

## VERGİ ZİYAI SUÇU ve CEZASI

Doç.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI\*

### GİRİŞ

Çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369<sup>1</sup> sayılı kanun, vergi suç ve cezalarında da önemli derecede değişiklik yapmıştır. “Vergi reformu” olarak adlandırılan bu değişiklikte, “Vergi Ziyai Suçu”adıyla yeni bir suç getirilmiştir.

Vergi ziyai suçunda, daha önceki vergi kaybına neden olan suçların aksine, suç fiillerine yer vermeksizin, doğrudan suçun neticesi olan, vergi ziyaidan hareketle düzenleme yapılmıştır. Bu yaklaşım esas alınarak vergi ziyai suçu ve cezası inceleme konusu yapılacaktır. Yeni yaklaşımın amacı ve vergi ceza hukukundaki önemi yanında, suçun unsurlarına yer verilecektir.

### I. VERGİ ZİYAI SUÇU KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI

4369 sayılı kanunla getirilen vergi ziyai suçu, adından da anlaşılacağı gibi, devleti vergi kaybına uğratan fiiller için öngörülmüş bir suç çeşididir. Değişiklik öncesi kasten vergi ziyasına neden olma fiiliyle işlenen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Suçun ismi, neticesinden gelmektedir. Bu bağlamda vergi suçları, vergi ziyai suçu ve vergi ziyai tehlikesi içeren diğer suçlar şeklinde de ayrılabilir.

Vergi ziyai suçu kanunda şöyle tanımlanmıştır: “Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341’inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” (VUK md 344/I)

Tanımdan hareketle vergi ziyai suçunu, şu unsurlara ayırabiliriz:

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.Fakültesi, Maliye Bölümü.

<sup>1</sup> 4369 sayılı (çeşitli)Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG, T:29.7.1998, No: Mük.23417

i. Vergi ziyayı suçu vergi mükellefi veya sorumlular tarafından işlenebilir. Bu özelliği ile vergi ziyayı suçu, doğrudan doğruya vergi suçları içerisinde yer alır.<sup>2</sup>

ii. Vergi ziyayı suçunda, suç fiillerine yer verilmemiştir.

iii. Vergi ziyayı suçunun, neticesi 341'inci maddedeki şekli ile vergi ziyayıdır.

## II. VERGİ ZİYAYI SUÇUNUN VERGİ CEZA HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ

Mükellefler tarafından işlenen vergi suçlarının temelinde yatan neden; vereceği verginin kendinde kalmasını isteme düşüncesidir. Bu aynı zamanda devletin de vergi kaybına uğramasıdır. Devletin planladığı vergi gelirlerine ulaşabilmesi, vergi kaybına neden olan fiilleri cezalandırmak suretiyle hem ekonomik kaybı gidermek; hem de diğer kişiler için ibret verici olmalıdır. İşte bu yaptırımın adı, vergi ziyayı cezasıdır.

Değişiklik öncesi vergi ziyayına neden olan fiiller, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında ve 6 ayrı madde de düzenlenmiş idi. Ayrıca, suç fiillerinin sayılma isteği, çok sayıda fiili kapsayamadığı için, kaçakçılık ve ağır kusur dışında çoğu kez kusur cezası ile cezalandırma sonucunu doğuruyordu. Vergi ziyayı suçu ile, suç fiillerinin sayılmasından vazgeçilerek, vergi ziyayına neden olan her fiil, vergi ziyayı suçu olarak kabul edilmektedir. Diğer suçlar nedeniyle ceza kesilmiş olsa bile, vergi ziyayının tespiti halinde vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Değişiklik öncesi, matrah farkına göre, farklı farklı vergi cezaları ortaya çıkmakta idi.<sup>3</sup> Bu yaklaşım, suç çeşitlerinin matrah farkına göre belirlenmesi ve suçların nitelenmesinde problemler

---

<sup>2</sup> Doğrudan doğruya vergi suçu, vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun ve kimi zamanda yardımcılarının kendilerine ilişkin vergileme işlemleri dolayısıyla, yasalara uymamadan doğan suçları belirtmek için kullanılmaktadır. M. Kamil MUTLUER, *Vergi Ceza Hukuku*, EİTİA Yay: No: 214, EİTİA Basımevi, Eskişehir, 1979, s. 59.

<sup>3</sup> Mehmet ŞİRİN, "Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, S: 206, Ekim 1998, s. 5.

oluşturmakta idi. Bunun izahı da yapılamıyordu. Bu değişimle, bu ikilemden kurtarılmıştır.

Yeni düzenleme ile, vergi ziyasına neden olan suçların cezasında karmaşa önlenmiş, daha basit bir suç modeli getirilmiştir.<sup>4</sup>

Vergi ziyayı suçtu vergi suçları içinde önemli bir yere sahiptir. Vergi, ekonomik bir olay olması nedeniyle vergi ziyasına karşı kesilecek cezanın para cezası olması sistemi daha anlaşılır hale getirmiştir. Vergi ziyayı varsa, fiiline ve suç failinin niyetine bakılmaksızın ekonomik cezanın kesilmesidir. Ancak; suç mükellefin hileli fiilleri sonucu oluşmuş ise, doğal olarak kamu düzeninin bozulmaması ve yaptırımın daha iyi uygulanabilmesi için hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verilmiştir.

Vergi ziyayı varsa, başkaca bir araştırmaya gerek duyulmaksızın, en az ziyaa uğratılan vergi kadar para cezası kesilecektir. Ayrıca gecikme faizi ile bunun desteklenmiş olması, cezanın da enflasyona karşı korunması sonucu doğmuştur.<sup>5</sup>

### III. VERGİ ZİYAI SÜÇÜNÜN ANALİTİK YAPISI

Vergi ziyayı suçunun analitik yapısı incelenirken, genel suç teorisinden hareket edilerek, suçun ne olduğu, suçun nasıl doğduğu ve nasıl sona erdiği ele alınacaktır. O halde, bir fiili “suç” olarak tanımlayabilmek için, suçtu oluşturan unsurlara yer verilecektir. Buna “suçun genel unsurları teorisi”<sup>6</sup> adı verilmektedir.

Suçun genel unsurları teorisi, bir fiili suç haline sokan, onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran hususların neler olduğunu ortaya koyar.<sup>7</sup> Unsur, ön-şart, cezalandırılabilme şartları ve kovuşturma şartlarından farklıdır. Sayılan bu şartların oluşmaması halinde

---

<sup>4</sup> *Vergi Reformu-Eski Kanun- Yeni Kanun-Gerekçe*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ümit Yayıncılık Ltd.Şti, Ankara, 1998, s. 55.

<sup>5</sup> *Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998, s.65.

<sup>6</sup> Sulhi DÖNMEZER, Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, C .I, B.5,İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay No: 422, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll Şti, İstanbul, 1973, s. 323.

<sup>7</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 323.

cezalandırma yapılamasa da, fiil suç olarak kalır. Unsurların bulunmaması halinde ise, işlenen fiile suç adı verilemez.<sup>8</sup>

Vergi ziyayı suçunu analiz ederken, fiili suç haline getiren unsurlar üzerinde durulacaktır. Unsurlara değinirken, vergi ziyayı suçunun, idari bir ceza olduğunu gözden uzak tutmamak gerekir. Genel ceza hukukunda unsur kavramını oluşturabilmek daha kolay olmaktadır. Vergi suçlarında unsurları yerli yerine oturamamanın bir nedeni de, vergi suçlarının bir kısmı idari ceza, bir kısmının kamusal ceza niteliğinde olması ve cezalardan beklenen amacın, fiili cezalandırma yanında devletin vergi kaybının da giderilmesi amaçlanmaktadır.

Şimdi, suçun genel unsurlarına göre, vergi ziyayı suçunu unsurlarına ayırarak inceleyelim.

#### A) KANUNİ UNSUR

Suçlarda kanuni unsur, ceza hukukunun asıl kaynakları içinde yer alan bir normdaki tarife uygun fiilin olmasını ifade eder.

Vergi ceza hukukunda, suç koyma, kaldırma ve değişiklik yapabilme yetkisi kanunlarla kullanılabilir. Bu Anayasanın 38'inci maddesinin de gerekir. Buna, vergi ceza hukukunun kaynağı adı verilir. Ancak, kanuni unsur denilince, işlenen suç fiilinin kaynaktaki tarife uygun olup olmadığı araştırılır.<sup>9</sup>

Vergi ziyayı suçuna, kanuni unsurun ilk şartı olan, kaynak değerine sahip bir normda yer almasına bakıldığında, Vergi Usul Kanununu görürüz. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle 344'üncü maddesi vergi ziyayı suçunu düzenlemektedir.

İkinci şart, fiilin bu tarife uygun olması açısından incelenmesidir. Fiilin tarife uygun olması açısından suçlar iki başlık altında incelenebilir. Bunlar “bağlı hareketli suçlar” ve “serbest hareketli suçlar”dır.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 326.

<sup>9</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 387.

<sup>10</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 388.

Bağlı hareketli suçlar, kanunlardaki tarif; ancak, belirli bir hareketle ihlal edilebilir. Buna hareketlerin tipikliği adı da verilir.<sup>11</sup>

Serbest hareketli suçlar, kanunlarda sadece neticesi gösterilmekle yetinilen suçlardır. Bu suçlarda, kanun sadece suçun neticesini göstermekle yetinir. Neticenin ne tür bir fiille gerçekleşmiş olması fark etmez. Vergi ziyayı suçu bu bağlamda serbest hareketli suçlara örnek teşkil eder.

## B) MADDİ UNSUR

Maddi unsur, dış alemde değişiklik yapmaya yönelik, kanuni tarife uygun müspet veya menfi harekettir.<sup>12</sup> Ortada maddi bir hareket bulunmadıkça, suç failinin düşün dünyasındaki suç işleme arzusu, suç olarak kabul edilip cezalandırılmaz. Ancak, toplum için tehlike oluşturacak, eylem öncesi işbirliğini, maddi bir fiille ortaya çıkmasa bile kanunların cezalandırdığı görülmüştür. Örneğin, suç işlemek için örgüt kurma gibi,

Maddi fiil, hareket, netice ve nedensellik bağından oluşur.<sup>13</sup>

### 1. Hareket

Hareket, insan iradesinin sinir sistemi aracılığı ile adalelere ve organlara yaptırdığı işlerdir. Hareket, yapma veya yapmama fiilleri şeklinde olabilir. Ceza hukukunun önem verdiği hareket, kanunun suç saydığı neticeyi meydana getiren harekettir.

Vergi ziyayı suçunda, kanunda hareketlere yer verilmemiştir. Bu nedenle vergi ziyayı suçu, serbest hareketli suçlar içerisinde yer alır.

Vergi ziyayı suçunda, hareket yapma fiili şeklinde olabilir. Örneğin, matrahın eksik bildirilmesi gibi. Hareket yapmama şeklinde de olabilir. Beyanname vermeme gibi.

---

<sup>11</sup> Faruk EREM, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, C. I, B. 14, Seçkin Yayınevi, Kardelen Ofset, Ankara, 1995, s. 274.

<sup>12</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 392.

<sup>13</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 399.

## 2. Netice

Netice, kendisine bağı hukuki neticeler bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilen veya engel olmamak suretiyle oluşturulan dış alemdeki değişikliklerdir.<sup>14</sup> Vergi ziyayı suçunun neticesi, vergi ziyayıdır.

Vergi ziyayı, 344'üncü maddede açıkça belirtildiği gibi, 341'inci maddedeki hallerle vergi ziyana neden olunmasıdır. Vergi ziyayı 341'inci maddede şöyle düzenlenmiştir:

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez.”

Kanundaki ifadeleri sadeleştirecek şöyle bir tanım verebiliriz: Vergi ziyayı, vergi mükellefi veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi suretiyle, verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya haksız yere vergi iadesinden yararlanılmasıdır.<sup>15</sup>

Tanımdan hareketle vergi ziyayının unsurları şunlardır:

a) Vergi Ziyayı, Vergi Mükellefi veya Vergi Sorumlusunun Hareketlerinden Doğar.

Bu vergi ziyayının en tabi bulunması gereken unsurudur. Çünkü Anayasanın 73'üncü maddesinde ifade edilen “vergi ödevi”, “herkes” kapsamı içinde bulunan gerçek veya tüzel kişi mükellefleri kapsar. Bu

---

<sup>14</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 408.

<sup>15</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:5, Pınar Ofset Matbaacılık Ltd.Şti, Afyon, 1996, s. 259.

kapsam içerisinde yer alan mükellefler ve vergi sorumluları, ödevlerini yerine getirmemek suretiyle vergi ziyana neden olurlar.

#### b) Vergi Ziyayı, Mükellef veya Sorumlunun Ödevlerini Yerine Getirmemesi Sonucu Meydana Gelir

Ödevlerin yerine getirilmesi hususunda kanun koyucu “mükellef” tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağını kabul etmiştir. (VUK md 8/1v). Teorik olarak birbirinden farklı iki kavram olmalarına karşın, yerine getirilmesi gereken ödevler itibariyle bir farklılık olmamaktadır.

Vergi mükellefinin ödevleri, maddi ve şekli olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Maddi vergi yükümlülüğü, verginin mükellef veya sorumlu tarafından para olarak ve makbuz karşılığı vergi dairesine ödenmesidir<sup>16</sup>.

Şekli yükümlülükleri ise şunlardır. Bildirmeler, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama ve gösterme, elektronik cihaz kullanma, beyanname verme, bilgi verme ve inceleme elamanına yardımcı olmaktır.<sup>17</sup>

#### c) Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesinin Sonucu Olarak Verginin Zamanında Tahakkuk Etmemesi veya Eksik Tahakkuk Etmesi Meydana Gelir

Vergi ödevlerini, kanunda öngörülen süreler içerisinde yerine getirildiği zaman, usulüne uygun olarak yerine getirilmiş kabul edilir. Nasıl kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilmemesi, vatandaşların devletten beklentilerini artırmakta ise; zamanında yerine getirilmemiş ödevler de yerine getirilmemiş olarak kabul edilir.

Ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, verginin geç tahakkuk etmesine veya verginin eksik tahakkuk etmesine neden olması gerekir.

---

<sup>16</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1997, s. 151.

<sup>17</sup> Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, B.10, Siyasal Kitapevi, Cem Web Ofset Ltd.Şti, Ankara, 1998, s. 92-96.

Tahakkukunun zamanında yapılmış olması, her vergi açısından kendi kanununda belirtilen süreler içerisinde, vergi beyannamesinin verilmesi ve tahakkuk fişinin kesilmesi veya ihbarname esasına göre yapılması suretiyle tahakkukun gerçekleşmesidir<sup>18</sup>. Böylece vergi ödenecek aşamaya gelmiş olur. Diğer ücretlerde de vergi karnesinin kanunda öngörülen süreler içerisinde vergi dairesine ibraz edilerek verginin tahakkuk ettirilmesidir. Tahakkuk ikmalen re'sen veya idarece tarh için söz konusu ise de, burada söz edilen tarhiyat beyanname verme suretiyle tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Zaten bu tarh yöntemleri, çoğunlukla mükellefin zamanında beyanname vermemesi halinde meydana gelir. Beyanname geç verilse bile, beyanname üzerinden hesaplanan vergi vaktinde ödenmiş ise ziyayı doğmaz<sup>19</sup>.

Vergi ziyasına neden olucu ikinci hal ise, verginin eksik tahakkuk etmesidir. Bu da çoğu kez matrahın eksik bildirilmesi veya haksız indirmelerden yaralanması şeklinde olabilir. Eksik tahakkuk, ikmalen vergi tarhı yoluyla tamamlanır:

#### d) Verginin Haksız Yere Geri Verilmesine Sebepiyet Verilmesi

Vergi ziyayı sadece eksik tahakkuk veya geç tahakkuk şeklinde olmaz. Verginin haksız yere geri verilmesine neden olma da vergi ziyayı olarak kabul edilmektedir. Örneğin, ihraç edilen malların miktar veya niteliğini farklı göstererek haksız yere ihracat istisnasından yararlanmak vergi ziyadır<sup>20</sup>.

#### e) Şahsi, Medeni veya Aile Durumu Hakkında Gerçeğe Aykırı Beyanlar İle Verginin Noksan Tahakkuk Etmesi

Bazı vergilerde kişilerin evli-bekar olması, usul-fürü gibi akrabalık bağları ile sakat veya özürlü olması ödenecek verginin

---

<sup>18</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU, *Vergi Suçları- Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, B. 2, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s.112; 19.02.1990 gün ve VUK. 324460341265014 sayılı ve 10.11.1993 gün ve B. 07. 0. GEL.0.65/48134445970532 nolu Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezalari.

<sup>19</sup> Dn 4 D, 16.11.1990, E: 97/4184, K: 90/3566, Turgut CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti. Ankara, 1995, s. 21.

<sup>20</sup> BAYRAKLI, *Vergi Ceza...*, s.262.



miktarına etki eder. Evli-bekar ve usul-füru ilişkisinde gerçeğe aykırı beyanda bulunmak özellikle Veraset ve İntikal Vergisinde önem arz eder<sup>21</sup>. Miras bırakana yakınlık derecesine göre vergi oranlarında farklılık olabilecektir. Evli olmadığı halde evli gibi gösterilmesi durumunda, daha az vergi tahakkukuna neden olacağı için vergi ziyayı doğacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kişinin sakat olmadığı halde sakat gibi gösterilmesi, bakmakla yükümlü olduğu özürsüz olmadığı halde, özürsüz olarak gösterilmesi şahsi hallerde gerçeğe aykırı beyan da bulunma olacaktır.

### 3. Nedensellik Bağı

Maddi unsurun diğer bir konusu nedensellik bağıdır. Nedensellik bağı, dış alemdeki değişikliğin, bir kişiye atılabilmesi için, bu değişikliğin onun hareketinden doğmuş olması gerekir. Böylece kişi suç faili olarak nitelendirilebilir.

Vergi ziyayı suçunda netice vergi ziyayı olduğuna göre, vergi mükellefi veya sorumlusunun fiili sonucunda bu durumun gerçekleşmiş olması gerekir.

#### C) MANEVİ UNSUR

Manevi unsur, suç failinin suç fiillerini işlerken içerisinde bulunduğu psikolojik durumu izah için kullanılmaktadır. Ceza hukukunda, ilke olarak sorumluluğun temelinde iradilik vardır.<sup>22</sup> Kişi iradesine dayanmayan bir fiilden sorumlu tutulamaz.

Manevi unsur kısaca kusurluluk diye de adlandırılabilir. Ceza hukukunda ilke, sübjektif sorumluluktur. Kanunun açıkça düzenlediği bazı hallerde objektif sorumluluğa da yer verilmiştir.

Sübjektif sorumluluk, kast veya taksirden doğan sorumluluk ile kabahatlerde kusurluluk şeklindedir<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C.III, (Değişir Yapraklı), Savaş Kitapevi, Ankara, 1991, s.3032.

<sup>22</sup> Sulhi DÖNMEZER, Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C.II, B. 8, Kitapevi, İstanbul, 1983, s. 155.

<sup>23</sup> DÖNMEZER-ERMAN, C.II, s. 226.

Vergi ziyayı suçunun manevi unsuru hakkında, kanunun suç fiillerine yer vermemiş olması nedeniyle bir tespitin yapılması oldukça güçtür. Örneğin, beyanname vermeme fiili ile vergi ziyayına neden olan bir mükellefin, bu fiili hangi psikolojik ortamda işlediğinin tespiti oldukça zordur. Böyle bir tespit yapılmassa bile, mücbir sebep ve yanılma dışında işlenen bir suçta mükellefin psikolojik durumu her ne olursa olsun sorumlu tutulması gerekecektir. Ayrıca vergi ziyayı cezasının idari bir ceza olduğu göz önünde tutulursa, kasıt aranmasına gerekte yoktur<sup>24</sup>.

Vergi ziyayı suçu, taksirle işlenebilen bir suçtur. Taksir ne Ceza Kanununda ne de VUK da tanımlanmamıştır. Taksir, failin fiilinden doğan sonucu ve zararı istememesine karşılık, tahmin edilmesi mümkün olan sonucu tahmin etmeksizin, kanun ve nizamla uymama suretiyle neticenin gerçekleşmesine neden olmasıdır<sup>25</sup>. Her ne kadar idarenin vergi mükellefinin kusurunu ispat zorunluluğu olmasa da, vergi ziyayına sebebiyet vermesi nedeniyle cezalandırılması gerekecektir. Vergi ziyayına neden olmadığını ispat etmesi suretiyle kusurluluktan kurtulmasını düşünmek uygun bir yaklaşım değildir<sup>26</sup>. Zaten, vergi ziyayının doğmadığı ispat edilirse, neticenin gerçekleşmemiş olması nedeniyle suç oluşmaz.

Vergi ziyayı suçunda kusurluluğu aramamayı da uygun bulmuyoruz. Çünkü, kusurluluğa etki eden mücbir sebep ve yanılma halinde suç işlenmesi durumunda ceza kesilmemektedir. Çünkü bu iki unsur, kusurluluğa etki eden nedenlerdendir.

Taksir kısaca şu unsurlardan oluşur i. Suç, taksirle işlenebilen bir suç olmalıdır, ii. Hareket iradi olmalıdır. iii. Netice istenmemiş olmalıdır, iv. Hareketle netice arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulmalıdır v. Netice öngörülebilir olmalıdır.

Vergi ziyayı suçunda kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler, mücbir sebep ve yanılmadır. Mücbir sebep, dıştan gelen ve suç failinin

---

<sup>24</sup> Sahir ERMAN, *Vergi Suçları*, İÜ. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 28.

<sup>25</sup> MUTLUER, s. 136.

<sup>26</sup> Karşı görüş için bkz: Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 1993, s. 101.

oluşumunda payı bulunmadığı, katlanması gerekmeyen ve karşı konulamayan etkenlerdir.

Mücbir sebepler VUK da 13'üncü maddede düzenlenmiştir. Bunlar:

- i. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak şekildeki ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- ii. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler.
- iii. Kişinin iradesi dışında meydana gelen kayıplıklar
- iv. Kişinin iradesi dışında defter ve belgelerinin elden çıkmış bulunmasıdır.

Mücbir sebeplerin meydana geldiğinin vesika ile ispat edilmesi gerekir. Toplum tarafından bilinen bir olay ise ispat edilmesine gerek yoktur. Mücbir sebep altında işlenen vergi ziyayı için ceza kesilmez (md . 373).

Kusurluluğa etki eden bir başka nedense, yanılmadır. Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış bilgi vermeleri ile bir hükmün uygulamasında yetkili makamların görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları halinde, buna göre hareket eden mükellefe ceza kesilmez (md. .369).

#### D) HUKUKA AYKIRILIK

Bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için yerine getirilmesi gereken diğer bir unsur da hukuka aykırılık.

Bir fiili, bir kanun maddesinin suç olarak görüp ceza tayin etmesi, o fiilin suç olarak kabul edilmesi için yeterli değildir. Aynı zamanda, hukuk kurallarının bütünlüğü içinde de bu fiilin kabul edilmemesi gerekir. Şayet bir başka hukuk kuralı, yapılan fiili hukuka uygun görürse, o fiil suç olarak kabul edilmez. İşte, bir fiili hukuka uygun olarak gören nedenlere hukuka aykırılık adı verilir.

Vergi ceza hukukunda bazı suç fiilleri için hukuka uygunluk nedenleri öngörülmüşse de, vergi ziyayı suçu öngörülmemiştir.

#### IV. VERGİ ZİYAI CEZASI

Vergi ziyai cezası, vergi dairesi tarafından kesilen idari cezalardandır. Kesilecek vergi ziyai cezası doğal olarak para cezasıdır.

4369 sayılı kanun ile getirilen sisteme göre, üç tür vergi ziyai cezası kesilmektedir.

i. Genel olarak kesilecek ceza miktarı, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Bu ifadeyi formüle edecek olursak; ziyaa uğratılan vergi+ (ziyaa uğratılan vergi x ay sayısı x gecikme faizi oranı/2)= kesilecek vergi ziyai cezasıdır.

Ay sayısı hesaplamasında VUK 112/iv-3 maddesine göre ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Buradaki ay kavramı, takvim yılı ayları değil, VUK'un 18.'inci maddesinde belirtilen aylardır. Örneğin kanunda belirtilen normal vade tarihi 20 Nisan ise, 1 aylık süre 20 Mayıs günü çalışma saati sonunda sona erer.

Gecikme faizi, 6183 sayılı AATUHK da belirtilen gecikme zammı oranındadır. Kanunda bu oran %9 dur. Ancak 98/11331 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile, bu oran her ay için ayrı ayrı %12 olarak düzenlenmiştir<sup>27</sup>.

Cezalarda, ceza miktarının tespitinde, vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için de gecikme faizi uygulamasına gidilmesi ile cezaların etkinliği artırılmış olmaktadır.

ii. Vergi ziyai, 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık fiilleriyle işlenmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezasının üç katı olarak uygulanacaktır. Bir önceki (i) nolu maddede tespit edilen cezalar, üç katı alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

Kaçakçılık fiilleri, iştirak halinde işlenilmesi durumunda, iştirak edenlere kesilecek cezalar, vergi ziyai cezasının bir katı tutarındadır.

---

<sup>27</sup> 98/11331 sayılı BKK, R6 T: 9.7.1998, No: 23397

Kaçakçılık cezasının hürriyeti bağlayıcı ceza olduğu göz önüne alınırsa, vergi ziyai cezasının kesilmesi hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanmasına mani teşkil etmez.

iii. Mükellefin vergi ziyai suçunu oluşturan fiili kanuni süresinde beyanname vermeme şeklinde olabilir. Ancak beyannameyi, nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kendiliğinden verilmesi halinde, kesilecek vergi ziyai cezası, normal cezanın yüzde ellisi oranındadır. Bu ceza, eski kusur cezasını anımsatacak bir şekilde düzenlenmiştir. Böylece, zamanında verilmeyen beyannamelerin verilmesi teşvik edilmiş olmaktadır.

iv. 4369 sayılı kanunla getirilen yeniliklerden biri de, vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmasıdır. Uzlaşma sadece vergileri kapsamaktadır. Vergilerin uzlaşmaya konu edilmesiyle birlikte, vergi ziyai miktarının değişmesi de gündeme gelebilir. Bu takdirde vergi ziyai cezası, uzlaşma sonrası kararlaştırılan vergi ve vergi ziyai miktarına göre düzeltmeye konu edilir.

## SONUÇ

Bu çalışmamızda 4369 sayılı kanun ile vergi suçları arasına giren “vergi ziyai suçu ve cezası” incelenmiştir. Vergi ziyai suçu tanımlanarak ceza hukuku yaklaşımına uygun olarak unsurlarına ayrılarak irdelenmiştir.

Vergi ziyai suçu, suç fiillerine kanunda yer verilmeyen serbest hareketli suçlara örnek teşkil etmektedir. Kaldırılan kasten vergi ziyasına neden olarak işlenen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları yerine getirilmiştir. Önceki karmaşık sistem kaldırılarak, basitleştirilmiştir.

Vergi ziyai suçu taksirle işlenmektedir. Kusurluluğa etki eden mücbir sebep veya yanılma halinde de ceza kesilmemektedir.

Kesilecek cezalar, vergi ziyai miktarı ve ilave olarak, gecikme faizi de ilave edilir. Gecikme faizi, kanunda belirtilen normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar, her ay için ayrı ayrı ve gecikme faizinin yarısı kadar uygulanmaktadır. Kaçakçılık fiilleriyle işlenilmesi halinde üç katı, iştirak halinde ise iştirakçiye

vergi ziyayı cezasının bir katı uygulanmaktadır. Mükellef vergi beyannamesini, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevkinden önce kendiliğinden vermesi halinde kesilecek cezanın yarısı kadar bir ceza kesilmektedir.

### **ÖZET**

4369 sayılı yasa ile vergi sistemimize giren suçlardan biri de vergi ziyayı suçudur. Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından vergi ziyasına neden olunmasıdır.

Vergi ziyayı mükellef veya sorumlu tarafından görevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle, verginin hiç tahakkuk etmemesi, zamanında tahakkuk etmemesi, eksik tahakkuk etmesi veya verginin haksız yere geri ödenmesine neden olunmasıdır.

Vergi ziyayı için suç fiillerine kanunda yer verilmemiştir. Bu nedenle serbest hareketli suçlara örnek teşkil eder. Cezası para cezasıdır. Ziyaa uğratılan verginin bir katıdır. Suç, kaçakçılık fiilleriyle işlenmiş ise, ziyaa uğratılan verginin 3 katı para cezası kesilir.

Cezaların vergi dairesi tarafından kesilmesi nedeniyle, idari cezalara örnek teşkil eder.

### **ABSTRACT**

One of the tax offences brought by the law of 4369 to the Turkish taxation system is the lost of tax offence. This tax offence appears when the taxpayers cause the lost of tax.

The lost of tax appears because the taxpayers neglect their obligations and thus taxes are never assessed, not assessed on time, assessed incompletely, or rebated as against the tax law.

The lost of tax offences are not mentioned in the tax law. Therefore it can be accepted as an example for free -acted offences.

The punishment for the lost of tax is a fine. This fine is one time of the lost of tax. However, if the offence is committed by the tax evasion acts then this fine shall be 3 times of the lost of tax.

Because the punishment for the lost of tax is dealt by the tax office, it is accepted as an administrative punishment.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:5, Pınar Ofset Matbaacılık Ltd. Şti, Afyon, 1996.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:8, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1997.

CANDAN, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti. Ankara, 1995.

DÖNMEZER Sulhi -Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C. I B 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay No:422, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll Şti, İstanbul, 1973.

DÖNMEZER Sulhi -Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C.II, B. 8, Kitapevi, İstanbul, 1983.

EDİZDOĞAN Nihat -Metin TAŞ, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 1993.

EREM, Faruk, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, C. I, B. 14, Seçkin Yayınevi, Kardelen Ofset, Ankara, 1995.

ERMAN, Sahir, *Vergi Suçları*, İÜ. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.

KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, B.10, Siyasal Kitapevi, Cem Web Ofset Ltd.Şti, Ankara, 1998.

KIZILOT, Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C. III, (Değişir Yapraklı), Savaş Kitapevi, Ankara, 1991.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, *Vergi Suçları- Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, V.2, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

MUTLUER, M. Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, EİTİA Yay: No:214, EİTİA Basımevi, Eskişehir, 1979.

ŞİRİN, Mehmet "Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, S: 206, Ekim 1998.

*Vergi Reformu-Eski Kanun- Yeni Kanun-Gerekçe*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ümit Yayıncılık Ltd.Şti, Ankara, 1998.

*Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998.

