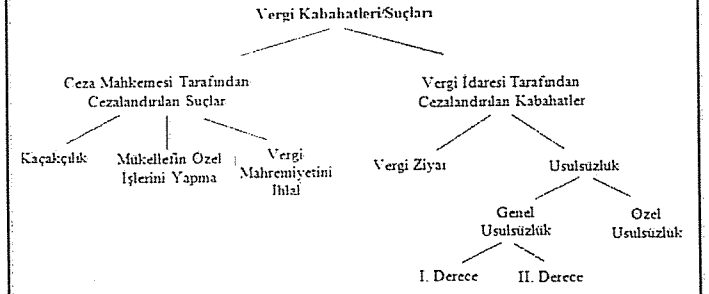
6. BÖLÜM: VERGİ SUÇ, KABAHAT ve CEZALARI

Dr. M. Burak BULUTTEKİN
Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi



Vergi Kabahat ve Suçlarına İlişkin İlkeler

a) Anayasal ilkeler
b) VUK, Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri
c) Suç ile kabahat ayrımı
d) Vergi Ceza Hukuku'nun Genel Ceza Hukuku kurallarına uyumu

a) Anayasal İlkeler

- **AY m. 38**: "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez* (f. 1). *Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz* (f. 4). *Ceza sorumluluğu şahsîdir* (f. 6)."
- Suçların Kanuniliği
- Cezaların Kanuniliği
- Masumiyet Karinesi
- Cezaların Şahsiliği
- Anayasal ilkeler vergi suçları açısından geçerlidir

b) VUK, Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu Hükümleri

- 213 sayılı **VUK**: m. 331-350 (cezalarla ilgili genel hükümler), m. 351-358 (usulsüzlük) ve m. 359-376 (suç ve cezalar)
- 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu (**TCK**): m. 257 (görevi kötüye kullanma suçu) ve m. 239 (ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması)
- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (**KK**): m. 2 (tanım) ve m. 4 (kanunilik ilkesi)

5

c) Suç ile Kabahat Ayrımı

Suç	Kabahat
Adli Yargı	Vergi İdaresi
Sicile işler	Sicile işlemez
Hapis ve adli para cezası	İdari para cezası ve tedbirler (disiplin, kapatma vb.)
Kural olarak kasıt aranır	Kasıt ve taksirle işlenebilir

6

c) Vergi Ceza Hukuku'nun Genel Ceza Hukuku Kurallarına Uyumu

- Kaçakçılık suçu için;
  - Vergi Hukuku'nda kasıt ve taksir aranmaz;
  - Ceza Hukuku'nda kural olarak kasıt aranır
- Kesilen cezaya karşı davalar farklı mahkemelerde açılır:
  - Vergi Mahkemesi
  - Asliye Ceza Mahkemesi
- Vergi Hukuku'nda uzlaşma, tekerrür, tecil var
- KK genel kanun; VUK özel kanun

7

Ceza Hukuku'na Göre Suç

Maddi Unsur	Manevi Unsur	Kanuni Unsur
Bir fiilin varlığı	Kast veya taksirin varlığı	Kanun maddesinin varlığı

- **'Non bis in idem' ilkesi**: Tek eylem (fiil) yüzünden iki kez cezalandırma yapılamaz
- 1 yıl ve daha az süreli hapis cezaları, para cezasına çevrilebilir (TCK m. 49-50)

8

VERGİ SUÇLARI

- Kamu düzenini bozma özelliği var
- Para cezası ve hürriyeti kısıtlayıcı cezalar uygulanabilir
- Ceza mahkemelerinde yargılaması yapılır

Üçe ayrılır:

1. **KAÇAKÇILIK SUÇU**
2. **VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU**
3. **MÜKELLEFİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU**

1. Kaçakçılık Suçu

- VUK m. 359
- Kasıt unsuru aranmaz
- Vergi ziyaının varlığı şart değil
- Tarh öncesi veya sonrası tespit edilebilir
- Vergi müfettişleri ve vergi incelemesine yetkili olanlar durumu Cumhuriyet Savcılığı'na bildirir,
- Dava, Asliye Ceza Mahkemesi'nde görülür

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

SUÇA KONU EYLEM	CEZANIN SÜRESİ
VUK, 359/a **(hesap ve muhasebe hileleri, çift defter kullanma, belgeleri tahrif veya gizleme, yanıltıcı belge düzenleme)**	18 aydan 3 yıla kadar hapis
VUK, 359/c **(belgeleri anlaşması olmayan matbaada basanlar ve kullananlar)**	2 yıldan 5 yıla kadar hapis
VUK, 359/b **(defter ve belgeleri yok edenler, sahte düzenleyen, naylon fatura düzenleme ve kullanma)**	3 yıldan 5 yıla kadar hapis

- Hapis cezası paraya çevrilmez
- 2 yıla kadar verilen hapis cezası ertelenebilir

Kaçakçılık Cezasına İlave Olarak Vergi Ziyaı Cezasının Da Uygulanması

- VUK m. 359/son
- Hapis Cezası ile Vergi Ziyaı Cezası birlikte uygulanır
- Vergi ziyaı cezası, normal vergi ziyaı cezasının **3 katı** tutarında kesilir
- Vergi kaçakçılığı suçunu ihbar eden muhbire, tahakkuk edecek vergi ve ceza toplamı üzerinden %10 ikramiye verilir

SORU: Aşağıdakilerden hangisi kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil değildir?
a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma
b) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme
c) Satış yapmasına rağmen fiş veya fatura düzenlememe
d) Belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleme
e) Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basma

SORU: Aşağıdakilerden hangisi kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil değildir?
a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma
b) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme
c) Satış yapmasına rağmen fiş veya fatura düzenlememe
d) Belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleme
e) Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basma

2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

- VUK m. 5
- **Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler**: Vergi memurları, Vergi yargısında görevliler, Vergi komisyon üyeleri ve Bilirkişiler
- Görevlerinde öğrendikleri, mükelleflere ait şahıs, hesap, iş, servet ve mesleklerine ilişkin sırları açıklayamazlar, yarara kullanamazlar
- **1 yıl ile 7 yıl arasında değişen hapis cezası** (TCK m. 239)
- Resmi işlemler istisnadır (Ör: Maliye Bakanlığı, soruşturmada, bankalara)

3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

- **VUK m. 6:** "*Vergi İşlemleri ve İncelemelerinde Görevli olanlar, Vergi Yargı Kuruluşlarında Görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik her türlü özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.*"
- Görevi kötüye kullanma suçu: **6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası** (VUK m. 363, TCK m. 257)

VERGİ KABAHATLERİ

Üçe ayrılır:

1. **VERGİ ZİYAI**
2. **GENEL USULSÜZLÜK**
   - **a) 1. Derece Genel Usulsüzlük**
   - **b) 2. Derece Genel Usulsüzlük**
3. **ÖZEL USULSÜZLÜK**

- Kabahatlerle ilgili olarak hapis cezası verilmez

1. Vergi Ziyaı

- **VUK m. 341**: *"Mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir."*

- Vergi Ödevlerine Uyulmaması, bir verginin **ödenmemesi** veya **eksik ödenmesi** sonucunu doğuruyorsa (idarenin zararı var)
- Ör: Beyanname Vermeme, Eksik Beyanda Bulunma, Stopajları Zamanında bildirmeme
- Tarh döneminden **sonra** tespit edilir (usulsüzlükten farkı)
- Kasıt aranmaz
- Ziyaa uğratılan verginin 1 katı **para cezası** uygulanır
  - Kaçakçılık suçunda 3 katı (ör: sahte belge kullanma)
  - Verilmeyen beyanname, vergi incelemesi başlamadan verilirse, yarısı

2. Genel Usulsüzlük

- VUK m. 352
- **Konusu**: Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması
- Beyanname vermeme, defter tutmama, defter tasdik ettirmeme, işe başlamayı bildirmeme, vergi karnesi kullanmama
- Tarh döneminden **önce veya sonra** ortaya çıkabilir
- VUK'nun ekinde yer alan cetvele göre cezalandırılır
- Re'sen takdir edilirse, cezalar iki kat uygulanır

a) 1. Derece Genel Usulsüzlük

- Vergi ve harç **beyannamelerinin** zamanında verilmemesi,
- Zorunlu defterlerin **tutulmaması**
- **Kayıt** nizamına uyulmaması
- Defter kayıtlarının belgelerin **noksan, usulsüz veya karışık** olması
- **İşe başlamanın** zamanında bildirilmemesi
- Zorunlu defterlerin süresinde **tasdik** ettirilmemesi

b) 2. Derece Genel Usulsüzlük

- İşe başlama **dışındaki** bildirmelerin zamanında yapılmamış olması
- Vergi **karnesinin** süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması
- Tasdiki mecburi olan defterlerin tasdik işleminin süresinin sonundan başlayarak 1 ay içinde yaptırılmış olması
- Bazı evrak ve belgelerin şekil ve **içeriğe** uygun olmaması
- Bazı evrak ve belgelerin **bulunmaması** veya ibraz edilmemesi

3. Özel Usulsüzlük

- Vergileme sürecinin sağlıklı işlemesiyle ilgili hususlar
- **Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun** verilmemesi (**ceza**: tutarın %10'u ve 210 TL), defterleri ve vergi levhasını işyerinde **bulundurmama**, bilgi vermeme (**ceza**: 1,79 TL ile 5.000 TL arası) ve nihai tüketicinin **belge almaması** (**ceza**: 42 TL)
- Cezaları, genel usulsüzlük cezalarına göre daha ağır

SORU: Vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemiş olması durumunda hangi suçlar/kabahatler oluşabilir?
a) Kaçakçılık ve usulsüzlük
b) Kaçakçılık ve vergi ziyaı
c) Vergi ziyaı ve usulsüzlük
d) Kaçakçılık ve vergi mahremiyetini ihlal
e) Vergi ziyaı ve özel usulsüzlük

SORU: Vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemiş olması durumunda hangi suçlar/kabahatler oluşabilir?
a) Kaçakçılık ve usulsuzlük
b) Kaçakçılık ve vergi ziyaı
c) Vergi ziyaı ve usulsuzluk
d) Kaçakçılık ve vergi mahremiyetini ihlal
e) Vergi ziyaı ve ozel usulsuzluk

SORU: I. Verginin tarh ettirilmemesi
II. Beyanname vermeme, defter tutmama
III. Verginin eksik tarh ettirilmesi
IV. Fatura, fiş alınmaması
Yukarıdaki ifadeler, hangi kabahatler grubuna girer?

	Vergi Ziyaı	Genel Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük
a)	1-4	2-1	3-4
b)	3-4	1-4	3-2
c)	2-4	1-4	3-1
d)	1-3	2	4
e)	1-2	1-2	4

25

SORU: I. Verginin tarh ettirilmemesi
II. Beyanname vermeme, defter tutmama
III. Verginin eksik tarh ettirilmesi
IV. Fatura, fiş alınmaması
Yukarıdaki ifadeler, hangi kabahatler grubuna girer?

	Vergi Ziyaı	Genel Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük
a)	1-4	2-1	3-4
b)	3-4	1-4	3-2
c)	2-4	1-4	3-1
(d)	1-3	2	4
e)	1-2	1-2	4

26

OLAY 1: Avukat Okan, kendi bürosunu açarak serbest meslek faaliyetine başlamış ve 2015 yılında elde ettiği gelirlerle ilgili olarak 2016 yılı Mart ayında vermesi gereken gelir vergisi beyannamesini vermemiştir.
a) Okan bu hareketi ile hangi vergi kabahati ve/veya suçunu işlemiştir?
b) Okan nasıl cezalandırılacaktır?

27

OLAY 1: Avukat Okan, kendi bürosunu açarak serbest meslek faaliyetine başlamış ve 2015 yılında elde ettiği gelirlerle ilgili olarak 2016 yılı Mart ayında vermesi gereken gelir vergisi beyannamesini vermemiştir.
a) Okan bu hareketi ile hangi vergi kabahati ve/veya suçunu işlemiştir?
b) Okan nasıl cezalandırılacaktır?

a) Vergi beyannamesini vermeme, VUK'm. 352 uyarınca 1.derece genel usulsüzlük kabahatine yol açar. Ayrıca bu sürede kazanç elde ettiğinden hareketle, beyannamenin verilmemesi vergi ziyaını da oluşturmuştur. Olayda Okan hem 1.derece genel usulsüzlük ve hem de vergi ziyaı kabahatlerini işlemiştir.

b) Tek bir vergi ile vergi ziyaı ve genel usulsüzlük kabahatlerini birlikte işlenmesi durumu vardır. Bunlara ilişkin olarak, sadece miktar itibariyle en ağır olan ceza verilecektir.

28

Cezalarla İlgili Ortak Kurallar

1. Cezanın **kesilmediği veya azaldığı** durumlar
   - a) Pişmanlık
   - b) Yanılma, mücbir neden
   - c) Uzlaşma
   - d) Cezalarda indirim
   - e) Zamanaşımı
2. Cezanın **arttırıldığı** durum: Tekerrür
3. Kaçakçılık suçuna **iştirak** edenlerin cezalandırılması
4. **İçtima** durumunda vergi cezası uygulaması

a) Pişmanlık

- Yasaya aykırı hareketlerini **bildiren mükellefe**, Vergi Ziyaı ve Kaçakçılık Cezası kesilmez
- Pişmanlıktan yararlanan mükellef, para cezası ve hapis cezasından kurtulur
- Pişmanlık dilekçesi, idarenin incelemesinden veya suçu öğrenmesinden önce verilmeli
- 15 gün içinde eksik bildirilen gelirlerin beyannamesinin verilerek vergi ve gecikme zammının ödenmesi gerekir
- Emlak Vergisi'nde uygulanmaz

b) Yanılma, Mücbir Neden

- VUK m. 369, m. 13
- Bu durumlarda vergi suçu oluşmaz ve vergi cezası kesilmez
- **Yanılma:** Yetkili makamların yanlış izahat verilmiş olması veya içtihat değiştirme
- **Mücbir Nedenler**: mükellefin ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, su basması gibi mükellefiyetlerini yerine getirmesine engel olan sebepler

c) Uzlaşma (VUK m. 376 ek)

d) Cezalarda İndirim

- VUK m. 376
- Ceza, dava konusu yapılmamış olmalı
- Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvurulmalı
- Vergi farkı ve indirim sonrası cezasını ödeyeceğini bildirmeli
- Uzlaşma ile cezada indirimden birlikte yararlanılamaz
- Vergi ziyaı cezasının **yarısı**,
- Usulsüzlük veya Özel usulsüzlük cezasının ise **üçte biri** indirilir

e) Zamanaşımı

- Vergi aslı ve vergi cezaları zamanaşımına uğrar
- Tahakkuk Zamanaşımı
  - Vergi Ziyaı ve Özel Usulsüzlükte **5 yıl** (Verginin doğduğu yılı izleyen yıl)
  - Genel Usulsüzlükte **2 yıldır** (Usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yıl)
- Tahsil zamanaşımı **5 yıldır**
- Hapis cezası verilen Kaçakçılık Suçunda **8 yıldır**

Cezanın Arttırıldığı Durum: Tekerrür

- Vergi Ziyaı Suçu **5 Yıl**, Usulsüzlük Suçu **2 Yıl içinde tekrarlanırsa,**
- Vergi Ziyaı Suçu **%50**, Usulsüzlük Suçu **%25 oranında arttırılır**

OLAY 2: Matbaacı Cengiz, 2011 yılında süresinde beyanname vermediği için idare tarafından vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmıştır.
2012 yılında ise defter kayıtlarının eksik olması sebebiyle 1.derece genel usulsüzlük kabahatini işlemiş ve idare tarafından kendisine aynı yıl maktu bir ceza kesilmiştir.
Cengiz, 2015 yılında yine süresinde beyannamesini vermeyerek vergi ziyaına sebep olmuş ve bildirimlerini zamanında yapmadığı için de usulsüzlük kabahatini işlemiştir.
Cengiz, 2015 yılında işlemiş olduğu hukuka aykırı fiiller sebebiyle nasıl cezalandırılacaktır?

OLAY 2: Matbaacı Cengiz, 2011 yılında süresinde beyanname vermediği için idare tarafından vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmıştır.
2012 yılında ise defter kayıtlarının eksik olması sebebiyle 1.derece genel usulsüzlük kabahatini işlemiş ve idare tarafından kendisine aynı yıl maktu bir ceza kesilmiştir.
Cengiz, 2015 yılında yine süresinde beyannamesini vermeyerek vergi ziyaına sebep olmuş ve bildirimlerini zamanında yapmadığı için de usulsüzlük kabahatini işlemiştir.
Cengiz, 2015 yılında işlemiş olduğu hukuka aykırı fiiller sebebiyle nasıl cezalandırılacaktır?

Burada tekerrür hükümlerinin uygulanması gündeme gelecektir. Tekerrür, daha önce kabahat işleyip ceza alan kimsenin, belli bir süre içinde yeniden kabahat işlemesi halinde daha ağır ceza alması sonucunu doğuran bir uygulamadır.
Burada VUK m. 339 uyarınca süreler, vergi ziyaında 5 yıl (%50 arttırılır) ve usulsüzlükte 2 yıl (%25 arttırılır)'dır.
Olayda mükellef Cengiz. ilk vergi ziyaı cezasını 2011 yılında almıştır. İkinci fiilini ise 2015 yılında işlemiştir. Bu süre 5 yıllık sürenin içinde olduğundan, verilecek vergi ziyaı cezası %50 oranında arttırılarak uygulanır.
Usulsüzlükte ilk ceza 2012 yılında kesilmiş, ikincisi ise 2015 yılında kesileceğinden burada 2 yıllık süre aşılmış olur. Dolayısıyla usulsüzlüğe ilişkin tekerrür hükümleri uygulanmaz. Ancak yeni usulsüzlük için ceza kesilir.

Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlerin Cezalandırılması

- VUK m. 359
- İştirak edenlere **asli fail gibi** ceza verilir (TCK m. 37, 41)
- 'Maddi menfaat gözetmeksizin' iştirak edenlere, cezanın yarısı verilir
- Vergi ziyaı ve Kaçakçılık birlikte işlenmişse, Hapis Cezası ve Vergi Ziyaı Cezası (1 kat) uygulanır

İçtima Durumunda Vergi Cezası Uygulaması

Tek Bir Fiil ile **Aynı** Vergi Açısından **İki Kabahat** İşlenmesi	**Ör:** Süresi geçtiği halde ticari kazanç beyannamesi verilmemesi ve de vergi ziyaının doğması; (Vergi ziyai ve I.derecede usulsüzlük var) En ağır olan uygulanır İstisna: özel usulsüzlük ve vergi ziyaından iki ceza kesilir
Tek Bir Fiil ile **Aynı** Vergi Açısından **Hem Suç Hem Kabahat** İşlenmesi	**Ör:** Sahte belge kullanılması; (Kaçakçılık suçu ve vergi ziyaı kabahati var) Kaçakçilik ve vergi ziyaından cezalandırılır
Tek Bir Fiil ile **Farklı** Vergilere Ait **Kabahat** İşlenmesi	**Ör:** Faturaların deftere işlenmemesi; (Gelir vergisi ve KDV için vergi ziyaı var) Her vergi için ayrı ayrı vergi ziyaından cezalandırılır
Birden Fazla Fiille, **Birden Fazla Kabahat** İşlenmesi	**Ör:** Hem gelir vergisi beyannamesi verilmemesi ve hem de defterin tutulmaması; Her iki eylemden dolayı hem vergi ziyaı ve hem de genel usulsüzlükten ayrı ayrı cezalandırılır

Teşekkür ederim.

Dr. M. Burak BULUTTEKİN
Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi