıştır.

TCK değişikliğinden etkilenen maddeler yukarıdakilerden ibaret değildir. VUK'nun hapis cezası gerektiren 359 ve 360. maddeleri de TCK değişikliğinden etkilenmektedir. Bu nedenle uyum sağlamaya yönelik olarak 359. maddede değişiklik getirilmiştir. Ancak 360. maddeye dokunulmamıştır. Bunun sakıncalarına aşağıda değineceğiz.

II-VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ DEĞİŞİKLİK TEKLİFLERİ

A-Vergi Usul Kanunu İle İlgili Değişiklik Teklifleri

1-5. Madde İle İlgili Değişiklik Teklifi

VUK'nun 5. maddesi "Vergi Mahremiyeti"ni düzenlemektedir. Maddenin altıncı fıkrası;

"Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin hassasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur." şeklinde idi.

765 Sayılı TCK'nun 480, 481 ve 482. maddeleri, Kanunun ikinci kitabının sekizinci babının 7. fıkrasında "hakaret ve sövme cürümleri" başlığı altında düzenlenmiştir.

480. madde "hakaret"¹, 282. madde ise "sövme"² cürümünü düzenlemiştir. 481. madde ise, "isnadın ispatı" ile ilgilidir. Hakarete temel ceza üç aydan üç seneye, sövmeye ise üç aya kadar haptir.

Aynı konu Yeni TCK'nun ikinci kitabının ikinci kısmının sekizinci bölümünde düzenlenmiştir. 125. madde "hakaret" 127. madde ise "isnadın ispatı"dır. Görüldüğü gibi,

¹ Hakaret, bir kişiye somut bir olay (madde mahsus) belirterek fiil isnad etmektedir. Örneğin, "Sen şu kişiden naylon fatura alarak vergi kaçırdın" demek gibi.

² Sövme ise, herhangi somut olay göstermeden fiil isnad etmektir. Örneğin, "sen vergi kaçakçısı" gibi.

Yeni Kanun'da "hakaret" ve "sövme" ayrımı kaldırılmıştır. Ceza ise üç aydan iki yıla kadar hapis olarak belirlenmiştir. Yeni durumda özellikle sövme cürümü için ceza artırılmıştır.

Tasarıda uyumun ötesinde bir değişiklik de bulunmaktadır. Bu da eski metinde TCK'nunda öngörülen ceza üç katı olarak uygulanacakken, yeni durumda, TCK'nundaki ceza aynen uygulanacaktır.

2-246. Madde İle İlgili Değişiklik Teklifi

VUK'nun 243 ila 246. maddeleri "Ekim ve sayım beyanı" ile ilgilidir. Ziraat ve hayvancılık ile uğraşan kişiler 54. maddede belirlenen işletme büyüklüğünü aşan işletmelerini köy veya mahalle muhtarına bildirmek zorundadırlar. Bu beyanlar ekim sayım defterine kaydedilir. Çiftçiye de "ekim sayım ilmühaberi" verilir. Muhtar ve ihtiyar heyetlerinin hiç beyanda bulunmayanlar ve yanlış beyanda bulunanlar ile ilgili uyarma ve vergi dairesine bildirme görevleri bulunmaktadır.

VUK'nun 246. maddesinin ikinci fıkrası

"Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri hakkında Türk Ceza Kanununun 230 ve 240'ıncı maddelerine göre takibat yapılır." şeklindedir.

765 Sayılı TCK'nun 230. maddesi "Görevi ihmal" suçunu tanımlar. Temel ceza üç aydan bir yıla kadar hapis cezasıdır. Kanunun 240. maddesi ise "Görevi kötüye kullanma"dır. Temel cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

Yeni TCK'nunda görevi ihmal ve kötüye kullanma tek bir madde halinde 257. maddede düzenlenmiştir. Temel ceza da ihmalde altı aydan iki yıla kadar, kötüye kullanmada ise bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olmuştur.

Yeni düzenleme ile VUK'nun 246. maddesinin ikinci fıkrası "Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesine göre cezalandırılır" haline gelecektir.

3-VUK'nun 362. Maddesi İle İlgili Değişiklik Teklifi.

VUK'nun 362. maddesi "Vergi mahremiyetinin ihlali" başlığını taşımaktadır.

VUK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasında vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar dört bent halinde sayılmıştır. Bu zorunluluğa uymayanların cezası 362. maddede belirlenmiştir. Buna göre, vergi mahremiyetine uymayanlar 765 Sayılı TCK'nun 198.³ maddesinde yazılı cezanın iki katı ile cezalandırılacaktır. Ancak bu ceza iki aydan az olamayacaktır.

³ 765 Sayılı TCK'nun 198. maddesi şöyledir, "Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak işşasında zarar melhuz olan bir sırta vakıf olup da meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır cezayı nakdiye mahkum olur. Eğer zarar vaki olmuş ise cezayı nakdi elli liradan az olamaz."

765 Sayılı TCK'nun 198. maddesine karşılık gelen bir madde Yeni TCK'nunda mevcut değildir.⁴

Tasarı 362. maddedeki suçun cezası için Yeni TCK'nun 239. maddesine gönderme yapmıştır. Yeni TCK'nun 239. maddesinin başlığı "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması"dır. Bu madde 765 Sayılı TCK'nun 364 ve 365. maddelerine karşılık gelmektedir. Yeni TCK 239. maddede öngörülen temel ceza bir yıldan üç yıla kadar hapistir. Görüldüğü gibi, eski düzenlemedeki "iki kat" ibaresi yeni düzenlemeye alınmadığı halde fiilin cezası artmıştır.

VUK'nun 5. maddesinde hem özel hem de ticari sırlar söz konusudur. Yeni düzenlemede özel sırrın açıklaması (ifşası) halinde ne olacağı konusunu yazımızın değerlendirme bölümüne bırakıyoruz.

4-363. Madde İle İlgili Değişiklik Teklifi

VUK'nun 363. maddesi Kanununun 6. maddesine göre mükellefin özel işlerini yapmaları yasaklanan memurlara 765 Sayılı TCK'nun görevi kötüye kullanmayı düzenleyen 240. maddesine göre cezalandırılacaklarını hükme bağlayan maddedir. Yeni TCK'na göre görevi kötüye kullanma 257. maddede düzenlendiği için, tasarı bu maddeye gönderme yapmaktadır.

5-VUK'nun 359. Maddesi İle İlgili Değişiklik Teklifleri

VUK'nun 359. maddesi, adli yani ceza mahkemeleri tarafından verilecek hapis cezalarını gerektiren fillerin ve cezalarının düzenlendiği maddedir.

Madde hapis cezasını gerektiren filler ve cezalarını (a) ve (b) olmak üzere iki fıkra halinde düzenlemiştir. (a) fıkrasında iki bent halinde, defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hileleri, ilgisiz kişiler adına hesap açmak, cilt defter kullanmak, defter ve belgelerde tahrifat, bunların gizlenmesi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak filleri düzenlenmiştir. Bu suçların cezası ise altı aydan üç yıla kadar hapistir. Hapis cezası paraya çevrildiğinde, fiilen işlendiği sırada⁵ yürürlükte bulunan ve 16 yaşından büyük işçiler için belirlenmiş asgari ücretin yarısı uygulanır. Hükmolunan para cezası ertelenemez.

Maddenin (b) fıkrasında ise defter kayıt ve belgelerini veya defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşması olmadığı halde belge basmak ve bu belgeleri kullanmak fiilleri düzenlenmiştir. Bu fiillerin cezası ise on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasıdır.

⁴ Niyazi Güney, Kenan Özdemir, Yusuf Balo Yeni ve Farklı Yönleriyle 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Ankara 2004 Sh. 504 (Karşılaştırma Cetveli)

⁵ Maddenin 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemesine göre para cezasına çevirmede hüküm tarihi esas alınmıyordu. Ancak "hüküm tarihinde" sözcüğü, E. 1999/10, K. 1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir.

Kanun tasarısı ile, VUK 359. maddenin,

-(a) fıkrasındaki; altı aydan üç yıla kadar hapis cezası, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası,

-(b) fıkrasındaki; on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası, otuz aydan beş yıla kadar hapis cezası,

şeklinde değiştirilmesi teklif edilmektedir.

Değişiklik teklifine göre (a) fıkrasındaki cezanın üst haddi aynı kalmakla birlikte alt haddi %100 artmaktadır. Maddenin (b) fıkrasındaki cezanın alt ve üst haddi %166 artmaktadır.

Bu ceza artışının nedeni, Yeni TCK'nun ceza sistemidir. Yeni Kanunda yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır (md. 45). Hapis cezaları, ağırlaştırılmış müebbet, müebbet ve süreli hapis cezasından ibarettir (md. 46). Süreli hapis cezası, bir aydan az yirmi yıldan fazla olamaz. Bir yıl ve daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır (md. 49 (2)). Kısa süreli hapis cezası başta adli para cezası olmak üzere, 50. maddedeki seçenek yaptırımlara çevrilebilir. İşlediği suçtan dolayı iki yıl ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilir (md. 51/(1)). Tasarı ile teklif edilen ceza artışlarının nedeni yeni TCK'nundaki işte bu ceza sistemidir. VUK 359. maddedeki ceza artışları ile, (a) fıkrasındaki cezaların 50. maddedeki seçenek yaptırımlara çevrilmesi, (b) fıkrasındaki ceza artışı ile de 51. maddeye göre erteleme engellenmek amaçlanmaktadır.

Kanun tasarısının bu madde ile ilgili gerekçesi şöyledir.

“Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359 uncu maddesinde yer hürriyeti bağlayıcı cezalar, kaçakçılık suçunun ağırlığına göre 765 sayılı Türk Ceza Kanunundaki hapis cezası ve ağır hapis cezası ayrımı da göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Ancak, 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununda ağır hapis-hapis cezası benzeri ayrımlar kaldırılmış ve hürriyeti bağlayıcı cezalar hapis ve adli para cezaları şeklinde düzenlenmiştir. Bu durum; kaçakçılık suçuna uygulanacak cezanın niteliği, ağırlığı, adli par cezasına çevrilebilirliği ve ertelenebilirliği açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) ve (b) fıkralarında 765 sayılı Kanun hükümlerine göre değişiklik yapılmasını gerekli kılmıştır.

Buna göre; Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında yer alan altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ibaresi yeni düzenlemeyle bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Diğer taraftan (b) fıkrasında yer alan on sekiz aydan üç yıla kadar olan ağır hapis cezası ibaresi ise yeni düzenlemeyle otuz aydan beş yıla kadar hapis cezası şeklinde değiştirilmiştir. Yeni Türk Ceza Kanunu iki senenin üzerinde verilen hapis

cezalarının ertelenmesine imkan bırakmadığı için (b) fıkrasındaki yapılan bu değişiklik ile uygulanacak cezanın ertelenmesi söz konusu olmayacaktır.”

6-VUK'nun 359. Maddesine Bir Fıkra Eklenmesi İle İlgili Değişiklik Teklifi

Kanun tasarısı ile VUK'nun 359. maddesine aşağıdaki fıkranın eklenmesi teklif edilmektedir.

“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiillerinin aracılı ihracat suretiyle işlenmesi halinde (dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri hariç), bu fiillere ilişkin cezalar (360. maddede yazılı cezalar dahil) imalatçı veya tedarikçi ihracatçılar hakkında hükmolunur.”

Eklenmesi teklif edilen bu hüküm ile ilgili Hükümet gerekçesi aşağıya alınmıştır.

“Aracılı ihracatçı ile ihracat sisteminde ihraç konusu malı, kalitesi, cinsi, miktarı ve fiyatı konularındaki sorumluluklar kendisinde olmak üzere imal eden veya tedarik eden, dış müşteriyi bularak anlaşılan ambalajlayarak gümrüğe nakleden, gümrük işlemlerini aldığı vekaletle yürüten ve sonuçlandıran, ihraç malını ihracatçı şirkete fatura eden, satış faturasını, menşe şahadetnamesini dolaşım belgesini, gümrük çıkış beyannamelerini aracı ihracatçı namına imzalayan veya aracı ihracatçıya sadece imzalatan imalatçı tedarikçi firmadır. Aracı ihracatçı firmalar mevzuat gereğince imalatçı tedarikçi firmalar ile illiyet bağlarının tevsiki doğrultusunda imalatçı firmalardan aldıkları faturaların, aynı malı miktar, fiyat ve cins yönünden hiçbir değişiklik yapmadan, aynı tarihte aracı ihracatçı sayabilmek amacıyla ihracatçı firmaya intikal ettirebilmek için, ikinci aşamada şeklen fatura kesmek suretiyle ihracatta kullanılmasını sağlamaktadır.

Görüldüğü gibi, bu sistemde biri imalatçı-tedarikçi, diğeri aracı ihracatçı olmak üzere iki tüzel kişilik vardır. Ancak, aracı ihracatçı şirketler malın tedarik ve imali aşamasından sonra devreye girmekte, imalatçı-tedarikçi ile aracılı ihracat sistemi kapsamında sözleşme imzalamakta, dış alıcıyı tanımamakta, mal kendisine teslim edilmeden imalatçı tedarikçiden aldığı faturayı hiç değiştirmeden aynı tarihte ihracatçıya yansıtarak ihracat işlemi gerçekleşmektedir. Bu sistem içinde malın alışından başlayarak ihracatına kadar tüm aşamalarda sorumluluk üslenerek fonksiyon gören imalatçı-tedarikçi firmalardır.

Bu nedenle, malın imalatçı-tedarikçi firmalar tarafından temin edilmesinden sonra devreye giren “aracı ihracatçı firmaların” (dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri hariç) malı temin eden imalatçı—tedarikçi firmaların düzenlediği faturalardan sorumlu tutulması “suç ve cezalarda şahsilik prensibi” ne aykırı bulunmaktadır.

Nitekim, aynı görüşle 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 4 üncü maddesinin (i) bendinin (3) numaralı alt bendi ile; "...3 üncü maddenin (i) bendinde sayılan suçların aracılı ihracat suretiyle işlenmesi halinde, bu fiillere ilişkin müeyyideler imalatçı veya tedarikçi ihracatçılar hakkında uygulanır...." hükmü getirilmiştir.

Bu durumda Vergi Usul Kanunundaki 359 ve 360 ıncı maddelerdeki müeyyideleri daha ağır suçlarla ilgili 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki anılan hükme paralel hale getirebilmek amacıyla bu değişiklik önerilmektedir."

B-Gider Vergileri Kanunu İle İlgili Değişiklik Teklifi

Kanun tasarısının 2. maddesi ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununa 40. maddeden sonra gelmek üzere 40/A maddesi eklenmesi teklif edilmektedir. Teklif edilen madde aşağıya alınmıştır.

"Sanal ortamda oynatılan oyunların şans oyunları vergisi

Madde 40/A- Kanunlarla izin verilenler dışında sanal ortamda oynatılan her türlü müşterek bahis ve şans oyunları, katılım bedelinin % 20'si oranında şans oyunları vergisine tabi olup, bu tür oyunlarda verginin mükellefi müşterek bahis ve şans oyunlarına katılanlardır.

Kanunlarla izin verilenler dışında sanal ortamda oynatılan her türlü şans oyunları ve müşterek bahislerde şans oyunları vergisi; müşterek bahis ve şans oyunlarına kredi kartı ve benzeri ödeme araçlarıyla katılınması halinde ise katılım bedeli üzerinden, bunlar dışındaki ödeme araçları ile katılınması halinde ise iştirak edenlerin ödemeye aracılık eden banka, özel finans kurumları ve benzeri kuruluşlara bildiri üzerine aktarılan tutar üzerinden hesaplanarak, ödemeye aracılık eden bu kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla tahsil edilir ve izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir.

Bu madde de hüküm bulunmayan hallerde 40 inci madde hükümleri uygulanır."

Tasarı ile Gider Vergileri Kanununa eklenen bu madde ile, özellikle yurtdışında yerleşik kuruluşların internet ve diğer sanal ortamlarda⁶ kanunen izin alınmadan oynatılan oyunların vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

C-Kurumlar Vergisi Kanunu İle İlgili Değişiklik Teklifi

Kanun tasarısının 20. maddesi ile fona intikal eden bankalara bazı vergi kolaylıkları sağlamaktadır. Teklif edilen madde metni aşağıdaki gibidir.

"18/06/1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu uyarınca temettü hariç ortaklık hakları ile üretim ve denetimleri ve/veya hisseleri kısmen veya tamamen Fona intikal eden

⁶ "Sanal ortam" gerekçede, "bilgisayar, internet, interaktif TV, cep telefonu ve benzeri bilişim ortamlarıdır" şeklinde tanımlanmaktadır.

bankaların, aktifinde yer alan gayri menkuller ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, bu bankaların sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden, bu kapsamda yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden bu kapsamda yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır. Bu hüküm, temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri ve/veya hisseleri kısmen veya tamamen Fona intikal eden bankaların, Fona intikal ettiği yılın başından itibaren yaptıkları satışlardan doğan kazançlar ve işlemler içinde uygulanır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tahsil edilen amme alacakları red ve iade edilmez.”

Görüldüğü gibi bu düzenleme bir yandan fona devredilmiş bankalar için kalıcı bir istisna hükmü niteliğini taşıırken, önceki dönemler için de bir af niteliğini taşımaktadır.

III-VERGİ İLE İLGİLİ AF NİTELİĞİNDEKİ HÜKÜMLER

A-Tapu Kadastro Harcı İle İlgili Af

Tasarının 8. maddesi ile, 01.01.2004 tarihinden önce yenilenen kadastro işlemleri nedeniyle ödenmesi gerekip de ödenmeyen tapu kadastro harçlarının takside bağlanması, dava açılmaması açılmış davadan vazgeçilmesi şartıyla ceza ve gecikme faizlerinden vazgeçileceği, teklif edilmektedir. (01.01.2004’te yürürlüğe giren 5036 sayılı Kanunun 36. maddesi ile kadastro yenilenmesi işlemleri harç kapsamı dışına çıkarılmıştı.)

B-Hurda Taşıtlarla İlgili MTV Affi

Tasarının 9. maddesi ile, çalışma imkanı bulunmayan ve fiilen hurda durumunda olan, fakat motorlu taşıtlar vergisi (MTV) borcu olduğu için, hurdaya çıkartılamamaktadır. Tasarı ile, ödenmemiş MTV borçları, gecikme faizi, ve cezaların affi teklif edilmektedir. Ancak af şartlı aftır. Affin şartı ise, hurda aracın bedelsiz olarak 31.12.2005 tarihine kadar İl Özel İdaresine teslim edilmiş olmasıdır. Bu uygulama aracı noter senedi ile iktisap edip de adlarına henüz tescil işlemlerini yaptırmayan kişiler için de geçerli olacaktır.

C-KDV İle İlgili Af

Tasarının 10. maddesi ile, KDV Kanununun 17. maddesinin 2. fıkrasının e bendine göre 31.07.2004 tarihinden itibaren istisna edilen işlemlerle ilgili olup, bu tarihten önceki dönemlere yönelik tarhiyat yapılamayacağı, yapılmış olan tarh ve tahakkuktan (ödenmemiş olmak şartıyla) vazgeçileceği yönünde af teklif edilmektedir. KDV Kanununun 17/2-e maddesi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kuruluş amaçlarına uygun hizmet ve belge bedellerinin KDV istisnası ile ilgilidir.

D-Mazbut Vakıflara Kira Ödemesi İle İlgili Stopaj Affi

Tasarının 11. maddesi ile, Mazbut Vakıflara⁷ 01.01.2004 tarihinden önceki dönemlerde yapılan kira ödemeleri dolayısıyla tevkifat (stopaj) yapılmaması dolayısıyla tarhiyat yapılamayacağı, yapılmış tarhiyatla, tahsil edilmemiş olmak şartıyla, vergi, ceza, gecikme faizi veya zammının terkinin teklif edilmektedir. Bu vakıflara yapılan ödemelerden tavgifat uygulamasına 01.01.2004 tarihinden itibaren 5035 sayılı Kanunla son verilmiştir.

E-Kamu Vakıf ve Dernekleri İle İlgili Vergi Affı

Tasarının 12. maddesi ile, kamu hizmetlerini veya personelini desteklemek üzere kurulmuş olup, 5072 sayılı Kanun ile faaliyetlerine son verilen dernek ve vakıfların, kanunun yürürlüğünden önceki vergi borçlarının vakfın mal varlığından alınamayan kısmının terkinin (silinmesi) teklif edilmektedir. Bu hüküm, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi borçlarını da kapsamaktadır.

F-Süresinde Kapatılmamış İhracat Taahhütleri, Kapatılmamış Kredilere İlişkin BSMV ve Fon Ceza ve Zamlarının Affı

Tasarının 13. maddesi ile, süresi geçtiği halde ihracat taahhütleri kapatılmamış olan kredilere ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin ceza ve zamların belli şartlarla affı teklif edilmektedir.

G-Fona Devredilmiş Bankalarla İlgili Vergi Affı

Tasarının 19. maddesi ile, Bankalar Kanununun 14/3, ve/veya 4. fıkraya hükümlerine göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna İntikal eden Bankaların, Fona devrinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin her türlü vergi ile bunlara ilişkin ceza ve zamlardan henüz tahsil edilmemiş olanların affı teklif edilmektedir. Ancak kanuni temsilcileri ile madde de belirtilen diğer ilgililerden müteselsil sorumlu sıfatı ile tahsiline devam edilecektir.

H-Vergi Barışı Kanunu İle İlgili Hüküm

Kanunun 21. maddesi ile 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 3. maddesinin (7) numaralı fıkrası⁸ 27.03.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, yürürlükten kaldırılması teklif edilmektedir.

Tasarı kanunlaşırca, Vergi Barışından yararlanan mükelleflerin yararlandıkları vergilerle ilgili taksitleri ödememekten dolayı, Kanunun 2. ve 3. maddelerinden yararlanma hakları geri gelmiş olacaktır.

IV-TASARI İLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ

⁷ Mazbut Vakıf; 17 Şubat 1926 tarihinde yürürlüğe giren Türk Kanunu Medenisinden önce kurulmuş olan vakıflara bu ad verilmektedir. Bu vakıflar Vakıflar Genel Müdürlüğünce idare edilmektedir.

⁸İlgili fıkra şu şekildedir, “Bu madde ile 2 nci madde hükmünden yararlanmak üzere başvuruda bulunan mükellefler, yararlandıkları vergi türlerinden, taksit ödeme süresince tahakkuk edenleri zor durum olmaksızın vadesinde ödemedikleri takdirde belirtilen madde hükümlerinden yararlanamazlar.”

A-359. Maddedeki Cezalar Çok Artırılmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi (a) fıkrasındaki cezanın üst haddi sabit kalırken alt haddi % 100 artırılarak altı aydan bir yıla çıkarılmıştır. Maddenin (b) fıkrasındaki cezanın alt haddi onsekiz ayken % 166 artırılarak otuz aya, üst haddi üç yılken aynı oranda artırılarak beş yıla çıkartılmıştır.

Halbuki 359. maddenin mevcut haliyle uygulanmasında güçlükler çekilmektedir. Hapis cezaları maliyecilere ağır gelmekte VUK'nun 367. maddesine göre vergi suçu raporu yazma konusunda isteksiz davranmaktadırlar.

Esasen, (b) fıkrasındaki suçun cezası 1995 yılında 9108 sayılı kanunla üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiş ancak kısa bir süre sonra 4369 sayılı Kanunla bugünkü duruma gelmişti.

Tasarıdaki ceza artışının nedeni gerekçede, (a) fıkrasındaki cezanın “adli para cezası”na çevrilmesini, (b) fıkrasındaki cezanın ise ertelenmesini engellemek olarak belirtilmektedir. Ancak bunun yolu ceza artırmak değildir. Maddenin (a) fıkrası “Bu maddenin uygulanmasında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 50. maddesi uygulanmaz, hükmolunacak para cezasının paraya çevrilmesinde” şeklinde düzenlendiğinde maksat hasıl olurdu. Maddenin (b) fıkrasına ise “Bu maddeye göre hükmolunacak hapis cezaları 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 51. maddesine göre ertelenemez.” demek yeterlidir. Böyle bir hükme Yeni TCK'nun 5. maddesi engel değildir. Çünkü bu değişiklik 5237 sayılı Kanundan sonra yapılacağı için 359. maddenin yeni hali TCK 5. madde hükmünü (vergi cezaları için) etkisiz hale getirecektir.⁹

Tecrübeye dayanarak şunu belirtmek isteriz. Vergi suçlarında ağır ceza caydırıcı ceza olmuyor. Cezanın caydırıcılığı ağırlığı ile değil uygulanması ile mümkündür. VUK'nun 359. maddesindeki hapis cezaları yarı oranda azaltılsa ama mutlaka savcılığa bildirilse daha caydırıcı olur kanısındayız. Çünkü iş gücü sahibi bir kişi için mahkemeye çıkmak bile bir yaptırımdır. Az olsa da hüküm giymek büyük yaptırımdır.

Kaldı ki, sahte faturanın cezası 359. maddeden ibaret değildir. Yeni TCK'nun 220 (Eski TCK 313) maddesi, Kara Paranın Aklanmasına İlişkin Kanun ve şartları varsa 4442 Sayılı Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanunu, ithalat ve ihracatta 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uygulanacaktır.

⁹ Dr. Ali Karagülmez. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda Özel Kanunlarla İlişki Konusundaki Düzenlemenin (5. maddenin) İncelenmesi (Ankara Barosu Dergisi 2004/4 Sh 98)

Son olarak şunu belirtelim ki, naylon faturacılığı meslek haline getirmiş olanlar için bu cezalar da yeterli olmayacaktır. Bunlarla mücadelede cezanın yanında başka araçlara ihtiyaç bulunmaktadır.

B-359. Maddeye Eklenen Fıkranın Yeri 333. Madde Olmalıdır.

Tasarı ile VUK'nun 359. maddesine bir fıkra eklenmesi teklif edilmektedir. Yukarıda II/A-5 bölümünde metnini verdiğimiz bu fıkranın yeri 359. madde değil 333. maddedir. Çünkü 359. madde fiili ve cezayı düzenlemektedir. VUK 333. madde ise faili ve ceza muhatabını belirlemektedir. Eklenmesi teklif edilen madde, suça ve cezaya değil suç failine ilişkindir.

Aslında bu hükmün gerekliliği de şüphelidir. Tıpkı, 333. maddeye 4369 sayılı Kanunla eklenen son fıkra gibi. Ancak adli yargı vergi suçlarına Danıştay'dan çok farklı bir gözle bakmakta, açıklama anlamında bu tür hükümlerin konulmasını haklı kılmaktadır. Örneğin, Yargıtay vergi suçlarında (böyle olmadığı halde) objektif sorumluluğun söz konusu olduğunu ifade etmektedir.¹⁰

C-362. Madde de Özel Sırrın İfşası Yer Almamıştır.

VUK'nun 362. maddesi vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilere verilecek cezayı düzenlemektedir. Vergi mahremiyetinin sınırı VUK'nun 6. maddesinde çizilmiştir. Maddeye göre vergi sırrı; “..... mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlemlerine, servetlerine, mesleklerine müteallik.....” sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlardır. VUK 362. madde de bu mecburiyete uymayanlara 765 sayılı TCK'nun 198. maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. 198. madde ise, 6. madde de belirtilen hem şahsi hem de mesleki ve ticari sırrı kapsamakta idi.

Yeni TCK'nunda 198. madde de yer alan suçun tanımı yoktur. Tasarı ile 362. maddeye konması teklif edilen yeni TCK'nun 239. maddesi ise “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”dır. Bu madde VUK'nun 6. maddesindeki suç tanımının bir kısmını cezalandırmaktadır. Mükellefin veya ilgili kimselerin öze hayatının gizliliğini korumamaktadır. Özel hayatı gizliliğini ihlal yeni TCK'nun 134. maddesi ile cezalandırılmıştır. Bu nedenle 362. maddenin “.... bu mahremiyeti ihlal edenlere duruma göre Türk Ceza Kanununun 134 veya 239. maddelerinde yazılı cezalara hükmolunur” şeklinde düzenlenmesinin uygun olacağını düşünüyoruz.

D-Tasarıda VUK'nun 360. Maddesi İle İlgili Düzenleme Yapılmaydı.

¹⁰ “Yine vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenebilen objektif sorumluluğa dayalı, bir anlamda mahsus suçlardır” (Yargıtay CGK. 05.03.2002 tarih ve E. 2002/11-28, K. 2002/179, Yargıtay Kararları Dergisi, Haziran 2002 C. 28, S. 6).

Suç ve ceza uygulamasında, Türk Ceza Kanunu genel ve esas kanundur. Suç ve ceza hükmü içeren diğer kanunlar ise özel ceza kanunu veya özel ceza hükmü olarak nitelendirilir.

Özel ceza kanunları ile TCK'nun ilişkisi 765 sayılı TCK'nun 10. maddesinde, "Bu kanundaki hükümler hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur" şeklindedir. Aynı husus yeni TCK'nun 5. maddesinde "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır". Görüldüğü gibi yeni TCK'nu, ceza içeren kanunlardaki yeni TCK'nun 1-75 maddelerine karşılık gelen genel hükümleri kaldırmıştır. VUK'nun 360. maddesi, "iştirak"i düzenlemiş olup yeni TCK'un 37-40. maddelerine karşılık gelmektedir. Dolayısıyla yeni TCK'nun 5. maddesi gereği kaldırılmıştır, hükümsüzdür. Bu nedenle eğer yeni TCK'nunda yer alan iştiraktan ayrı bir iştirak hükmü isteniyorsa, VUK'nun 360. maddesi, yeniden düzenlenmelidir.

ÖZET VE SONUÇ

Bazı vergi kanunlarını da değiştiren kanun tasarısı TBMM'ne sunulmuş olup şu anda Komisyonlarda görüşülmektedir. "Bazı kamu Alacaklarının Tahsil ve Terkinine İlişkin Kanun Tasarısı" başlığını taşıyan teklif ile başta vergilerden doğanlar olmak üzere, kamu harcamalarından ve diğer konulardan doğan ve tahsili zorlaşmış kamu alacakları affedilmekte veya ödeme kolaylığı sağlanmaktadır.

Kanun tasarısının affa ilişkin olmayan kısmı da bulunmaktadır. Tasarı ile VUK'nunda yer alan adli vergi cezalarına ilişkin hükümlerin, 29.9.2004 tarihinde kabule dilen 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanununa uyum sağlamaya yönelik değişiklikler de mevcuttur. Bunların yanında tasarı ile Gider Vergileri Kanununa bir madde eklenmesi ve VUK'nun 359. maddesine bir fıkra eklenmesi teklif edilmektedir.

Tasarı ile ilgili görüş ve önerilerimizi yazının IV. Bölümünde belirttik. Burada özellikle VUK'nun 359. maddesindeki cezaların ağırlığı üzerinde bir kez daha durmak istiyoruz. Gerçekten 359. maddenin (a) fıkrasındaki cezanın alt haddi %100, (b) fıkrasındaki cezanın alt ve üst haddi %166 arttırılmıştır. Gerekecece hükmedilecek cezaların adli para cezasına veya diğer yaptırımlara çevrilememesi ve ertelenmemesi amacıyla artırıldığı belirtilmektedir. Halbuki ilgili bölümde belirttiğimiz gibi bu amacı cezaları arttırmadan da sağlamak mümkündür.

Son söz olarak, vergi uygulamasında hapis cezalarının süresinin artırılması değil azaltılması gerektiği düşüncesindeyiz. Ancak, suçun maddi unsuru gerçekleştiğinde mutlaka savcılığa suç duyurusunda bulunulması şarttır. Bu durumda cezalar daha caydırıcı olacaktır.