

Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları

YRD. DOÇ. DR. AHMET BURÇİN YERELİ

Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin önemli bir kısmı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu dışında diğer vergi kanunlarında da cezalandırmaya ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile Gümrük Vergisi Kanunu'nda da bazı cezai hükümler bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, vergi suçu şeklinde genel bir suç tanımı yerine, hangi fiillerin suç sayılacağını ve bu suçlar için öngörülecek cezaları ayrıntılı olarak tanımlamış bulunmaktadır. Bununla birlikte, Vergi Suçu'nu şu şekilde tanımlayabiliriz:

Vergi Suçu: vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı tespit edilen üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen ödev ve görev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir.

Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareket (fiil) yapılmış olması yani, bu hareketin; Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi ka-

nunlarının mükellef veya vergi sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı gerektirmesi gerekir.

Vergi cezaları oluşturulurken, ceza hukukundaki suç ve cezalardan hareket edilmiştir. Vergi cezalarını, adli cezalardan ayıran en önemli özellik; vergi suçlarının tümünün karşılığında Vergi Usul Kanunu'nda parasal olarak belirlenmiş cezaların yer almasıdır. Bazı kasit unsurları ve verginin kasten kayba uğratıldığı durumlarda, Vergi Usul Kanunu adli ceza hukukuna atıfta bulunarak aynı zamanda adli cezayı gerektiren hususlara da yer vermiş bulunmaktadır.

Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının, vergi kaybına yol açacak eylem ve işlemlerden uzak durmalarını sağlamak amacıyla kanun koyucu, mükelleflerin işlediği bazı suçlar için maddi cezalar, bazıları için ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörmüştür. Bu açıdan, vergi suç ve cezaları ile ilgili bazı bahislerde zaman zaman adli yargıya göndermeler yapıldığı söylenebilir. Adli yargıyı ilgilendiren fiilleri; kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma fiilleri olarak sayabiliriz.

A. KAÇAKÇILIK SUÇU VE BU SUÇ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZALAR

Ülkemizde, vergi kaybına sebebiyet veren fiiller uzun yıllar kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olarak üç başlık altında toplanmıştır. Ancak, 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, 1.1.1999 tarihinden itibaren, ortak özellikleri vergi kaybına neden olmak olan ağır kusur ve kusur suç ve cezaları kaldırılarak, bunların yerine 344. madde "VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI" olarak yeniden düzenlenmiştir. Vergi ziyai suçu, mükellefler veya sorumlular tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde yazılı hallerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

4369 Sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu ve bu suç için öngörülen cezalar tekrardan düzenlenerek, 359. madde kaçakçılık sayılan halleri tek tek tanımlamıştır. Kaçakçılık sayılan haller için hem para cezası, hem de adli yargı kapsamında değerlendirilecek şekilde hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.

1. Kaçakçılık Sayılan Fiiller

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre kaçakçılık sayılan fiiller aşağıdaki gibidir:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

2. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek¹ veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge² düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte³ olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

2. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak.

Kanun koyucu, kaçakçılık suçunu tanımlarken kapsamı oldukça geniş tutmuştur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasındaki fark, bu tanımlama yapılırken göz önünde bulundurularak her iki fiile ayrı bentlerde yer verilmiştir.

2. Kaçakçılık Fiilleri İçin Öngörülen Cezalar

Vergi Usul Kanunu' nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiillerini, kaçakçılık suçu için öngörülen cezalar açısından bir değerlendirmeye tabi tutarsak; a) bendinde sayılan kaçakçılık fiilleri için İkinci Derece Ka-

çakçılık Fiilleri, b) bendinde sayılanlar için ise Birinci Derece Kaçakçılık Fiilleri şeklinde bir tasnif yapabiliriz. Daha önce de belirtildiği üzere kanun koyucu, kaçakçılık suçu için hem maddi cezalar, hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Maddi cezalar idari nitelikte olup idari yargı organları tarafından, hürriyeti bağlayıcı cezalar ise adli yargı organları tarafından hüküm altına alınmaktadır.

a) Kaçakçılık Fiilleri İçin Öngörülen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Kaçakçılık sayılan fiiller 359. maddede sayılmıştır. Söz konusu maddenin a) bendinde sayılan ve bu çalış-

Türk Ceza Kanunu' nda yer alan suçlar; cürüm ve kabahat olarak iki başlık altında toplanmıştır. Ağır hapis ve hapis cezası cürüm olarak kabul edilen suçlar için öngörülen cezalar. Ağır hapis cezası müebbet ve muvakkat olarak ikiye ayrılmıştır. Müebbet, ömür boyu ağır hapis cezası olarak kabul edilmekte olup, mahkum ölünceye kadar devam etmektedir. Muvakkat ise süreli ağır hapis cezasıdır ve bir yıldan yirmidört yıla kadardır. Hapis cezası ise yedi günden yirmi yıla kadardır. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu kaçakçılık suçunu Türk Ceza Kanunu' ndaki cürüm sayılan suçlara denk tutmuştur.

mada İkinci Derece Kaçakçılık Fiilleri olarak adlandırılan haller için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası; b) fıkrasında sayılan ve yine bu çalışmada Birinci Derece Kaçakçılık Fiilleri olarak adlandırılan haller için ise onsekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası öngörülmüştür. Ancak, a) fıkrasında sayılan haller için öngörülecek olan para cezasının ertelenmemek üzere para cezasına çevrilebilmesi de

mümkün iken, b) fıkrasında öngörülen ağır hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi mümkün değildir.

Verilen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçilere hüküm tarihi itibariyle uygulanmakta olan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve verilen bu para cezası hiç bir surette ertelenmez.

Türk Ceza Kanunu' nda yer alan suçlar; cürüm ve kabahat olarak iki başlık altında toplanmıştır. Ağır hapis ve hapis cezası cürüm olarak kabul edilen suçlar için öngörülmüş cezalar. Ağır hapis cezası müebbet ve muvakkat olarak ikiye ayrılmıştır. Müebbet, ömür boyu ağır hapis cezası olarak kabul edilmekte olup, mahkum ölünceye kadar devam etmektedir. Muvakkat ise süreli ağır hapis cezasıdır ve bir yıldan yirmidört yıla kadardır. Hapis cezası ise yedi günden yirmi yıla kadardır. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu kaçakçılık suçunu Türk Ceza Kanunu' ndaki cürüm sayılan suçlara denk tutmuştur.

Birinci Derece Kaçakçılık Fiilleri için öngörülen ağır hapis cezasının infaz süresi üç devre olarak belirlenmiştir. Mahkum birinci devrede, cezasının onda birine eşit bir süre geceli, gündüzlü yalnız olarak bir hücrede bulundurulur. Ancak bu süre bir aydan az, sekiz aydan fazla olamaz. İkinci devrede ise, mahkumlar durumlarına ve suçlarının mahiyetine göre ayrı gruplar halinde bulundurulurlar. Bu devre, mahkum tutuklu kalmış ise, bu süre ile hücrede kaldığı süre çıkarıldıktan sonra geriye kalan sürenin yarısı kadardır. Belli koşulları taşımayanlar üçüncü devreye geçirilmezler. Üçüncü devre ise, bu devrelerden sonra kalan süre kadardır. Bu sürede

1 Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.

2 Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bir muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

3 Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

mahkum, iş esasına göre kurulmuş bulunan ceza evlerinde çalıştırılır.

İkinci Derece Kaçakçılık Fiileri için uygulanmakta olan hapis cezasında ise, ağır hapis cezası için öngörülen üç devrenin birincisi hariç olmak üzere diğer iki devresi aynen uygulanmaktadır.

b) Kaçakçılık Fiileri İçin Öngörülen Maddi Cezalar

Vergi Usul Kanunu' nun 344. maddesine göre, kaçakçılık sayılan fiilerin işlenmesi suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyası cezası üç kat artırılarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaların ya da bunların paraya çevrilerek uygulanması, 344. maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Vergi ziyası cezası; kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanunu' nun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Buna göre hesaplanacak olan gecikme faizinin oranı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun' da yer alan gecikme zammı oranında olup, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmamaktadır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyası cezası %50 oranında uygulanır.

B. KAÇAKÇILIĞA İŞTİRAK SUÇU VE BU SUÇ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZA

Vergi Usul Kanunu' nun 360. maddesine göre; birden fazla kişi 359.

maddede sayılan fiillerin yapılmasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Sözkonusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar verilir. Bu fiilere maddi çıkar gözetmeksiz iştirak edenlere ise sözkonusu fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

Buna göre Vergi Usul Kanunu' nun 359. maddesinde yazılı bulunan kaçakçılık suçlarını birlikte işleyen veya işlenmesine yardımcı olanlar da,

Vergi Usul Kanunu' nun 360. maddesine göre; birden fazla kişi 359. iştirak hükümlerine göre hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılmaktadırlar. Bunlardan, maddi çıkar gözetmenlere, uygulanacak cezanın tamamı ayrı ayrı kesilmektedir. Sözkonusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı ceza verilir. Maddi çıkar gözetmeyenler hakkında ise, sözkonusu cezanın dörtte biri verilir.

iştirak hükümlerine göre hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılmaktadırlar. Bunlardan, maddi çıkar gözetmenlere, uygulanacak cezanın tamamı ayrı ayrı kesilmektedir. Sözkonusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı ceza verilir. Maddi çıkar gözetmeyenler hakkında ise, sözkonusu cezanın dörtte biri verilir.

Ayrıca, kaçakçılık sayılan hallerde iştirak etmek suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ise, Vergi Usul Kanunu' nun 344. maddesinde tanımlanan vergi ziyası cezası kadar para cezasına hükmolunmaktadır.

C. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALI SUÇU VE BU SUÇ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZA

Vergi Usul Kanunu' nun 5. maddesi hükmüne göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekilde katılmış olanların mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri vardır. İlgili madde hükmüne göre aşağıda sayılan kişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef' ine kullanamazlar.

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

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

- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,

- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Yukarıda sayılanları içeren yasak, bu kişiler görevlerinden ayrılmış olsalar dahi devam etmektedir.

Kanuna getirilen istisnalar dışında bu yükümlülüklere aykırı davranışların, Vergi Usul Kanunu' nun 362. maddesine göre hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu' nda yazılı vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu' nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı verilmekte olup, bu ceza iki aydan az olamamaktadır. Türk Ceza Kanunu' nun 198. maddesi, resmi mevki veya sıfatıyla öğrendikleri sırları açık edenler için üç aya kadar hapis ve ağır para cezası öngörmüştür. Ancak, Vergi Usul Kanunu' nun ilgili maddesinde sadece hapis cezasına atıfta bulunmaktadır. Buna göre, vergi mahre-

miyetini ihlal edenlere, iki aydan Türk Ceza Kanunu'nda bahsi geçen üç aylık cezanın iki katına yani, altı aya kadar hapis cezası verilebilecektir.

Ayrıca, daha önce vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle ceza almış bulunanlar, bir kez daha bu suçu tekrarlar ve suçları sabit görülürse, bir daha devlet hizmetinde kullanılamamaktadırlar.

D. MÜKELLEFIN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU VE BU SUÇ İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZA

Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesine göre; Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yazılı görevlilerin, yine aynı kanunun 6. maddesinde yazılı kişilerin mükellefiyetle ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 240. maddesine göre cezalandırılacakları ifade olunmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesine göre; beşinci maddede yazılı olanlar:

- Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış bile olsalar eşlerine,

- Kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edine-ne yahut kan hısımlığından üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan ci-var hısımlarına,

- Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere

ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi 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.

Türk Ceza Kanunu'nun 240. maddesine göre; yasa da yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun

görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis olunur. Cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca memuriyetten süreli veya temelli olarak yoksun kılınır.

Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak şeklinde olduğu takdirde, haklarında ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi üçüncü fıkrasında yazılı olan ceza uygulanır. Buna göre; kayba uğratılan verginin bir katı bu kişilerden ceza olarak alınır.

ADLI YARGIYI İLGİLENDİREN VERGİ SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL

Yaptıkları inceleme sırasında 359. ve 360. maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi zorunludur.

Yukarıda belirtilen kaçakçılık suçunun işlendiğini diğer şekillerde öğrenen Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını ister. Amme davasının açılması için, inceleme sonucunun Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir.

359. ve 360. maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel değildir.

Ceza mahkemesinden çıkacak kararların, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Cezaları" başlıklı kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak ma-

kam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki edemeyeceği gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamayacaktır.

SONUÇ

Türk mali sistemi açısından önemli gelişmelerin yaşandığı son yıllarda, özellikle mali denetim ve mali yargı sisteminin üzerindeki yük bir hayli artış göstermiştir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik olarak başlatılan ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi incelemesine yetkili personelin çalışma alanına giren operasyonlar sonucunda ortaya çıkarılan çeşitli olaylar, ülkemizde vergi kaçakçılığının hangi boyutlarda olduğunu göstermesi açısından son derece ilgi çekicidir. Vergi kaçakçılığı için Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen cezalar bu kadar ağır olmasına rağmen, mükelleflerin kaçakçılık olarak kabul edilen fiillere yöneliyor olmaları sistemin işleyişine yönelik bazı endişeleri de beraberinde getirmektedir.

1990 sonrasında yargının politize edildiğine dair tartışmaların içine, mali yozlaşma ile birlikte, maliye teşkilatı da dahil edilmeye çalışılmıştır. Ancak, son yıllarda yargı sisteminin diğer anayasal erklerle karşı gösterdiği üstün performans sonucunda, yargı sistemimizde yaşanan politizasyon kökenli yozlaşmanın önüne geçilebilmiştir. Politik baskılardan kurtulan yargı sistemi ve mali sistem daha rahat bir çalışma ortamı bulmuştur.

4369 Sayılı Kanun ile birlikte, vergi suç ve cezalarında yapılan değişiklikler, özellikle kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçları için öngörülen cezaları bu fiillerden kaçınmayı gerektirecek şekilde ağırlaştırmıştır. Son aylarda yapılan ve özellikle sahte belge kullanımına yönelik fiilleri ortaya çıkaran operasyonlar ise önümüzdeki günlerde vergi kaçakçılığından dolayı adli yargıya intikal edecek konularda artış olacağının göstergesidir.