

VERGİ SUÇLARI VE YENİ TCK İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

• Cem KARABULUT •

Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Bu yazıda mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerini cezalandırmak, bu aykırı eylemlerinden dolayı hazinenin uğradığı vergi kayıplarını telafi etmek, vergi kanunlarına aykırı davranmayı düşünenleri caydırmak için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suç ve cezaları ile buna paralel olarak yeni Türk Ceza Kanunundaki düzenlemeleri anlatmaya çalışacağız.

Genel olarak gelir elde edenler, bu gelirlerinin önemli bir kısmını devlete vergi olarak ödemek istemezler. İnsanların vergiye karşı doğal bir direnci vardır. Bu nedenle verginin tanımı yapılırken, verginin tek taraflı cebri bir iradeyle alınabileceği noktasından hareket edilmektedir. Bir tanıma göre vergi, "Kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak bir aktarımdır". Mükelleflerin vergi kanunlarına uyma konusunda isteksizlik göstermeleri halinde, onları vergi konularına uymaya motive edecek uymayanlara da gerekli yaptırımları sağlayacak bir yaptırımlar düzenine ihtiyaç duyulmaktadır. Bentham'ın da dediği gibi cezanın kendisi kötü bir şeydir ve ancak daha büyük bir kötülüğü yok etmek için kullanılabilir.

Türk Vergi Kanunları da, tüm vergi kanunları gibi vergi alacağının elde edilebilmesi için bir takım zorlayıcı kurallar koymuştur. Vergi kurallarına karşı olan eylemler ve bunların yaptırımlarına ilişkin Vergi Suç ve Cezaları ile ilgili hukuk kuralları, Vergi Hukuku'nun alt dalı olarak Vergi Ceza Hukukunu oluşturmuştur.

Vergi Ceza Hukukuna ilişkin kurallar esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardandır. Bu itibarla, vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerde vergi hukukunun kendi usul ve prensiplerinin yanı sıra genel ceza hukukunun ilkeleri de gözetilmiştir.

I- SUÇ VE CEZA KAVRAMI

Suç kavramı; hukuki, kriminolojik ve sosyolojik niteliklere sahip olmasından dolayı çeşitli bilim dalları açısından tanımlanabilmektedir. Örneğin, Durkheim'in yapmış olduğu sosyolojik tarife göre "suç, kolektif bilincin kuvvetli ve belirlenmiş tutumlarını ihlal eden fiillerdir." Sutherland ise, "bütün bir grubun yada kanunlar bakımından önemli küçük grubun takdir ettiği değeri, yine toplumun küçük bir kısmınca takdir edilmemesi" suç olarak tanımlamaktadır. Manzi'ye göre, "kanunun cezalandırdığı fiil suçtur." Ceza hukuku açısından önemli olansa hukuki teknik tanımlamalardır. Bu çerçevede suç, özel bir ağırlığı bulunan, hukuka aykırı olan, kanunda yer alan tipe uygun, kusurluluk sorumluluğu yüklenebilen bir eylemdir.

Suçun genel ve özel olmak üzere iki çeşit unsuru vardır. Genel unsurlar suçların yapısal ve ortak özelliklerini gösterirken, suçların özel unsurlarıysa suç tanımında, genel unsurlar yanında sadece o suç için belirtilen ve suçun oluşabilmesi için gereken unsurlardır.

Suçun genel unsurları; tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluk olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Tipe uygun eylem unsurunun iki özelliği vardır. İlk özellik olarak bir eylemin olması gerekir ki buna maddi unsur da denilmektedir.

Eylemi oluşturan alt unsurlarsa hareket, sonuç ve nedensellik bağıdır. Hareket, bireyin iradesinin ürünü olan ve suçun diğer unsurlarıyla bağlantı içinde, sonuç alt unsurunu gerçekleştiren ya da teşebbüs durumunda olduğu gibi sonucu gerçekleştirmeye elverişli nitelik gösteren insan davranışdır. Sonuç, sadece kanuni tanımda yer alan ve hukuksal bir değer ifade eden dış alemdeki değişikliktir. Ancak sorumluluk açısından dış dünyadaki bu değişiklik yetmemekte, ayrıca yapılan hareketle, meydana gelen haksız netice arasında mutlaka nedensellik bağlantısı kurulabilmesi aranmaktadır. Nedensellik bağlantısı kurulmadan bireylerin ceza sorumluluğundan bahsedilemez.

İkinci özellik olarak eylemin kanuni tanıma, yani kanuni tipe uygun olması gerekir. Kanuni unsur da denilen bu alt unsurla suçta kanunilik ilkesi arasında çok yakın bir ilgi bulunmaktadır. Kanunsuz suç olmaz ilkesi gereğince, eylemin mutlaka kanunda gösterilmesi ve bu eylemin kanundaki tanıma uygun olması gerekir.

Suçun ikinci genel unsuru, hukuka aykırılık unsurudur. Eylem hukuka aykırı olmadıkça, suçun oluştuğundan söz edilemez.

Suçun üçüncü genel unsuru kusurluluktur. Manevi unsur olarak da ifade edilen bu unsura göre ceza sorumluluğunun doğabilmesi için, hareketin iradi olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Kişiye suç yükleyebilmek için bu gereklidir. İradi olarak gerçekleştirilmeyen hareket, hukuka aykırı olsa bile eylemden dolayı sorumluluk doğmaz. Bir fiilin suç olabilmesi için, kısaca açıklanmış olan üç yapısal unsurun tamamı bulunmalıdır.

Suçun tüm yapısal unsurlarını taşıyan bir eylem söz konusu olduğunda, artık bir ceza yaptırımı söz konusu olmaktadır. Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suçu işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere sorumluluk derecesiyle orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müessesedir. Sosyal dengeyi sağlamak, suçlunun manevi kusurunu karşılamak,

bozulmuş olan kamuoyunu tatmin etmek, eğitici önleyici fonksiyon gerçekleştirmek, suçlunun yeniden suç işlemesini engellemek, diğer kişiler için caydırıcı etki yapmak ve toplumsal bilincin devamını sağlamak, suçluyu toplumla yeniden bütünleştirmek, bütün bunlar yetmezse, bir sonuç vermezse suçluyu toplumdan ayırmak, cezanın amaçlarıdır.

A- VERGİ SUÇ VE CEZASI KAVRAMI :

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik nitelikli suçlardır. Vergi kanunlarına aykırı hareket etme sonucu ortaya çıkarlar. Vergi Suçu; vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevli olanların, vergi kanunlarında uymaları öngörülen maddi ya da biçimsel mükellefiyetlere ve ödevlere aykırı davranışlarla, hazine menfaatlerini ihlal eden, kamu düzenini bozan fiiller olarak tanımlanabilir. Vergi cezaları ise vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bazı yoksunluklara sokan yaptırımlardır.

Vergi suçlarının cezalandırılmasıyla amaçlanan, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi, hazine yararının gözetilmesi, kamu düzeninin korunması ve caydırıcılığın sağlanmasıdır.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bununla birlikte ceza hukuku ilkeleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Vergi suçları, idari vergi suçları ve ceza hukuku anlamında adli vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Ceza hukuku anlamındaki vergi suçlarının ve cezalarının kanunda tarif edilmiş olması, yargılamanın ceza mahkemelerince ve yargılama usullerince gerçekleştirilmesi, cezanın şahsileştirilebilmesi için gereken tedbirlere başvurulabilmesi, bu yaptırımların ceza hukuku anlamında ceza olduğunu göstermektedir. Adli ceza anlamındaki vergi cezaları bakımından, herhangi bir tereddüte yer kalmaksızın, ceza hukuku ilkeleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu cezalar tamamıyla kamusal niteliktedir.

Ancak idari nitelikli vergi suç ve cezalarında, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde, hangi hukuk düzenine ilişkin kuraların

uygulanacağı problemi doğmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici amaçlı olduğunu düşünenlere göre adli bir ceza, sadece hazinenin zararını karşılama ve devletin vergi alacağı- nı teminat altına alma; önleyici amaçlı olduğunu düşünenlere göreyse, idari nitelikli bir müeyyide söz konusudur. Bir başka görüş ise; vergi cezalarının hem devletin zararını tazmin, hem de kamu düzenini sağlama ve böylece caydırıcı amaçlı olduğunu, bu nedenle de karma bir nitelik gösterdiklerini ileri sürmektedir. Bu konuda hakim görüşe göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ceza hukuku ilke ve esasları uygulanmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi cezalarıyla ilgili konularda, genel ceza hukukuna paralel düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Danıştay idari nitelikteki vergi suçları bakımından, ceza hukuku esaslarının uygulanmasını kabul etmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, idari yaptırımla adli yaptırım ayrımını kabul etmekte, ancak ilgili müeyyidenin niteliğini belirlerken tamamen kendi geliştirmiş olduğu kriterleri kullanmaktadır. Buna göre suçun, ulusal hukuktaki sınıflandırması, suçun niteliği, cezanın niteliği ve ağırlığı kriterlerine göre, müeyyidenin niteliği belirlenmektedir.

Cezanın kişiselliği, ceza üzerinde uzlaşmama gibi ceza hukuku ilkeleri, idari nitelikli vergi cezaları bakımından uygulama alanı bulamamaktadır. İdari ceza hukukunun kanunilik ilkesi, kusur ilkesi ve yargı yolunun açık olması temel ilkeleri çerçevesinde idari nitelikli vergi cezalarına bakıldığında, yargı yolunun açık olması ilkesiyle kanunilik ilkesi korunmakta ancak kusur aranmamaktadır. İdari nitelikli vergi cezaları, vergi hukuku, idare hukuku, idari ceza hukuku, genel ceza hukuku alanlarıyla ilgili ceza türüdür. Bu nedenle idari nitelikli vergi cezalarının niteliklerini tespit etmek kolay olmamaktadır. İdari vergi cezalarının kanundaki düzenlemelerine ve burada kullanılan ilke ve esaslara bakıldığında çeşitli hukuk alanlarındaki bir kısım ilke ve esasların kullanıldığı ancak bir kısmının ise kullanılmadığı görülmektedir. Bu bakımdan idari vergi cezaları için kendine özgü bir hukuk alanı oluşturulduğu görülmek-

tedir denilebilir. Bu nedenle gereken hallerde ceza hukukunun ilke ve esasları, gereken yerlerdeyse idari ceza hukukunun ilke ve esasları dikkate alınmalıdır.

B- YABANCI BAZI ÜLKELERDE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Mukayeseli hukukta genel olarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede, hemen hemen bütün ülkelerin, idari ve mali yaptırımlar yanında, cezai yaptırımlara da başvurdukları ve vergi cezalarının, ilgili vergi türüne, failde vergi kaçırma kastının varlığına, vergi kaçırma sırasında hileli ve yanıltıcı yollara başvurulup başvurulmamasına göre düzenlemelere sahip bulunduğunu ve bazı ülkelerde ise hazinenin uğradığı vergi kaybının da göz önünde tutulduğunu görmekteyiz.

Kısaca değinmek gerekirse; Fransa, İngiltere, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki vergi suç ve cezaları uygulaması şöyledir.

- FRANSA

Fransa'da, devlet ve mahalli idareler vergilerini, tahsil usullerini, müeyyideleri ve kaza yollarını içeren, 1948 yürürlük tarihli Code General des Impôts (C.G.I.), yani Genel Vergiler Kanunu ve bu ana kanunun uygulamasını tamamlamak ve kolaylaştırmak amacı ile çıkarılmış ilave kanun ve kararnameler Fransız vergi sisteminin belkemiğini oluşturmaktadır. Son olarak, 29 Aralık 1977 tarihinde değişikliğe uğrayan bu ana vergi kanununda çeşitli vergi suçları ve cezaları ile birlikte tatbik edilecek kazai yollar belirtilmektedir.

C.G.I.'da vergi suçlarında öngörülen yaptırımlar, ilgili verginin türüne, kaçırılan vergi miktarına, hileli hareketlerin var olup, olmamasına göre değişmektedir.

Vasıtalı ve vasıtasız vergi türlerini ayrı maddelerde düzenleyen kanuna göre, vasıtasız vergiler grubunda üç çeşit müeyyide öngörülmüştür. Bunlar;

- Misil zamları
- Para cezaları
- Tedibi cezalar.

Vasıtasız vergilerde tedibi (uslandırıcı) cezalara, diğer bölümlerdeki mali cezaların yanı sıra

ra, mahkemece hükmolunan para cezası, bir aydan beş yıla kadar hapis, medeni haklardan mahrumiyet, meslek ifasından men, müessesenin kapatılması, gazetelerle ilan, afişlerle teşhir cezaları da uygulanabilmektedir.

Vasıtalı vergilerde ise;

a. Maktu para cezası

b. Munzam ceza (cezaya % 10 zam...)

c. Müsadere

d. Misil zammı (beş misli)

e. hapis cezaları (altı günden iki yıla kadar)

ve diğer muhtelif cezalar (nakdi ceza, müessesenin daimi veya geçici olarak kapatılması veya meslekten men, devlet müteahhitliğinden men, verilen cezaların ilanı ve teşhir) şeklinde ceza uygulaması söz konusu olabilmektedir

Fransa'da vergi cezalarıyla ilgili olarak bir diğer özellik ise, yükümlünün muhasebesini tutmakta olan muhasebe elemanlarının, sahte bilanço, envanter, hesap ve belge düzenleyerek, vergi matrahını azaltması veya herhangi bir şekilde buna yardım etmesi halinde, yasa özel bir düzenlemeye giderek bu fiilleri de suç saymış, bu şahısları da asıl yükümlü ile birlikte, vergi aslı ve para cezasından müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı gibi, Fransa'da vergi suç ve cezaları kendine has özellikler taşıyorsa da sistemin en belirgin özelliği, uyuşmazlıkların çözümünde yargı organlarına başvurulmadan önce uzlaşma yolunun işletilmesi. Bu itibarla mahkemeler % 2-3 oranında vergi ihtilaflarıyla uğraşmakta, aynı zamanda da vergi alacağı daha çabuk tahsil edilmektedir.

- İNGİLTERE

İngiltere'de vergi suç ve cezaları 1970 tarihli Taxes Management Act (T.M.A.) ile düzenlenmiştir. T.M.A.'da gelir vergisine ilişkin vergi suçları ile kurumlar vergisine ilişkin vergi suçları arasında bir ayırım yapılmıştır.

T.M.A.'ya göre, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemesi, gerçeğe aykırı olarak beyanda bulunulması ve yükümlünün hesaplarının gerçeğe aykırı olduğunun belirlenme-

si durumları vergi suçu sayılmış ve uygulanacak cezalar ayrı ayrı gösterilmiştir.

İngiliz Sisteminde, vergi suçu işleyen failden, vergi cezası ile birlikte kaçırılan vergi üzerinden % 3 oranında gecikme faizi alınır ki bu oran bir anlamda "zam" niteliğindedir ve vadesinde alınamayan verginin, devlete verdiği kaybın telafi edilmesi niteliğinde bir müeyyidedir.

İngiltere'de mali suçlar dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması, daima failin bu fiili bilerek ve kasten (Knowingly And Wilfully) ika etmesine bağlanmıştır.

P.A.'nın (Punishment Act) 712'nci maddesinde ise, suça ikna, teşvik, yardım ve azmettirme halleri de düzenlenerek; bunlara verilecek cezanın aynen veya suça etki derecesine göre azaltılarak uygulanacağını belirtmektedir. Diğer taraftan, vergi yükümlüsüne ait defter ve kayıtları tutan muhasebecilerin durumu ayrı bir düzenleme ile ele alınmakta, bu durumda muhasebeci de suça iştirak etmiş sayılmaktadır.

- ALMANYA

Almanya'da vergi suçu ve cezaları, Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgaben Ordnung) düzenlenmiştir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kaçakçılığı suçunu "failin kendisine veya üçüncü bir kişiye mali çıkar sağlamak için kasten vergi hasılatını azaltacak biçimde davranışlarda bulunması" olarak tanımlamış ve yine aynı maddede içinde "hileli vergi suçuna teşebbüse" de yer vermiştir. Madde aynı zamanda, vergi kaçakçılığı suçunun belli bazı vergilerle ilgili olmasını, suça vergi dairesi görevlilerinden birinin katılmasını, vergi kaçakçılığının tahrif edilmiş veya sahte olarak tanzim edilmiş belgeler kullanılarak gerçekleştirilmesini ağırlaştırıcı sebep olarak kabul etmekte ve yine aynı madde, vergi hukukumuzdaki pişmanlık ile ceza hukukumuzdaki ihtiyariyle vazgeçme benzeri bir hüküm getirerek, vergi kaçakçılığı suçunda failin belli zamana kadar fiilinden vazgeçmesi ve fiilini düzeltmesi halinde vergi cezasından kurtulacağını belirtmektedir.

Alman Hukukunda vergi kaçakçılığı suçunun müeyyidesi ise para cezası, hürriyeti bağlayıcı ceza, suçun gümrük vergileri ile tüketim ver-

gilerine ilişkin olması halinde vergiye tabi mallar ile bunların naklinde kullanılan araçların müsadere ve son olarak vergi hukukumuzda rastlanmayan seçme ve seçilme hakkından mahrumiyeettir.

- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Amerikan vergi hukukunda vergi suç ve cezaları, 1954 tarihli Internal Revenue Code ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu Kanun vergi kaçırma ya yönelik hareketlerde bulunan veya vergi kaçırma ya teşebbüs eden failleri, para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza veyahut da hakim in takdiriyle her ikisi ile birlikte cezalandırmaktadır.

I.R.C.'nin en önemli özelliklerinden biri, hileli ve gerçek dışı beyanlarla vergi kaçırma durumlarında, sahte belge düzenlenmesi veya hileli hareketlerle vergi kaçırılması durumunda, bu fiil ve hareketler yükümlü tarafından yapılmışsa para (5.000 \$) ve üç yıla kadar hapis cezası veya her ikisine birlikte hükmedilmekteyken, başkası tarafından düzenlenen bu tür belgelerin "kullanılması" da, para cezasına (1.000 \$) veya bir yıla kadar hapis cezasına veyahut her ikisine birden hükmedilmektedir.

Kanun, vergi incelemesine yetkili elemanların tanıklık için çağrılarına uymayanlar ve istenilen belgeleri ibraz etmeyenlerle, vergi dairesine yalan beyanda bulunanların hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını öngörmektedir. Bir diğer önemli özellik ise, kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığına iştiraki halinde failden daha ağır cezalara ve hatta görevden çıkarılmalarına hükmeden özel bir düzenlemenin bulunmasıdır.

I.R.C.'nin 6501'inci maddesi ise, "vergi cezalarında zamanaşımını düzenlemekte ve bu sürenin üç yıl olduğunu, ancak, vergi cezasının, sahte ve yanıltıcı beyanname vermek suretiyle, failin vergi kaçırma kastı ile hareketi sabit olduğunda veya beyannamenin hiç verilmemiş olması halleriyle meydana gelmesi durumlarında, zamanaşımı işlemez" hükmünü içermektedir.

II- TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARI :

Ülkemizde vergi suçu, vergi kanunlarına

aykırı hareket etme sonucu ortaya çıkar. Bu vergi suçları bazen vergi kaybına yol açan fiillerle işlendiği gibi, bazen de sadece vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel düzenlemelere uymama şeklinde işlenebilir. İkinci durumdaki fiillerde vergi kaybı söz konusu değildir. Diğer bir grup vergi suçlarıysa vergi kaybına sebep olma ve vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel düzenlemelerin dışında, kamu düzenini bozucu nitelikte taşır. Bu nedenle vergi suç ve cezaları, idari vergi suç ve cezaları ve adli suç ve cezaları olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır. Şimdi sistemimizde yer alan vergi suç ve cezalarını inceleyelim.

A- İDARİ VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI :

İdari vergi suçları, vergi idaresi tarafından idari usullere uyularak cezalandırılan suçları ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nun vergi suçu olarak düzenlediği bir kısım fiiller idare tarafından tespit edilip, yaptırımları da idare tarafından uygulanır. İdari vergi suçlarına uygulanacak cezalar, maddi, yani para cezalarından oluşur. Vergi Usul Kanunu'ndaki idari vergi suçları, vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçu olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu noktada konuya vergi kaybı kavramının açıklamasıyla girmek gerekir.

1- Vergi Ziyai Suçu :

Vergi ziyai (kayıbı), Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre; "Vergi ziyai, 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 suretle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına engel oluşturmaz."

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere,

mükellef ya da sorumlunun vergilemeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi, ya da eksik yerine getirmesi vergi ziyaının oluşması için yeterlidir. Bu anlamda vergi ziyayı, verginin ödenmesi aşamasıyla değil tahakkuk aşamasıyla ilişkilendirilmiştir. Örneğin beyannamenin verilmemiş olması durumunda tahakkuk zamanında yapılmamış olacağından vergi ziyayı ortaya çıkacaktır. Ancak, verginin tahakkuk ettirildikten sonra süresinde ödenmemiş olması ya da geç ödenmesi durumunda vergi ziyayı olmayacaktır.

2- Vergi Ziyayı Suçunun Cezası :

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde vergi ziyayı cezası düzenlenmiştir. Vergi ziyayı suçu işleyenlere, vergi ziyayı cezası kesilir. Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi ziyayı cezasının hesaplanma şeklini 06.01.2005 günlü, E.20001/3, K2005/4 sayılı kararında, Anayasanın 2, 7 ve 38. maddeleri yönünden incelemiş ve ilgili kuralı, bu maddelere aykırı görerek iptal etmiştir. İptal kararı 20 04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi kararının yürürlüğe girmesinden önce çıkartılan 5479 sayılı kanun 08.042006 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5479 sayılı yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası "Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyayı uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir" şeklinde değiştirilmiştir.

Vergi ziyasına, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza, üç kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için, yukarıda belirtilen ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda yer verilen iptal kararı nedeniyle 5479 sayılı Kanun'un yürürlüğe girişinden önceki dönemlere ilişkin yapılacak vergi kaybı tespitlerinde ceza uygulamasını düzenlemek amacıyla aynı kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 27. madde ile

" 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyayı uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir . Bu ceza; vergi ziyasına 359. 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 verilenler hariç olmak üzere , kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır." hükmü getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararını açıkladığı tarihin, gerekçeli kararın açıklandığı tarihin, yürürlük tarihinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan tartışmalara; geçici 27. maddenin 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler için hüküm getirmesi ile de birçok tartışmanın ve uyuşmazlığın ortaya çıkacağı aşikardır. Bu konuda idarenin ve mahkemelerin tavrı önümüzdeki günlerde netlik kazanacaktır.

3- Usulsüzlük Türleri Ve Cezaları :

Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu burada vergi ziyaının bulunup bulunmadığına, mükellef ya da sorumlunun suç işleme kastının olup olmadığına bakmaksızın vergi kanunlarında belirtilen şekle ve usule ilişkin bazı kurallara uyulmamasını cezalandırmaktadır.

Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulması zorunludur. Bu hükümlere aykırı hareket edilmesi, vergi kaybı doğmasa bile, usulsüzlük fiilini oluşturur ve usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektirir. Başlangıçta olmasa bile, önlenmedikleri takdirde bu tür fiiller, ileride vergi kaybına da neden olabilirler.

Usulsüzlük cezasının kesilmesi için, vergi kaybının bulunması şartı yoktur. Usulsüzlük cezası, doğabilecek vergi kaybını önlemeye yönelik bir önlem olarak da düşünülebilir.

Vergi Usul Kanunu, usulsüzlük fiillerini iki grupta düzenlemektedir. Birinci grupta, birden çok vergi için geçerli olan genel nitelikteki usul-

süzlükler, ikinci gruptaysa sadece vergiye ya da bir olaya ilişkin özel nitelikteki usulsüzlükler yer alır.

α- Genel Usulsüzlük :

Genel usulsüzlük fiilleri, V.U.K.'un 352. maddesinde, işlenen fiilin niteliğine göre iki grupta toplanmıştır. Daha ağır cezayı gerektirecek fiiller birinci derece usulsüzlük, daha hafif cezayı gerektirecek fiillerse ikinci derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Uygulanacak usulsüzlük cezaları, V.U.K.'a bağlı cetvelde gösterilmiştir.

I-) Birinci Derece Usulsüzlükler :

Aşağıdaki fiillerden herhangi birinin işlenmiş olması halinde birinci derece usulsüzlük suçu gerçekleşmiş olur:

*Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,

*Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,

*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ya da karışık olması,

*Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ya da ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi,

*Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması,

*İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,

*Onayı mecburi olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin yaptırılmamış olması, (Kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler hiç onaylanmamış sayılır)

* Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin, V.U.K.'un 342. maddesinde belirtilen süre içinde verilmiş olması, birinci derece usulsüzlük suçlarını oluşturur.

Bu suçlardan bazıları bilindiği üzere re'sen tarhiyatı da gerektiren fiillerdir. Örneğin vergi beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; tu-

tulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek kadar noksan, usulsüz ve karışık olması ve tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni sürede tasdik işleminin yapılmamış olması resen takdiri de gerektiren fiillerdir. Bu gibi suçlar işlendiğinde, birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır.

II-) İkinci Derece Usulsüzlükler :

Aşağıdaki fiillerle işlenen suçlarsa ikinci derece usulsüzlük suçlarıdır:

*Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,

* Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenen bilgileri içerecek doğru bir şekilde yapılmaması,

*Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (İşe başlamayı bildirmek hariç),

*Vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

*Onayı zorunlu defterlerden herhangi birinin onay işleminin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,

*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil, içerik ve ekleriyle bu kanunda yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

*Hesap ve işlemlerin doğruluk ya da açıklığını bozmamak koşuluyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi.

Genel usulsüzlük fiillerine, Vergi Usul Kanunu'na ekli tabloda mükellef grupları ve usulsüzlüğün derecesine göre belirlenen parasal cezalar uygulanmaktadır.

Usulsüzlük fiilleri, işe başlamanın bildirilmeyip, beyannamenin de verilmemiş olması gibi birbirinin doğal ve zorunlu sonucuysa tek fiil sayılmakta ve tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Ayrıca yukarıda da belirtildiği gibi,

usulsüzlük filli re'sen takdiri de gerektirirse cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır.

b- Özel Usulsüzlükler

Özel usulsüzlüklere ilişkin hükümler bütün vergilere değil, sadece bazı vergi ya da olaylara uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük fiilleri, üç gruba ayrılarak incelenebilmektedir.

Birinci gruba giren özel usulsüzlükler, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikalari, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi ve günlük müşteri listesi gibi belgelerin verilmemesi, alınmaması ve düzenlenmemesi ya da düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtmaması gibi, şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halidir. Bu durumda her belge için 129 YTL'den az olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken tutar farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak saptanan cezanın toplamı 60.000 YTL'yi geçemez. Fatura kullanma mecburiyeti bulunmayan kişilerden yukarıdaki belgeleri almayanlara, bu cezanın 1/5'i oranında ceza kesilir.

Kanuni defterlerin günü gününe tutulmaması ya da yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istenildiğinde ibraz edilmemesi ve vergi levhasına ilişkin zorunluluklara uyulmaması hallerinde, her saptamada 129 YTL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kanuni olarak belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslarla muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına yönelik muhasebe standartlarına uymayanlara 2.900 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Belge basımıyla ilgili görevini tamamen ya da kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 460 YTL; kamu kurum ve kuruluşlarıyla gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara 600 YTL; V.U.K.'un 127/d bendi uyarınca, Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 460 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

V.U.K.'un 8. maddesinde düzenlenen vergi kimlik numarasına ilişkin zorunluluklara uymaksızın işlem yapanlara, her bir işlem için 150 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiil, aynı zamanda vergi ziyanına da neden olmuşsa, vergi ziyaı cezası ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında birleşmeye ilişkin 336. madde hükmü uygulanmaz.

İkinci gruba giren özel usulsüzlük cezaları ise, Damga Vergisine ilişkindir. Damga Vergisine ilişkin özel usulsüzlükler, V.U.K.'un 355. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına kesilecek cezalar yer almaktadır. Bu cezalar, her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden mak-tu vergilerde %50, nispi vergilerde %10' dur. Her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezalarının 1 YTL'den az olamayacağı belirtilmiştir.

Üçüncü grup özel usulsüzlük cezaları da bilgi vermekten çekinenlerle 256. ve mükerrer 257. madde hükümlerine uymayanlar için uygulanmaktadır. V.U.K.'un mükerrer 355. maddesine göre, aynı Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklarla mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilir. Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler de buna dahildir.

Bu ceza birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı hakkında 1.290 YTL; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 600 YTL ve bunlar dışında kalanlar hakkında ise 290 YTL'dir.

Yukarıda belirtildiği gibi fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikalari, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi ve günlük müşteri listesi gibi belgelerin verilmemesi, alınmaması ve düzenlenmemesi özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

B- CEZA HUKUKU ANLAMINDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Kamusal nitelik taşıyan ceza hukuku anlamında vergi suçları, kamu düzenini bozucu nite-

likteki fiillerin ortaya çıkardığı suçlardır. Söz konusu suçlardan bazıları, doğrudan doğruya vergi suçları arasında sayılmasa da kamu düzenini bozucu etkileri nedeniyle ceza kanunları bakımından suç olarak kabul edilecek niteliğe sahiptirler. Zira, kamusal nitelik taşıyan vergi suçlarının ceza hukuku ilkelerine tabi diğer suçlardan, hukuki konuları ve sosyal düzeni bozucu amaçları bakımından farkları yoktur. Bunlara vergi kanunlarında yer verilmiş olması, onların niteliklerini değiştirmez. Kamusal nitelik taşıyan ceza hukuku anlamında vergi suçlarına uygulanacak cezalar hürriyeti bağlayıcı türden cezalardır.

Vergi Usul Kanunu'nda ceza hukuku anlamında vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapmak olarak düzenlenmiştir.

1- Kaçakçılık Suçu ve Cezası :

Vergi kaçırma amacına yönelik fiiller, kaçakçılık suçunu oluşturur. Bu tür fiiller kamu düzenini bozucu nitelik taşırlar. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin bir kısmı ceza hukukundaki suç tanımına dayanılarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır ve bu ceza para cezasına çevrilemez. Diğer bazı fiillerin işlenmesi halinde öngörülen hapis cezası ise paraya çevrilebilir. Kaçakçılık suçunun işlenmesine yönelik fiillerin idare tarafından tespiti halinde vergi ziyai doğmasa bile hapis cezası uygulanabilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren fiiller, V.U.K.'un 359. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

a. Vergi kanunlarına göre tutulan ya da düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

* Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması ya da işlemlerin vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına aktarılması,

* Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi ya da gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da bu belgelerin kullanılması,

b. Vergi kanunlarına göre tutulan ya da

düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

* Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi ya da değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi ya da bu belgelerin kullanılması,

* Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basımı, sahte belge basılması ya da bu belgelerin kullanılması,

kaçakçılık suçunu ortaya çıkarır. Görüldüğü gibi kaçakçılık suçu mükelleflerin vergi matrahını azaltmak için başvurdukları bir yöntemdir. Bu fiiller genellikle vergi kaybına neden olmakla birlikte aynı zamanda kanun hükümlerinin hile yoluyla başvurularak ihlal edilmesi anlamını da taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendindeki fiillerle kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Ancak, bu ceza paraya çevrilebilir. Hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesinde, cezanın her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu adli para cezası ertelenmez.

359. maddenin (b) bendindeki fiilleri işleyenler hakkındaysa 18 aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Bu ceza adli para cezasına çevrilemez. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

359 maddede sayılan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanır. (V.U.K. Mad. 344/3) Kaçakçılık suçu işleyenlere hapis cezası hükmolunması, vergi ziyai cezası kesilmesine engel değildir. V.U.K.'un 360. maddesine göre; birden fazla kişi kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde, fiili irtikap edenlerden ya da doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri, bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla, o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

Kanun'un bu maddesinde, kaçakçılık suçunun oluşumu için gerekli olan manevi unsur hususunda açık bir belirleme bulunmamaktadır. Maddi unsuru "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, suçun manevi unsurunun "genel kast" olduğu ortak görüştür.

Ancak, maddi unsuru "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun "kast" olup olmadığı hususunda tartışma bulunmaktadır. Zira, V.U.K.'un 359'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki eski şeklinde suçun maddi unsuru, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma" şeklinde belirtilerek, suçun manevi unsurunun "kast" olduğu "bilerek" ifadesi ile açıklanmakta iken; 4369 sayılı Kanun ile maddeden "bilerek" ifadesi çıkarılmıştır.

Bu değişikliğin, suçun manevi unsurunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ileri sürenlerce artık, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili ile vücut bulan kaçakçılık suçunun manevi unsurunun "kast" olmadığı iddia olunmuş ve konu doktrinde tartışılmıştır.

Ancak, 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda, iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şa-

yet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359'uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi taktirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, idari yorum suçun manevi unsurunun halen "kast" olduğu şeklinde yapılmıştır. Çeşitli yargı kararlarında da kastın varlığının arandığı, kastın varlığının ispatlanamadığı hallerde sanıklara ceza verilmediği görülmektedir.

2- Kaçakçılığa İştirak Suçu ve Cezası :

Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesine göre;

"Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur."

Madde kapsamında düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabilmesi için varlığı gerekli şartlar şunlardır.

1- Suça iştirak eden kişide, öncelikle bu suça katılma iradesi bulunmalıdır.

2- Suçun en az iki kişi tarafından işlenmesi gerekir.

3- İştirak edilen suç, V.U.K.'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından biri olmalıdır.

4- İştirak kapsamında, kaçakçılık suçu ya bizzat işlenmeli (asli maddi fail), ya da işlenmesine yardımda bulunulmalı (fer'i fail), veya kaçakçılık suçuna bir başka kişi azmettirilmelidir.

5- Maddi menfaat gözetip gözetmeme suçun unsuru olmayıp, cezayı hafifletici neden olarak öngörülmüştür.

V.U.K.'un 360'ıncı maddesinin birinci fıkrasına göre, yukarıdaki şartlar altında işlediği fiilde

maddi menfaat gözeten asli maddi fail ile suça azmettiren kişi, V.U.K.'un 359'uncu maddesinde belirtilen cezalar ile cezalandırılacaktır. Buna göre, ilk gruba giren kaçakçılık suçlarına iştirak halinde, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası (para cezasına çevrilmesi mümkündür); ikinci gruba giren kaçakçılık suçlarına iştirak halinde ise, 18 aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası uygulanacaktır.

3 - Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesine göre;

"Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz.

Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar."

Maddede bahsi geçen vergi mahremiyetleri, V.U.K.'nun 5'inci maddesinde, "mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait sırlar veya gizli kalması lazım gelen hususlar" olarak belirlenmiştir. Ayrıca madde kapsamında, vergi mahremiyetinin istisnaları da sayılmıştır. Buna göre, vergi cetvellerinin ilanı, mükelleflerin vergi ve ceza miktarlarının açıklanması, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesi, kanunla kurulan mesleki teşekkül, birlik ve odalara bilgi verilmesi ve vergi levhası asılması vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmeyecektir.

Maddeye göre, 5'inci maddede sayılan vergi mahremiyetlerini ifşa eden, kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanan aşağıda belirtilen kişiler, "vergi mahremiyetini ihlal suçu" işlediği gerekçesiyle, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı ile cezalandırılabilir.

1- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

2- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,

3- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,

4- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

Yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi, cezai sorumlulukları devam edecektir.

V.U.K.'un 362'inci maddesinin atıfta bulunduğu 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesine göre;

"Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırda vakıf olup ta 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 (23580 misline çıkarılmıştır) az olamaz."

Madde hükmünde, cezanın yukarı sınırı üç ay olarak belirlenmişse de, alt sınırı gösterilmemiştir. Ancak, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 15/1'inci maddesi gereğince alt sınır yedi gündür.

Buna göre, V.U.K.'un 362'nci maddesinde yazılı "vergi mahremiyetini ihlal" suçunu işleyenlere uygulanacak cezanın yukarı sınırı altı aydır. V.U.K.'un 362'nci maddesinde, cezanın alt sınırı olarak ise, iki aylık özel bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Son olarak, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 199'uncu maddesi mucibince, aynı Kanun'un 198'inci maddesinde düzenlenen suçun takibi şikayete bağlı olduğundan, "vergi mahremiyetini ihlal" suçunun takip edilebilmesi için mağdurun şikayette bulunması şarttır.

4- Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesine göre;

"Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini

yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasa-
ğa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanu-
nu'nun 240' ıncı maddesine göre ceza görürler.
Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren
bir fiille iştirak mahiyetinde olduğu taktirde, hak-
larında ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesi-
nin üçüncü fıkrası hükmü uygulanır."

Maddenin atıfta bulunduğu V.U.K.'un
6'ncı maddesinin son fıkrasına göre ise;

"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile ver-
gi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve
Danıştay'da görevli olanlar mükelleflerin vergi
kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve
sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."

Buna göre "mükelleflerin özel işlerini yap-
ma" suçunun failleri, vergi muameleleri ve ince-
lemeleriyle ilgili olan memurlar ile vergi mahke-
meleri, bölge idare mahkemeleri ve Danış-
tay'da görevli olan memurlar olabilecektir.

Suçun maddi unsurunu teşkil eden fiiller-
den hesap işleri, defter ve belgelerin tutulması,
gelir gider hesaplarıyla bilançonun hazırlanması
gibi muhasebe işlerini; yazı işleri ise, çeşitli vergi
komisyonları ile yargı organlarına yazılan dilek-
çeler ile benzer yazı ve başvuru muamelelerini
ifade etmektedir.

Yukarıda belirtilen kişilerin, mükelleflerin
vergiyle ilgili özel işlerini yapmalarında ücret alıp
almamalarının suçun oluşumunda herhangi bir
etkisi bulunmamaktadır.

V.U.K.'un 363' üncü maddesinin atıfta bu-
lunduğu 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 240'ın-
cı maddesine göre;

"Yasada yazılı hallerden başka hangi ne-
denle olursa olsun görevini kötüye kullanan me-
mur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar
hapsolunur. Cezayı hafifletici nedenlerin bulun-
ması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve
her iki halde iki bin liradan on bin liraya kadar
(786 misline çıkarılmıştır) ağır para cezasıyla ce-
zalandırılır. Ayrıca memuriyetten süreli veya te-
melli olarak yoksun kılınır."

Buna göre, V.U.K.'un 363'üncü maddesin-
de yazılı "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçu-

nu işleyenlere,

1- Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası,

2- 1.572.000 TL'ndan 7.860.000 TL'na kadar
ağır para cezası ve

3- Süreli veya temelli olarak memuriyetten
men cezası verilecektir.

Ayrıca suçu oluşturan fiillerin, kaçakçılık iş-
tirak suçunu oluşturmaları halinde, faillere
V.U.K.'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası
gereğince bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.
Bunun yanında, bu kişilerin V.U.K.'un 359 ve
360'ıncı maddeleri uyarınca da cezalandırıl-
acakları tabiidir.

III- VERGİ CEZALARININ UYGULANMASINDA GENEL ESASLAR

Vergi cezalarının uygulanmasında ceza-
landırma işlemi, fiillerin tekliği, çokluğu, fiil ayrılığı,
suçların birleşmesi ve tekrarlanmasına göre fark-
lılıklar göstermektedir. Bu konuyu işlemeyen ön-
ce vergi ceza sorumlusu kavramı üzerinde dur-
makta yarar vardır.

A- VERGİ CEZA SORUMLUSU

Vergi Usul Kanunu gerçek ve tüzel kişiler
bakımından ayrı ayrı olmak üzere vergi sorumlu-
su konusunu düzenlenmiştir.

1- Gerçek Kişilerin Vergi Ceza Sorumluluğu

Vergi ceza sorumlusu, asıl olarak, üstüne
vergi borcu düşen, vergi kanunlarına aykırı hare-
ket eden kimsedir. Ancak Vergi Usul Kanunu, kü-
çük ve kısıtlıların vergi mükellefi ve sorumluluğu-
nu kabul etmesine rağmen, vergi ceza sorumlu-
luğunda, "Velayet ve vesayet altında bulunan-
lar ya da işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edil-
miş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi ya da
kayyumun vergi kanunlarına aykırı hareketlerin-
den dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu
hallerde cezanın muhatabı veli, vasi ya da kay-
yumdur" (madde 332) diyerek, bu ilkedan ayrıl-
mıştır.

Diğer bir anlatımla V.U.K.'nın 10. maddesi
gereğince, velayet altında bulunan küçüklerin
ya da kendilerine vasi ya da kayyum tayin edil-
en kimselerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri, bu
veli, vasi ve kayyumlar tarafından yerine getirilir.

Ancak, burada vergi mükellefiyeti, esas vergi mükellefi ve sorumlusunun olur. Yalnız, mükellef ya da sorumludan alınamayan vergi, temsilci-den alınır. Temsilciyse, ödediği vergi için mükellef ya da sorumluya rücu edebilir. Başka bir deyişle ödediği vergileri esas mükelleften geri isteyebilir. Buna karşılık, vergi cezası söz konusu olduğunda, vergi cezası kanuni temsilcilerden alınır. Hatta kanuni temsilci, ödediği cezadan dolayı mükellef ya da sorumluya rücu edemez. Bunun böyle olması çok tabiidir. Çünkü; ceza ödemesine neden olan kişi, cezayı doğuran fiili işleyen kimsedir.

2- Tüzel Kişilerin Vergi Ceza Sorumluluğu

Ceza hukukunda son zamanlarda tüzel kişilerin ceza sorumlusu olabilecekleri söz konusu edilmektedir. Ancak, yine de bu konu teoride tartışmalıdır. Bazı yazarlar, tüzel kişilere ceza sorumluluğunun verilmesinin karşısındadırlar. Buna karşılık, bazıları da bunun tersini savunurlar. Son zamanlardaysa, tüzel kişilerin, ceza hukuku alanında suç faili kabul edilmeleri konusunda eğilimler gözlenmektedir. Ceza hukukundaki bu yeni eğilimlere karşın mali alanda, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu öteden beri kabul edilmektedir. Tüzel kişilerin vergi ceza sorumluluklarının kabul edilmiş nedenleri şöyle özetlenebilir:

* Tüzel kişiler, çalıştırdıklarının emeklerinden yararlandıklarına göre, bunların çalışmalarından doğan zararlara da katlanmaları gerekir. Bu, adalet ilkesinin bir gereğidir.

* Tüzel kişiler, işlerinde kullandıkları kimsele-ri, işlerini gereği şekilde yürütebilecek kişiler arasında seçmesi gerekir. Bunda kusur etmeleri sorumluluğu gerektirir.

* Diğer yandan, işleri yürüten kimseleri denetlememesi ya da bu denetimi yeterince yapmaması, tüzel kişi adına bir kusurdur.

Böylece hazine, vergi cezasını güvence altına almış olur. Çünkü, çok yüksek rakamlara ulaşabilen vergi cezalarını, çoğu zaman suçu işleyenden almak mümkün olamamaktadır.

Vergi hukukumuzda, daha çok hazinenin alacağını güvence altına alma düşüncesiyle, tü-

zel kişilere de parasal vergi ceza sorumluluğu yükletilmiştir. Bu konuda, Vergi Usul Kanununun 333'üncü maddesinin birinci fıkrası, "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden tevelliüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir." demektedir. Ancak, tüzel kişilerden alınamayan vergi cezaları için, tüzel kişiler adına hareket eden gerçek faillere de başvurulur.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için bu cezaların tüzel kişinin mal varlığından alınamaması gereklidir. Kanuni temsilciler mal varlıklarından alınan vergi cezaları için, asıl mükellefe (tüzel kişiye) rücu edebilirler. Bu da cezayı, en çabuk ve emin tahsil amacının ön plan-da tutulduğunu göstermektedir. Tüzel kişilerin yargılanması sonucu ceza mahkemelerince, kaçakçılık ve iştirak gibi suçlar için verilecek hürriyeti men edici cezalar, bu suçları işleyenlere verilir.

Ancak, bilgi verme hükümlerine uymama fiillerindekiler nezdinde işlenmesi halinde, bu fiili işleyenlere ceza mahkemesince, hapis ve ticaret, sanat ve meslekten men cezaları verilebilir. İşte, söz konusu bu cezalar, tüzel kişiler adına değil, ceza gerektiren fiilleri işleyenlere hükmolunur.

3- Suçların ve Vergi Ceza Sorumlularının Çokluğu

Bu başlık altında önce suçların çokluğu, sonra da ceza sorumlularının çokluğu konuları ele alınacaktır.

a- Suçların Çokluğu

Suçların çokluğu konusunda tek bir fiille veya birden fazla fiillerle vergi kaybına neden olunması hallerinde ne gibi cezaların kesileceği ele alınacaktır.

1- Birleşme

Vergi suç ve cezalarında birleşme, aynı fiille birden fazla suç işlenmesi ya da aynı suçun çeşitli cezaları gerektirmesini ifade eder. Ayrıca, ayrı ayrı fiillerle aynı türden birden fazla suç işlenmesi, suç ve cezalarda birleşme yönünden özellik taşır.

II- Tek Fıll ile Çeşitli Vergilerin Kayba Uğratılması

Bu konuda iki durum söz konusudur. Birinci-

si, tek fiil ile farklı vergilerin kayba uğratılması, ikincisiye yine tek fiil ile işlenen suçların çeşitli vergi cezalarını gerektirmesidir.

Cezayı gerektiren tek bir fiil ile aynı anda birden fazla vergi türünde, vergi kaybına neden olunması halinde her vergi açısından ayrı ayrı ceza kesilir (V.U.K. Mad. 335). Örneğin; faturasız mal satan bir gelir vergisi mükellefi, bu satıştan elde ettiği kazancı kayıtlarına geçirmeyeceği için, hem katma değer vergisi, hem de gelir vergisi açısından vergi kaybına neden olacaktır. Bu durumun tespiti halinde, kayba uğratılan her vergi türü açısından ayrı ayrı vergi ziyaı cezası kesilecektir.

Cezayı gerektiren tek fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan miktar itibarıyla ağır olanı kesilir (V.U.K. Mad. 336). Eğer, usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşılırsa, daha önce kesilmiş olan usulsüzlük cezasıyla kesiimesi gereken vergi ziyaı cezası karşılaştırılır ve noksan kesilen ceza tamamlanır.

III-Fiil Aynılığı

Mükellefler, ayrı ayrı fiillerle vergi ziyaı ya da usulsüzlük suçlarını işledikleri takdirde, bunların her biri için ayrı ayrı cezalandırılırlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 337.maddesine göre, usulsüzlükler, aynı takvim yılı içinde, aynı türden olmak koşuluyla birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Örneğin; bir sermaye şirketi 2005 yılında dört kez Katma Değer Vergisi beyannamesini kanuni süre içinde vermemişse ilk suç için, şirkete 140 YTL birinci derece usulsüzlük cezası kesilecek (re'sen takdiri gerektirdiği için ceza iki kat kesilecek); beyanname verilmemesinin tekrarı halinde birinci derece usulsüzlük cezasıysa her defasında 35 YTL olarak kesilecektir.

IV-Tekerrür (Tekrarlanma)

Vergi hukukunda tekerrür, vergi ziyaı ve usulsüzlük suçlarını, cezası kesinleştikten sonraki belli bir sürede tekrar işleyen mükelleflerin, bu suçlara ilişkin cezalarının artırılarak uygulanmasına yol açan hukuki bir kurumdur. Bu maddeye göre tekerrür etmiş suçta, tekerrür hükümlerinin

uygulanabilmesi için bazı koşulların tamamlanması gerekir.

Birinci koşul; önceki cezanın kesinleşmiş olmasıdır. Cezanın kesinleşmiş olması içinse, dava açma süresinin dolmuş olması ya da süresi içinde dava açılmışsa davanın, tamamen sonuçlanmış olması gereklidir. Bu nedenle, daha önce kesilen ceza kesinleşmeden, tekerrür nedeniyle ceza artırımı yapılamaz.

İkinci koşul; ikinci suçun belli bir süre içinde işlenmiş olması gereklidir. Tekerrür nedeniyle ceza artırımına gidilebilmesi için, ikinci suçun birinci suçta ait cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayarak vergi ziyaında beş yıl, usulsüzlükteyse iki yıl içinde işlenmiş olması gerekmektedir.

Üçüncü koşula mükellefin işlediği fiillerin, aynı türden olmasıdır. Bu olayı usulsüzlüklerde belirlemek son derece kolaydır. Ancak, diğer suçlarda, fiillerin aynı türden olmasından ne kastedildiği açık değildir. Bununla birlikte, tekrarlanmanın kabul edilmesi için, her iki suçun aynı türden olması yetmemeli, ayrıca aynı suçu meydana getiren fiillerin de aynı türden olması aranmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesine göre, vergi ziyaına neden olmaktan ya da usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse aynı türden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar işlerse vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılır.

V- Birleşme

Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezasıyla 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, birleşme ve tekrarlanma hükümleri bakımından birleşemezler. Vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre de suç teşkil ediyorsa vergi cezası kesilmesi, söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel teşkil etmez. Örneğin; bir mükellef, vergi ve harç beyannamelerini süresinde vermemiş ve aynı zamanda da defter, kayıt ve belgeleri yok etmiş ya da değiştirmiş, sahte belge düzenlemiş

ya da bu belgeleri kullanmış olursa, beyanname vermemek suretiyle birinci derece genel usulsüzlük suçu işlemiş olur. Bu fiil aynı zamanda V.U.K.'un 30. maddesinin 1. bendine göre de re'sen takdir nedeni sayılmaktadır. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek ya da değiştirmek, sahte belge düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak suretiyle de 359. madde kapsamına giren ve hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılması gereken bir suç işlemiş olur. Böyle bir durumda mükellef, her fiili için, ayrı ayrı cezalandırılacak cezalarda birleştirme yapılmayacaktır.

b- İştirak

Yukarıda da sözü edildiği üzere Vergi Usul Kanununun 360. maddesinde iştirak konusu ele alınmıştır. Bu maddeye göre "Birden fazla kişi 359.maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden ya da doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri, bundan ayrı bir menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus cezayla cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükümlenir. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükümlenir" denmektedir. İştirak fiilinin ortaya çıkması için birden fazla kişinin 359.maddede sayılan (defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, defter ve kayıtları tahrif etmek ya da gizlemek, defter ve kayıtları yok etmek, sahte belge düzenlemek gibi) kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri gerçekleştirmeleri ve bu fiiller karşılığında maddi bir çıkar sağlamaları gerekir. Bu durumda, suça iştirak edenlere, ayrı ayrı aynı süreli fiilin gerektirdiği hapis cezası verilecektir. Fiilin yapılmasını azmettirenlere, başka bir deyişle mükellefi fiili işlemeye teşvik edenlere de mükellefe verilecek hapis cezasının aynı süresi kadar hapis cezası verilecektir. Bu fiillere, maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlereyse fiil için öngörülen hapis cezasının dörtte biri kadar hapis cezası verilecektir.

B- CEZALARIN ORTADAN KALKMASI

Vergi cezalarının sona ermesi konusunu, cezaların tamamen kalkması ve kısmen kalkması başlıkları altında iki bölüm halinde inceleyebiliriz.

1- Cezaların Tamamen Kalkması :

Vergi cezaları ödeme, yanılma, pişmanlık ve ıslah, ölüm, zorunlu nedenler, zamanaşımı, vergi cezalarındaki hataların ortaya çıkarılmasıyla tamamen sona ererler ve ortadan kalkarlar.

A- Ödeme

Ödeme vergi cezalarını en tabii ortadan kaldırma yoludur. Vergi daireleri tarafından kesilen vergi cezaları mükelleflere tebliğ edilir. Mükellefler vergi mahkemesinde dava açmamışlarsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı gereğince vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlanarak bir ay içinde ödenir. Cezanın ödenmesiyle ceza tamamen ortadan kalkar.

B- Yanılma

Vergi Usul Kanununun 369. maddesi, yetkili makamların, mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları, ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş olmaları, ya da bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır.

Mükellefler, kanun metinlerini yeterince anlayamadıkları zaman, Maliye Bakanlığına, ya da Bakanlığın yetkili kıldığı birimlere başvurarak, belirli konularda görüş (mukteza-özelge) isteyebilirler. Maliye Bakanlığı, zaman zaman kanunların uygulanmasına ışık tutmak için genel tebliğ ve genelge yayınlar. Eğer mükellefler, Maliye Bakanlığının bu görüşlerine ya da genel tebliğ ve genelgelerine uygun hareket ederek, bir vergi kaybına neden olurlarsa bu mükelleflere vergi cezası kesilemez.

C- Pişmanlık ve ıslah

Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre; mükellefler genellikle vergi kaybına neden olan bir suç işledikten sonra, bu suç idare tarafından ortaya çıkarılmadan önce pişman olarak, vergi idaresine kendiliklerinden durumu bir dilekçe ile haber vermeleri halinde vergi cezasından kurtulurlar.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için, mükellefin başvurusundan önce, mükellef hakkında vergi idaresine bir ihbarda bulunulmamış olması; başvurudan önce, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmamış olması ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması; hiç verilmeyen beyannamelerin başvuru tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmiş olması ve vergi asılla gecikme zamlarının 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Bu koşulların uygulanması halinde mükellefe kaçakçılık, iştirak, teşvik ve yardıma ilişkin ceza hükümleri uygulanmayacaktır. Bu hükümler Emlak Vergisi için geçerli değildir.

D- Ölüm

Ceza hukukunda ancak yaşayan bireylerin ceza sorumlusu olabilecekleri kabul edilmiştir. Bunun nedeni cezanın kişisel olması ve suçlu dışında başka birine ceza verilmemesidir. Cezaların kişiliği ilkesi gereğince ölümle birlikte mükellefin vergi cezası sona erer.

E- Mücbir Sebepler (zorlayıcı nedenler)

Vergi Usul Kanununun 373. maddesinde; mücbir sebeplerden (zorunlu nedenlerden) birinin meydana geldiği biliniyorsa ya da belgelen-diriliyorsa ve kanıtlanabiliyorsa vergi cezasının kesilmeyeceği öngörülmüştür. Zorunlu nedenler, bilindiği gibi vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak ağır hastalık, ağır kaza ve tutukluluk, doğal afetler, kişinin iradesi dışında kayıplar (örneğin; kişinin kendi arzusu dışında askere alınması gibi) ve mükellefin iradesi dışında defter ve belgelerin elden çıkmış bulunması gibi durumlardır. Bu gibi zorunlu nedenlerin bulunması ve devam etmesi halinde vergi kaybı ortaya çık-sa dahi mükellefe vergi cezası kesilmeyecektir.

F- Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, kanunda yazılı sürenin geçmesiyle devletin cezalandırmak hakkını düşüren bir durumdur. Vergi cezalarında, ceza kesmede ve ceza tahsilinde olmak üzere, iki tür zamanaşımı söz konusudur. Vergi Usul Kanununun 374. maddesinde ceza kesmede zamanaşımı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak

vergi ziyaında 5 yıl, usulsüzlükte 2 yıl ve özel usulsüzlükte 5 yıl geçtikten sonra cezaların kesilemeyeceği öngörülmüştür.

Ceza tahsilindeyse zamanaşımı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi cezaları, vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıl içinde tahsil edilmemişse zamanaşımına uğrar ve bir daha tahsil edilmeleri söz konusu değildir.

G- Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar

Uygulamada kanunların çok sık değişmesi nedeniyle gerek vergi asıllarında, gerekse vergi cezalarında hata yapılabilir. Vergi kanunlarının yanlış ve değişik anlaşılması nedeniyle yapılan uygulamalar, yargı organlarınca düzeltilir. Diğer hatalar işlem hatalarıdır ve bu hatalar vergi daireleri tarafından düzeltilir.

2- Cezaların Kısmen Kalkması :

Cezaların kısmen kalkmasını af, uzlaşma ve cezalarda indirim olmak üzere üç başlık altında inceleyebiliriz.

A- Af

Vergi cezalarını kısmen ortadan kaldıran af kurumunda, yalnızca vergi cezalarının affı söz konusudur. 1961 yılından başlayarak çıkartılan af kanunlarıyla vergi cezalarının belirli bir bölümü, belirli koşullarla affedilmektedir. 2002 yılında çıkarılan Vergi Barışı Kanunu, son af kanunudur.

B- Uzlaşma

Uzlaşma, Vergi Usul Kanununda ek madde olarak düzenlenmiştir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık fiili hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda; vergi ziyaina, kanun hükümlerini yeterince anlayamamaktan ya da yanılma halinde matrah ya da hesap hatalarının bulunmasından, ya da yargı kararlarıyla vergi yönetiminin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının bulunması halinde vergi idaresiyle mükellefler uzlaşma yolu ile vergi sorunlarını idari aşamada, yargı yoluna başvurmadan çözümlenebilirler. Mükellefler, kendilerine tarh ve tebliğ edilen vergiler için (re'sen, ikmalen ya da idare-

ce) tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yazılı bir dilekçeyle uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşmada, vergi aslı ve vergi cezalarının belirli bir bölümünün tahsilinden vazgeçildiğinden uzlaşma, vergi cezalarını kısmen ortadan kaldırır. Mükellefler, dilerlerse vergi tarh edilmeden önce de tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilir.

C- Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar konusunda cezalarda indirim kurumundan yararlanılabilir. Mükellefler re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergiler konusunda tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, yazılı bir dilekçeyle vergi idaresine baş vurup cezalarda indirim kurumundan yararlanabilirler. Vergi ziyai cezasının ilkinde cezanın yarısı, daha sonraki vergi ziyai cezalarının üçte biri indirilirken, usulsüzlük cezalarının her defasında üçte biri indirilir.

Af, uzlaşma ve cezalarda indirim gerek idareyi, gerekse mükellefleri, vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce hazineye girmesini sağlamak amacıyla sistemimize sokulmuştur.

IV- YENİ TÜRK CEZA KANUNU'NUN GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Yeni Türk Ceza Kanunu, 12. 10. 2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlük hükümlerini düzenleyen 344'üncü maddesinin (c) bendi gereğince 01.04.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanmıştır. Ancak çeşitli yasalardaki düzenlemelerin yetişmemesi nedeniyle, 5328 sayılı Yasa ile yürürlüğü 1 Haziran 2005 tarihine ertelenerek bu tarihte yürürlüğe girmiştir.

5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nun "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5'inci maddesinde, "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Yeni T.C.K.'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 ilâ 363'üncü maddeleri arasında düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren "vergi suçla-

rı" hakkında, Yeni T.C.K.'nin 5'inci maddesi gereği, aynı Kanun'un 1 ilâ 75'inci maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler uygulama alanı bulacaktır.

Yeni T.C.K.'nin 5'inci maddesinde, bu Kanunun genel hükümlerinin ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alındığından, V.U.K. kapsamında düzenlenen vergi suçlarının unsurları hakkında olmasa da (bir istisna dışında), bu suçlara öngörülen cezalar ve yargılama mercii bakımından yeni T.C.K.'nin vergi suçlarına çeşitli etkileri bulunmaktadır. Bazıları hukuki problem ve kanun boşlukları yaratacak niteliğe haiz bu etkiler, suç tiplerine özgü olarak şöyle açıklayabiliriz:

A. KAÇAKÇILIK VE KAÇAKÇILIĞA İŞTİRAK SUÇUNA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:

(1) Yeni T.C.K. ile ceza türlerinin arasından ağır hapis cezası kaldırılmıştır. Kanunun 46'ncı maddesinde hapis cezaları, (a) ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Buna göre, Yeni T.C.K.'nin 01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile birlikte, V.U.K.'un 359'uncu maddesi kapsamında düzenlenen ikinci grup kaçakçılık suçları hakkında "ağır hapis" cezası verilemeyecek; bu suçlar için "süreli hapis cezası" uygulanabilecektir. Bu etkinin, yine 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunun yargılama usulüne ilişkin etkileri ile birleşmesi sonucunda ise, yürürlük tarihinden itibaren ikinci grup kaçakçılık suçlarına ilişkin yargılama (halen "ağır ceza mahkemeleri" nezdinde gerçekleştirilmektedir) "asliye ceza mahkemeleri" nezdinde gerçekleştirilecektir.

(2) Yeni T.C.K.'nin 50'nci maddesinin birinci fıkrasında, kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği düzenlenmiş; aynı Kanunun 49'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise, kısa süreli hapis cezasının, bir yıl veya daha az süreli hapis cezası olduğu belirtilmiştir. Yine aynı Kanunun 51'inci maddesinde, iki yıla (fiil tarihinde 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler için üç yıl) kadar hapis cezalarının er-

telenebileceği belirtilmiş; ertelemeye ilişkin şartlar düzenlenmiştir.

V.U.K.'un özel kanun olması ve özel kanun - genel kanun ilişkisinde sonradan yürürlüğe giren genel kanunun kendi hükümlerine aykırı olan özel kanun hükümlerine etkisi olamayacağı kuralının göz önünde tutulması suretiyle; Yeni T.C.K.'nın bu hükümleri gereğince;

(a) İlk gruba giren kaçakçılık suçlarında hükmedilen hapis cezasının bir yıldan fazla olması halinde dahi para cezasına çevrilmesi mümkün olacaktır.

(b) Para cezasına çevrilme halinde erteleme mümkün olmayacaktır.

(c) Para cezasına çevirme yerine yukarıda anılan 51'nci madde çerçevesinde cezanın ertelenmesine de hükümlenilecektir.

(d) İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarında hükmedilen hapis cezasının iki yıla kadar olması halinde ise ertelenmesi mümkün olacaktır. Fiil tarihinde 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler hakkında üst sınır olan üç yıllık hapis cezası öngörülmüş olsa dahi, bu ceza ertelenilecektir.

(3) Yeni T.C.K.'nın vergi suçlarının unsurlarında gerçekleştirdiği tek değişiklik ise, maddi unsur sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek olan kaçakçılık suçlarında söz konusu olmaktadır.

Yeni T.C.K.'nın 22'nci maddesinin birinci fıkrasında, taksirle işlenen fiillerin kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı belirtilmektedir. Buna göre, V.U.K.'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunun manevi unsuru açıkça "taksir" olarak belirtilmediğinden, maddi unsur "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçlarının manevi unsuru hususundaki tartışma sona ermekte; manevi unsurun "kasit" olduğu açıklığa kavuşmaktadır.

Yeni T.C.K.'nın 66'ncı maddesinde dava zamanışımının; beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda, sekiz yıl olduğu belirtilmiştir. 765 sayılı Türk Ce-

za Kanunu'nun 102'nci maddesinde ise, beş yıldan fazla olmayan ağır hapis veya ağır para cezasını gerektiren cürümlerde dava zamanışımının beş yıl olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarının dava zamanışımı beş yıldan sekiz yıla çıkarılmıştır. Dava zamanışımı süresinin uzatılması, zamanışımının durması veya kesilmesi halinde zamanışımı süresinin uzayabileceği en fazla süreyi de uzatmıştır. Buna göre, dava zamanışımı süresini kesen ve uzatan hallerde, zamanışımı süresinin çıkabileceği üst sınır 7,5 yıldan 12 yıla çıkmıştır.

Yeni TCK ile yapılan değişiklikleri karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi özetleyebiliriz.

Konu	Mevcut Durum	Değişiklik Sonrası
1 İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarına öngörülen cezanın nevi	Ağır hapis cezası	Sürelî hapis cezası
2 İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarında yargılamayı yapacak mahkeme	Ağır ceza mahk.	Asliye ceza mahk.
3 Birinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın para cezasına çevrilmesi	Mümkün	Mümkün. İki yıla kadar olan cezalarda para cezasına çevirme yerine erteleme de uygulanabilecektir.
4 İkinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın ertelenmesi	Mümkün değil	İki yıla kadar cezalar ertelenebilir.
5 Ceza zamanışımı	5 yıl	8 yıl
6 Zamanışımı süresinin kesilmesi veya durması halinde, sürenin uzayabileceği üst sınır	7,5 yıl	12 yıl

B. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL VE MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

Yukarıda anlatıldığı üzere, gerek "vergi mahremiyetini ihlal" suçunu düzenleyen V.U.K.'un 362'nci maddesi, gerekse de "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçunu düzenleyen V.U.K.'un 363'üncü maddesi, bir ceza hükmü olmasına rağmen, müeyyide konusunda hüküm barındırmamakta; 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198 ve 240'ınci maddelerine atıfta bulunmaktadır.

Ancak, yeni T.C.K.'nın 01.06.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesiyle 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlükten kalktığından; V.U.K.'un 362 ve 363'üncü maddesi gereğince herhangi bir ceza uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bu durum, kanun koyucunun henüz öngörmediği bir husus olup, V.U.K.'un 362 ve 363'üncü maddelerinde düzenlemelerin yapılması gereklidir. Aksi taktirde, 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen "vergi mahremiyetini ihlal" ve "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçları cezalandırılmayacaktır.

Her ne kadar, yeni T.C.K.'da 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198 ve 240'ıncı maddelerine karşılık gelebilecek, sırasıyla, 136 ve 257'nci maddeler var ise de, 01.06.2005 tarihinden itibaren "vergi mahremiyetini ihlal" ve "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçlarının cezalandırılması için bu maddelerden yararlanılması, Yeni T.C.K.'nın 2'nci maddesinde düzenlenen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi" ile "kıyas yasağı"na aykırılık teşkil edecektir.

Yararlanılan Kaynaklar

1-Bayraklı, H. (1999). Vergi Ceza Hukuku, 2. Bası, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:21, Afyon.

2-Candan, T. (1995). Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

3-Edizdoğan, N. (1986). Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitabevi, Bursa

4-Kırbaş, S. (2002). Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 933, Eskişehir.

5-Mutluer, K. (1979). Vergi Ceza Hukuku, E.Ü.T.İ.A. Yayını, Eskişehir.

6-Mutluer, K. (2002). Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniv.Yayınları, No. 941, Eskişehir

7- Panezoğlu, Yusuf Gökhan (2005) makale, Vergi Suçları Ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi

8- Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi İktisat Bölümü, Maliye ders notları (2005)