

VERGİ CEZA HUKUKU SİSTEMİ VE DEĞİŞİKLİK ÖNERİLERİ

A.Bora ELÇİN

GİRİŞ

Vergi hukuku, temas ettiği konular itibariyle birçok alanı etkilemesi nedeniyle disiplinler arası bir konuma sahiptir. Vergilendirme işleminin esas olarak bir idari işlem olması nedeniyle vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalı olarak da değerlendirilebilmektedir. Vergi ceza hukuku ise vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt dalı olarak tanımlanabilmektedir.

Bir fiilin suç sayılabilmesi için kanunlar ile korunmak istenen hukuki bir yararın, suçun faili olanlar tarafından yapılan hareketle ihlal edilmesi ve kanunlarda buna ilişkin bir müeyyidenin yer alması gerekmektedir. Mevzuatımızda suçlar, esas olarak Türk Ceza Kanunu olmak üzere diğer çeşitli kanunlarda da yer verilen ceza hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir. Anayasa'nın 38 inci maddesinde yer alan cezada kanunilik ilkesi uyarınca, bir fiilin suç sayılabilmesi için kanunlarda suç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, bir suçun vergi suçu olarak nitelendirilebilmesi için vergi kanunu olarak adlandırılan kanun hükümlerine aykırılık oluşturması gerekmektedir.

Yürürlükteki mevzuatımızda vergi suçları ve cezalarına, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir. Vergi kanunları hükümlerine aykırı olan ve Vergi Usul Kanununda suç olarak tanımlanan fiilleri icra edenler, kanunda yer alan vergi cezaları ve ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı nitelikli diğer cezalar ile cezalandırılmaktadırlar.

Vergi ceza hukukunun suç kabul ettiği fiiller topluca gözden geçirildiğinde, ceza hukuku öğretisinde yapılan bölümlenmelere paralel olarak, bir kısmının zarar suçu diğerlerinin ise tehlike suçu niteliği taşıdığı söylenebilir. Zarar suçları sınıflandırması kapsamında, vergi ziya ve kaçakçılık gibi suçlar yer almakta olup bu suçları oluşturan fiillerin işlenmesi ile hazinenin menfaati zarar görmekte ve hazine adına vergi kaybı oluşmaktadır. Tehlike suçları kapsamına ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar yer almakta olup bu suçlarda hazine ileride oluşabilecek bir menfaat kaybı ihtimaline ilişkin korunmaktadır.

Çalışmamızda kavramsal çerçevenin oluşturulması adına öncelikle yürürlükteki vergi suçu ve cezalarına ilişkin hükümlere kısaca değinilmiş, izleyen bölümde vergi denetimine ilişkin yapılabilecek sistem değişikliği önerilerine, kayıtdışı ve sahte belgeyi önlemek amaçlı yapılabilecek değişiklik önerilerine ve kaçakçılık cezası için yapılabilecek değişiklik önerilerine yer verilmiştir.

1. YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI

1.1. Parasal Cezayı Gerektiren Suçlar

1.1.1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanunu 344 üncü maddesinde hangi fiillerin yalnız parasal cezayı gerektiren vergi ziyaı suçunu oluşturacağını hükme bağlamıştır. 344 üncü maddenin birinci fıkrasında vergi ziyaı suçunun, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılan hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi kaybı ise yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına geleceği anılan kanunun 341 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasında vergi ziyai cezasının, kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde yer alan gecikme faizinin yarısının kayba uğratılan vergi miktarına uygulanması ile bulunan tutarın eklenmesi suretiyle bulunmaktaydı. Vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin bu düzenleme Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış ve Anayasa Mahkemesi 06.01.2005 tarihinde söz konusu düzenlemeyi Anayasa'nın 2 ve 38 inci maddelerine aykırı bularak iptal etmiş, ancak iptal kararının doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür. Anayasa Mahkemesinin bu husustaki kararı 27.10.2005 tarih ve 25979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 8 Mart 2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 2 nci fıkrası değiştirilmiş ve vergi ziyai suçunun cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak yeniden belirlenmiştir. Bu şekilde hesaplanan vergi ziyai cezasından başka kayba uğratılan vergi borcu aslı da gecikme faizi ile birlikte ayrıca failden alınacaktır.

1.1.2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası

Usulsüzlük suçu Vergi Usul Kanununun 351 inci maddesinde vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlük suçları vergi ziyai suçundan farklı bir suç kategorisi oluşturmaktadır. Vergi ziyai suçunda vergi kaybı ögesi bulunduğundan bu suç bir zarar suçu olarak nitelendirilmektedir. Usulsüzlük suçlarında ise henüz bir vergi kaybı meydana gelmemekte, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya çalışmakta, bu durum da hazinenin vergi kaybına uğratılması tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle usulsüzlük suçları tehlike suçu olarak nitelendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu usulsüzlük suçunu, işlenen fiillerin ağırlığına göre birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki dereceye ayırmış, her suç derecesini oluşturan fiilleri tek tek saymış ve bunlara ilişkin cezaları da ayrı ayrı saptamıştır.

1.2. Hürriyeti Bağlayıcılığı Gerektiren Suç ve Cezalar

1.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükme bağlanmıştır. Bu fiiller ana çizgileri ile aşağıdaki şekildedir.

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçek olmayan veya işlemle ilgisiz adlara hesap açmak; hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek,
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,
- 3) Defter kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfaları yerine başka yaprak koymak; sahte belge aslı veya sureti düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- 4) Yetkisiz olarak belge basmak veya bu sahte belgeleri kullanmak.

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yukarıdaki sayılan fiillerden ilk iki grup için onsekiz aydan üç yıla kadar hapis, üçüncü grup için üç yıldan beş yıla kadar hapis, son grup için ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler, belli vergi suçları kendilerine bildirilen mesleki kuruluşlar ve bu kurumların ilgili kişileri, görevleri dolayısıyla yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler; kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Söz konusu yasak bu kimseler görevlerinden ayrılırlar da devam eder. Bu hükme uymayanlar Vergi Usul Kanununun 362 nci maddesi hükmü çerçevesinde Türk Ceza Kanununun 232 inci maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar.

1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrasında, vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanların, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmalarını yasaklamaktadır. Bu yasağa aykırı davrananlar Vergi Usul Kanununun 363 üncü maddesi hükmü çerçevesinde Türk Ceza Kanununun 257 inci maddesi uyarınca cezalandırılırlar.

2. VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamakta, tarh zamanaşımı içerisinde her zaman yapılması mümkün görülmektedir.

Çağdaş vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyanname ile gelirlerini beyan etmelerinin ardından makul sayılabilecek bir süre içerisinde vergi idaresi tarafından beyannameleri kontrol etme, yanlışlık, hata veya kapsam dışı bir gelir bulunması halinde mükellefe müracaat etme, tespit edilen hususlardaki eksiklik ve yanlışlıkları giderme şeklinde uygulamalar bulunmaktadır.

Beyana dayanan sistemlerde, beyannameler üzerinden gerçekleştirilecek vergi denetimlerinin, verilen beyannameler sonrasında belirli bir süre içerisinde gerçekleştirilmesi idarenin sorumluluğunda olduğundan, mükelleflerin denetimlerdeki gecikmeler nedeniyle ortaya çıkacak olan gecikme faizi yükü ile karşı karşıya bırakılmaması gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede, beyannamelerin kabulünün ardından gerek beyannamelerinin içeriğinde bulunan eksiklik ve hataların gerekse gelir idaresi bilgi-sistem altyapısı bünyesinde bulunan bankalar, tapu idareleri, bildirim yükümlülüğünde olan diğer kurum ve kuruluşlar, mükelleflerden mal ve hizmet satın alan veya mükelleflere mal ve hizmet satanlardan elde edilen bilgilerin çapraz kontrollerinin makul bir süre içerisinde yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu şekilde yapılacak olan kontroller ve sorgulamalar sonucunda, ilk etapta belirlenebilecek hata ve eksikliklerin ikmal edilebilmesi imkanına kavuşulacağı, verdikleri beyannamelerin kontrol edildiği algısı çerçevesinde mükellefler nezdinde denetimin önleyici oluşacağı, bu şekilde basit denetimlerin yapılması ile mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları gecikme faizi gibi vergi aslına bağlı ek mali yükler azaltılacağı veya ortadan kaldırılacağı düşünülmektedir.

3. KAYITDIŞILIK VE SAHTE BELGEYİ ÖNLEMeye İLİŞKİN ÖNERİLER

Metal, plastik, lastik, kauçuk, hurda ve atıkları, piyasada toplayıcı olarak tanımlanan kişiler ile vergiden muaf veya basit usulde vergilendirilen esnaf tarafından toplanarak bu alanda işgal eden tacirlere veya imalatçılara satılmaktadır. Hurda emtiayı toplayan sözkonusu kişiler, vergiye tabi olma veya basit usulün hududunu aşarak gerçek usule geçme kaygısıyla, bu emtiaların satışı sırasında belge düzenlemekten veya düzenlenen belgeleri imzalamaktan imtina etmektedir. Hurda emtiayı satın alan tacir bu durumda, alışlarını ya muhtelif adlara düzenledikleri gider pusulalarıyla veya üçüncü kişilerden aldıkları sahte belgelerle tevsik etme yoluna gitmekte ya da bu alışlarını tamamen kayıtdışı bırakmaktadırlar. Birinci aşamada kayda alınmayan emtia sonraki aşamalarda da kayıtsız olarak el değiştirmekte veya birinci aşamada sahte belgeyle kayda alınarak sonraki aşamalarda da bu emtiayı satın alan tacir ve imalatçıları sahte belge kullanıcısı durumuna düşürebilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesine yapılabilecek bir ekleme ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin satın aldıkları ancak belge temin edemedikleri hurda ve/veya sınırları belirlenebilecek diğer emtiayı rayiç bedel üzerinden gün sonunda kendi adlarına düzenleyecekleri gider pusulasına dayanarak, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde tevkifata da tabi tutmak suretiyle kayıtlarına intikal ettirme imkanı getirilmesinin, hurda ve/veya sınırları belirlenebilecek diğer emtianın satın alınan kişilerce daha ilk aşamada kayda alınması ve bundan sonraki aşamalarda el değiştirmelerin kayıtlı olması, bu suretle iyi niyetli tacir ve imalatçıların korunmasının yanısıra kayıtdışılığın en çok görüldüğü sektörlerde belge düzeninin sağlanmasının uygun olacak düşünülmektedir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde elektronik defter ve elektronik belge uygulamalarına ilişkin altyapı çalışmaları tamamlanmış olup bu kapsamda kısmen uygulamaya da geçilmiştir. Mükellefler tarafından düzenlenen belgelerin ve ilgili döneme ait defter kayıtlarının, elektronik ortamda belirli dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığı bilgi-sistem altyapısına yüklemesinin, hem mükelleflerin sağlıklı bir belge düzenine kavuşması hem de mükellefler üzerinde denetim psikolojisinin oluşması çerçevesinde olumlu yönde katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Mükelleflere ait belge basım izinlerinin verilmesinde vergi dairelerinin devre dışı bırakılmasının ardından, münhasıran sahte belge ticaretine dayalı olarak faaliyet göstermek amaçlı mükellefiyet tesislerinde artış gerçekleştiği tespit edilmektedir. Bu şekilde yapılacak bir sistem değişikliği ile mükelleflerin defter ve belge kayıtları üzerinde daha net tespitlerin sağlanabilmesi imkanına kavuşulacak, belge basım izinlerinin sistem üzerinden verilmesi uygulaması ile de belge düzeninde bir düzelme sağlanacağı düşünülmektedir.

Mükelleflerin gerek mal ve hizmet sunduğu gerekse mal ve hizmet satın aldığı kişileri belirli sınırlamalar çerçevesinde kontrol edebilmek imkanına kavuştuğunda, iyi niyetli olarak faaliyette bulunmasına karşın sahte belge yönünden kullanıcı durumunda kalmalarının da önüne geçilebileceği düşünülmektedir.

4. KAÇAKÇILIK CEZASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde hükme bağlanan fiillerin işlenmesi halinde mükellefler adına ziyaa uğratılan verginin üç katı kadar vergi ziyası cezası uygulanmakta, ayrıca vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi suçu-kaçakçılık raporları ile haklarında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunmaktadır. Yürürlükteki mevzuatımız çerçevesinde 359 uncu maddede yer alan fiillerin işlenmesine yönelik olarak fiillerin kasıt veya ihmal ile işlenmesi şeklinde değerlendirme yapma imkanı bulunmamaktadır. 4369 Sayılı Kanun ile anılan maddenin değişiklik yapılmadan önceki halinde, işlenen fiilin ağırlığına ve işleniş şekli ile bağlantılı olarak mükellefler adına kademeli bir şekilde öngörülen kusur, ağır kusur ve

kaçakçılık cezaları uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ceza hukukunun genel prensipleri çerçevesinde suçun manevi unsurunu oluşturan fiilin kasıt ile işlenmesi veya ihmâl ile işlenmesi durumlarında uygulanacak olan cezalar farklılaşmaktadır. Bu çerçevede, 359 uncu maddede yapılabilecek bir değişiklikle suçun unsurlarının değerlendirmeye tabi tutulması, sahte belge düzenleme ve/veya kullanma fiillerinin işlenişindeki bilerek veya bilmeyerek düzenleme/kullanma amaçlarının net olarak belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Bunun sağlanması durumunda, mal ve hizmet satınaldığı mükelleflerin sahte belge yönünden durumlarını tespit etme imkanı olmayan ve iyi niyetli olarak davranan mükelleflerin, sahte belge kullanıcısı olma yönünden cezalandırılmalarında farklılaşma sağlanabilecektir.

Yürürlükte uygulamada Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde hükme bağlanan fiillerin işlenmesi halinde mükellefler adına ziyaa uğratılan verginin üç katı kadar vergi ziyayı cezası uygulanmakta, ayrıca eşzamanlı olarak haklarında vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi suçu-kaçakçılık raporları ile Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunmaktadır. Mükellefler, adlarına tarh ve tahakkuk eden vergi aslı ve üç kat vergi ziyayı cezasını ödemeleri durumlarında, bu duruma bağlı olarak çoğu zaman hakkında açılan davalar sonucunda beraat etmektedirler. Yapılabilecek düzenleme ile iki aşamadan oluşan bir sistem getirilmesinin uygun olabileceği düşünülmektedir. Oluşturulacak yapıda -mükellefin suç işleme iradesinin sınırları da belirlenmek ve dikkate alınmak koşuluyla- iki farklı suç tanımlanması, belirlenen fiil ve eylemlerin işlenmesi nedeniyle tahakkuk edecek vergi aslı ve vergi ziyayı cezasının ödenmesi şartına bağlı olarak mükellef hakkında ayrıca suç duyurusunda bulunulmaması, tahakkuk edecek vergi ve vergi ziyayı cezasının süresinde ödenmemesi ve kötü niyetle hareket edilmesi durumunda ise mükellef hakkında suç duyurusunda bulunulmasının uygun olabileceği düşünülmektedir. Bu durumda iyi niyetli olduğu düşünülen mükelleflerin kaçakçılık suçu nedeniyle adli yargıda yargılanmalarının önüne geçilebilecek, fiilin işlenmesinde mükellefin kasıt veya ihmâl durumları da değerlendirilmiş olabilecektir.

Diğer taraftan, nezdinde yapılan incelemeler sonucunda sahte belge kullanma ve/veya düzenleme yönünden adlarına üç kat vergi ziyayı düzenlenen ve haklarında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunan mükelleflerin, vergi ziyayı cezasına dava açamaması ve vergi ziyayı cezasının kesinleşmesi durumunda, daha sonradan adli mahkemelerde görülen davalarında da suçun oluşmaması gerekçesiyle beraat etmeleri halinde, kesinleşen üç kat vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına ve/veya düzeltilmesine ilişkin bir müessese Vergi Usul Kanununda yer almamaktadır. Mahkemeler tarafından verilen suçun oluşmadığı kararına karşı mükellef üç kat vergi ziyayı cezasına muhatap olmaktadır. Yapılabilecek düzenleme ile haklarında açılan vergi suçu davalarında suçun oluşmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilen mükellefler adına düzenlenen vergi ziyayı cezasının da kaldırılabilme imkanının sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

SONUÇ

Anayasa'nın 73 üncü maddesi çerçevesinde vergi, mali gücü ölçüsünde tüm vatandaşların katılmak durumunda olduğu Anayasal bir mükellefiyettir. Bu nedenle vergisel anlamda mükellefiyetlerin yerine getirilmemesi ve verginin eksik ödenmesine neden olunacak şekilde fiil ve davranışlarda bulunulması, mağduru kamu olan bir suç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamdaki suçların önlenbilmesinin, suçu yaratan ekonomik ve toplumsal nedenlerin ortadan kaldırılmasına ve idarenin denetim işlevinin etkinliğine bağlı olduğu kadar, yasal olarak suç sayılan fiillerin etkin ve adil bir şekilde saptanmasına ve failerin bu ilkeler çerçevesinde cezalandırılmasına da bağlı olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan, cezaların ve bunun caydırıcı niteliğinin, aynı zamanda yaptırım niteliğini de aşmaması, müteşebbislerin girişimciliklerini de engellemeyecek boyutlarda olması gerektiği düşünülmektedir.