

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇ VE CEZASINDA YAPILAN YENİ DÜZENLEME

Yazar: **SerdarAYTEKİN(*)**

Yaklaşım Dergisi/ Mart 2008 / Sayı: 183

I- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 04.01.1961 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kanun metninde bugüne kadar 40'a yakın kanun değişikliği yapılarak günümüze kadar gelmiştir. VUK'ta yapılan düzenlemelerle, vergi yargısının kanun metninden çıkarılması dışında genel çerçevede fazla bir değişiklik yapılmamıştır.

Vergi Usul Kanunu; vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme, cezalar ve vergi davaları olmak üzere 5 Kitaptan oluşmaktadır. VUK'un 331-376 maddeleri arasında yer alan cezalar, VUK'un Dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Bu Kitapta yer alan ceza hükümleri vergi kanunlarına uyulmaması nedeniyle mükellefi veya söz konusu suçu işleyenleri cezalandırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca ceza uygulamalarına ilişkin genel esaslara, ceza neveleri ile cezaların kesilmesine, ödenmesine ve kalkmasına ilişkin hükümlere yer vererek mükellefe uygulamayı açıklamaktadır(1).

Vergi uygulamasında cezalandırma ile ilgili esaslar, genel ceza hukukuna paralel şekilde uygulanmaktadır. Türk Ceza Kanunu'na diğer kanunların uyumu amacıyla çıkarılan 5728 sayılı "**Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**" ceza hükümlerini içeren birçok kanunda ve VUK'un ceza ile ilgili birçok maddesinde değişiklik yapmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun ceza ile ilgili birçok maddesi VUK'ta uygulanmakta; fakat vergi olayının özelliği göz önünde tutulmak suretiyle ceza hukukundan müstakil uygulanmaktadır.

5728 sayılı "**Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**"da yer alan hükümlerle VUK'un 359. maddesinde yer alan "**Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası**" yeniden düzenlendi. 5728 sayılı kanun TBMM'de 23.01.2008 tarihinde kabul edilerek onaylanıp, imzalanmak üzere Cumhurbaşkanı'na gönderildi. Vergi kaçakçılığı suç ve cezasında yapılan değişiklikler mükelleflere yeni müeyyideler getirdiği gibi uygulamada karşılaşılabilecek bazı tereddütleri de beraberinde getirmektedir. Söz konusu konuları açıklığa kavuşturmak bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasındaki bağlantıyı açıklığa kavuşturalım.

II- VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ

Vergi kanunlarına aykırı fiillere uygulanacak cezalar konusunda Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı hüküm bulunmadığı durumda hangi kuralların uygulanacağı konusunda görüş birliği yoktur(2). Ancak idari yargı organlarının kararlarında vergi cezalarına ilişkin ihtilaflarda genel ceza hukuku ilkelerini de gözettiler ve suçun oluşmasında bu ilkelere göre karar verdikleri de görülmektedir(3).

Türk Ceza Kanunu ülkemizde işlenen suçları ve uygulanacak cezaları içeren genel bir kanundur. Vergi hukukunun ceza hukuku ile kesişme alanı vergi suç ve cezalarını içeren, "**Vergi Ceza Hukuku**" adı verilen bir alt dalında kendini göstermektedir.

Gerçekten vergi ceza hukukunda bir kısım vergi suç ve cezaları vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde, “**idari yaptırım**” niteliği taşıyan mali ihlaller esasına göre düzenlenirken, diğer bir kısmı ise doğrudan Türk Ceza Kanunu anlamında suç ve ceza niteliği taşır. Bu sonuncularda suçun oluşması, sübutu, cezanın tayini ile yargılama usulü ilke olarak genel ceza hukuku ve ceza yargılaması hukuku hükümlerine tabidir. İştirak, tekerrür gibi konularda VUK'ta bazı özel düzenlemeler öngörmüştür(4).

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak VUK'ta düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınmıştır. VUK'un öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir. VUK'un yeni şekliyle kaçakçılık suçları ile vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma suçları bu kategorinin önemli örnekleridir(5).

Türk Ceza Kanunu ile özel suç tanımlarına yer veren diğer kanunlar arasındaki ilişki, Anayasamızda güvence altına alınan hukuk devleti, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak yeniden belirlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun izlemiş olduğu suç ve ceza prensipleri dikkate alındığında Kanun'un suç ve ceza teorisine ilişkin kabul ettiği normatif hükümler ceza hükmü içeren diğer kanunlar bakımından da etkilerini doğurmuştur(6).

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un gerekçesi yukarıda yer alan açıklamalar ve Kanun'un adından da anlaşılacağı üzere, diğer kanunlarda yer alan suç ve cezaların, TCK'ya uyumunu gerçekleştirmektir. Bu çerçevede VUK'un “**Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları**” başlığı altında ki 359. madde hükümleri yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu değişiklik 5728 sayılı 580 maddelik Kanun'un 276. maddesinde yer almaktadır.

III- KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

VUK'a aykırı hareket edenlere, vergi cezaları dışında, belli bazı hallerde ceza mahkemelerince hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalarla da tecziye edilebilirler. Kaçakçılık suçu bu kapsamdaki ana suç grubunu teşkil eder, iştirak ve vergi mahremiyetini ihlal diğer hürriyeti bağlayıcı suçları oluşturmakta ve hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır(7).

VUK'un “**Cezalar**” adlı Dördüncü Kitabının, İkinci Kısımının “**Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları**” adlı Üçüncü Bölüm başlığı 5728 sayılı Kanunla “**Suçlar ve Cezaları**” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca VUK'un 359. madde metninde önemli sayılabilecek düzenlemeler yapılmıştır. Kanun metninde yer alan yeni düzenlemeler aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

VUK'un 359. maddesinde belirtilen suçların niteliğinde ve cezaların sürelerinde cezaların caydırıcılığını artırmak amacıyla değişiklik yapılmış ve ceza süreleri artırılmıştır. Madde metninde yer alan suçlar, birinci grup (A) ve ikinci grup (B) olmak üzere iki fıkrada düzenlenmiştir. Birinci grubu hafif fiiller, ikinci grubu ağır fiiller oluşturmaktadır.

A- BİRİNCİ GRUP FİLLER (HAFİF FİLLER)

Yapılan düzenlemelerle uygulanan cezaların süreleri ağırlaştırılmıştır. VUK'un 359. maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

“- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu-

nu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenlere veya gizleyenlere veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlere veya bu belgeleri kullananlara,”

hükmolunacak ceza şu an yürürlükte olan Kanun maddesi uyarınca altı aydan üç yıla kadardır. Yeni düzenleme ile bu fıkrada yer alan suçlara uygulanacak cezanın süresi **bir yıldan üç yıla** kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir.

Mevcut maddede yer alan, hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde kullanılacak ölçütü asgari ücrete bağlı olarak belirleyen ve cezanın para cezasına çevrilmesi halinde ertelenemeyeceğine ilişkin düzenlemeler, yeni düzenlemede yer almamıştır(8).

Kanun değişikliği ile (A) fıkrasında yer alan suçlara uygulanacak cezanın alt sınırı bir yıl olarak belirlenmiştir. Söz konusu cezanın bir yıl olarak uygulanması durumunda Türk Ceza Kanunu'nun 49. madde hükmünde açıklandığı üzere; hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, **kısa süreli hapis cezası** olacaktır. Kısa süreli hapis cezasına uygulanacak cezalar TCK'nın 50. maddesinde belirtilmiştir.

TCK'nın 50. maddesinde kısa süreli hapis cezalarının; **“suçlunun kişiliğine, duyduğu pişmanlığa ve sosyal ve ekonomik durumuna göre adli para cezasına, kamunun zararının tazmin ettirilmesine, en az iki yıl süreyle bir meslek veya sanat edinmek üzere bir eğitim kurumuna devama, belli yerlere gitmekten veya belli etkinliklere katılmaktan mahrumiyete, süreli olarak belli meslek veya sanatı icradan men'e yahut kamuya yararlı bir işte belli süre çalışmaya çevrilebileceği”** hükme bağlanmıştır. Cezanın adli para cezasına çevrilmesi halinde uygulanacak ölçüt Kanun'un 52/2. maddesinde en az 20, en fazla 100 Yeni Türk Lirası olarak belirlenmiş, hâkimin 20 YTL'den yukarısını uygulayabilmesi için; ek gerekçenin bulunması koşulu aranmıştır. Hapis cezası TCK'nın 51. maddesinde belirtilen durumlarda da ertelenebilmektedir. Hapis cezasının ertelenebilmesinin koşulları; cezanın iki yılı geçmemesi, suç failinin daha önce üç aydan fazla süreli hapis cezası almamış olması ve mahkemede tekrar suç işlemeyeceğine dair kanaatin oluşmasıdır.

B- İKİNCİ GRUP FİLLER (AĞIR FİLLER)

VUK'un 359. madde metninin (b) fıkrasında yer alan suçlar ve cezaları ilk fıkrada yer alan fiillere göre daha ağırdır. Buna istinaden bu fiiller **ağır fiiller** olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu fıkrada yer alan fiiller şu şekildedir;

“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanmaktır.”

Mevcut düzenlemede bu fiillere uygulanacak cezalar **on sekiz aydan üç yıla** kadar hapis cezası şeklindedir. Yeni düzenlemede ise **üç yıldan beş yıla** kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. VUK'un ilgili fıkrasında yapılan bu düzenlemeyi TCK'nın 51. madde hükümlerini göz önüne alarak düşündüğümüzde bu fiilleri işleyen mükelleflere hapis cezasının ertelenmesi ile ilgili hükümler uygulanamayacaktır. Hapis cezasının ertelenmesi iki yıllık bir ceza alınması durumunda uygulanmaktadır. Ancak on sekiz yaşından küçük çocuklar ve 65 yaşın üstünde bulunanlar hapis cezasının ertelenmesini isteyebileceklerdir. Çünkü bu kişilerde hapis cezasının ertelenmesi uygulaması için cezanın üst sınırı üç yıl olarak belirlenmiştir.

VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasının 2. bendinde yer alan mevcut düzenleme şu şekildedir; **“Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile**

sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlara verilecek ceza on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunmaktadır.”

Yapılan yeni düzenleme ile bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, **Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası** ile cezalandırılır şeklinde değiştirilmiştir. Bu durumda iki yıl olarak ceza verilmesi durumunda hapis cezasının ertelenmesini isteyebilecekleridir. Madde metninde bir yenilik olarak bilerek ifadesi kanun metninde yerini almıştır. Bu durumda sahte belgeyi kullanmada suçun oluşabilmesi için **“bilme”** koşulunun aranması gerekmektedir. Sahte belgeyi bilmeden kullanan mükellefler açısından oldukça önemli bir yenilik getirilmiştir. Ancak aynı ibarenin sahte olarak basılmamış, ancak içeriği yönünden sahte belgeleri kullananlar için eklenmemiş olunması, uygulamada bu tür sahte belgeleri kullananlarda **“sahteliği bilme koşulu”**nun aranmayacağı sonucunu doğuracaktır.⁽⁹⁾ Kanunu bilmemek yapılan suç, suç olmaktan çıkarmaz, bu nedenle içeriği yönüyle sahte belgeyi kullananların cezalandırılması gereği doğmaktadır.

Madde metnini ve gerekçesini incelediğimizde eski düzenlemeden farklı olarak yeni düzenlemede **“sahte olarak basanlar”** ibaresine yer verilmemiştir. Ancak uygulamada Maliye Bakanlığıyla anlaşması olmasına rağmen belgeleri sahte olarak basan matbaaların çıkacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle Maliye Bakanlığı, anlaşması olduğu halde sahte belge basanlara ne gibi bir ceza uygulanacağı konusunu açıklığa kavuşturmak zorundadır. Yapılacak yeni bir düzenleme ile mevzuatta yaşanabilecek eksiklikler giderilebilecek ve cezaların caydırıcılığı sayesinde mükellefin vergi kanunlarına gönüllü uyumu sağlanacaktır.

IV- SONUÇ

Mevcut düzenlemeye değişiklikler getiren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun değişikliği, vergi kanunlarında yer alan suçların niteliğinde ve cezaların süresinde değişiklik yapmıştır. Suçlara verilen cezaların sürelerinin artırılması mükelleflerin kanuna uygun hareket etmelerini sağlayacak ve caydırıcı bir etki oluşturacaktır.

Eski düzenlemeden farklı olarak yeni düzenlemede **“sahte olarak basanlar”** ibaresine yer verilmemiştir. Anlaşmalı matbaaların da sahte belge basabileceği göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle bu suçlu işleyenlere verilecek cezaların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Uygulamada bu konuda karşılaşılabilecek sorunların giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı'nca gerekli yasal düzenlemelerin yapılması uygulamada çıkabilecek sorunları ve eksikliklerin giderilmesini sağlayacaktır. Söz konusu düzenlemenin yapılmaması durumunda anlaşmalı matbaaların sahte belge düzenlemesi durumunda bu fiili gerçekleştirenlere hangi cezanın uygulanacağı karmaşası doğacaktır.

(*) Vergi Denetmeni

- (1)** M. Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayınları, Aralık 2004
- (2)** F. BAŞARAN, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabii Olduğu Hukuki Rejim”, **Mükellefin Dergisi**, Mart 2000, Sayı: 87, s. 109
- (3)** Dn. 3. D.'nin 13.04.1999 tarih ve E.1997/4328, K.1999/1329 sayılı Kararı.
- (4)** Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s.4
- (5)** ÖNCEL - KUMRULU - ÇAĞAN, age, s.210

- (6)** “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un, Genel Gerekçesi. www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56m.htm (E:28.01.2008)
- (7)** Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 2003, s.855
- (8)** A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yeni Düzenleme”, 31.01.2008, **Referans Gazetesi** veri tabanından faydalanılmıştır (E: 30.01.2008).
- (9)** DOĞRUSÖZ, agm.