VERGİ ZİYAI CEZASI UYGULAMASI VE HESAPLAMA YÖNTEMİ KONUSUNDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Yrd. Doç. Dr. Mustafa ÇELEN
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

Vergi ziyaı (kaybı) suçu ve cezası Vergi Usul Kanununda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik çerçevesinde yürürlüğe girmiş bir uygulamadır. Daha önce Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde "Kaçakçılık Suçunun Tarifi", 345. maddesinde "Kaçakçılıkta Ceza", mükerrer 347. maddesinde "Ağır Kusurun Tarifi", 349. maddesinde "Ağır Kusurda Ceza", 348. maddesiyle "Kusurun Tarifi" ve mükerrer 349. maddesiyle "Kusurda Ceza" başlıklarıyla düzenlenen hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. Bütün bu maddeler teke indirilerek 344. madde kapsamında "Vergi Ziyaı Suçu ve Cezası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bu suç, ilgili maddede şöyle tanımlanmıştır;

"Vergi ziyaı suçu, mükellef ve sorumlular tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyaı suçu işleyenlere vergi ziyaı cezası kesilir ve bu ceza 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. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilen ceza yüzde elli oranında uygulanır."

Maddenin birinci bendinde belirtildiği üzere bir mükellefin veya sorumlunun vergi ziyaı suçuna sebebiyet verebilmesi için vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirmesi gerekir. Bunun yanında şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı kapsamında değerlendirilir. Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasında engel teşkil etmez.

Buradan da anlaşılabileceği gibi vergi ziyaı (kaybı); gerek vatandaşların gerekse şirketlerin vergileri ödememeleri veya eksik ve geç ödemeleri sonucu işlenen bir vergi suçudur. Her suç gibi vergi ziyaı da kanunların ilgili hükümlerince cezalandırılır. Suç ne şekilde meydana gelirse gelsin veya kasıt unsuru taşısın taşımasın nitelik değiştirmemektedir. Mükellef ister bilerek ister bilmeyerek vergisini ödemediğinde veya eksik ve geç ödediğinde bu cezaya maruz kalabilmektedir. Yani vergiye konu olan bir belgenin unutularak eksik düzenlenmesi, farkında olmadan sahte fatura alınması veya müşterilere hiç fatura kesilmemesi (Vergi Usul Kanunun 359. maddesi hariç) cezada bir farklılaşma meydana getirmemektedir. Bu ceza hem bizatihi mükellefe uygulanabileceği gibi hem de diğer bir mükellefe ait olan vergiyi kesip vergi dairesine yatırmak ile yükümlü vergi sorumlusuna da uygulanabilmektedir.

Eğer vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanlardan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması soncunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfa koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, belgeleri kullananlar kanunda belirtilen kaçakçılık suç ve cezalarından hariç olmak üzere üç kat vergi ziyaı ceası uygulanır.

Yukarıda belirtilen suçlar birden fazla kişi tarafından işlenmiş ise, her bir iştirak eden için vergi ziyaı cezası bir kat uygulanır.

Vergi ziyaı cezası 01.01.1999 tarihinden sonraki vergi suçlarına uygulanacaktır. Öte yandan 4369 Sayılı Kanunun 20. maddesi ile V.U.K.'na eklenen geçici 21. maddesi ile 4369 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte V.U.K.'nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümlerini, hükmolunacak cezalarda ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu kanun hükümlerinden lehe olanının uygulanacağı, ancak kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında yeni kanun hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek yürürlük ve geçiş dönemine açıklık getirilmiştir.

Vergi ziyaı suçuyla ilgili olarak daha önce kaldırılan maddelerdeki gibi matbu miktarlardan söz edilmemiştir. Buna karşılık miktardan bağımsız olarak zamanında tarh edilmeyen vergiler bu cezanın öngördüğü biçimde aşağıdaki hesaplama yöntemi ile bağlantılı cezalandırılacaktır.

Vergi ziyaı suçunun düzenlendiği 344. maddenin dördüncü fıkrasında kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için vergi ziyaı 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 beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri bu fıkra kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak vergi ziyaı cezasının yüzde elli oranında uygulanabilmesi için beyannamenin, vergi incelemesine başlanılmadan veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir. Pişmanlık beyannamesi ile yapılan beyanlarda durum farklılaşmaktadır.

Beyana dayalı vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren V.U.K.'nun 360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil olmak üzere kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden **pişmanlık dilekçesi** ile haber veren mükelleflere kanun hükmünde belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmeyecektir.(1) Pişmanlık talebiyle kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresinde ödenmemesi suretiyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulması nedeniyle kesilecek vergi ziyaı cezasının hesaplamasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.(2)

Bir örnek vermek gerekirse Mehmet Bey Şubat 1999'un 2 milyar TL'lik Katma Değer Vergisi beyannamesini 25 Mart 1999 tarihinde vermesi gerekirken, vergi incelemesine konu olmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden dü-

(1) 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunun 81/A-21'inci maddesi ile değişen ibare.

(2) Hesap Uzmanları Kurulu, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul, 2000, s.842-843.

zeltme beyannamesi ile 10 Nisan 1999 tarihinde verdiğinde ve aynı tarihte ceza ihbarnamesi düzenlenmesi halinde sadece vergi ziyaı cezası olan 2 milyar TL'nin yüzde ellisi olan 1 milyar TL'yi ödeyerek cezanın geri kalan kısmından kurtulabilecektir. Verginin normal ödeme süresi 25 Mart 1999 olduğundan ve ceza ihbarnamesi 10 Nisan 1999'da düzenlendiğinden arada geçen süre 15 gündür. Bu süre V.U.K.'nun 112. maddesine göre tam ay olmadığı için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Bu süre ancak bir ayı geçtiği zaman gecikme faizinin yarısı hesaplanıp vergi cezasına eklenebilecektir. Pişmanlık beyannamesi şeklinde verildiğinde ise vergi ziyaı cezası kesilmeyecektir.

V.U.K.'nun 344. maddesinde 4444 sayılı Kanunun 14/B-1'inci hükmüyle yürürlükten kaldırılan ibareden öncesindeki düzenlemede tarh edilen vergide uzlaşma vaki olduğu takdirde kesilen vergi cezası da uzlaşılan vergi oranında düzeltilmekteydi. Yani uzlaşma sonucu vergide yüzde elli indirim yapılmış ise vergi cezası da yüzde elli oranında indirime konu edilmekteydi. Vergide uzlaşma vaki olmamış ise kesilen vergi cezasında da indirim söz konusu olmayacaktı.(3) Bu uygulamadan önceki uygulamada ise vergi ve ceza uzlaşmada ayrıca ayrı dikkate alınmakta ve hatta ceza tutarının tümüyle ortadan kaldırılması da mümkün olabilmekte idi. Şimdiki cari yapı ile daha önceki uygulamaya geri dönülmüştür.

Kanun maddesinde belirtildiği üzere, herhangi bir şekilde vergi ziyaı suçu işlendiğinde mükellef yol açtığı vergi kaybı kadar ceza ödemek zorunda kalacaktır. Buna ek olarak gelir kaybına yol açtığı verginin normal ödeme tarihi ile vergi idaresi tarafından ödenmeyen bu verginin tespit edilip ceza ihbarnamesi düzenlendiği tarih arasındaki süreye bağlı olarak ek bir cezada söz konusu olabilmektedir. Ek ceza bu süreye aylık gecikme faizinin maliye tarafından uğranılan vergi kaybı ile çarpılarak bulunan değerin yarısı olarak ortaya çıkacaktır. Vergi ziyaı cezasını bir formül ile ifade etmek istersek aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Vergi Ziyaı Cezası = [(Ziyaa Uğratılan Vergi Miktarı +
(Ziyaa Uğratılan Vergi Miktarı * Süre * Gecikme Faizi) / 2]

Bir örnek yardımıyla konuyu netleştirmeye çalışalım. Ali Bey, Ahmet Bey ve Mehmet Bey diye üç tane Katma Değer Vergisi mükellefimiz olsun. Bu mükelleflerimiz 01.02.1999 tarihi itibarıyla 10 Milyar TL'lik bir vergi kaybına neden olmuş olsunlar. Vergi idaresi aynı tarihte aynı tutarda vergi kaybına neden olan bu mükelleflerin suçlarını farklı tarihlerde tespit ettiğinde, ödenecek vergi ziyaı cezaları farklılaşacaktır. Ali Bey tarafından ziyaa uğratılan vergi 3 ay sonra (01.05.1999) tespit edilip ceza ihbarnamesi düzenlenirken, Ahmet Bey'in fiili 1 yıl (01.02.2000) Mehmet Bey'in ise 4 yıl (01.02.2003) sonra idarece fark edileceği farzedilmiştir. Buna göre verginin aslı tutarından hariç olmak üzere Ali Bey

(3) Rapor, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15 Ekim 1998, s.22.

11.800.000.000.-TL- Ahmet Bey 17.200.000.000.-TL ve Mehmet Bey 26.750.000.000.-TL vergi ziyaı cezası ödemek zorunda kalacaklardır.

Eğer yukarıda adı geçen mükellefler bizatihi vergi ziyaına neden olmayıp da bu suça iştirak ederse Ali Bey 5.900.000.000.-TL, Ahmet Bey 8.600.000.000.-TL., Mehmet Bey 13.375.000.000.-TL ceza ödeme zorunda kalacaklardır. Ayrıca V.U.K.'nun 359. maddesinde yazılı fiillere sebebiyet verilmişse Ali Bey 35.400.000.000.-TL., Ahmet Bey 51.600.000.000.-TL., Mehmet Bey 80.250.000.000.-TL olarak esas cezanın üç katına karşılık gelecek şekilde kamu otoritesince tahsil edilecektir. Yine V.U.K.'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarına iştirak edilmişse Ali Bey 5.900.000.000.-TL., Ahmet Bey 8.600.000.000.-TL., Mehmet Bey 13.375.000.000.-TL olarak cezanın bir katı ceza ödemek zorunda kalacaklardır.

	Ali Bey	Ahmet Bey	Mehmet Bey
Vergi Ödeme Tarihi	01.02.1999	01.02.1999	01.02.1999
Ziyaıya Uğratılan Vergi Miktarı	10 Milyar TL	10 Milyar TL	10 Milyar TL
Ceza İhbarname Tarihi	01.02.1999	01.02.2000	01.02.2003
Süre (Ay)	3	12 (1 Yıl)	48 (4 Yıl)
Gecikme Faiz Oranı(4) (Aylık, %)	12	12	12, 6, 5
Ödenmesi Gereken Ceza	11.800.000.000.-TL	17.200.000.000.-TL	26.750.000.000.-TL
Toplam Ceza + Vergi	21.800.000.000.-TL	27.200.000.000.-TL	36.750.000.000.-TL
Düzeltme ile Geç Beyan Edildiğinde	5.900.000.000.-TL	8.600.000.000.-TL	13.375.000.000.-TL
Suça İştirak Edildiğinde	5.900.000.000.-TL	8.600.000.000.-TL	13.375.000.000.-TL
V.U.K. 359. Maddede Yazılı Kaçakçılık Suçlarına Sebebiyet Verildiğinde	35.400.000.000.-TL	51.600.000.000.-TL	80.250.000.000.-TL
V.U.K. 359. Maddenin 2. Fıkrasında Yazılı Kaçakçılık Suçlarına İştirak Edildiğinde	11.800.000.000.-TL	17.200.000.000.-TL	26.750.000.000.-TL

(4) Gecikme zammı ve faizinin 1990 yılından günümüze gelişimi aşağıdaki gibidir; Tablodaki gecikme faizi oranları uygulandığı dönemler göz önüne alınarak aşağıdaki tablodan alınmıştır.

Geçerlilik Tarihi	Oranı (Yüzde)
01.01.1990 Tarihinden itibaren	7
30.12.1993 Tarihinden itibaren	9
08.03.1994 Tarihinden itibaren	12
31.08.1995 Tarihinden itibaren	10
01.02.1996 Tarihinden itibaren	15
09.07.1998 Tarihinden itibaren	12
21.01.2000 Tarihinden itibaren	6
02.12.2000 Tarihinden itibaren	5

Yukarıdaki tablodan da anlaşılabileceği aynı miktarda vergi ziyaı suçunu aynı tarihte işleyen farklı kişiler ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe bağlı olarak farklı miktarlarda cezalara maruz kalabilmektedir. Mükellefin karşılaştığı bu farklılaşma ceza miktarının ceza ihbarnamesi düzenlendiği tarihe bağlı olarak hesaplanmasından meydana gelmektedir. Diğer bir ifade ile, vergi idaresinin vergi ziyaını belirlemesindeki gecikme nedeniyle ortaya çıkmaktadır.Bu da vergi ziyaı cezasını suçun işlendiği tarih itibarıyla belirsiz hale getirmektedir. Cezanın belirli kılınmasını sağlayan olgu ise idarenin vergi kaybı miktarını belirleyip ceza ihbarnamesini mükellefe tebliğ etmesidir. Diğer bir ifade ile idare yaptığı işlem vasıtasıyla kanun ile belirlenmesi gereken bir ceza konusunda söz sahibi olabilmektedir. Sorun temelde bundan kaynaklanmaktadır.

Ceza hukukunun ana ilkelerinden biri uygulanacak ceza miktarının önceden bilinmesine dayanır. Belirsiz ceza uygulaması hukuken kabul edilebilir bir özellik değildir. Özellikle para cezalarını, suç ve cezada yasallık ilkesi uyarınca, objektif bir genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.(5) Önceden bilinmeyen ceza miktarı hukuki bir eksikliğin ifadesidir. Vergi ziyaı cezasında idarenin tespitine göre belirlenmesi, yukarıdaki örnekteki gibi aynı suçu işleyen üç ayrı kişi için birbirinden çok farklı cezalar söz konusu olabilecektir. Bu da cezanın objektivitesini ve genelliğini ortadan kaldırmakta, yargılama sürecine göre şekil olmasına yol açmaktadır.Bu karinelere dayanarak vergi ziyaı cezasının anayasaya aykırılık taşıdığı görüşü ağırlık kazanmaktadır.

Bu konudaki bir otoritenin görüşüne göre(6) "idare'yi bir başka ifade ile yürütme organını ceza üzerinde söz sahibi kılan bir diğer husus da, cezanın gecikme faizine endeksli olmasıdır. Vergi Usul Kanununun 12. maddesine göre gecikme faizinin oranı, gecikme zammının oranıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 51. maddesine göre de, gecikme zammının oranında Bakanlar Kurulu belirleyici olmaktadır. Ayrıca vergi ziyaına yol açan bir fiili işleyen kişinin bu fiili işlediği tarih ile ceza hesaplamasına esas olacak olan ihbarnamenin tanzim tarihi arasında geçen süre içerisinde, Bakanlar Kurulunca gecikme zammı ve dolayısıyla gecikme faizi oranında yapılacak bir değişiklik, kesilecek ceza mikarını da etkileyecektir. Dolayısıyla yürütme organı, ceza üzerinde belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu durum ise, suç ve cezaların yasa ile belirleneceğini öngören Anayasanın 38/3 maddesi ile çelişmektedir. Bir başka Anayasa'ya aykırılık sebebi de, cezanın hesaplanma tarihi olarak ceza ihbarnamesinin tanzim tarihinin esas alınmasıdır. İdare, inceleme raporunun ve takdir komisyonu kararının kendisine gelmesinden sonra ceza ihbarnamesini hemen tanzim yerine aylarca bekletmek suretiyle de ceza miktarını da değiştirebilmekte ve cezanın bu yolla artmasına sebep olma olanağına sahip bulunmaktadır. 280 sayılı

(5) Veysi Seviğ, "Vergi Ziyaı Cezasının Hesaplama Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır", Dünya, 17.10.2000.

(6) Bumin Doğrusöz, "Vergi Ziyaı Cezasının Anayasaya Aykırılığı", Dünya, 02.11.2000.

V.U.K.'nun Genel Tebliği ile cezanın hesaplanmasında ihbarnamenin tanziminin gecikmesi halinde, inceleme raporunun veya takdir komisyonu kararının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınacağı açıklanmışsa da, bu açıklama da Kanuna aykırıdır. Bu Genel Tebliğ açıklaması, Kanunla yaratılmış bulunan ve idarenin ihbarnameyi geciktirmek yolu ile ceza üzerinde etkili olabilme olasılığını ortadan kaldırmadığı" ifade edilmektedir.

Vergi ziyaı cezasının anayasaya aykırılığı, 4369 sayılı Kanunun yayımından itibaren bu konunun uzmanlarınca birkaç defa iddia edilmiştir.(7) Özellikle Anayasa Mahkemesinin 01.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 07.06.2000 gün ve E.No:1999/10 ve 1999/22 sayılı kararı ile bu iddialar daha da güçlü bir konuma gelmiştir.

Bu karar V.U.K.'nun 359. maddesinin a fıkrasının düzeltilmesine yöneliktir. Bu madde vergi suçlarını ve cezalarının düzenlemektedir. Düzeltilen bölüm ise vergi suçlarında hükmolunan hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi ile ilgilidir. Bu fıkranın son bendinde "hapis cezalarının paraya çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için *hüküm tarihinde* yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenmez" ifadesi yer almaktaydı. Anayasa Mahkemesi oybirliği ile aldığı karar çerçevesinde yukarıdaki ifade içerisinde yer alan *hüküm tarihinde* sözcükleri iptal edilerek yeniden düzenlenmiştir.

Bu sözcüklerin iptaline gerekçe ise Anayasanın 2, 10, 11 ve 38. maddeleri gösterilmektedir. Bu maddeler hukuk devletine, eşitlik ilkesine, yasaların anayasaya aykırı olamayacağına ve suç ve cezanın yasalarca belirleneceği ilkesine atıf yapmaktadır.

Nitekim V.U.K.'nun düzeltilen ibaresi, suç işleme tarihleri ve hukuki statüleri aynı olan kişilerin yargılama sürelerindeki farklılaşmalar nedeniyle farklı cezalara çarptırılmasına sebep olan ve suç ve cezaları genel, objektif, kesin ve açık olması gerekliliğini göz ardı eden bir yapı içermektedir. Ayrıca suçun işlendiği zamanki yasa kuralı yerine hüküm zamanındaki kuralın uygulanması cezanın önceden bilinmesi ilkesine ters düşmek ve belirsizlik yaratmaktadır.

Yukarıda sayılan nedenler ile Anayasa Mahkemesi kanundaki ifadeyi Anayasaya aykırı bulmuştur.

V.U.K.'nun 359. maddesine yönelik Anayasaya aykırılık koşulları 344. madde içinde aynen geçerlidir ve bu madde de Anayasanın 2, 10, 11 ve 38.mad-

(7) Bumin Doğrusöz, Vergi Reformu Yorum ve Açıklamaları, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1998, s.15-16.
Veysi Seviğ, "Vergi Ziyaı Cezasının Hesaplama Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır", Dünya, 17.10.2000.
Bumin Doğrusöz, a.g.m., Dünya, 02.11.2000.
Rapor, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15 Kasım 2000, s.30-33.

delerine aykırılık göstermektedir. Anayasa Mahkemesine 344. madde için yapılacak bir iptal isteminin de aynı şekilde sonuçlanması muhtemeldir. Böylelikle suç ve cezanın kanuniliği ve eşitliği ilkelerine uygun bir düzenlemeye erişilebilmek mümkün olacaktır. Bütün bunların nihayetinde hukuk devleti olma mantığı vergi ziyaı cezası ile ilgili objektif, cezanın belirliliği ve kanuniliği ilkesine uygun bir düzenlemeyi gerekli kılmakta olduğu vergi otoritelerince iddia edilmektedir.

SONUÇ

Vergi ziyaı suçu 4369 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımıza girmiş bir düzenlemedir. Daha önce V.U.K.'nunda bulunan çeşitli hükümleri ortadan kaldırarak, daha basit ve genel bir yapı meydana getirmeyi amaçlamaktadır. Böylelikle vergi suç ve cezalarına yönelik daha sağlıklı bir hukuki zemin oluşturulmaya çalışılmaktadır.

V.U.K.'nun 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyaı suçunun hesaplama biçimi konusunda Anayasa'ya aykırılık iddiaları söz konusudur. Sebebiyet verilen vergi kaybının bir katı olan cezaya ek olarak normal ödeme tarihi ile vergi idaresi tarafından ödenmeyen bu verginin tespit edilip ceza ihbarnamesi düzenlendiği tarih arasındaki süreye bağlı bir ceza da kanun hükmünde öngörülmektedir. Böylelikle toplam vergi ziyaı cezasının oluşumu bu iki yapımın birleştirilmesinin bir sonucudur. Anayasa'ya aykırılık iddiaları da ek ceza hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Çünkü ek cezanın miktarının belirlenmesinde vergi idaresi tarafından vergi kaybının tespit edilmesi ve ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi temel ölçüyü oluşturmaktadır. Bu da farklı mükelleflere farklı zamanlarda yapılan tespit ve ihbarname düzenlemelerinin farklı ceza miktarlarını doğurması sorununa yol açmaktadır.

Böyle bir sonuç Kanun karşısında suçların belirli olması, herkese genel olarak uygulanması, objektif ve açık olması gibi ilkeleri zedeler niteliktedir. Gerçi Kanun Maddesinin düzenlenmesindeki amacın cezaların enflasyon karşısındaki caydırıcılığını kaybetmesini önlemek ve suçun işlendiği tarih ile cezanın uygulandığı tarih arasındaki gerek verginin gerekse cezasının reel değerindeki aşınmaları bertaraf edilmek olduğu düşünüldüğünde irat yönüyle anlamlı gerekçeler içerdiği söylenebilir. Çünkü 4369 sayılı Kanun ile kaldırılan düzenlemelerdeki matbu tutarların enflasyon karşısında anlamlılıklarını ve caydırıcılıklarını yitirdiği de bir gerçektir. Ama vergi kanunlarının irat toplama işlevini Anayasa ve hukukun genel ilkeleri ile çelişerek yapmaları mümkün değildir. Bu nedenle kanun metnini yukarıdaki çekinceleri de bertaraf edecek şekilde Anayasaya ve hukukun genel ilkelerine uygun hale getirilmesi gereklidir. Aksi halde yapılacak herhangi bir Anayasaya aykırılık başvurusunda bu haliyle iptal edilmesi muhtemeldir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

— Bumin Doğrusöz; "Vergi Ziyaı Cezasının Anayasaya Aykırılığı", Dünya, 02.11.2000

— Bumin Doğrusöz; "Vergi Reformu Yorum ve Açıklamaları", Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 1998

— Hesap Uzmanları Kurulu, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul, 2000.

— Rapor, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 15 Ekim 1998 ve 15 Kasım 2000.

— Veysi Seviğ; "Vergi Ziyaı Cezasının Hesaplama Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır", Dünya, 17.10.2000.

— Yılmaz Özbalcı; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.