



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ,

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN SUÇLAR VE CEZALARI

MASTER TEZİ

IŞIK ÖZTÜRK /

Eskişehir, 1987

3. <u>Türleri</u>	12
a. Cezai Suçlar	12
b. Medeni Suçlar.	13
c. Disiplin Suçları	14
4. <u>Suçların Bölünümü</u>	14
a. Suçların Kanuni Bölünümü(Cürüm, Kabahat)	14
b. Suçların Ahlâki Bölünümü(Kastlı Suçlar, Kastsız Suçlar).	16
c. Suçların Maddiyetleri ve İşlenme Şekillerine göre Bölünümü.	16
aa. İcrai, İhmali, Şüpheli Suçlar.	16
bb. İhmal Suretiyle İcra Suçları.. . . .	17
B. CEZA	18
1. <u>Tanımı</u>	18
2. <u>Cezaların Tarihi Gelişimi</u>	19
3. <u>Cezalara Ait Prensipler</u>	21
a. Cezaların Kanuniliği	21
b. Cezaların Eşit Olması.	23
4. <u>Türleri</u>	23
a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar.	23
b. Servetle İlgili Cezalar.	24
c. Diğer Cezalar.	26

II. VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA 27

A. VERGİ SUÇ VE CEZALARI. 27

B. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, İŞTİRAK,
TEKERRÜR 32

1. Birleşme. 33

2. İştirak 34

3. Tekerrür. 35

C. VERGİ CEZA SORUMLUSU VE MAĞDUR 36

1. Ceza Sorumlusu. 36

2. Mağdur. 38

İ k i n c i B ö l ü m

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN SUÇLAR
VE CEZALARI

I. KAKAKÇILIK. 41

A. TANIMI, EVRİMİ, UNSURLARI. 41

B. KAKAKÇILIK SUÇUNU OLUŞTURAN HAREKETLER.. 52

1. Hileli Hareketler 52

aa. Gizlenen Matrahın 1.500.000 Lirayı ve Matrahın Yüzde Onunu Aşması Gereken Beyannameler	72
bb. Gizlenen Matrahın 300.000 Lirayı ve Matrahın Yüzde Onunu Aşması Gereken Beyannameler	73
c. Beyanname Dışında Ayrıca Bir İnceleme Yapılmaması.	74
d. Haksız Vergi İadesine Sebep Olunması	77
e. Re'sen Takdir Halinde Durum.	78
f. Zararlı Beyannamelerde Durum	81
g. Kollektif Şirket Ortaklarının Durumu ve Komandit Şirketlerde Komandite Ortakların Durumu.	83
h. Aile Reisi Beyannamesi	85
ı. Mirasçılarının Noksan Bildirimi.	86
k. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Safi Hasılat Farkları.	88
3. <u>Kasten Vergi Kaybına Sebep Olmak.</u>	90
C. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN CEZASI.	91

1. <u>Para Cezası</u>	91
2. <u>Hapis Cezası ve Meslekten Men Cezası</u>	93
3. <u>Teshir Cezası</u>	95
D. KAÇAKÇILIĞA İŞTİRAK, TEŞVİK, YARDIM VE TEKARRÜR	95
1. <u>İştirak(Katılma)</u>	95
2. <u>Teşvik</u>	96
3. <u>Yardım</u>	97
4. <u>Tekerrür</u>	100
E. DİĞER BAZI VERGİLERDE CEZA UYGULAMASI.	101
1. <u>Emlak Vergisinde Ceza Uygulaması</u>	101
2. <u>Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması</u>	101
3. <u>Damga Vergisinde Ceza Uygulaması</u>	104
4. <u>Motorlu Taşıtlar Vergisinde Ceza Uygulaması</u>	105
II. <u>AĞIR KUSUR</u>	105
A. TANIMI, EVRİMİ, UNSURLARI.	105
B. AĞIR KUSUR SUÇUNU OLUŞTURAN HAREKETLER..	107
1. <u>Beyan Dışı Bırakılan Matrahın Belli Hadleri Aşması</u>	107

2. <u>Faaliyetin Vergi Dairesine</u>	
<u>Bildirilmemesi.</u>	110
a. Götürü Ticaret ve Götürü Serbest	
Meslek Erbabları	111
b. Götürü Gider Usulüne Tabi	
Çiftçiler.	112
c. Ücret, Gayrimenkul, Menkul ve	
Sair Kazanç ve İrat Sahipleri. . .	112
d. Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç	
Sahiplerinin Beyanname	
Vermemeleri.	113
3. <u>Haksız Vergi İadesine Sebep Olunması.</u>	114
C. AĞIR KUSUR SUÇUNUN CEZASI.	115
III. <u>KUSUR</u>	117
A. TANIMI VE UNSURLARI.	117
B. KUSUR SUÇUNUN CEZASI	120

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SONUÇ VE ÖNERİLER

I. <u>İKTİSADİ VE MALİ ÖNERİLER</u>	125
---	-----

A. İKTİSADİ VE MALİ ALANDA BELLİ BİR İSTİKRARIN SAĞLANMASI.	125
B. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ TARİFELERİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER.	126
C. EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER.	127
II. <u>HUKUKİ VE İDARİ ÖNLEMLER.</u>	128
A. BELGELENDİRME DÜZENİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER	128
B. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER	130
C. DENETİM SİSTEMİNE VE CEZALARA İŞLERLİK KAZANDIRILMASI	134
D. SERBEST VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK, MUHASEBECİLİK KURUMUNUN OLUŞTURULMASI. .	137
III. <u>DİĞER ÖNERİLER.</u>	140
K A Y N A K L A R.	143

K I S A L T M A L A R

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.
a.g.e.	: Adı geçen eser.
a.g.m.	: Adı geçen makale.
C.	: Cilt.
Çev.	: Çeviren.
D.	: Daire.
Dn.	: Danıştay.
E.	: Esas.
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu.
K.	: Karar.
Md.	: Madde.
S.	: Sayı.
s.	: Sayfa.
T.C.K.	: Türk Ceza Kanunu.
V.İ.V.K.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu.

G İ R İ Ş

Günümüzde devlet sosyal refahı gerçekleştirmek, ekonomiyi düzenlemek, kalkınmayı sağlamak vb. gibi amaçlarla çeşitli harcamalar yapır. Çağdaş toplumlarda ulusal gelirin önemli bir kısmı devletin bütçe harcamalarından oluşmaktadır(1). Devlet bütçesinin gelirleri de toplum üyelerinden zorla ve karşılıksız olarak alınan vergilerden oluşur. Bununla birlikte devletin tek gelir kaynağı vergiler değildir. Kamu otoritesine dayanılarak para değerini ayarlamak ve para basmak suretiyle elde edilen kamu gelirleri(devalüasyon, emisyon) ve kamu ekonomisinin özel ekonomiye benzer girişimleri sonucu elde ettiği gelirleri(emlâk ve

(1) Kenan BULUTOĞLU-Erçiş KURTULUŞ, Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul, 1981, s.5.

teşebbüs gelirleri, zorunlu olmayan borçlar, devletler arası yardımlar vb.) de söz konusudur(2).

Devlet gelirlerinin en önemlisi olan vergi kişisel çıkar amacıyla değil toplumsal hizmetlerin finansmanı amacıyla tahsil edilir. Vergi kişinin elde ettiği yarar ile orantılı olmayıp ödeme gücü ile bağlantılıdır(3) ve mutlaka bir kanuna dayanmak zorundadır(Verginin kanunilik vasfı). Yazılı anayasası olan devletler vatandaşlarını vergilendirmede uyulacak temel kuralları düzenlemişlerdir. Bunun tabii sonucu Devlet vergiyi talep ederken tam bir serbestiye sahip olmamakta, anayasal prensipler Vergi Kanunlarını sınırlandıran hukuk kuralları olarak vergilendirme yetkisinin suistimalini önlemektedir(4).

Mükellefler elde etmiş oldukları gelirlerinden bir bölümünü karşılıksız ve zorunlu olarak devlete vermek görevlerinden kurtulmak amacıyla çeşitli yollara başvururlar. Bunlardan bir bölümü de kanunlara karşı gelmek suretiyle yapılır ve devletin vergi

(2) Aykut HEREKMAN, Genel Vergi Kuramı, Kütahya, 1981, s.11,14.

(3) HEREKMAN, a.g.e., s.16.

(4) Fevzi KARAGÖZOĞLU-Faruk KAZANCI, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1972, s.16.

kaybına neden olur. Kanunlara karşı gelmek suretiyle yapılan bu fiillere "suç", karşılığında uygulanan yaptırımlara da "ceza" diyoruz(5).

Vergi suç ve cezaları her geçen gün önemi artan bir konudur. Bu nedenle Türk Vergi Hukukunda vergi suç ve cezalarını konu alan incelememizin birinci bölümünde konuya açıklık kazandırmak bakımından "Teorik olarak suç ve ceza" başlığı altında Ceza Hukukunda ve Vergi Hukukunda suç ve ceza kavramları incelenecek suçlar ve cezalar hakkında genel bilgiler verilecektir.

Vergi Usul Kanununda kabul edilen suç ve cezalar Türk Ceza Kanununda belirtilen suç ve cezalar ile paralellik taşımasına rağmen, vergi suç ve cezalarında bazı özellikler ve istisnalar kabul edilmiştir. Konu içerisinde bu noktaya açıklık getirilecektir.

İncelememizin ikinci bölümünde, vergi kaybına neden olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları ile bu suçların cezaları açıklanacaktır.

Vergi Hukukumuzda herhangi bir vergi kaybına neden olmadığı halde cezalandırılan fiiller de vardır. İnceleme konumuz vergi kaybına neden olan suçlar

(5) Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.I, İstanbul, 1979.

olduğu için, vergi kaybına neden olmayan suçları kısaca belirtmekle yetineceğiz. Genel ve özel usulsüzlükler, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetinin ihlali ve memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları vergi kaybına neden olmayan suçlardır. Bu suçların cezalandırılmasının sebebi mükelleflerin vergi kaybı yaratabilecek eylemlerden uzak durmalarını sağlamaya çalışmaktır. Vergi kaybına neden olmayan bu suçların cezaları vergi kaybına neden olan suçların cezalarından daha hafiftir.

İncelememizin üçüncü ve son bölümünde ise konu hakkındaki önerileri kapsayan sonuç bölümü yer alacaktır.

B i r i n c i B ö l ü m

TEORİK AÇIDAN SUÇ VE CEZA

I. CEZA HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA

A. SUÇ

1. Tanımı

Ceza hukuku açısından suç, kamunun cezalandırıldığı fiildir. Şu halde ceza suçun bir yaptırımıdır. Bunun için suçu cezai yaptırım ile korunan prensiplerin "norm"ların ihlali diye de tanımlayabiliriz(1)

(1) M. Tahir TANER, Ceza Hukuku, İstanbul, 1953, s.81.

Fransız Ceza Hukukçusu Vidal suçu şöyle tanım-
lamıştır. Suç, halkın güvenliğini korumak için dev-
letçe yayımlanan ve ilan edilen ve ceza tehdidine
sahip olan bir kanunun, sorumlu bir kişi tarafından
icrai veya ihmali olabilen bir hareketle ve bir hak
ve göreve dayalı olmaksızın ihlal edilmesidir(2).

Diğer bir suç tanımı ise şöyledir. "Kanunun
bir ceza yaptırıcısı ile birlikte öngörmüş ve ceza-
landırılmış olduğu ve faile yüklenebilen icra veya
ihmaldir".

Görüldüğü gibi suçum tam ve kesin bir tanımı
yoktur. Çünkü suç çok yönlü bir oluşturmaya ve değişik
bilimleri ilgilendirir. Örneğin sosyoloji ve psiko-
loji suçu toplum yapısı ve insan yapısına göre fark-
lı bir şekilde tanımlarken ahlâk bilimi de suçu ah-
lâki açıdan tanımlamıştır.

2. Unsuruları

a. Kanuni Unsur

Bir fiilin suç sayılabilmesi için onun kanunda
düzenlenmiş olması ve karşılığında bir ceza bulunması

(2) Prof.Dr. Turhan Tufan YÜCE, Ceza Hukuku Dersleri,
Manisa 1982, s.182.

gerekir. Bu prensip suçun kamuni unsurunu ifade eder(3).

Ceza yaptırımını ile sınırlanmamış olan fiiller Ceza Hukuku bakımından suç sayılmazlar. Bu esas, "kamunsuz suç olmaz" ifadesinin bir sonucudur. Bunu "kamunsuz ceza olmaz" ifadesi ile de tamamlamak gerekir(4).

Eski devirlerde cezaların kanuniliği unsuru yoktu, cezaların uygulanması keyfiyete dayanıyordu(5).

Onsekizinci yüzyılın sonlarına doğru başlayan felsefi hareketler insan haklarının savunmasında etkili olduğu gibi Ceza Hukuku alanında da yeniliklere sebep olmuştur. Bu yeniliklerden en önemlisi "şahsi hürriyet ve masuniyetin ancak suç ve cezaların kanuniliği prensibi sayesinde temin edileceği" esasıdır. Bu esas 1789 Fransız İhtilali sonucunda yayınlanan "İnsan ve Vatandaş Hakları" beyannamesinin 8 inci

(3) Kamil MUTLUER, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979, s.30.

(4) Kamunsuz suç olmaz ve kamunsuz ceza olmaz ifadesi ilk defa cezacı Feberbach tarafından ifade edilmiştir. TANER, s.132.

(5) "Ceza Yöntemleri", GELİŞİM GENEL KÜLTÜR ANSİKLOPEDİSİ, C.I, s.296.

maddesinde yer almış ve ilk önce Avusturya kanununda, daha sonra da 1791 ve 1793 Fransız Esas ve Teşkilat kanunlarında, 1810'da da Fransız Ceza Kanununda ve diğer ülkelerin kanunlarında yer almıştır(6).

Bizde, her ne kadar eskiden de bazı suçları bildiren kanunnameler meydana getirilmiş idi ise de, bu günkü gibi muntazam ceza kanunları bulunmadığı gibi, keyfi muameleler, padişahların emir ve fermanlarıyla, hatta çok defa sorgu sualsiz, idam, zindan, sürgün, müsadere cezaları verilirdi. Bu dönemde padişah adına kaza görevini yapan kadılar sükun ve düzene aykırı saydıkları fiil ve hareketleri cezalandırabilirlerdi. Katılar bu alanda çok geniş yetkilere sahiptiler. 1839'da Tanzimat Fermanı ile bu keyfiyete sınırlar getirilmiştir(7).

Bu günkü ceza kanunumuzda suçların kanuniliği prensibi yer almaktadır. Bu prensiple şahsi hürriyetler hem sınırlanmış hem de korunmaya alınmıştır.

b. Maddi Unsur

Suçun meydana gelmesi için bir fiil bulunmalıdır. Bu fiil kanunun yasak ettiği bir hareketi

(6) TANER, a.g.e., s.86.

(7) TANER, a.g.e., s.86.

yapmak şeklinde olabileceği gibi, kanunun yapılmasını emrettiği bir fiili yapmamak şeklinde de olabilir.

Fiilin bir eser bırakmış olup olmaması onun bulunmasına engel sayılmaz. Suçun oluşması için fiilin yapılmış olması yeterlidir. Sözle hareket ve söğmede yalan yere yeminde maddi bir eser kalmadığı halde fiil vardır. Bu fiiller kanunun yapılmasını yasak ettiği fiillerdir. O halde bu fiillerin yapılması, sonucuna bakılmaksızın, suç teşkil etmektedir. Suçu ortaya çıkaran fiilin yapılmış olmasıdır. İşte suçu ortaya çıkaran bu fiil aynı zamanda suçun maddi unsurudur.

Suçun maddi unsurunu iki bölümde incelemek gerekir. Bunlardan biri hareket unsuru diğeri de sonuç unsurudur. Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan harekettir. Yukarıda belirtildiği gibi bu hareket yapma veya yapmama biçiminde olabilir.

Sonuç unsuru ise, yapılan hareket sonucu ortaya çıkan değişikliklerdir. Hareket unsuru ile sonuç unsuru arasında bir nedensellik bağı bulunmalıdır. Meydana gelen değişikliğin bir kişiye yüklenilmesi için bu değişikliğin onun hareketi sonucu olması gerekir.

c. Manevi Unsur

Fiilin ortaya çıkması halinde bir cezanın uygulanabilmesi için ortada bir failin de bulunması gerekir. Faile ceza vermek için ise, işlediği fiili kendisine yüklemek, onun hesabına bir kusur olarak kaydedebilmek gerekir. Yani failin manevi sorumluluğu olmalıdır. İşte bu esasta suçun manevi unsurunu oluşturur. Bu unsurun failin kim olabileceği, tüzel kişilerin cezai sorumluluğu, kusur, kast, cezai sorumluluğu kaldıran yada hafifleten nedenler gibi ceza hukukunun bir çok konularında etkisi çok önemlidir.

Suçtan dolayı kendilerine cezai sorumluluk yüklenebilen ve cezasının içtimai karakterini anlamak, ona göre hareket etmek kabiliyetine sahip olanlar suç faili olabilirler(8).

İrade ve temyiz kudreti, cezayı anlama kabiliyeti insanda olduğuna göre suç faili "insan" dır. Öyleyse hayvanlar ve cansız varlıklar suç faili olmazlar. Fakat eski dönemlerde hayvanlar ve cansız varlıklar da suç faili olarak kabul edilmiş ve cezalandırılmışlardır. Bunun amacı daha çok insanları

(8) TANER, a.g.e., s.299.

etkilemek, onları suç işlemekten uzaklaştırmaktı(9).

Tüzel kişiler canlı bir varlık olmadığına göre onlar nasıl cezalandırılacaklardır. Bu soru uzun süre tartışılmıştır(10). Fransız İhtilalinden sonra cezaların şahsiliği prensibi kabul edilerek tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olamayacağı belirtilmiştir. Fakat buna karşıt görüşler de vardır. Bunlar tüzel kişilerin varlıklarını kabul ederek, onların bünyesinde bulunan gerçek kişilerden ayrı bir kişiliği olduğu bu nedenle de ceza sorumluluğu taşıyabileceği görüşünü savunmuşlardır(11).

Günümüzde genel kural olarak tüzel kişiler ceza hukuku alanında suç faili ya da suçlu kişi olarak kabul edilmemektedir. Modern ceza hukukunda suçlunun kişiliği ön plana geçmiş ve bu cezalandırma işlevinin temelini oluşturmuştur.

Tüzel kişiliğin hukuki esasında hangi teori kabul edilirse edilsin tüzel kişinin "suçlu kişiliği"

(9) "Ceza Yöntemleri", GELİŞİM GENEL KÜLTÜR ANSİKLOPEDİSİ, C.I, s.297.

(10) Sulhi DÖNMEZER- Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.II, İ.Ü.H.F. Yayınları No: 422, 1974, s.440.

(11) TANER, a.g.e., s.294.

taşıdığı savunulamaz. Ancak tüzel kişilerin ekonomi ve maliye alanındaki gelişmeleri göz önüne alınarak, organlarının işleyecekleri suçlardan dolayı mali ceza sorumlulukları, genellikle kabul edilmektedir.

3. Türleri

a. Cezai Suçlar

Suç haksız bir fiildir; fakat haksız fiiller yalnız suçlardan ibaret değildir. Karşılığında cezai yaptırım bulunan fiillere cezai suç denir(12). Cezai suçların belirleyici niteliklerini, medeni suçlar ve disiplin suçlarının niteliklerini de gözönünde tutarak şu şekilde sıralayabiliriz. (i) Cezai suçların yaptırımı cezadır. (ii) Cezai suçlar kanunda birer birer gösterilir. (iii) Cezai suçlarda ceza verebilmek için bir zararın meydana gelmiş olması şart değildir. (iv) Cezai suçlar herkes tarafından işlenebilir. (v) Cezai suçlar için uygulanan yaptırımlar ağır hapis, hapis, para cezası gibi kanuni cezalardır. (vi) Cezai suçlara verilen yaptırımlar yargı yetkisi olan mahkemelerce verilir. (vii) Cezai suçlardan dolayı kamu davası açılır(13).

(12) TANER, a.g.e., s.83.

(13) MUTLUER, a.g.e., s.31.

b. Medeni Suçlar

Cezai suçların dışında kalan yani cezai yaptırım ile karşılanmayıp, tazminat gibi yalnız hukuki yaptırımları gerektiren haksız fiillere de medeni suç adı verilir(14).

Borçlar kanununun 41 inci maddesinde düzenlenmiş olan medeni suçlar ikiye ayrılır.

- Asıl medeni suçlar ki, bunlar kasten işlenmiş olan haksız fiillerdir.

- Medeni suça yaklaşan fiiller, bunlar ise ihmal, kayıtsızlık, tembellik, dikkatsizlik gibi yine faile yüklenmesi mümkün olan bir kusur sonucunda meydana gelen fiillerdir.

Medeni suçların nitelikleri cezai suçların niteliklerinden farklıdır. Şöyleki, medeni suçların yaptırımı zararın tamir ve tazmininden ibarettir. Medeni suçlar çok çeşitli olabileceğinden kanunda ayrı ayrı açıklanmamıştır. Medeni suçlarda mutlaka bir zararın meydana gelmiş olması gerekir.

Ayrıca bir çok haksız fiiller hem cezai yaptırımı hem de hukuki yaptırımı gerektirirler. Bu

(14) TANER, a.g.e., s.83.

durumda faile hem ceza verilir, hem de zarar tazmin ettirilir. Örneğin hırsızlık yapan bir kişiden mal geri alınır. Ayrıca da ceza verilir.

c. Disiplin Suçları

Belli bir meslek grubu tarafından o mesleğin usul ve kurallarına karşı çıkmak suretiyle işlenen suçlar disiplin suçu olarak tanımlanır ve o meslek mensubuna belli makam, meclis veya heyetler tarafından verilen cezalara ise disiplin cezaları denir.

4. Suçların Bölünümü

a. Suçların Kanuni Bölünümü(Cürüm, Kabahat)

Ceza Kanunu'muz 1 inci maddesinin 2 inci fıkrasında "suçlar, cürüm ve kabahattir" demekle suçları ikiye ayırmıştır. Neo klasiklerin özellikle kabul ettiği bu ikili ayırma sistemi, ondokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru ceza kanunlarını yeniden düzenleyen bir çok ülke tarafından kabul edilmiş olduğu gibi, son zamanlarda yapılan bazı kanunlarda da tercih edilmiştir(15).

(15) İsveç(1864), Danimarka(1866), Hollanda(1881), Portekiz(1886), Brezilya(1890), Norveç(1902), Türkiye(1926), Venezuela(1926), İtalya(1930), TANER.

Cürümlerde faili cezalandırabilmek için onun fiili kasden işlemesi şart kılınmıştır. Cürümlerde kastın bulunmaması cezayı kaldırır. Fail bir fiili bilerek ve sonucuna isteyerek işlemiş olursa, ahlâki kötülüğünü ortaya çıkarmış olur. Kanun koyucu kast aramakla faildeki bu ahlâki kötülüğü ortaya çıkarmaya çalışır(16).

Kabahatler, cürümlerin aksine, cezalandırılmak için kanunun kast aramadığı ve yalnızca işlenmiş olmasını suç saydığı fiillerdir.

Cürüm neviinden olan fiiller, kötü niyetle işlenen fertlerin haklarını ve kamu hukukunu doğrudan doğruya ihlal eden fiillerdir.

Kabahat fiilleri ise, çok defa kötü niyet bulunmadığı ve başkasına zarar vermediği halde, ileride meydana gelebilecek zararların önlenmesi amacıyla verilen cezalardır.

Cürümlere verilen cezalar, kabahatlere verilen cezalardan daha ağırdır. Cürümlere, idam, ağır hapis, hapis, para cezası gibi cezalar verilirken

(16) Faruk EREM-Nevzat TOROSLU, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara, 1983, s.16-17.

kabahatlere hafif hapis, hafif para cezası, meslek veya sanatın tatili gibi cezalar verilir.

Cürümlere teşebbüs suçları cezalandırıldığı halde, kabahatlere teşebbüs cezalandırılmaz.

Cürümlerde tekerrür halinde ceza ağırlaştırılır. Ancak kabahatlerde tekerrür halinde cezanın ağırlaştırılması gerekmez.

b. Suçların Ahlâki Bölünümü (Kastlı Suçlar, Kastsız Suçlar)

Ahlâki bakımdan suçlar, kastlı suçlar ve kastsız suçlar diye ikiye ayrılır. Kastlı suçlarda failin ahlâki kötülüğü vardır. Kastsız suçlarda ise kötü niyet yoktur. Sadece dikkatsizlik, tedbirsizlik gibi kaste ve kötü niyete dayanmayan fiiller vardır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, kötü niyete dayanan kastlı suçların cezaları daha ağır, kastsız suçların cezaları ise daha hafiftir.

c. Suçların Maddiyetleri ve İşlenme Şekillerine Göre Bölünümü

aa. İcrai, İhmali, Şüpheli Suçlar

İcrai suçlar kanunun işlenmesini yasak ettiği suçlardır. Örneğin hırsızlık, adam öldürme, haneye

tecavüz gibi suçlar icrai suçlardır. Kanun bu fiillerin yapılmasını kesinlikle yasak etmiştir.

İhmali suçlar ise icrai suçların tam tersine kanunun yapılmasını emrettiği fiilleri yapmamaktır. Örneğin oy kullanmamak, beyanname vermemek, defter tutmamak gibi fiiller ihmali suçlardır.

Şüpheli suçlara da failin durumu şüphelidir. Bunlar ne icrai suçlar içine konulabilir ne de ihmali suçlara benzer. Örneğin daha önce hırsızlık suçundan mahkum olmuş bir kimsenin üzerinde kendi haline uygun olmayacak derecede kıymetli bir eşyanın ya da fazla miktarda paranın bulunması gibi(17).

bb. İhmal Suretiyle İcra Suçları

İcrai suç açık ve belli bir hareket sonucu meydana gelir. İhmal suretiyle icrai suçlarda ise herhangi bir ihmal, dikkatsizlik, unutkanlık suçu meydana getirebilir. Örneğin istasyon görevlisinin dalgınlıkla ışık yakmaması sonucu çarpışan trenlerden birinin makinistinin ölmesi gibi. Burada görevli bu hareketi kasten yapmadığı halde dalgınlığı nedeniyle bir kişinin ölümüne sebep olmuştur(18).

(17) MUTLUER, a.g.e., s.32.

(18) MUTLUER, a.g.e., s.32.

B. CEZA

1. Tanımı

Ceza suç işleyen kişi hakkında toplum adına düzenlenerek uygulanan kamuni bir yaptırımdır(19). Ceza suçun ne unsuru ne de özelliğidir. Sadece sonucudur(20).

Kamunlarda yer almayan bir ceza ile kimse cezalandırılmaz. Bu özellik cezanın kanuni unsurunu ifade eder. Cezanın uygulanması için ceza verilebilecek cezai sorumluluk taşıyabilecek bir failin bulunması gerekir ki, bu da cezanın manevi unsurunu oluşturur.

Cezanın meydana gelmesi için bir fiil bulunmalıdır. Bu fiil kanunda belirtilen cezanın faile uygulanmasıdır. Bu fiil para cezası uygulanması ve sonuçta failin maddi bir kayba uğraması şeklinde olabileceği gibi hapis ve meslekten men ya da kamu hizmetlerinden yasaklılık cezalarının uygulanmasıyla failin acı ve sıkıntı çekmesi şeklinde de gerçekleşebilir.

(19) MUTLUER, e.g.e., s.34.

(20) EREM-TOROSLU, a.g.e., s.23.

2. Cezaların Tarihi Gelişimi

Cezanın niçin verildiği sorusu bugüne kadar çok tartışılmış ve çok değişik görüşlere bağlanmak istenmiştir. Cezanın niteliği tarih çizgisi boyunca değişik anlamlara bürünmüştür.

Küçük ve basit toplumlarda herhangi bir yanlış davranışı düzetmenin en açık biçimi bu davranıştan zarar gören kişinin akraba veya arkadaşlarının ya da kendisinin öç alması veya zararı ödetmesidir. Kan davasını buna örnek olarak gösterebiliriz. Büyüyüp karmaşık hale gelen toplumlarda bu tür davranışlar dengeyi bozar. Bu toplumlarda suçlar, bireylere karşı değil topluma karşı işlenmiş sayılır. Cezalandırma hakkı ise devletin eline geçmiştir(21).

Eski anlayışlarda ceza işlenmiş olan bir kötülüğün düzeltilmesi giderilmesi niteliğinde iken çağdaş görüşlerde, suç işleyen kişiye, çeşitli yapıcı amaçları gerçekleştirmesi için uygulanan ve esasında kişiyi yoksunluklara bağlı kılan bir yaptırımdır. Yoksunluklara bağlı kalıcı olması nedeniyle acı, sıkıntı çektirme niteliği vardır. Bu bakımdan, toplum adına bir çok durumlarda suç işleyene ceza

'21) MUTLUER, a.g.e., s.35.

ile bir acı ve zorluk ektirilmektedir(22).

Ancak günümüzde, toplumun yanında suçlunun da korunması ilkesi benimsenerek, sadece suçluya acı ve sıkıntı vermek amacını güden yaptırımların sosyal yarar ile bağdaşmayacağı anlaşılmış ve bu sistem yerine suçlunun uslanması, yeniden sosyalleştirilmesi ile birlikte toplumun tepkisini de açığa vurabilecek yapıcı ve karma nitelikteki yaptırımların kullanılması dşncesi kabul edilmiştir.

Ceza, suça bir karşılık vermek, suç işleyecek kişileri yıldırmak, yasal ya da ahlksal kuralları çiğnemiş olan kişileri islah etmek amacıyla verildiği gibi toplumsal düzeni korumak, adaleti sağlamak, emin ve güvenilir bir ortam yaratmak suç işleyebilecek nitelikteki kişileri korkutmak amaçlarıyla da verilebilir. Bu amaçlar arasındaki denge ve uygulama biçimleri toplumdaki denge ve uygulama zamandan zamana değişir.

Çağdaş toplumlarda ceza suçluya azap ve ızdırap verici bir araç olmaktan ıkmiş ve mümkün olduğu kadar suçlu ve suç işleyebilecek nitelikteki kimse-

(22) Nihat EDİZDOğAN, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1986, s.4.

lerin durumunu düzeltmesini sağlayıcı bir araç şeklini almıştır.

Günümüzde, suçlu kişiler toplum dışına itilmemekte aksine islah edici cezalar aracılığı ile yeniden topluma kazandırılmaya çalışılmaktadır.

3. Cezalara Ait Prensipler

a. Cezaların Kanuniliği

Suç failleri ancak işledikleri fiil neticesinde kanunda düzenlenmiş olan ceza ile cezalandırılabilirler. Yukarda suçun kanuni unsurunu anlatırken "kanunsuz suç olmaz" prensibini tamamlamak için "kanunsuz ceza olmaz" kuralını ilave edildiğini söylemiştik.

Suçlu sayılan kişilere eski devirlerde uygulanan cezalar keyfiyete dayanmaktaydı. Fransız ihtilali cezaların kanuniliği ilkesinin kabul edilmesine doğru atılan ilk adımdır(23).

Ceza kanunumuzun birinci maddesinde "Kanunun sarih olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye

(23) Şemsettin ŞANAR-Selçuk AYDINÖZ, Notlu İçtihatlı Türk Ceza Kanunu, 1979, s.41-64.

ceza verilmez kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz" hükmü ile ifade edilen bu esas 29 uncu maddenin "Kanunda sarahaten yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir. Ve ne de değiştirilebilir." şeklindeki birinci fıkrası ile sağlamlaştırılmıştır.

Cezaların kanuniliği prensibi önceleri çok kesin olarak dikkate alınmış ve suçlar karşılığında sabit cezalar verilerek hakimlere hiç taktir hakkı tanınmamıştır; sonraları sabit ceza sisteminin sakıncaları görülmüş ve bu sistemden vaz geçilmiştir. Gerçekten gerek fiilin yapılış şekli gerek failin şahsi ve ahlâki durumu nedeniyle bir takım özellikler bulunabilir ki, kamun düzeni tarafından bunların hepsinin önceden açık bir şekilde tahmin ve tespit edilmesi mümkün olamaz; kesin ve sabit bir ceza ile hakimnin bağlanması söz konusu özelliklerin dikkate alınmasına ve adaletin tam anlâmiyla uygulanmasına engel olur. Bu nedenle, sabit cezalar usulünden vazgeçilerek farklı cezalar sistemi kabul edilmiştir(24).

(24) TANER, a.g.e., s.570.

b. Cezaların Eşit Olması

Kanun nazarında herkes eşittir. Bu nedenle suçlular arasında sınıf ayrımı yoktur. Bu prensip de ilk olarak Fransız İhtilalinden sonra kabul edilmiş daha sonra da tüm medeni ülkelere yayılmıştır. Bu prensip cezada da hukuken eşitlik ilkesini meydana getirir. Sınıf farkı bulunmamakla birlikte, uygulamanın verdiği sonuçlar bakımından durum böyle değildir, örneğin; para cezası zengin bir insanı etkilemediği halde fakir bir kişiye oldukça ağır gelebilir veya çok lüks yaşayan bir insan için bir günlük bir hapis cezası çok ağır gelirken, yersiz yurtsuz, karnı aç bir insan suçlu olarak ceza evine girmeyi bir nimet sayabilir.

4. Türleri

a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Cezanın uygulanması yoluyla istenilen amacı en uygun şekilde gerçekleştirebilecek cezalar hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Hürriyeti bağlayıcı cezaların süre bakımından ayırabilmesi (bir günlük olabileceği gibi müebbet de olabilir) ve bu cezaların uygulanması sırasında arzu edilen ve tecrübelerle göre en uygun rejimlerin uygulanması ve bu rejimlerin mahkumların özelliklerine göre düzenlenip uygulan-

masının olanaklı olması nedeniyle bu cezalar, cezaların verilmesindeki amaçlara ulaştıracak en uygun cezalardır.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar, ağır hapi, hapis ve hafif hapis cezalarıdır.

Ağır hapis cezası, Ceza Kanununun 13 üncü maddesinde yer almıştır. Ağır hapis cezası müebbet veya muvakkattır. Müebbet, ölüncye kadar devam eder. Muvakkat ağır hapis ise kanunda tasrih edilmeyen yerlerde 1 seneden 24 seneye kadardır(25).

Hapis cezası ise Ceza Kanunun 15 inci maddesinde düzenlenmiştir. Hapis cezası yedi günden yirmi seneye kadardır.

Hafif hapis cezası da Ceza Kanununun 21 inci maddesinde düzenlenmiştir. Hafif hapis cezası bir günden iki seneye kadardır.

b. Servetle İlgili Cezalar

Servetle ilgili olan cezalar, para cezalarıdır. Para cezası işlenmiş olan bir suçtan dolayı,

(25) Sadık MOLLAMAHMUTOĞLU-Vural SAVAŞ, Yargısal ve Bilimsel İctihatlarla Türk Ceza Kanununun Yorumu, C.II, Ankara, 1985, s.245.

kanun hükümlerine göre tayin edilecek paranın Devlet Hazinesine ödenmesidir. Kanun, belediyeler, ticaret odaları gibi bazı kamu kuruluşlarının da belirli hallerde para cezası almalarını kabul etmiştir.

Para cezası çok eski zamanlardan, dört bin sene evvelinden beri var olan bir cezadır(26). Eski kavimlerde uzlaşma sonucu öd almaktan vazgeçilerek, tazminat olmak üzere verilen paradan hükümdarın aldığı hissenin de para cezasının esasını teşkil ettiği ileri sürülür(27).

Para cezası ödenmediği takdirde bir gün üç lira sayılmak üzere hapis cezasına çevrilir.

Kanun para cezalarını bazen 500 lira gibi kesin olarak belirtir, bazen de 1000 liradan 1.000.000 liraya kadar veya 500 liradan aşağı olmamak üzere diye farklı olarak tesbit eder. Bu hallerde ceza maktudur.

Bazen de kanun cezanın belli bir nispette veya hadiseye göre artmasını kabul etmiştir ki bu durumda nispi para cezası söz konusudur.

(26) Georges VIDAL-Josephe MAGNOL, Ceza Hukuku, (Çev.: Şinasi DEVRİN) Ankara, 1949, s.536.

(27) TANER, a.g.e., s.634.

Para cezaları, ağır para cezası ve hafif para cezası olarak ikiye ayrılır. Bunun dışında komularına göre; kamu, tazminat, idari, disiplin para cezaları şeklinde çeşitlendirilebileceği gibi miktarının tesbiti yönünden de: Kanun tarafından veya hakim tarafından tesbit edilen para cezaları olmak üzere ikiye ayrılabilir.

c. Diğer Cezalar

Hürriyeti bağlayıcı ve servetle ilgili cezaların dışında Türk Ceza Kanununca kabul edilmiş olan diğer cezalar; hayata son verilmesi(ölüm cezası), Hidameti ammeden memnuiyet(Kamu hizmetlerinden yasaklılık) ve muayyen bir meslek ve san'atın tatili icrası(meslek ve san'attan men cezası) cezalarıdır.

Ölüm cezası, buna hükümlü olan kimsenin asılması suretiyle hayatına son verilmesidir. Kamu hizmetlerinden yasaklılık cezası müebbet veya muvakkattır. Meslek ve sanatın tatili cezası, kişilerin suç teşkil etsin veya etmesin, bur hukuk normunu ihlal etmeleri halinde, meslek ve sanatlarına ilişkin faaliyetlerin, mesleki disiplin, idari zabıta veya yargı organı işlem ve hükümleriyle geçici olarak durdurulmasıdır.

Buraya kadar Ceza Hukukunda suç ve ceza kavramlarını inceledik. Vergi suç ve cezalarını Ceza

Hukukundaki suç ve cezalarından ve orada yer alan genel ilkelerden soyutlamak olanaksızdır. Ancak vergi suç ve cezalarının kendine özgü bir yapısı vardır. Burada da esas amaç kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi bir biçimde uygulanmasıdır. Ancak vergi suç ve cezalarında vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması da önemli bir amaçtır.

II. VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA

A. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Daha önce açıklamış olduğumuz gibi "suç kanunun cezalandırdığı fiildir". O halde vergi suçu da gerek Türk Ceza Kanununca gerek Vergi Usul Kanununca Cezalandırılan fiillerdir. Ceza ise suç işleyen kişiler hakkında toplum adına düzenlenerek uygulanan kanuni bir yaptırımdır. Dolayısıyla vergi suçu işlemiş olan yükümlü veya sorumlular için uygulanan kanuni yaptırımlar da vergi cezası olmaktadır.

Geri mi?

Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte diğer yandan da

kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır(28). Görüş m7

Vergi hukukunda yer alan vergi suçları, vergi kanunlarında yapılması istenen fiillerin yapılmaması veya yapılmaması istenen fiillerin yapılması şeklinde gerçekleştirilir. Bu suçlardan bir kısmı sonuçta vergi kaybına sebep olur. Bu tür suçları zarar suçları olarak kabul edebiliriz. Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları vergi kaybına neden olan zarar suçlarıdır. Vergi kaybına neden olmayan diğer suçları da tehlike suçları olarak isimlendirebiliriz. Tehlike suçları ileride vergi kaybına neden olabilecek fiillerin yapılmasını kolaylaştırması nedeniyle cezalandırılmaktadır(29).

Zarar ve tehlike suçlarından bir bölümü yalnızca vergi idaresi tarafından, para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu nedenle bu suçları idari suçlar olarak isimlendirebiliriz. İdari suçlar içine kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve bilgi vermekten çekinme suçları girer.

(28) Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, Ankara, 1985, s.247.

(29) ÖNCEL.-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s.250.

Vergi kaybına neden olsun veya olmasın, bazı vergi suçları kamu otoritesini sarsıcı ve kamu düzenini bozucu niteliktedir. Bu nedenle bu suçlara Ceza Kanununun hükümleri uygulanır. Bu suçlar kamusal suçlar olarak isimlendirilir. Kamusal suçların cezası hapis ve meslekten men cezasıdır(30).

Vergi idarelerince uygulanan idari suçlar için hapis cezası söz konusu olmadığı halde kamusal suçların yaptırımını hapis cezasıdır. Ayrıca kamusal vergi suçlarında daha önce para cezası verilmiş olması hapis ve meslekten men cezalarının verilmesini engellemiş olmaz(V.U.K. Md.359).

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ilk altı bendinde sayısal fiiller ile 358 inci maddede düzenlenen kaçakçılığa teşebbüs, 361 inci maddede düzenlenen bilgi vermektan çekinme ve inceleme elemanına Vergi Usul Kanununun 257 inci maddesinde belirtilen yardımın yapılmaması, 362 inci maddede düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali ve 363 üncü maddede düzenlenen memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları suçları kamu düzenini bozucu kamu otoritesini sarsıcı nitelikte bulundukları için bu suçlar kamusal arasına

(30) Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara, 1984, s.154.

girer ve hapis ve meslekten men cezaları ile cezalandırılırlar(31).

Gerek idari vergi suçlarının gerekse kamusal vergi suçlarının cezalandırılmasının sebebi vergi kaybına sebep olunması ya da vergi kanununun usul ve şekli hükümlerine uyulmamasıdır(32).

Vergi kaybı, yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir(V.U.K. Md.341). O halde vergi kaybından söz edebilmek için:

i. Vergilendirme ile ilgili bir ödevin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi.

ii. Bu yüzden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş olması veya eksik tahakkuk ettirilmesi gerekir(33).

(31) KIRBAŞ, a.g.e., s.151.

(32) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1976, s.676.

(33) Erdoğan ÖNER, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Ankara, 1963, s.188.

Vergi kanunlarının usul ve şekle ait hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda ise vergi kaybı olup olmadığına bakılmaksızın ceza uygulanır. Örneğin; tutulması zorunlu olan defterlerini noksan ve karışık tutan bir mükellefe, vergi kaybı olsun veya olmasın ceza uygulanacaktır(34).

Vergi cezaları, vergi ve resim mahiyetinde ya da vergiye zam şeklinde bir devlet alacağı değildir. Vergi, ferdin kamu giderlerine mali gücü oranında katılmasını sağlayan bir araçtır.

Vergi cezasının amacı ise, topluma karşı olan görevlerinden kaçınmak, kanunlar ile vergi konusu olarak kabul ve tesbit edilmiş olan gelir ve giderlerini veya servetini devletten gizlemek veya eksik bildirmek suretiyle bir suç işleyen ferdi uslandırmak, korkutmak, suç işlemesini engellemek amacıyla uygulanan bir yaptırımdır.

Vergi cezaları, tazminat niteliğinde de değildir. Çünkü tazminat haksız bir fiille başkasına verilen zararın tamir ve giderilmesidir. Tazminat ceza niteliğinde olmayan medeni hukuk sahasında bir tamir

(34) Vergi Cezaları, Vergi İhtilafları ve Uzlaşma, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No: 30, Ankara, 1963.

ve gidermeden ibarettir. Vergi cezalarında ise kayba uğratılan vergi aslının alınmasından sonra üç kat, bir kat veya yarısı oranında bir miktar alınmaktadır(35).

Vergi idaresince uygulanan para cezaları ile yargı organlarınca uygulanan para cezaları da aynı nitelikte değildir. Yargı organlarınca verilen, ağır ve hafif para cezaları tecil olunabildiği halde, vergi cezasını kesmeye yetkili vergi dairesi ya da başka bir makamın vergi cezalarını tecil yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca ağır ve hafif para cezalarının ödenmemesi halinde hapse çevrilme durumu vardır. Vergi cezaları ise hapse çevrilmez(36).

ÖNER (Vergi suç ve cezaları yer yer ceza hukukundaki suç ve cezalardan ayrılıklar göstermesine rağmen pek çok kuralları bakımından ceza hukukundaki suç ve cezalarla paralellik taşımaktadır. Vergi suçlarında birleşme, iştirak ve tekerrür müesseseleri ceza hukuku kurallarının uygulandığı durumlardır.

B. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, İŞTİRAK, TEKERRÜR

Vergi suçlarında birleşme, iştirak ve tekerrür hallerine Vergi Usul Kanunu hükümleri yanında Ceza

(35) MUTLUER, a.g.e., s.50.

(36) ÖNER, a.g.e., s.187.

Hukuku kuralları da uygulanmaktadır. Bunun nedeni bu fiillerin kanunlara karşı gelme, kamu düzenini bozma şeklinde gerçekleştirilmeleridir.

1. Birleşme

Vergi suçlarında birleşme çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Buna göre cezaların uygulanması da farklı olacaktır. Bu durumları aşağıda kısaca açıklayacağız.

i. Tek bir fiil ile işlenen suç çeşitli vergilerde vergi kaybına yol açabilir. Örneğin; ödünç para verme işleriyle uğraşan bir gelir vergisi yükümlüsü faaliyetini vergi dairesine bildirmemişse tek fiil ile gelir vergisi yanında ayrıca banka ve sigorta muameleleri vergisinden doğan yükümlülüğünü de yerine getirmemiştir. Bu durumda kayba uğratılan vergiler için ayrı ayrı ceza kesilecektir(37).

ii. Tek fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük, ağır kusur ve usulsüzlük veya kusur ve usulsüzlük suçları birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan en ağır olanı kesilir(38).

(37) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s.259.

(38) ÖNER, a.g.e., s.189.

iii. Ayrı ayrı fiillerle kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlük cezalarını gerektiren vergi suçları işlenmiş olursa bunların her biri için ayrı ayrı ceza kesilir. Yıllık beyannamesini noksan veren bir mükellef beyannamesini süresinden sonra verirse beyannamenin noksan olması dolayısıyla kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası, beyannamesini süresinde vermemiş olması nedeniyle de usulsüzlük cezası ayrı ayrı kesilecektir(39).

iv. Vergi Usul Kanununa göre vergi cezası ile cezalandırılan bir fiil aynı zamanda Türk Ceza Kanunu kapsamına giren bir suç teşkil ettiği tektirde hem vergi cezası kesilir, hem de faiz hakkında cezai tatbikat yapılır(V.U.K. Md.340).

2. İştirak

Bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun, birden çok kişi tarafından işbirliği halinde işlenmesi durumuna iştirak diyoruz.

Vergi Usul Kanunu iştiraki üç maddede kaçakçılık suçu bakımından düzenlemiştir(V.U.K. Md.338, 346, 347). Bunlar asli maddi iştirak(V.U.K. Md.338 İştirak),

(39) ÖNER, a.g.e., s.189.

asli manevi iştirak(V.U.K. Md.346 Teşvik) ve Ferri Maddi İştirak(V.U.K. Md.347 Yardım) tir.

Bu konuda geniş açıklama kaçakçılık ile ilgili bölümde yapılacaktır.

3. Tekerrür

Tekerrür, daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin belirli bir süre içinde yeniden suç işlemesi halinde cezanın arttırılması sonucu doğuran nedendir.

Vergi Usul Kanununda tekrarlama sebebiyle ceza arttırılması ilkesi sadece aynı suçlar için(özel tekerrür) kabul edilmiştir.

Tekerrür halinde ceza kaçıkçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri oranında arttırılır(V.U.K. Md.339).

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için;

i. Daha önce kesilmiş olan vergi cezasının kesinleşmiş olması.

ii. Adına vergi cezası kesilmiş olan kişinin sonradan aynı cezayı gerektiren aynı neviden bir vergi suçu daha işlemiş olması.

iii. İkinci suçun birinciye ilişkin cezasının

kesinleştigi tarihi takip eden yılın başından başlayarak kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde işlenmiş olması gerekir.

C. VERGİ CEZA SORUMLUSU VE MAĞDUR

1. Ceza Sorumlusu

(Vergi cezalarının sorumlusu genel olarak, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerdir(40).

Bir kişinin ceza sorumlusu olması için sonucun onun fiili ile ortaya çıkmış olması gerekir. Fail fiili kasıtlı olarak veya kusurlu hareketi sonucu işlemiş olabilir.

Velayet ve vesayet altında bulunanlarla, işlerinin idaresi bir kayyım tevdî edilmiş olanlar, kendileri adına veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezalarından sorumlu tutulmazlar. Bu durum da bulunan kişiler sadece kayba uğratılan vergi aslını öderler, vergi cezası ise fiili işleyen veli, vasi veya kayyım adına kesilir (V.U.K. Md.332).

(40) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, a.g.e., s.5.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır (V.U.K. Md.333).

Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi ile hüküm altına alınan esaslar Türkiye'de bulunmayan mükelleflerinin Türkiye'de bulunan temsilcileri hakkında uygulanmaktadır. Kanuni temsilci açısından sorumluluğun ortaya çıkabilmesi için temsilcinin kast veya ihmalinin varlığı ile vergi alacağının Türkiye'de bulunmaması mükelleften tahsil edilebilme olanağının bulunmaması gerekir. Bu şartlar gerçekleştiği takdirde kanuni temsilci vergi cezası yönünden sorumludur(41).

Önceki bölümde tüzel kişilerin "suçlu kişiliği" olduğunun kabul edilmediğini, ancak tüzel kişilerin ekonomi ve maliye alanındaki gelişmeleri göz önüne alınarak, organlarının işlemiş oldukları suçlardan dolayı mali ceza sorumluluklarının kabul edildiğini belirtmiştik.

Vergi Usul Kanunu 333 üncü maddesinin "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel

(41) Ahmet KIRMAN, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, 1985, S.8, s.35.

kişiler adına kesilir" hükmü ile tüzel kişilerin mali ceza sorumluluklarını kabul etmiştir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiler adına yapmaya mecbur oldukları ödevleri sırf kasıt ve ihmalleri sonucu yerine getirmemiş ve bu nedenle vergi cezası mükellef veya sorumlu tüzel kişiliğin varlığından alınamamışsa tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınacaktır.

Kamusal suçlar olarak isimlendirdiğimiz, hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin işlenmesi durumunda Vergi Usul Kanununun 359, 360 ve 361 inci maddelerinde belirtilen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur(V.U.K. Md.333).

2. Mağdur

Vergi suçlarında mağdur, devlet ya da yerel yönetim birimleri olan il özel idareleri ile belediyeler olabilir. Ülkemizde vergi alma hakkı genellikle devlete ait olmakla birlikte il özel idareleri, belediyeler tarafından alınan vergiler de söz konusudur.

Vergilerin büyük bir bölümü Hazine adına alındığı için vergi suçlarının mağduru çoğunlukla devlettir.

Türk Ceza Kanununca kabul edilmiş suçlardan zarar görenler ve suçun mağduru ayrılır. Örneğin

öldürme suçunda suçun mağduru ölen kişidir. Çünkü yaşama hakkı ona aittir. Suçtan zarar görenler ise ölen kişinin ailesi veya akrabalarıdır.

Vergi suçlarında ise suçun hem mağduru hem de suçtan zarar gören devlettir. Çünkü vergi toplama hakkı devlete aittir ve toplanması gereken vergi çeşitli vergi suçları nedeniyle toplanmamışsa zarar gören de yine devlettir.

Buraya kadar vergi hukukunda yer alan vergi suç ve cezalarını genel olarak açıklamaya çalıştık. Vergi suçlarının bir bölümü hiç bir vergi kaybına neden olmadığı halde sadece ileride meydana gelebilecek vergi kayıplarını önlemek amacıyla cezalandırılmaktadır. Bir kısım vergi suçları ise vergi kaybına sebep olma amacıyla kasıtlı olarak veya kasta dayanmadığı halde dikkatsizlik, tembellik vb. hareketler sonucu işlenir ve vergi kaybına sebep oldukları için cezalandırılır.

İnceleme konumuz vergi kaybına neden olan suçlar ve cezaları olduğu için ikinci bölümde vergi kaybına neden olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarını inceleyeceğiz.

İ k i n c i B ö l ü m

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN SUÇLAR VE CEZALARI

Vergi ilişkisi toplumsal bir ilişkidir ve toplumsal düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi ilişkisinin düzenlenmesi için de birtakım kurallar getirilmiştir. Bu kurallar da kişilere bazı şeyleri yapmaları, bazı şeyleri de yapmamaları emredilmektedir. Bu fiillerin bir kısmında vergi kaybı ortaya çıkmakta ve devletin mali yönden zarara uğraması söz konusu olmaktadır. Diğer fiiller ise kanunda yer alan bazı biçimsel düzenlemelere ters düşmektedir. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine birden geniş anlamda vergi suçu denir. Dar anlamda vergi suçu denilince de sadece vergi kaybına yol açan suçlar anlaşılmaktadır.

I. KAÇAKÇILIK

A. TANIMI, EVRİMİ, UNSURLARI

Kaçakçılık vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik gayri kanuni yollara baş vurulmasıdır(1). Mükellefin bilerek ve isteyerek vergi yükümlülüğünden tamamen veya kısmen kurtulabilmek amacıyla vergi kanunlarına karşı gelmesi vergi kaçakçılığı fiilini oluşturur. Bu hareket hile ve dolandan başka birşey olmayıp yasal olmadığı kadar ahlâki de değildir(2). Konuşma dilinde hile ve dolan gerçeğin karşıtı anlamında kullanılan kelimelerdir.

Vergi kaçakçılığının pek çok sebepleri olmakla birlikte en önemli sebebi bireyin üzerindeki vergi baskısını azaltmaya çalışmasıdır. Toplumun ahlâk ve din yapısı, kültür düzeyi, ekonomik ve mali yapısı da vergi kaçakçılığını etkileyen unsurlar olarak kabul edilmiştir(3).

(1) M. Erol KARSAN, "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İş Birliği", VERGİ DÜNYASI, Temmuz 1984, S.35, s.21.

(2) HEREKMAN, a.g.e., s.161.

(3) HEREKMAN, a.g.e., s.161.

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizin ilk uygulama yıllarında "Ahlâk ve seciyesi sağlam olanların vergi kaçakçılığına tenezzül etmeyeceği", "Vergi memurlarıyla kontrol elemanlarının mükelleflerle olan ilişkilerindeki tavrı ve yaklaşımlarının kökten bir değişime uğrayarak yumuşaması halinde vergiden kaçanların zamanla vicdan muhasebesi yaparak, vergi ödemeye yönelecekleri" yolunda düşünceler öne sürülmüş, ne varki bu gibi ütöpik düşüncelerin ülkenin sosyo ekonomik gerçekleriyle bağdaşır olmadığı daha sonraki uygulama yıllarında görülmüştür(4).

Toplumun kültür düzeyi, ekonomik yapıyla bağlantılıdır. Kişi başına düşen gelir arttıkça kültür düzeyi de yükselmektedir(5). Gelişmiş ülkelerde gelir ve kültür düzeyi yüksek olduğundan, bu ülkelerde az gelişmiş ülkelere oranla daha az vergi kaçakçılığı olduğunu ve bu ülkelerde vergi kaçakçılığının ahlâki olmaktan çok ekonomik yapıya bağlı olduğunu söyleyebiliriz. Gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen gelirin yüksek olmasına rağmen, vergi tarfilerinin yüksek

(4) Rüştü KALYONCU, "Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçma Konuları Üzerine Düşünceler", VERGİ DÜNYASI, Temmuz 1984, S.35, s.11.

(5) HEREKMAN, a.g.e., s.161.

tutulmuş olması, vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır(6).

Görüldüğü gibi vergi kaçakçılığını yalnızca bir ahlâk sorunu olarak kabul etmek yeterli değildir, aynı şekilde yalnızca kültür düzeyine veya ekonomik yapıya bağlamakta anlamlı olmayacaktır. Vergi kaçakçılığının oluşmasında bütün bu sebeplerin birlikte etkileri söz konusudur(7).

Verginin olduğu bütün ülkelerde vergi kaçakçılığı vardır. Özellikle etkin vergi idarelerinin bulunmadığı ülkelerde, vergi kaçakçılığı oldukça yaygın bir yakınma konusudur. Vergi özel mal varlığından devlet zoru ile kamu mal varlığına aktarma olduğuna göre yükümlülerin bu zorlamadan fırsat buldukça kaçmaları insan egoizminin doğal bir sonucudur. Bunun yanında verginin adaletsiz alındığının sanılması, toplanan vergilerin gereksiz yerlerde kullanıldığı inancı da vergi kaçakçılığının sebepleri arasındadır.

Kaçakçılık suçunun kurucu ögesi vergi kaybına neden olmaktır. Vergi kaybı ise daha önce de belirttiğimiz gibi yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme

(6) KALYONCU, a.g.e., s.12.

(7) HEREKMAN, a.g.e., s.161.

ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu kişisel medeni haller yada aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine yada haksız yere geri verilmesine neden olunmasının da vergi kaybı hükmünde olduğunu kabul etmektedir. Bu gibi hallerde vergi sonradan tahakkuk etse veya tamamlansa haksız iade geri alınsa dahi vergi kaybı hali var sayılmaktadır(V.U.K. Md.341).

Kaçakçılık suçunun diğer ögesi de 344 üncü maddede 9 bent olarak sayılan hallerden birinin bulunmasıdır. Sadece vergi kaybının olması yeterli değildir. Bu hallerden biri yoksa suç, ağır kusur veya kusur olur.

Vergi kaçakçılığı sonucu pek çok olumsuz durum ortaya çıkar. Herşeyden önce bütçe gelirleri azalır, ayırıcı vergi nisbetlerinin arttırılması, para emisyonu, fiyatların yükselmesi, enflasyonun artması, hesap dengesinin bozulması durumlarının bir sebebi de vergi kaçakçılığıdır(8).

(8) Francis CAPET, Vergi Kaçakçılığı, (Çev.: Celal ERÇOKLU) Ankara, 1954, s.21.

Vergi kaçakçılığı rekabet şartlarını bozar, mükellefe kanunlara karşı gelmek ve kamu kuvvetini hafif görmek fikrini aşılır. Ayrıca bir vergi üzerinde yapılan vergi kaçakçılığı diğer vergiler üzerinde de etki yaratabilir(9). Bunun dışında vergi kaçakçılığı yapmış olmasına rağmen, vergi dairesi tarafından bu suçu ortaya çıkarılamamış ve cezalandırılmamış olan kişiler, diğer mükellefleri vergi kaçakçılığına teşvik edebilirler.

Türk Vergi Hukukunda "kaçakçılık" deyimi ilk olarak kaçakçılığın men ve takibine dair 12.1.1932 tarih ve 1918 sayılı kanunla, özellikle gümrük ve tekelle idaresi tarafından alınan vergi ve resimlere uygulanmak üzere girmiştir. Ancak ne varki bu kanunun kaçakçılık hükümleri vergi kanunlarına idi. Bununla beraber bazı eski vergi kanunlarında "kaçakçılık" deyimi kullanılmamasına rağmen, bugünkü kaçakçılık fiillerine uygun fiiller kabul edilmiş olup, bu fiillere uygun cezalar uygulanmaktaydı(10).

1950'deki vergi reformuna kadar, vergi kaçakçılığı ile ilgili ceza hükümleri değişik vergi yasa-

(9) Yılmaz HIZLI, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s.12.

(10) HIZLI, a.g.e., s.12.

larında yer almıştır. Bu nedenle ceza hükümleri dağınık ve karmaşık bir yapıya sahipti(11).

7.6.1949 gün ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu dağınık ceza hükümlerini bir araya getirmek yanında, ayrıca pişmanlık müessesesini de vergi hukukumuzaya getirerek cezadan kurtulma olanağı sağlamıştır. İştirak kavramına da ilk defa bu kanunda yer verilmiştir. Kanunun 326 inci maddesinde "kaçakçılık suçuna iştirak" 327 inci maddesinde "Teşvik", 328 inci maddesinde ise "Yardım" düzenlenmiştir.

5432 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi suçları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak belirlenmiş, vergi cezaları da buna uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

Vergi cezalarında zaman aşımı müessesesi de ilk kez 5432 sayılı yasa ile düzenlenmiştir.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Ceza Hukuku alanındaki düzenlemesinin, vergi kaçakçılığı ile mücadelede yeterli olmadığı kısa zamanda ortaya çıkmış ve özellikle kaçakçılıkla ilgili hükümleri üç yılda üç kez değişikliğe uğramıştır(12).

(11) HIZLI, a.g.e., s.12.

(12) Necmi YÜCEL, Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, 1955, s.183.

İlk değişiklik 5815 sayılı kanınla gerçekleş-
tirilmiştir. Bu yasa ile hem suçlar hem de cezalarla
ilgili hükümlerin pek çoğu değişmiştir. Kaçakçılığa
teşebbüs cezalandırılacağı hükmü de ilk kez bu kanunda
yer almıştır(13).

5815 sayılı kanun mükellef ve vergi sorumlu-
ları için ağır yaptırımlar koymuştur. Beyannamedeki
en basit bir eksikliğin bile, kastın kanıtlanmasında
gerek duymadan kaçakçılık cezası uygulanması gerçekte
iyi niyetli bazı mükelleflerin bile ceza uygulaması
ile karşı karşıya kalabilme olanağı arttırmış ve 5815
sayılı yasa uzun bir süre uygulamada kalamadan değiş-
tirilmesi zorunlu hale gelmiştir.

İkinci değişiklik 6094 sayılı yasa ile yapılmış
ve bu yasada, 5815 sayılı yasadaki sert hükümler yumu-
şatılmaya çalışılmıştır. Kasıt aramaksızın kaçakçılık
sayılan fiiller sınırlandırılmıştır.

Üçüncü değişiklik 213 sayılı yasa değişikliği
ile yapılmıştır. Bu yasa değişikliği ile vergi suçları
hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük olarak
sıralanmakta ve hileli vergi suçları ceza mahkemele-
rinde yargılanarak hapis cezası ile cezalandırılmakta

(13) HIZLI, a.g.e., s.13.

idi. Çift defter kullanmak, vesikaları, defter kayıtlarını tahrif etmek, tahrif edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak, defterlere mevhum adlara hesap açmak, her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak, defter sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak ve hiç yaprak koymamak, defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek, muayyen had ve nisbette hasılat, kazanç, iratları defterlerin hiç birinde veya beyannamede göstermemek, yanıltıcı şekilde yalan veya eksik bilgi vermek veya bu bilgiyi tayin edilen süre içinde vermemek halleri 213 sayılı yasa ile hileli vergi suçu olarak kabul edilmiştir(14).

213 sayılı yasa ile hileli vergi suçu olarak tanımlanan hareketler 5432 sayılı ilk vergi usul kanununda kaçakçılık fiilleri olarak belirtilmiş idi.

213 sayılı yasa kaçakçılık suçunu "mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi," şeklinde tanımlamakta suçun oluşması için kast ve vergi kaybı unsurlarının birlikte gerçekleşmiş olmasını aramaktaydı.

Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan 2365 sayılı yasa ile hileli vergi suçları kaldırılmış, hileli

(14) Şehabettin ACAR, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri, İstanbul, 1958, s.11.

vergi suçu sayılan fiiller vergi kaçakçılığı fiilleri olarak tanımlanmıştır. Bu fiillerden yalnız "noksan bildirim veya işe başladığının bildirilmemesi" ceza mahkemelerinde yargılanacak ve hapis cezasını gerektirecek bir suç olmaktan çıkmıştır.]

2365 sayılı yasa değişikliği ile suçlar kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak dörtlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. 344 üncü maddede düzenlenen kaçakçılığın genel bir tarifine gidilmemiş, kaçakçılık suçu teşkil edecek fiil ve durumlar, dokuz bend halinde ayrı ayrı sayılmıştır(15). İlk sekiz bentte kasıt unsuru kanunen var sayılmıştır. Kasıt unsuru fiilin bünyesinde mevcuttur. Bu sekiz bentte sayılan fiillerin işlenmesi halinde, kaçakçılık cezası uygulayabilmek için vergi dairesi kastın varlığını ispat etmek zorunda değildir. Mükellefin de kastının olmadığını ispat ederek cezadan kurtulabilmesi olanaklı değildir.

2791 sayılı yasa değişikliği ile noksan bildirilen beyannamelerdeki maktu hadleri on katına çıkarmaya bakanlar kurulu yetkili kılınmıştır, 3239 sayılı yasa değişikliği ile bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

(15) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1985, s.549.

2686 sayılı yasa değişikliği ile kaçakçılık suçunu düzenleyen 344 üncü maddenin ilk 7 bendinde 8 inci bentteki had ve miktarların aranmayacağı hükmü getirilmiştir.

Son olarak 3239 sayılı yasa değişikliği ile haksız vergi iadesine sebep olunması veya vergi mahsupları ve indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması fiilleri de kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller içine alınmıştır(16).

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, fiilin Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerden birine ilişkin olması ve ilgili vergi yasasında kaçakçılık suçu nedeniyle ceza kesilemeyeceğini öngören özel bir hüküm bulunmaması gereklidir. Mevzuatımızda bu olumsuz koşullar, Gümrük ve Tekel İdaresi tarafından tahsil edilen vergiler ile Emlâk Vergisi açısından yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2 inci maddesindeki, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin vergi usul kanunu hükümlerine tabi olmayacağı hükmü karşısında, yasanın 344 üncü maddesinde belirtilen fiillerden biri ile vergi kaybına

(16) RG. T. 11.12.1985, No. 18955.

neden olursa dahi, fail vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olmayacak ve kendisine kaçakçılık hükümleri uygulanmayacak yani kaçakçılık cezası verilmeyecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kaçakçılık hükümlerinin uygulanmadığı diğer bir durum da fiilin Emlâk Vergisi ile ilgili olması durumudur. 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunun 35 inci maddesinde Vergi Usul Kanununun kaçakçılık cezası ile ilgili hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Emlâk Vergisi ile ilgili işlemlerde vergi kaybının miktarı ne olursa olsun faile bu suçu yalnızca kusur cezası uygulanır.

İncelememizin birinci bölümünde, suçun unsurlarını, kanuni unsur, maddi unsur ve manevi unsur olarak üçlü bir ayırıma tabi tutmuştuk.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin Vergi Usul Kanununda sayılmış olması kaçakçılık suçunun kanuni unsurunu oluşturur.

Bunun dışında kaçakçılık suçunu oluşturan iki unsur vardır.

- Kasıt unsuru(Manevi unsur)
- Vergi kaybı unsuru(Maddi unsur)

Kasıt unsuru kaçakçılık suçunun en belirgin özelliğidir. Çünkü kanun, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük suçlarında kasıt unsurunu aramamıştır.

Hukuk dilinde kast "iradenin kanunun suç saydığı bir amaca yönelmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Hukukunda ise mükellefin iradesini vergi kaybına sebep olmaya yöneltmesidir. 213 sayılı kanunun gerekçesinde kasıt unsuru kanun koyucu tarafından şu şekilde belirtilmiştir. "Buradaki kasıttan maksat, bir kimse- nin miktarı belli veya tespit edilebilir bir vergi borcu bulunduğunu ve kanuna aykırı olduğunu bilerek işlediği bir fiille tamamen veya kısmen vergi ziyanına sebebiyet vereceğini bilmesi ve istemesidir."

Suçun manevi unsurunu tamamlayan ikinci unsur vergi kaybının meydana gelmiş olmasıdır ki; buna da maddi unsur diyoruz.

Kaçakçılık suçunun meydana gelmesi ve cezalandırılabilmesi için bu iki unsurun birlikte oluşması gereklidir. Vergi kaybına neden olmayan kasıtlı bir fiil kaçakçılık olarak cezalandırılmayacağı gibi, vergi kaybına sebep olmakla birlikte kasten işlenmemiş olan bir fiilde kaçakçılık suçu olarak nitelendirilip cezalandırılmaz.

B. KAÇAKÇILIK SUÇUNU OLUŞTURAN HAREKETLER

1. Hileli Hareketler

Kaçakçılık sayılan fiillerin vergi usul kanununun

344 üncü maddesinde dokuz bend halinde sıralanmış olduğunu ve bunlardan ilk sekiz bentte sayılan fiillerde kanunen kasıt ve unsurunun var sayılmış olduğunu daha önce belirtmiştik. Kanun koyucu sekiz bend halinde sayılan bu fiilleri mükelleflerin kasıt unsurun olmaksızın yapılabileceklerini kabul etmemiştir. [Kasıt unsurunun fiilin bünyesinde var sayıldığı bu sekiz bentten ilk altısı aynı zamanda hem Türk Ceza Kanununun hükümlerince, hem de vergi usul kanunu hükümlerince suç kabul edilip cezalandırılan fiillerdir. Mükellefler bu hareketleri isteyerek ve sonucun ne olacağını bilerek yaparlar. Yani hareketlerinde hile ve sahtekarlık vardır.] Bu hileli hareketler kamu düzenini bozucu nitelikte görülür. Çünkü bu hareketleri yaparken mükellef kanun kuvvetini hafife alarak kanunlara karşı gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu yanında Türk Ceza Kanununca da suç kabul edilip cezalandırılan fiiller şunlardır.

a. Kanuni Defterlere Kaydı Gereken Hususları

Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Başka Defter ve Kağıtlara Geçirmek

2365 sayılı kanunla yapılan düzenlemeden önce hileli vergi suçları arasında olan ve çift defter kullanmak olarak ifade edilen bu fiil Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin birinci fıkrasının

1 nolu bend hükmünde "vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek" olarak düzenlenmiştir.

Çift defter tutma değiminin kaldırılmasındaki sebep, geçmiş dönemlerdeki uygulamalarda, adli merciler, hileli vergi suçundan dolayı yapmış oldukları değerlemede "çift defter" in tutulmasını, kanuni defter ve belgeler dışında, ayrı defter ve belgelere dayanan sistematik bir muhasebenin tutulmuş olmasına bağlamışlar, bu tür sistematik bir muhasebenin olmadığı hallerde, kanuni defterler dışındaki kâğıt ve belgeleri çift defterin varlığı için, vergi usul kanunundaki tanıma rağmen, yeterli görmemişlerdir(17).

Oysa bugün; (kanuni defterlere kaydedilmesi gereken bir hususun, vergi matrahının azalmasını sağlayacak şekilde herhangi bir defter ve kâğıda) örneğin; bir ajandaya, takvim yaprağına veya küçük bir cep defterine (yazılması, vergi kaybı doğmuş olmak şartıyla, fiilin kaçakçılık sayılması için yeterli görülmemektedir.)

Mükellefler kanunen tutmak zorunda oldukları

(17) ÖZBALCI, a.g.e., s.551.

defterleri, vergi usul kanununun 171 inci maddesinde belirtilen esaslara uygun olarak tutmalıdırlar(18).

Mükellefin, kanuni defterlere kaydetmesi gereken hususları vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter veya kâğıtlara geçirmesi durumunda bu fiili, vergi kaçırmak amacıyla kasten gerçekleştirdiği ve kanunlara karşı gelmiş olması nedeniyle hem Vergi Usul Kanununca hem de Türk Ceza Kanununca suç kabul edilmiştir.

b. Sahte Evrak Düzenlemek veya Bilerek Kullanmak

(Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak; kaçakçılık suçunu oluşturan hileli fiillerdendir.) Bir fiil Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 nolu bendinde düzenlenmiştir.

Sahte veya yanıltıcı belge değimi, gerçekte var olmayan, kullanılması, alınıp verilmesi gerekmeyen bir belgenin kullanılması anlamındadır. Naylon fatura sahte belgeye bir örnektir. Naylon fatura vergi kaybına sebep olmak amacıyla düzenlenmiş veya bilerek kullanılmışsa fiil kaçıkçılık suçu olarak kabul edilecektir.

(18) ÖZBALCI, a.g.e., s.551.

Gerçekte hiç yapılmamış bir işlemi yansıtan belge, sahte belge niteliğindedir. Herhangi bir alım satım işlemi yapılmadığı halde mal alınmış gibi bir belge düzenlendiği taktirde, gerçekte yapılmamış olan bu işlemi yapılmış gibi gösteren belge, sahte belgedir. Yapılan bir fiili aslına uygun bir şekilde belirtmemiş olmak olay hakkında yanıltıcı bilgi vermek anlamındadır. Alınan bir malın fiatı olduğundan yüksek gösterilip, kasadan daha fazla bir para çıkmış gibi gösterilmesi yanıltıcı bir durumdur. Bu durumu belirleyen belge de yanıltıcı belge niteliğindedir.

Sahte ve yanıltıcı belgeleri hem düzenlemek hemde bilerek kullanmak suç unsurudur.

Vergi Usul Kanununda belgede sahtekârlık yapıldığı takdirde belgenin kullanılmış olup olmamasına dikkat edilmez. Sahte veya yanıltıcı belgeyi düzenlemiş olmak suçun oluşması için yeterli görülmüştür.

Sahte ve yanıltıcı belgeleri bilerek kullanma durumunda ise başkaları tarafından düzenlenen sahte ve yanıltıcı belgeyi isteyerek ve sonucunu bilerek kullanmak söz konusudur. Sahte ve yanıltıcı belgenin düzenlenmesi durumunda kullanma şartı aranmadığı halde, başkaları tarafından düzenlenen bu tür belgelerin bilerek kullanılması gerekir. Bu durumda sahte ve yanıltıcı belgeyi kullanma şartı aranmaktadır.

Başkası tarafından düzenlenen sahte veya yanıltıcı belgenin kullanılması, bu belgenin sadece yükümlü tarafından tutulması zorunlu defterlerde veya kayıtlarda gösterilmesi şeklinde düşünülmemelidir. Bu oldukça dar bir yorum olur. Belgenin kullanılmasından çıkar sağlayan ve fiilen yararlanan kişide madde kapsamında düşünülmemelidir. Aksi halde uygulamada en çok rastlanılan vergi kaçırma yöntemlerinden biri belkide en önemlisi cezalandırılmaz. Örneğin paravan şirketler kanalıyla yapılan satışlarda sahte ve yanıltıcı belgeyi tanzim eden paravan şirkettir. Bu şirket tarafından alıcı adına düzenlenen fatura alıcının defterlerine kaydedilmekte ve kullanılmaktadır. Bir çok durumda alıcının bunda maddi bir çıkarı da bulunmaz. Buna karşılık satışı paravan şirketler kanalıyla yapan firma, sahte belge düzenlenmesinden gerçekte yararlanandır. Kullanma değimi yararlananı da kapsayacak biçimde yorumlandığı takdirde paravan şirket kanalıyla satış yapanın da katılma iradesinin kanıtlanmasına gerek olmaksızın cezalandırılması olanaklı olur(19).

c. Vesikaları Tahrif Etmek, Sahte Vesika ve

Suretler Düzenlemek, Bunları Bilerek Kullanmak

Tahrif, belgenin yazı ve rakamlarının karalama

(19) HIZLI, a.g.e., s.123.

veya sair suretlerle bozulması ve bozulan yerlere gerçeğe aykırı yazı ve rakamlar yazılmasıdır. Bir konunun içeriğinin bozulması; anlamının değiştirilmesi de tahrifat anlamındadır. Vergi idaresi maddedeki tahrifatı "vergi matrahının azalmasının tevliid edecek surette bir avrak, vesika veya kayıt üzerinde silinti ve ilave yapılmak suretiyle veya sair şekillerde gerçeğin değiştirilmesi" şeklinde yorumlamaktadır.

Tahrifat ile kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için üzerinde tahrifat yapılan belgenin Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerden olması gerekir(20). Ayrıca bu tahrifat sonucu bir vergi kaybı doğmuş olmalıdır. Vergi kaybına neden olmayan bir tahrifat kaçakçılık olarak kabul edilmez. Örneğin; müsvette olarak kullanılan kâğıtlar üzerindeki karalamalar tahrifat sayılmaz.

Belgeleri tahrif eden kimse, bunu kendisi kullanacak olursa kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmaz. Çünkü kanun, belgenin onun tarafından kullanılmasını önemsiz olarak görmüştür. Belgeyi tahrif etmek vergi kaybına sebep olmuşsa tek başına suç unsuru

(20) Vergi Usul Kanununda ikinci kitabın üçüncü bölümünde sayılan belgelerdir. Bunlar faturalar, kasa ve satış fişleri, gider pusulaları, serbest meslek makbuzları, ücret bordroları, nakliyat irsaliyeleri gibi belgeler ve bir hakkın kanıtlanmasında kullanılan sözleşme kefalet taahhüdü ve yargı kararlarıdır.

tarafından gerçekleştiriliyorsa suç oluşmasında pek önemli değildir. Çünkü belgeyi düzenlemiş olmak zaten suç unsurudur. Ancak başkaları tarafından tahrif edilmiş ya da asıllarına uygun olmayan bir şekilde düzenlenmiş olan belgeleri bilerek kullanmak bu bent hükmüncü suç sayılmaktadır. Belgeyi bilerek kullanmak, vergi kaybına neden olacak bir sonucu amaçlayarak kullanmak anlamındadır. Ayrıca bilerek kullanma hükmünün bulunması, bu tür yanıltıcı belgeleri bilmeden kullanan iyi niyetli mükellefleri cezadan korumaktadır.

d. Defter Kayıtlarını Tahrif Etmek, Mevhum
Adlara Hesap Açmak, Muhasebe ve Hesap Hile-
leri Yapmak

Vergi yükümlülerinin tutmak zorunda oldukları defterler, Vergi Usul Kanununun 182 ve 194 üncü maddelerinde yazılı olan defterlerdir. Buna göre, bilanço esasında defter tutanlar, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter bilanço defteri, günlük kasa defteri, işletme hesabı esasına göre defter tutacak olan mükellefler ise, işletme hesabı defteri ve günlük perakende satış ve hasılat defteri tutmak zorundadır. Bu defterlerin tutulmasına ilişkin esaslar da Vergi Usul Kanununun 215-219 uncu maddelerinde belirtilmiştir. Bu hükümlere kasıtlı olarak aykırı hareket edilmesi durumunda

ve vergi kaybı doğurabilecek fiillerin yapılması halinde mükellefin kaçakçılık suçu işlemiş olduğu kabul edilir.

Vergi Usul Kanununda tutulması zorunlu olarak gösterilmemiş olan ve mükelleflerce tutulması zorunlu olmayan defterlerde yapılan tahrifat suç unsuru oluşturmaz.

(Yükümlünün kastı kanıtlanamamış ve sonuçta da vergi kaybı doğmamış ise defter kayıtlarının tahrif edilmiş olması kaçakçılık suçu olarak kabul edilmez. Bu fiil usulsüzlük suçu sayılır).

Defter kayıtları üzerindeki tahrifat, tutulması zorunlu olan defterlerdeki rakam ve yazıların okunamayacak biçimde silinmesi, kazınması, çizilmesi ya da kimyasal maddelerle kaybedilmesi, bunlar yapıldıktan sonra da yerlerine başka bir kaydın işlenmesi demektir(21).

[Mevhum(uydurma) adlara hesap açmak; gerçekte var olmayan kimseleri, alacaklı veya borçlu göstermek, onlara mal satılmış veya onlardan mal alınmış gibi gerçek dışı işlemler yapmak, defterlere bu tür kayıtlar

(21) MUTLUER, a.g.e., s.166; Recep TURGAY, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1969, s.1003.

düşmektir. Örneğin; bir kimse satışlarını, gerçekte yüksek fiyatla faturasız olarak yaptığı halde, hiç var olmayan veya kendisine satış yapılmayan kimseler adına düşük fiyatla fatura keser ve bunları muhasebeleştirirse, uydurma adlara hesap açmış olur(22). Aslında bu tür işlemler muhasebe ve hesap hilelerinin bir bölümünü oluşturur. Muhasebe teorisinde uydurma adlara hesap açmak, bir hesap ve muhasebe hilesidir. Kanun ayrıca muhasebe ve hesap hilelerinden söz ettiğine ve bunu vergi kaçakçılığı olarak kabul ettiğine göre "mevhum adlara hesap açmak" fiiline yasada ayrıca yer verilmiş olmasına gerek yoktur. Bu durum gereksiz bir tekrardan ibarettir(23).

(Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, vergi kaybına neden oluyorsa vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur.)

Hesap ve muhasebe hilelerinin basit usullerden en karışık usullere kadar bir çok şekilleri vardır.

(22) ÖZBALCI, a.g.e., s.552.

(23) MUTLUER, a.g.e., s.166; Necmi YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları, İstanbul, 1955, s.288; Sahir ERMAN, Sahtekarlık Cümümleri, İstanbul, 1970, s.64; O. Selim KOCAHANOĞLU, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, 1977, s.183; HIZLI, a.g.e., s.126.

Muhasebe tekniği iyi olaylara alet olduğu gibi kötü olaylara da alet olabilir. Muhasebe tekniğinin çok iyi bilinmesi, insan bilgi ve kültürünün artması, insan egoizminin zeka ile birleşmesi sonucu bilanço tekniği rahatlıkla kötü amaçlar içinde kullanılabilir. Her geçen gün insanlar hileli hareketlere yeni birisini ekleyebilir. Bu nedenle kanun hileli hareketlerin neler olduğunu sayarak belirtmediği gibi bir tanımlama da yapmamıştır.

Ancak, muhasebe hileleri, yasal defterlere kaydı gereken konuların vergi matrahını azaltacak şekilde muhasebe kurallarına aykırı biçimde işlenmesi olarak tanımlanabilir.

Muhasebe ve hesap hilelerini, kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, vaktinden önce veya sonra kayıt düşürme, uydurma hesaplar belge sahtekarlığı, bilanço maskelenmesi olmak üzere altı grupta toplayabiliriz.

Vergi Usul Kanununun 176 ıncı maddesinde, birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir. Bu durumda mükelleflerin muhasebe tekniğini kötü amaçla kullanarak hesap ve muhasebe hileleri yapmak şekilleri farklı olacaktır.

(Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, hesap ve muhasebe hilelerini, yevmiye defteri, defteri

kebir, envanter defteri, kasa defteri üzerinde yapılabilir.) Örneğin, gider kalemlerinin şişirilmesi, yevmiye defterinin defteri kebire aktarılması sırasında bilerek hesap hileleri yapmak, bilanço kalemlerinde değişiklik yapmak, kasa hesabının alacak veya borç tarafına yazılan tutarlarla kasa hesabını gerçek dışı göstermek gibi.

(İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise işletme hesabı defteri veya günlük perakende satış ve hasılat defteri üzerinde hileli hareketler yapabilirler.) Dönem başı emtianın değerini yüksek göstererek kârı azaltmak, gider ve ücretleri şişirerek gerçekte yapılmamış olan masrafları yapmış gibi göstermek satılan mallardan iade edilenleri kayıtlara geçirmemek, dönem sonu emtianın değerini az göstererek kârı azaltmak vb. gibi.

e. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerlerine Başka Yapraklar Koymak Ya Da Hiç Yaprak Koymamak

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin beşinci bendi "Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak" hükmüyle bu fiilleri de vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller olarak kabul etmiştir.

Usulüne göre ve gerçek olarak kayda tabi tutulmuş yaprakların koparılıp sökülmesi ve yok edilenlerin yerlerine gerçek bilgileri kapsamayan başka yapraklar konulması yada hiç yaprak konulmaması suç sayılmaktadır. Bu duruma göre yükümlü veya sorumlunun elinde defterler var olup, bunlar yetkili elemana sunulmaktadır. Ancak defterlerin kimi sayfaları, vergi kaçırmak amacı ile yok edilmiş ya da değiştirilmiştir. Bu hüküm uyarınca kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için defterlerden koparılan sayfaların yok edilmesi gerekir. Bu nedenle, sayfaların yalnızca defterlerden koparılması, suç olmaz. Yani yükümlü kopardığı sayfaları yok etmeyip, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına sunarsa cezalandırılmaması gerekir.

f. Defterleri Yok Etmek Veya Gizlemek

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi 6 ıncı bent hükmü uyarınca defterleri yok etmek veya gizlemek kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerdir. Kanuni defter ve belgelerin yok edilmesi, defter ve belgelerin varlıklarına son verilmesi biçiminde tanımlanabilir(24). Bu da yakmak, yırtmak, bulunmayacak yerlere atmak,

(24) Öztekin TOSUN, Hileli Vergi Suçları, İstanbul, 1962, s.76.

parça parça etmek vb. şekillerde gerçekleştirilebilir(25).

Defter ve belgelerin maddeten yok edilmeyerek, bunlar üzerindeki yazıların hiç okunmayacak duruma getirilmesinin tahrif mi yoksa yok etmek mi sayılacağı tartışılmalıdır. Yukarıda belirtildiği gibi, tahrif durumunda kimi yerleri bozulmuş olmakla beraber gene de defter ve belgeler vardır. Bu durumda ise artık defter ve belgeden söz edilemez. Bu nedenle tamamen okunamayacak hale getirmeyi, tahrif olarak değil, yok etme olarak kabul etmek gerekir. Ancak bunun pratik olarak bir yararı yoktur. Çünkü her iki fiil de aynı şekilde cezalandırılmaktadır(26).

Failin defter ve belgeleri yok etme fiili dolayısıyla cezalandırılabilmesi için yok etmiş olduğu defter veya belgelerin kanunda yazılı olan defter ve belgeler olması gerekir. Yardımcı defter ve belgelerin yok edilmesi bu buçun unsurunu teşkil etmez. Ayrıca defter tutma yükümlülüğü olmayan kimseler tarafından bu bentte belirtilen suç işlenemez.

(25) MUTLUER, a.g.e., s.168; HIZLI, a.g.e., s.127; TOSUN, a.g.e., s.76; YÜCEL, a.g.e., s.290.

(26) HIZLI, a.g.e., s.127.

Bu noktada, tasdik ettirilmiş defterlerin, mücbir sebeple zayi edilmiş olması hali özellik taşır. Defter ve belgelerin mücbir sebeple elden çıkarıldığı-
nın isbatı halinde sorun yoktur. Ceza uygulamasına gi-
dilmez. İsbat olanağı bulunmayan hallerde ise normal
olarak, varlıkları noter tasdik kayıtları ile sabit
olan defter ve belgelerin yok edilmiş(veya gizlenmiş)
olduğunu kabul etmek gerekir(27).

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 6 ncı
bendinin parantez içi hükmünde gizleme kavramı açık-
lığa kavuşturulmuştur. Buna göre, "mevcudiyetleri
noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit
olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere
inceleme sırasında defter ve belgelerin ibraz edilme-
mesi gizleme demektir". O halde gizleme sunmama biçi-
minde bir fiil olup, bu sunmamanın de inceleme sıra-
sında yetkili kimselere karşı yapılması gerekir. Hiç
tutulmamış bir defterin inceleme elemanına sunulmaması
halinde gizlemeden söz edilemez.

Gizleme fiilinin gerçekleşmesi için üç unsurun
varlığı gereklidir. Bunlar:

i. Defter ve belgeler vergi incelemesine yetkili
inceleme elemanları tarafından istenmiş olmalıdır.

(27) ÖZBALCI, a.g.e., s.553.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memurları, kontrol memurları ya da vergi dairesi müdürleridir. Maliye müfettişleri, müfettiş yardımcıları ve gelirler kontrollerinin de vergi incelemesinde bulunma yetkileri vardır. Bu nedenle bu sayılanlar dışındaki vergi memurları tarafından yükümlünün defterleri istenildiğinde, yükümlü defterleri sunmazsa vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz.

ii. Vergi inceleme elemanının Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesi gereğince yükümlüye on beş günden az olmamak üzere bir süre tanınması ve bunu yükümlüye tebliğ etmesi gereklidir(28). Ayrıca vergi inceleme elemanı yükümlüden sadece saklama zorunluluğu olan ve saklama süresi geçmemiş olan defterleri isteyebilir. Zaman aşımına uğramış olan defterler istenemez(V.U.K. Md.253).

iii. Vergi incelemesi yapmaya yetkili inceleme elemanı tarafından istenildiği anda, defter ve belge-

(28) Maliye Bakanlığı bu durumlarda verilecek sürenin üç günü geçmemesi gerektiği görüşündedir. Fakat yargıtay bu sürenin 15 günden az olamayacağı kanısındadır. Suçun oluşabilmesi için mükellefe 94 üncü maddeye göre tebligat yapılması ve 14 üncü maddede belirtilen sürenin verilmiş olması gerekir.

MUTLUER, a.g.e., s.170; HIZLI, a.g.e., s.129.

lerin varlığı kanıtlanmış olmalıdır. Defterlerin varlığının kanıtlanabilmesi için noterlik tasitiği yeterlidir.

Defterleri yok etme ve gizleme fiillerinin kaçakçılık suçu sayılabilmesi için bu fiillerin vergi kaybına sebep olma kastı ile işlenmesi ve sonuçta failin hazinenin zararına bir fayda elde etmiş olması gereklidir. Bu fiiller sonuçta vergi kaybına sebep olmamışsa usulsüzlük cezası ile cezalandırılır.

Bu konuda yayınlanan bir Maliye Bakanlığı Muktezasında, vergi inceleme elemanına defter ve belgelerin sunulmamasının, V.U.K.'nın 344/6 maddesindeki gizleme fiilini doğurduğu belirtilmiş ve hapis ve meslekten men cezalarının uygulanabilmesi için, buna ilişkin düzenlenmiş olan vergi inceleme raporunun ilgili defterdarlığın görüşüyle birlikte, bağı olunan Cumhuriyet Savcılığına gönderilmesi gerektiği açıklanmıştır(29).

2. Objektif Ölçelerle Belirlenen Kaçakçılık Halleri

a. Faaliyetin Vergi Dairesine Bildirilmemesi

Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname

(29) 18.10.1982 Tarih ve 1.24465-367-11 Sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası.

verme süresi geçtiği halde, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 7 nolu bent hükmü uyarınca kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir. Faaliyetin vergi dairesine bildirilmemiş olması sebebiyle beyan dışı kalan matrahın tutarı ne olursa olsun, mükellefe bu fiili sebebiyle kaçakçılık cezası uygulanacaktır.

Bu bent hükmünün gerçekleşebilmesi için yükümlünün vergi konusu faaliyeti gizlemesi gerekmektedir. Gizleme faaliyetinin ilgili vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması ve işi başlamayı bildirme ödevinin yerine getirilmemesinde direnilmesidir.

İlgili vergi dairesi, faaliyet konusu verginin tarh ve tahakkuku ile görevlendirilen vergi dairesidir.

Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesinde ise başladığını bildirmek zorunda olanlar belirtilmiştir (30). Bunlar ise başladıklarını en son işe başladıkları gün vergi dairesine bildirmek zorundadır.

(30) Bunlar, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarıdır.

Zirai kazanç sahiplerinin madde 153'e göre bildirim mecburiyeti yoktur. Buna rağmen 344 üncü maddede, 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, gerçek usulde vergiye tabi zirai kazanç sahipleri de tüccar ve serbest meslek erbabı arasına dahil edilmiştir. Bu hüküm zirai kazanç sahiplerine bildirme mükellefiyeti yüklemeyiz. Ancak beyanname verme süresi geçtiği halde zirai kazanç sahibi beyannamesini vergi dairesine vermemişse bu hüküm uyarınca kaçakçılık suçu işlemiş sayılır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari kazanç sağlayan mükellefler olarak madde hükmüne girerler.

Burada tartışılabilen bir konu da yükümlü tarafından gizlenen faaliyetin esasen yasak faaliyetlerden olması ve bu nedenle vergidairesine başvurulmaması halinde kendini gösterir. Verginin salınması için gelirin elde edilmiş olması yeterlidir. Bu gelirin kanun dışı faaliyetlerden sağlanması vergi dışı kalmasını gerektirmez. Bu nedenle kanun dışı faaliyetlerin gizlenmesi durumunda kaçakçılık suçu oluşmuş sayılarak ceza uygulama yoluna gidilmelidir.

Bu bent hükmünce faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakan yükümlülerin beyan esasına tabi olmaları gerekir. O halde götürü ticaret ve serbest meslek erbabı ve götürü gider esasında kazanç

tespit eden zirai kazanç sahipleri ile kazançları ücret, gayri menkul, menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlardan ibaret olanların bu faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları kaçakçılık suçu olmaz.

Katma Değer Vergisi mükellefleri de beyan esasına tabi olduklarına göre(K.D.V.K. Mad.50) faaliyetlerini vergi dairesinden gizler ve beyanname vermezlerse kaçakçılık suçu işlemiş sayılırlar.

Mükellef işe başladığını vergi dairesine bildirmediği halde kanuni sürede beyannamesini verirse, bu hüküm uyarınca kaçakçılık cezası uygulanması olanaklı değildir. İşe başladığını bildirmiş olan bir mükellefin kanuni süre geçtiği halde beyannamesini vermemiş olması da bu bentteki fiili oluşturmaz. Mükellef hem işe başladığını bildirmemiş hem de beyannamesini vermemiş olduğu halde mükellefin bu fiili kanuni süre içinde vergi dairesi tarafından saptanacak olursa bu durumda da 7 nolu bent hükmü gerçekleşmiş olmayacaktır.

b. Matrahın Noksan Bildirilmesi

344 üncü maddenin birinci fıkrası 8 nolu bendinde beyan dışı bırakılan matrah farklarının belli hadleri aşması durumunda mükellefe kaçakçılık cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu suçun oluşabilmesi

için matrah dışı bırakılan miktarın, beyan edilen matrahın yüzde onunu aşması ve 1.500.000(veya 300.000) lirayı aşmış olması gerekir.

aa. Gizlenen Matrahın 1.500.000 Lirayı ve
Matrahın Yüzde Onunu Aşması Gereken Beyan-
nameler

Bu beyannameler yıllık gelir vergisi beyannameleri, kurumlar vergisi beyannameleri, özel ve münferit beyannameleridir(31).

Bu bent hükmünün uygulanabilmesi için hem yüzde on hem de 1.500.000 lirayı aşma koşulunun gerçekleşmesi gerekir. Gizlenen matrah beyan edilen matrahın yüzde onunu aştığı halde, 1.500.000 lirayı aşmıyorsa veya bunun tersine gizlenen matrah beyan edilen matrahın yüzde onunu aşmadığı halde 1.500.000 lirayı aşmıyorsa, mükellefin fiili kaçakçılık olarak kabul edilmez.

bb. Gizlenen Matrahın 300.000 Lirayı ve Matrahın
Yüzde Onunu Aşması Gereken Beyannameler

Kanunda diğer beyannameler olarak belirtilen bu beyannameler muhtasar beyannameler, Katma Değer Vergisi beyannamesi ve Damga Vergisi beyannamesidir.

(31) G.V.K. Md.92, 101; K.V.K., Md.21, 22.

Matrah gizleme fiilinin kaçakçılık olarak cezalandırılabilmesi için, belirtmiş olduğumuz beyannamelerde gizlenen matrah tutarının hem 300.000 lirayı hem de beyan edilen matrahın yüzde onunu aşmış olması gerekir.

c. Beyanname Dışında Ayrıca Bir İnceleme
Yapılmaması

8 inci bent hükmünün uygulanabilmesi için gerçekleşmesi gereken diğer bir şartta, beyan dışı bırakılan matrah kısmının, beyanname dışında, ayrıca bir incelemeye gereksinim göstermeksizin beyannamedeki bilgilere dayanılarak saptanması olanağının bulunmamasıdır.

Mükellef tarafından verilen beyannamede beyan dışı bırakılan matrah, bu bentte belirtilen oranları aşmış olmasına rağmen, durum beyannamedeki bilgilerden kolaylıkla anlaşılabiliriyorsa, mükellefin bu fiili kasıtlı olarak işlediği kabul edilmez ve fiil kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmez.

Mükellefin noksan bildirdiği matrahın vergi kaybı sayılarak fiiline bu bent hükmünün uygulanabilmesi için, matrah eksikliğinin beyanname dışında, defter ve belgelerin incelenmesi sonucu bulunmuş olması gerekir.

Beyan dışı bırakılan matrahın, beyanname dışında ayrıca bir incelemeye gereksinim göstermeksizin, beyannamedeki bilgilere dayanılarak vergi dairesince saptanmasının olanaklı olduğu durumları belirli ölçülere bağlayamayız. Bunun her olayın özelliğine göre değerlendirilmesi gerekir. Örneğin aşağıdaki durumlarda beyanname dışında ayrıca bir incelemeye gerek yoktur. Çünkü beyannameden hem eksik bildirilen matrahın niteliği hem de miktarı saptanabilmektedir(32).

- Gelir unsunlarının herhangi birinde ortaya çıkan toplama ve çıkarma hataları.

- Birden fazla ticari faaliyette bulunulduğu ve bunlara ait hesap cetvelleri ile bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin beyannameye eklendiği görüldüğü halde bir kısmının ticari kazançla ilişkin bildirim yazılmamış olması.

- Bilanço ve kâr-zarar cetvelinde hisseye düşen kârın yanlış hesaplanması.

- Gelir unsurlarının beyannamenin matrah hesaplanan kısmına noksan aktarılması vb. gibi(33).

(32) MUTLUER, a.g.e., s.128.

(33) O. Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları Vergi Ceza-
ları ve Kurtulma Yolları, 1983, s.184.

Kanımızca beyanname üzerinden görülebilen matrah tutarı, takdir komisyonunun belirlediği matrahtan indirilmeli ve bu şekilde bulunan tutar, yasada ön görülen % 10 ve 1.500.000(veya 300.000) liralık hadleri aşmakta ise kaçakçılık suçunun maddi unsuru gerçekleşmiş sayılmalıdır. Yine bu durumda kaçakçılık cezasının hesaplanmasında, beyanname üzerinden belirlenen matrah gizlenmiş matrah sayılmayacağından kaçakçılık cezası sadece bunun dışında kalan matrah bölümüne uygulanmalıdır.

Bu hükmün uygulanacağı vergiler, gelir vergisi (Yıllık, muhtasar ve münferit beyannameler dahil), kurumlar vergisi(Yıllık, muhtasar, özel tavsiye ve devir beyannameleri dahil), katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisidir. Demekki bu hükmün beyana dayanan fakat bildirimleri beyanname ile yapılmayan vergilere etkisi yoktur. Örneğin, gelir vergisinde götürü ticari kazanç, götürü ücret, götürü serbest meslek erbabı yükümlüleri için bu düzenlemenin uygulama alanı bulunmamaktadır(36).

d. Haksız Vergi İadesine Sebep Olunması

Bu hüküm vergi kanunlarında en son değişikliğin

(36) MUTLUER, a.g.e., s.128.

yapıldığı 3239 sayılı kanunun 23 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu 344 üncü maddesinin 8 nolu bent hükmüne eklenmiştir. Bu hüküm uyarınca yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde ki bunlara münferit ve özel beyannameler de dahildir. 250.000 lira, diğer beyannamelerde 50.000 lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması fiilleri de kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

3239 sayılı kanunla maddeye eklenen hüküm kanunun bu alandaki boşluğunu doldurmuştur.

Gelir Vergisi Kanununun beşinci kısım, ikinci bölümünde mahsuplarla ilgili maddeler düzenlenmiştir. Vergi tevkifatı, götürü ücret vergisi ve yabancı memleketlerde ödenen vergiler gelir vergisinden mahsup edilir. Bu aşamada mükellef mahsup edeceği vergiyi fazla gösterip haksız bir vergi iadesi alır ya da yapmış olduğu mahsup veya indirimler nedeniyle ödeyeceği vergiyi eksik hesaplarsa, 250.000 veya 50.000 liralık hadlerin aşılp aşılmadığına bakılarak bu hadlerin aşılması halinde kaçakçılık cezası uygulanmalıdır(G.V.K. Md. 121, 122, 123).

e. Re'sen Takdir Halinde Durum

Yıllık, özel ve münferit beyannamelerin, kanuni

süresinde verilmemesi veya verilmiş olmakla beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması halinde, matrah Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi hükmü uyarınca re'sen takdir olunur. Bu gibi durumlarda daha önce beyan edilmiş bir matrah söz konusu olmadığı için sadece re'sen takdir edilen matrahın 1.500.000(veya 300.000) lirayı geçmiş olması mükellefin fiilinin kaçakçılık suçu olarak kabul edilmesi için yeterlidir.

Kanuni ve ek sürelerin geçmesinden sonra verilen beyannameler hiç verilmemiş sayılır, ve matrah re'sen takdir edilir. Bu durumda da belirlenen matrahın 1.500.000(veya 300.000) lirayı geçmiş olması bu hükmün uygulanması için yeterlidir.

V.U.K.'nun ek süre ile ilgili olan ve "Beyannameleri bekleme süresinin vergi ziyanını mucip sayılmayacağı" başlığını taşıyan 342 inci maddesinde değişiklik yapan 10.4.1985 gün ve 3181 sayılı kanun 17.4.1985 tarih ve 18728 sayılı resmi gazetede yayınlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Değişiklikten önce 342 inci maddede beyannameli mükellefiyetlerde kanuni süreden sonra başlayan 15 günlük ek süre içerisinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyanı olmamış sayılacağı hükme bağlanmış idi.

342 inci maddenin yeni şekli ile Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri dışında kalan diğer

beyannamenin mükellefiyetlerde bu kurum kaldırılarak madde başlığı "Veraset ve İntikal Vergisinde ek süre" şeklinde değiştirilmiş ve madde metni de buna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir.

Bundan böyle Veraset ve İntikal Vergisi dışında kalan diğer beyannameli mükellefiyetlerde ek süre kaldırılmış bulunduğundan kanuni süreden sonra beyanname verilmesi halinde re'sen cezalı tarhiyat yapılacağı tabiidir.

Pişmanlık verilen beyannamelerde Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesi hükümleri yerine getirildiğinde sadece pişmanlık zammı alınır. Ancak pişmanlık talebinden sonra ödeme ve diğer şartlar yerine getirilmezse, pişmanlık talebi geçersiz olur. Bu durumda matrah re'sen takdir edilir. Belirlenen matrah 1.500.000(veya 300.000) lirayı aşmışsa fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilir.

Götürü usulde vergilendirilen bir gelir vergisi mükellefinin, sonradan gerçek usule tabi olması gerektiği tesbit edildiğinde, matrah, re'sen takdir edilir. Bu durumda 1.500.000 liralık haddin aşılp aşılmadığının tespitinde götürü usulde belirlenmiş olan matrah dikkate alınır. Re'sen takdir edilen matrahtan, götürü usulde belirlenen matrah çıkarıldıktan sonra kalan matrah farkı, 1.500.000 lirayı aşıyorsa mükellefin bu fiili kaçakçılık suçu olarak kabul edilmelidir.

Re'sen tarh konusunda yayınlanan bir danıştay kararında, bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken, işletme esasına göre defter tutulmasının re'sen tarh sebebi olduğu belirtilmiş ve işletme esasına göre tutulan defter kayıtları esas alınarak tarhiyatın düzeltilmesinin veya iptalinin yersiz olduğu savunulmuş, ayrıca re'sen tarh sonucu bulunan matrah V.U.K. belirtilen hadleri aşmışsa kaçakçılık cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır(37).

Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da gerekli kılan bir durum varsa, re'sen takdir sonucu beklenmezsiniz, gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. İkmalen tarhiyat konusu matrah farkı 1.500.000 liralık ve yüzde onluk hadleri geçerse fiil kaçakçılık sayılmalıdır.

f. Zararlı Beyannamelerde Durum

Normal süresinde verilmiş olmasına rağmen zarar bildiren beyannamelerde, 8 inci bend hükmünün uygulanması tartışmalıdır.

(37) Danıştay 4. Daire t. 28.4.1970, K. 1970/3176
E. 1969/2628.

Bu konudaki görüşlerden biri, süresinde verilen bir beyannamede zarar gösterilmesi halinde ikmalen vergi tarhiyatına esas alınan matrah tutarı 1.500.000 liraya ulaşmadıkça fiil kaçakçılık olarak kabul edilemez tezini savunmaktadır.

Diğer bir görüş ise mükellefçe belirlenen zarar tutarı ile takdir komisyonuncu belli edilen matrah tutarının toplamı, 1.500.000 lirayı geçtiği zaman, mükellefin fiilini kaçakçılık olarak kabul etmek gerektiğini savunmaktadır(38).

Birinci görüşte komisyonca takdir edilen matrahtan beyan edilen zarar indirildiği halde, ikinci görüşte bunun aksine zarar ve matrah toplanmaktadır.

Sanırız bu görüşlerden ikincisi daha doğrudur. Çünkü mükellef geliri olduğu halde bunu gizleyip beyannamesinde sadece zarar gösteriyorsa, vergi kaçırarak amacıyla kasıtlı olarak bu şekilde davranmıştır. Bu durumda kaçakçılık suçunun hem maddi, hemde manevi unsuru gerçekleşmiş sayılarak mükellefe fiilinden dolayı kaçakçılık cezası uygulanmalıdır.

(38) HIZLI, a.g.e., s.66.

g. Kollektif Şirket Ortaklarının Durumu ve
Komandit Şirketlerde Komandite Ortakların
Durumu

Kollektif ve komandit şirketlerde şirket hesaplarında yapılan vergi incelemesi sonucu matrah farkı tesbit edildiğinde, kayba uğratılan vergi ortaklardan alınır. Bu vergilere isabet eden ceza ise şirket adına kesilir.

Şirket ortakları kayba uğratılan vergiyi şirketteki hisse oranları nispetinde öderler.

Ceza şirket adına kesilmekle beraber, matrah farkının 1.500.000 lirayı ve beyan edilen matrahın yüzde onunu geçip geçmediği ortaklar itibariyle ayrı ayrı hesaplanmakta, kesilecek ceza ona göre belirlenmektedir. Bu durumda aynı fiilden doğan matrah farkı için, şirket adına kesilecek cezanın bir kısmı kaçakçılık bir kısmı ağır kusur veya kusur olabilmektedir. Kanımızca bu durum hukukun adalet ilkesine aykırı düşer. Aynı fiil için ortakların farklı suçlar işlemiş gibi kabul edilmesi hukukun yanlış yorumlanması demektir. Fiilin işlenmesi sırasında ortakların iradeleri birdir ve vergi kaybına yönelmiştir, sonuçta da bir vergi kaybı söz konusudur. Öyleyse kaçakçılık suçunun manevi unsuru olan kast ve maddi unsuru olan vergi kaybı gerçekleşmiştir. Bu durumda ortakların

diğer gelirleri nedeniyle matrahı yükseldiği ve kayba uğratılan miktarın 1.500.000 lirayı geçmiş olmasına rağmen matrahın yüzde onunu geçmediği için kaçakçılık suçunun gerçekleşmemiş olduğunu kabul etmek yanlış olacaktır(39).

Kollektif veya komandit şirketler adına kesilen cezanın bir kısmının kaçakçılık bir kısmının ağır kusur veya kusur olarak kesilmesi Vergi Usul Kanununun yorumuna da ters düşecektir. Çünkü tek fiil ile kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarının birlikte işlenmesi halini Vergi Usul Kanunu kabul etmemiştir.

Kollektif ve komandit şirketlerde cezanın şirket adına kesilmesi için, vergi kaybının şirket bünyesinde yapılan bir fiilden doğmuş olması gerekir. Vergi kaybı ortağın fiilinden doğmuşsa, ceza ortak adına kesilir(40).

Danıştayca yayınlanan bir kararda, kollektif şirkete yeni ortak alınmasıyla meydana gelen değişiklik, tecil ve ilan edilmemiş olmakla birlikte, zamanında vergi dairesine bildirilmiş ve yükümlülük tesis edilmişse vergi kaybından söz edilemeyeceği ve bu

(39) HIZLI, a.g.e., s.64.

(40) ÖZBALCI, a.g.e., s.565.

nedenle mükellefe kaçakçılık cezası uygulanmayacağı belirtilmiştir(41).

h. Aile Reisi Beyannamesi

Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesi uyarınca, aile reisi beyanlarında 1.500.000 liralık ve yüzde onluk haddin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde gelir unsurları topluca göz önüne alınır.

Vergi incelemesinde aile reisinin ve aile reisi beyannamesinde gelirleri beyan edilen eş ve çocukların gelir unsurlarının gizlendiği tesbit edilmişse, gizlenen matrah tutarları toplanır. Bu toplam 1.500.000 lirayı ve beyan edilen matrahın yüzde onunu geçmişse kaçakçılık hükümleri uygulanır. Örneğin, aile reisi beyannamesinde mükellefin 1.000.000 liralık ticari kazancını, eşinin 500.000 liralık serbest meslek kazancını ve çocuğun 100.000 liralık gayrimenkul sermaye iradını gizlediği tesbit edilirse, matrah tutarları ayrı ayrı ele alındığında 1.500.000 lirayı geçmediği halde toplamı bunu aştığından kaçakçılık hükümleri uygulanacaktır.

(41) Danıştay 13. Daire T. 21.5.1980, E. 1979/2626, K. 1980/1407.

1. Mirascıların Noksan Bildirimi

Ölen kişinin, intikalin konusunu oluşturan mal varlığında borçların bulunması hatta bu borçlardan bir bölümünün vergi borcu olması mümkündür. Bu durumda uygulanacak hüküm Vergi Usul Kanununun 12 inci maddesinde belirlenmiştir. Maddede "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası raddedmemiş kanuni ve mensup mirascılarına geçer. Ancak mirascılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nisbetinde sorumlu olurlar" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca mirascılar vergi aslının ödenmesi bakımından sorumludurlar(42).

Mirası kabul eden mirascılar açısından ortaya çıkan sorumluluk vergi cezaları için geçerliliğini yitirmektedir(43). Çünkü Vergi Usul Kanununun 372 inci maddesinde "ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca mirası reddetmemiş olan mirascılar ölenin vergi cezasını ödemekle sorumlu tutulamazlar.

Ancak, birası reddetmemiş olan mirascıların, ölene ait gelir unsurlarını kanunen tesbit edilen sürede beyan etmeleri gerekir. Mirascılar ölene ait

(42) KIRMAN, a.g.m., s.37.

(43) MUTLUER, a.g.e., s.130; ÖZBALCI, a.g.e., s.563; HIZLI, a.g.e., s.65.

gelir unsurlarını beyan etmedikleri takdirde vergi kaybı, mirascıların fiilinden doğmuş olacağından, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi hükümleri mirascılara uygulanacaktır. Bu hükmün uygulanmasında mirascıların pay oranları dikkate alınır. Bu nedenle ölene ait olup mirascılar tarafından beyanı gereken ve tutarı 300.000 lirayı aşan matrah gizlemelerinde, mirascıların miras paylarına düşen bölümler bu tutarın altında kalıyorsa kaçakçılık hükümleri uygulanmayacaktır.

Bu konuda yayınlanan bir danıştay kararında, "Mirislerin vefatından sonraki döneme ait olmak üzere varisler tarafından verilen beyannamede noksan bildirilen gelire kaçakçılık cezası uygulanabilmesi için mirascıların beyan dışı bıraktıkları matrahın bütününden değil, her mirasçının hissesine isabet eden miktarın 213 sayılı kanunun 344 üncü maddesinde yazılı hadleri aşıp aşmadığına bakılması gerekir."(44) hükmü yer almış, diğer bir danıştay kararında ise ölünün vergi borçlarından dolayı mirascıların yalnızca birine tebligat yapılması halinde, bu tebligatın, o mirasçının mirastaki hissesi nispetinde geçerli olduğu belirtilmiştir(45).

(44) Danıştay 4. Daire, T. 22.12.1965, E. 1961/2384, K. 1965/5825.

(45) Danıştay 4. Daire, T. 19.3.1970, E. 1969/4374, K. 1970/1479.

k. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari, Safi Hasılat
Farkları

Ortalama kâr haddi, asgari gayri safi hasılat ve gider esaslarına göre bulunacak matrah farklarındaki ceza uygulaması halen belirsizdir.

Gelir Vergisi Kanununda 2361 sayılı kanunda(46) yapılan değişiklikte tarhiyatın cezasız yapılacağını öngören hüküm kaldırılmıştır. Bu kanundan önceki uygulamalarda Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinde tarhiyatın cezasız olarak yapılacağı açıkça belirtilmekteydi.

Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinde son değişiklik 31.12.1982 gün ve 2772 sayılı kanunla yapılmıştır(47). Bu değişiklikte de tarhiyatın cezalı veya cezasız yapılacağı hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Ortalama kâr haddi esasına göre bulunan matrahlara cezasız vergi tarh edilmesi, bu kurumu, mükelleflerin vergiyi erteleyerek ödemede kullanabilecekleri bir araç durumuna getirmektedir.

(46) Kabul tarihi 24.12.1980'dir. R.G. 17203,
T. 27.12.1980.

(47) Bu kanun 1.1.1983 tarihinden itibaren yayımı ile yürürlüğe girer.

Ortalama kâr haddi kısmen ya da tamamen perakende satış yapanlar ile imalatçılar için uygulanmaktadır. Gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri verildikten sonra beş yıllık genel zaman aşımı süresi içinde, ortalama kâr haddi yönünden incelenmektedir. Başka bir deyimle inceleme beyanname üzerinden beyannameye ekli, ortalama kâr haddi ile ilgili bildirim esas alınarak yapılmaktadır. O halde beyanname dışında ayrıca bir inceleme yapılmaksızın beyannamede bildirilen bilgilerden tespit edilen ve ortalama kâr haddi hesaplanmasından doğan matrah farklarına Vergi Usul Kanununun 344 ve 347 inci maddelerinin parantez içi hükümleri uyarınca kaçakçılık veya ağır kusur cezası uygulanmaması gerekir(48).

Ancak vergi sistemimizde bir vergi güvenlik önlemi olarak yer alan ortalama kâr haddi esası, mükellefin iradesiyle kasıtlı olarak, vergi kaybına neden olmak amacıyla kullanılmışsa kayba uğratılan verginin miktarına bakılmaksızın kaçakçılık cezası uygulanmalıdır.

Ortalama kâr haddi ile ilgili bildirimin yanlış düzenlenmesi bildirimde bulunulmaması ya da yanıltıcı

(48) Şükrü KIZILOĞ, "Ortalama Kâr Haddi Esasında Ceza Uygulaması", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Haziran 1985, s.20.

bilgilere yer verilmesi durumlarında beyanname dışında ayrıca bir inceleme yapmak gerekeceğinden bulunan maddelerin farkının tutarına göre kaçakçılık veya ağır kusur suçu işlenmiş kabul edilerek ceza uygulanması gerekir.

Asgari zirai kazanç kurumu, Gelir Vergisi Kanununda 2361 sayılı değişiklikle vergi sistemimize girmiştir. Kaçakçılık suçu bakımından ortalama kâr haddi esasına göre bulunan ve ikmalen tarh edilen vergilere ilişkin hükümler bu vergi güvenlik önlemi içinde geçerlidir.

3. Kasten Vergi Kaybına Sebep Olmak

Vergi kaybına neden olan ve kaçakçılık hükümlerinin uygulanması gereken fiilleri teker teker saymak mümkün değildir. Bu nedenle kanun 344 üncü maddenin ilk sekiz bendinde belirtilen haller dışında kasten vergi kaybına sebep olma fiilini de kaçakçılık suçu olarak kabul etmiştir. Bu hüküm 344 üncü maddenin 9 nolu bendinde yer almaktadır.

Daha önceki açıklamalarımızda mükelleflerin her geçen gün yeni bir vergi kaçırma yolu bulabileceklerini belirtmiştik. Mükellef 344 üncü maddenin ilk sekiz bendinde belirtilen fiillerden birisini yapmamış olduğu halde, bu bentlere uymayan başka bir fiil ile kasıtlı olarak vergi kaybına sebep olabilir. Bu nedenle 344 üncü

maddenin 9 nolu bent hükmü ile sekiz bentte sayılan haller dışında kasten vergi kaybına sebep olma fiilini de kaçakçılık suçu kabul ederek kanunun bu alanda bir boşluk yaratmasını önlemiş ve yorum yapabilme olanağını genişletmiştir.

9 uncu bend hükmünün uygulanmasında yükümlünün veya sorumlunun kasten vergi kaybına neden olduğunu ispat vergi idaresine düşmektedir. Failin fiilini bilerek ve isteyerek iradesi ile istemesi kastın ispatı için yeterli görülmektedir.

C. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN CEZASI

1. Para Cezası

Vergi kaçakçılığı suçu için ön görülen para cezası, vergi idaresince uygulanır.

Para cezası, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi ve vergi kaybına neden olunması sonucu hazinenin zararı dolayısıyla kanun hükümlerine göre tayin edilecek miktarın vergi dairesince mükelleften alınmasıdır.

Vergi Usul Kanununun 345 inci maddesinde, kaçakçılık suçu işlemiş olan mükellefe verilecek para cezasının, kaçırılan verginin üç katı olacağı belirtilmiştir. Ayrıca yasa koyucu kaçırılan vergi tutarı

ne olursa olsun uygulanacak cezanın belli bir miktardan aşağı olamayacağını belirterek, en az ceza tutarını da saptamıştır(49). Buna göre;

- Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için uygulanacak ceza miktarı 250.000 liradan az olamaz, işletme esasında defter tutan kurumlar için de bu hüküm geçerlidir. Ancak kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbapları için bu hüküm uygulanmaz.

- İkinci sınıf tüccar için en az ceza miktarı 100.000 liradır.

- Diğer mükellef ve sorumlular için en az ceza miktarı 50.000 liradır.

Kanunda belirtilmiş olmasına rağmen, uygulamada en az ceza haddi pek kullanılmamaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesindeki fiillerle vergi

(49) H. Fevzi KARAGÖZOĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, 1977, s.345; Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, Ankara, 1979, s.90; KOCAHANOĞLU(1977), s.121; ÖZBALCI, s.577; Mualla ÖNCEL, Vergi Hukuku Pratik Çalışmaları, Ankara 1974; KIRBAŞ, s.154; ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.251, Kemal BERKEM, -Avni ERTAN-Vasfi İLTER-Ö. Fikri AKDAĞ-Nihat ERER-Selami DİNÇER, Vergi Usul Kanunu İzahlı ve İctihatlı, Ankara, 1966, s.519.

kaybına sebep olanlara verilecek ceza miktarları genellikle en az ceza haddinin üzerinde olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan para cezası A.A.T.U.H. Kanunundaki hükümlere göre tahsil edilir. Bu cezanın tecili söz konusu değildir. Ancak, vergi cezasını ödeyecek olan borçlu mali durumunun çok kötü olması nedeniyle borcu ödeyemediğinde kendisine ödemesi için en çok iki yıla kadar bir süre tanınır ceza bu süre içerisinde tahsil edilir(50).

Vergi kaçakçılığı suçu için uygulanan para cezalarında cezanın yanı sıra kayba uğrayan vergi aslı da alınır. Devlet hazinesi kendisine borçlanılmış olan bir para miktarının ödenmemesinden dolayı zarara uğradığına göre mükelleften alınan para cezasının yanı sıra kayba uğratılan vergi miktarının da alınması gerekir. Hazinenin zararını kapatan esas unsur kayba uğratılan verginin alınmasıdır. Verginin üç katı olarak alınan para cezası, mükellefin hazine zararına işlemiş olduğu bu fiil nedeniyle yaptırım altına alınmasıdır(51).

2. Hapis Cezası ve Meslekten Men Cezası

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ilk

(50) ÖNER, a.g.e., s.194.

(51) VIDAL-MAGNOL, a.g.e., s.536-537.

altı bendinde belirtilen fiillerle vergi kaybına sebep olan mükellefler için para cezası dışında ayrıca hapis ve meslekten men cezaları da uygulanır. Mükellefe daha önce para cezası kesilmiş olması hapis cezasının verilmesini engelleyici bir durum değildir. Hapis cezası ile birlikte mükellefe meslekten men cezası da verilebilir. Gerek hapis gerekse meslekten men cezası ceza mahkemeleri tarafından verilir(52).

Hapis ve meslekten men cezaları hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde düzenlenmiş olan bu cezaların uygulanacağı en az süre üç ay en çok süre ise üç yıldır.

344 üncü maddenin ilk altı bendinde yer alan fiillerin para cezası dışında, ayrıca hapis ve meslekten men cezaları ile cezalandırılmalarının sebebi, bu fiilleri kamu otoritesine karşı gelme ve kanunlara uymama yolunda hileli hareketlerle gerçekleştirilmiş olmalarıdır. Ceza hukukunda kamu düzenine karşı işlenen suçlar hapis cezası ile cezalandırılır. O halde kamu düzenini bozucu nitelikte görülen bu fiillerin de ceza hukukuna göre cezalandırılması gerekir.

(52) Zülküf KANAT, "Vergi Cezaları", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, 1986, S.3, s.15; ÖNER, a.g.e., s.194.

Hapis ve meslekten men cezalarının uygulanmasında durum, masrafı yükümlüden tahsil edilmek üzere gazete çıkan yerlerde gazete ile çıkmayan yerlerde gerekli vasıtalarla ilan edilir.

3. Teshir Cezası

Vergi Usul Kanununda son değişiklik 3239 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanunun 1 inci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesine getirilen hüküm uyarınca kaçakçılık suçu işlemiş olup vergi ve cezası kesinleşen mükellef veya vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır. Böylece kaçakçılık suçu işlemiş olanların, kendilerine uygulanan para, hapis ve meslekten men cezalarının yanı sıra basın ve TRT yoluyla isimlerinin halka açıklanması da bir ceza niteliğindedir.

Teshir cezasının kişisel itibarı sarsıcı nitelikte olması nedeniyle, vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olabileceği kanısındayız.

D. KAÇAKÇILIĞA İŞTİRAK, TEŞVİK, YARDIM VE TEKERRÜR

1. İştirak(Katılma)

İştirak halinde bir kişi tarafından işlenebilecek

bir suçun, bir çok kişi tarafından aralarında iş birliği yaparak birlikte işlemeleri söz konusudur.

İştirak halini asli maddi katılma şeklinde de isimlendirebiliriz. Asli maddi katılma, fiili işlemek yada fiili doğrudan doğruya beraber işlemek şeklinde olabilir. Fiili işlemek suçun maddi unsurunu oluşturan hareketleri yapmaktır. Fiili doğrudan doğruya beraber işlemek ise, her ne kadar fiili doğrudan doğruya beraber işleyenler, suçun asıl maddi unsurunu oluşturan hareketleri yapmamışlarsa da, suçun işlenmesinde birinci derecede etkili olan hareketleri yapmışlardır.

Vergi Usul Kanununun 338 inci maddesi hükmüne göre ayrı ayrı maddi çıkar gözeterek birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları taktirde, iştirakçilerden her biri için bu kanunda yazılı cezalar uygulanacaktır. Örneğin; bir naylon faturayı gider yazarak vergi kaybına sebep olan mükellef için verilecek ceza naylon faturayı düzenleyen için de verilecektir. Ceza miktarı her ikisi için de aynı olacaktır(53).

2. Tesvik

Vergi Usul Kanununun "Tesvik" başlığını taşıyan 346 inci maddesine göre, bir yükümlüyü veya vergi

(53) ÖNER, a.g.e., s.190.

sorumlusunu kaçakçılık suçunu işlemeye azmettirenlere işlenen fiiller için yükümlüye veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır.

Teşvik, asli manevi iştirak olarak ta isimlendirilebilir. Asli manevi iştirak, başkasını suç işlemeye azmettirmektir. Azmettirme ise, bir kimsenin iradesi üzerinde etkili olarak ona, belirli bir suç işlemeye karar verdirmek demektir. Yani azmettiren kişi, suçun işlenmesinde başlıca etken olmuş ve maddi faili bir araç gibi kullanmıştır. O halde azmettiren de vergi kaybına sebep olan fail kadar suçludur ve cezalandırılması gerekir.

Azmettirenin ceza uygulanması sırasında, bunun karşılığında maddi bir menfaat sağlamış veya suç fiiliyle kolaylaştırmış olması söz konusu değildir. Cezanın verilebilmesi için suçun tamamlanmış olması yeterlidir.

3. Yardım

Ayrı bir menfaat gözetmemek şartıyla kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir.

Dörtte birlik oran para cezaları için geçerlidir. Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ilk altı bendine giren hükümleri fiili ile kolaylaştıranlar için, faili verilecek hapis ve meslekten men cezalarının yarısı verilir.

Hangi hareketlerin yardım sayılacağı kanunda açıkça belirtilmemiştir. Bu nedenle uygulamada bazı güçlüklerle karşılaşılabilmektedir. Bununla birlikte sonuçta vergi kaybına sebep olan hareketlerin yapılmasını kolaylaştırıcı fiillerin tümünü kaçakçılık suçuna yardım saymak yerinde olur(54).

Vergi kaçakçılığına yardım suçunun oluşabilmesi için;

- Yardım eden kişinin, gerçek failin vergi kaçırma iradesinin ve bunun da suç olduğunu bilmesi,
- Ayrı bir menfaat gözetmemiş olması,
- Ve fiiliyle vergi kaybı doğuran olayın gerçekleşmesini sağlamış olması,

gerekir.

Suçun işlenmesini fiili ile kolaylaştıran kişiler, genellikle mükellefe hizmet sözleşmesi ile bağlı

(54) KOCAHANOĞLU, a.g.e., s.97.

ve onun emri altında çalışan kişilerdir. Bu kişilerin iş verenin istemiş olduğu fiili yapmamaları durumunda işten çıkarılmaları olasılığı vardır. Bu nedenle yardımda bulunan kişilerin bu hareketi kendi iradeleri ile yapıp yapmadıkları belirlenemez. Ancak fiilin kolaylaşmasına yardım eden kişiler bu işi ayrı bir menfaat karşılığı yaptıkları taktirde, artık suç yardım olmaktan çıkar ve suça iştirak olur.

Failin yanında çalışan kişi ki, bu genellikle muhasebeci olur, failin vergi kaçırma amacını bilerek, amacın gerçekleşmesi için, sahte belge düzenlemek, defterlere geçirilecek bazı hesapları geçirmemek, gider kalemlerini yüksek göstermek, çift defter düzenlemek gibi fiilleri yapmışsa muhasebeciye ceza vermek için onun bu fiilleri ücreti dışında bir fayda ile yapıp yapmadığına dikkat etmek gerekir. Buna göre muhasebeciye iştirak veya yardım suçlarından dolayı ceza verilir.

Danıştay bu konuda genellikle mükellefin yanında çalışan muhasebeci lehine karar vermektedir. Bu konuda yayınlanan bir danıştay kararında, patrona bağlı ve onun emri altında çalışan muhasebeci adına kaçakçılığa yardım veya kaçakçılığa iştirak cezası kesilemeyeceği hükmü yer almıştır(55).

(55) Danıştay 4. Daire T. 25.5.1973, E. 1971/9488.
K. 1973/2559.

Muhasebeciliği serbest meslek haline getirmiş kişiler, defterlerin tutulmasında tacirle birlikte sorumludurlar(T.T.K. Md. 67/3). Bu nedenle serbest muhasebecilik yapanlar; vergi yükümlülerinin kaçakçılık fiillerine katılarak bunun gerçekleşmesini kolaylaştırdıkları kanıtlandığında kaçakçılığa yardım suçunu işlemiş olurlar.

4. Tekerrür

Kaçakçılık suçunda tekerrür; kaçakçılık suçu dolayısıyla hüküm giymiş olan bir kişinin 5 yıl içerisinde kaçakçılık suçu işlemesi halinde cezasının yarısı oranında arttırılması halidir.

Burada cezanın kesinleştiği tarihi izleyen 5 yıl içinde mükellefin ikinci kez kaçakçılık suçu işlemesi tekerrür hükümlerinin uygulanması için yeterlidir. Kaçakçılıkta tekerrür hükümlerinin uygulanması için belirlenen süre, süre sonunun saptanması açısından önemlidir.

İlk kaçakçılık suçu nedeniyle verilen cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başına kadar geçecek süre içerisinde mükellef tekrar kaçakçılık suçu işlerse bu durumda da tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir.

Kaçakçılık suçunda tekerrürün oluşabilmesi için ilk suça verilen cezanın kesinleşmesi şartı aranır. Cezanın tahsil edilmiş olup olmaması önemli değildir.

Ağır kusur ve kusur suçlarında da tekerrür için gerekli süre ilk cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl'dır.

Ağır kusur ve kusurda tekerrür halinde ceza üçte bir oranında arttırılır.

E. DİĞER BAZI VERGİLERDE CEZA UYGULAMASI

1. Emlâk Vergisinde Ceza Uygulaması

Emlâk vergisi kanununun 35 inci maddesinde yer alan "bu kanunun tatbikatında vergi usul kanununun kaçakçılık cezaları ile ilgili hükümleri uygulanmaz." hükmü dolayısıyla vergi kaybına sebep olursa ve kayba uğratılan verginin miktarı 344 üncü maddenin 8 inci bendinde belirtilen oranları aşsa dahi emlâk vergisi mükellefine kaçakçılık cezası verilemeyecektir.

2. Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması

Veraset ve intikal vergisi beyana dayanan bir vergidir. Bu vergide, vergi kaybı iki şekilde ortaya çıkabilir.

- İntikal eden servet unsurlarının hiç beyan edilmemesi,

- Veya, beyannamede servet unsurlarının değerinin düşük gösterilmesi.

İntikal eden servet unsurlarının hiç beyan edilmemesi veya verilen beyannamede tamamen veya kısmen gösterilmemesi halinde Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 8 inci bendinde belirtilen oranlar aşılmışsa kaçakçılık, vergi kaybı bu oranların altında kalmışsa ağır kusur veya kusur cezası uygulanır.

Veraset ve İntikal Vergisinde vergi kaybindan söz edebilmek için, Vergi Usul Kanununun 342 inci maddesinde belirtilen ikinci ek sürenin geçmiş olmasına rağmen beyannamenin verilmemiş olması gerekir. Bu ikinci ek süreden önce verilen beyannamelere ceza uygulanmaz. Ancak ek süreden önce verilen beyannamede inceleme sonucu matrah farkı bulunursa, kayba uğratılan verginin miktarına göre ceza verilecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi, yıllık olarak verilmesi gereken bir beyanname değildir. Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi hükmünün uygulanmasında diğer beyanname sayılır. Dolayısıyla kayba uğratılan vergi miktarı 300.000 lirayı ve beyan edilen matrahın yüzde onunun geçtiği takdirde kaçakçılık cezası uygulanacaktır. Beyanname ek süre sonunda da verilmemişse

takdir komisyonunca bulunan matrahın 300.000 lirayı geçmesi kaçakçılık cezasının uygulanması için yeterlidir.

Veraset ve intikal vergisinde mükellefin beyanı üzerine ön tarhiyat yapılır. İntikal eden servet unsurlarının, idare tarafından değerlendirilmesi sonucu bulunan farklara it vergi sonradan ikmal edilir. Bu durumda ceza uygulanıp uygulanmayacağı değerlendirme ölçüsünün aynı şekilde yapılıp yapılmadığına bağlıdır. Matrah farkı, değerlendirme ölçüsünün farklı olmasından doğmuşsa ceza uygulanmaz. Değerleme ölçüsü aynı olduğunda ise kusur cezası kesilir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde mükellefçe esas alınacak değerlendirme ölçüleri belirtilmiştir. Vergi İdaresinin yapacağı değerlendirme ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme ile ilgili hükümleri uyarınca yapılacaktır(V.U.K. Md. 291-298).

Menkul mallar ve gemilerde değerlendirme ölçüleri aynı olmasına rağmen yüzde elliye kadar olan fark için ceza kesilmez(V.İ.V. Kanunu Md. 10/5).

Mükellef ve idarece aynı değerlendirme ölçülerinin kullanıldığı diğer servet unsurlarında bulunan matrah farklarında ise kayba uğratılan vergi kusur cezalı olarak alınır(V.İ.V.K. Md. 10/4). Bunlar her nevi

alacak ve borçlar, yabancı paralar, tapu sicilinde bedeli gösterilen haklardır(56).

3. Damga Vergisinde Ceza Uygulaması

Damga vergisi, esas itibariyle tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir. Ancak bu vergideki bazı ödeme şekilleri beyan esasına bağlanmıştır. O halde beyan esasında vergi ödeyenlere vergi kaybına sebep olduklarında verilen cezalar, damga vergisinin beyan esasına dayalı durumları içinde verilebilir.

Damga vergisinde, beyan esasına dayanma, istihkaktan kesinti suretiyle ödeme ile makbuz karşılığı devamlı ödemeler için söz konusudur. Bu durumda verilen beyannameler Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 8 inci maddesi hükmünün uygulanmasında diğer beyannameler, sınıfına gireceğinden vergi kaybına uğratılan miktarın 300.000 lirayı ve beyan edilen matrahın yüzde onunu geçmiş olması şartları aranacaktır(57).

Beyannameler kanuni süreden sonra verilmişse hiç verilmemiş sayılarak (V.U.K. Md. 30) re'sen takdire gidilir. Re'sen takdir edilen matrah tutarı 300.000

(56) ÖZBALCI, a.g.e., s.572.

(57) ÖZBALCI, a.g.e., s.575.

lirayı aşmışsa kaçakçılık bu tutarın altında kalmışsa ağır kusur veya kusur cezası uygulanır.

Beyannameler kanuni süreler içinde verilmiş olmakla birlikte yapılan vergi incelemesi sonucunda matrah farkı tesbit edilmişse, 300.000 liralık ve yüzde onluk hadler birlikte aranır.

Vergi kaybına kasten sebep olunması halinde ise, 344 üncü maddenin 9 nolu bend hükmü uyarınca kaçakçılık cezası kesilmelidir.

4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Ceza Uygulaması

Motorlu Taşıtlar Vergisinde; Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi hükümlerine göre ceza uygulanabilmesi için mükellefin kastının isbat edilmesi gerekir. Mükellef kasten vergi kaybına sebep olmuşsa kayba uğratılan verginin üç katı tutarında kaçakçılık cezası kesilir. Bu ceza 50.000 liradan az olamaz (V.U. K. Md. 345).

II. AĞIR KUSUR

A. TANIMI, EVRİMİ, UNSURLARI

Ağır kusur, Vergi Usul Kanununun mükerrer 347 inci maddesinde sayılan hallerden birisiyle vergi kaybına neden olmaktır.

Ağır kusur suçunda ceza uygulanabilmesi için her şeyden önce bir vergi kaybı doğmuş olmalıdır ve vergi kaybına sebep olan fiil mükerrer 347 inci maddede belirtilen fiillerden olmalıdır.

Vergi Usul Kanununda, daha önce var olmayan bu vergi cezası 2365 sayılı kanunla mevzuatımıza dahil edilmiştir. Kanunun kabul tarihi 30.12.1980'dir ve 31.12.1980 gün ve 17207 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu kanunla mevzuatımıza giren ağır kusur suçuna ilişkin hükümler 1.1.1981'den itibaren uygulanmaya başlanmıştır(58).

Ağır kusur suçu ile kaçakçılık suçuna göre daha hafif olarak nitelendirilen bir kısım fiiller hükme bağlanmıştır. 1981'den önce yasada yer almayan bu suç türü, kaçakçılık ve kusur suçları arasında eski düzenlemeye göre var olan kanun boşluğunu doldurmak amacıyla vergi sistemimize dahil edilmiştir.]

Ağır kusur suçunun maddi unsuru vergi kaybı, manevi unsuru ise kusurdur.

Failin vergi kaçırma kastıyla hareket etmemesine rağmen mükerrer 347 inci maddede belirtilen

(58) O. Selim KOCAHANOĞLU, Türk Vergi Kanunları, C.I, İstanbul, 1986, s.319.

fiillerden biri sonucu vergi kaybına neden olması durumunda ağır kusur cezası uygulanır.

Ağır kusur suçunun manevi unsurunu oluşturan kusur, herkes tarafından kolayca tahmin edilebilecek bir sonucun tahmin edilememesi aşırı derecede dikkatsizlik ve tedbirsizlik anlamındadır.

Tedbirsizlik vergi kaybına neden olabilecek bir sonucun oluşmaması için gerekli tedbirleri almakta ve ihmali bir durumu sürdürmekte ısrar etmek demektir. Dikkatsizlik ise, dikkatli gerektiren kimi işlere gereken özeni göstermemektir(59).

B. AĞIR KUSUR SUÇUNU OLUŞTURAN HAREKETLER

1. Beyan Dışı Bırakılan Matrahın Belli Hadleri Aşması

Vergi Usul Kanununun mükerrer 347 inci maddesinin 1 nolu bend hükmünce matrahın tamamen veya kısmen beyan dışı bırakılması durumunda mükellefin fiili ağır kusur suçu olarak kabul edilir.

Ağır kusur cezasının uygulanabilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekir.

(59) MUTLUER, a.g.e., s.138.

- Beyan dışı bırakılan matrah kısmının toplamı yıllık olarak verilen beyannamelerde 500.000, diğer beyannamelerde 100.000 lirayı geçmiş olmalıdır.

- Beyan dışı bırakılan matrah, beyan edilen matrahın yüzde onunu geçmelidir.

- Beyan dışı bırakılan matrahın beyanname dışında ayrıca bir incelemeye gerek olmaksızın, beyanname yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tesbiti olanaklı olmamalıdır(60).

Beyannamenin noksan verilmesi ve verginin ikmalen tarhi durumlarında, yıllık, münferit ve özel beyannameler için 500.000 liralık ve yüzde onluk, diğer beyannameler için 100.000 liralık ve yüzde onluk hadlerinin birlikte aranması gereklidir. Bunlardan biri gerçekleştiği halde diğeri gerçekleşmemişse mükellefe ağır kusur cezası uygulanamaz.

Daha önce hiçbeyanname verilmemiş, beyanname verilmiş, ancak vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş beyannameler kanuni sürelerden sonra verilmiş ise bu gibi durumlar için Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi hükümlerince re'sen takdir yoluna gidilir. Re'sen takdir durumunda daha önce belli olan

(60) ÖZBALCI, a.g.e., s.580.

bir matrah söz konusu olmadığı için yüzde onluk oran aranmayacaktır. Yıllık, münferit ve özel beyannameler için bulunan matrahın 500.000, diğer beyannameler için ise 100.000 lirayı geçmiş olması ağır kusur suçunun varlığının kabul edilmesi ve faile ağır kusur cezasının verilmesi için yeterlidir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 347 inci maddesinin 1 nolu bendi ile 344 üncü maddenin 8 nolu bendinde belirtilen hükümler miktar farklılığı dışında aynıdır. Bu nedenle kaçakçılık suçu da ilgili 344 üncü maddenin 8 inci bent hükümlerini açıklarken değindiğimiz konular miktar farklılığı dışında ağır kusur suçu için de geçerlidir.

Bunlardan bir kaçını aşağıda kısaca açıklamakla yetineceğiz;

- Mükellefler tarafından verilen beyannamede beyan dışı barıkılan matrah 500.000(veya 100.000) lirayı ve beyan edilen matrahın yüzde onunu geçmiş olmasına rağmen bu durum, beyannamedeki bilgilerden tespit edilebiliyorsa fiil ağır kusur suçu sayılmaz.

- Mükellef beyannamesini süresinde vermiş olmasına rağmen zarar bildirmişse, ikmalen tarh sonucu bulunan matrah ve beyan edilen zarar toplamının 500.000(veya 100.000) lirayı geçmiş olması ağır kusur suçu olarak kabul edilmelidir.

- Kollektif şirket ortaklarının ve komandit şirketlerde komandite ortakların şirket hesaplarının incelenmesi sonucu doğan matrah farklarına şirket adına ceza kesilir. Kayba uğratılan vergi ortaklardan alınır. Vergi kaybı ortaklardan birinin fiili sonucu oluşmuşsa ceza onun adına kesilir.

- Aile reisi beyannamesinde, ceza uygulanabilmesi için gizlenen matrah tutarları topluca göz önüne alınır.

- Mirası re detmemiş mirasçılarının kanuni ve ek süreler geçmiş olmasına rağmen beyanname vermemeleri dolayısıyla vergi kaybı doğmuşsa ve mükerrer 347 inci maddede belirtilen hadleri aşıyorsa, ağır kusur suçu mirasçılarının fiilinden olmuş kabul edilecektir.

2. Faaliyetlerin Vergi Dairesine Bildirilmemesi

Hiç beyanname verilmeyen haller, bir çok vergi türünde özellik taşır. Mükerrer 347 inci maddenin 2, 3, 4 ve 5 nolu bentlerinde beyanname verme süresi geçtiği halde beyanname verilmemiş olması ağır kusur suçu- nu oluşturan fiiller olarak kabul edilmiştir. Bu durumlarda re'sen tarha konu olan matrah 500.000 liralık sınırı geçmese de, ağır kusur suçu işlenmiş kabul edilir.

a. Götürü Ticaret ve Götürü Serbest Meslek
Erbabları

Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması(V.U.K. Mükerrer Md. 347); sonucu vergikaybı meydana gelmişse, gizlenen matrah tutarının ne kadar olduğuna bakılmaksızın mükellefin fiili ağır kusur suçu olarak kabul edilir.

Götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbablarının tarhiyatı, faaliyetin icra olunduğu takvim yılının Nisan ayında, takvim yılı içinde işe başlanılması halinde ise, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde yapılır(G.V.K. Md. 109/3). Bu mükellefler için vergilendirme dönemi, gene faaliyetin yapıldığı takvim yılıdır(G.V.K. Md. 108/2). Dolayısıyla vergilendirme döneminden sonra, tarh zamanının da geçmesi söz konusu değildir. Ağır kusur suçunun oluşmuş kabul edilmesi için, vergilendirme dönemi sonuna kadar, faaliyetin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması yeterlidir.

Tarh zamanı geçmiş olmasına rağmen, faaliyet, vergilendirme dönemi içerisinde vergi dairesinin bilgisine sunulmuşsa ağır kusur suçu oluşmaz(61).

(61) ÖNER, e.g.e., s.100.

b. Götürü Gider Usulüne Tabi Çiftçiler

Beyanname verme süresi geçtiği halde götürü gider usulüne tabi çiftçilerin, zirai faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakması(V.U.K. Md. 347/3) nedeniyle vergi kaybı doğmussa 500.000 liralık ve yüzde onluk hadler dikkate alınmaksızın, fiil ağır kusur suçu kabul edilir.

Götürü gider usulünde tesbit edilen zirai kazanç sahiplerinin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yoktur(V.U.K. Md. 153). O halde gelirlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması, kanuni süreler geçtiği halde (yıllık münferit) gelir vergisi beyannamesinin vergi dairesine verilmemiş olması anlamındadır. Ancak mükellef kanuni süreler geçtiği halde beyannamesini vermemiş olmakla birlikte, daha önce vergi dairesine geliri ile ilgili herhangi bir şekilde bilgi vermiş veya vergi dairesine mükellefiyeti tesbit etmişse ağır kusur suçu gerçekleşmiş kabul edilmeyecektir.

c. Ücret, Gayrimenkul, Menkul ve Sair Kazanç ve İrad Sahipleri

Ücret, gayrimenkul, menkul ve sair kazanç ve iratları dolayısıyla yıllık(veya münferit) gelir vergisi beyannamesi vermesi gereken mükelleflerin bu görevlerini kanuni ve ek süreler geçmiş olmasına rağmen

yerine getirmemiş olmaları, Vergi Usul Kanununun mükerrer 347 inci maddesi hükmünce ağır kusur suçu olarak kabul edilir.

Belirtilen gelir unsurlarında, gelirin vergi dairesine bildirilmesi, kanuni süreler içinde beyanname verilmesi demektir. Beyanname verilmişse gelir ve dolayısıyla faaliyet vergi dairesinin bilgisi dışında kalacağından, vergisi ödenmesi gereken bir matrah gizlenmiş olacak ve sonuçta da ortaya bir vergi kaybı çıkacaktır. O halde herhangi bir miktar aranmaksızın fiil ağır kusur suçu olarak kabul edilmelidir.

Uzun yıllar boyunca G.M.S.İ. dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olan bir kimsenin, belli bir dönemde yıllık gelir vergisi beyannamesini vermemiş olması durumunda fiilin, ağır kusur suçu olarak kabul edilmemesi gerekir. Çünkü bu durumda faaliyet vergi dairesinin bilgisi dahilindedir(62).

d. Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç Sahiplerinin Beyanname Vermemeleri

Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olan ve faaliyetlerini

(62) ÖZBALCI, a.g.e., s.583.

vergi dairesine bildirmiş olmakla birlikte, kanuni süreler içinde beyannamelerini vermemiş olan mükelleflerin bu fiili de ağır kusur suçu kabul edilmiştir(V.U.K. Md. 347).

Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesi hükümleri uyarınca ticari kazanç ve mesleki kazanç sahiplerinin işe başlamayı bildirmeleri zorunludur. Zirai kazanç sahiplerinin ise işe başlamaya bildirme zorunlulukları yoktur. Buna rağmen, bu mükellefler faaliyetlerini vergi dairesine bildirmişler fakat kanuni süreler içinde beyannamelerini vermemişlerse kayba uğratılan verginin miktarına bakılmaksızın fiil ağır kusur suçu olarak kabul edilir ve ceza uygulanır(63).

Mükellefiyetin vergi dairesinde tesbit edilmiş olması durumunda da beyannamenin verilmemesi hali ağır kusur suçudur.

3. Haksız Vergi İadesine Sebep Olunması

Vergi Usul Kanununun kaçakçılık ile ilgili 344 üncü maddesinin incelenmesi sırasında açıklamış olduğumuz, verginin haksız yere iadesine sebep olunması veya mahsuplar yada indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması ile ilgili durumlar

(63) ÖZBALCI, a.g.e., s.584.

miktar farklılığı dışında ağır kusur suçunun oluşması için de geçerlidir.

Haksız vergi iadesinin veya mahsuplar yada indirimler dolayısıyla ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması durumunda fiilin ağır kusur suçu olarak kabul edilmesi için yıllık(münferit ve özel beyannameler dahil) beyannamelerde 150.000 diğer beyannamelerde 30.000 liralık miktarın aşılması gerekecektir.

Bu hüküm 3239 sayılı kanunun 24 üncü maddesiyle vergi usul kanununun mükerrer 347 inci maddesine 6 ıncı bent hükmü olarak getirilmiştir.

C. AĞIR KUSUR SUÇUNUN CEZASI

Ağır kusur suçunun ve cezasının vergi sistemi-mize getirilişi henüz yenidir. Bu cezanın vergi sistemimizde yer almasının sebebi, kaçakçılık ve kusur suçları arasında kalan ve vergi kaybına neden olan fiillerin cezasız kalmasını önlemektir.

Ağır kusur suçunun cezası para cezasıdır ve kayba uğratılan verginin bir katı tutarındadır(V.U.K. Md. 349).

Ağır kusur suçunun meydana gelmesinde kast unsuru olmadığı için uygulanan ceza kaçakçılığın

cezasına göre çok daha hafiftir(64).

Ağır kusur cezasında tıpkı kaçakçılıkta olduğu gibi cezasın ödenmiş olması vergi aslının ödenmesini engellemez. Ceza ile birlikte kayba uğratılan vergi aslının da ödenmesi gerekir(65).

Mükellef daha önce işlemiş olduğu bir suç dolayısıyla hapis ve meslekten men cezaları ile cezalandırılmış ise bu durum ona ağır kusur cezası uygulanmasını engellemez.

Ağır kusur suçuna uygulanacak en az ceza miktarı ayrıca belirtilmemiş olmakla beraber, Vergi Usul Kanununun 343 üncü maddesi uyarınca 2.500 liradan az olmayacaktır.

Aynı fiil ile ağır kusur ve usulsüzlük suçları birlikte işlenmiş olursa, mükellefe miktar olarak en ağır olan ceza kesilir.

Ağır kusur suçu işlemiş ve cezası kesinleşmiş olan bir mükellef, cezasının kesinleşmesini takip eden beş yıl içerisinde tekrar ağır kusur suçu işlerse cezası üçte biri nisbetinde arttırılır(V.U.K. Md. 339).

(64) KIRBAŞ, a.g.e., s.156.

(65) MUTLUER, a.g.e., s.134.

Ağır kusur suçuna uygulanan para cezası da tıpkı kaçakçılık suçuna uygulanan para cezası gibi A.A.T.U.H. Kanunundaki hükümler uyarınca tahsil edilir.

Ağır kusur cezasının tecili söz konusu değildir. Ancak mükellef cezayı ödeyemeyecek durumda ise kendisine en çok iki yıla kadar bir süre tanınır ve ceza bu süre içerisinde tahsil edilir.

III. KUSUR

A. TANIMI VE UNSURLARI

Kanunda kusur olumsuz bir şekilde tanımlanmıştır. Kusur deyimi genel olarak özel hukuk alanında kullanılan bir kavramdır. Bu anlamıyla kusur, ihmal ve tedbirsizliği ifade etmektedir.

Ağır kusur suçunu vergi sistemimize girmesinden önce kaçakçılık ve usulsüzlük suçları arasında yer alan ve kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir surette vergi kaybına sebep olunması şeklinde açıklanan kusur suçunun kapsamı ağır kusur suçunun vergi sistemimizde yer almaya başlamasıyla bir derece daralmış olmakla birlikte, kaçakçılık ve ağır kusur suçları dışında vergi kaybına neden olabilecek hareketlerin neler olduğunu teker teker saymak imkansız olduğundan, kusur suçunun kapsamı yine de geniştir.

Vergi Usul Kanununun 348 inci maddesinde "kusur, kaçakçılık ve ağır kusur sayılan haller dışında herhangi bir surette vergi ziyanına sebebiyet verilmemesidir." şeklinde açıklanan kusur suçu vergi kaybına sebep olan en hafif suçtur diyebiliriz(66).

Vergi Usul Kanununun mükerrer 347 nci maddesinin 1 nolu bendinde belirtilen 500.000(veya 100.000) liralık ve 6 nolu bendinde belirtilen 150.000(veya 30.000) liralık hadlerin altında kalan vergi kayıpları durumunda fiilin kusur suçu olarak kabul edilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanununda kaçakçılık ve ağır kusur suçlarından sonra kusur suçunu da yer verilmesinin amacı, her ne şekilde olursa olsun vergi kaybına neden olan fiillerin cezasız bırakılmamasıdır(67).

Kusur suçu işlenmiş olduğunun kabul edilebilmesi için, vergi kaybına neden olan fiilin kaçakçılık

(66) Kusur suçu V.U.Kanununda yer alan ve vergi kaybına neden olmadığı halde mükelleflerin kanunlara uymalarını ve ileride vergi kaybı yaratabilecek hareketlerden uzak durmalarını sağlamak amacıyla cezalandırılan diğer suçlardan yani usuzsüzlük suçlarından daha ağır bir suçtur.

(67) KIRBAŞ, a.g.e., s.156.

ve ağır kusur sayılan hallerden birisine girmemesine dikkat etmek gerekir(68).

Kaçakçılık ve ağır kusur suçlarını açıkladığımız bölümlerde, bu suçların uygulanmaması gerektiği durumları belirtmiştik. Vergi kaybına neden olduğu halde kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile cezalandırılmayacak olan fiillerin kusur suçu kabul edilerek kusur cezası ile cezalandırılmaları gerekir. Örneğin, ortalama kâr haddi esasına göre bulunan matrah farklarında, fark yalnızca beyanname üzerinde yapılan bir inceleme sonucu bulunmuşsa kusur suçu işlenmiş kabul edilmelidir.

Emlâk vergisi ile ilgili vergi kayıplarında ise vergi kaybını miktarı ne olursa olsun kusur cezası uygulanması gerekir(E.V.K. Md.35).

Kusur suçunda kaçakçılık ve ağır kusurda olduğu gibi iki unsuru vardır. Bunlar maddi ve manevi unsurlardır.

Kusur suçunun maddi unsuru tıpkı kaçakçılık ve ağır kusur suçunda olduğu gibi vergi kaybıdır.

(68) Vergi Cezaları ve Vergi İhtilafları ve Uzlaşma, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No: 30, Ankara, 1963, s.14.

Manevi unsuru ise kaçakçılıktan ayrı olmakla birlikte ağır kusur suçunun manevi unsuru ile aynıdır. Gerek ağır suçunda gerekse kusur suçunda manevi unsur "kusur" dur. Ancak bu iki suçun manevi unsurlarının ayrıldığı nokta, ağır kusur suçunun oluşmasına sebep olan kusur, sonucun herkes tarafından tahmin edilebileceği bir durumda aşırı tedbirsizlik ve dikkatsizlik yüzünden bunun tahmin edilememesi iken; (kusur suçunun manevi unsurunu oluşturan kusurlu fiilin sonucunu, ancak dikkatli kişilerin tahmin edebileceği bir durumda normal zekaya sahip bir insanın sonucu tahmin edememesidir.) Örneğin, defterlerini kendisi tutan bir vergi yükümlüsünün günlük işleri arasında kimi faturaları unutarak defterlerine geçirmemesi gibi. Bu durumda mükellef kasıtlı olmadığı sürece, işlerinin yoğunluğu ve dikkatsizliği nedeniyle birkaç faturayı defterine geçirmemiştir.

Sonuçta doğan vergi kaybına kaçakçılık veya ağır kusur cezası uygulamak hukukun adelet ilkesine ters düşer(69).

B. KUSUR SUÇUNUN CEZASI

Kusur suçunun cezalandırılmasının sebebi, vergi

(69) MUTLUER, a.g.e., s.139.

kaybına neden olunmasıdır. Daha önce de belirttiğimiz gibi kanun koyucu her ne şekilde olursa olsun vergi kaybını cezasız bırakmamaktadır(70).

Vergi Usul Kanununda vergi kaybına sebep olan fiillerden bir kısmı kaçakçılık ve ağır kusur başlıkları altında madde 344 ve mükerrer madde 347'de bentler halinde belirtilmiştir. Ancak teknik ve bilimin gelişmesiyle insanlar her geçen gün yeni ve değişik vergi kaçırma yolları bulabilirler. Bu bilgilerin vergi kaybına sebep olmakla birlikte kaçakçılık veya ağır kusur suçlarına girmemesi nedeniyle cezalandırılmamaları devletin büyük bir vergi kaybına neden olabileceği gibi kanunlara karşı gelme düşüncesini de geliştirecektir. Bu nedenle kaçakçılık ve ağır kusur suçları dışında vergi kaybına neden olan her türlü fiilin kusur suçu olarak cezalandırılması kanunda bu alanda bir boşluk yaratılmasını engellemiştir.

Kusur suçunun cezası kaçakçılık ve ağır kusur suçlarının cezalarından daha hafiftir.

Kusur suçu işlemiş olan mükellef veya sorumlulara kayba uğrattıkları verginin yüzde ellisi tutarında vergi cezası kesilir(V.U.K. Md. 349).

(70) KIRBAŞ, a.g.e., s.156.

Tahrire dayanan vergilerde yasal zorunlulukları süresinde yerine getirmemek suretiyle kusur işleyen yükümlülere uygulanan ceza, tahririn niteliği gereği kayba uğratılan verginin % 20'si olarak kabul edilmiştir(V.U.K. Md. 350).

Kusur suçunun cezası yalnızca para cezasıdır. Bu cezanın tecili söz konusu değildir.

Kusur cezasıyla birlikte kayba uğratılan vergi aslı da mükellef veya sorumludan alınır.

Kusur cezası 2.500 liradan az olamaz(V.U.K. Md. 343).

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçırma, vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirme ile ilgili ödevlerini kasten zamanında yerine getirmemeleri veya eksik getirmeleri sonucu istenen verginin alınmaması ya da eksik alınması olayıdır(1).

Kasıt olmaksızın vergi kaybına neden olunması hali ise kusur olarak isimlendirilir. Kusur da kendi içinde ağır kusur ve kusur olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

(1) Bulent SOYLAN, "Türk Vergi Sistemi", CUMHURİYET DÖNEMİ TÜRKİYE ANSİKLOPEDİSİ, C.10, s.2806.

Vergi ödeme yükümlüler ve sorumlular için devlete karşı bir ödevdir ve vergi ödevinin var olduğu her alandayükümlülerin vergiye tepkileri, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olayları da görülmektedir. Ülkemizde Maliye'nin kendi araştırma sonuçlarına göre Gelir Vergisinde matrah gizleme(veya vergi kaçıрма) oranı yüzde 200'lerin üzerindedir(1981'de yüzde 281, 1983'de yüzde 241)(2).

Günümüzde devlet kamu harcamalarının büyük bir bölümünü, toplamış olduğu vergilerle gerçekleştirmektedir. Vergi kaybına sebep olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları, toplanması gereken vergiyi büyük ölçüde azaltmaktadır. O halde devlet yerine getirmek zorunda olduğu ödevlerin pek çoğunu vergi gelirlerindeki düşüklük nedeniyle gerçekleştirememektedir. Bu nedenle devlet vergi kaybına neden olan suçların işlenmesini engellemek amacıyla çeşitli yaptırımlar getirmiştir. Buna rağmen vergi suçları ne azalmış ne de durmuştur.

Vergi suçlarının önlenmesi amacıyla alınabilecek önlemleri ve konu hakkındaki önerileri üç ana grupta toplayabiliriz.

(2) Prof.Dr. Yüksel Koç YALKIN, "Katma Değer Vergisi ve Yeminli Muhasebe Uzmanlığı", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, S.3, 1985, s.48.

I. İKTİSADİ VE MALİ ÖNLEMLER

A. İKTİSADİ VE MALİ ALANDA BELLİ BİR İSTİKRARIN SAĞLANMASI

Ülkemizde iktisadi ve mali politikada sık sık yapılan değişiklikler yükümlüler üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Uygulanan mali ve iktisadi politikanın henüz alışma aşamasında bulunan mükellefler yeni ve değişik bir politikaya uyum sağlayamamakta ve değişiklikler sırasında ortaya çıkan kanun boşluklarından yararlanmayı haklı bir davranış olarak görmektedirler.

Başlangıçta yeni politikanın anlaşılmaması üzerine vergi konusu faaliyeti yapmama kanundaki istisna veya muafiyet alanlarından yararlanma şeklinde cezaya tabi bir davranış olmayan vergiden kaçınmaya yönelen mükellefler zamanla bununla yetinmeyerek vergi kaçakçılığı olarak adlandırdığımız hareketlere yönelmektedirler.

Ülkemizde her siyasi değişikliğin ardından iktisadi ve mali alanda da değişiklik yapılması alışkanlık haline gelmiştir. Bu durumu bilen mükellefler özellikle değişiklik dönemlerinde, vergiden kaçınmayı veya vergi kaçırmayı bu dönemin doğal bir sonucu

olarak görmekte ve devletin vergi kaybına neden olan suçları rahatlıkla işleyebilmektedirler.

Ülkemizin politik, mali ve iktisadi çıkarları gereği bu konu üzerinde önemle durulmalı ve bir an önce iktisadi ve mali politikanın istikrara kavuşturulmasına çalışılmalıdır.

B. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ TARİFELERİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER

Maliye literatüründe, ödeme gücü bulunan herkesin vergi süjesi haline getirilmesi, tarh olunan vergilerin adalet kurallarına uygun olarak hemen hemen aynen toplanabilmesi, vergi gelirlerindeki her türlü kayıp ve sızmaların önlenerek, bunların azami sosyal faydayı sağlayacak şekilde kullanılmaları "vergilemede etkinlik" deyimiyle ifade edilir.

Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için her vergi yükümlüsünün adil bir vergi yükü taşıması, vergi yükü payının eksik ya da fazla olmaması gerekir.

Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılabilmesi için beyana dayanan vergi sistemimizde vergi tarifelerinin enflasyona göre ayarlanması gerekir. Enflasyona göre ayarlanmayan vergi tarifeleri düşük gelirli lilerin vergi yükünün artmasına sebep olurken, yüksek gelirli liler bundan ya hiç etkilenmemekte ya da vergi

yükleri azalmaktadır. Bu durum vergi kaçakçılığını kamçılayıcı bir etki yaratır.

Gelir vergisi tarife cetvelinin adil bir vergi yükü taşıyacak şekilde ayarlanması vergi yükünde eşitlik sağlayacağı gibi, vergi suçlarının azalmasında da etkili olabilir.

C. EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER

Vergileme sistemimize sosyal ve kültürel adalet gerçekleştirmenin bir aracı olarak getirilen en az geçim indirimi sürekli olarak enflasyonun çok gerilerinde kalan rakkamlarla belirlendiği için yükümlülerin fizyolojik gereksinmelerine bile karşılık olmaktan uzak kalmıştır.

En az geçim indirimin amaçlanan sosyal ve kültürel adaleti sağlayabilmesi için paranın satın alma gücünün göz önüne alınması gerekir. Enflasyonun sürekli olduğu ülkemizde paranın satın alma gücünün sık sık değiştiğini dikkate alırsak en az geçim indirimi hadlerinin günümüz geçim şartlarına uygun bir şekilde düzenlenmesi gereği ortaya çıkar.

Daha önce en az geçim indirimi olarak vergi sistemimizde yer alan "Genel indirim" 11.Aralık.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun ile kaldırılmış buna

karşılık "Özel indirim" 1/3 oranında "sakatlık indirimi", bir kat artırılmış, özel indirim tutarlarını 15 katına kadar artırma yetkisi bakanlar kuruluna verilmiştir(3). Ancak günümüzün iktisadi şartlarına göre çok az miktarlarda kalan en az geçim indirimi hadleri, vergi kaçırmayı düşünen mükellefi etkileyen bir müessesedir.

Enflasyona göre ayarlanabilen, kişilerin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına cevap verebilecek oranlarda düzenlenen en az geçim indirimi vergi kayıplarının önlenmesini sağlayabilecek bir duruma gelir.

II. HUKUKİ VE İDARİ ÖNLEMLER

A. BELGELENDİRME DÜZENİ İLE İLGİLİ ÖNLEMLER

Vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi için gerekli olan bir diğer yol da perakende satışların belgelendirilmesi olayıdır. Perakende satışların tümünün ya da büyük bir kısmının belgelendirilmesi geriye

(3) Salih ŞANVER, "Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Yasalarında 1985 Değişiklikleri", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, 1986, S.1-2, s.7.

yansıyacak ve bunların toptancı ya da imalatçılardan belge almalarını sağlayabilecektir.

Fatura almak ve vermek zorunluluğunun sağlanması ve belgelere kaydedilen isim, rakam vb.'in doğruluğunun denetimi halinde vergi suçlarını önlemek ve vergi kaybı olaylarını en aza indirmek mümkündür.

Vergi iadesi sistemi, belge alışverişi alışkanlığının sağlanmasında önemli bir rol oynamıştır. Ancak yazar kasa uygulaması bu alanda atılmış daha ileri bir adımdır. Bu uygulamaya başlanmasıyla, yazar kasalar bir anlamda vergi inceleme elemanlarının görevini üstlenmiş olmaktadır.

Her şeye karşın, yazar kasa uygulamasının da etkinliği, bu kasanın kullanılmasına bağlıdır. Yazar kasa kullanılmadan, yani yazar kasanın tuşlarına basılmadan açıktan para alındığı durumlarda yapılabilecek pek fazla bir şey yoktur. 1700 civarındaki inceleme elemanının, tüm ülke genelinde sağlıklı bir denetim yapmaları beklenemez. Bu noktada yazar kasanın hedeflenen amaca ulaşması yönünden, asıl sorumluluk tüketiciye düşmektedir. Tüketici mükellefleri her alışverişinde kontrol etmeli tüm alışverişleri için fatura, satış fişi veya belge istemelidir(4).

(4) Nalan GÜNEŞ, "Yazar Kasa Uygulaması", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3, s.46.

Ülkemizde fatura, defter ve belge düzeninin sağlıklı bir sisteme kavuşturulamamış olması uzun yıllık vergi kayıplarının önemli bir kaynağı olmuştur. Belgelendirme düzeninin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ile birlikte vergi kayıp ve kaçakçılığın da önüne geçilebilecektir.

B. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Gelir vergisi sistemimize "vergi güvenlik önlemleri" adı altında getirilen ortalama kâr haddi, asgari gayri safi hasılat, hayat standardı, asgari zirai kazanç ve vergilerin açıklanması, vergi suçlarını azaltabilecek kurumlar olarak görülmüş olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerin bu kurumları kasıtlı olarak kullanmaları sonucu vergi kaybını etkileyici kurumlar haline gelmiştir.

Ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat esaslı perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların, eğelence ve dinlenme yeri işleten ve her çeşit taşıma işiyle uğraşan yükümlülerin gelirlerinin saptanmasında otokontrolün işlememesinden dolayı, bu faaliyet alanlarında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiştir.

Ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat esasına göre bulunan matrahla beyan edilen matrah

arasında 10.000 liralık bir fark bulunur ve mükelleften yazılı izahat istemesine rağmen bu talep yerine getirilmezse ikmalen tarhiyat yapılır. Ancak V.U.K. Md. 111 'de tarhiyatın cezalı veya cezasız yapılacağı hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat esasına göre bulunan matrahlara cezasız vergi tarh edilmesi, bu kurumu, mükelleflerin vergi kaçırmada kullanabilecekleri bir araç durumuna getirmektedir.

G.V.K. Md. 112'de düzenlenen asgari zirai kazanç esası da tıpkı ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hasılat gibi bildirilen gelirin doğruluğunun denetlenmesi amacıyla vergi sistemimize getirilen bir güvenlik önlemidir.

Asgari zirai kazanç esasına göre mükellefin beyan ettiği matrah ile idarece bulunacak matrah arasında 10.000 liralık bir fark olursa ve yükümlü bu farkı haklı nedenlere dayandıramazsa ikmalen tarh yoluna gidilir. Ancak tarhiyatın cezalı mı, yoksa cezasız mı yapılacağı konusu tartışmalıdır.

Vergi güvenlik önlemlerinden beklenen amacın sağlanabilmesi için tarhiyatın cezalı veya cezasız yapılacağı konusuna açıklık getirilmeli ayrıca bu meesseseleri kasıtlı olarak kullanan mükelleflerin,

kayba uğrattıkları verginin miktarı ne olursa olsun kaçakçılık hükümlerine tabi tutulmaları gerekir.

Ortalama kâr haddi, asgari gayri safi hasılat ve asgari zirai kazanç esasına göre bulunacak matrah farkları, mükellefin kastına dayanmıyorsa ve vergi dairesince beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak bulunmuşsa, ikmalen tarh edilecek vergiye kusur cezası uygulanması gerekecektir.

Vergi sistemimize vergi güvenlik önlemi olarak getirilen diğer bir müessesede vergilerin açıklanmasıdır.

Vergilerin açıklanması, suçu önleyici ve ortaya çıkarıcı etkilerde bulunarak vergi kaybını azaltabilir. Böylece yükümlüler vergi matrahını düşük göstermekten az da olsa sakınacakları gibi ihbar yoluyla gizli kalmış olan matrahlar da ortaya çıkabilir. Çünkü bu kurum yoluyla gizli kalmış olan matrahlar üçüncü kişilerin denetimine açılmaktadır.

Vergilerin açıklanması kurumunun vergi kaybını önlemede daha etkili olabilmesi için, işletmeler tarafından bilanço ve kâr-zarar açıklamalarına dayanan bir denetim düzeninin kurulması zorunludur.

Hayat standardı esaslı bazı mükelleflerin sürdürdüğü yaşam düzeyi ile, beyan etmiş oldukları gelirin

sağlayabileceği yaşam düzeyi arasındaki ölçüsüzlüğü gidermeye çalışan bir otokontrol aracıdır.

Gelir Vergisi Kanununa bir vergi güvenlik önlemi olarak getirilmiş olan "Hayat Standardı Esası" gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini kapsamaktadır.

Hayat standardı esası, mükelleflerin asgari bir beyanda bulunmalarını ya da asgari bir matrah üzerinden vergi ödemelerini sağlaması nedeniyle vergi idaresi yönünden, yararlı bir kurumdur.

Hayat standardı esasının yararını artırabilmek için bu esasa tabi olanların kapsamı genişletilmelidir. İşletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olacak biçimde şirketleşerek bu kurumun kapsamı dışında kalmalarını önlemek amacıyla, kurumlar vergisi mükellefleri ya da bunların belli bir payı aşan ortakları için de "Asgari Gelir Beyanı" niteliğinde bir düzenleme yapılabilir.

Mükellefler, hayat standardı ile ilgili bildirimde, eksik beyanda bulunmakla veya hiç beyan etmemekle, bu esasa göre yapılan denetimden kurtulabilmektedirler. İdare merkezi bir istihbarat arşivi oluşturarak ve bilgisayar uygulamasından da yararlanarak, mükelleflerle ilgili bazı bilgileri, belirli merkez-

lerde toplayabilme yolunu araştırmalı ve kısa zamanda bu yönde örgütlenmelidir.

Yurt içinde ve yurt dışında özel okullarda paralel olarak okutulan çocukların da hayat standardı esasının bir göstergesi olarak düzenlenmesi, bu alanda özellikle son yıllarda meydana gelen boşluğu dolduracaktır.

C. DENETİM SİSTEMİNE VE CEZALARA İŞLERLİK KAZANDIRILMASI

Ülkemizde oldukça yüksek oranlara ulaşan vergi kaçakçılığı olaylarına karşın vergi inceleme sayısının % 2-3'lerin üstüne çıkmamış olması, kimi mükellefleri çekinmeden vergi kaçırmaya özendirilmektedir(5). Ciddi bir vergi denetimi korkusunu hiç bir zaman duymamış ve buna inanmayan bazı özel girişimcilerimiz öylesine korkusuzlar ki kestikleri satış fişinin koçanını müşterinin gözü önünde çöp sepetine atmaktan veya ellerinin altında birisi sahte iki fatura defteri bulundurmadan bile sakınmamaktadırlar.

(5) Rüştü KALYONCU, "Vergi Sloganları, Vergiden Kaçınma Konuları Üzerine Düşünceler", VERGİ DÜNYASI, Temmuz 1984, S.35, s.14.

Denetim eksikliğinin yanında, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçları dolayısıyla cezalandırılan mükelleflerin sayılarının çok az olması(1981 yılında yargıtay 9 uncu ceza dairesine gelen dosya sayısı yalnızca 97'dir.) cezaların caydırıcı etkenliğini de zedelemektedir(6).

Vergi kaybına sebep olan bir mükellefin cezadan kurtulamıyacağı görüşü henüz oluşturulamamıştır. Bunun nedeni cezalandırma fonksiyonuna işlerlik kazandırılmamış olmasıdır.

Vergi kaybına sebep olan suçlar ile mücadelede kağıt üstünde şabloncu ve kolaycı yaklaşımlardan vazgeçilerek bir an önce denetim sisteminin iyileştirilmesine ve cezalandırma sistemine işlerlik kazandırılmasına çalışılmalıdır. Çünkü vergi kaybı yalnızca yasalara konan ağır cezai yaptırımlarla önlenemez. Herhangi bir vergi dairesi genelde sadece dilekçe ve beyannameyi eline alarak kendi ayağıyla gelip "beni vergilendiriniz" diyenleri vergilendiriyor da dairenin semtine bile uğramayanları etkili bir şekilde izleme, saptama ve vergilendirmede -haklı nedenlerle de olsa- başarılı olamıyorsa buna karşın vergi yasalarının çoğunlukla kağıt üstünde kalan ceza yaptırımı maddele-

(6) HIZLI, a.g.e., s.126.

rine güveniyorsa, hiç bir zaman vergi kaybını önlemede başarılı olamayacaktır.

Vergi kaybına neden olan suçlara uygulanan para, hapis ve meslekten men cezaları gerçekten ağırdır. Bunun yanında son olarak getirilen teşhir cezası bunların bir kat daha ağırlaşmasına yol açmıştır. Fakat bu cezalar yalnızca kanunda yer alıyor uygulaması gerçekleştirilemiyorsa, kağıt üstünde kalan bir cezadan mükelleflerin korkması beklenemez.

Vergi kaybına sebep olan suçlarla mücadelede yasalarda yeni düzenlemeler yapıp cezaların daha da ağırlaştırılması, ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda gecikme zammı uygulanması özellikle hileli yollarla gerçekleştirilen kaçakçılık suçlarında zaman aşımının işlememesi, cezalarda indirme ve uzlaşma yollarının kaldırılması hakkında düşünceler öne sürülmüştür. Ancak biz bu düşüncelerin bir kısmına katılmıyoruz. Çünkü uygulaması olmadıktan sonra cezanın ağırlaştırılması veya cezadan kurtulma olanaklarının yok edilmesi suç işlenmesini engellemeyecektir.

Devlet kazancın bir kısmına ortak olduğu fikrini mükelleflere aşılar, onları iyi denetler ve vergi kaybına neden olan mükelleflerin cezadan kurtulamayacakları düşüncesini oluşturarsa cezaların çok ağır olmasına gerek kalmaksızın vergi kaybını önleyebilecektir.

D. SERBEST VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
MUHASEBECİLİK KURUMUNUN OLUŞTURULMASI

Ülkemizde muhasebe mesleği, kanuni ve bağımsız bir teşkilata kavuşturulamamıştır. Bugün muhasebe mesleğini yürütenler hukuki güvenceden yoksun, bilgi akımından uzak ve sorumluluğu olmayan durumdadırlar(7). Devlet memuru olan kişiler dahi ek bir iş olarak muhasebecilik yapabilmektedirler. Bu durum hem mesleğin kötüleşmesine hem de vergi kaybı doğmasına yol açmaktadır.

Ayrıca mali müşavirlik mesleği de belirli bir disiplin ve düzene kavuşturulamamıştır. Nitekim "ben bu işi yaparım" diyen herkes farklı düşüncelerle mesleğe girmekte ve vergi yönetimine ayrı, şirkete ayrı kamu oyuna ayrı mali tablolar düzenleyerek büyük ölçüde vergi kaçakçılıklarına ve vergi kayıplarına neden olmaktadır.

Kaynağı ne olursa olsun, vergi kayıplarının en az düzeye indirilmesi gerekir. Bu amaçla alınabilecek

(7) Metin ERDEM, "Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, 1985, S.3, s.58.

en önemli önlemlerden biri "serbest ve yeminli mali müşavirlik, muhasebecilik" kurumunun oluşturulmasıdır.

Serbest muhasebecilik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili kanun hükümleri gereğince defter ve belgelerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablolarını ve beyannamelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmaktır.

Serbest mali müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak; ayrıca bu konularda belgelere dayanarak mali tablolar ve beyannameleri, mütalaaname, rapor ve benzerlerini düzenlemek, denetleme, inceleme, islah, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin konusu serbest muhasebecilerin ve serbest mali müşavirlerin yaptıkları işlerinin yanı sıra Yeminli Mali Müşavirler, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarını mevzuat hükümleri, Ulusal ve Uluslararası muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarına göre uygunluğu yönünden

onaylarlar. Onaylanan bu mali tablolar, yasalar gereğince kamu idare ve kurumlarına ilgililer tarafından verildiği takdirde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Mali tabloların onayı sadece yeminli mali müşavirler tarafından yapılır. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları onayın doğruluğundan sorumludurlar. Onayladıkları mali tablolardan dolayı sorumluluğun kendilerine ait olmadığını veya onayın doğru olduğunu ilgili merciler nezdinde savunma hakkına sahiptirler. Onaylanan mali tabloların gerçeği yansıtmadığı ve onayın yeminli mali müşavirlerce kasten gerçeğe aykırı yapıldığı belirlenirse bu eylem mesleğin temel ilkelere aykırı hareket sayılır.

Serbest Muhasebeciler, Serbest mali müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ilgililerin isteği veya yetkili merci veya yargı organlarının gerek görmesi durumunda yaptıkları işlerle ilgili olarak yazılı veya sözlü açıklamada bulunabilir, ilgili dosyalar üzerinde inceleme yapabilir veya bu işlere ilişkin işlemleri inceleyebilirler.

Günümüzde her alanda olduğu gibi mali ve ekonomik alanda da gelişmeler olmuştur. Mali ve ekonomik alandaki gelişmeler sonucu vergi sistemimizde gittikçe daha karmaşık bir hale gelmiştir. Vergiciliğin ayrı bir uzmanlık dalı olduğu bu sistem içinde mükelleflerin

vergilelendirme ile ilgili işlemlerini kendilerinin veya bu konuda ehliyetsiz kişilerin yapması olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

İsteyen doktorluk, avukatlık, eczacılık, mimarlık, öğretmenlik yapamayacağı ve yapamadığı gibi ülkenin milli menfaatleri gereği kaçak olarak serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik görevlerinin de yapılmaması gerekmektedir.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleklerini gerekli üniversitelerden mezun ehliyetli kişilerin yapması ve doldurdukları beyannamelere kimliklerini belirten bilgi veya form eklemeleri durumunda vergi kaçakçılığının az da olsa önüne geçileceği kanısındayız.

III. DİĞER ÖNERİLER

Ülkemizde vergi kanunları henüz tam bir disiplinle kavuşturulamamıştır. Bu nedenle vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılarak vergi kanunlarının ekonomik yapıya uygun bir şekle sokulmasına çalışılmaktadır. Ancak vergi kanunlarında sık sık yapılan değişiklikler mükelleflerin yeni kanunlara uyum sağlamasını güçleştirmekte ve mükellefler istemedikleri

halde değişikliği anlamamaları nedeniyle yaptıkları hatalar sonucu vergi kaybına sebep olmaktadırlar.

Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi sadece mükellefleri değil sayıları zaten çok az miktarda olan denetim elemanlarını da zor durumda bırakır. Denetim elemanı değişen kanunları anlamaya çalışırken görevini yapamaz, bazı kötü niyetli mükellefler de bu durumdan yararlanarak vergi kaçırmaya çalışırlar.

Vergi kayıplarının önlenebilmesi için vergi kanunları belli bir düzene kavuşturulmalı ve sık sık değiştirilmemelidir.

Vergi kayıplarının önlenmesinde kullanılabilecek diğer bir yol da vergi affına ancak gerektiği zaman yer verilmesidir. Çünkü sık sık çıkartılan mali af kanunları vergi kaybına yol açan önemli bir etken-
dir.

Bununla birlikte, haksız bir cezaya uğrayan mükellef mali aftan yararlandığı zaman devlete olan güveni artacak ve devletin kendi yanında olduğu düşün-
cesiyle vergi kaçırma yoluna gitmeyecektir.

Kişisel itibarı sarsıcı bir nitelik taşıyan ve vergi suçlarının önlenmesi amacıyla vergi hukuku-
muzda yer alan teşhir cezasının henüz hiç bir uygu-
laması yapılmamıştır. Bu konuya gereken önemin

verilmesi ve bir an önce vergi suçları dolayısıyla cezalandırılan kişilerin yayın organlarında açıklanmasının da vergi suçlarını azaltacak bir etken olduğu kanısındayız.

K A Y N A K L A R

- ACAR Şehabettin : Vergi Kaçakçılığı, Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri, İstanbul, 1958.
- BERKEM Kemal ve Arkadaşları : Vergi Usul Kanunu İzahlı, İctihatlı, Ankara, 1966.
- BULUTOĞLU, Kenan-KURTULUŞ Erçiş : Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul, 1981.
- CAPET Francis (Çev.: ERÇOKLU Celal) : Vergi Kaçakçılığı, Ankara, 1954.

- DÖNMEZER Sulhi-
 ERMAN Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku,
 İstanbul, 1965.
- DÖNMEZER Sulhi-
 ERMAN Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku,
 İ.Ü.H.F. Y.No: 422, 1974.
- DÖNMEZER Sulhi-
 ERMAN Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku,
 İstanbul, 1979.
- EDİZDOĞAN Nihat : Türkiye'de Vergi Suc ve Cezaları,
 Bursa, 1982-1986.
- EREM Faruk-
 TOROSLU Nevzat : Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler,
 Ankara, 1983.
- ERGİNAY Akif : Vergi Hukuku, Ankara, 1979.
- ERMEN Sahir : Sahtekârlık Cürümleri, İstanbul,
 1970.
- HEREKMAN Aykut : Genel Vergi Kuramı, Kütahya,
 1981.
- HIZLI Yılmaz : Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık
Sucu, Ankara, 1984.

KARAGÖZOĞLU Fevzi-

KAZANCI Faruk : Vergi Uyusmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1972.

KARAGÖZOĞLU H. Fevzi : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, 1977.

KIRBAŞ Sadık : Vergi Hukuku, Ankara, 1984.

KOCAHANOĞLU O. Selim : Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul, 1977.

KOCAHANOĞLU O. Selim : Vergi Suçları, Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul, 1983.

KOCAHANOĞLU O. Selim : Türk Vergi Kanunları, C.I. İstanbul, 1986.

MOLLAMAHMUTOĞLU Sadık-

SAVAŞ Vural : Yargısal ve Bilimsel İctihatlarla Türk Ceza Kanununun Yorumu, C.II, Ankara, 1985.

MUTLUER, Kamil

: Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979.

ÖNCEL Mualla

: Vergi Hukuku Pratik Çalışmaları, Ankara, 1974.

- ÖNCEL Mualla-
ÇAĞAN Nami-
KUMRULU Ahmet : Vergi Hukuku, 1984-1985.
- ÖNER Erdoğan : Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Ankara, 1963.
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1975.
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1985.
- ŞANAR Şemsettin-
AYDINÖZ Selçuk : Notlu ve İctihatlı Türk Ceza Kanunu, İstanbul, 1979.
- TANER M. Tahir : Ceza Hukuku, İstanbul, 1953.
- TOSUN Öztekin : Hileli Vergi Suçları, İstanbul, 1962.
- TURGAY Recep : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1969.
- TURGAY Recep : Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul, 1977.
- VİDAL Georges-
MAGNOL Josephe
(Çev.: DEVRİN Şinasi) : Ceza Hukuku, Ankara, 1949.

- YÜCEL Necmi : Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, 1955.
- YÜCE Turhan Tufan : Ceza Hukuku Dersleri, Manisa, 1982.

M A K A L E L E R

- EDİZDOĞAN Nihat : "Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı, Ekonomik Etkileri", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.24, 1978, S.10.
- ERDEM Metin : "Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3.
- GÜNEŞ Nalan : "Yazar Kasa Uygulaması", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3.
- KALYONCU Rüştü : "Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçınma Konuları Üzerine Düşünceler", VERGİ DÜNYASI, Temmuz, 1984, S.35.
- KANAT Zülküf : "Vergi Cezaları", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, 1986, S.3.

KARSAN M. Erol

: "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği", VERGİ DÜNYASI, Temmuz 1984, S.35.

KIRMAN Ahmet

: "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Ağustos 1985, S.8.

KIZILOĞLU Şükrü

: "Ortalama Kâr Haddi Esasında Ceza Uygulaması", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3.

KIZILOĞLU Şükrü

: "Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3.

ÖZBALCI Yılmaz

: "Vergi Kaybı ve Bir Model", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, Mayıs 1975, C.22, S.2.

ŞANVER Salih

: "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Yasalarında 1985 Değişiklikleri", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Ocak-Şubat 1986, S.1-2.

- YALKIN Yüksel Koç : "Katma Değer Vergisi ve Yeminli Muhasebe Uzmanlığı", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Mart 1985, S.3.

A N S İ K L O P E D İ L E R

- : GELİŞİM GENEL KÜLTÜR ANSİKLOPEDİSİ
- SOYLAN Bulent : CUMHURİYET DÖNEMİ TÜRKİYE ANSİK-
LOPEDİSİ, C.10.

D E R L E M E L E R

- BERKEM ve Arkadaşları : Danıştay Kararları 1967-1968.
Ankara, 1969.
- KIZILOĞLU Şükrü : Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, 1971-1973, Ankara 1978.
- KIZILOĞLU Şükrü : Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1983.
- : Vergi Cezaları, Vergi İhtilaf-
ları ve Uzlaşma, Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü Yayın-
ları No: 30, Ankara 1963.

: Türk Vergi Kanunlarıyla İlgili
Genel Tebliğler ve Genelgeler,
Maliye Bakanlığı Gelirler
Genel Müdürlüğü Yayınları, C.2.

K A N U N L A R

: Muamele Vergisi Kanunu, Maliye
Vekaleti Yayını, 1940.

: Kazanc Vergisi Kanunu, Maliye
Vekaleti Yayını, 1934.

: Vergi Kanunları, Ankara, 1983.

: Resmi Gazete, 11 Aralık 1985
s.18955.