

AZMİ DEMİRCİ

Baş Hesap Uzmanı

1.Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Suça Katılma (İştirak) Hükümleri:

Bilindiği üzere, genel ceza kanunu olan Türk Ceza Kanunu’nda “suça katılma” hükümleri düzenlenmiş olmasına rağmen, aynı konu, vergi suçları yönünden de özel olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir.

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişiklikten önceki “suça katılma” hükümleri , Kanun’un 338’inci maddesinde “iştirak”, 346’ncı maddesinde “teşvik” ve 347’nci maddesinde “yardım” başlığı altında ayrı ayrı düzenlenmişti.

4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki VUK’un ilgili hükümlerine göre, suça katılanlara “iştirak” ve “teşvik” olarak düzenlenen suça katılma hallerinde asıl faile uygulanan cezaların aynısı; “yardım” olarak öngörülen halde ise asıl faile uygulanan cezaların dörtte biri uygulanmaktaydı. Bu düzenlemelerde “iştirak” olarak tanımlanan suça katılma hali, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs fiilleri için; “teşvik” ve “yardım” olarak adlandırılan suça katılma halleri ise sadece kaçakçılık fiili için öngörülmüştü.

4369 sayılı Kanunla, VUK’un “suça katılma” hükümlerinde de basitleştirme gerekçesiyle önemli değişiklikler yapılmış ve yapılan değişiklikler diğer ceza hükümleriyle birlikte 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Belirtilen değişikliklerin konumuzla ilgili olanları, Vergi Usul Kanunu’nun 359 ve 360’uncü maddelerinde yapılan düzenlemelerdir. Bu düzenlemelere göre, Kanun’un 359’uncü maddesinde sayılan kaçakçılık fiillerini işleyenler, vergi ziyanına sebebiyet verip vermediklerine bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaklar, bu fiillerle ayrıca vergi ziyanına sebebiyet vermeleri halinde ise, yine Kanun’un 344’üncü maddesi uyarınca, ayrıca üç kat vergi ziyaı cezasına muhatap olacaklardır. Diğer yandan 4369 sayılı Kanunla VUK hükümlerinde yapılan değişikliklerde, suça katılma hallerinin düzenlendiği 338, 346 ve 347’nci maddeler kaldırılarak, bu maddelerin yerine geçmek üzere, Kanun’un 344/3 ve 360’uncü maddelerinde aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

Madde 344/3: “Vergi ziyanına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”

Madde 360: “Birden fazla kişi 359’uncü maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

Görüldüğü üzere, 4369 sayılı Kanunla, gerek VUK’un 344/3’üncü maddesinde, gerekse 360’ncü maddesinde yapılan değişikliklerde, “suça katılma fiili” sadece 359’uncü maddede hükme bağlanan kaçakçılık fiilleri yönünden tanımlanmıştır. (Bu düzenlemenin anlamı, VUK’un 359’uncü maddesinde hükme bağlanan kaçakçılık dışındaki fiiller bakımından, VUK hükümleri esas alınarak suça katılma (iştirak) fiilinden bahsedilemeyeceğidir.) Ancak, 360’ncü madde hükmünde suça katılma fiilleri için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar, suça katılma biçimleriyle (iştirak, teşvik ve yardım) bağlantılı olarak (cezanın aynısı veya dörtte biri olarak) farklılaştırılmış iken; 344/3’ncü maddede, suça katılma biçimleri için herhangi bir farklılık gözetilmeden, 359’uncü maddede yazılı fiile “iştirak” edenlerin tamamında bir kat

vergi ziyai cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştı.

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 344 ve 360'ncı maddelerinde düzenlenen "suça katılma" hükümlerinde yapılan değişiklikleri özetlemek gerekirse;

-Sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından Türk Ceza Kanunu'nun "suça katılma" hükümlerinin kısmen dikkate alındığını,

-Vergi ziyai cezası bakımından ise, ceza hukukunun katılma hükümlerinin dikkate alınmadığını ve bütün suça katılma fiillerinin "iştirak" başlığı altında ve aynı ceza ile müeyyidelendirildiğini, bu şekildeki bir düzenlemeyle de kaçakçılık fiiline maddi menfaat elde ederek iştirak edenlerin, azmettirenlerin, maddi menfaat elde etmeksizin yardım edenlerin idari para cezaları yönünden aynı kategoride değerlendirildiğini ifade edebiliriz.

Diğer yandan, 26.09.2004 tarihinde yasalaşan ve 1 Nisan 2005 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen, ancak yürürlük tarihi ertelenerek 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan sonra, ceza hükmü taşıyan diğer kanunlarda olduğu gibi Vergi Usul Kanunu'nda da değişiklik yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Belirtilen nedenlerle (özel ceza kanunlarının ve ceza içeren diğer kanunların yeni TCK'ya uyumunu sağlamak amacıyla) hazırlanan 5728 sayılı "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Vergi Usul Kanunu'nun "suça katılma" hükümlerinde de değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda;

-Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi değiştirilerek, bu maddede düzenlenen "kaçakçılık suçları ve cezaları" yeniden tanımlanmış,

-Kaçakçılık suçuna iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezasının düzenlendiği VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, aynı hükümle 2'nci fıkra olarak düzenlenmiş,

- Kaçakçılık suçuna iştirak edenler yönünden hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezaların düzenlendiği "iştirak" başlıklı 360'ncı maddenin başlığı "cezadan indirim" olarak değiştirilmiş ve madde metni aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"359 üncü maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir."

Belirtilen bu düzenlemeyle, vergi kaçakçılığına katılanlar adına hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden "iştirak" hükümleri Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarıldığı için, bu kişilerin ceza hükümleri karşısındaki durumu Türk Ceza Kanunu'nun "suça katılma" hükümlerine göre değerlendirilecek; herhangi bir menfaat gözetmeden vergi kaçakçılığı fiiline katılan ve durumu TCK'nın "suça katılma" hükümlerine göre değerlendirilerek, bu fiilinden dolayı hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza hükmolunan kişiler hakkında ise ceza indirimi yapılacaktır .

5728 sayılı Kanunla VUK'un 344 ve 360'ncı maddelerinde yapılan değişikliklerden görüleceği üzere, bu değişikliklerin yürürlüğe girmesinden sonra, vergi kaçakçılığı fiiline katılanlar adına;

- VUK'un 344/2'nci maddesi hükmüne göre, eski düzenlemede olduğu gibi, katılma şekline bakılmaksızın (kaçakçılık fiiline maddi menfaat elde ederek iştirak edenler, azmettirenler, maddi menfaat elde etmeksizin yardım edenler) bir kat vergi ziyai cezası kesilecek,

- Bu kişilerin 359'uncu maddede düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumları ise TCK'nın "suça katılma" hükümleri yönünden değerlendirilecek ve bu kapsamda adlarına hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi halinde, VUK'un 360'ncü maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekecektir.

2.Vergi Kaçakçılığına Katılma (İştirak) Fiillerinde Ceza Kesme Yetkisi:

Suça katılan kişilerin cezalandırılmasında, uygulamada karşılaşılan önemli bir sorun; suça

iştirak etmiş olanlara vergi idaresi tarafından, VUK'un 344/2'nci maddesi gereğince kesilmesi gereken vergi ziyai cezasını kesmeye yetkili olan vergi dairesinin belirlenmesidir.

VUK'un 364'üncü maddesinde ;

“Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.” düzenlemesi yapıldıktan sonra, 365/1'inci maddede de;

“Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.” hükmüne yer verilmiştir.

VUK'un 365/1'inci maddesinde yer alan hükme göre; vergi kaçakçılığına katılan (iştirak eden) kişi veya kişilere kesilecek vergi ziyai cezasının, vergi ziyanının olduğu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince kesilmesi ve tahsil edilmesi gerekir. Kanun hükmünden hareketle ifade etmek gerekirse; iştirak fiilleri nedeniyle kesilecek cezalar da dahil olmak üzere, her türlü vergi cezasının, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından, olayların ilgili olduğu verginin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerekir.

Durum böyle iken, söz konusu Kanun hükmünü “suça katılma fiilleri nedeniyle idarece kesilecek cezaların, suça katılan kişinin bağlı olduğu vergi dairesince kesilmesi gerekir.” şeklinde yorumlamak Kanun hükmüne uygun düşmediği gibi, vergi kaçakçılığı fiiline katılan kişi veya kişilerin, mutlaka vergi dairesine kayıtlı mükellef olmaları gerektiği şeklindeki yanlışlığı da ifade eder. Oysa aşağıdaki örnekten de görüleceği üzere, vergi kaçakçılığı suçuna katılan kişi ya da kişilerin mutlaka vergi mükellefi olması gerekmediği gibi, herhangi bir vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmemiş kişi ya da kişilerin vergi kaçakçılığı suçuna katılmaları halinde, VUK'un 344/2'nci maddesinde hükme bağlanan vergi ziyai cezasının kesilmesi için, bu kişi ya da kişiler adına bağlı olmaları gereken vergi dairesinin belirlenerek, bu vergi dairelerinde mükellefiyet tesis ettirilmesi de gerekmez. Zira, vergi kaçakçılığına iştirak edenlere kesilecek vergi ziyai cezasının kesilmesinde, ziyaa uğratılan verginin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi yetkilidir.

Örnek: Ankara ilinde ikamet eden ve herhangi bir vergi dairesine kaydı bulunmayan bir kişinin, İstanbul ilindeki (X) vergi dairesine kayıtlı olarak faaliyette bulunan bir kuruma, maddi menfaat elde ederek sahte belge sağlaması ve sahte belge nedeniyle kurum bünyesinde Kurumlar Vergisi ziyai ortaya çıkması halinde, İstanbul ilindeki (X) vergi dairesi, ziyaa uğratılan kurumlar vergisi üzerinden, VUK 344/2'inci maddesi hükmüne göre;

- Mükellefi olan kuruma 3 kat vergi ziyai cezası kesecek,
- Ankara ilinde ikamet eden ve herhangi bir vergi dairesine kaydı bulunmayan kişiye de bir kat vergi ziyai cezası kesecektir.

Örnekten görüleceği üzere, Ankara ilinde ikamet eden kişi adına, suça katılma hükümlerine göre ceza kesilmesi için Ankara ilindeki bir vergi dairesinde mükellefiyet tesis ettirmeye gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen örneğin VUK'un 365'inci maddesi hükmü gözönüne alınarak değerlendirilmesinde varılacak sonuç; (olayların ilgili bulunduğu vergi “kurumlar vergisi” olduğuna ve olayların ilgili olduğu kurumlar vergisinin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi de İstanbul ilindeki (X) vergi dairesi olduğuna göre) gerek mükellef kurum adına kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesinde, gerekse sahte belge düzenlemek suretiyle kaçakçılık fiiline iştirak eden kişi adına kesilecek bir kat vergi ziyai cezasının kesilmesinde yetkili vergi dairesi İstanbul ilindeki (X) vergi dairesi olduğudur.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde belirtmek gerekir ki, Örnekteki vergi kaçakçılığı fiiline iştirak eden kişinin Ankara ilinde herhangi bir vergi dairesinde mükellefiyetinin bulunması da durumu değiştirmeyecek; bu durumda da anılan kişi adına iştirak cezasını kurumlar vergisi ziyana sebebiyet veren kurumun bağlı olduğu İstanbul ilindeki (X) vergi dairesi kesecektir.

VUK'un 365'inci maddesi hükmünün, iştirak cezası yönünden, "olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından, olayların ilgili olduğu verginin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerekir." şeklinde değerlendirilmesi; kesilen kaçakçılık ve iştirak cezalarının aynı vergi dairesi tarafından takip ve tahsili yönünden ve yargı mercilerinde dava edilmesi halinde de, aynı dosya içerisinde asli fiille bağlantısının sağlanması bakımından önem arz etmektedir. VUK'un 365'inci maddesine aykırı yorumla, iştirak cezalarının, ziyaa uğratan verginin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından değil de, katılma fiilini işleyen bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi ve takip edilmesi halinde, katılma fiili nedeniyle kesilen cezanın asli kaçakçılık fiiliyle bağlantısı sağlanamayacak ve bu durum, gerek idari aşamada gerekse yargı aşamasında ciddi sorunlara sebebiyet verecektir.

Kaldı ki, VUK'un 365'inci maddesinin yanlış yorumlanarak, iştirak cezalarının suça katılan kişinin "bağlı olduğu" vergi dairesince ceza kesilmesi halinde, bu işlem, işlemi yürüten (cezayı kesen) vergi dairesi yönünden başlıbaşına "yetki aşımı" oluşturacaktır. Bu durum ise, yetkisiz idari işlem tesis edilmiş olması nedeniyle açılacak davada, içeriğe dahi bakılmadan, yetki aşımı yönünden idari işlemin (kesilen cezanın) iptaline karar verilmesine yol açacaktır. Yukarıda vurguladığımız hususlarla ilgili olarak, Danıştay 3'ncü Dairesi'nin aşağıya özeti alınan 22.11.2007 tarihli ve E.2006/4358 K.2007/3150 sayılı kararında da , kaçakçılık fiiline iştirak edenlere kesilecek cezalarda yetkili vergi dairesinin eylemine iştirak edilen yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesi olduğu belirtilmiştir. VUK'un 365'inci maddesi hükmüyle tamamen uyumlu olan bu kararın temel gerekçesi, iştirak fiilleri nedeniyle kesilen cezalara ilişkin davaların aralarındaki bağlantı nedeniyle aynı yargı yerlerinde görülebilmesi ve sonuçlandırılabilmesi için, gerek kaçakçılık cezasının, gerekse iştirak cezalarının, kaçakçılık fiiline iştirak edilen mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi yönündedir :

“

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. addesinde, vergi ziyai cezasının, mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edeceği, 344. maddenin üçüncü fıkrasında vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı, 365. maddesinde ise vergi ziyai cezalarının, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği kurala bağlanmıştır. İştirak eylemi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davaların çözümünde, eylemine iştirak edilen asıl yükümlü ya da yükümlüler adına kesilen cezaların kesinleşip kesinleşmediği önem taşımaktadır. Asıl yükümlüler adına kesilen cezalar, henüz kesinleşmemiş olabileceği gibi, kesinleşme durumları bakımından farklılık da taşıyabileceğinden asıl yükümlü ya da yükümlüler ile bunların fiillerine iştirak eden yükümlülerin herbirine bağlı oldukları vergi dairelerince ceza uygulanması, aralarında bağlantı bulunan bu cezalara karşı açılan davaların farklı yargı yerlerinde sonuçlandırılmasına bunun da hüküm aykırılıklarına sebebiyet verebileceği göz önüne alındığında, kuralın yukarıda yer verilen 213 sayılı Yasa'nın 365. maddesi uyarınca sözü edilen cezaların, nezdinde inceleme yapılan, başka bir deyişle eylemine iştirak edilen yükümlü ya da yükümlülerin bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüklerince kesilmesi gerekmektedir.

Vergi ziyanına sebebiyet verme eylemine iştirak edilen asıl yükümlü (.....) A.ř.'nin bağlı olduğu (.....) Vergi Dairesi yetkisinde olmasına karşın, dava konusu vergi ziayı cezalarının, davacının bağlı olduğu yetkisiz (.....) Vergi Dairesi Müdürlüėünce kesilmesinde yasaya uygunlu bulunmadığından, vergi mahkemesince davanın, esası incelenerek sonuçlandırması hukuka uygun düşmemiştir.

....."