

VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE KABAHAT KAVRAMI VE ARASINDAKİ FARKLAR

Alaattin DEMİR*

ÖZ

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Verginin etkin ve verimli toplanması önemlidir. Mükelleflerin zamanında vergisini ödemesi ve veri ile ilgili sorumlulukları zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi istenmektedir. Mükellefin, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi durumunda çeşitli yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu yaptırımlar vergi kanunlarında yer almaktadır. Verginin zamanında hazineye intikal ettirilmemesi durumunda vergi cezasıyla karşılaşmaktadır. Yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda kabahat yaptırımıyla karşılaşmaktadır.

Vergi suçu ve kabahati benzerlikler taşımakla birlikte, aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi suçları aynı zamanda Türk Ceza Kanunu kapsamında suç unsurunu oluşturmaktadır. Vergi kabahatleri vergiye ilişkin daha çok şekli hatalara yönelik yaptırımları içermektedir. Çalışmada vergi suçu, vergi kabahati tanımları ve unsurları, aralarında bulunan farklar yer almaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Suçu, Vergi Kabahati, Vergi Suçu ve Kabahati

1. GİRİŞ

Vergi suçu, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce işlenen ve ceza gerektiren fiillerdir.

Vergi hukukuna özgü kabahatler olan vergi kabahatleri, vergi geliri kaybına yol açan veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ve kanun koyucuya göre ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak tanımlanabilir.

Vergi suçu ve vergi kabahati sıklıkla karşılaştırılan bir durumdur. Vergi suçu vergi kanunlarında belirtilen vergiye ilişkin ağır yaptırımları olan suçlardır. Vergi kabahati genellikle Vergi Usul Kanununda belirtilen ve vergiye ilişkin şekli ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle uygulanan yaptırımlardır.

Vergi suçu, Vergi Usul Kanunu 359. madde, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçları suçları vergi suçlarının konusunu oluşturmaktadır.

* Vergi Müfettişi

Vergi kabahatleri, Vergi Usul Kanununda yer alan şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sebebiyle karşılaşılan özel usulsüzlük, birinci derece usulsüzlük, ikinci derece usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatinden oluşmaktadır.

Çalışmada vergi suçu ve kabahati, kavramsal çerçeve de öncelikle ele alınıp, genel değerlendirmelerde bulunacaktır. Bununla birlikte vergi suçu ve kabahatinin neler olduğu, aralarındaki farklar ele alınacaktır.

2. Vergi SUÇU ve KABAHAATI

2.1 Vergi Suçu Kavramı

Vergi suçu, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce işlenen ve ceza gerektiren fiillerdir.

Vergi suçu işleyebilmek için vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlemlerinde görevli kimselerden olmak gerekmez. Vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişiler de vergi kanunlarına aykırı hareket edebilir ve vergi suçu ya da kabahati işleyebilirler.

Vergi kanunlarını ihlal etmenin sonucu olarak öngörülen cezaların bir kısmı idarece verilmekteyken bir kısmı adli makamlarca verilmektedir. 765 sayılı eski TCK'nın 11'inci (TCK, 2004) maddesinde suçlar, kabahatler ve cürümler olarak ikiye ayrılırken 5237 sayılı TCK'da cürüm-kabahat ayrımı kaldırılarak kabahatler, Kabahatler Kanunu kapsamına alınmış ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır.

2.1.1 Vergi Suçunun Unsurları

2.1.1.1 Kanuni Unsur

Anayasa'nın 38'inci maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince (TCK, 2004) suçta ve cezada kanunilik esastır. Suçta ve cezada kanunilik esası, vergi suçları açısından da tamamen geçerlidir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça vergi suçu saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez ve o kişi hakkında güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Bir vergi kanununda bir fiilin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasının yasaklanması ve ayrıca bu emir ve yasakların ihlali durumunda uygulanacak yaptırımın gösterilmesi vergi suçunun kanuni unsurunu oluşturur (Yıldız, 2018).

2.1.1.2 Maddi Unsur

Hareket, netice ve bu ikisi arasında var olması gereken nedensellik bağından oluşur. Vergi suçunu oluşturacak hareket vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeli ve karşılığında ceza öngörülmüş olmalıdır. Karşılığında yaptırım olarak ceza öngörülmemiş hareketlerin yapılması vergi suçunu oluşturmaz. Vergi suçunun hem icrai hem de ihmali hareketlerle işlenmesi mümkün olmakla birlikte vergi suçları genellikle icrai hareketler sonucu oluşur (Yıldız, 2018).

2.1.1.3 Manevi Unsur

TCK'ya göre suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır ve taksirli suçların cezalandırılması ancak bunların cezalandırılabilceğinin kanunda açıkça belirtilmesine bağlıdır. Vergi suçları açısından da suçun cezalandırılması için kastın varlığı gerekir. Kanunlarda vergi suçlarının taksirle de işlenebileceği yönünde açıkça bir hüküm olmadığı için vergi suçlarının cezalandırılması kastın varlığına bağlıdır ve taksirle vergi suçu işlenemez. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için kastın varlığı zorunludur. Bu fiillerin çoğu amaç ve plan unsurlarını bünyesinde barındırmaktadır ve dolayısıyla kast olmaksızın işlenmeleri mümkün olamamaktadır. Vergi mahremiyeti suçunun cezalandırılması da kastın varlığına bağlıdır. Failin elde ettiği bilgilerin sıradan olduğunu, bu bilgileri açıklamanın sırrın ifşası niteliğinde olacağını ya da bu bilgileri kullanması durumunda kendisine ve başkasına kullandırması durumunda da üçüncü kişilere yarar sağlayacağını bilmesi ve bunu istemesi gerekir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda da kastın varlığı suçun oluşumu açısından gereklidir (Yıldız, 2018).

2.1.1.4 Hukuka Aykırılık Unsuru

Vergi suçunun oluşması için vergi kanunlarında yer alan hukuki kuralların ihlalinin söz konusu olması gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre aykırılık olması, hukuka aykırılık unsurunu oluşturmaktadır (Yıldız, 2018).

2.2 Vergi Kabahati Kavramı

Kabahat, esas itibariyle idarî, kamu düzenini korumak için öngörülen hukukî değerleri ihlâl eden ve idarî yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranıştır.

Vergi kabahatleri, vergi sisteminin işleyişini aksatan, hazineyi gelir kaybına uğratan ve vergi suçlarına nispeten daha hafif nitelikli hukuka

aykırılıklardır. Vergi ziyayı ve usulsüzlüklerden oluşan bu hukuka aykırılıkların cezalandırılması hiçbir mahkeme kararına gerek olmaksızın vergi idaresince yapılmaktadır. Vergi kabahatleri bu yönüyle vergi suçlarından ayrılmaktadır (Yıldız, 2018).

Vergi kabahatleri şekli vergi ödevlerine aykırı davranışlardan oluşmaktadır: Vergi ilişkisi alacak ve borç ilişkisinin ötesinde bir ilişki olup, bir yandan alacak tahsil edilirken, diğer yandan şekli ödevlere aykırılıklar tespit edilerek idarî yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımların amacı, dar anlamda vergi alacağını güvence altına almak şeklinde belirtilebilirse de, geniş anlamda vergisel kamu düzenini korumak olduğu açıktır. Bu amaç, şekli ödevlerle sağlanmaktadır. Şekli vergi ödevlerinin; bildirimler (VUK m. 153-170), defter tutma (VUK m. 171-276), vesikalar (VUK m. 227-242), ekim sayım beyanı (VUK m. 243-246), vergi karnesi (VUK m. 147-252) ve muhafaza ve ibraz ödevleri (VUK m. 253-257) başlıkları altında düzenlendiği görülmektedir.

2.2.1 Kanuni Unsur

Vergi kabahatini oluşturan fiiller VUK'un çeşitli maddelerinde düzenlenmek suretiyle kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bunun yanı sıra kanun koyucunun çerçeve hükmü oluşturduğu alanlarda idare tarafından da düzenlemeler yapılabilmektedir. Kanunda doğrudan vergi kabahati olarak yer almayan bazı fiiller kendisine VUK mükerrer madde 257 ile yetki verilen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kabahat olarak düzenlenebilmektedir.

2.2.2 Maddi Unsur

Vergi kabahatlerinin maddi unsuru, Kanun'un emrettiği davranışı yapmamak veya yasakladığı davranışı yapmaktır. Kabahatler Kanunu'nun 7'nci maddesine göre kabahat, icrai davranışın yanı sıra ihmali davranışla da işlenebilir. Vergi kabahatleri açısından bakıldığında ise hem icrai hem de ihmali hareketlerle vergi kabahati işlemek mümkün olmakla birlikte vergi kabahatleri genel olarak vergi kanunlarıyla getirilen şekli ve maddi ödevlere ve emredilen kurallara uyulmaması yani ihmali davranışlarla ortaya çıkar. Örneğin; işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmaması, alınması gereken faturanın alınmaması gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlükler ihmali hareketlerle işlenebilmektedir.

2.2.3 Manevi Unsur

Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde de eğer Kanun'da açık bir hüküm yoksa kabahatin hem kast hem de taksirle işlenebileceği şeklinde aynı doğrultuda bir hüküm vardır. Madde gerekçesine bakıldığında failin sorumlu tutulabilmesi için en azından taksire dayanan bir kusurun varlığının gerektiği görülmektedir. Yani kabahatin oluşumu için kast ya da taksir şeklinde ortaya çıkacak kusurlu iradenin varlığı şarttır. VUK'ta aksine bir hüküm olmadığı için vergi kabahatleri de kast veya taksirle işlenebilir. Örneğin; mükellef veya sorumlu beyannamesini hiç vermeyerek ya da matrahını eksik göstererek vergi ziyana neden olabilir. Bunu kasten yapabileceği gibi taksirle de işlemiş olabilir.

2.2.4 Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçun unsurları kısmında açıklandığı üzere kanuni tipe uygun, maddi ve manevi unsurları tam olan fiil sadece ceza kanunlarıyla değil tüm hukuk düzeniyle çatışır durumda olmalıdır. Yani bir fiilin cezalandırılabilmesi için onun tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekmektedir. Eğer bir ceza kanunu ya da herhangi bir kanun o fiilin yapılmasına izin veriyorsa ya da o fiilin yapılmasını emrediyorsa hukuka aykırılıktan söz edilememekte ve dolayısıyla da faile ceza verilememektedir.

3. SUÇ VE KABAHAHAT ARASINDAKİ FARKLAR

1-Korunan Menfaat Açısından: Suçlar ve kabahatlerin her ikisi de sosyal düzenin korunmasını ve düzeni ihlal eden fiillere engel olmayı amaçladıklarından, korudukları menfaat açısından birbirlerine benzedikleri söylenebilir. Ancak suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken, kabahatler idarî düzeni sağlamayı amaçlamaktadır. Kabahatler idarî aykırılıklar olarak düzenlendiklerinden bu anlamda suçlardan ayrılmaktadır.

2-Uygulanacak Yaptırımlar Açısından: Türk Ceza Kanunu'nun 45. maddesine göre suç karşılığında uygulanacak yaptırımlar hapis ve adli para cezalarıdır. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar ise Kabahatler Kanunu'nun mük. 16. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre kabahatler karşılığında uygulanacak olan yaptırımlar, idarî yaptırımlardır ve bunlar idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir. Ancak belirtmek gerekir ki, kabahatler karşılığında öngörülen parasal nitelikteki yaptırımlar, bir ceza hukuku yaptırımı olan adli para cezası değil; idarî yaptırım olarak idarî para cezası niteliği taşımaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenlemeye göre bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

3-Usul Açısından: Kabahatlere uygulanan usûl kuralları ile suçlara uygulanan usûl kuralları birbirinden farklıdır. Suçlara ilişkin yaptırımlar yapılan ceza muhakemesi sonucunda bağımsız ceza mahkemeleri tarafından ceza hukuku usul ve kurallarına göre tayin edilmektedir. Kabahat karşılığında uygulanacak yaptırımlar ise bağımsız bir yapıya sahip olmayan idarî merciler tarafından idarî usullere göre tayin edilmektedir. Kabahatler Kanununun açıkça atıfta bulunduğu durumlar hariç olmak üzere, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri, kural olarak kabahatlere uygulanmamaktadır. Suçlara ilişkin verilen cezalar yargısal karar niteliğindedir, kabahatler sonucunda uygulanacak olan idarî yaptırımlar idarî işlem niteliğindedir.

4-Kastın Varlığı Açısından: Kast, öngörülen ve suç olan bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade; yani suç tipindeki unsurların bilinmesi ve istenmesi şeklinde tanımlanabilir. Suç, kanunun bir emrinin ihlali olduğundan, bu emre karşı gelinmesi, ancak failin, yasaklanan fiili istemesi halinde tamdır. Manevî unsur açısından, suç işleyen cezalandırılabilirliği için kasten hareket etmesi gerekmektedir. Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre ise kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilirler. Taksirli hareketin suçu oluşturması istisnâî bir durum olarak düzenlenmekteyken, kabahat oluşturması kural haline getirilmekte ve idarî yaptırıma karar verilmesi için fiilin taksirle işlenmesi yeterli görülmektedir.

5-Teşebbüse Elverişlilik Açısından: Teşebbüs, suç işleme kararı alıp, suç yolunda hazırlık hareketlerini tamamladıktan sonra icra hareketlerine başlayıp, elde olmayan nedenlerle neticeye ulaşamama halidir.

Suçta teşebbüs cezayı gerektiren bir durum olarak düzenlenmişken kabahatlerde ise Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesindeki düzenlemeye göre teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklı kalmak üzere, kural olarak teşebbüs cezalandırılmamaktadır.

Tamamlanmamış bir kabahat neticesinde ortaya çıkan zararlılığının derecesi bir suça teşebbüs neticesinde ortaya çıkan zararın derecesine nazaran daha düşüktür Suça teşebbüsün cezalandırılması, failin işlemeye kasten yöneldiği suçun icra hareketlerine başlamasına dayanmaktadır. Kabahatlerde kast ve taksir aynı derecede ele alındığından manevî unsurun öneminin suçlara göre daha az olduğu kabul edilebilir. Başka bir neden de şekli olarak tamamlanmış olan birçok kabahat tipinin maddî açıdan teşebbüs veya hazırlık niteliği taşıyor olması şeklinde açıklanmaktadır.

3.1 Vergi Suçları

Vergi suçu vergi mükellef ve sorumlularıyla, bunlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır.

Vergi suçları, genel olarak vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işleriyle görevli olanlarca işlenen suçlar olmakla birlikte, sahte belge düzenlemek suçunda olduğu gibi bunlar dışında kalan kişilerin de vergi suçu işleyebildiği durumlar söz konusu olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma suçları olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

3.1.1 Kaçakçılık Suçu

Vergi suçlarından sonuçları en ağır olanı şeklinde ifade edilebilecek olan kaçakçılık suçuna, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilerek hangi fiillerin kaçakçılık suçunu teşkil edeceği düzenlenmiştir. İlgili düzenlemede kaçakçılık suçunu teşkil eden fiiller, öngörülen cezalar ve suçların nitelikleri itibarıyla, '18 aydan 3 yıla kadar', '3 yıldan 5 yıla kadar', '2 yıldan 5 yıla kadar' hapis cezasını gerektiren suçlar şeklinde üç grupta sınıflandırılmaktadır.

Vergi, esas itibarıyla ekonomik nitelikli olduğundan, vergi suçu işleyenlere uygulanacak yaptırımların ekonomik nitelikli olması gerektiği düşünülebilir. Ancak kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller verginin ekonomik niteliğini aşan, toplum düzenini ilgilendiren bir nitelik taşıdığından, bu suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir.

3.1.1.1 359/a Kapsamındaki Suçlar

359. maddenin a bendinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

-Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar

-Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

-Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

-Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği öngörülmektedir.

-2 yıl ve daha az süreli hapis cezaları ertelenebileceğinden, kaçakçılık suçuna ilişkin verilecek 2 yıldan az süreli hapis cezalarının ertelenmesi söz konusu olabilecektir.

3.1.1.2 359/b ve 359/c Kapsamındaki Suçlar

359. maddesinin b bendinde, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

-Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar

-Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir.

3.1.2 Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Görevden doğan bir suç olan vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde yapılmıştır. Buna göre bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması" başlıklı 239.

maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. İlgili düzenlemede yalnızca suçun işlenmesi halinde öngörülen cezaya yer verilmiş bu suçun failinin kimler olacağı belirtilmemiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak cezaya ilişkin atıf yapılan Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde, faile bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası uygulanacağı belirtilmektedir.

Vergi mahremiyeti suçunun faili olabilecek kişilere ise Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların çıkarına kullanamazlar.

3.1.3 Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun, görevi kötüye kullanma suçunun (TCK m. 257) vergi hukukundaki özel görünüş şekli olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre bu kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasına göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisinin, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir.

3.2 Vergi Kabahatleri

Vergi hukukuna övgü kabahatler olan vergi kabahatleri, vergi geliri kaybına yol açan veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ve kanun koyucuya göre ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak tanımlanabilir.

Suç ve kabahat arasında niceliksel yönde bir ayırım olduğu için, uygulanan yaptırıma bakılarak da haksızlığın suç ya da kabahat olduğunu tespit etme yoluna gidilebileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda suç ve kabahat ayırımı yapılmadığından karşılığında idarî yaptırım öngörölmüş olan usulsüzlükler ve vergi ziyayı fiilleri vergi kabahatleri kapsamına girmektedir. Usulsüzlükler de kendi içinde genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu anlamda vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri (genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati) olmak üzere iki çeşit vergi kabahati vardır.

3.2.1 Usulsüzlük Kabahatleri

Vergi kanunlarının şekle ve usüle ilişkin düzenlemelerinin amacı vergi idaresinin, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri üzerindeki denetimini sağlayarak vergi kaçacağını asgariye indirecek bir vergi güvenlik mekanizması oluşturmak olduğundan, bu düzenlemelere aykırı davranışlar vergi kabahati sayılmaktadır. Usulsüzlük, Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesine göre vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak ifade edilebilir. Usulsüzlük kabahatleri Vergi Usul Kanunu'nda 'birinci ve ikinci derece usulsüzlükler' ve 'özel usulsüzlükler' olmak üzere iki grup halinde düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde 1. derece usulsüzlükler ve 2. derece usulsüzlükler olmak üzere iki grup halinde düzenlenmektedir.

3.2.1.1 Birinci Derece Usulsüzlükler

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması
- Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi

- Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanunî sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.)
- Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması (VUK, 1961).

3.2.1.2 İkinci Derece Usulsüzlükler

- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması
- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde; emlak vergisi beyannamesinin, bu kanunun 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi (VUK, 1961).

3.2.2 Özel Usulsüzlükler

Kamu düzenini genel usulsüzlüklere göre daha fazla tehdit ettiklerinden yakın tehlike kabahati olarak da isimlendirilen özel usulsüzlüklere Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve izleyen maddelerinde yer verilmektedir. Genel bir

kural olmamakla birlikte, usulsüzlükler daha çok vergi ödevlilerinin bildirim ödevlerine ilişkin iken, özel usulsüzlüklerin bildirim dışındaki diğer ödevlere ilişkin olduğu söylenebilir.

a. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK m.353)

- Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi
- Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin; düzenlenmemesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi
- Tüketicilerin fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri almamaları
- Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, işlemlerin günü gününe kaydedilmemesi, vergi levhası asılmaması
- Kanunun belirlediği muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına uymamak
- Vergi numarası kullanımına ilişkin yükümlülüğe uymamak
- Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili görevini yerine getirmemesi
- Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu olan işlemlerin bildirilmemesi
- Hazine ve Maliye Bakanlığının görevlisinin ikazına rağmen aracın durmaması

Vergi Usul Kanunu'nda özel usulsüzlükler için uygulanacak para cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun mük. 355. maddesinin 1. fıkrası hariç, kabahate yol açan her fiil için ayrı ceza tespit yöntemi kullanılarak farklı miktarlarda öngörülmüştür. (VUK, 1961).

b. Damga vergisinde özel usulsüzlük (VUK m.355);

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde

% 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir.

c. Bilgi vermekten çekinilmesi (VUK mük. m. 355) (VUK, 1961).

3.2.3 Vergi Ziyai Kabahati

Vergi ziyai kabahati, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının “Genel Esaslar” başlıklı birinci kısmında düzenlenmiştir. Bu başlık altında öncelikle vergi ziyai kavramı ele alınacak daha sonra vergi ziyai kabahatinin unsurları ile vergi ziyai kabahatinde sorumluluk incelenecektir.

Vergi ziyai Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesine düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ilk fıkrasında hangi fiillerin vergi ziyai kabahatini oluşturacağı, ikinci fıkrasında kabahat karşılığında uygulanacak yaptırım düzenlenmiştir. Buna göre 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verilmesi vergi ziyai kabahatini oluşturacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, 1961).

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ilk fıkrasına göre, vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren durum, “mükellef veya sorumlular” tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verilmesi şeklinde ifade edilerek vergi ziyai kabahatinin ancak vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenebileceği belirtilmiştir. Vergi ziyai kabahati yalnızca vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları ile ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Bunlar dışındaki kişiler tarafından işlenemezler.

4. SONUÇ

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Verginin etkin ve verimli toplanması önemlidir. Mükelleflerin zamanında vergisini ödemesi ve veri ile ilgili sorumlulukları zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi istenmektedir. Mükellefin, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi durumunda çeşitli yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu yaptırımlar vergi kanunlarında yer almaktadır. Verginin zamanında hazineye intikal ettirilmemesi durumunda vergi cezasıyla karşılaşmaktadır. Yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda kabahat yaptırımıyla karşılaşmaktadır.

Vergi suçu, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce işlenen ve ceza gerektiren fiillerdir.

Vergi hukukuna özgü kabahatler olan vergi kabahatleri, vergi geliri kaybına yol açan veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ve kanun koyucuya göre ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak tanımlanabilir.

Vergi suçu ve vergi kabahati sıklıkla karşılaştırılan bir durumdur. Vergi suçu vergi kanunlarında belirtilen vergiye ilişkin ağır yaptırımları olan suçlardır. Vergi kabahati genellikle Vergi Usul Kanununda belirtilen ve vergiye ilişkin şekli ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle uygulanan yaptırımlardır.

Vergi suçu, Vergi Usul Kanunu 359. madde, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçları suçları vergi suçlarının konusunu oluşturmaktadır.

Vergi kabahatleri, Vergi Usul Kanununda yer alan şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sebebiyle karşılaşılan özel usulsüzlük, birinci derece usulsüzlük, ikinci derece usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatinden oluşmaktadır.

KAYNAKÇA

Şanver, C. (2017), Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, (15), 91-106.

Torunoğlu, T. (2012), Vergi Ziyayı Kabahati, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), 477-544.

Türk Ceza Kanunu (2004, 12 Ekim), Resmi Gazete. (Sayı: 25601)

Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak), Resmi Gazete. (Sayı:10703)

Yıldız, H. (2018), *Vergi Ceza Hukuku* : İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Ders Kitabı, İstanbul.

Yılmazoğlu, Y. E. (2016), Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyayı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme, *Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış*, 323-356.