

**T.C.
DİCLE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
ENGİN GÜNDÜZ**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ.DR.GÜRSEL KAPLAN**

DİYARBAKIR - 2011

**T.C.
DİCLE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
ENGİN GÜNDÜZ**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ.DR.GÜRSEL KAPLAN**

DİYARBAKIR – 2011

ÖZET

İnsanlığın varlığından buyana, toplumları yoğun olarak meşgul eden meselelerden biri, suç ve ceza sistemidir. Her toplum, zorunlu olarak bu sistemi inşa etmiştir. Hukukun gelişimine paralel olarak suç ve ceza sistemi de değişim içindedir. Nitekim, kendine özgü yapısıyla Vergi Hukuku alanında da suç ve cezalara yer verilmiştir.

Bu çalışmada; günümüz Türk Hukukunda yürürlükte olan yasal ve idari düzenlemelere göre vergi suçu oluşturan eylemler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar, genel ceza hukuku ilkeleri ışığında, yargısal içtihatlar ve bilimsel görüşler çerçevesinde ele alınmaktadır. Çalışmanın esas konusundan uzaklaşmamak amacıyla, zorunlu olmadıkça vergi hukukunun diğer konu ve kavramlarına (örneğin; vergiyi doğuran olay, vergi muaflık ve istisnaları, vergi tarife ve oranları gibi) bu çalışmada yer verilmemiş, bazı konuların ise vergi ceza hukukuna bakan yönleri açıklanmıştır.

ABSTRACT

Since the existence of mankind, one of the issues that engages the societies intensively, crime and punishment system. Every society has been built this system, as required. In parallel with the development of law, criminal and penal system is in change too. Likewise, also in the Tax Law with the typical structure, it has been given a place crime and punishments.

In this study; actions that constitutes the crime of tax according to the legal and administrative regulations in force at the current Turkish Law and their sanctions are considered within the framework of scientific opinions and judicial case law, in light of the general principles of criminal law. In order not to go away from main theme of the study, it wasn't included the concepts and other topics of tax law (eg, event that causes tax, tax exemptions, tax tariff and rates etc.) in this study unless it is necessary, but some of issues are explained by the ways only facing the tax criminal law.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Engin Gündüz'e ait “Vergi Suç ve Cezaları” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman : Doç.Dr.Gürsel KAPLAN
Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

Üye : Yrd.Doç.Dr.Tahir MURAOĞLU
Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

Üye : Yrd.Doç.Dr.Adil BUCAKTEPE
Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
KABUL ONAY	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI

1.1. GENEL OLARAK	2
1.2. VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA.....	3

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

2.1. VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI	10
2.1.1. Kanunilik Unsuru.....	10
2.1.2. Maddi Unsur.....	15
2.1.3. Manevi Unsur.....	16
2.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	18
2.2. VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULANMASI.....	18
2.2.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği.....	18
2.2.2. Vergi Cezalarının Uygulanması.....	20
2.3. CEZA EHLİYETİ VE SORUMLULUK	25
2.3.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti.....	25
2.3.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti.....	27
2.3.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti...	27
2.4. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA ETKİ EDEN HALLER	28

2.4.1. Suç ve Cezalarda Birleşme.....	28
2.4.1.1. Tek Fiil ile Muhtelif Vergi Kaybına Yol Açılması.....	29
2.4.1.2. Tek Fiilin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi.....	29
2.4.1.3. Ayrı Fiillerle Farklı Türden Vergi Suçlarının İşlenmesi.....	30
2.4.1.4. Ayrı Fiillerle Aynı Türden Vergi Suçlarının İşlenmesi.....	30
2.4.2. Suça İştirak.....	32
2.4.3. Suçun Tekerrürü.....	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ÇEŞİTLERİ

3.1. GENEL AÇIKLAMA.....	36
3.2. VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI	36
3.2.1. Tanım.....	36
3.2.2. Suçun Oluşması.....	37
3.2.2.1. Verginin Zamanında Tahakkuk Ettirilmemesi veya Eksik Tahakkuk Ettirilmesi.....	38
3.2.2.2. Doğrudan Doğruya Vergi Kaybına Yol Açan Fiiller.....	41
3.2.2.3. Kaçakçılık Suçu Oluşturan Fiillerle Vergi Kaybına Yol Açılması.....	42
3.2.3. Uygulanacak Ceza.....	42
3.3. USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZASI	43
3.3.1. Tanım.....	43
3.3.2. Suçun Oluşması.....	44
3.3.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler.....	45
1- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi....	45
2- Kanunen tutulması mecburi defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması.....	46
3- Kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması...	48
4- Ekim sayım beyanında bulunma davetine uymama.....	50
5- Kayıt nizamına (düzenine) ilişkin kanun hükümlerine uyulmaması.....	51
6- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi.....	53

7- Tasdiki mecburi defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi.....	55
8- Diğer ücretlerin vergisinin zamanında tarh ettirilmemesi..	58
9- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süre içerisinde verilmesi.....	58
3.3.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	59
1- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süre içerisinde verilmesi.....	59
2- Ekim sayım beyanlarının zamanında veya doğru şekilde yapılmaması.....	59
3- İşe başlama haricindeki bildirimlerin zamanında yapılmaması.....	59
4- Vergi karnesinin belirlenen süre içinde alınmaması.....	61
5- Tasdiki mecburi defterlerden herhangi birinin geç tasdik ettirilmesi.....	61
6- Vergi beyannamesi, bildirim ve belgelerin kanuni şekil ve düzenlemelere uymaması.....	62
7- Bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi (hesap ve işlemlerin doğruluğunu bozmamak şartıyla).....	63
3.3.3. Uygulanacak Ceza.....	63
3.4. ÖZEL USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZASI	67
3.4.1. Tanım.....	67
3.4.2. Suçun Oluşması.....	67
3.4.2.1. Fatura ve Benzeri Belgelerle İlgili Ödevlere Uyulmaması....	68
3.4.2.2. Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması.....	76
3.4.2.3. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük.....	81
3.4.2.4. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmaması.....	81
3.4.3. Uygulanacak Ceza.....	85
3.5. KAÇAKÇILIK SUÇU VE CEZASI	86
3.5.1. Tanım.....	86
3.5.2. Suçun Oluşması.....	87
3.5.2.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	87
3.5.2.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak.	88

3.5.2.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek.....	88
3.5.2.4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek.....	89
3.5.2.5. Defter, Belge ve Kayıtları Gizlemek.....	90
3.5.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak.....	91
3.5.2.7. Defterleri, Kayıtları veya Belgeleri Yok Etmek.....	92
3.5.2.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	92
3.5.2.9. Belgelerin Asıl ve Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak.....	93
3.5.2.10. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak, Sahte Olarak Basmak ve Bu Belgeleri Kullanmak.....	94
3.5.3. Uygulanacak Ceza.....	94
3.6. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU VE CEZASI	95
3.7. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU VE CEZASI	97

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ KALKMASI

4.1. GENEL AÇIKLAMA.....	99
4.2. SUÇLULUĞUN SONA ERMESİ.....	99
4.2.1. Yanılma.....	99
4.2.2. Mücbir Sebep.....	100
4.3. CEZA SORUMLULUĞUNUN SONA ERMESİ.....	102
4.3.1. Ödeme.....	102
4.3.2. Ölüm.....	103
4.3.3. Pişmanlık ve Islah.....	103
4.3.4. Zamanaşımı.....	105
4.3.5. Ceza İndirimi.....	107
4.3.6. Hata Düzeltme.....	108
4.3.7. Uzlaşma.....	110
4.3.8. Terkin.....	113

4.3.9. Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme.....	114
4.3.10. Af.....	115
4.3.11. Yargı Kararı.....	115
SONUÇ	117
KAYNAKLAR	119

KISALTMALAR

Any.	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
C.D.	: Ceza Dairesi
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
DDDGK	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
E:	: Esas
geç.	: Geçici
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K:	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MK	: Medeni Kanun
mük.	: Mükerrer
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.C.D.D.	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vd	: Ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu (eski Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu)
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yar.	: Yargıtay

GİRİŞ

Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmünü taşımaktadır.

Gerçekten de, kamu giderlerini karşılamada devletler tarafından en çok başvurulan yöntem, bireylerden vergi toplamaktır. Bu sayede, toplumun ihtiyaçları yine toplumun kendisi tarafından karşılanmakta ve toplumsal düzenin devamı sağlanmaktadır.

Devletin, harcamaların ana kaynağı olan vergileri toplamak için bir takım önlemler alması kaçınılmazdır. Bu nedenle devlet, bir taraftan adil bir vergi sistemi kurmak diğer taraftan da bu sistemin işleyişini sağlamak zorundadır. Şüphesiz, devletin vergi sistemini işler hale getirebilmesi, emredici veya yasaklayıcı bazı kurallar koymasıyla mümkün olur. İşte bu noktada, vergi sistemi içindeki kural ihlallerinin cezalandırılması, yani vergi suç ve cezaları gündeme gelir.

Vergi mükellef veya sorumlusunun temelde “vergi ödevi” olarak anılan yükümlülükleri oldukça fazladır. Bu ödevlerden bir kısmına uyulmaması ilgili kişiler bakımından vergi suçu teşkil eder ve suç işleyen kişinin cezalandırılması yoluna gidilir. Öte yandan, vergi mükellefi veya sorumlusu olmadığı halde vergi ödevi bulunan bazı kimseler de bu ödevlerinden dolayı vergi suçlusu olabilirler.

Başta suç ve ceza kavramları ile ceza hukuku ilkeleri olmak üzere, vergi suçunun ortaya çıkarılması, vergi cezasının kesilmesi, vergi suçlarının türleri, suç oluşturan fiiller, vergi cezalarının türleri ile vergi suç ve cezalarını ortadan kaldıran haller çalışmamızın konu başlıklarını oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI

1.1. GENEL OLARAK

Toplum halinde ve düzen içinde yaşamak, emir ve yasaklardan oluşan bir takım kuralların konulmasını ve uygulanmasını zorunlu kılar. Bu kurallar din, ahlak, görgü ve hukuk kurallarından meydana gelir.¹ Şüphesiz, çağdaş toplumların temelini oluşturan kurallar, hukuk kuralları olup, bu kuralların suç ve cezaya ilişkin olanları ceza hukukunun² alanına girmektedir.

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan kavramdır. Ceza hukukuyla ilgilenen hemen her yazar mensup olduğu felsefi görüşe uyarak ya da suçun genel unsurları teorisi bakımından vardığı neticeye göre, suç hakkında farklı tarifler vermişlerdir. Suçun genel unsurlarını dayanak alan Dönmezer, suçu şu şekilde tanımlamıştır:

“Suç, sorumlu bir kimse tarafından, müsbet veya menfi bir hareketle meydana getirilen ve ceza tehdidini taşıyan bir kanunda yer alan tarife uygun bulunan hukuka aykırı bir fiildir.”³

Suç kavramı, basit anlamıyla, hukuk düzenine aykırılık oluşturan eylemleri ifade etmekte ise de, hukuk düzenine aykırı olan her eylemin suç teşkil ettiği söylenemez. Bir başka anlatımla, sosyal düzeni bozan hareketler sadece suçlardan ibaret değildir.

-
- 1 ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2008, s.1.
 - 2 KUNTER Nurullah, YENİSEY Feridun, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınları, 11. Bası, İstanbul - 2000, s.13; “Geniş manada Ceza Hukuku; biri **suç hukuku**, diğeri dar manada **ceza hukuku** olmak üzere ikiye ayrılır. Suç hukuku suçlardan ve suçlulardan bahseder. Ceza hukuku da cezai müeyyideleri konu alır.”
 - 3 DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:I), Beta Yayınları, 12. Bası, İstanbul – Ocak 1997, s.311; “Suç”un diğer tanımları için bkz. aynı sayfada yer alan 31 numaralı dipnot.

Hukukun diğer dallarında da sosyal düzeni bozan ve bu itibarla hukuka aykırı sayılan fiiller (haksız fiiller, disiplin cezalarını gerektiren fiiller, idari müeyyideleri gerektiren fiiller ve mali müeyyideleri gerektiren fiiller) vardır.⁴ Bu fiillerle suçlar arasında ayırım yapmak her zaman kolay değildir. Öğretide, suç olanla suç olmayan fiillerin tespitinde; fiile uygulanan müeyyidelere, suçun konusuna ve suçun diğer unsurlarına bakılarak ayırım yapılmaktadır.

Suç karşılık gelen kavram ise, ceza kavramıdır. Cezayı, etraflı bir şekilde, şöyle tanımlamak mümkündür:

“Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı Devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırma bir müeyyidedir.”⁵

Cezanın niteliklerinden biri failin bir kısım yoksunluklara tabi kılınmasıdır. Bu nedenle ceza; ödetici, ızdırap verici, acı çektirici, bastırıcı ve korkutucu özellikler gösterir. Muhtelif görüşler olsa da cezanın başlıca amaç veya fonksiyonları; *caydırma* (suç işlemeyi önleme), *uslandırma* (suçlunun topluma uymuş bir kimse olarak iadesi) ve *tasfiye* (suçlunun toplumdan çıkarılması veya uzaklaştırılması) olarak belirir.⁶

Ülkemizde suç ve cezalar, başta Türk Ceza Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda yer alan hükümlerle düzenlenmiştir.

1.2. VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA

İnsanların toplum halinde yaşamaları çeşitli ortak hizmet ve gereksinimlerin doğmasına neden olmuştur. Bu gereksinimleri gidermek için insanlar zamanla bazı

⁴ Dönmezer-Erman, C.I., s.332-335.

⁵ DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:II), Beta Yayınları, 11. Bası, İstanbul – Ocak 1997, s.543.

⁶ Dönmezer-Erman, C.II., s.561-564.

ekonomik, sosyal ve politik kurumlar oluşturmuşlardır. Bu kurumlaşmanın en ileri biçimi olan devlet çok karmaşık işlevler yüklenmiş, toplum adına harcama yapma yetkisini elinde toplamıştır. Kamu harcamalarını karşılayabilmek için devletin gelir kaynaklarına sahip olması gerekir. Devlet önceleri bu harcamaları mülk gelirleri ya da ganimet ve savaş tazminatlarıyla finanse etmiş, daha sonraları kamu harcamalarının yoğunlaşması nedeniyle bu kaynaklar yetersiz hale gelince, kamu hizmetinden yararlananlara başvurmuştur.⁷

Günümüzde, devletin kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ihtiyaç duyduğu gelir kaynakları; vergilerden, devlet mallarının ve işletmelerinin gelirlerinden ve iç ve dış borçlanmalardan oluşmaktadır. Bu üç gelir kaynağının en önemlisi vergilerdir.⁸ Bu nedenle, vergi koymak ve tahsil etmek devletin en önemli egemenlik haklarından birisi olarak görülmektedir.⁹ Sözü edilen egemenliğin kullanılması sonucunda devletle kişiler arasında kanunla kurulan kamu hukuku ilişkisi *vergi hukuku ilişkisi* olarak adlandırılır. Bu ilişkinin düzenlenmesi amacıyla konulan kurallara uyulması, yani vergi ödevlerinin kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.¹⁰

Kanunda öngörülen kurallara aykırı fiillerin bazılarında vergi kaybı ortaya çıkar ve devletin mali yönden zarara uğraması söz konusu olur, bazı fiiller kanunda yer alan biçimsel düzenlemelere ters düşer, bazıları da kamu düzenini bozucu etkiler yapar. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu eylemlerin hepsi, geniş anlamda vergi suçu teşkil etmektedir.¹¹

Vergi kanunlarımızda vergi suçu için bir tanımlama getirilmemekle birlikte öğretide oldukça çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan biri vergi suçunu; Devlet Hazinesine karşı işlenen ekonomik suç¹² olarak nitelemekte, bir diğeri, vergi

7 KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Eylül 2008, s.3-4.

8 CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Mayıs 2010, s.1.

9 EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, ÇELİKKAYA Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2007, s.7.

10 KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara – 2007, s.445.

11 Kırbaş, s.154.

12 ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara – Ekim 2008, s.209; “Bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine

kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi¹³ olarak kabul etmekte, bir başkası ise, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri¹⁴ şeklinde ifade etmektedir.

Vergi suçlarına uygulanan yaptırımlar ise vergi cezalarını oluşturmakta, bu cezalar idari nitelikte olabileceği gibi adli nitelikte de olabilmektedir. Devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacı vardır. Bunlar; 1- Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suç) engellenmesi, caydırma; 2- Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır.¹⁵

Danıştay bir kararında ceza uygulamasının amacına değinerek bu amacı, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi (vergi suçlarını) önlemek şeklinde ifade etmiştir.¹⁶ Bu sayede, kamu hizmetlerinin finansmanı olan vergi alacağının zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi sağlanır ve Devlet Hazinesinin çıkarları korunmak suretiyle genel kamu yararı tesis edilir.

Türk hukuk sisteminde vergi suç ve cezalarına dayanak olan yasal metin, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. Vergi Usul Kanunu, gerçekte, bir idari usul kanunudur. Vergi idaresinin görev ve yetkilerini, vergi mükelleflerinin hak ve ödevlerini, vergilendirme işlemlerinde uygulanacak yöntemleri düzenlemesinin¹⁷ yanında vergi suçu oluşturan hukuka aykırılık halleri ile bunun sonucunda uygulanacak

*yararı oluşturmaktadır. Burada **hazine yararı** ve korunan hukuki menfaat olarak **kamu yararı** özdeşleşmektedir.”*

13 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.7.

14 Candan, s.57.

15 SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul – Nisan 2009, s.211.

16 ARSLAN Ahmet, DÜNDAR Tuncay, Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulu Kararları 1933'den Günümüze, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara – 2002, s.81; Dan.İBK., 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2.

17 CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2006, s.814.

idari ve adli nitelikteki cezaları ayrıntılı olarak düzenlemiş bulunmaktadır.

765 sayılı Türk Ceza Kanununda suçun iki türü olarak yer alan cürümler ve kabahatler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesiyle birbirinden tamamen ayrılmış, suç kapsamında sadece cürümler kalırken kabahatler suç tanımının dışında bırakılmıştır. Bu düzenlemelere paralel olarak, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 275. maddesiyle yapılan değişiklikle, VUK'da yer alan “vergi ziyai suçu” ibaresinde yer alan “suç” kelimesi kanun metninden çıkarılmıştır.¹⁸

Anılan değişiklik sonucunda, Vergi Usul Kanununda idari yaptırım olan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını gerektiren fiiller için “suç” tabiri kullanımı sona ermiş, yalnız adli yaptırım olan hapis cezasını gerektiren kaçakçılık için “suç” tabiri korunmuştur. Bunun yanında, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapmak fiilleri de “Suçlar ve Cezaları” bölüm başlığı altında düzenlenmiştir. Mevcut haliyle idari nitelikteki yaptırımlar, VUK'da sebep durumundaki “suç” veya “kabahat” kavramları yerine, sonuç olan “ceza” kavramından hareket edilerek tanımlanmıştır. Buna rağmen, “suç” ve “kabahat” ayrımının Vergi Usul Kanununda tam olarak yerleştiğini söylemek zordur. Zira, Kanunun “Tek Fiil ve Çeşitli Suç İşlenmesi” ile “Suçlarda Birleşme” başlıklı maddeleri hem idari hem de adli yaptırım gerektiren eylemleri kapsamaya devam etmektedir.

5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, “vergi suçu” ve “vergi kabahati” ayrımının bazı yazarlar tarafından benimsendiği görülmektedir. Buna göre, vergi suçu kavramı adli yaptırım gerektiren fiiller için, vergi kabahati kavramı ise idari yaptırım gerektiren fiiller için kullanılmaktadır.¹⁹

Temelde suç ve ceza olmaları sebebiyle ceza hukukunun genel ilkeleri, idari nitelikteki vergi suç ve cezaları hakkında da uygulama alanı bulur. Danıştay’ın çeşitli kararlarında “...yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında...”²⁰, “...özel kanunda

18 OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul – 2010, s.334.

19 Şenyüz, s.2.

20 Dan.4.D., 16.10.2000, E:1999/2288, K:2000/4079

aksine düzenleme bulunmadığı takdirde genel ceza ilkelerinin uygulanması hukukun bir gereğidir.”²¹ denilmek suretiyle bu görüş benimsenmiştir.

Vergi suç ve cezalarında da uygulama alanı bulan ceza hukuku ilkelerine kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. Bu ilkeler:

- **Kanunilik İlkesi:** Ceza hukukunun başta gelen özelliği, bu hukuk dalının taşıdığı hükümler itibariyle *kesin, açık ve belirli* oluşudur.²² Kanunilik ilkesi, bu özelliğin teminat altına alınmasını ve pekiştirilmesini sağlar. Vergi suçunun unsuru olan 'kanunilik unsuru'nun dayanağını oluşturması nedeniyle bu konu hakkında ilerideki bölümde açıklama yapılacaktır.
- **Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi:** Kanunlar kural olarak, yürürlüğe girmeleri ile yürürlükten kalkmaları arasında geçen süre içinde uygulanmaktadır.²³ Kanunların yürürlüğe girmeden önceki olay ya da işlemlere uygulanmamasına “kanunların geriye yürümemesi ilkesi” denir.²⁴ Bu kuralın benimsenmesindeki belli başlı amaç, kanun koyucunun keyfi hareketlerini engellemek ve hukuk kurallarına karşı toplumun güven duymasını sağlamaktır. Böylece önceki kanun zamanında usulüne göre elde edilen haklar korunmuş olmaktadır.²⁵

İlkenin, vergi ceza hukukundaki²⁶ anlamı ise, suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olmasıdır. Buna göre, bir fiilin işlendiği tarihten sonraki kanun hükmü ile suç sayılması ya da işlendiği tarihteki cezasının ağırlaştırılması mümkün değildir.²⁷ Suçun işlendiği tarih, kanunda

21 Dan.11.D., 07.05.1998, E:1997/1280, K:1998/1644

22 Dönmezer-Erman, C.I., s.17.

23 Karakoç, s.140.

24 Karakoç, s.140.

25 Kırbaş, s.47-48.

26 KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Mart 2007, s.27, “Vergi ceza hukuku, suç niteliği arz eden ve bu nedenle ceza yaptırımına tabi tutulması gereken fiillerin neler olduğu, bu fiilleri işleyenlere hangi cezaların verileceği ve infaza ilişkin kuralların açıklandığı kısımdır.”

27 Candan, s.19.

vergi suçu olarak tanımlanan eylemin tüm unsurları ile tamamlandığı tarihtir.²⁸

- **Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi:** İlke, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin istisnasıdır ve suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunla bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun mukayesesini ve bu mukayese sonucuna göre failin lehinde olan kanun hükmünün uygulanmasını gerektirir.²⁹ Önceki kanuna göre suç sayılan eylemi suç olmaktan çıkaran, suçun unsurlarını failin yararına değiştiren, cezaları azaltan, ceza ehliyeti yaşını yükselten, zamanaşımı sürelerini kısaltan kanun hükümleri, failin lehinde kabul edilmektedir. Bununla birlikte, pozitif vergi ceza hukukunda, lehte olan kanunun uygulanması ilkesi, ancak yazılı kural (Ör; VUK geç. 6. ve geç. 21. maddeleri) haline getirilmesi koşuluyla uygulanabilirliğe sahiptir.³⁰ Yüksek yargı kararlarında ise bu konuda görüş farklılığı bulunmaktadır. Danıştayın bazı kararlarında, bu ilkenin uygulanması için yazılı hukuk kuralı bulunması şartı aranırken,³¹ bazı kararlarında ise yazılı bir hukuk kuralı olmadan da bu ilkenin uygulanabileceği³² görüşüne yer verilmiştir.
- **Cezaların Şahsiliği İlkesi:** Anayasamızın 38. maddesinin 6. fıkrasında, “Ceza sorumluluğu şahsidir.” şeklinde anlatılan ilke, suçu kim işlemişse sadece onun cezalandırılmasını gerektirir.³³ Akrabalık, arkadaşlık, evlilik, üyelik veya ortaklık gibi sebeplerle suçu işleyen kişiden başkası cezalandırılmaz. Ayrıca ölüm halinde ceza sona ermekte, mirasçılara intikal etmemektedir. Ancak, cezaların şahsiliği ilkesinin vergi ceza

28 Danıştay Bilgi Bankası; Dan.VDDK., 16.05.2003, E:2002/602, K:2003/312; Dan.7.D., 17.1.2005, E:2001/4617, K:2005/25; Dan.4.D., 15.1.1983, E:1983/1257, K:1983/8201; Dan.9.D., 09.11.1987, E:1986/2585, K:1987/3163, Erişim: “<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

29 Candan, s.23.

30 Candan, s.26.

31 Dan.7.D., 12.2.2001, E:2000/1723, K:2001/376

32 Dan.4.D., 25.10.1983, E:1983/15636, K:1983/8367; Dan.11.D., 7.5.1998, E:1997/1280, K:1998/1644; Dan.3.D.,29.5.2001, E:1999/3942, K:2001/2059; Danıştay Bilgi Bankası; Dan.VDDK., 26.2.1999, E:1998/50, K:1999/104, Erişim: “<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

33 Candan, s.30.

hukukundaki uygulaması mutlak değildir.³⁴ Örneğin; VUK'un 333. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin kanuna aykırı eylemlerinden dolayı tüzel kişi sorumlu tutularak ilkeye istisna getirilmiştir. Para cezasının şirketten tahsil edilmesi, dağıtılacak kar payının azalmasına, dolayısıyla cezaya sebep olan eylemde rolü bulunmayan ortakların da cezaya katlanmasına yol açtığından bu istisnai durum şahsilik ilkesinin amacına aykırı düşmektedir.

34 Candan, s.31.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

2.1. VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

Genel ceza hukukuna paralel olarak vergi suçunun unsurları; kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

2.1.1. Kanuni Unsur

Bir suçun varlığı için, suçta kanunilik prensibinin zorunlu bir sonucu olarak, işlenen fiilin kanunda gösterilen tarife uygun olması gerekir. Suçun bu unsuru kanuni tarife uygunluk, yahut kısaca kanuni unsur şeklinde adlandırılır.³⁵

Yukarıdaki tanıma göre, çalışma konumuz olan *vergi suçundan* bahsedebilmek için öncelikle kanunlarda, cezai yaptırıma bağlanmış (kanundaki tarife, model veya tipe uygun) bir fiilin yer alması gerekmektedir. Bu, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” biçiminde ifade edilen ve Anayasamızın 38. maddesinde yer alan genel ceza hukuku ilkesinin bir gereğidir.

Kanunilik ilkesi, kaynağını Anayasanın 6. ve 7. maddelerinden almaktadır. 6. maddeye göre; egemenlik kayıtsız şartsız Milletindir ve Türk Milleti bu yetkisini Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Türk Milleti adına yasama yetkisini kullanan organ ise Türkiye Büyük Millet Meclisi olup, bu yetki devredilemez (Any. m.7).³⁶

35 Dönmezer-Erman, C.I., s.310.

36 GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara – 2005, s.131.

Kanunilik ilkesi, kanunda yer almayan veya kanunda yer almakla birlikte kanundaki tanıma uymayan bir fiilin suç teşkil etmemesi sonucunu doğurur. Bu nedenle vergi ceza hukukuna göre ancak ve ancak vergi kanunlarında³⁷ yer alan tanımlamaya uygun olan hareketler suç sayılarak cezalandırılabilir. İlkenin esas ve mantığı, kişilerin yasak eylemleri önceden bilmelerini sağlamak düşüncesidir. Zira, ancak bu suretle kişi, hareketlerini düzenlemek imkanı bulabilir ve yine ancak bu şartla kişiyi işlemiş bulunduğu fiilden dolayı kusurlu saymak mümkün olabilir.³⁸

Aynı zamanda kanunilik ilkesi, vergi suçunun ancak yasal düzenlemeyle konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamlarını taşıdığından, idari düzenlemelerle vergi suçu getirilmesine bu ilke engel teşkil eder.^{39,40} Bununla birlikte, kanunla yetki verilmiş olmak ve yetkinin sınırları aşılmamak şartıyla idarece vergi suç ve cezaları bakımından bazı düzenlemeler yapılması kanunilik ilkesine aykırı kabul edilmemekte, dolayısıyla kanunda açıkça öngörülmemesine karşın idarenin düzenleyici işlemleri sonucu vergi suçu teşkil eden fiillere uygulamada rastlanılmaktadır. Örneğin; VUK'un mük. 257. maddesinde Maliye Bakanlığına mükellefler için bir takım ödevler (zorunluluklar) getirme yetkisi tanınmış, bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinin cezayı gerektirdiği VUK'un mük. 355. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

37 Candan, s.60-62, “*Vergi kanunu tabiri; öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununu, ikinci olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olan vergi, resim ve harç kanunlarını, son olarak da Vergi Usul Kanununun düzenlemelerine göndermede bulunan kanunları ifade eder. Ancak, son durumda ilgili kanundaki göndermenin Vergi Usul Kanununun bütününe veya “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitabına yapılmış olması icabeder.*”

38 Dönmezer-Erman, C.I., s.17.

39 Şenyüz, s.18.

40 Dan.3.D., 23.11.1993, E:1992/840, K:1993/3347; “*Bakanlık iç genelgesinin vergi cezaları bakımından hukuk kaynağı olmadığı hk.*”; Dan.4.D., 05.1.1994, E:1992/4914, K:1994/1; “*Kanunda yer almayıp idari düzenlemeyle kullanma zorunluluğu getirilen adisyon fişini düzenlemeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk.*”;

Danıştay Bilgi Bankası; Dan.4.D., 18.4.1988, E:1986/2023, K:1988/1558; “*Yasada, basım ve dağıtım işlerini yapanlar için öngörülen cezanın, genel tebliğle belge kullananlara da uygulanamayacağı hk.*”; Dan.4.D., 20.4.2000, E:1999/4358, K:2000/1636; “*Ambar teslim fişinin eksik düzenlemesi veya hiç düzenlenmemesi sonucu ceza kesileceği hakkında kanunda herhangi bir düzenleme yapılmadığından ve idari düzenlemelerle ceza tayini hukuken mümkün bulunmadığı hk.*”, Erişim:“<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

Yine benzer şekilde, VUK'un mük. 414. maddesinde; Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarlarının yeniden değerlendirilme oranında artırılabilmek suretiyle uygulanacağı, Bakanlar Kurulunun, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkili olduğu belirtilerek ceza miktarının idari kararlarla değiştirilmesine olanak tanınmıştır. Bu konuya ilişkin olarak verdiği kararlarda Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kuruluna yetki verilmesini Anayasanın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulmamıştır.⁴¹

AYM'nin, 06.01.2005 tarih ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararındaki görüşü ise aksi yöndedir. Buna göre; “...*İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konular ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.*” şeklindeki gerekçesiyle VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasının “...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” bölümünü kanunilik ilkesine vurgu yaparak iptal etmiştir.

Ayrıca kanunilik ilkesi, kıyas yasağını ve ceza kanunlarının dar yorumlanmasını da gerekli kılmaktadır.⁴² Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen, fakat kanunda yer almayan diğer bir olaya uygulanması⁴³; saiklerdeki benzerliğe dayanmak suretiyle, öngörülen bir kuralın

41 Gerek-Aydın, s.162-163.

42 Candan, s.12.

43 Karakoç, s.171.

kanunda öngörölmüş olmayan başka bir hale uygulanması demektir.⁴⁴ Kıyasa kanun boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilir ise de, vergi hukukunda, özellikle de vergi ceza hukukunda kıyasa başvurmak, hukuk devletinin hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerine ters düşer. Vergi hukukunda yorum ancak kanunun sınırları içinde yapılabilir.⁴⁵

Herhangi bir vergi konusu ile ilgili olarak vergi veya ceza uygulanabilmesi için bunun ilgili kanunda açıkça belirtilmiş olması şarttır. Örneğin, insan ihtiyacı bakımından önemi tartışılmaz bir kısım iktisadi unsurların vergi kapsamına alınmış olmasına rağmen, bir kısım lüks maddelerin vergi kapsamına alınması unutulmuş veya atlanmış olsa, yeni bir yasal düzenleme yapılmadıkça, kıyas yoluyla bu maddeleri vergilendirmek mümkün değildir.⁴⁶

Yorumdan maksat ise, uygulanacak kanun maddesinin ne anlama geldiğinin belirlenmesidir. Yorum yapılırken yasama organına ait olan yetkinin kullanılması, başka deyişle yeni bir vergi yükümlülüğü getirilmesi, mevcut vergi yükümlülüğünün veya suç ve ceza sorumluluğunun genişletilmesi söz konusu değildir.⁴⁷ Yeterince açık olmayan yasa hükmünün yorum sonucunda ulaşılan anlamı dar bir anlam olabileceği gibi yasa metninden geniş bir anlam da çıkarılabilir. Öze ilişkin yorumun, deyimsel (lafzi) yorumun gerisinde kaldığı durumda *daraltıcı yorum*dan; öze ilişkin yorumun, deyimsel yorumu aştığı durumda ise *genişletici yorum*dan söz edilir. Bazı hallerde genişletici yorum kaçınılmazdır. Örneğin, yasa metninde sayma yöntemiyle birlikte “gibi” edatının kullanılmasında durum böyledir. Genişletici yorumun vergi hukukunda hiçbir zaman kıyas noktasına varamayacağını belirtmek gerekir.⁴⁸ Kıyasta olayı kanunun kapsadığı düşüncesi genişletirken, genişletici yorumda kural içinde yer alan bir kavram geniş yorumlanır ve kuralın uygulama alanının genişletilmesine neden olacak şekilde özünü

44 Dönmezer-Erman, C.I., s.175.

45 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.29-30.

46 AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2009, s.36.

47 PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Derya Kitabevi, Trabzon – 2009, s.41.

48 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.22.

aşan bir anlam verilir.⁴⁹

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kararlarda temyiz mahkemesi olan Danıştay'ın genişletici yorum ve kıyas yasağına bakışına gelince; Yüksek Mahkeme, kanunda suç olarak öngörülmemen bir fiilin mahkemelerce yorum yoluyla suç kapsamına alınamayacağını, yargı yerlerince genişletici yorum, varsayım ya da kıyas yoluyla ceza yaratılmayacağı⁵⁰ görüşündedir. Danıştaya göre⁵¹; suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği, vergi suçunun ve cezasının, Yasama Organı tarafından, duraksama yaratmayacak biçimde düzenlenmesi, suçun failine uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesi zorunludur.⁵²

Öte yandan, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesine günümüzde bazı ayrıcalıklar getirilmektedir. Bir çok ülke anayasası uygulamada çabukluk sağlamak amacıyla yürütme organına belli sınırlar içinde vergilendirme yetkisi tanımaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası da Bakanlar Kuruluna bu yetkiyi vermektedir.⁵³

Danıştayın, yürütme organına yetki verilmesini hukuka aykırı görmediği yönünde kararları mevcuttur. Danıştay 11. Dairesinin 03.11.1998 tarih ve E:1997/2130, K:1998/3560 sayılı kararında bu düşünce; “Kanun koyucu tarafından herhangi bir konuda teferruatlı olarak yasal düzenleme yapılması mümkün ise de, kanun çıkarma sürecinin yavaş işlemesi, ekonomik ve teknik alanlardaki hızlı değişim gibi etkenler dolayısıyla, yasal düzenleme yapılırken çoğu defa konunun genel hatları belirlendikten sonra ayrıntılı düzenleme yapma hususunda yürütme organına yetki verilmektedir. Yürütme organı da verilen bu yetki uyarınca düzenleme yapabilmektedir. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak düzenleyici işlemlerle suçun unsurları gösterildiğinde, bir bakıma suçun ne olduğu yine kanunla belirlenmiş olmaktadır. Genel düzenleyici işlemler Resmi Gazetede yayımlandığından, kişilere hangi fiillerin yasaklandığı ya da hangi fiilleri yapmamaları gerektiği duyurulmuş olmakta, böylece suçta kanunilik

49 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.62.

50 Dan.9.D., 25.06.1993, E:1992/4546, K:1993/2826

51 Arslan-Dündar, s.273-279; Dan.İBK., 16.02.1989, E:1988/1, K:1989/1

52 Candan, s.15-16.

53 Kırbaş, s.12.

prensibinden beklenen amaç gerçekleşmiş bulunmaktadır. Kanun koyucunun yürütme organına yetki vermek suretiyle düzenleme yapmış olması yetki devri olarak nitelendirilemeyeceği gibi söz konusu düzenlemenin kanuna aykırı olması halinde ise menfaati ihlal olunanlar tarafından iptali için Danıştayda dava açılabilir. Bu bakımdan, kanunun çizdiği çerçeve içinde kalmak şartıyla genel düzenleyici işlemlerle konusu suç olan fiillerin ihdas edilmiş olması, genel ceza hukuku ilkelerinden “kanunsuz suç olmaz” prensibinin ihlal edilmesi olarak nitelendirilemez.” biçiminde ifade edilmiştir.

2.1.2. Maddi Unsur

Çağdaş ceza düzeni maddi bir fiil işlemeyen kimsenin cezalandırılmasını geçerli saymamakta, kimseyi sadece fikir ve niyetinden, düşünce ve hayallerinden sorumlu tutmamaktadır.⁵⁴ Ceza hukukunu harekete geçiren, kişilerin dış aleme yansıyan maddi fiilleridir.

Vergi kanunu hükümlerine aykırı olan aktif veya pasif davranışlar vergi suçunun maddi unsurunu oluşturur. Bir başka ifadeyle maddi unsur, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı fiili yapmaktır.⁵⁵ Bu fiil ve davranışların neler olduğu VUK'un Dördüncü Kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı İkinci Kısımında her vergi suçu için ayrı ayrı gösterilmiştir.

Maddi unsurun tamamlanması için, bazı durumlarda yalnızca hareketin yapılması yeterli iken bazı durumlarda hareketin nedensellik bağı kurulabilen bir netice de meydana getirmesi gerekir. Örneğin; beyanname vermeme şeklindeki ihmali bir davranış usulsüzlük suçunun oluşması için yeterli ise de aynı davranışın vergi ziyayı suçu oluşturması vergi kaybına (netice) yol açmasına bağlıdır. Neticenin ayrıca arandığı hallerde, hareketle netice arasında nedensellik bağı kurulabilmesi de gerekli bir koşuldur.

⁵⁴ Dönmezer-Erman, C.I., s.310.

⁵⁵ Şenyüz, s.19.

2.1.3. Manevi Unsur

Manevi unsurdan anlaşılması gereken, kişinin suça konu eylemi yapmadaki iradesinin bir kusura dayanması, yani eylem sahibinin iradesinin kusurlu olmasıdır.⁵⁶ Kusur, davranışın yapılmasında kasıt ve taksir (ihmal) içinde olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkar.⁵⁷

Kasıt, suçun bilerek ve istenerek işlenmesi konusunda açık bir irade gösterilmesini, taksir ise suçun oluşmaması için gerekli dikkat ve özeni göstermeme iradesini ifade eder.

Vergi suçlarında manevi unsur, suçun idari ve adli nitelikte olmasına göre farklılık göstermektedir. İdari nitelikteki vergi suçlarında kasıt ve taksir ayrımının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Zira, bu tür suçlarda “kusur karinesi” kabul edildiğinden, suç işleyenin kusurunun kanıtlanması idareden istenemez.⁵⁸ Kanunda cezayı kaldıracağı kabul edilen durumlar dışında, eylemin iradi olmadığı, bilerek ve istenerek yapılmadığı, yanılğı sonucu olduğu gibi mazeretler eylem sahibi tarafından ileri sürülemez.⁵⁹ Vergi mükellefi olmaya bağlanan sonuçları mükellefin bilmediğini ileri sürmesi görevini yerine getirme konusunda basiretli davranmadığını ve görevini savsakladığını gösterir.⁶⁰ Dolayısıyla suçun işlenmiş sayılması için gerekli olan kusurluluk en azından taksir şeklinde ortaya çıkar.

Yukarıdaki açıklamalara göre usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi ziyayı suçunda kanuna aykırı eylemin gerçekleşmiş olması vergi suçunun tekemmülü için yeterli olup kasıt unsuru aranmamakta ise de, kaçakçılık suçunu oluşturan ve VUK'un 344/3 maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren eylemler için durum farklıdır. Kaçakçılık suçu için aranan eylemin kasıtlı olarak yapılması koşulunun, idari cezanın 3 kat olarak kesilmesini öngören VUK'un 344/3 maddesinin uygulanması bakımından da geçerli

56 Candan, s.69.

57 Şenyüz, s.61.

58 Şenyüz, s.21.

59 Candan, s.70.

60 Şenyüz, s.62.

olup olmayacağı hususu öğretide tartışmalıdır.⁶¹

Kaçakçılık suçunun meydana gelmesinin kastın varlığına bağlandığı, öte yandan kanun koyucunun bu eylemlerden kaynaklanan vergi ziyasını diğer hallerden kaynaklanana nazaran daha ağır cezayla cezalandırılması gereken sonuç kabul ederken, bu eylemleri yapan vergi mükellef ve sorumlularının niyetlerinin ağırlığından hareket ettiği düşünüldüğünde, kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için eylemlerin kasten yapılması gerektiği yolundaki görüşün, idari ceza olan vergi ziyai cezasının 3 kat olarak uygulanabilmesi için de geçerli olduğu söylenebilir.⁶² Ancak, vergi ziyai cezasının 3 kat olarak uygulanması için gerekli olan kastın, yani eylemin vergi kaçırma amacıyla yapıldığının vergi idaresince kanıtlanması zorunlu değildir. Kastın varlığı konusundaki kanuni karine, idareyi bu külfetten kurtarmaktadır.⁶³

Yukarıda sözü edilen kusur karinesi; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi ziyai suçunda mutlak olarak uygulanır ve aksinin kanıtlanması imkanı bulunmayan “kesin karine” niteliğindedir. Buna karşılık, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilen vergi ziyai suçunda, aksi ileri sürülüp kanıtlanabilen karine türü olan “adi karine” kabul edilmektedir. Buna göre; VUK'un 359. maddesindeki fiiller nedeniyle 3 kat vergi ziyai cezasına muhatap olan mükellefin vergi ziyainın oluşmasında kastının olmadığını kanıtlayarak bu cezayı tek kata indirtme imkanı mevcuttur. Danıştay kararlarında da bu görüş benimsenmiştir.⁶⁴

Adli nitelikteki vergi suçlarında ise, kusurluluk kasta dayanır, suç işleme kastı ortaya çıkarılmadan kişi cezalandırılmaz. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunda durum böyledir. Ayrıca burada kusur karinesi de geçerli olmayıp, ceza davasında sanığın eylemi kasten yaptığının kanıtlanması gerekir.

61 Candan, s.76.

62 Candan, s.77.

63 Candan, s.78.

64 Dan.7.D., 19.02.1991, E:1990/5227, K:1991/696

2.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir haksızlık olarak tezahür eden fiilin bir vasfı, hukuka aykırı olmasıdır. Fiilin hukuka aykırı olması, bunun bütün hukuk sistemine aykırı olmasını ifade etmektedir. Aslında suç teşkil eden *haksızlık*, diğer hukuk disiplinlerindeki haksızlıklardan yapı, nitelik veya bir olay olarak farklı değildir. Her suç hukuka aykırı bir fiilin varlığını ifade etmekle birlikte, her hukuka aykırı fiil bir suçun varlığını ifade etmemektedir.⁶⁵

Hukuka aykırılık unsuru ise, kanuna aykırı bir fiilin aynı zamanda başka bir hukuk kuralı tarafından uygun (meşru) görülmemesi olarak tanımlanabilir. Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldıracığından suçun oluşmasına engel teşkil eder. Ancak, bu unsurun idari nitelikteki vergi suçlarında uygulama alanı bulması oldukça güçtür.

2.2. VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULANMASI

2.2.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Vergi suçları için Vergi Usul Kanununda öngörülen yaptırımlar temelde idari ve adli olmak üzere iki türdür. Bir yaptırımın idari türde mi yoksa adli türde mi olduğunun tespitinde üç temel ölçüte bakılır: 1- Cezaya karar veren merci. 2- Ceza kararı alınıncaya kadar uygulanan usul. 3- Cezanın uygulanması (infazı) usulü.⁶⁶

VUK'da düzenlenen adli cezalar genel ceza hukuku kapsamında olup, bunların niteliği konusunda tartışma bulunmuyor ise de, idari türdeki vergi cezalarının niteliği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bunlar:

- **Vergi Zammı Görüşü:** Bu görüşe göre, vergi cezası aslında bir ceza değil,

65 ÖZGENÇ İzzet, Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, 3. Bası, Ankara – 2008, s.275-277.

66 Candan, s.36.

bir vergi zammı ve bir misil zammıdır. Bunun alınmasındaki amaç, vergide olduğu gibi devlete gelir sağlamaktır. Günümüzde pek geçerliliği kalmayan bu görüşe yöneltilen en önemli eleştiri, cezaların şahsiliği ilkesinden hareket eder. Vergi zammı görüşü benimsendiği takdirde, vergi borcunda olduğu gibi vergi cezasının da miras yoluyla intikal etmesi gerekir. Ancak, vergi cezaları ölüm halinde düştüğünden bu mümkün bulunmamaktadır. Zira, vergi cezasını gerektiren olayla vergiyi doğuran olay kavramsal olarak birbirinden farklıdır. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun düzenleme biçimi de vergi zammı görüşüne elverişli değildir.⁶⁷

- **Tazminat Görüşü:** Bu görüş, vergi cezasını Devlet Hazinesine verilen zarar nedeniyle hükmedilen parasal bir yaptırım olarak kabul eder. İki noktada yoğun olarak eleştiri alan bu görüş de önemini yitirmiştir. Yapılan eleştirilerin ilki vergi zammı görüşüne getirilen eleştiriye benzer şekilde, vergi cezalarının aksine tazminatların miras yoluyla intikal edebileceği, ikincisi ise vergi cezalarında kişinin ehliyetsizliğinin dikkate alınmasına karşın tazminatlarda bunun söz konusu edilmemesidir.⁶⁸
- **Adli Para Cezası Görüşü:** Buna göre vergi cezası, ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu belirli miktarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir. Bu görüşe karşı getirilen eleştiriler; vergi cezalarında vergi alacağının güvence altına alınması amaçlandığı halde adli para cezalarında böyle bir amaç güdülmeyeceği, uzlaşma ve pişmanlık gibi kurumların para cezalarında bulunmadığı, adli para cezalarının aksine vergi cezalarının genel af kapsamına girmediği, ödenmediği takdirde hapis cezasıyla tazyik edilemeyeceği şeklinde örneklerle çoğaltılabilir.⁶⁹
- **İdari Yaptırım Görüşü:** Bu yaklaşıma göre, mali nitelikli vergi suçlarında fiil ve yaptırımlar idari usullere göre belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Başka bir deyişle hangi fiillerin suç oluşturduğuna vergi idaresince karar

67 Karakoç, s.448.

68 Kırbaş, s.155.

69 Kırbaş, s.155-156.

verilmekte ve yine vergi idaresi bu suçlara ilişkin cezaları uygulamaktadır.⁷⁰ Günümüzde, vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak kabul edilen ve uygulamada egemen olan görüş, idari yaptırım görüşüdür.

İdari nitelikli yaptırımlar, failin maddi durumunu hedef alan para cezası olarak karşımıza çıkar. Diğer bir idari yaptırım türü olarak VUK'un mük. 354. maddesinde düzenlenen işyeri kapatma cezası ise 5228 sayılı Kanunun 60. maddesi ile 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından artık uygulanmamaktadır.

2.2.2. Vergi Cezalarının Uygulanması

Vergi cezaları, her aşaması vergi idaresi tarafından uygulanan, vergi idaresinin iş ve işlemleriyle sonuçlandırılan cezalardır. Bu vasfından dolayı idari yaptırım olarak nitelendirildiğine yukarıda değinilmiştir.

Vergi suçları karşılığında öngörülen idari yaptırım para cezasıdır. İdarece cezanın uygulanması, gelir idaresinin yetkili çalışanları eliyle suç teşkil eden fiilleri tespit ederek suçu ortaya çıkarması sonucu kanunda yer alan miktar ve oranlara göre belirlenen tutardaki paranın idari bir işlem⁷¹ (ceza ihbarnamesi) tesisi suretiyle suçun failinden istenmesi şeklinde gerçekleşir. Ceza kesme işlemi tüm unsurlarıyla tek yanlı bir idari işlemdir.⁷² Cezanın uygulanma sürecinin bütün aşamaları (ön işlemler⁷³, ceza ihbarnamesi düzenlenmesi ve tebliği ile tahsil işlemleri) idarece yerine getirilir. İdari yaptırımı uygulamak bakımından idarenin bağlı yetkisi vardır.⁷⁴

70 Karakoç, s.449.

71 GÖZLER Kemal, İdare Hukuku (Cilt:I), Ekin Kitabevi, Bursa – 2003, s.553, “İdari işlem, hukuki sonuç doğurmaya yönelik, kamu gücü ayrıcalığına dayanan irade açıklamalarıdır.”

72 Candan, s.37.

73 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.99-102; Şenyüz, s.29; “Ceza kesmeyi gerektirecek olayın ortaya çıkartılması için geçirilmesi gereken bir dizi hukuki aşama ve çabalar ön işlemler olarak adlandırılmıştır.”

74 ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, 1. Bası, Ankara – 2007, s.277.

İdareden anlaşılması gereken vergi daireleridir. Vergi dairesi, VUK'un 4. maddesinde; mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımlanmıştır. Tanımda ceza kesme görevinden söz edilmemiş ise de Kanunun 365. maddesinde bu görevin vergi daireleri tarafından yerine getirileceğine işaret edilmiştir. Burada ceza, idare hukuku ve kamu hizmeti gereklerine göre şekillenmiş olan ve uygulayıcıya geniş takdir yetkisi tanıyabilen idari usul kuralları izlenerek verilmektedir.⁷⁵

Vergi suçu oluşturan fiilin veya durumun ortaya çıkarılması, yani cezayı gerektiren maddi olayın tespiti ceza verme sürecinin ilk aşamasıdır. Bu husus, VUK'un 364. maddesinde; “Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tesbit edilmesi mecburidir.” biçiminde ifade edilmiştir.

İdare, hukuka aykırı fiilleri denetim yaparak ortaya çıkartır. Denetimde kullanılan hukuki müessese veya araçlar yoklama ve incelemedir.⁷⁶ Yoklama ile mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek (VUK m.127) amaçlanırken, vergi incelemesiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek amaçlanır (VUK m.134).⁷⁷ Yoklama yapısı gereği, bir zaman dilimine ait tespit olup (işçi sayısı, işçi ücreti, işyerinin faaliyet durumu, gayrimenkulün kiraya verilip verilmediği gibi) sadece o andaki bilgilerin doğruluğu söz konusudur.⁷⁸

Yoklamaya yetkili olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ile gelir uzmanlarıdır. Vergi incelemesi yetkilileri ise; hesap uzmanları, hesap

75 Candan, s.36.

76 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.203; “Denetim yolları arasında sayılmakla birlikte **arama** başlıbaşına bir denetim müessesesi olmayıp, vergi incelemesi sırasında belli şartlar altında başvuru delil elde etme veya bilgi edinme yoludur.”

77 Şenyüz, s.30.

78 Saban, s.186.

uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri olarak belirlenmiştir.

Yoklama sonucunda tespit edilen hususlar tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir. Yoklama fişi, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir. Bunlar bulunamazlarsa veya imzadan çekinirlerse, keyfiyet fişe yazılarak yoklama fişi, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Nezdinde yoklama yapılandan kastın mükellef olduğu görüşünde olan Danıştay, mükellef nezdinde yapılmayan yoklama sonucu düzenlenen tutanıklara itibar etmemektedir.⁷⁹

İnceleme sonucunda ise vergi inceleme raporu tanzim edilir. Ancak inceleme esnasında lüzum görülmesi halinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanak ile tespit ve tevsik olunabilir. Vergi cezaları bakımından tutanak düzenlenmesini lüzumlu kılan hal, VUK'un 364. maddesinde, delillerin kaybolması olasılığının bulunması olarak gösterilmiştir. İnceleme tutanağının hukuki sonuç doğurabilmesi için ilgili tarafından imzalanması gereklidir. İlgililerin ihtirazi kayıt koymaksızın imzaladıkları inceleme tutanakları vergi cezaları bakımından vergi mükellef ve sorumlularını bağlayıcı birer maddi delil niteliğindedirler. Maddi hata içerdikleri, imzaların sahte olduğu veya mükellefin serbest iradesinin ürünü olmadıkları gibi durumlar kanıtlanmadıkça tutanaklar geçerliliğini korur.⁸⁰ Gerek yoklama gerekse vergi incelemesi suretiyle yapılan tespit ve değerlendirmeler vergi cezasının maddi ve hukuki sebebinin oluşturması nedeniyle büyük önem taşımaktadır.

Gerçekten de, VUK'un 3. maddesinde sözü edilen ispat yükü kapsamında konu ele alındığında yoklama ve vergi incelemesinin, ceza işleminin haklılığını ortaya koyan

79 Candan, s.412-413; Candan, İYUK, s.839-841; Dan.3.D., 16.3.1988, E:1987/1164, K:1988/853; *“Davacının yetkili adamı olmayan kişi tarafından imzalanan yoklama fişine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet olmadığı hk.”*; Dan.4.D., 13.6.1988, E:1986/4054, K:1988/2370; *“Davacının dolmuşunun bağlı olduğu durağın başkanının imzasıyla düzenlenen yoklama tutanağına dayanılmayacağı hk.”*; Ayrıca, Dan.3.D., 28.01.1988, E:1987/217, K:1988/246; Dan.3.D., 11.5.1988, E:1987/2312, K:1988/1423 sayılı kararlar.

80 Candan, s.413-414.

kanıtları da elde etmeye yönelik olduğu söylenebilir. Danıştay, söz konusu kanıt yükünün idarece yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesinde çok titiz davranmaktadır.⁸¹ Vergi idaresince yapılan tespit yeterli değilse,⁸² soyut ve varsayımaya dayanmaktaysa,⁸³ usul kurallarına aykırıysa,⁸⁴ bu tespite dayanılarak tesis edilen ceza kesme işlemini Danıştay hukuka aykırı bulmaktadır.

Ceza kesme yetkisinin kullanılabilmesi için tespitin yetkili vergi dairesi tarafından yapılmış olması şart değildir. Bir başka vergi dairesinin yapmış olduğu tespite dayanılarak da ceza kesilebilir. Vergi dairesi bu tespiti, verginin tarh ve tahakkuku dolayısıyla, bu konudaki işlemleri yaptığı sırada gerçekleştirebileceği gibi, başka idare ve kişilerin Vergi Usul Kanununun 148 ve 149. maddeleri gereğince vermiş oldukları bilgiler vasıtasıyla da yapabilir.⁸⁵

Ceza verme sürecinin ikinci aşaması, ceza ihbarnamesi düzenlenmesi ve tebliğ edilmesidir. Bu usul VUK'un 366. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kesilen vergi cezaları ilgililere “ceza ihbarnamesi” ile tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesinde; ihbarnamenin sıra numarası, tanzim tarihi, ilgililerin soyadı, adı ve unvanı, varsa mükellef numarası (mükellef hesap numarası), ilgilinin açık adresi, olayın izahı (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle), olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi, varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası, varsa tekerrür ve içtima durumu, vergi cezasının hesabı ve miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresi gibi bilgiler bulunur. Ayrıca, cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.

Ceza ihbarnamesi esas olmakla beraber, idarenin ihbarname ile işlem tesis etmesine istisna oluşturan bir duruma VUK'un 353/3 maddesinde yer verilmiştir. Sözü edilen maddeye göre, nihai tüketicilerin belge alma zorunluluğuna uymadıklarının,

81 Candan, s.39.

82 Dan.4.D., 16.10.2000, E:1999/2288, K:2000/4079

83 Danıştay Bilgi Bankası; Dan.VDDK., 11.06.1999, E:1998/419, K:1999/338,

Erişim:“<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

84 Dan.4.D., 23.09.1997, E:1997/548, K:1997/2691

85 Candan, s.411.

vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi halinde düzenlenen tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçeceğinden, idarece ayrıca ihbarname düzenlenmesine ve tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Suçun failinin ceza sorumluluğu altına girmesi için ihbarname düzenlenmesi yetmeyip ayrıca tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğin tanımı VUK'un 21. maddesinde yapılmış, tebliğe ilişkin usul ve esaslara ise VUK'un 93 ila 109. maddelerinde yer verilmiştir. Buna göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Tebliğde esas usul tebliğin posta vasıtasıyla yapılmasıdır. Öte yandan, muhatabın adresinin hiç bilinmediği, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması yüzünden gönderilmiş olan mektupların geri geldiği, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmadığı, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmadığı hallerde tebliğin ilan yoluyla yapılması öngörülmüştür. Bunlardan başka tebliğin posta yerine memur vasıtasıyla veya tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda yapılmasına da olanak tanınmıştır.

Adli nitelikli yaptırımlar ise hürriyeti bağlayıcı ceza türü olan hapis cezasından ibaret olup, bu cezaları vermeye yetkili merciler adli yargı teşkilatı içinde yer alan ceza mahkemeleridir. İdari nitelikli yaptırımlarda uygulanan idari usul kurallarının yerini burada yargılama usulü kuralları alır. Yargılama usulü kurallarına şekil veren, mahkemelerin tarafsızlığını, tarafların eşitliğini ve adil yargılamayı sağlama ihtiyacıdır.⁸⁶ Hemen belirtilmesi gereken bir durum, ceza yargılaması sonucunda hükmedilen hapis cezasının, para cezasına çevrilmiş olmasının yaptırımın adli olma niteliğini değiştirmeyeceğidir. Zira gerek ceza kararını veren merci gerekse bu kararın verilmesi usulü, idari nitelikli cezalarla karşılaştırıldığında hiçbir benzerlik göstermemektedir.

VUK'un 367. maddesinde kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin usule dair özel bir hükme yer verilmiştir. Vergi incelemesi sırasında kaçakçılık suçu işlendiğinin tespit edilmesi halinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun

86 Candan, s.36.

mütalasıyla birlikte durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kaçakçılık suçu işlendiğini çeşitli şekillerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı da hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Bu durumda kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine ertelenir.

2.3. CEZA EHLİYETİ VE SORUMLULUK

Ceza ehliyeti, bir kimsenin hukuka aykırı eyleminden dolayı cezalandırılabilmesini ifade eder.⁸⁷ Kanunda tanımlanan suçun karşılığı olan cezadan kişinin sorumlu tutulabilmesidir.

Vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına aykırı sayılan eylemleri sebebiyle cezalandırılabilmesi, ödevlinin ceza ehliyetinin bulunmasına bağlıdır.⁸⁸ VUK'un 9.maddesinde yükümlülük ve vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti aranmadığı halde, mali nitelikli vergi cezalarının uygulanması bakımından muhatapın ehil olması gerekmektedir. Adli nitelikli vergi suçlarında ise ceza ehliyeti, TCK hükümlerine göre belirlenmektedir.

Ceza ehliyetini gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar bakımından ayrı ayrı incelemekte yarar vardır.

2.3.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti

Gerçek kişilerde aslolan vergi ve cezadan kişinin (yükümlünün) bizzat ve doğrudan sorumlu olmasıdır.⁸⁹ Bu kişilerin vergi cezasına muhatap olabilmeleri için medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmaları gerekir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 10. maddesinde; ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetinin olduğu belirtilmiştir. Bu koşulları taşıyan tüm gerçek kişilerin, vergi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın vergi ceza ehliyeti bulunmaktadır.

87 Pehlivan, s.88.

88 Karakoç, s.491.

89 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.60.

Fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin (küçükler ve kısıtlılar) ise, vergi mükellefi olsalar bile vergi ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Bu durumda ceza ehliyeti, gerçek kişiye düşen ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilcilere (veli, vasi, kayyım) ait olacaktır (VUK m.332). Ceza bakımından kanuni temsilci için dar anlamda bir sorumluluk değil, kanuni temsilcinin doğrudan doğruya vergi cezasının borçlusunu/muhatabı olması söz konusudur.⁹⁰ Zira, cezaya sebep olan kanuna aykırı hareket bizzat kanuni temsilci tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin bu sebeple muhatap olduğu cezalar için temsil ettiği kişiye rücu etmesi de söz konusu değildir.

VUK'da belirtilmemekle birlikte öğretide; resmi ve suça konu faaliyetleri kapsayacak nitelikteki bir vekalet belgesine istinaden mükellefin işlerini bir “vekil” aracılığıyla yürütmesi halinde ceza sorumluluğunun vekile ait olacağı, mükellefin cezai sorumluluğunun bulunmadığı ileri sürülmektedir.⁹¹

Vergi hukukumuzda, ceza ehliyeti bakımından müteselsil sorumluluğun da kabul edildiğini belirtmek gerekir. Cezalardan müteselsil sorumluluk, birden fazla kişinin borcun tamamından ayrı ayrı sorumlu olmalarını ifade eder.⁹² Vergilendirmeye ilişkin özel sözleşmeler, istisnalar dışında (KVK m.18-20), vergi dairelerini bağlamadığından vergi hukukunda müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğmaktadır.⁹³ Burada suçu işleyerek aleyhine ceza verilen kişiden bir başka kişi adeta suçu işleyen kimse gibi cezaya muhatap olmaktadır.⁹⁴ Alacaklı, edimin tamamen veya kısmen ifasını müteselsil borçluların herhangi birinden isteyebilir. Vergi beyannamelerini imzalayan mali müşavirler ile tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, motorlu taşıtlar vergisinin ödenmesinde noterler ve trafik tescil memurlarının sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu örnek olarak gösterilebilir.

90 Karakoç, s.201.

91 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.61-62.

92 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.71.

93 Karakoç, s.225.

94 Şenyüz, s.25.

2.3.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti

Tüzel kişilerin kanundan kaynaklanan hak ve ödevleri yetkili organları (kanuni temsilcileri) tarafından kullanılır. Kanuni temsilcilerin tüzel kişiyi temsilen yaptıkları fiillerin idari nitelikte bir vergi suçu teşkil etmesi durumunda öngörülen cezalardan bizzat tüzel kişi sorumlu olur. Bununla birlikte, tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının tüzel kişiden tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcilerin malvarlığından alınmasına da VUK'un 333. ve 10. maddeleriyle imkan tanınmıştır. Ancak, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kanunda tüzel kişiye düşen ödevleri yerine getirmemeleri şartıyla sınırlandırılmıştır.

Öte yandan, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması temsilcilerin daha önceki dönemlere ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır. Her temsilci kendi yönetim zamanı ile ilgili olarak vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarından sorumlu bulunmaktadır.⁹⁵ Kanuni temsilcinin değişmesi halinde ise, değişmeden önceki döneme ait sorumluluk o dönemde yetkili olan kanuni temsilcilere ait olup, yeni temsilcilerin daha önceki dönemlere ait sorumluluğu bulunmamaktadır.⁹⁶

Tüzel kişilerin sanık olmaları mümkün olmadığından, adli nitelikteki vergi suçlarında ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Bu tür suçlar için öngörülen cezalar, ancak fiili işleyen gerçek kişiler hakkında uygulanabilir. Bu kişiler kanuni temsilciler olabileceği gibi bunların dışındakiler de olabilir. Örneğin; çalıştığı şirketi ya da şirket yöneticilerini zor durumda bırakmak veya kişisel çıkar sağlamak amacıyla sahte fatura olarak şirketin yasal defterlerine kaydetmek suretiyle kaçakçılık veya kaçakçılığa iştirak suçunu işlediği ispatlanan şirket çalışanları, kendi fiillerinin sonucuna katlanacak ve ceza mahkemesinde yargılanabilecektir.⁹⁷

2.3.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti

VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin (örneğin, cemaatler) mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin

⁹⁵ Karakoç, s.203.

⁹⁶ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.71.

⁹⁷ Yar.11.C.D., 27.09.2001, E:2001/5007, K:2001/8710

teşekkülü idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, bunların ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükellef veya vergi sorumlusu durumundaki teşekkülün malvarlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş ise de, vergi cezalarının tüzel kişiliği bulunmayan teşekkül adına mı yoksa teşekkülü idare eden veya varsa bunların temsilcileri adına mı kesileceği konusunda kanunda herhangi bir hükme yer verilmediği görülmektedir. Bu halde teşekkülü idare etmekle görevli olan kimselerin, doğrudan doğruya kendi eylemleriyle sebep oldukları cezalardan bizzat sorumlu tutulmaları gerektiği kabul edilmektedir.

Aynı şekilde adi şirket ve diğer iş ortaklıklarının da tüzel kişiliği bulunmadığından, bunlarda da cezai sorumluluk ortaklığı idare ve temsil yetkisi verilen kişi veya kişilere ait olacaktır.

2.4. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA ETKİ EDEN HALLER

Genel ceza hukuku prensipleri dikkate alınarak Vergi Usul Kanununda da suç ve cezalara ilişkin özel durumlar düzenlenmiştir. Buna göre, tek bir fiilin birden fazla suç oluşturması veya birden fazla netice meydana getirmesi, aynı suça konu birden çok fiilin bulunması, aynı suçun birden çok işlenmesi, suçun işlenmesine birkaç kişinin katılmış olması gibi farklılık arz eden durumlarda ceza sorumluluğunda azalma ya da artma olabilecektir.

2.4.1. Suç ve Cezalarda Birleşme

Kural olarak suç teşkil eden her fiil bağımsız bir suç oluşturur ve her bir suç için ayrı ceza verilir. Ancak, kimi durumlarda hareketlerin çokluğu suçların birden fazla olmasını gerektirmez.⁹⁸ Bu gibi hallerde suçların birleşmesinden bahsedilir.

Genel olarak suçların birleşmesi, çeşitli suçların tek bir suç oluşturacak şekilde birleşip kaynaşmaları ya da aralarında tek fiilden doğmuş olmaktan ileri gelen bir

98 Şenyüz, s.137.

bağlantı bulunmasıdır.⁹⁹

Suçların birleştiği durumlarda farklı ceza sistemleri uygulanabilir. “Ağır Basma Sistemi” olarak adlandırılan birinci sistemde, fiilin gerektirdiği cezaların ağır olanı verilip hafif olanı affedilir. “Hukuki Birleşme Sistemi” adı verilen ikinci sistemde, ağır olan cezaya diğer cezaların bir kısmı eklenir. Üçüncü sistem ise “Toplama Sistemi” olup, cezada indirimle gidilmez, suçların cezaları toplanarak uygulanır.¹⁰⁰

Vergi Usul Kanununda birleşme esasları, fiilin tek veya birden çok oluşuna göre ayrı hükümlere tabi tutulmuştur.

2.4.1.1. Tek Fiil ile Muhtelif Vergi Kaybına Yol Açılması

Vergi Usul Kanununun 335. maddesinde yer alan hükümde, tek fiil ile farklı türden vergilerin kayba uğratılması hali düzenlenmiş ve suçlar arasında birleşme kabul edilmemiştir.

Söz konusu hüküm yalnızca vergi ziyayı cezası bakımından uygulanmaktadır. Buna göre, vergi ziyasına sebep olan tek fiilden (örneğin; gider olmamasına rağmen sahte fatura temin edilerek yasal defterlere kaydedilmesi) dolayı birden fazla vergi (örneğin; gelir vergisi ile katma değer vergisi) zamanında tahakkuk etmemişse tek bir vergi ziyayı suçu değil kayba uğratılan vergi türü kadar vergi ziyayı suçu işlenmiş olacağından, her iki vergi için ayrı ayrı ceza kesilecektir.

2.4.1.2. Tek Fiilin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi

VUK'un 336. maddesinde, tek fiil ile farklı türden suçların işlenmesi halinde miktar itibarıyla en ağır cezanın kesilmesi öngörülmüştür. Madde, ağırlığa ölçüt olarak cezanın niteliğini veya türünü değil, miktarını esas almıştır.¹⁰¹ Bu hüküm ise vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarına özgülenmiştir. Buna göre, ceza gerektiren tek fiil (örneğin; vergi

⁹⁹ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.18.

¹⁰⁰ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.18.

¹⁰¹ Candan, s.90.

beyannamesinin verilmemesi) vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte meydana getirdiğinde, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasından hangisi miktar itibarıyla daha yüksek ise o ceza uygulanacak, diğer cezanın kesilmesinden vazgeçilecektir. Belirtmek gerekir ki, kanun maddesinde belirtilmediğinden özel usulsüzlük suçlarına bu hükmün uygulanması mümkün değildir.

Vergi kaybına sebep olup olunmadığının anlaşılması çoğu zaman vergi idaresince inceleme ve araştırma yapılmasını gerektirdiğinden, vergi ziyasının ortaya çıkarılmasından önce usulsüzlük sebebiyle ceza kesilmesi ihtimali büyüktür. Bu durumda, sonradan ortaya çıkarılan vergi kaybından ötürü kesilecek vergi ziyayı cezasının miktarı daha önce kesilen usulsüzlük cezasını aştığı takdirde, vergi ziyayı cezası esas alınarak eksik kesilen cezanın tamamlanması yoluna gidilecektir. Usulsüzlük cezasının miktarı aşılmamış ise artık vergi ziyayı sebebiyle ayrı ceza kesilmeyecektir.

2.4.1.3. Ayrı Fiillerle Farklı Türden Vergi Suçlarının İşlenmesi

Vergi Usul Kanununun 337. maddesinde, ayrı fiillerle işlenen farklı türdeki vergi suçlarından dolayı ayrı ayrı ceza kesileceğine hükmedilmiştir. Buna göre, iki ayrı fiilin biri vergi ziyayı cezasına diğeri de usulsüzlük cezasına ilişkin ise, her iki suçtan dolayı iki ayrı ceza kesilir. Birleşme hükümlerine göre herhangi bir ceza indirimi uygulanmaz.

2.4.1.4. Ayrı Fiillerle Aynı Türden Vergi Suçlarının İşlenmesi

Vergi Usul Kanununun 337. maddesinde, usulsüzlük suçunun aynı takvim yılında aynı türden fiillerle birden fazla ihlal edilmesi durumu düzenlenmiş ve birleşme hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Buna göre, ayrı fiillerle işlenen aynı tür usulsüzlük suçlarından birincisine tam ceza uygulanacak, birden fazlası için birinci cezanın dörtte biri tutarında ceza kesilecektir. Bu uygulamanın mantığı, kısa sayılabilecek (aynı takvim yılı) bir zaman diliminde kanuna aykırı davranan birinin aynı davranışı yapmak istemeyeceğine dayanır.¹⁰² Yapmışsa da her fiil için ceza kesileceğine şüphe yoktur. Ancak, birinci fiil için tam ceza kesilirken, aynı takvim yılındaki diğer

102 Şenyüz, s.88.

fiiller nedeniyle kesilecek ceza her defasında birincisine kesilen cezanın dörtte biri olacaktır.¹⁰³

Kanunda yer alan “aynı tür usulsüzlük” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği de madde metninde açıklanmıştır. Aynı tür usulsüzlükten söz edilebilmesi için suça konu fiillerin, usulsüzlüğün düzenlendiği VUK'un 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle birbiriyle aynı olması gerekmektedir. Derece ile usulsüzlük suçunun birinci ve ikinci derece fiillerinin anlaşılması gerekir. Bu nokta açık olup, birinci ve ikinci derece kapsamında kalan genel usulsüzlük fiilleri aynı neviden sayılmamaktadır.¹⁰⁴ Bir başka deyişle derecelerin aynılığı, birden fazla olarak işlenen fiillerin tamamının ya birinci derece fiillerden ya da ikinci derece fiillerden olmasını ifade eder. Fıkralar itibariyle aynılıktan anlaşılması gereken ise, ihlalin her defasında aynı bent düzeyinde yapılmasını ifade eder. Ancak bu ihlallerin aynı bent içinde düzenlenen farklı fiillerden oluşması usulsüzlüklerin aynı türden sayılmasına engel değildir. Kanunda fıkra olarak ifade edilen bentlerden bazılarında fiil tek hareketli iken bazılarında birden fazla hareketle işlenebilir. Mesela; işe başlamanın zamanında bildirilmemesi tek hareketli fiile, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması ise birden fazla hareket biçimini kapsayan fiile örnek gösterilebilir.¹⁰⁵ İkinci örnekte ilk fiil adres değişikliğini bildirmeme, ikinci fiil işi bırakmayı bildirmeme olabilecektir. Bu durumda fiiller aynı olmamasına karşın aynı bent içinde yer almalarından dolayı aynı tür fiil olarak değerlendirilecek ve ikinci fiilin ceza miktarında indirim uygulanacaktır.

Birleşme hükümlerinin uygulanmadığı başka durumlar da söz konusudur. İdari nitelikteki vergi suçlarıyla Türk Ceza Kanunundaki veya diğer kanunlardaki suçlar birleşmeyeceği gibi idari nitelikteki vergi suçlarıyla adli nitelikteki vergi suçları da birleşmez. Bu suçlar ilgili kanun hükümlerine göre ayrı ayrı cezalandırılır. Yine VUK'un 353. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ziyayı suçu ile özel usulsüzlük suçunun birleşmesi kabul edilmemiştir.

103 Şenyüz, s.88.

104 Şenyüz, s.88.

105 Şenyüz, s.89.

2.4.2. Suça İştirak

Ceza hukukunda iştirak, birden fazla kimsenin isteyerek bir suçun doğmasına katılmasıdır.¹⁰⁶ Suça iştirak belli bir işbirliğini ve irade varlığını gerekli kılar. Ceza sorumlularının çokluğunu ifade eden iştirak hali çok failli suçlardan farklı bir durumdur.¹⁰⁷

5728 sayılı Kanununun 277. maddesi ile 2008 yılında yapılan değişiklikten önce, Vergi Usul Kanununun 360. maddesinde iştirak hali için özel düzenleme bulunmakta ve iştirak yalnızca VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçunda kabul edilmekte idi. Sözü edilen değişiklik ile iştiraki düzenleyen madde hükmü Vergi Usul Kanunundan çıkarılmıştır. Bundan böyle, iştirak yönünden genel kanun olan Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

İdari nitelikteki vergi suçları bakımından ise herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Zira, VUK'un 344/2 maddesindeki hüküm haricinde bu suçların iştirak halinde işlenmesini öngören bir hükme Vergi Usul Kanununda rastlanmamaktadır. VUK'un 344/2 maddesindeki hüküm; vergi ziyana VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanacağı şeklindedir. Burada suça iştirakte bulunanlara fail sıfatıyla vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde iştirakin vergi ziyai suçunun tüm fiilleri itibariyle geçerli kabul edilmediği gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları açısından da öngörülmediği söylenebilir.¹⁰⁸

Sonuç olarak iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için; fiilin, kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerden olması, birden çok kişi tarafından yapılması ve bu kişilerin ortak bir suç işleme iradesiyle hareket etmesi gerekir. Öte yandan, yukarıda anılan değişiklik öncesinde faillerin her birinin ayrı ayrı maddi çıkar gözetmeleri koşulu da aranmakta iken, yapılan değişiklik ile artık menfaati bulunmasa bile failin iştirak hükümleri uyarınca cezalandırılması mümkündür. Ancak, VUK'un 360. maddesinin yeni halinde, suç ortağı olup suçun işlenmesinde menfaati bulunmayan fail hakkında verilecek

106 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.27.

107 Şenyüz, s.151.

108 Şenyüz, s.152.

cezadan yarı oranda bir indirim öngörülmüştür. Böylece suçtan menfaat sağlamayan failin, suç işlenmesinde menfaati olan faile göre daha az ceza alması söz konusu olmaktadır.

2.4.3. Suçun Tekerrürü

Kelime olarak tekerrür; tekrar etme, tekrarlanma anlamına gelmekte, ceza hukukunda ise; bir suçtan mahkum olduktan sonra belli bir süre içinde aynı nitelikte yeni bir suç işlenmesi neticesinde cezanın arttırılması halini ifade etmektedir.

Ceza hukukunun bir amacı, işlenen bir suçun karşılığında failin çeşitli sıkıntılara maruz bırakılarak uslanmasının sağlanması; diğer bir amacı ise, caydırıcı olma özelliğinden kaynaklanan suç işlenmesinin önlenmesi, suç işlemenin alışkanlık haline getirilmemesi fikridir. Bu nedenle, verilen cezaya rağmen aynı suçu tekrar işleyen kişi hakkında daha fazla ceza öngörülmektedir. Bu sayede, failin aynı suçu bir daha işlediğinde daha ağır bir cezayla karşılaşacağını bilerek suç işlemekten vazgeçeceği düşünülmektedir.

Tekerrür çeşitli ölçütlere göre ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Birinci ayırım *gerçek tekerrür-mefruz tekerrür* ayrımı olup, gerçek tekerrür önceki cezanın infaz edilmiş olmasını şart koşarken mefruz tekerrür kesinleşmesini yeterli görmektedir. Diğer ayırım *genel tekerrür-özel tekerrür* ayrımıdır. Genel tekerrür önceki suçla sonradan işlenen suçun aynı olmasını aramazken özel tekerrür iki suç arasındaki aynılığı aramaktadır. Üçüncü ayırım ise *sürelî tekerrür-süresiz tekerrür* şeklindedir. Sürelî tekerrür sonraki suçun öncekinden belli bir süre içinde işlenmesini kabul ederken süresiz tekerrürde sonraki suç ne zaman işlenirse işlensin tekerrüre esas alınır.¹⁰⁹

Vergi Usul Kanununda tekerrür hali 339. maddede düzenlenmiş olup, vergi ziyayı veya usulsüzlük suçlarının tekrarlanması durumunda uygulanmaktadır. Özel usulsüzlükte ise tekerrür kabul edilmemiştir. Tekerrür nedeniyle cezanın arttırılabilmesi için;¹¹⁰

109 DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:III), Beta Yayınları, 12. Bası, İstanbul – Ekim 1997, s.129-135.

110 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.36-37.

- İlk suçla tekerrüre esas alınan ikinci suçun aynı türden olması,
- Vergi ziyayı ya da usulsüzlükten dolayı kesilen cezanın kesinleşmiş olması,
- Kesilen ilk cezanın ortadan kalkmamış ya da niteliğinin değişmemiş olması,
- İkinci eylemin kanunda belirtilen bir süre içinde yapılması,
- İlk eylem ile son eylemin aynı vergi yükümlüsü tarafından yapılması,
- İkinci eylem işlendiğinde usulüne uygun olarak tespit edilmesi gereklidir.

Birinci ve ikinci suçun aynı türden olmasıyla kastedilen şey, ilk suç vergi ziyayı suçu ise ikinci suçun da vergi ziyayı suçu olması ya da ilk suçun usulsüzlük olması halinde ikinci suçun yine usulsüzlük olması gereğidir. Aksi yönde görüşler olmakla birlikte, tekerrür bakımından, vergi ziyayı usulsüzlüğün; usulsüzlük ise vergi ziyasının ilk suçu olarak kabul edilmemektedir.¹¹¹ Suçu meydana getiren fiillerde ise aynılık aranmamaktadır.

Yukarıda sayılan koşullardan biri olan kesinleşme; cezaya karşı dava açılmadığı durumda dava açma süresinin sona ermesiyle, dava açıldığı durumda ise davanın reddedilmiş ve hukuk yollarının tüketilmiş olmasıyla gerçekleşir. Gerçekten ilk derece mahkemesinin davayı reddetmesiyle ceza tahakkuk eder ve vergi dairesince tahsil edilebilir hale gelir. Ancak, cezanın tahakkuk etmesi kesinleşmesinden farklıdır. Her kesinleşme tahakkuku kapsarken, her tahakkuk kesinleşme anlamına gelmez.¹¹² Kesinleşme; mahkeme kararına karşı kanun yoluna (itiraz, temyiz, karar düzeltme) başvurma süresinin başvuru yapılmaksızın geçirilmesi ya da başvuru üzerine kanun yolu aşamalarının ilk derece mahkemesinin kararı doğrultusunda tüketilmesi ile meydana gelir.¹¹³ Artık bu aşamada hukuki durum çekişmesiz bir hale gelmekte, tarafların iddialarını tartışacakları hukuki bir yol bulunmamaktadır. Ayrıca, cezada uzlaşmaya varılması da cezanın kesinleşmesini sağlar. Bununla birlikte, kesinleşmeden söz etmek için cezanın yerine getirilmesi (ceza tutarının ödenmesi veya cebren tahsili) şartı aranmaz. Cezanın kesinleşmesi, aynı zamanda suçluluğun da kesinleşmesi demektir. Bu nedenle, hakkındaki ceza kesinleşmeyen kimse suçlu olarak kabul edilemeyeceğinden bu kimsenin sonradan işlediği suça tekerrür hükümlerinin uygulanması düşünülemez.

111 Karakoç, s.497.

112 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.158.

113 Şenyüz, s.145.

Kesinleşen cezanın hukuki varlığının ve sonuçlarının devam etmesi de gereklidir. Mesela, affa uğrayan cezaların tekerrüre esas alınmasına imkan bulunmamaktadır. Zira af, cezayı tüm hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırmaktadır.

Kanunda ilk eylemle ikincisi arasında azami bir süre belirlenmiştir. Bu süre vergi ziyanında 5 yıl, usulsüzlükte 2 yıl olup, sürenin hesaplanmasında ilk eylemin meydana geldiği tarih değil, bu eylem sonucunda kesilen cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı dikkate alınır. İkinci suçun ise anılan süreler içinde işlenmesi yetmeyip aynı zamanda idarece cezanın da kesilerek tebliğ edilmesi¹¹⁴ gerekir. Dolayısıyla ikinci suçun işlenmesi veya cezasının kesilmesi 2 ve 5 yıllık sürelerden sonra olursa tekerrür hali oluşmaz. Öte yandan ikinci suç, ilk suçun kesinleştiği tarih ile bu tarihi izleyen takvim yılı başına kadar geçen ara dönemde işlenirse tekerrür hükümleri uygulanır. Madde metninden aksi yönde anlam çıkarılsa da kanun koyucunun uzak tarihte işlenen suçun tekerrür kapsamına alırken yakın tarihli olanı kapsam dışı tuttuğunu söylemek tekerrür müessesesinin getiriliş amacına aykırıdır. Bu konudaki ağırlıklı görüş, kanundaki düzenlemenin 2 ve 5 yıllık sürelerin sonunu saptamaya yönelik olduğu şeklindedir.¹¹⁵

Tekerrür halinde uygulanacak cezaya gelince; ikinci eylem için kesilecek ceza, vergi ziyanında % 50, usulsüzlükte % 25 oranında arttırılarak uygulanır. Birleşme ve tekerrür hallerinin birlikte gerçekleştiği durumlarda ise önce birleşme hükümleri, sonra tekerrür hükümleri işletilir. Örneğin; aynı takvim yılında aynı türden usulsüzlük nedeniyle kesilecek ikinci ve sonraki cezalar birleşme hükmü uyarınca birinci cezanın dörtte biri tutarında olacağından (VUK m.337), tekerrürden dolayı arttırım dörtte bir tutarındaki indirimli cezalar üzerinden yapılacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunun tekerrüründe ise Türk Ceza Kanunundaki tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Ancak, VUK'un 340. maddesi uyarınca tekerrür hali yalnızca birden fazla işlenen vergi kaçakçılığı suçu arasında geçerli olup, TCK ve diğer kanunlardaki suçlarla vergi kaçakçılığı suçu tekerrür bakımından birbirine esas teşkil edemez.

114 Şenyüz, s.146.

115 Şenyüz, s.146.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ÇEŞİTLERİ

3.1. GENEL AÇIKLAMA

Vergi suçlarının neler olduğu ve bu suçlara hangi cezaların verileceği Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Kanunda hem idari hem de adli nitelikteki vergi suçlarına yer verilmiştir. İdari nitelikteki vergi suçları; vergi ziyai suçu, usulsüzlük suçu ve özel usulsüzlük suçu olarak üç başlık altında sayılmış olup, bu suçlar için öngörülen mali (parasal) cezalar da suçun ismiyle anılmıştır. Adli nitelikteki vergi suçları ise; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları olup, bunlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi suçları ile ceza çeşitlerini belirttikten sonra, bu suç ve cezaları ayrı ayrı incelemeye geçebiliriz.

3.2. VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI

3.2.1. Tanım

213 sayılı Vergi Usul Kanununda 4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce vergi ziyainı (kaybını) kendisine netice olarak alan suçlar kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olmak üzere üç taneydi. Bahsedilen kanunla yapılan değişikliklerle bu suçlar ortadan kaldırılmış “vergi ziyai cezası” adıyla tek bir suç altında toplanmıştır.¹¹⁶

VUK'un 341. maddesinde “vergi ziyainın”, 344. maddesinde de “vergi ziyai suçunun” tanımı yapılmıştır.¹¹⁷ Madde metninde vergi ziyainın; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik

116 Şenyüz, s.33.

117 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.84.

tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiş, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına engel teşkil etmediği vurgulanmıştır.

Vergi ziyayı suçunun ise, VUK'un 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına (vergi kaybına) sebebiyet verilmesi olarak tanımlandığı, fiilin ağırlık derecesine göre farklı oranlarda cezaların belirlendiği görülmektedir.

3.2.2. Suçun Oluşması

Vergi ziyayı suçunun oluşması esas olarak vergi kaybına sebep olunmasına bağlıdır. Vergi ziyayı suçu bir netice suçu olduğundan ve vergi ziyasının meydana gelmesi suçun unsurlarından olduğundan, ağırlığı ne olursa olsun yapılan hareket vergi ziyayı doğurmuyorsa, vergi ziyayı suçundan söz edilemez.¹¹⁸ Ayrıca bu özelliğinden dolayı öğretide *zarar suçu* (hareketin yöneldiği konuda bir zararın varlığının arandığı suç türü) kategorisinde değerlendirildiği görülmektedir.¹¹⁹

Vergi ziyasına sebebiyet veren fiil ne zaman gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin suç, vergi ziyasının meydana geldiği anda işlenmiş kabul edilir.¹²⁰ Mesela sahte fatura kullanımından kaynaklanan vergi ziyayı suçu, faturanın defter ve kayıtlara işlendiği tarihte değil, ilgili verginin beyan edilmesi gereken son günde meydana gelmiş sayılır. Zira vergi ziyasına bu tarih itibarıyla sebep olunmuştur. Bu durumda fiilin vergi ziyayı sonucu doğurduğu her vergi türü için ayrı vergi ziyayı suçu oluşmakta ve suç tarihleri vergi türüne göre değişiklik göstermektedir.

Vergi kaybına yol açan durumlar üç başlık altında toplanmaktadır.

118 Şenyüz, s.53.

119 Şenyüz, s.53.

120 Şenyüz, s.53.

3.2.2.1. Verginin Zamanında Tahakkuk Ettirilmemesi Veya Eksik Tahakkuk Ettirilmesi

Vergi mükellefi ve sorumlularına birçok ödevler verilmiştir. Yükümlünün vergilendirme ile ilgili ödevleri, esas olarak VUK'un 153 ila 257. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Burada belirtilen ödevlerden başka, gerek Vergi Usul Kanununun diğer kitap ve bölümlerinde, gerekse diğer vergi kanunlarında yükümlülere ödev olarak verilmiş görevler bulunmaktadır.¹²¹ Bu ödevlerin kısmen ya da tamamen yerine getirilmemesi çoğunlukla genel usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının verilmesine neden olmakta ise de, aynı zamanda verginin zamanında tahakkuk etmemesine ya da eksik tahakkuk etmesine de sebep olabilir. İşte vergilendirmeyle ilgili ödevlere tam olarak uyulmaması, verginin tam ve zamanında tahakkuk etmemesine, dolayısıyla vergi ziyana sebep olmuşsa bu durumda vergi ziyayı suçu meydana gelmiş olmaktadır.

Herşeyden önce tahakkuk kavramını açıklamakta yarar bulunmaktadır. Tahakkukun tanımı VUK'un 22. maddesinde yapılmıştır. Buna göre tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesini ifade eden bir durumdur, bir saptamadır.¹²² Beyana dayanan tarh işlemine karşı dava açılmayacağından vergi, tarh edilmesiyle birlikte tahakkuk etmektedir. Bu nedenle, beyana dayanan tarhta verginin tarhı ile tahakkuku kaynaşmış ve birleşmiş durumdadır.¹²³ Beyannameyi alan vergi dairesi bir tahakkuk fişi düzenleyerek vergiyi tahakkuk ettirir. Matrahın idare tarafından tespiti veya kanunda hazır olarak verilmesi üzerine gerçekleşen tarh işleminde ise tahakkuk; ihbarnamenin tebliğinden sonra yükümlünün tarh işlemine karşı uzlaşmaya başvurmamış, dava açmamış ya da dava açmakla birlikte davanın reddedilmiş (vergi idaresinin işleminin hukuka uygun olduğuna ve yükümlünün talebinin kabul edilmemesine karar verilmesi) olmasıyla meydana gelir.¹²⁴ Davanın açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini (tarh işleminin yürütülmesini) durdurur (İYUK m.27/3).¹²⁵ Yani davanın açılmasıyla, ayrıca bir karara gerek olmaksızın

121 Karakoç, s.453.

122 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.106.

123 Karakoç, s.242, Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.156.

124 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.157.

125 Candan, İYUK, s.645-648.

tahakkuk aşaması askıya alınmış olur, yargılama süresince vergi ve ceza tahakkuk etmez, dolayısıyla mükelleften vergi ve cezanın ödenmesi istenemez.¹²⁶

Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi (geç tahakkuk ettirilmesi),¹²⁷ verginin tam ve eksiksiz tahakkuk ettirilmekle birlikte süresinden sonra tahakkuk ettirilmesidir. Aslında, verginin zamanında tahakkuk etmemesi doğrudan doğruya vergi kaybına yol açmamaktadır. Çünkü, idare vergi alacağını geç de olsa tahsil edecek ve bu sebeple zarara uğramayacaktır. Ancak, buna rağmen kanun koyucu devlet alacağını belirsiz koşullara bağlamamak için vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesini de vergi kaybı olarak saymıştır.¹²⁸ Öte yandan, vergi ziyayı suçu bakımından vergi kaybı yalnız tahakkuk safhasıyla ilgili olup, tam ve zamanında tahakkuk ettirilmesi şartıyla verginin ödenmemesi ya da eksik ödenmesi vergi kaybına yol açmış sayılmadığından bu aşamada vergi ziyayı suçu oluşmaz.¹²⁹

Vergi ziyasının tanımında yer alan bir diğer durum verginin eksik tahakkuk¹³⁰ ettirilmesi olarak karşımıza çıkar. Verginin eksik tahakkuku, verilmesi gereken matrah içeren bir beyannamenin verilmemesi veya verilmekle beraber matrahın eksik beyan edilmesidir.¹³¹ Örnek verecek olursak; beyannamenin süresi içinde verilmesine karşın matrah gösterilmemesi, matrahın hesaplanmasıyla ilgili bilgilerin beyannamede yer almaması, beyannamede gösterilen matrahın hesaplanmasında muhasebe ve hesap hilesi yapılarak miktarının noksan beyan edilmesi gibi nedenlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesinde durum böyledir.¹³²

126 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.157-158.

127 Danıştay Bilgi Bankası; Dan.7.D., 14.02.1991, E:1987/3626, K:1991/646; “*Satış işlemlerinin yapıldığı dönemden sonraki dönemde beyan edilen KDV dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verildiği hk.*”, Erişim:“<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

128 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.87.

129 Danıştay Bilgi Bankası; Dan.9.D., 14.11.1995, E:1995/325, K:1995/2985, Erişim:“<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>”

130 Dan.7.D., 16.11.1990, E:1987/4184, K:1990/3566; “*Zamanından önce indirime konu edilen KDV dolayısıyla verginin noksan tahakkukuna ve ziyasına neden olduğu hk.*”

131 Şenyüz, s.55.

132 Candan, s.114.

Uygulamada, kimi zaman beyanname verilmemesine veya gecikilerek verilmesine karşın verginin yasal süresi içinde ödendiği görülmektedir. CANDAN, böyle bir durumda vergi kaybı (Hazine zararı) bulunmamakla birlikte, kanunun vergi ziyasına ölçüt olarak tahakkuku esas almasından hareketle, tahakkuk olmaksızın yapılan ödemenin gerçek anlamda bir vergi ödemesi olmadığı, vergi dairesine bırakılmış bir emanet gibi olduğu görüşüyle, VUK'un 341. maddesi anlamında vergi ziyasının bulunduğunu ileri sürmektedir.¹³³ Danıştayın bu olaya yaklaşımı karşı yöndedir. Danıştay Dördüncü Dairesi, 12.03.1990 tarih ve E:1987/4476, K:1990/430 sayılı kararında; “Vergiye doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle ve usule ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birinin yapılmamış veya eksik yapılmış olması tek başına vergi ziyasına neden olduğunu göstermeye yeterli değildir. Vergi ziyayı meydana gelip gelmediği ancak, tahsilat aşamasının yapılıp yapılmaması halinde söz konusu olabilir.... Beyannamenin geç verilmesi sadece şekli bir noksanlık olup bu fiilin karşılığı usulsüzlük cezası olup, bu tür cezalar Kanunda ayrıca düzenlenmiştir.” şeklindeki görüşüyle verginin tahsil aşamasını esas alarak vergi kaybını suçun temel unsuru saymıştır. Yüksek Mahkemenin anılan kararına göre beyannamenin yasal süresi içinde verilmemesi sebebiyle vergi zamanında tahakkuk etmemiş olsa bile verginin ödeme süresi içinde ve noksansız bir şekilde ödenmesi halinde vergi ziyası suçunun oluştuğu söylenemez.

Vergi ziyası suçu çoğunlukla serbest hareketli suç kategorisinde yer alır. Bu, şu anlama gelmektedir: Vergi ziyası suçunu meydana getiren fiiller kanunda sınırlı olarak sayılmadığından (doğrudan netice tanımlandığından), mükellef veya sorumluya ödev olarak yüklenen ve vergi kaybına yol açan her türlü fiil vergi ziyası suçunu meydana getirebilmektedir. Her ne kadar fiilin cezalandırmada geçerli ilkelerden açıklık ve belirlilik ilkesine ters düştüğü söylenebilirse de bu kapsamda fiillerin sayısız eylemle işleneceği düşünüldüğünde ölçüyü yerinde görmek gerekir.¹³⁴

Bağlı hareketli suçlarda ise; suça sebep olan eylem kanunda sayıldığından, suçun oluşması ancak kanunda belirtilen hareketin yapılmasıyla meydana gelir. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller yönünden durum bu şekildedir.

133 Candan, s.65.

134 Şenyüz, s.52.

3.2.2.2. Doğrudan Doğruya Vergi Kaybına Yol Açan Fiiller

Vergi Usul Kanunu “medeni durumun yanlış bildirilmesi” ile “haksız vergi iadesine neden olmayı” doğrudan doğruya vergi kaybının unsuru olarak kabul etmiştir.¹³⁵

Bazı durumlarda mükellefin şahsi, medeni halleri veya aile durumuna ilişkin bilgiler vergi matrahını etkileyebilmektedir. Mükellef tarafından beyan edilen bu bilgilerin gerçeğe aykırı olması halinde vergi eksik tahakkuk etmiş ise vergi kaybı gerçekleşmiş sayılmakta ve bu durum vergi ziyayı cezasını gerektirmektedir. Örneğin, mükellef sakat olmadığı halde sakat olduğu yönünde bilgi vererek sakatlık indirimi uygulanmasını sağlamış ve bu durum vergi idaresi tarafından tespit edilmişse eksik tahakkuk nedeniyle oluşan vergi kaybından dolayı ceza kesilir.

Kanun eksik tahakkuk sebebini mükellefin şahsi, medeni ve ailevi durumlarıyla sınırlandırmış değildir. VUK'un 341. maddesinde “...sair suretlerle...” denerek eksik tahakkuk nedenleri açık uçlu bırakılarak aslında her türlü hareketle vergi ziyayı yaratılmasının önü açılmıştır. Gelir vergisinde esnaf muaflığından yararlanma şartları hakkında yanıltıcı bilgi verme hali bu konuda verilebilecek örneklerdendir.¹³⁶

Vergi kaybına doğrudan doğruya sebep olan diğer bir durum ise; mükelleften tahsil edilen verginin haksız yere mükellefe geri verilmesine sebebiyet verme halidir.¹³⁷ Herhangi bir vergilendirme hatası olmadığı halde gerçek dışı beyanlarla hata hükümleri işletilerek ödenen verginin geri alınması bu duruma örnek verilebilir. Yine sahte gider belgesi kullanarak KDV indiriminden yararlanılması, mahsubu gereken vergiyle ilgili gerçeğe aykırı belgeler kullanılması, muvazaa yoluyla hukuki işlemin mahiyetinin gizlenerek (satışın bağış gibi gösterilmesi) vergi dışı bırakılması vs suretlerle vergi

¹³⁵ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.88.

¹³⁶ Şenyüz, s.57.

¹³⁷ Dan.7.D., 07.03.1988, E:1987/1686; “Defterlerindeki noter tasdikinin sahte olduğu anlaşılan şirketten almış olduğu faturalara dayanarak KDV iadesi alan yükümlünün vergi ziyasına neden olduğu hk.”

ziyayına yol açılabilir.¹³⁸

3.2.2.3. Kaçakçılık Suçu Oluşturan Fiillerle Vergi Kaybına Yol Açılması

VUK'un 344. maddesinde vergi ziyayı cezası belirlenirken, kaçakçılığa ilişkin VUK'un 359.maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi haline ayrıca değinilmiş ve bu halde vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller nitelik itibariyle daha ağır olduklarından, kanun koyucu bu fiillerle vergi kaybına yol açılmasını daha ağır şekilde cezalandırma yoluna gitmiştir. Zira bu fiiller çoğu kez vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılmaktadır. Kaçakçılık suçu oluşturan fiillere ilişkin açıklamalar ileriki bölümlerde yapılacaktır. Ancak, bu bölümle ilgili olarak şu hususu açıklığa kavuşturmakta yarar vardır. Vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak kesilebilmesi, failin ceza yargılaması sonucunda kaçakçılık suçundan mahkum olması koşuluna bağlı değildir. Vergi ziyayı suçunun idari nitelikte bir suç olması sebebiyle vergi idaresinin fiili kaçakçılığa yönelik olarak nitelemesi yeterli görülmektedir.

3.2.3. Uygulanacak Ceza

Vergi ziyayı cezası idari mali nitelikte bir ceza türüdür. Kanunda vergi ziyayı suçunun cezası, vergi aslına bağlı hesaplanan para cezası olarak belirlenmiştir.¹³⁹ VUK'un 344. maddesinde vergi ziyayı suçu işleyenlere kayba uğrattıkları vergi tutarı kadar vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür. Bu nedenle ceza tutarı sabit bir tutar olmayıp olaydan olaya değişebilen bir tutardır.

Vergi ziyayı cezasının arttırıldığı haller de öngörülmüştür. Yukarıda değinildiği üzere kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmişse vergi ziyayı cezası, kayba uğratılan verginin 3 katı tutarda kesilecektir. Bu hüküm sadece kayba uğratılan verginin yükümlüsüne/sorumlusuna uygulanır. Bunun dışındaki kişilerden

138 Candan, s.120-121.

139 Şenyüz, s.62.

kaçakçılığa iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı Kanunda belirtilmiştir.

Yasa maddesinde bir de cezayı azaltan duruma yer verilmiştir. Buna göre, kanuni süresi geçtikten sonra beyanname verilmesi halinde kayba uğratılan verginin yarısı kadar ceza uygulanır. Ancak, bu hükümden faydalanılması, beyanname verme tarihi itibarıyla mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış (incelemeye başlama anı mükellef nezdinde tutulan incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği andır)¹⁴⁰ ve mükellef dosyasının takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması koşuluna bağlanmıştır.

3.3. USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZASI

3.3.1. Tanım

Usulsüzlük suçunun tanımı VUK'un 351. maddesinde yapılmış, usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller ile verilecek cezalar ise VUK'un 352. maddesinde yer almıştır. Buna göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Usulsüzlük suçunda vergi kaybına yol açılmayıp sadece vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması durumu söz konusudur.

Usulsüzlük suçu, şekli anlamda bir suç türü olarak görünmekte ise de, mükelleflerin şekle dair kurallara uygun davranmasını sağlamaktaki esas amaç vergi kaybının oluşmasını önlemektir. Bu bakımdan usulsüzlük suçlarının kabulü ve cezalandırılmasında en önemli etken, verginin güven içinde toplanmasını sağlamaktır.¹⁴¹ Bu nedenle bu suçlar “tehlike suçu” kategorisinde değerlendirilmektedir. Tehlike suçlarında hareketin yönelik olduğu konunun gerçekten zarara uğraması şart değildir. Tehlike suçlarında zarar tehlikesinin meydana gelmesi suçun neticesi olarak kabul edilir.¹⁴²

140 Şenyüz, s.52.

141 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.109.

142 Şenyüz, s.70.

Bu bölümde incelenen usulsüzlük suçlarının bazı kaynaklarda “genel usulsüzlük” olarak adlandırıldığı görülmektedir. Her ne kadar Kanunda “genel” ibaresine yer verilmemiş ise de kanun koyucunun bir grup fiili esas olarak “özel” ismi kullanmış olmasının diğer grup fiillerin “genel” olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurduğu, aksi halde özel usulsüzlüğün (VUK 353-356. maddeleri) karşıtı olarak sadece usulsüzlük kavramını kullanmanın kavram karmaşasına sebep olma tehlikesini içinde barındırdığı savunulmaktadır.¹⁴³

3.3.2. Suçun Oluşması

Usulsüzlük suçu, vergi kanunlarının yükümlüye yüklediği bazı ödevlerin yerine getirilmemesinin bir sonucudur.¹⁴⁴ Vergi hukukunda iki tür yükümlülükten söz edilir. Bunların ilki ve esas olanı, yükümlü veya sorumlunun vergi borcunu kanunlarda öngörülen zamanda, tutarda ve biçimde ödemesi şeklindeki ödev olup *maddi yükümlülük* olarak adlandırılır. İkinci tür yükümlülük ise *şekli yükümlülük* olup, yerine getirilmesi gereken usul ve biçime ilişkin ödevleri ifade eder.¹⁴⁵ İşte, kanunlarda yapılması öngörülen vergiye ilişkin şekli ödevlerin yapılmaması usulsüzlük suçunun oluşması için yeterlidir.

Yapılmadığı takdirde suça konu olan ödevler genel hatlarıyla VUK'un 352. maddesinde sayılmıştır ancak, bu ödevlerin ne zaman ve ne şekilde yerine getirilmesi gerektiği başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere vergiye ilişkin temel kanunlarda düzenlenmiştir. Dolayısıyla, bu ödevlerin yerine getirilmesi vergi türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin; vergi beyannamesini verme ödevi gelir vergisinde farklı katma değer vergisinde farklı süre ve usullere tabidir.

Usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller VUK'un 352. maddesinde iki derece olarak gruplandırılmış, cezaları ise Vergi Usul Kanununa bağlı cetvelde yer almıştır. İkinci derece kapsamındaki hareketler, birinci derece kapsamındaki hareketlere göre idari düzeni daha az ihlal eden ve vergi ziyana yol açma yolunda daha az tehlike arz eden

143 Şenyüz, s.69.

144 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.108.

145 Karakoç, s.343.

hareketler olarak değerlendirilebilir.¹⁴⁶ Ceza miktarlarına bakıldığında da birinci derece usulsüzlüklerin, ikinci derece usulsüzlüklere göre daha ağır tutarda cezalandırıldığı görülmektedir. Kanunun sistematığına bağlı kalınarak usulsüzlük suçları derece sırasıyla aşağıda incelenmektedir.

3.3.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller şunlardır:

1- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi

Bu fiil beyana dayanan vergiler için geçerli olup, beyanname verme mükellefiyetinin bulunmadığı durumlarda bu fiilin işlenmesi mümkün değildir.¹⁴⁷

Türk vergi sistemi, istisnaları olmakla birlikte, beyan esasına dayanmaktadır. Başka bir deyişle vergiler, kural olarak yükümlünün beyanı üzerinden tarh edilmektedir.¹⁴⁸

Beyan usulüne göre mükellef veya vergi sorumlusu vergi matrahını kanunda belirtilen esaslara göre saptayarak vergi dairesine yazılı olarak bildirmektedir. Vergi dairesi sadece beyanname ile bildirilen matrahın doğruluğunu denetlemekle yetinmektedir. Beyan usulü M. Duverger'in dediği gibi mükellefin itirafına dayanmaktadır. Bu usulün yararı; mükellefin vergi matrahının tam ve doğru miktarını herkesten daha iyi bilecek durumda olması, sakıncalı yönü ise; mükellefe oldukça karmaşık ve zor bir görev verilmesi ve mükellefin itirafının her zaman içten olmayabilmesidir.¹⁴⁹

O zaman, beyan usulü uygulamasının başarısı bakımından yapılması gereken şey, vergi idaresinin; yasalara saygılı davranan veya davranmayan mükellefleri izlemesi, ortaya çıkartması ve gerektiğinde haklarında yasal işlem yapmasıdır. Bir başka

146 Şenyüz, s.71.

147 Şenyüz, s.71.

148 Karakoç, s.350.

149 Kırbaş, s.89.

ifadeyle beyan sistemi, etkin bir vergi idaresini gerekli kılmaktadır.¹⁵⁰

Mükellef ya da sorumlunun düzenlediği beyanname ya bizzat vergi dairesine gidilerek elden verilir ya da postayla veya elektronik ortamda gönderilir. Her iki halde de vergi dairesi beyannameyi inceleyerek gerekli denetimi yapar ve tahakkuk fişi düzenler.¹⁵¹ Vergi sistemimizde kullanılan beyannamelerden bazıları; yıllık beyanname, muhtasar beyanname, münferit beyanname ve özel beyannamedir.¹⁵²

Beyan usulüne tabi vergi ve harçlarda beyannamenin yasal süresi içinde verilmemesi birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir. Bu fiil beyannamenin hiç verilmediği halleri de kapsamaktadır. Beyannamenin yasal süresinde verilmiş sayılabilmesi için yetkili vergi dairesine verilmiş olması ve kanunda veya idari metinlerde öngörülen şekil ve usul kurallarına uygun bulunması gerekir.¹⁵³ Beyannamenin süresinde verilmemesi ile hiç verilmemesi arasında usulsüzlük cezası yönünden bir fark bulunmamaktadır.¹⁵⁴ Ayrıca, bu fiil (beyanname verilmemesi) beyannamenin içeriği ile ilgili bulunmadığından¹⁵⁵ ilgili dönemde vergi matrahı oluşup oluşmadığına bakılmaksızın ceza uygulanır. Çünkü, matrah çıkmaması beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

VUK'un 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla sonradan verilen beyanname yasal süresi içinde verilmiş olmadığından usulsüzlük cezası kesilmesine engel değildir.¹⁵⁶

2- Kanunen tutulması mecburi defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması

Defter tutmaktan amaç, ticari işletmenin ekonomik ve mali durumunu, borç ve

150 Akdoğan, s.62.

151 Kırbaş, s.99.

152 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.101.

153 Candan, s.232.

154 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.110.

155 Şenyüz, s.87.

156 Candan, s.233.

alacak ilişkilerini, her iş yılı içinde elde edilen sonuçlarını tespit etmektir.¹⁵⁷ Bu çerçevede defter veya defterler üzerinden mükellefin kendisinin veya ilişki halinde bulunduğu kişilerin hesap durumlarını görmek mümkün olur.¹⁵⁸

VUK'un 172 vd maddeleri bazı yükümlülere defter tutma ödevi yüklemiştir. Buna göre defter tutma ödevi olan yükümlüler; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir. Defter tutma mecburiyetinin uygulanmayacağı yükümlüler ise; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü olarak tesbit edilenler ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Tutulması zorunlu olan defterler mükellef türlerine göre değişkenlik göstermektedir. Ticari kazanç elde eden kişi ve kurumlar (tüccarlar) defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıfa dahil olan tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasında tutulacak defterler; “yevmiye defteri”, “defter-i kebir” ve “envanter defteri” olmak üzere üç tanedir. İşletme hesabı esasında ise gider ve hasılat kayıtlarını ihtiva eden “işletme hesabı” defteri tutulur.

Ayrıca, yukarıda sayılanlara ek olarak; birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat işleriyle uğraşanlar (sınai müesseseler) “imalat defteri”; birinci veya ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar "bitim işleri defteri" tutmak zorundadırlar. Faaliyet türüne göre diğer mükelleflerden ise serbest meslek erbabı “serbest meslek kazanç defteri”, zirai kazanç sahipleri de “çiftçi işletme defteri” tutarlar.

Kanun koyucu defter tutma zorunluluğuna uyulmamasını usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller arasında düzenlemiştir. Buradaki defter tutmamaktan kasıt; defter alınıp tasdik ettirilmesine rağmen defterlerin işlenmemesi¹⁵⁹ veya defterlerden herhangi birinin temin edilmemiş olması veyahut yanlış defter (örneğin; bilanço esası yerine işletme

157 Şenyüz, s.73.

158 Şenyüz, s.73.

159 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.111.

esasına göre) tutulmuş olmasıdır.¹⁶⁰ Diğer taraftan, tutulması gereken defterlerin birden fazla olması halinde (örneğin; bilanço esasında yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri) kaç tanesi tutulmamış olursa olsun suç bir defa meydana gelmiş kabul edilir.¹⁶¹

3- Kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması

Vergi kanunları defter ve belgelerin hangi hükümlere göre düzenleneceğini ve kayıtların hangi belge ve esaslara göre yapılacağını açıklamış, bazı konularda da sınırlı olarak Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi vermiştir.

Mükellefler, gerçekleştirdikleri mali olayları VUK'da veya bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idarece yapılan düzenlemelerde öngörülen şekil kurallarına uygun olarak tanzim edecekleri belgelerle tevsik etmek ve bu belgeleri tutmak zorunda oldukları defterlere, yine VUK'da ve söz konusu idari düzenlemelerde öngörülen şekil ve usul kurallarına uygun olarak ve noksansız bir biçimde kaydetmekle yükümlüdürler.¹⁶²

Belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır.¹⁶³ Belge düzeninin; işlemlerin belgeye bağlanmış olması nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi, vergi denetimini kolaylaştırması ve yükümlü bakımından ispat vasıtası olarak kullanılması gibi işlevleri vardır. Öte yandan belge düzeni, beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır.¹⁶⁴ Mükelleflerin, beyan ettikleri matrahın saptanmasına ilişkin gelir ve giderleri belgeye bağlamaları zorunludur.

Belge düzeni ilke olarak vergilendirmeye konu olan her türlü işlemin belgeye bağlanmasını gerekli kılmaktadır. Ancak, bazı işlemler vardır ki, bunların belge

160 Candan, s.235-236.

161 Şenyüz, s.72.

162 Şenyüz, s.73.

163 Karakoç, s.379.

164 Kırbaş, s.76.

düzenine bağlanması mümkün olamamaktadır.¹⁶⁵ Belgelendirme zorunluluğunun istisnalarına VUK'un 228. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutlak olmayan müteferrik giderler, vesikasının teminine imkan olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmaz.

Kayıt ve belge düzeni kapsamında tanzim edilmesi gereken belgeler VUK'un 229 ila 252. maddelerinde açıklanmıştır. Bu belgelere ilişkin bilgilere ilerideki bölümlerde yer verilecektir.

Usulüne uygun olarak tutulan kanuni defterler ve düzenlenmek zorunda olan belgeler, denetimler sırasında sahibi lehine delil teşkil ederler ve aksi kanıtlanıncaya kadar bu belgelerin gerçek ilişkiyi yansıttığı kabul edilir. Bir başka deyişle “doğruluk karanesi”¹⁶⁶ ya da “ilk görünüş karanesi” olarak adlandırılan karineden yararlanırlar.¹⁶⁷ Bu durum ceza hukuku yönünden “suçsuzluk karanesi”¹⁶⁸ olarak tanımlanan ilkeyle de ilintilidir. Ancak, VUK'da öngörülen şekil şartlarına ve diğer usullere uymayan ve dolayısıyla güvenilirliğini kaybeden (ihticaca salih olmayan) defter ve belgeler, delil olma niteliklerini kaybederler.¹⁶⁹ Dolayısıyla defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin vergi incelemesi yapılmasına uygun bulunmaması halinde usulsüzlük suçu işlenmiş olmaktadır.

Fiilin kanundaki düzenleniş şekline bakıldığında kapsamının çok geniş olduğu ve objektif bir ölçüsünün bulunmadığı dikkat çekmektedir. Özellikle “usulsüzlük” ve “karışıklık” kavramlarıyla ne anlaşılması gerektiği ne derecede usulsüzlük ve karışıklığın kanunun öngördüğü ihlal olarak değerlendirileceği her olay bazında tartışılabilir bir husustur.¹⁷⁰ Bununla birlikte, belgelerden yararlanarak defter kayıtlarını kontrol eden inceleme elemanı vergi matrahını doğru ve kesin olarak hesaplayamıyorsa, bunun nedeni de defter kayıtları ve belgelerdeki noksanlık,

165 Karakoç, s.381.

166 Şenyüz, s.73.

167 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.112; Dan.VDDK., 12.11.2004, E:2004/89, K:2004/138

168 Candan, s.39.

169 Edizdoğan, s.112.

170 Şenyüz, s.73.

usulsüzlük ve karışıklık ise fiil gerçekleşmiş sayılır.¹⁷¹

Defter kayıtlarının ve belgelerin *noksan* olması, kanunda belirtilen usul hükümlerine göre kayıtların tutulmasında eksiklik yapılması, belgelerin esaslı şekil şartlarında eksiklik bulunması, defter kayıtlarına esas alınan belgelerin ibraz edilmemesi veya mevcut olmaması durumlarını ifade eder. Kayıt ve belgelerin *usulsüz* olması, diğer usul hükümlerine (esaslı sayılmayan) aykırı olmasını; *karışık* olması ise görünüş itibarıyla normal kabul edilemeyecek ya da kayda esas alınamayacak nitelikteki durumların var olmasını ifade eder.¹⁷² Ancak, her türlü noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıkların suç teşkil ettiği söylenemez. Bunun için kanunda yer verilen ölçü, bu noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıkların *doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede* olması gereğidir. Tabiki bu durumun varlığını vergi idaresi ortaya koyacaktır.¹⁷³

4- Ekim sayım beyanında bulunma davetine uymama

Ekim ve sayım beyanı, VUK'un 243 vd maddelerinde zirai kazanç yükümlüleri için getirilmiş bir ödevdir. Buna göre Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesindeki işletme büyüklüklerinin üstünde zirai işletmesi bulunan çiftçilerin işletmenin bulunduğu yer muhtarlığına başvurarak zirai faaliyetlerine ilişkin ekili dikili arazinin genişliği, beslenen hayvan sayısı gibi bilgileri beyan ederler. Muhtar ve ihtiyar heyeti bu beyanların doğruluğunu inceleyerek beyanda bulunmayanları beyanda bulunmaya, beyanı gerçeğe aykırı olanları ise beyanlarını düzeltmeye davet eder. Bu davete uymayan çiftçiler hakkında ilgili muhtarlığın bildirmesi üzerine vergi dairesince birinci derece usulsüzlük cezası uygulanır.

Süresinde beyanda bulunmayan veya gerçeğe aykırı beyanda bulunan çiftçilerin beyanda bulunmaları için davet edilmeleri, fiilin işlenmiş sayılması açısından ön şart olarak düzenlenmiştir. Davet üzerine 15 günlük süreyi eylemsiz geçiren çiftçilere ceza verilecektir. İşte suçun fiili, ikinci ek süre olarak adlandırılabilir süre içinde beyanda

171 Şenyüz, s.74.

172 Şenyüz, s.73-74.

173 Şenyüz, s.74.

bulunulmamasıdır.¹⁷⁴

5- Kayıt nizamına (düzenine) ilişkin kanun hükümlerine uyulmaması

Kayıt nizamı, defter tutulmasına (defterlere yapılacak kayıtlara) ilişkin kuralları ifade etmekte olup, VUK'un 215 ila 219. maddelerinde bu kuralların neler olduğu hüküm altına alınmıştır. Kayıt nizamına ait hükümler başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

- Defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla defterlerde başka dilden kayıtlar da yapılabilir. Ayrıca, kayıtlarda Türk harflerinin kullanılması zorunludur. Bu zorunluluk VUK'da bulunmayıp 1353 sayılı Türk Harflerinin Kabul ve Tatbiki Hakkında Kanunun 2. maddesinde yer almaktadır.¹⁷⁵ Bu kural anılan maddede; “Bu Kanunun neşri tarihinden itibaren Devletin bütün daire ve müesseselerinde ve bilcümle şirket, cemiyet ve hususi müesseselerde Türk harfleriyle yazılmış olan yazıların kabulü ve muameleye konulması mecburidir.” şeklinde ifade edilmiştir.
- Kayıt ve belgelerde Türk para birimi olan “Türk Lirası”nın kullanılması zorunludur. VUK'un 215/2-a maddesinde yer alan bu kurala benzer bir hükme 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 75. maddesinde; “...envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır.” şeklinde yer verilmiştir. Öte yandan, yabancı para biriminin kullanılmasına ihtiyaç duyulması halinde Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, belgelerin yabancı para birimine göre de düzenlenmesine imkan tanınmış, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartının aranmayacağı VUK'un 215. maddesinde belirtilmiştir.

174 Şenyüz, s.75.

175 Şenyüz, s.75-76.

- Kayıtların defterlere mürekkeple veya makineyle yazılması zorunludur. Aynı işlevi gören kopye kağıdı kullanılması, ıstampa ve sair damga aletleriyle kopye konulması da mümkündür.
- Kayıtların hatalı yapılması durumunda düzeltilmesine imkan tanınmakla birlikte bu düzeltmenin nasıl yapılacağı kurala bağlanmıştır. Buna göre, hatalı kayıtlar muhasebe ilkelerine göre düzeltilecektir. Hatalı rakam ve yazılara ilişkin düzeltme ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılacaktır. Defterlere geçirilen bir kaydın kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirilmesi ise yasaktır.
- Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yok edilemez.
- Muamelelerin defterlere kaydedilmesi gereken zamana sınırlama getirilmiştir. VUK'un 219. maddesinde yer verilen ifadeyle; muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez. Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine ise muameleler günü gününe kaydedilir.
- Kayıtlarda uluslararası rakamlar kullanılmalıdır. Türk harflerinin kullanılmasında olduğu gibi bu zorunluluk da VUK'da yer almaz. Bu kural 1288 sayılı Beynelmilel Erkamın Kabulü Hakkında Kanundan kaynaklanmaktadır. Buna göre gerçek ve tüzel kişilerin yazışmalarında ve

hesap kayıtlarında uluslararası rakamların kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.¹⁷⁶

Yukarıda belirtilen kayıt düzenine ilişkin hükümlere uyulmaması usulsüzlük cezasını gerektirir. Ancak, aynı takvim yılı içinde ve inceleme tarihine kadar tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılarak tek bir ceza kesilir. Burada suçların birleşmesine yönelik özel bir hüküm getirilmiştir. Örneğin aynı inceleme döneminde yükümlü hem kayıtların Türkçe tutulması kuralına hem de defterde boş satır bırakılmaması kuralına uymamışsa bu iki fiil yasa gereği tek fiil gibi cezalandırılır. Yine, inceleme tarihi üç takvim yılını kapsıyor ve her takvim yılı itibarıyla birden fazla kayıt nizamına ilişkin ihlal varsa ihlallerin sayısı ne olursa olsun her bir takvim yılı için usulsüzlük suçunun tek işlendiği kabul edilecektir.¹⁷⁷ Aynı şekilde, yıl içinde yapılan incelemenin tarihinden sonra gerçekleştirilen usulsüzlükler de ayrı usulsüzlük eylemi sayılır.¹⁷⁸

Kayıt nizamına ilişkin olmakla birlikte Türk harflerinin ve uluslararası rakamların kullanılması zorunluluğuna uyulmaması fiilleri kayıt nizamına aykırılık olarak değerlendirilememektedir. Zira bu fiiller, VUK'un 215 ila 219. maddelerinde belirtilen kayıt kuralları arasında sayılmamaktadır. Bu nedenle bu başlık altında değil, yukarıda açıklanan “tutulması mecburi defterlerden herhangi birinin tutulmaması” fiili içinde değerlendirilmesi yerinde olur.¹⁷⁹

6- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi

Mükelleflerin bildirme ödevlerinin ilki VUK'un 153. maddesinde düzenlenen işe başlamanın bildirilmesine ilişkindir. Yükümlülerin işe başlaması, vergi dairesi ile sürekli bir ilişki bağının kurulması sonucunu doğurmaktadır. Bu bakımdan yükümlüler işe başladıklarını vergi dairesine kendiliklerinden bildirmekle ödevlidir.¹⁸⁰ Kanuna göre; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, Kurumlar Vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları

176 Şenyüz, s.76.

177 Şenyüz, s.76-77.

178 Candan, s.245.

179 Şenyüz, s.76.

180 Karakoç, s.344.

işe başlama keyfiyetini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

VUK'un 168. maddesine göre işe başlama bildirimleri; *gerçek kişilerde* işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, *şirketlerde* ise şirketin kuruluş aşamasında işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Ticaret sicil memurlukları kurumlar vergisi mükellefi olup da tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirmekle yükümlüdür. Ticaret siciline tescil şirketler için işe başlama göstergesi olduğundan, bu ilişki esas alınarak şirketlerde işe başlamayı bildirme yükümlülüğü ticaret sicil memuruna yüklenmiştir. Dolayısıyla işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin ceza hükümleri bu yükümlülüğü yerine getirmeyen sicil memuru hakkında uygulanır.¹⁸¹ Şirketler dışında kalan ve dolayısıyla ticaret siciline kayıt edilmek durumunda olanlar için bildirim yükümlülüğünün tüzel kişiliğe ait olacağına şüphe yoktur.¹⁸²

Kanunda işe başlamanın göstergeleri tüccarlar ve serbest meslek erbabı için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bir iş yeri açmak, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak veya kazançları basit usulde tesbit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak hallerinden herhangi biri tüccarlar yönünden (VUK m. 154); muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak ya da serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesi ise serbest meslek erbabı için (VUK m. 155) işe başlamanın göstergesi olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca, işe başlama bildirimlerinin yazılı olarak yapılacağı, defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanların bildirmeleri sözle yapabileceği, bu durumun tutanakla tesbit olunacağı VUK'un 169. maddesinde belirtilmiştir. Yine VUK'un 170. maddesinde; yazılı bildirmelerin posta ile taahhütlü

181 Şenyüz, s.78.

182 Şenyüz, s.78.

olarak gönderilmesi imkanı getirilmiş, bu takdirde postaya verme tarihinin vergi dairesine verilme tarihi yerine geçeceği ifade edilmiştir.

Mükellef ve sorumluların işe başlamayı bildirme ödevini yukarıda açıklanan sürelerde ya da hiç yerine getirmediklerinin tespiti halinde birinci derece usulsüzlük cezası verilir.

7- Tasdiki mecburi defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi

Mükellefler faaliyet türlerine uygun düşen defterleri tutmaları yanında bunların bazılarını tasdik ettirmek zorundadırlar.¹⁸³

Mükelleflerin bu defterlere istedikleri zaman istedikleri gibi ilaveler yapma, kimi sayfalarını yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kimi kayıtları vergi ziyana neden olacak biçimde sonradan değiştirme olanağına sahip olmamaları gerekir. Tasdik zorunluluğu, bu sonucu sağlamaya yönelik önlemlerden biridir.¹⁸⁴

VUK'un 220. maddesi gereğince tasdik zorunluluğu getirilen defterler;

- Yevmiye ve envanter defterleri,
- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- İmalat ve istihsal vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil),
- Nakliyat vergisi defteri,
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri olarak sıralanmıştır.

Yukarıda sayılan defterlerin yerine tutulması uygun görülen defterlerin de tasdik ettirilmesi mecburidir. Örneğin; serbest meslek kazanç defterindeki bilgileri içermek koşuluyla hekimlerin tuttuğu protokol defteri böyledir.¹⁸⁵

183 Şenyüz, s.78.

184 Candan, s.246.

185 Şenyüz, s.79.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da bazı defterlerin tutulması zorunlu olmakla birlikte onaylatırılmasının zorunlu olmadığıdır. Bilanço esasına tabi olan tüccarların tutmak zorunda oldukları defteri kebir buna örnektir.¹⁸⁶

Tasdik zamanına gelince, VUK'un 221 ve 222. maddelerinde işletmenin ve defterin durumuna göre farklı süreler öngörülmüştür:

- Ötedenberi işe devam edenler yeni yılda (dönemde) yeni defter kullanacaklarsa defterin kullanılacağı yıldan (dönemden) önce gelen son ayda tasdik işlemini yaptırmalıdır. Bu tasdike yenileme tasdiki adı verilir.¹⁸⁷
- Ötedenberi işe devam edenler yeni yılda (dönemde) eski yıl defterlerinin dolmaması nedeniyle eski yıl (dönem) defterini kullanmaya devam edeceklerse defterin kullanılacağı yılın (dönemin) ilk ayı içinde tasdik işlemini yaptırmaya mecburdurlar. Bu tasdike ise devam tasdiki adı verilir.¹⁸⁸
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edilenlerin, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik işlemini yaptırmaları gerekir.
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde defterlerini tasdik ettirmelidirler.
- Tasdike tabi defterlerin yıl içinde dolması veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce onaylatmaya mecburdurlar.

186 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.116.

187 Şenyüz, s.79.

188 Şenyüz, s.79.

Defterlerin tasdik işlemi, tasdik makamının resmi mührüyle sayfaların mühürlenerek birbirini takip eden sayılarla numaralandırılmasını ve defterin ilk sayfasına tasdik şerhinin yazılmasıyla yerine getirilir. Tasdik şerhi; defter sahibinin adı ve unvanı ile bağlı olduğu vergi dairesi, iş adresi, işin türü, defterin türü ve kaç sayfadan ibaret olduğu, kullanılacağı hesap dönemi, tasdik tarih ve numarası ile tasdik makamının resmi mühür ve imzasını ihtiva eder.

Tasdik makamı VUK'un 223. maddesinde; defter sahibinin iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği olarak belirtilmiştir. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında ise, noter tarafından tasdik edilebileceği gibi şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru tarafından da tasdik edilebilir.

Ceza kesilebilmesi için yukarıda “tasdik zamanı” bahsinde belirtilen kanuni süreler içinde defterlerin tasdik ettirilmemesi yeterli değildir. Yasa hükmünde defter tasdiki için kanuni sürenin sonundan başlamak üzere bir aylık ek süre tanınmıştır. Birinci derece usulsüzlük cezası bir aylık ek süre içinde tasdik işlemi yaptırılmadığı takdirde kesilir. Kanun koyucu bir aylık ek süre geçtikten sonra yapılan tasdikleri hiç yapılmamış gibi muameleye tabi tutmuştur.¹⁸⁹ Dolayısıyla her iki durumda da birinci derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Defterlerin 1 aylık ek süre içinde tasdik ettirilmesi halinde ise tasdikin geç yapıldığı kabul edilerek ilerideki bölümlerde açıklanacak olan ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Ayrıca, kanunda defter tasdikine yetkili olanlar dışındaki kişi ve makamlarca yapılan tasdik işlemlerinin geçersiz olduğu, yani hiç tasdik ettirilmeme sonucunu doğurduğu ileri sürülmektedir.¹⁹⁰

189 Şenyüz, s.80.

190 Candan, s.249.

8- Diğer ücretlerin vergisinin zamanında tarh ettirilmemesi

Diğer ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 64, 109 ve 110. maddelerinde yer almıştır. Bu gruptakiler beyanname esasına tabi olmayıp gelirleri asgari ücrete bağlı olarak hesaplanır. Diğer ücretlerde tarh zamanı hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayı (Şubat), takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir aylık dönemdir. Diğer ücret sahipleri, tarh zamanlarında vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

Yukarıda açıklandığı üzere diğer ücretliler grubuna giren Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi karnelerini süresi içinde bağlı buldukları vergi dairesine göstererek vergilerini tarh ettirme zorunluluğuna uymamaları halinde haklarında birinci derece usulsüzlük cezası uygulanır.

9- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süre içerisinde verilmesi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 9. maddesinde beyanname verme süreleri veraset ve intikale ilişkin durumlara göre farklılık arz eder tarzda düzenlenmiş, VUK'un 342. maddesinde ise bu beyan sürelerine 15'er günlük iki ek süre daha eklenmiştir.

VİV beyannamesinin yukarıda sözü edilen ikinci ek süre içinde verilmesi halinde VUK'un 352/11 maddesindeki tanıma uygun olarak birinci derece usulsüzlük suçu gerçekleştiğinden buna göre ceza kesilir. Ancak, bu bend uyarınca ceza kesilebilmesi 15 günlük birinci ek sürenin beyanda bulunulmadan geçirilmesi ve idarece mükellefe bu hususta tebligat yapılmasına bağlıdır. Dolayısıyla birinci ek süre dolduktan sonra ancak idarece henüz ek süre verilmesine dair tebligat yapılmadan önce beyannamenin verilmesi durumunda birinci derece değil aşağıda açıklandığı üzere ikinci derece usulsüzlük cezasının uygulanması gerekir.

3.3.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

İkinci derece usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller şunlardır:

1- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süre içerisinde verilmesi

Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süresi ve usulü yukarıda birinci derece usulsüzlüklerin anlatıldığı bölümde açıklanmıştı. Buna göre beyannamenin, normal beyan süresinin sonundan itibaren 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi halinde ikinci derece usulsüzlük suçu işlenmiş olur. Burada ek süre kanuni sürenin bitmesiyle kendiliğinden işlemeye başlamakta olup birinci derece usulsüzlük suçunda olduğu gibi idarece bir tebligat yapılması zorunluluğu yoktur.

2- Ekim sayım beyanlarının zamanında veya doğru şekilde yapılmaması

Zirai kazanç yükümlüleri için getirilen ekim sayım beyanı ödevine daha önce değinilmişti. Buna göre ekim sayım beyanına ilişkin davete uyulmaması (hiç beyanda bulunmama) birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmekte iken, süresinde beyanda bulunulmaması (beyan süresi geçtikten sonra beyanda bulunulması) ya da düzeltmeleri de kapsayacak şekilde süresinde olmakla birlikte yanlış veya eksik beyanda bulunulması hallerinde ikinci derece usulsüzlük cezası öngörülmektedir.

3- İşe başlama haricindeki bildirimlerin zamanında yapılmaması

Mükelleflere çeşitli hususlarda bildirimde bulunma ödevleri getirilmiştir. Bu ödevler genel olarak VUK'un 153 ila 169. maddelerinde sayılmış olup, bunlardan işe başlamayı bildirme ödevi, birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmesi nedeniyle yukarıdaki bölümde incelendiğinden bu bölümde diğer bildirim ödevleri ele alınacaktır.

İşe başlama dışında bildirilmesi zorunlu olan diğer hususlar aşağıda sayılmıştır:

- Bilinen işyeri veya ikamet yeri adreslerinin değiştirilmesi,
- Yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği veya

mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette iş değişikliği yapılması,

- İşyeri sayısındaki değişiklikler,
- İşin bırakılması,
- Bina ve arazinin genel tahrirde unutulmuş olması, kullanım tarzının değişmesi, inşaatın bitmesi, taksim ve ifraz edilmesi.

İş bırakma VUK'un 161. maddesinde tarif edilmiştir. Buna göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebeple geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz. Ölüm, tasfiye ve iflas da işi bırakma hükmündedir. Ölüm, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. Tasfiye ve iflas hallerinde ise, gerek tasfiye veya iflas kararlarını gerekse tasfiye veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirme ödevi tasfiye memurları ile iflas dairesine verilmiştir.

Yapılması gereken bildirimler için öngörülen kanuni süre, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten başlayarak bir ay, bina ve araziyle ilgili olarak yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde tadili gerektiren durumun meydana geldiği tarihten itibaren iki aydır.

Bildirimlerin yazılı yapılması ve posta yoluyla gönderilmesi hakkında yukarıda “işe başlamanın bildirilmesi” bahsinde yapılan açıklamalar, bu kısımda yer verilen “diğer bildirimler” için de geçerlidir.

İşe başlama dışında bildirim zorunluluğu getirilen ve yukarıda sayılan diğer ödevlerin kanunda belirtilen süreler içinde yapılmaması ikinci derece usulsüzlük cezası verilmesine neden olacaktır. Söz konusu bildirimler içerisinde adres değişikliği ile ilgili bildirim yükümlülüğünün diğerlerine nazaran çok daha geniş bir yükümlü kesimini

ilgilendirdiğini belirtmek gerekir.¹⁹¹

4- Vergi karnesinin belirlenen süre içinde alınmaması

Bazı gelir vergisi mükellefleri için vergi karnesi alınması zorunlu tutulmuştur. VUK'un 247 vd maddelerinde vergi karnesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Vergi karnesi mecburiyeti getirilen mükellefler vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar. Mükellefiyete müessir olacak değişiklikler de aynı esaslara göre karneye işaret ettirilmelidir. İbraz veya değişikliği karneye işletme süresi, işe başladıktan veya değişikliğin vukuundan itibaren bir aydır.

İşte vergi karnesinin bir aylık kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde alınmaması halinde ikinci derece usulsüzlük suçu işlenmiş olur. Kanunda suçu oluşturan fiil karnenin alınmaması şeklinde ortaya konulmuş ise de, fiilin “alınmama” yerine “ibraz edilmeme” şeklinde ifade edilmesi daha doğru olurdu.¹⁹²

5- Tasdiki mecburi defterlerden herhangi birinin geç tasdik ettirilmesi

Vergi Usul Kanunu uyarınca tasdik ettirilmesi zorunlu defterler ile tasdik zamanı hakkında yukarıdaki bölümde açıklama yapıldığından bu bölümde tekrar mahiyetinde açıklama yapılmayacaktır.

Onay için öngörülen kanuni süre içinde tasdik işlemi yaptırılmamış olmakla birlikte kanuni sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde defterler tasdik ettirilmiş ise tasdik geç yaptırıldığı kabul edilir ve bu gecikme nedeniyle yükümlü hakkında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

191 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.119.

192 Şenyüz, s.83.

6- Vergi beyannamesi, bildirim ve belgelerin kanuni şekil ve düzenlemelere uymaması

Gerek maddi gerek usul kuralları vergi beyannameleri, bildirimler ve belgeler (fatura vs) için şekle ve içeriğe yönelik belirlemeler yapmışlardır.¹⁹³ Ayrıca Maliye Bakanlığına belgelerin şekil, içerik ve ihtiva etmesi gereken zorunlu bilgileri belirleme ile düzenlenmesi zorunlu olan yeni belgeler getirme yetkisi verilmiştir.

Yukarıda belirtildiği gibi vergi kanunlarında veya başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere vergi kanunları ile öngörülen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yapılan idari düzenlemelerde yer alan beyanname, bildirim ve belgelerle ilgili şekil kurallarına uyulmaması VUK'un 352. maddesinin 2. fıkrasının 7. bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük suçunu oluşturur. Bahse konu düzenlemelerin çok çeşitli olması ve dönem dönem değişkenlik göstermesi sebebiyle bu bend uyarınca suç teşkil eden fiilleri tek tek saymak mümkün bulunmamaktadır. Ancak, birkaç örnek verilecek olursa; vergi beyannamesine bilanço, hesap özeti gibi belgelerin eklenmemesi, mal ve hizmet alış ve satışlarına ilişkin bildirimlerin yapılmaması, elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğuna uyulmaması gibi fiiller sayılabilir.

Öte yandan, ihlal kaç bağımsız belge itibarıyla yapılıyorsa o kadar fiil meydana gelmiş kabul edilir.¹⁹⁴

Ayrıca, kanunda ve idari düzenlemelerde öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler, VUK'un 227. maddesi hükmü gereğince hiç düzenlenmemiş sayılır. Hiç düzenlenmemiş sayılma, ilgili belgenin verilmemiş, alınmamış, kullanılmamış ve bulundurulmamış olması sonucunu doğurur. Bu sonuç eylemin niteliğini değiştirmektedir. Bu nedenle, söz konusu aykırılıklar ikinci derece usulsüzlük değil özel usulsüzlük teşkil eder. VUK'un 227. maddesindeki bu hüküm, VUK'un 352. maddesinin 2. fıkrasının 7. bendinin uygulama alanını daraltmaktadır.¹⁹⁵

193 Şenyüz, s.83.

194 Şenyüz, s.84.

195 Candan, s.258.

7- Bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi (hesap ve işlemlerin doğruluğunu bozmamak şartıyla)

Tutulması zorunlu olan defterlerle, korunması zorunlu olan belgelerin yetkililere istendiği halde gösterilmemesi birinci derece usulsüzlük suçu sayılmış; bazı evrak ve vesikaların gösterilmemesi ise, bazı koşullarda (yükümlülerin hesap ve işlemlerinin doğruluğunu bozmuyorsa) hafifletici suç olarak kabul edilmiştir.¹⁹⁶

İkinci derece fiil kapsamında cezalandırılma hali belgelerin ibraz edilmemesine rağmen gerçek mali durumun özünde değişiklik meydana getirilmemesi halidir. Örneğin; İstanbul'un Avrupa yakasından satın aldığı malları kendi aracılığıyla Anadolu yakasına götüren tüccarın köprü geçiş ücretini makbuz karşılığı ödemesine ve kayıtlarına intikal ettirmesine karşın makbuzu ibraz edememesi ikinci derece usulsüzlük teşkil eder. Çünkü her ne kadar belge ibraz edilmemişse de ilgili giderin yapıldığı noktasında maddeten şüphe bulunmamaktadır.¹⁹⁷

Suçun oluşması, belge saklama süresinin geçmemesi şartıyla tebligat yapılmasına rağmen 15 günlük ibraz süresi içinde belgelerin sunulmamasına bağlıdır.

3.3.3. Uygulanacak Ceza

Vergi Usul Kanununun 352. maddesi genel usulsüzlüklerin Kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılacağını öngörmüştür. Bu cetvel, Kanunun ekinde yer almakta olup cezalar maktu para cezası olarak belirlenmiştir.¹⁹⁸ Cetvelde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler için iki grup ceza miktarı tayin edilmiş, her bir grup içinde de mükelleflerin işletme/kazanç büyüklüğüne göre farklı ağırlıkta para cezalarına yer verilmiştir. Dolayısıyla aynı grup içindeki cezaların tasnifi suç teşkil eden fiile göre değil, suç işleyen mükellefe göre yapılmıştır. Ayrıca VUK'un mük. 414. maddesinin 3. fıkrası uyarınca kanunda yer alan ceza tutarları her yıl Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre güncellenmekte ve yeni tutarlar

¹⁹⁶ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.122.

¹⁹⁷ Şenyüz, s.85.

¹⁹⁸ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi), Seçkin Yayıncılık, 25. Bası, Ankara – 2010, s.88.

ilgili takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanmaktadır.

Mükellef grupları dikkate alındığında cetvelde yer alan cezaların en ağırının sermaye şirketlerine uygulandığı görülmektedir. Daha sonra ceza tutarı hafiflemek suretiyle sırasıyla sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, ilk üç sırada sayılanlar dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, gelir vergisinden muaf esnaf gelmektedir.

Söz konusu cetvelin “ihtar” başlıklı bölümünde ise 5 bend olarak farklı durumlara da değinilmiştir. Buna göre; Emlak Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı, Veraset ve İntikal Vergisi, Taşıt Alım, Motorlu Taşıtlar, Emlak Vergilerine ait usulsüzlükler, Damga Vergisinin beyanname verilmek suretiyle ödeneceği hallerde beyannamenin süresinde verilmemesine ilişkin usulsüzlükler, Kamu İdare ve müesseseleri ile dernek ve vakıfların yaptıkları usulsüzlükler (Bunların iktisadi işletmelerine ait usulsüzlükler hariç) bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3. sırasına göre (ikinci sınıf tüccarlar gibi), yukardakiler dışında kalan diğer vergi, resim ve harçlara ait usulsüzlükler bu cetvelin mükellef grupları sütununun 4. sırasına göre (beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar gibi) cezalandırılır.

Öte yandan, bazı özel kanunlarda yukarıda anılan cetvele atıf yapmak suretiyle farklı usulsüzlükler de düzenlendiği görülmektedir. Örneğin; 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun mük. 8/2 maddesi uyarınca üretici veya ithalatçı kuruluşlar, bunların satış, bakım-onarım servislerinde görevli elemanları ile ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti bulunan mükelleflerin Maliye Bakanlığınca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymamaları halinde haklarında birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katının uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Usulsüzlük suçunun birden fazla işlenmesi durumunda uygulanacak ceza yönünden özel bir düzenleme yapılmıştır. VUK'un 337. maddesinde yer alan bu düzenlemeye göre aynı takvim yılı içinde aynı türden işlenen usulsüzlük suçlarının birincisine tam, diğerlerine ise dörtte bir oranda ceza kesilir. Bu duruma ilişkin detaylı açıklama için çalışmamızın “suç ve cezalarda birleşme” başlığı altındaki bölümüne

bakılabilir.

Ceza uygulamalarında, tespit sayısı esas alınmıştır. Aynı takvim yılı içinde yapılan tespitlere uygulanacak usulsüzlük cezalarının toplamı için öngörölmüş herhangi bir üst sınır yoktur.¹⁹⁹

Usulsüzlük suçlarına ilişkin bir diğer konu, suç teşkil eden fiilin resen takdiri gerektirmesi halinde cezanın iki kat olarak uygulanacağıdır. Bunun nedeni diğer fiillerde suçun tespiti daha kolay iken resen takdirde biraz daha zor olmasıdır.²⁰⁰

Resen takdir, esasen vergi matrahını belirleme yöntemlerinden biri olup, bu durum Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde hüküm altına alınan “resen vergi tarihi” içinde ele alınmaktadır. Kanundaki tanıma göre resen vergi tarihi; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçölere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarih olunmasıdır. Dolayısıyla, resen vergi tarihini gerektiren bir durumla karşılaşıldığında tarihyata esas olacak matrah, vergi idaresinin yetkili kurulları (takdir komisyonları) tarafından resen takdir edilebileceği gibi yetkili görevlilerce yapılan vergi incelemesi sonucunda da bulunabilir (bu durumda matrah resen takdir olunmuş sayılır).

Resen takdiri gerektiren durumların, varsayıma veya karineye dayanılarak değil, açık ve kesin bir biçimde ortaya konulması gerekir.²⁰¹ Hangi hallerde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçölere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı maddede sayılmıştır. Bu haller;

- Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi,

199 Candan, s.262-263.

200 Şenyüz, s.89.

201 Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.138.

- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmemesi,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığının kanıtlanamaması,
- Bu Kanunun mük. 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesidir.

Aynı zamanda resen takdiri gerektiren genel usulsüzlük suçuna sebebiyet veren birinci derece fiiller VUK'un 352. maddesinin 1, 2, 3 ve 8. bentlerinde belirtilen fiillerdir.²⁰² Bu fiillere aynı maddenin 7. bendinde belirtilen fiilin de gireceği ileri sürülmektedir.²⁰³ O halde örneğin; vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi fiili, birinci derece usulsüzlük olarak sayılması ve aynı zamanda resen takdiri gerektirmesi sebebiyle usulsüzlük cezalarına ait cetvelde bu fiil için öngörülen ceza, VUK'un 352/1 maddesi uyarınca bir kat arttırılarak iki kat olarak uygulanacaktır. Bunun için resen takdirin yapılmasını bekleme zorunluluğu yoktur. Çünkü usulsüzlük sayılan bir eylemin aynı zamanda resen takdiri gerektirip gerektirmediği tarh zamanından önce de bellidir.²⁰⁴

202 Şenyüz, s.89-90.

203 Candan, s.265.

204 Şenyüz, s.90.

3.4. ÖZEL USULSÜZLÜK SUÇU VE CEZASI

3.4.1. Tanım

Vergi Usul Kanununun 353-356. maddelerinde düzenlenen özel usulsüzlük suçu usulsüzlük suçunun bir türüdür. Genel olarak usulsüzlük suçuyla aynı özellikleri taşımakla birlikte usulsüzlük suçuna göre daha ağır cezalarla yaptırıma bağlanmıştır. Zira, buradaki suç fiilleri vergi ziyayı doğurmaya daha yakın ve yatkındırlar. Ayrıca, genel usulsüzlüklere göre kamu düzenini daha fazla tehdit ettiğinden “yakın tehlike suçu” olarak adlandırılır.²⁰⁵ Özel usulsüzlük cezaları, diğer vergi cezalarının uygulanmasına engel oluşturmamaktadır.²⁰⁶

Özel usulsüzlük suçunun fiilleri çeşitli zamanlarda gelişi güzel yapılan değişiklik ve ilavelerle sistematikten uzak, karışık bir yapı içine sokulmuş, farklı nitelikteki fiillere aynı madde, hatta aynı fıkra içinde yer verilmiştir.²⁰⁷ Bu nedenle özel usulsüzlükle ilgili yasal düzenleme kanun yapma tekniği bakımından eleştirilere konu olmaktadır.

3.4.2. Suçun Oluşması

Usulsüzlük suçunun meydana gelmesine ilişkin olarak yukarıdaki bölümde yapılan açıklamalar özel usulsüzlük suçu için de geçerlidir. Farklılık ise yalnızca suç oluşturan fiillere ilişkin bulunmaktadır.

Özel usulsüzlüklerin önemli kısmı vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir.²⁰⁸ Vergi Usul Kanununda özel usulsüzlük sayılan fiiller üç ayrı bölüm halinde ele alınabilir:

205 Bilici, s.89.

206 Akdoğan, s.131.

207 Şenyüz, s.91.

208 Bilici, s.89.

3.4.2.1. Fatura ve Benzeri Belgelerle İlgili Ödevlere Uyulmaması

Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde fatura ve benzeri belgelere ilişkin olarak sayılan ve uyulmaması halinde ceza öngörülen ödevler; belge alınması, verilmesi, düzenlenmesi, kullanılması ve bulundurulması, belgelerin gerçeğe uygun düzenlenmesi, düzenlenen belgelerin aslı ile örneklerinin meblağ yönünden uyumlu olması şeklindedir. Suça konu olabilecek belgeler kanunda ismen belirtildiğinden öncelikle fiillerin bu belgelerle ilgili olması gerekir. Söz konusu belgeler şunlardan oluşur:

a) Fatura

Faturanın tanımı VUK'un 229. maddesinde yapılmıştır. Buna göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

Faturada; faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının gösterilmesi zorunludur.

Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Dikkat edilirse yedi günlük sürenin belirlenmesinde, satım veya işe ilişkin sözleşmenin yapıldığı tarih ya da ödemenin satımdan önce veya sonra yapılması değil, malları teslim veya hizmetin tamamlandığı tarih esas alınacaktır.²⁰⁹

Kimlerin fatura kullanmak mecburiyetinde olduğu VUK'un 232. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya

209 Şenyüz, s.93.

yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Bunların dışında kalanların ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 700 lirayı²¹⁰ geçmesi veya bedeli 700 liradan²¹¹ az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

b) Gider Pusulası

Vergiden muaf esnafın fatura düzenleme mecburiyeti bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu kimseler tarafından yapılan işler ile satılan malların belgelendirilmesi fatura yerine geçmek üzere gider pusulası ile olur. VUK'un 234. maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adları ile soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası unsurları bakımından faturaya benzemekle birlikte, malı alan veya hizmeti yaptıran tarafından düzenlenmesi, bu belgeyi, malı satan veya hizmeti yapanın düzenlediği faturadan ayırır.²¹²

210 R.G. Tarih: 29.12.2010, R.G. Sayı: 27800 (6. mükerrer); 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

211 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

212 Oktar, s.239.

c) Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yaptıkları alımları, malın bedelini ödedikleri sırada VUK'un 235. maddesi uyarınca iki nüsha olarak düzenleyip bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye verdikleri diğerini ise ona imzalatılarak aldıkları müstahsil makbuzuyla belgelerler.

Çiftçiden avans üzerine yapılan alımlarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Kanunda müstahsil makbuzunda bulunması gerekli bilgiler; makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli şeklinde sıralanmıştır.

d) Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 236. maddesine göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

Serbest meslek makbuzlarında makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; alınan paranın miktarı; paranın alındığı tarihin bulunması ve makbuzun serbest meslek erbabının imzasını taşıması zorunludur.

e) Perakende Satış Vesikası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik

olunur:

- Perakende satış fişleri,
- Makineli kasaların kayıt ruloları (ödeme kaydedici cihaz fişleri),
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.

f) Sevk İrsaliyesi

VUK'un 230/5 maddesinde yer alan zorunluluk gereğince malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. Yani, mal teslim yerine kadar kimin tarafından taşınıyorsa sevk irsaliyesi onun tarafından düzenlenir. Taşınır mülkiyetinin teslimle el değıştirdiği veya geçtiği dikkate alındığında, sevk irsaliyesinin özel hukuk açısından da önemli sonuçları olan bir belge olduğu görülmektedir.²¹³

Malın, bir mükellefin birden çok iş yeri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğerk bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir. Ancak, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

213 Şenyüz, s.103.

Öte yandan, hizmet teslimleri ve taşınmaz mal teslimleri doğaları gereği taşınmaya konu olamayacaklarından bunlar için sevk irsaliyesi düzenlenmez.²¹⁴

g) Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesinin isim olarak sevk irsaliyesiyle karıştırılabilir bir yönü olmasına rağmen düzenleme alanları tamamen farklıdır. Sevk irsaliyesi malın fiziki hareketliliğini kontrol etmeyi amaçlarken taşıma irsaliyesi malı ücret karşılığında taşıyan nakliyecileri kontrol etmeyi amaçlar.²¹⁵ Taşıma irsaliyesi düzenleme mecburiyetinde olanlar, ücret karşılığında mal taşıyan yani nakliye işi ile iştigal eden kişilerdir. Taşıma irsaliyesi kullanma zorunluluğu VUK'un 240/A maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, VUK'un 209. maddesinde yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu zorunluluk nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.

h) Yolcu Listesi

VUK'un 240/B maddesinde de yolcu listelerinden söz edilmiştir. Madde hükmü, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında VUK'un 233. maddesi gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflere yöneliktir. T.C.D.D. hariç olmak üzere bu mükellefler, taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır.

214 Şenyüz, s.103.

215 Şenyüz, s.103.

Yolcu listelerinde bulunacak asgari bilgiler; yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi, taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati ile bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarından oluşmaktadır.

i) Günlük Müşteri Listesi

Düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerden biri de VUK'un 240/C maddesinde yer alan müşteri listeleridir. Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek ve işletmede bulundurmamak mecburiyetindedirler. Bu listelerde mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, düzenleme tarihi gibi bilgiler yazılıdır.

Yukarıda açıklanan belgelerle ilgili özel usulsüzlük suçu teşkil eden fiillerin ilk bölümü **VUK'un 353/1** maddesine göre; verilmesi ve alınması gerekli fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi şeklindedir.

Belgenin verilmemesi, ihmali (yapmama) bir eylemi yansıtır yapılması gerekenin yapılmaması olarak ortaya konulabilir.²¹⁶ Bu fiil, belgeyi düzenlemek zorunda olan mükellef bakımından gerçekleşeceğinden özel usulsüzlük cezası belge verme zorunluluğuna uymayan mükellef hakkında kesilir. Öte yandan aynı fiil, belgeyi almak zorunda olan kişiler (VUK 232/1 maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar) için de belge almama şeklinde gerçekleşeceğinden bir de belge alma zorunluluğuna uymayan kimse hakkında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Belge alınmamasının cezalandırılması, belge verme konusunda isteksiz davranan karşı taraf üzerinde baskı yaratılmak suretiyle belge vermeye zorlanması mantığına dayanır.²¹⁷ Her iki taraf, kendi eyleminden dolayı diğerinden ayrı olarak cezalandırılır.²¹⁸

216 Şenyüz, s.96.

217 Şenyüz, s.97.

218 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.131.

Yasa maddesinde suç olarak belirtilen diğer bir fiil ise; düzenlenen belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesidir. Bu fiil yalnızca belgeyi düzenleyen mükellef yönünden gerçekleşir ve belgenin meblağ kısmıyla ilgilidir. Satış hasılatını dolayısıyla, ödenecek vergi tutarını azaltmak amacıyla satış tutarının gerçekte olduğundan düşük gösterildiği durumlar buna örnek gösterilebilir. Bu durumda belgeyi alan kimseye ceza kesilmesi söz konusu değildir. Belgeyi alan kişinin, belge üzerinde yazılı meblağın gerçek meblağ olmadığını bilmesinin hatta bu durumu istemiş ve etki etmiş olmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

VUK'un 353/2 maddesi uyarınca özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller ise; perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesidir. Bu bent uyarınca düzenleme, kullanılma ve bulundurma ile gerçeğe uygun olma zorunluluğu getirilen belgeler, VUK'un 353. maddesinin 1. bendinde yer alan belgelerden tamamen farklı belgelerdir. Bu belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması (Hükümet gerekçesinde bu sözcüğün, ilgili belgenin düzenlenmemiş olmasını ifade ettiği belirtilmiştir.)²¹⁹, ilgisine göre işyerinde ya da araçta bulundurulmaması, gerçeğe aykırı düzenlenmemesi veya belgenin asıl ve örneklerinin farklı meblağlar içermesi halinde bu fiilleri yapanlar hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Belgenin düzenlenmemesi fiiline yönelik şu açıklamanın yapılmasında yarar bulunmaktadır. Buradaki düzenlememe fiili, belgenin ihmali bir davranışla hiç düzenlenmemesi yanında düzenlenmekle birlikte taşınması gerekli bilgileri ihtiva etmemesini de kapsar. Bu durum VUK'un 227. maddesinin 3 ve 4. fıkralarında yer alan hükümden kaynaklanır. Anılan maddede; bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikteki belgeleri

219 Candan, s.299.

kullananlar da belge kullanmamış sayılırlar.²²⁰

Ayrıca benzer bir hüküm faturalara özgü olarak VUK'un 231/5. maddesinde yer almıştır. Bu madde ise; faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği kuralını getirmiş, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağını hüküm altına almıştır. Bu çerçevede fatura için getirilen 7 günlük sürenin gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzu açısından geçerli olması mümkün olmayıp, fatura dışındaki belgelerin düzenleme süresi düzenlenmelerini gerektiren işlemlerin yapıldığı andır.²²¹

Yukarıda değinilen iki düzenleme birlikte ele alındığında belgelerin kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle uymadan ya da kanuni süresinden sonra düzenlenmesi, düzenlememe olarak değerlendirilecektir.²²² Bununla ilintili olarak, düzenlenmemiş sayılan bir belgenin verilmiş olmasından da söz edilemeyeceğinden, düzenlenip verilmesine rağmen belge vermeme fiili nedeniyle özel usulsüzlük suçu meydana gelebilecektir.

Danıştay, belge düzenlememe fiili nedeniyle ceza kesilmesi için eylemin maddi olarak tespitini yeterli görmemekte, ayrıca, fatura düzenlemeyi gerektiren koşulların varlığı ile düzenlenmesi gereken faturanın kesin sayısının da tespitini aramaktadır. Hatta bazı kararlarında, belge düzenlemeyi gerektiren muamelenin hem satıcısı hem de alıcısının tespit edilmiş olması gerektiğini söyleyerek ceza kesilmesini daha katı kurallara bağlamıştır.²²³

Bunun dışında, Danıştay kararlarında, tespitin belge düzenlemek veya almak zorunda olan mükellefin ya da yetkili adamının nezdinde yapılmış olması; tutanakta, istenilmesine karşın belgenin ibraz olunmadığını veya ilgilinin belge düzenlemediğini ya da almadığını ikrar etmiş yahut bu anlama gelen ifadeler kullanılmış bulunması gibi koşullar aramaktadır.²²⁴

220 Candan, s.299.

221 Şenyüz, s.97.

222 Şenyüz, s.96.

223 Candan, s.289.

224 Candan, s.294-295.

Buna karşılık, Danıştay Üçüncü Dairesinin 19.03.1988 tarih ve E:1988/40, K:1988/2372 sayılı kararında; faaliyetini takvim yılı başından beri aralıksız sürdüren vergi mükellefinin ilk defa takvim yılı ortasında sevk irsaliyesi bastırmasını, bu tarihten önceki işlemlerinde sevk irsaliyesi kullanmadığına kanıt olarak kabul etmiş ve ceza kesme yetkisinin kullanılabilmesi için bu konudaki tespiti yeterli görmüştür. Ancak, bu halde, belge düzenlenmesini gerektiren işlem sayısının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması koşulu da gözden uzak tutulmamalıdır.²²⁵

Son olarak **VUK'un 353/3** maddesinde; VUK'un 232. maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almama fiili düzenlenmiştir. Hatırlanacağı üzere VUK'un 353/1 maddesindeki belge almama fiili, VUK'un 232/1 maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılan kişiler için uygulama alanı bulmakta idi. Burada ise bu kişiler dışındaki kişiler, yani nihai tüketiciler suçun faili olabilmektedir. “Nihai tüketici” terimi Maliye Bakanlığı tebliğlerinde kullanılan bir terim ise de, öğretilerde bu kavramın indirimli ceza uygulanacak kişileri tam olarak kapsamadığı ileri sürülerek “düz tüketici”²²⁶ kavramının tercih edildiği görülmektedir.

Ayrıca, VUK'un 353/1 maddesinden farklı olarak VUK'un 353/3 maddesinde cezaya konu belgelerin türlerinin arttığı da göze çarpmaktadır. Bu bent gereğince ceza kesilebilmesi gelir idaresi bakımından ağır sayılabilecek bir şarta bağlanmıştır. Bu şart, belge alınmadığına ilişkin tespit in vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şartıdır.

3.4.2.2. Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

VUK'un 353. maddesinin ilk üç bendinde düzenlenen özel usulsüzlükler fatura ve benzeri belgelere dair ödevlere uyulmaması fiillerini kapsamaktadır. Ancak, maddenin devamındaki bentlerde yer alan özel usulsüzlükler ise, farklı kategorilerdeki

225 Candan, s.301-302.

226 Şenyüz, s.98.

şekli ve usuli ödevler getiren hükümlere uyulmaması halinde gerçekleşir. Bu hükümler; defter ve levha düzenine uyulmaması, muhasebe standartlarına uyulmaması, vergi numarası ile işlem yapma yükümlülüğüne uyulmaması, belge basımı ile ilgili yükümlülükler uyulmaması, vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilenlerle yapılan işlemleri bildirmemek ve özel yetkili yoklama elemanlarının ikazına uymamak şeklinde sıralanabilir. Ayrıca, VUK'un mük. 355. maddesinde düzenlenen bilgi vermekten çekinilmesi ve inceleme elemanlarına yardımcı olunmaması ile tahsilat ve ödemelerin geçerli belgelere bağlanmaması ve beyanname, bildirim ve belgelerin şekil şartlarına uymaması fiilleri de bu kapsamda değerlendirilebilir.²²⁷

Öncelikle VUK'un 353. maddenin 4 numaralı bendinden başlamak üzere bu maddedeki diğer özel usulsüzlük fiillerini, daha sonra VUK'un mük. 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük fiillerini ayrı ayrı inceleyelim.

VUK'un 353/4 maddesi; günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi fiilleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamalarını özel usulsüzlük olarak düzenlemiştir. Maddede geçen “günlük kasa defteri” ile “günlük perakende satış ve hasılat defterini” tutma zorunluluğu 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla ilgili maddelerin (VUK mük. 185 ve mükerrer 194. maddeler) kaldırılmasıyla sona ermiştir. Fakat kanun koyucunun ihmali sebebiyle bu defterlere ilişkin ibareler VUK'un 353. maddesi metninden çıkarılmamıştır. Yine de, tutulması zorunlu olmaktan çıkan bu defterlerin tutulmadığı ya da bulundurulmadığı sebebiyle ceza kesilemeyeceği şüphesizdir. O halde, bu bent uyarınca özel usulsüzlük cezasına konu olacak defterler Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerdir. Bir de VUK'un 219/c maddesi uyarınca tutulması zorunlu olup günü gününe kayıt gerektiren serbest meslek kazanç defteri cezaya konu olabilen defterlerdendir. Özel usulsüzlük suçunun oluşmasına yol açan eylemler ise; sözü edilen defterlerin işyerinde bulundurulmaması, işlemlerin günü

227 Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s.134-135.

gününe kayıt edilmemesi ve istendiğinde ibraz edilmemesi şeklinde düzenlenmiştir. Aynı bent kapsamında ceza öngörülen diğer bir fiil de vergi levhası bulundurma ve asma zorunluluğuna uyulmamasıdır. Ancak 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Yasanın 82. maddesi ile VUK'un 5. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır. Vergi levhası dışındaki diğer levhaların asılması zorunluluğu ise devam ettiği için (Ör:anlaşmalı matbaa levhası) vergi levhası nedeniyle ceza kesilmesi ancak bulundurmama fiili yönünden, diğer levhalarda ise bulundurmama ve asmama fiilleri yönünden mümkün olacaktır. Öte yandan, ceza kesilebilmesi için yukarıda sayılan tüm bu fiillerin inceleme elemanlarınca usulüne uygun düzenlenmiş tutanaklarla tespit edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun defter tutmaya ilişkin genel esasları düzenleyen bölümünde yer alan 175. maddesinde mükelleflere belli koşullar altında muhasebe usulünü seçme serbestisi tanınmıştır. Diğer taraftan aynı maddede; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı, mali tabloların çıkarılması, muhasebe kayıtlarını tutmaya yarayan bilgisayar programlarının kullanılması, üretilmesi, buna yönelik usul ve esaslar ile asgari standartları belirleme ve uygulama konularında Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. İşte **VUK'un 353/6 maddesine** göre; Maliye Bakanlığınca belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymama fiilinin özel usulsüzlük olacağı öngörülmüştür.

Özel usulsüzlük olarak öngörülen bir diğer fiil **VUK'un 353/7 maddesinde** yer almıştır. Buna göre, VUK'un 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapmak özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Söz konusu madde ile getirilen mecburiyet, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişiler ile tüzel kişilere verilen vergi kimlik numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi kimlik numarası, otomatik bilgi işlem süreçleri için mükellefin tanımlanmasına yönelik olup, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde bağlantıyı sağlar.²²⁸ Bu konudaki detaylı düzenlemenin yapıldığı

228 Saban, s.178-179.

4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanunun 5. maddesinde vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Ancak, bu hükmün uygulamada VUK'un 353/7 maddesindeki özel usulsüzlük cezasından farklı bir yönü olmadığı, aynı ceza için iki ayrı yasal dayanak oluşturulduğu görülmektedir.

VUK'un 353/8 maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük fiili matbaa işletmecilerini ilgilendirmektedir. Vergi idaresi bir ölçüde belgesiz işlemlerin önüne geçmek ve belgelerin idarenin bilgisi dahilinde kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanılan belgelerin notere tasdik ettirilmesini veya anlaşmalı matbaalara bastırılmasını zorunlu kılmıştır.²²⁹ Buna ilişkin düzenleme VUK'un mük. 257. maddesinin 2. fıkrasına istinaden çıkarılan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikte yapılmıştır. Yönetmelikte geçen belgelerin; fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bileti), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listelerini ifade edeceği belirtilmiştir. Özel usulsüzlük fiiline sebep olan zorunluluk ise Yönetmeliğin 14. maddesinde yer verildiği üzere basım ve dağıtım yapılan belgelere ilişkin bildirim ödevidir. Matbaa işletmecisinin basılan belgelerle ilgili bilgi formunu en geç düzenlendiği günü izleyen günün sonuna kadar elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermemesi, özel usulsüzlük suçu oluşturur.

VUK'un 353/9 maddesinde; yerine getirilmediği takdirde özel usulsüzlük sayılan bir başka bildirim ödevi de işlemlerinde, yukarıda değinilen vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşlar için getirilmiştir. Bu kapsamdaki kurum ve kuruluşların (bankalar, tapu müdürlükleri, noterler vs) yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığınca belirlenen standart, araç ve zamanlara uygun olarak yerine getirmemeleri durumunda özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmaları öngörülmüştür. Ayrıca söz konusu maddede hakkında ceza kesilenlerin, fiilleri ile ceza kesilmesine sebep olan kişilere rücu edebilmelerine imkan tanıyan hükme yer verilmiştir.

229 Edizdoğan, s.138.

VUK'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlüklerin sonuncusu ise **10 numaralı bentte** belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracını durdurumama durumunda gerçekleşir. İktisadi faaliyetlerin vergiyi doğuran olayla bağlantısının ortaya çıkartılması her açıdan yapılacak denetimlerle mümkün olup, amacı vergiyi doğuran olaya ilişkin maddi olayları, kayıtları ve diğer hususları araştırıp tespit etmek olan “yoklama”nın uygulamada öne çıktığı alanlardan biri de taşıtlar aracılığıyla yapılan vergi sonuçlu işlemleri tespit etmektir. Sözü edilen amaca ulaşabilmek, seyir halindeki taşıtların durdurularak ani yoklamalar yapılmasını gerektirebilir.²³⁰ VUK'un 127/d maddesi uyarınca yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak; nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek yetkisini haizdirler. İşte bu amaçla ikaz edilmesine rağmen durmayan araç sahibinin bu fiili özel usulsüzlük suçu oluşturur. Aracın durdurulması istenen anda mal veya yolcu taşıyıp taşımaması önemli değildir. Dur ihtarına uyulmaması suçun işlenmesi için yeterlidir. Öte yandan, kanunda cezanın muhatabı “araç sahibi” olarak belirtilmiş ise de araç sahibiyle araç sürücüsü her zaman aynı kişi olmayabilir. Bu tür durumlarda eylemi yapan araç sürücüsüne değil de eylemle doğrudan ilgisi olmayan araç sahibine ceza kesilmesi “suç ve cezaların şahsiliği ilkesi” yönünden tartışmalara sebep olmuş ve konu Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi ise 06.01.2005 tarih ve E:2001/487, K:2005/2 sayılı kararında özetle; aracın durmaması halinde plakasından başka ayırdedici bir özelliğinin bulunmadığı, araç sahibine ancak plaka sayesinde ulaşılabilceği, çalınma gibi istisnai durumlar dışında sürücü ile araç sahibi arasında bağlantı bulunmadığını söylemenin güç olduğu, kaldı ki araç sahibinin sürücüye rücu hakkının da göz ardı edilemeyeceğine işaret ederek yasa maddesinin Anayasaya aykırılık taşımadığına hükmetmiştir. Bu yorum, özel hukuktaki “kusursuz sorumluluk” veya “objektif sorumluluk” çerçevesinde araç sahibine yüklenen sorumluluğa da uygun düşmektedir. Bu durumda araç sahibi, sürücünün seçiminde titiz davranmak zorunda olup, aykırı durum araç sahibinin

230 Şenyüz, s.115-116.

sürücünün seçiminde gerekli özeni göstermediği şeklinde değerlendirilecektir.²³¹

3.4.2.3. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük

VUK'un 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük fiili, damga vergisiyle ilgili bulunmaktadır. Buna göre damga vergisine tabi kağıtlardan vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden ya da örneklerini çıkarıp veren noterler hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanır. Maddeden de anlaşılacağı üzere bu fiilin muhatabı sadece noterlerdir. Noterin tasdik işlemi yapmadan önce ilgili belgenin damga vergisine tabi olup olmadığını, vergiye tabi ise verginin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme görevi bulunmaktadır.

3.4.2.4. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmaması

VUK'un mük. 355. maddesinde özel usulsüzlük cezasıyla yaptırıma bağlanan fiiller genel olarak bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. VUK'un çeşitli maddelerinde mükellefler için belli dönemlerde ya da vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. VUK'un 86, 148, 149, 150 ve kısmen de 257. maddesindeki zorunluluklar bilgi vermeye ilişkindir. Öte yandan, VUK'un 256. maddesine göre muhafazası zorunlu defter ve belgelerin ibraz edilmesi, 257. maddesine göre inceleme yapılan işyerinde inceleme elemanına çalışma yeri gösterilmesi, yardım ve kolaylık gösterilmesi gibi zorunluluklara uyulmaması da özel usulsüzlük suçunu oluşturur. VUK'un mük. 355. maddesinde atıf yoluyla özel usulsüzlük olarak sayılan bu fiiller aşağıda sırayla ele alınacaktır.

VUK'un 86. maddesinde zirai kazanç komisyonlarına, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzelkişilerden görevlerinin gerektirdiği bilgileri isteme ve bilirkişilere inceleme yaptırma yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda istenilen bilgileri vermeyenler ile inceleme yapmaktan kaçınan bilirkişilere VUK'un mük. 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un 148. maddesinde mükelleflerin bilgi verme ödevine ilişkin genel

231 Şenyüz, s.116.

düzenleme yapılmıştır. Anılan maddede öncelikle kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları belirtilmiş, daha sonra bilgi isteme usulüne yer verilmiştir. Buna göre bilgiler yazı veya sözle istenir, sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Ancak bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Ayrıca VUK'un 151. maddesine göre kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak, posta idaresinin gizli tutmaya mecbur olduğu muhabere bilgileri; hekimlerin, dış hekimlerinin, dışçilerin, ebelerin ve sağlık memurlarının hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgileri; avukatların ve dava vekillerinin kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlar ile ceza yargılaması gereğince gizliliği olan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemeyeceği gibi bu kapsamda bilgi sahibi olan kimselerin bilgi verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır. VUK'un 148. maddesinin son fıkrası uyarınca elçi, konsolos, uluslararası kuruluşların temsilcileri gibi imtiyazlı yabancı devlet memurları da bilgi verme yükümlülüğünden istisna tutulmuştur.

VUK'un 149. maddesinde ise düzenli ve devamlı olarak bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu hüküm uyarınca kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. VUK'un 148. maddesinden farklı olarak burada bilgi isteme işlemi tekrar tekrar yapılmaz. Devamlı bilgi vermesi gerektiğine ilişkin bildirim mükellefe bir kez yapılması yeterlidir. Bildirilen dönemlerde ve sürelerde gerçekleşen her bilgi vermeme fiili ayrı bir özel usulsüzlük oluşturur.

VUK'un 150. maddesi, bazı resmi makamlar ile gerçek ve tüzel kişilere, muttali oldukları ölüm olayını ve ölen kişiden intikal eden malvarlığını ertesi ayın 15. günü akşamına kadar yazılı olarak vergi dairesine bildirme yükümlülüğü getirmiştir. Anılan maddede sözü edilen resmi makamlar; sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar,

mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerden ibarettir.

VUK'un mük. 355. maddesinin özel usulsüzlük yönünden atıf yaptığı bir kısım ödevler de **VUK'un 257. maddesinde** yer almıştır. Buna göre vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükelleflerin yerine getirmeye mecbur oldukları ödevler; iş sahibi ve işletmede çalışan memurların inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermesi, gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına, kirada ise kiranın miktarına dair bilgileri vermek şeklindeki bilgi verme ödevi -bu kapsamda kiracı da bilgi vermeye mecburdur- olabileceği gibi, incelemeye yetkili memura uygun bir çalışma ortamı sağlamak, lüzumu halinde iş yerini gezip görmesini sağlamak, bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde yetkili memura bina ve araziye gösterip gezdirmek, işletmede envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermek şeklindeki çeşitli türde ödevler de olabilir.

VUK'un 256. maddesinde getirilen zorunluluk ise kısaca defter ve belgelerin ibraz edilmesi şeklindedir. Anılan madde uyarınca mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Defter tutmak zorunda olanlar, tuttıkları defterleri ve defter kayıtlarına dayanak oluşturan belgeleri, bunların ilgili bulunduğu yılı izleyen takvim yılının başından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza etmek zorundadırlar. Dolayısıyla muhafaza süresi dolan defter ve belgeler için ibraz zorunluluğundan söz edilemez. Bu zorunluluk, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. Sözü edilen zorunluluklara uymayanlar hakkında VUK'un mük. 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilir.

Vergi Usul Kanununun “Yetki” başlıklı **mük. 257. maddesi** ile Maliye

Bakanlığına bir dizi zorunluluk getirme yetkisi verilmiştir. Sınırları kanun maddesinde çizilmiş olsa da oldukça geniş bir alanda Bakanlığa düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Doktrinde vergi idaresince yükümlülerin giderlerini artıracak şekli yükümlülükler getirilmesinin kanunilik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği belirtilmekte ve bu konuda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmayacağı vurgulanmakta²³² ise de, Bakanlığa yetki verilmesine ilişkin bu hüküm, yasayla getirilen suçun genişletilmesi ve belirsizlik savıyla Anayasanın 38. maddesi yönünden Anayasa Mahkemesince incelenmiş ve Anayasaya aykırı bulunmamıştır.²³³ Yine de yetkinin, genel bir yetki şeklinde verilmesi yerine kanunda temel sayılabilecek belirli nitelikleri ihtiva edecek şekilde verilmesi, cezaların kanuniliği ilkesi karşısında daha isabetli olacaktır.²³⁴ Düzenleme yetkisi verilen konular defter tutma ve belge düzenleme, elektronik araçlarla kayıt yapma, beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda gönderilmesi, elektronik cihaz ve sistemleri kullanma, levha kullanma ve asma, tahsilat ve ödemeleri banka vb kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna ilişkindir.

VUK'un mük. 355. maddesi uyarınca ceza kesilebilmesi için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Bu madde uygulanarak ilgililere özel usulsüzlük cezası kesilmesi Kanunun öngördüğü ödevleri yerine getirme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Zira, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmiyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde gerekli özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

232 Üstün, s.146.

233 Gerek-Aydın, s.274-275.

234 Şenyüz, s.127.

3.4.3. Uygulanacak Ceza

Vergi Usul Kanununa göre özel usulsüzlük cezası her eylem için ayrı miktarda belirlenmiştir. Ancak ceza miktarı bazı eylemler için yalnız maktu bazı eylemler içinse hem maktu hem de nispi esasa bağlandığından, bu iki esasa göre hesaplanan miktarlardan hangisi yüksekse o miktar ceza olarak kesilir. Örneğin; VUK'un 353/1 maddesi uyarınca fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması durumunda her bir belge için 170 liradan²³⁵ aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın ya da meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Söz konusu meblağın mesela 1.000 lira olduğu durumda bu meblağın % 10'u olan 100 lira ceza kesilmesi gerekmekte ise de asgari miktar 170 lira olduğundan bu miktarda ceza kesilecektir. Belgeye yazılması gereken meblağın 10.000 lira olduğu durumda bu meblağın % 10'u olan 1.000 lira tutarında ceza kesilecektir. Son olarak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza miktarı 80.000 lirayı²³⁶ geçemeyecektir. Bununla birlikte, VUK'un 353/7 maddesi uyarınca vergi kimlik numarasını kullanmadan işlem yapılması durumunda her bir işlem için 200 lira²³⁷ ceza kesilir ve bu ceza için herhangi bir asgari veya azami miktar öngörülmemiştir.

Cezanın her bir belge için ayrı ayrı kesileceği hükmü içinde yer alan “her bir belge”den anlaşılması gerekenin ne olduğu Danıştay 4. Dairesinin 12.04.2001 tarih ve E:2001/657, K:2001/1510 sayılı kararında yorumlanmıştır. Buna göre; maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenleme, belge nevini belirlemek için yapılmış olup, aynı nevi belgelerin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerekmektedir. Yani, ortada aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğu, tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu kısımda değinilmesi gereken bir diğer konu, VUK'un 353. maddesinde yazılı özel usulsüzlükler ile vergi ziyayı cezası arasında VUK'un 336. maddesinde belirtilen

235 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

236 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

237 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

cezalarda birleşme hükümlerinin uygulanmayacağıdır. Buna göre, VUK'un 353. maddesindeki özel usulsüzlükler aynı zamanda vergi ziyanına sebep olmuşsa özel usulsüzlük ve vergi ziyanı cezaları ayrı ayrı kesilecektir.

Yine VUK'un mük. 355. maddesinin son fıkrası uyarınca hakkında elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymama sebebiyle VUK'un mük. 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, VUK'un 352. maddesinin birinci derece usulsüzlük sayılan vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi fiilinin yer aldığı (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlük sayılan vergi beyanname, bildirim ve belgelerin kanuni şekil ve düzenlemelere uymaması fiilinin yer aldığı (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca usulsüzlük cezası kesilmez.

3.5. KAÇAKÇILIK SUÇU VE CEZASI

3.5.1. Tanım

Vergi ceza hukukunda ekonomik suçlara ekonomik cezalar verilmesi ilke olarak kabul edilmiş ise de, kanun koyucu vergi kanunlarına karşı yapılan ve aynı zamanda kamu düzenini sarsan nitelikteki ihlallerin hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması gerektiğini düşünmüştür. Hukukumuzda adli nitelikli vergi suçları, temel ceza kanunu olan Türk Ceza Kanunu dışında bırakılarak, içinde ceza hükümleri barındırması dolayısıyla “yan ceza kanunu” niteliği kazanan Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir.²³⁸

Vergi Usul Kanununda yer alan adli nitelikteki vergi suçlarının ilki ve en yaygın olanı kaçakçılık suçudur. Kanunda kullanılan “kaçakçılık” tabirinden kasıt, vergi kaçırmadır. Bu nedenle, suçun adlandırılmasında aynı tabir kullanılmasına karşın, vergi kaçırma suçunun diğer kanunlardaki kaçakçılık suçlarıyla herhangi bir benzerliği yoktur.

238 Şenyüz, s.221-222.

3.5.2. Suçun Oluşması

Kaçakçılık suçu ve cezası VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olup, şekli suç vasfı taşımaktadır. Kaçakçılık suçu için öngörülen ceza ise hapis cezasıdır.

Kaçakçılık suçu oluşturan fiiller üç grupta düzenlenmiştir. Bu üç eylem grubu arasındaki fark; ilk gruptaki eylemlerin, bilgiye ulaşma olanağını tümüyle kaldırmamalarına karşın; ikinci ve üçüncü grup eylemler dolayısıyla, vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağının kalmamasıdır. Eylemlerin bu özellikleri nedeniyle, hükümlenilecek cezalar farklılaştırılmıştır.²³⁹ Bu fiiller şunlardır:

3.5.2.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Muhasebe hilesi, mükellefin defter sistemi üzerinden izlemek durumunda olduğu iktisadi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir olmasına engel olacak şekilde kayıt sisteminin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde gösterilen esaslara ve vergi hukuku kurallarına aykırı tutulması olarak ortaya konulabilir. Kanunda suç fiili olarak hesap ve muhasebe hilelerinden bahsedilmekle beraber bunlar tek tek sayılmamıştır. Bunun nedeni hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli hareketlerle yapılabilmesi ve bu hareketlerin sınırının ortaya konulamamasıdır.²⁴⁰

İşletmelerin işlem çokluğu vb. sebeplerle hatalı kayıt yapmaları ihtimali bulunmaktadır. Bu durumları hesap hilesinden ayırmak zor olsa da, önemli olan failin mazur görülemeyecek tarzda (başkalarını aldatmak veya yanıltmak gibi amaçlarla) bir hesap hatası yapmış olup olmadığının tespitidir.²⁴¹ Söz konusu hataların kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi, VUK'un 171. maddesinde yazılı amacın gerçekleşmesini engelleyici nitelikte olmasına bağlıdır. Örneğin, bu hatalar yüzünden mükellefin hesap durumu doğru olarak tespit edilemiyorsa, ortada kaçakçılık suçunun oluşumu için kanunun aradığı eylemin varlığından söz edilebilir.²⁴²

239 Candan, s.355.

240 Şenyüz, s.277.

241 Şenyüz, s.278.

242 Candan, s.127.

Hile kavramı, içinde bilinçli davranışı içermesi nedeniyle kasıtlı olarak yapılan hareketleri kapsamaktadır. Öte yandan, suçun oluşması için hileli hareketin yasal defterlerin kayıt sistemi üzerinde meydana gelmesi esastır.

Hesap ve muhasebe hilelerine verilebilecek örnekler; işletmenin hesabına alınması gereken emtia, para vs.nin emanet hesabında gösterilmesi; sayfadan sayfaya, defterden deftere aktarmalarda yanlışlık yapılması; hesaplarda kullanılan rakamların yerlerinin değiştirilmesi, fazla veya eksik sıfır konulması şeklinde çoğaltılabilir.²⁴³

3.5.2.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Kaçakçılık suçu sayılan bu fiil, gerçekte var olmayan (hayali) veya gerçekte var olmakla birlikte işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açarak onları borçlu veya alacaklı göstermektir.

Mükellef muvazaalı işlemler yaparak gerçekte olmayan bir işlemi var gösterme çabası içindedir. Gerçekte işletmede çalışmayan bir kişi için çalışıyormuş gibi ücret ödemek, faturasız satışları satış yapılmayan kişilere fatura etmek vb. birçok şekilde gerçekleşebilir bu fiil.²⁴⁴

3.5.2.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarında (bilgisayar, disket, ajanda, özel defter vs) kaydedilmesi kaçakçılık suçunu oluşturur.²⁴⁵ Suçun meydana gelmesi üç koşula bağlanmıştır:

243 Candan, s.127.

244 Şenyüz, s.278.

245 Şenyüz, s.278.

Birinci koşul, mükellefin defter tutma zorunluluğunun bulunması ve bu defterlerin varlığının noter veya sair suretlerle kanıtlanmasıdır. Mükellef yasal defter tutmamış ve böyle bir defter temin etmemişse kaçakçılık suçundan söz edilemez. Örneğin; tefecilik, mükelleflere bedeli karşılığında sahte fatura verilmesi gibi kanuna aykırı yürütülen bir gelir getirici faaliyetin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması ve yasal defterlerin temin edilmemiş olması doğal olup, bu şekilde faaliyet gösteren kişinin hesap ve işlemlerini el defterine yazması durumunda başka deftere kayıt eylemi gerçekleşmez. Zira bu olayda, gelir getirici faaliyetin gizlenmesi söz konusudur ve bu eylem için VUK'un 359. maddesinde öngörülmüş bir ceza yoktur.²⁴⁶

İkinci koşul, yasal deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin bu defter dışındaki ortamlara kaydedilmesidir.

Üçüncü koşul ise, başka ortama kayıt yapma sonucunda vergi matrahında azalmaya yol açılmasıdır. Vergi matrahının azalması vergi ziyayı ile aynı anlama gelmez. Zira vergi ziyayı doğmasa bile vergi matrahının azaltılması mümkün olup, suçun oluşması bakımından yeterlidir. Örneğin; katma değer vergisinin devrettiği bir dönemde satışların başka deftere yazılması vergi ziyayı oluşturmamakla birlikte vergi matrahını azaltan bir davranıştır.²⁴⁷

3.5.2.4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek

Defter ve belgelerin maddi varlığına dokunmaksızın gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemler kullanılarak değiştirilmesi halinde tahrif etme fiili gerçekleşir.²⁴⁸ Söz konusu değişiklikler çizme, üzerinden kalemle geçerek değiştirme, silme, kazıma, ilave etme gibi yöntemlerle yapılabilir.

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifat gelirlerin gizlenmesi amacıyla olabileceği gibi giderlerin fazla gösterilmesi amacıyla da olabilir. Ancak, hatalı kayıtların VUK hükümlerine göre düzeltildiği haller tahrifat olarak değerlendirilmez.

246 Candan, s.124.

247 Şenyüz, s.279.

248 Şenyüz, s.279.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.03.1986 tarih ve K:1986/125 sayılı kararına göre; tahrif edilmiş belge, gerçeğe uygun olarak düzenlendikten sonra üzerindeki rakam ve yazıları kazınmış, eczalı maddelerle silinmiş veya bunların yerine yeni rakam ve yazıların yazılmış olduğu belgedir. Belgede tahrifat yapma eyleminin sahte belge düzenlemekten farkı, tahrif edilmiş belgenin esasının gerçek bir işleme dayanmasıdır. Yani, gerçek bir işlem dolayısıyla doğru belge düzenlenmiş, fakat düzenlenen bu belge üzerindeki yazı ve rakamlar sonradan değiştirilmiştir. Bu yüzden; sahte belgeler üzerinden yapılan değişikliklerin tahrifat olarak kabulü olanaklı değildir.²⁴⁹

3.5.2.5. Defter, Belge ve Kayıtları Gizlemek

Defter ve belgelerin gizlenmesi, vergi incelemesi amacıyla istenmesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.²⁵⁰ VUK'un 359. maddesinin (a) bendinde yapılan tanıma göre varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi *gizleme* olarak kabul edilmiştir.

Gizlendiği iddia edilen defter ve belgelerin gizlenmiş sayılması için bunların varlığının sabit olması gerekir. Varlığı kanıtlanmayan defter ve belgeleri ibraz etmemek suça konu olmaz.

Kanuna göre ibraz etmeme, inceleme sırasında ve incelemeye yetkili kişilerce istenmesine rağmen verilmemesi halinde mümkündür. İnceleme elemanı, ibraz için mükellefe 15 günden az olmamak üzere süre vermek zorundadır. Ancak, mükellefe süre vermenin faydasız olacağı anlaşılıyorsa, bu şart aranmaz. Örneğin, defter ve belgelerin kaybolduğu²⁵¹ veya yandığı²⁵² iddia edilerek ibrazdan kaçınılması halinde, suçun oluşması için mükellefe süre verilmesi ve bu konuda tebligat yapılması gerekli değildir. Ayrıca, birden çok defter ve belgenin istendiği durumda bunların birinin dahi ibraz edilmemesi suçun meydana gelmesinde yeterli sayılır.

249 Candan, s.356-357.

250 Şenyüz, s.280.

251 Yar.9.C.D., 20.12.1990, E:1990/3786, K:1990/4517

252 Yar.9.C.D., 27.01.1994, E:1993/4926, K:1994/223

Farklı takvim yıllarına ait defter ve belgelerin aynı tebligatla istenmiş olması durumunda ibraz etmeme fiili tek gizleme sayılacağından tek suç işlendiği kabul edilir.²⁵³

Öte yandan, suç oluşturma anlamında gizleme, yalnız defter ve belgelere uygulanabilir. Kayıtların, ibraz edilmemesi gizleme olarak değerlendirilmez.

3.5.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Suça konu olan belgeler, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerdir. Burada, belgede bulunması gerekli miktar, tutar, tarih vs unsurların gerçeğinden farklı yazılarak belge düzenlenmesi söz konusudur. Gerçek dışı kayıt belge aslında olabileceği gibi belge suretleri üzerinde de yapılabilir. Her iki halde de suç oluşmaktadır.

Bir belgenin muhteviyatının doğru olup olmadığını anlamak için; belgenin şekil şartlarına uygunluğu, anlaşmalı matbaada basılması veya notere tasdik ettirilmesi, satış bedelinin çek, banka, PTT yoluyla ödenmiş olması, satıcı nezdinde belge içeriği malın giriş kaydının bulunması, satış işleminin satıcının mutad işiyle ilgili ve yasal defterlerine kaydedilmiş olması, teslimin belge tarihi ile uyumluluğu, alıcının mali gücünün satış bedelini ödemek için yeterli olması gibi genel ticari koşulların varlığı ortaya konulmalıdır.²⁵⁴

Dikkat edildiğinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiili, belgenin düzenlendiği sırada işlenirken, tahrifat fiili belge düzenlendikten sonra belge içeriğinde değişiklik yapılmak suretiyle işlenmektedir.²⁵⁵

253 Yar.11.C.D., 31.01.2001, K:2001/569

254 Şenyüz, s.281-282.

255 Şenyüz, s.282.

3.5.2.7. Defterleri, Kayıtları veya Belgeleri Yok Etmek

Vergi Usul Kanununa göre tutulan defter ve kayıtlar ile düzenlenen belgelerden bir kısmının 5 yıl boyunca saklanmaları ve istenildiğinde ibraz edilmeleri zorunlu kılınmıştır. Bu süre içinde defter, kayıt ve belgelerin tekrar kullanılmayacak veya tamamen okunamayacak hale getirilmesi, bunların maddeten varlıklarına son verilerek imha edilmesi yasaklanmış ve kaçakçılık suçu fiilleri arasında sayılmıştır.

Öte yandan, saklama süresi dolan defter, kayıt ve belgelerin ortadan kaldırılması suç teşkil etmediği gibi, hiçbir şekilde defter tutmak zorunda olmayanların tuttukları defterler ile belli defterleri tutmaları zorunlu olanların isteğe bağlı olarak tuttukları diğer defterlerin yok edilmesi bu suça konu olmaz.

3.5.2.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Yasal defterlerin tamamen yok edilmesi yukarıda belirtildiği üzere suç sayılmakla birlikte, defterin tümüyle değil de bazı sayfalarının yok edilmesi veya değiştirilmesi de suç sayılmaktadır.

Yok edilen sayfaların yerine başkalarının konulması veya konulmaması suç sayılma vasfını değiştirmez. Yok edilen sayfaların yerine orjinalindeki tüm bilgileri ihtiva eden bir sayfa konulması durumunda fail fiilinden vazgeçmiş sayılacağından ceza verilmeyecektir.²⁵⁶ Diğer taraftan yükümlünün kopardığı sayfaları yok etmeyip, vergi incelemesi sırasında defterlerle birlikte veya ayrı olarak sunması halinde de suç oluşmadığı kabul edilmektedir.²⁵⁷ Görüldüğü üzere defter sayfalarını yok etmenin suç sayılması, aslında defterlerin içerdiği gerçek bilgilerin korunmasını sağlamaktır. Yoksa, sehven yırtılan veya koparılan sayfanın ayrı olarak muhafaza ve ibraz edilmesi ve o deftere ait olduğunun kanıtlanması kaçakçılık suçu sayılmaz.

256 Şenyüz, s.283.

257 Şenyüz, s.283.

3.5.2.9. Belgelerin Asıl ve Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak

Kanunda sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. Bu tür belgeler için uygulamada “sahte” tabiri yerine daha çok “naylon” tabiri kullanılmaktadır.

Kaçakçılık suçunun fiili ise kanunda, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak şeklinde yer almıştır.

Sahte olarak düzenlenen belgenin vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran işlemlerde kullanılmak için düzenlenmiş olması gerekir. Belge, vergi dairesine yönelik olarak vergisel amaçlarla kullanılmak için düzenlenmemişse vergi kaçakçılığı suçu değil, belgenin niteliğine ve kullanıldığı yere göre fiil, TCK kapsamındaki sahtecilik suçunu oluşturur. Örneğin; sahte belgenin ithalat veya ihracatta kullanılmak, çiftçilerin tarımsal desteklemelerden yararlanması gibi vergi dışı amaçlarla düzenlendiği durumlarda failin VUK uyarınca cezalandırılması yoluna gidilmez.²⁵⁸

Sahte belge düzenleme fiilinden dolayı kaçakçılık suçuna örnek vermek gerekirse; işi bırakan tüccarın kestiği fatura, doldurulmadan kaybedilen ve sahibi dışındaki kişilerce düzenlenen fatura,²⁵⁹ hamallık yapan kişinin kendi adına bastırıp başkalarına kullandığı fatura, vergi dairesinin izni alınmadan bastırılan faturalar²⁶⁰sahte fatura niteliğindedir.

Sahte belgelerle ilgili suç oluşturan diğer fiil, bu belgelerin vergisel sonuç doğuracak şekilde kullanılmasıdır. Belgeyi düzenleyen kişi aynı zamanda kendisi kullanmış ise iki ayrı suç oluşmaz, yalnız düzenlemekten dolayı cezalandırılır. O halde, sahte belgeyi kullanma nedeniyle suç oluşması, bu belgenin, düzenleyen dışındaki kimseler tarafından kullanılması halinde mümkün olur.

258 Şenyüz, s.284.

259 Şenyüz, s.284.

260 Candan, s.361-363.

Gerçek bir muameleye dayanmakla birlikte başkasına ait belge düzenlenerek karşı tarafa verilmişse, sahte belge kullanma suçunun oluşması alıcının kasıtlı davranışına, yani belgenin sahteliğini bilmesine bağlıdır. Bu nedenle bir kişi mal alırken satıcının kestiği faturanın satıcıya ait olduğunu zannediyor ve faturanın ona değil başkasına ait olduğunu bilmiyorsa, kasıt olmadığından alıcıya ceza verilmez,²⁶¹ yalnız sahte belgeyi düzenleyen satıcı cezalandırılır.

3.5.2.10. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak, Sahte Olarak Basmak ve Bu Belgeleri Kullanmak

Mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinde kullandıkları belli nitelikteki belgelerin basımını yapabilmek için Maliye Bakanlığı tarafından anlaşmalı matbaalara yetki verilmiştir. Basma fiili her türlü araçla çoğaltmayı içeren bir kavramdır.²⁶²

Bir matbaanın anlaşması olmadığı halde belge basması suç olduğu gibi, anlaşmalı matbaanın sahte belge basması da suç oluşturur. Belge basma suçunun, matbaacılık faaliyetiyle iştigal eden kişiler tarafından da işlenmesi mümkündür.

Yetkisiz veya sahte olarak basılan belgenin kullanılması da kullanan açısından suç sayılmıştır. Ancak kanunda, failin belgenin hukuka aykırı olduğunu bilmesi koşulu aranmaktadır. Adli nitelikteki vergi suçlarının kasta dayandığı düşünüldüğünde “bilerek” ifadesine kanundaki suç tanımında yer verilmesinin gereksiz olduğu ileri sürülmektedir.²⁶³

3.5.3. Uygulanacak Ceza

Kaçakçılık suçları mahiyetlerine göre üç gruba ayrılmış, fiillerin ağırlığına göre her grup için farklı sürelerle hapis cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Birinci grup fiiller (VUK m.359/a); hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte veya işlemle ilgisi olmayanlar adına hesap açmak, yasal deftere kaydı gereken

261 Şenyüz, s.285.

262 Şenyüz, s.286.

263 Şenyüz, s.287.

işlemleri başka ortamlara kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak şeklinde olup, bu fiiller için “onsekiz aydan üç yıla kadar hapis” cezası öngörülmüştür.

İkinci grup fiiller (VUK m.359/b); defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak şeklindedir. Bu fiillerin cezası “üç yıldan beş yıla kadar hapis” olarak belirlenmiştir.

Üçüncü grup fiiller ise (VUK m.359/c); Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bu belgeleri kullanmaktan ibaret olup, cezası “iki yıldan beş yıla kadar hapis”tir.

3.6. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU VE CEZASI

Devlet, vergiyi alan otorite olarak, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve ailevi hatta sosyal durumları hakkında bilgi edinmesi doğaldır. Ancak, öğrenilen bilgilerin vergilendirmeye yönelik olduğu düşünüldüğünde sadece vergilendirmeye dönük olarak kullanılması gerekir.²⁶⁴

Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili olarak yapacakları bildirimlerin ve idareye verecekleri bilgilerin vergilendirme dışında bir amaçla kullanılmayacağından emin olarak, herhangi bir etki altında kalmadan ve çekinmeden doğru beyanda bulunmalarının sağlanması amacıyla “vergi mahremiyeti ilkesi” kabul edilmiştir.²⁶⁵

Mükellefle ilgili olarak temin edilen bilgilerin gizliliğinin korunmasını sağlamaya yönelik düzenleme VUK'un 5. ve 362. maddelerinde yer almıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Şu ana kadar incelenen vergi suçlarında korunan hukuki yarar kamu yararı, bunun içinde özel olarak devlet hazinesi

264 Şenyüz, s.294.

265 Oktar, s.198.

iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda kişisel yarar, yani mükellefin yararı korunmaktadır.²⁶⁶

Vergi mahremiyeti (VUK m.5), mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa etme ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine (yararına) kullanma yasağını ifade eder.

Kanuna göre bu yasak; sır sayılan bilgilere görevleri gereği vakıf olan vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler için geçerlidir. Bu nedenle suçun faili ancak bu kişiler olabilir. Hatta bu kişilerin görevlerinden ayrılmaları halinde bile yasak devam eder. Vergi mahremiyetinin ihlali, görevden doğan bir vergi suçu²⁶⁷ olup, failerin memur olması, ceza soruşturmasının 4483 sayılı Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun çerçevesinde yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, VUK'un 5. maddesinin 4. fıkrasında, yukarıda sayılanlara ek olarak, kendisine bilgi verilen meslek kuruluşlarında ve birliklerinde görevli olanların da maddede yazılı yasaklara uymak zorunda oldukları, aksi takdirde vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olacakları belirtilmektedir.

Maddede sözü edilen “sır” kavramı ise vergi sırrıdır. Bunun dışında kalan bilgiler bu suçun kapsamına girmez. Örneğin, kişinin yapmış olduğu faaliyette kullandığı formüller, alışveriş yaptığı kişilerin ad ve adresleri üçüncü kişilerce bilinmemesi gereken unsurlar olup vergi sırrı içinde düşünülmemelidir.²⁶⁸

Suçun maddi unsurlarından olan *sırrın ifşası*, failin kendi eylem ve davranışları sonucunda bilmemesi gereken kişilerin vergi sırrını öğrenmesi halidir. Failin hareketi sözlü veya yazılı açıklama yapma şeklinde olabileceği gibi, bilgiyi ihtiva eden belge ve kayıtları okutmak veya vermek gibi maddi vasıtalarla da olabilir.

266 Şenyüz, s.294.

267 Pehlivan, s.99.

268 Şenyüz, s.298.

Sırrın kullanılması ise vergi mahremiyetinin ihlaline sebep olan başka bir eylemdir. Kullanmaktan maksat, sırrı açıklamaksızın ondan menfaat temin etmektir. Çünkü, sır açıklanmak suretiyle kullanılmış olursa esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır. Bir sır, ancak ifşa edileceği tehdidi ile kullanılmış olabilir. Bu itibarla fail, sırrı ifşa etmeksizin sırf öğrenmiş olması sebebiyle kendisine veya başkasına bir menfaat sağlamış ise, sırrı kullanmış olur.²⁶⁹

Kanunda bazı hukuka uygunluk sebeplerine yer verilmiş ve bu hallerde suç oluşmayacağı belirtilmiştir. Bunlar; vergi cetvellerinin vergi dairesine asılması, vergi levhasının asılması, mükellefin beyanları ile kesinleşen ve ödenmeyen vergi cezalarının açıklanması, adli ve idari soruşturma kapsamında bilgi verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların meslek kuruluşlarına, mali müşavirlik meslek birlik ve odalarına bildirilmesidir.

Suçun cezasına yönelik olarak VUK'da, yalnız TCK'ya atıf yapmakla yetinilmiştir. Yapılan atıf sadece ceza miktarına değil, tüm madde hükümlerine yapılmıştır. TCK'nın “Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” başlıklı 239. maddesi, sır niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişinin, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılması hükmünü içermektedir.

3.7. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU VE CEZASI

Kamu hizmetinin asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken, görev tanımını dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları asıldır. Memurların vergi mükelleflerinin özel işlerini görmeleri eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyen bir husustur. Kanun koyucu bu hususu gözeterek bazı kamu görevlilerinin yapamayacağı işleri belirlemiş ve aykırı hareketleri cezalandırma

269 Şenyüz, s.300.

yoluna gitmiştir.

VUK'un 363. maddesinde, “Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır.” denilmektedir.

VUK'un 6. maddesinin son fıkrasında, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasak edilenler; vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olan memurlardır. Failin memur olması şart ise de, özel işi yapılan mükellefin bağlı olduğu dairede çalışması şart değildir. Bu nedenle vergi dairesinde görevli bir memurun kendi dairesine kayıtlı olan veya olmayan bir mükellefin defterini tutması, beyannamesini doldurması, inceleme elemanı ya da vergi mahkemesi hakiminin mükellefin dava dilekçesini yazması gibi fiiller yasak kapsamındadır. Bu yasağın nedenlerinden biri de failin, vergilendirmeye ilişkin özel işini yapmakla kişilere kanundaki boşlukları gösterme ihtimali olup, bu tür durumların bertaraf edilmesi amaçlanmaktadır.²⁷⁰

Yapılan işin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olmaması halinde VUK'un 363. maddesinde tanımlanan suç oluşmaz. Memur hakkında disiplin hükümleri işletilebilir.

Mükelleflerin vergilendirmeye ilgili özel işlerini yapanlara verilecek ceza, TCK'nın “Görevi Kötüye Kullanma” başlıklı 257. maddesinin 1. fıkrası uyarınca altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır.

Öte yandan, VUK'un 363. maddesi uyarınca suç sayılan hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, fail memura ayrıca Kanunun 344. maddesine göre vergi ziyat cezası kesileceği belirtilmiştir.

270 Şenyüz, s.303.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ KALKMASI

4.1. GENEL AÇIKLAMA

Vergi ceza hukukunda suçluluğun ve cezanın kalkması sonucunu doğuran bazı haller veya kurumlar yer almaktadır.²⁷¹ Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeye göre suçluluğu kaldıran haller yanılma ve mücbir sebep; cezayı sona erdiren haller ise ödeme, ölüm, pişmanlık ve ıslah, zamanaşımı, ceza indirimi, hata düzeltme, uzlaşma, terkin, cezanın tahakkukundan vazgeçme, af ve yargı kararı şeklindedir.

4.2. SUÇLULUĞUN SONA ERMESİ

Suçluluğu ortadan kaldıran haller, cezayı gerektiren bir fiilin gerçekleşmesine rağmen, bu fiili işleyen suç işleme kastını ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla, fiil gerçekleşmiş olsa da, suç işlenmiş sayılmaz.

Vergi Usul Kanununa göre “yanılma” ve “mücbir sebepler”, vergi cezalarının uygulanmasını engelleyen nedenlerdir.²⁷²

4.2.1. Yanılma

Bir kimsenin ceza kanunları konusunda bilgisizliğinin veya bunları yanlış yorumlamasının, bu kanunların uygulanmasına engel olmayacağı ceza hukukunun geleneksel ilkelerinden olup bu ilke, “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” özdeyişi ile ifade edilmektedir.

²⁷¹ Karakoç, s.511.

²⁷² Pehlivan, s.88.

Kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı kuralı, vergi ceza hukukunda, genel ceza hukukunda olduğu gibi katı uygulanmaz.²⁷³ Bunun başlıca nedeni, vergi mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam olarak kavrayamayacakları ölçüde sıkça değişmesi ve karmaşık nitelikte bulunmasıdır.²⁷⁴

Vergi hukukunda yanılma, VUK'un 369. maddesine göre başlıca iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi idaresinin mükellefi yanlış bilgilendirmesi sonucu ortaya çıkan yanılma şeklidir. İkincisi ise, bir hükmün uygulanma tarzının veya o hüküm hakkındaki içtihatların değişmesi sonucu ortaya çıkan yanılma şeklindedir.²⁷⁵

Burada cezayı gerektiren durum mükellefin fiilinden değil, yetkili kurumların yanlış bilgi vererek ya da görüş değiştirerek mükellefi yanıltmalarından doğduğu için kanun koyucu, mükellefi cezalandırmamayı uygun görmüştür.²⁷⁶

VUK'un 413. maddesinde de benzer bir hüküm yer almıştır. Mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem (belirsiz) ve tereddütlü gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat istemeleri durumunda, yetkili birimlerin özelge veya sirküler şeklindeki yazılı açıklamaları doğrultusunda hareket eden mükelleflerin, bu hareketleri cezayı gerektirse bile VUK'un 369. maddesindeki hüküm cezalandırılmalarına engel teşkil eder.²⁷⁷

4.2.2. Mücbir Sebep

Hukukun çeşitli alanlarında mücbir sebepler değişik etkilere sahip olmakla birlikte yasalarda mücbir sebebin bütün unsurlarını kapsayan bir tanımı yapılmamıştır. Mücbir sebep niteliğindeki olaylar deprem, sel, kasırga vb. doğal olaylar olabileceği gibi isyan, ihtilal, savaş, genel grev gibi insana bağlı (beşeri) olaylar da olabilir. Mücbir

273 Karakoç, s.513.

274 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.217.

275 Pehlivan, s.89.

276 Kırbaş, s.169.

277 Karakoç, s.513.

sebebin en belirgin, üzerinde tartışma yapılmayan özelliği kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulamaz bir olay oluşudur.²⁷⁸

Ceza hukukunda mücbir sebep kusurluluğu kaldıran nedenlerden biridir. Vergi hukukunda ise esas olarak mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesi için öngörülen süreleri durdurması nedeniyle vergi sorumluluğunu etkileyen mücbir sebepler, vergi suçluluğunu ortadan kaldırma özelliği de taşır. VUK'un 373. maddesinde bu durum; kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği şeklinde belirtilmiştir.

Mücbir sebep olabilecek haller ise VUK'un 13. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep olarak kanunda belirtilen hallerdir.

Önemli sonuçlara yol açması sebebiyle kanun koyucu, mücbir sebeplerin hüküm ifade edebilmesini, malum olmaları veya ilgililer tarafından kanıtlanmaları ya da belgelendirilmeleri şartına bağlamıştır.²⁷⁹

278 Öncel-Kumrulu-Çağan, s.118.

279 Kırbaş, s.136.

Mücbir sebeplerin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlar bakımından da aynı etkiye sahip olması gerektiği kabul edilmelidir. Çünkü, mücbir sebep vergi cezasının kesilmesine nasıl ve hangi gerekçe ile engel oluyorsa, kaçakçılık suçundan dolayı ceza davasının açılmasına, dava açılmışsa failin mahkum edilmesine de öylece engel olmalıdır.²⁸⁰

4.3. CEZA SORUMLULUĞUNUN SONA ERMESİ

Kanunun öngördüğü bazı haller, suçun işlenmesine ve failin kusurluluğunun mevcut olmasına rağmen ceza verilmesine engel oluşturur. Vergi cezalarını kısmen veya tamamen kaldıran bu haller şunlardır:

4.3.1. Ödeme

Vergi cezaları, genelde para cezası şeklindedir ve bu cezalar, esas itibariyle ödeme ile ortadan kalkar.²⁸¹ Vergi borcunu sona erdiren ödeme, vergi cezalarını da normal yoldan sona erdiren bir nedendir.

VUK'un 368. maddesinde; vergi cezalarının, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten, şayet cezaya karşı dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödeneceği hükmü yer almıştır. Bu süre cezaların genel ödeme süresi olup, ceza indirimi, uzlaşma gibi bazı özel hallerde farklı ödeme sürelerine de rastlanmaktadır. Madde hükmünde sözü edilen dava açma süresi ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde belirtildiği üzere ceza ihbarnamesinin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gündür.

280 Karakoç, s.515.

281 Pehlivan, s.102.

4.3.2. Ölüm

Cezaların şahsiliği ilkesinin doğal sonucu, cezanın suçun failine çektirilmesidir. Bu nedenle, suç işlemiş ve bu nedenle cezaya çarptırılmış veya cezaya çarptırılması gereken bir kişinin ölümü halinde suçun failinin mevcut olmaması nedeniyle ceza düşmektedir. Bu durum, kişinin ölümü halinde; ceza uygulanmasının amaç ve fonksiyonu kalmamasının bir sonucudur.²⁸²

Yukarıda açıklanan gerekçeler doğrultusunda kanun koyucu, VUK'un 372. maddesi ile, ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükmüne yer vermiştir. Vergi cezasının ölüm halinde düşmesi için ölenin fiilinden doğması gerekmektedir.²⁸³ Burada esas olan tahsil aşamasıdır. Kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın tahsil edilmemiş olan tüm cezalar ölüm anından itibaren kalkar. Ölümle ceza ortadan kalktığından, miras yoluyla intikali de söz konusu olmaz.

4.3.3. Pişmanlık ve İslah

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarını kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren yükümlü veya sorumluya, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde, hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik beyanını tamamlaması ya da yanlış beyanını düzeltmesi ve aynı süre içinde, ödeme süresi geçenleri ise zamlı olarak ödemesi halinde, vergi ziyai cezasının kesilmesini veya kaçakçılık suçundan dolayı koğuşturma yapılmasını ve cezaya hükmolunmasını önleyen bir kurumdur.²⁸⁴

Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, yükümlünün subjektif durumunu ve iyiniyetini gözönünde tutup yükümlüleri kanunun sert hükümleri karşısında güçsüz ve çaresiz bırakmadan belli bir hoşgörü ile hareket edilerek yükümlüyü ceza uygulamamak suretiyle idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamaktır.²⁸⁵

282 Akdoğan, s.146.

283 Kırbaş, s.171.

284 Karakoç, s.517.

285 Dan.4.D., 7.11.1974, E:1973/854, K:1974/3810; Dan.7.D., 25.11.1970, E:1969/1166, K:1970/2023

Pişmanlık ve ıslah, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar; kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve verginin pişmanlık zammı ile ödenmesidir.

Pişmanlık duyan mükellefin, kaçakçılık suçlarında dava zamanaşımı içinde, vergi ziyai suçunda ise vergi kaybı doğduktan sonra fakat tarh zamanaşımı içinde resmi kayıtlara girmek koşuluyla dilekçe ile haber vermesi gerekir. Bununla birlikte yükümlü, başkaları tarafından ihbarda bulunulduktan, idarece vergi incelemesine başlandıktan, olay takdir komisyonuna intikal ettirildikten veya kaçakçılık suçunun tespit edilmesinden sonra haber vermiş ise pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Zira, kanuna aykırı fiilini haber veren mükellefin bu hareketi, vergi dairesinin tahrik ve tazyiki ile değil, kendi istek ve iradesiyle olmalıdır.²⁸⁶

Pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesinde ikinci şart beyanda bulunma zorunluluğudur. Bu şart, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik yapılan beyanın tamamlanması ya da yanlış beyanların düzeltilmesi ile yerine getirilmiş olur.

Mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında pişmanlık zammıyla birlikte 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Bu, pişmanlık kurumunun işletilmesinin son şartıdır.

Öte yandan, VUK'un 371. maddesinin son fıkrası, emlak vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı hükmünü getirdiğinden, beyana dayanmasına rağmen emlak vergisinde pişmanlık hükümleri geçerli değildir.

286 Karakoç, s.520.

4.3.4. Zamanaşımı

Ceza hukukunda zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle devletin cezalandırma yetkisini ortadan kaldıran bir durumdur.²⁸⁷ Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da zamanaşımına yer verilmiştir. Gecikmiş cezanın, kendisinden beklenen işlevi yerine getiremeyeceği düşüncesi ile vergi cezaları bakımından ceza kesme ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı kabul edilmiştir.²⁸⁸

Ceza kesme zamanaşımı VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden, VUK'un 353 ve mük. 355. maddeleri uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında (özel usulsüzlük), usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; usulsüzlükte (genel usulsüzlük), usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

Ayrıca, VUK 336. maddesi hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde cezanın, vergi ziyai cezası için belirtilen zamanaşımı süresi içinde kesilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu bu konuda, daha hafif suçun daha ağır suçun içinde erimesi ve sadece daha ağır suça ilişkin zamanaşımı sürelerinin uygulanması yönündeki ceza hukuku kuralını benimsemiş olmaktadır.²⁸⁹ Ancak uygulamada, vergi ziyai ve usulsüzlük suçlarının birleştiği durumlarda, miktar itibariyle daha ağır olduğundan çoğunlukla vergi ziyai cezası kesilmekte ise de, usulsüzlük cezasının daha ağır olduğu istisna hallerde, kesilmesi gereken ceza usulsüzlük olmasına karşın eylemin tabi olacağı zamanaşımı süresi VUK'un 374/2 maddesi uyarınca 5 yıl olacaktır.

Kanunda zamanaşımı sürelerini durduran ve kesen haller de öngörülmüştür. VUK'un 114/2 maddesi uyarınca vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr

²⁸⁷ Karakoç, s.522.

²⁸⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, s.218.

²⁸⁹ Karakoç, s.524.

komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak, işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Zamanaşımının kesilmesinin ise zamanaşımı süresi içinde ceza ihbarnamesinin tebliği ile olacağı kanunda belirtilmektedir. Ceza ihbarnamesinin tebliği ile önceki aşamanın hüküm ve sonuçlarını tamamlayarak başka bir aşamaya geçildiği düşünüldüğünde bu hükmün gereksiz olduğu ileri sürülmektedir.²⁹⁰

Vergi cezalarını sona erdiren diğer zamanaşımı *tahsil zamanaşımıdır*. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 1. maddesi uyarınca vadesinde ödenmeyen vergi cezaları bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ancak, tahsil aşaması için de bir süre öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanununun 102. maddesinde; amme alacağının, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.

Tahsil zamanaşımında da sürelerin durması ve kesilmesi halleri kabul edilmiştir. 6183 sayılı Kanununun 104. maddesinde, borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan kalmaması zamanaşımını durduran sebepler olarak sayılmış, bu hallerin devamı müddetince zamanaşımının işlemeyeceği, durma sebeplerinin kalktığı günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği belirtilmiştir. Zamanaşımını kesen sebepler ise Kanununun 103. maddesinde yer almıştır. Bunlar; ödeme, haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, bu muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumların mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, ihtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, amme alacağının teminata bağlanması, kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, iki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanmasıdır. Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar, kesilme anına kadar işlemiş olan süre ise yanar.

290 Karakoç, s.525.

Adli nitelikteki vergi suçlarında ise, bu suçların yargılama bakımından tabi olduğu Türk Ceza Kanunundaki zamanaşımı hükümleri uygulanır. Adli suçlarda kabul edilen zamanaşımı dava ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki çeşittir. Dava zamanaşımı söz konusu suçtan dolayı ceza davası açılmasına, dava açılmışsa sürdürülmesine; ceza zamanaşımı ise kesin hükme bağlanmış olan cezanın infazına (yerine getirilmesine) engel teşkil eder.

4.3.5. Ceza İndirimi

Mükellef veya vergi sorumlusunun, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ile indirim sonrası arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda, vergi ziyayı cezasının birinci defada yarısı, sonrakilerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilir. Ancak, ödeneceği bildirilen vergi ve cezaların süresi içinde ödenmediği veya dava konusu yapıldığı hallerde VUK'un 376. maddesindeki indirim müessesesinden faydalanılamaz. Bu hükmün amacı, bir yandan idareyi ve ceza muhatabını yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın kısa sürede Hazineye intikalini sağlamaktır.²⁹¹

Dava açılmasına rağmen 30 günlük süre dolmadan ve mahkemece karar verilmeden önce davadan vazgeçilmişse, ceza indiriminden yararlanılabilir.²⁹² Ayrıca, tarh ve tebliğ edilen verginin kısmen dava konusu edilmesi, dava açılmayan kısmına ilişkin vergi cezaları yönünden ceza indiriminden yararlanmaya engel oluşturmaz.²⁹³

Öte yandan, VUK'un ek 9. maddesinde vergi cezasını sona erdiren bir diğer kurum olan uzlaşma ile ceza indirimi kurumundan aynı anda faydalanma imkanı

291 Karakoç, s.527.

292 Karakoç, s.529.

293 Karakoç, s.529.

bulunmadığı belirtilmiştir. Başka deyişle, uzlaşılan cezalar hakkında ceza indirimini, indirimden yararlanan cezalar içinse uzlaşma hükümleri uygulanmaz.²⁹⁴ Ancak Kanunda, ceza muhatabına, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla olaya ceza indiriminin uygulanmasını isteme imkanı tanınmıştır.

4.3.6. Hata Düzeltme

Vergilendirme sürecinde, mükellef veya vergi idaresinin lehine ya da aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için Vergi Usul Kanununda “düzeltme” kurumuna yer verilmiştir.²⁹⁵ Düzeltme, vergi kanunlarının uygulanması sırasında yapılan hataların, yargı mercilerine başvurulmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir.²⁹⁶

VUK'un 116 vd maddelerinde düzenlenen vergi hatası ve düzeltme hükümleri, vergi cezaları hakkında da uygulanır. VUK'un 375. maddesi buna imkan tanımıştır.

Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi veya alınması olarak kanunda tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle, vergi cezasında hatayı da vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi veya alınması olarak tanımlamak mümkündür.²⁹⁷

Vergi hatası kapsamına girmeyen, tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar (yorum uyuşmazlıkları) düzeltmeye konu olmaz, böylesi durumlarda hata düzeltme yerine yargı yoluna başvurularak dava açılması gerekir. Örneğin; vergi idaresi mükellef hakkında 100 lira tutarında resen vergi tarhına gitmiş ve buna bağlı olarak vergi cezası uygulamış olsun. Vergi mükellefi ise borcun ve cezanın 100 lira değil 25 lira olduğu iddiasında bulunsun. Mükellef bu iddiayı hata düzeltme yoluyla ileri süremeyecektir. Zira, vergi hatasına dayanmayan hukuki uyuşmazlıklar için hata düzeltme isteği ile idareye gidilmesi durumunda idare bu isteği reddetmektedir. Bu nedenle mükellefin,

294 Karakoç, s.529.

295 Oktar, s.143.

296 Oktar, s.143.

297 Karakoç, s.531.

işin başında sorunun hata kavramına girip girmediğini iyi değerlendirmesi, dava açma süresini kaçırmaması açısından önemlidir.²⁹⁸

Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan bağımsız olarak da yapılabilir. Bu bağlamda, cezalarda hataları, VUK'un 116. maddesinde yer alan hata türlerine paralel olarak *ceza hesabında hata ve cezalandırma hatası* şeklinde ifade etmek mümkündür.²⁹⁹

Ceza hesabında hatalar; cezanın matrahında hata, miktarında hata ve cezanın mükerrer olması şeklinde ortaya çıkar. Vergi ziyai cezasında ziyaa uğratılan verginin hatalı hesaplanması, matrahta hataya; ceza hesabında yanlış oran veya miktarların esas alınması miktarda hataya; aynı fiile birden çok ceza kesilmesi de mükerrer cezaya sebep olur.

Cezalandırma hataları ise; ceza muhatabının şahsında hata, suçun niteliğinde hata, suç tarihinde veya döneminde hata, yükümlülükte hata olarak sayılabilir.

Cezanın hatalı olduğu ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ya da ceza muhatabının müracaatı ile ortaya çıkarılabilir. Hatanın idarece fark edildiği durumlarda resen düzeltme yoluna gidilerek ceza muhatabı durumdan haberdar edilir. Ceza muhatabının fark etmesi halinde ise hatanın düzeltilmesi yazılı olarak vergi idaresinden istenir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediği takdirde de keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

Vergi cezasına karşı dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat edebilecekleri de VUK'un 124. maddesinde belirtilmiştir.

298 Bilici, s.117.

299 Karakoç, s.532.

Hatalı vergi cezaları kesinleşmiş olsa bile, düzeltme zamanaşımı süresi içinde hatanın varlığı ileri sürülerek düzeltilebilmektedir. Hatalı kesilen cezalar için düzeltme zamanaşımı süresini, ceza kesme zamanaşımı sürelerine atıf yaparak belirleme yoluna gidilmelidir.³⁰⁰ Zamanaşımı sürelerinin vergi suçları için ayrı ayrı belirlendiği dikkate alınır, düzeltme zamanaşımı süreleri de buna bağlı olarak suçun türüne göre farklılık gösterir. Ceza kesmeye ilişkin zamanaşımı süreleri hakkında çalışmamızın önceki başlıklarında yapılan açıklamalar düzeltme zamanaşımı süreleri için de geçerli olup ayrıca açıklama yapılmasına gerek görülmemiştir.

4.3.7. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi borçlusu veya ceza sorumlusunun ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları, konuyu uyuşmazlık haline getirmemeleridir. Uzlaşma, yükümlü ve idareyi yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecini izleme zahmet ve külfetinden kurtarmak, vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek, vergi/kamu alacağının tahsilini hızlandırmak ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi gerekçelere dayanmaktadır.³⁰¹

Uzlaşma esasen vergi ve ceza tarh edildikten sonra başvurulabilen bir yol olmasına karşın, VUK'un ek 11. maddesinde tarhiyattan önce de uzlaşılması imkanı getirilmiştir. Aşağıda öncelikle tarhiyat sonrası uzlaşma, daha sonra da tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ele alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun ek 1. maddesi uyarınca *tarhiyat sonrası uzlaşma*; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarını kapsar. Bu itibarla, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza ve vergi ziyai cezasının 3 kat olarak uygulanması hali uzlaşma kapsamına girmez.

300 Karakoç, s.531.

301 Karakoç, s.533.

Uzlaşma her zaman mümkün olmayıp belli şartlara bağlanmıştır. Buna göre; vergi kaybına yol açılmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden veya yanılmadan (VUK m.369) kaynaklandığı, olayda vergi hatası (VUK m.116, 117, 118) veya bunların dışında her türlü maddi hatanın tespit edildiği, cezayı gerektiren nedenlerin yargı kararları ile idarenin anlaşmazlık konusu olayda görüş farklılığı bulunmasından kaynaklandığı durumlarda uzlaşmaya başvurulabilir.

Uzlaşma görüşmelerinde idare tarafını, bu amaçla kurulan komisyonlar temsil eder. Uzlaşma komisyonları vergi hukuku alanında örneği çok ender görülen bir takdir yetkisi kullanırlar ve takdir yetkisinin kullanılması bakımından uzlaşma kurumu sui generis bir özellik taşır.³⁰² VUK'un ek 1. maddesinde; uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmeliğin İçişleri Bakanlığınca hazırlanacağı belirtilmiştir.

Uzlaşma talebi vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmanın vaki olmadığına dair bir tutanak tutulur ve bu tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

VUK'un ek 6. maddesi uyarınca uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilenler; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar.

302 GERÇEK Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara – 2006, s.131-132.

İlgiliye tebliğ edilen vergi ve cezaların tümü üzerinde uzlaşılması zorunlu değildir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma, sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi ve/veya ceza kısmı için yapılabilir.

Uzlaşmanın cezayı ortadan kaldırmasının yanında önem taşıyan bir diğer sonucu, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellefin, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine) karşı; adına sadece ceza kesilenin ise üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açamamasıdır.

Öte yandan, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmasına ve uzlaşma görüşmesi yapılmasına rağmen uzlaşma vaki olmadığı takdirde, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talep ettiği vergi veya cezalara karşı dava açması mümkündür. Bununla birlikte, mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmış olabilir. Bu durumda dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce mahkemece incelenmez. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi üzerine, davanın görülmesine devam olunur. Mahkemenin, uzlaşma başvurusundan haberdar olmaması vb. sebeplerle, uzlaşma başvurusunun sonuçlanmasından önce davayı inceleyerek karara bağlaması halinde ise mahkeme kararı VUK'un ek 7. maddesi gereğince hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde açılacak davada ilgililere ek bir süre verilmektedir. Buna göre, mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların ödenmesinde VUK'un ek 8. maddesi, uzlaşmaya varılması ve varılmaması halleri için ayrı düzenleme öngörmüştür. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde; uzlaşma vaki olmadığı takdirde ise, VUK'un 112 ve 368. madde hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü

Kanununun 27. maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir.

Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesi ile Maliye Bakanlığına, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda *tarhiyat öncesi uzlaşma* yapılmasına izin verme yetkisi tanınmıştır. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin çıkarılacak bir Yönetmelikte belirtilmesi öngörülmüş ve Maliye Bakanlığı çıkardığı yönetmelikle tarhiyat öncesi uzlaşmaya işlerlik kazandırmıştır.³⁰³

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre daha geniş tutulmuştur. Kaçakçılık dolayısıyla 3 kat olarak kesilen vergi ziyayı cezası hariç, idari nitelikteki tüm vergi cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi olanaklı hale getirilmiştir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde, tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunulamaz. Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde ise, mükellef veya ceza muhatabı, verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra bir daha uzlaşma (tarhiyat sonrası) talep edemeyecek, ancak dava açma yoluna gidebilecektir.

4.3.8. Terkin

Terkin, vergi idaresinin vergi aslı ve vergi cezasının tahsilinden vazgeçmesi sonucunda bunlara ilişkin kayıtların silinip, vergi ve cezanın bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmasıdır. Terkin bu yönüyle affa benzemektedir. Ancak, terkin tahakkuk etmiş vergi cezalarına uygulandığından, genel afftan çok özel affa yaklaşmaktadır.³⁰⁴

VUK'un 115. maddesine göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir

303 Karakoç, s.534.

304 Karakoç, s.536.

kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları ile mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın bu yetkisini devrettiği birimlerce zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

Maddede tabii afetlerin başlıcaları sayılmakta, fakat “bunlara benzer afetler” demek suretiyle, bu saymanın sınırlayıcı olmadığı belirtilerek, mücbir sebep kavramına yer verilmektedir.³⁰⁵

Afet tarihinden önce tahsil edilmiş vergi ve cezalar için terkin yapılmaz. Terkin, ancak doğal afetten sonra tahsil edilmiş ya da henüz tahsil edilmemiş vergi borçları ve vergi cezaları hakkında uygulanır.³⁰⁶

4.3.9. Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme

VUK'un mük. 115. maddesinde; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 19 lirayı³⁰⁷ (bu tutar dahil) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceğine hükmedilmiştir.

Anılan hükme göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezalarından vazgeçilebilmekte, buna karşılık beyan edilen vergiler için tahakkuktan vazgeçme söz konusu olmamaktadır.³⁰⁸

Cezadan vazgeçmenin gerekçesi, cezayla elde edilecek menfaate göre bu menfaate ulaşmak için yapılacak masrafların daha fazla olmasıdır. Bu itibarla, belirli tutarın altındaki cezaların takibi ekonomik olmadığı için ceza kesilmemekte veya tahsili

305 Karakoç, s.536.

306 Karakoç, s.537.

307 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine ekli liste uyarınca 2011 yılında geçerli olan miktar.

308 Şenyüz, s.172.

yoluna gidilmemektedir.³⁰⁹

4.3.10. Af

Devletler siyasi, ekonomik, mali veya vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle vergi ve cezalarla ilgili olarak af çıkarabilmektedirler. Vergi ve cezaların kanunla konulması, bunlar hakkında getirilecek afların da kanunla düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Nitekim Anayasamıza göre, genel ve özel af ilanına Türkiye Büyük Millet Meclisi yetkilidir (Any.m.87).³¹⁰

Vergi Usul Kanununda af ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak, ülkemizde çeşitli dönemlerde çıkarılan kanunlarla vergi cezalarının affedildiğini görmekteyiz. Bu kanunların benimsediği af usulü genellikle, vergi aslının ödenmesi ve vergiye ilişkin uyuşmazlık çıkarmama ya da mevcut uyuşmazlıklardan vazgeçme şartını yerine getirme şeklindedir.

Devlet çıkardığı kanunlarla şarta, süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın türüne ve yükümlülüğe bağlı olarak işlenmiş suçları, kesinleşmiş olsun veya olmasın cezaların asıllarını ve ferilerini kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır. Böylelikle, devletle ceza muhatabı arasında kurulmuş olan ceza veya infaz ilişkisi sona ermektedir. Kısaca devlet, af kanunu çıkarmak suretiyle, kendi koyduğu ve uygulanması gereken cezalardan tek taraflı olarak vazgeçmektedir.³¹¹

4.3.11. Yargı Kararı

Ceza muhatabının vergi cezasını ödemeyerek yargı organları önüne taşınması ve dava konusu yapması mümkündür.

Ülkemizde idari nitelikteki vergi cezalarına karşı açılan davalara bakmakla görevli olan mahkemeler vergi mahkemeleridir. Bu husus, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri

309 Şenyüz, s.172.

310 Karakoç, s.538.

311 Şenyüz, s.155.

Hakkında Kanunun 6. maddesinde;

“Vergi mahkemeleri;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi yargılamasına ilişkin usul hükümleri ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir.

Vergi cezaları, ceza ihbarnamesi aşamasında dava konusu edilebileceği gibi, 6183 sayılı Yasa uyarınca cebren tahsil amacıyla tesis edilen ödeme emri, haciz vb. işlem aşamalarında da dava konusu edilebilir. Her iki durumda da mahkemece ceza muhatabı lehine verilecek karar işlemi hükümsüz kılacağından, ilgilinin vergi cezasından sorumluluğunu ortadan kaldırır. Burada ceza sorumluluğunun sona ermesinde yargı kararının sonucuyla birlikte gerekçesi de önemlidir. İdari aşamadaki usul veya şekil eksikliğinden dolayı mahkemenin davacı (ceza muhatabı) lehine karar verdiği durumlarda, kişinin ceza sorumluluğu tamamen sona ermese bile en azından, idarece yeni bir işlem tesis edilmesine kadar kişiyi vergi cezasını ödeme yükümlülüğünden kurtarmaktadır.

Bu konuda vergi ziyai cezası yönünden özellik arz eden bir durumdan bahsetmekte yarar vardır. Mükellefin vergi aslını dava konusu etmesine karşın, buna bağlı vergi ziyai cezasına dava açmaması ve vergi aslına karşı açılan davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda, vergi ziyai cezası kendiliğinden ortadan kalkmış sayılacak mıdır? Her idari işlemin bir diğerinden bağımsız olarak sonuç doğurduğu düşünüldüğünde, idarece geri alınmadıkça veya yargı kararıyla kaldırılmadıkça hukuki sonuçlarını sürdüreceği tartışmasızdır. Ancak, mahkemece verilen kararda vergi kaybının oluşmadığı yönünde hüküm kurulmasına karşılık, buna bağlı vergi ziyai cezasının hukuki varlığını koruduğunu söylemek güçtür. Bu nedenle, idarece tesis edilecek yeni bir işlemle cezanın ortadan kaldırılması veya cezanın tahsili aşamasında tahsil işlemine karşı açılacak davada cezanın dayanaksız kaldığını ileri sürerek işlemin iptal ettirilmesi sorunun çözümünü sağlayacak yollardır.

SONUÇ

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku, devletle bireyler arasındaki vergi ödevinden kaynaklanan ceza ilişkisini düzenler. Esasında bu ilişki, devletin adil bir vergi sistemi kurması, bireylerin de vergisel ödevlerini itinayla yerine getirmesiyle sorunsuz bir şekilde sürdürülebilir. Ancak, tüm suç türlerinde olduğu gibi bu ilişkinin bozulmaması bir temenniden öteye gitmez.

Vergi ilişkisini bozan taraf genelde bireyler olarak görünmekte ise de, bu noktada devletin sorumluluğu da küçümsenmemelidir. Vergi ödevlisi olan gerçek ya da tüzel kişilerin bu ilişkinin bozulmasındaki rolü, vergi ödevi olarak belirlenen yükümlülükleri çeşitli sebeplerle ihlal etmelerinden kaynaklanır. Devletin rolü ise, ağır yükümlülükler içeren, adeta bireyler için çekilmez hale gelen bir vergi sistemini uygulaması şeklinde ortaya çıkar.

Dolayısıyla, devletin, vergilendirmeye ilgili koyduğu kurallardan hangilerinin ihlalini, hangi şekilde ve ne ölçüde cezalandıracağı, izleyeceği vergi politikasıyla yakından ilgilidir. Ekonomik, siyasi, sosyal ve hatta bilimsel gelişmeler devletin vergi politikasını, vergi politikasındaki değişiklikler de doğrudan vergi ceza sistemini etkilemektedir. Mesela, mali anlamda vergi yükünü artıran, uygulanması zor şekli kurallar içeren ya da karışık ve anlaşılması güç bir vergi mevzuatına dayanan vergi politikası, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirememelerine ve vergi cezalarına muhatap olmalarına sebep olacaktır. O halde, vergi suçlarının önlenmesinin birinci yolu, adil ve bireylerin mali gücüyle orantılı bir vergi sisteminin tesis edilmesi ve uygulanmasıdır.

Ülkemizde uygulanan vergi sistemine farklı eleştiriler getirilebilir. Ancak, hukuki açıdan bakıldığında öncelikle vergi yasalarının yenilenme ihtiyacının bulunduğu söylenebilir. Vergi yasalarımızın eski tarihli olması nedeniyle maddelerde sık sık değişiklik yapıldığından zamanla yasa metinleri anlaşılması zor hale gelmiştir. Bu nedenle, etkin bir vergi sistemi kurulması için vergi yasalarının yenilenmesi ve sadeleştirilmesi şarttır.

Adil ve mali güçle orantılı bir vergi sisteminden başka, etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması gerekir. Zira, bu mekanizma sağlıklı çalışmaz ise vergi ihlalleri mükellefler için alışkanlık haline gelir. Ayrıca, aynı durumda olan mükelleflerin farklı hukuki işlemlere maruz bırakılması nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Son olarak, vergi ceza sisteminin caydırıcı ve ölçülü olması gerekmektedir. Suç teşkil eden fiille uygulanan ceza arasında iyi bir denge kurulmalıdır. Aksi takdirde, basit kural ihlalleri için uygulanacak ağır yaptırımlar ekonomik yönden mükellefleri güç duruma düşürecek, dolayısıyla vergiye karşı olumsuz tepkiler geliştirmelerine neden olacaktır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2009

ARSLAN Ahmet, DÜNDAR Tuncay, Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulu Kararları 1933'den Günümüze, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara - 2002

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi), Seçkin Yayıncılık, 25. Bası, Ankara - 2010

CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2006

CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Mayıs 2010

DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:I), Beta Yayınları, 12. Bası, İstanbul - Ocak 1997

DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:II), Beta Yayınları, 11. Bası, İstanbul - Ocak 1997

DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:III), Beta Yayınları, 12. Bası, İstanbul - Ekim 1997

EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, ÇELİKKAYA Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2007

GERÇEK Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara - 2006

GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara – 2005

GÖZLER Kemal, İdare Hukuku (Cilt:I), Ekin Kitabevi, Bursa - 2003

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara - 2007

KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Eylül 2008

KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Mart 2007

KUNTER Nurullah, YENİSEY Feridun, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınları, 11. Bası, İstanbul - 2000

OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul - 2010

ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara - Ekim 2008

ÖZGENÇ İzzet, Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, 3. Bası, Ankara - 2008

PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Derya Kitabevi, Trabzon - 2009

SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul - Nisan 2009

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin
Yayınevi, 4. Baskı, 2008

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,
Turhan Kitabevi, 1. Bası, Ankara - 2007