

BİLMEK YA DA BİLMEMEK; İŞTE BÜTÜN MESELE BU... (MU?)

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş ve Konuya İlişkin Genel Açıklamalar:

Çalışmamızın başlığı W.Shakespear'i ve ünlü eseri Hamlet'i hatırlatsa da, böyle bir başlık, son günlerde yazılı ve görsel yayın organlarında başlatılan ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri bakımından *"bilmek-bilmemek"* ekseninde yürütülen tartışmaların aslında belli bir soruna dayanmadığını ve bu tartışmalar sonucunda yayımlanan genel tebliğin de herhangi bir sorunu çözmediğini göstermek bakımından kullanılmıştır. Şöyle ki, yaşadığımız koşullar itibariyle, her zamankinden daha fazla Türk Vergi Sisteminin temelli ve önemli sorunlarının tartışılmasına ihtiyaç varken, bunların tartışılması yerine, sahte ve muhteviyatı belge kullanarak vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmiş sayılması ve cezalandırılması için, Kanuna, bu fiiller bakımından *"bilerek"* ibaresinin eklenmesi gerektiği yönünde bir tartışma başlatılmış; bu tartışmaların sonucunda da 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹ yayımlanarak *"kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır."* şeklinde bir vurgulama yapılmıştır.

¹ 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Olayın daha vahim boyutu ise, bu tartışmanın temel dayanağı “*Kanunda “bilerek” ibaresinin bulunmamasının denetim elemanlarının her durumda ve gereksiz suç duyurusunda bulunmasına, yargı organlarının da adli hata niteliğindeki haksız mahkumiyet kararları vererek çoğunlukla çok düşük tutarlı faturalar nedeniyle mükelleflerin mağduriyetine sebep olduğu*” şeklinde Kamuoyuna sunulmuş olmasına karşın; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme işinin “holding” boyutunda örgütlenen organizasyonlarla icra edilmesinden, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasıyla yaratılan ekonomik ve sosyal tahribattan ve bu fiillerle elde edilen yüksek tutarlardaki haksız maddi çıkarlardan hiç bir şekilde söz edilmemiş olmasıdır. Bu tartışmada yukarıdaki unsurlar dile getirilmediği gibi, olayların hukuki boyutu ve yaşanan gerçek sorunlar da dikkate alınmamış, ilginç örnekler oluşturularak bir çeşit “*zahiri mesele*” yaratılmıştır.

Esasında bu şekildeki bir yaklaşım, görev ve yetkileri hukuki olarak tanımlanan ve bu nedenle de yaptıkları her işlem hukuka uygun olmak durumunda olan ilgili bütün birimlerin (suç duyurusunda bulunan vergi denetim elemanlarının, kamu davası açan Cumhuriyet Savcılarının, mahkumiyet kararı veren Mahkemelerin) zincirleme hata yaptığı ve eleştiri sahipleri kadar hukuka vakıf olmadığı yönündeki “vehmi” ortaya koyduğu gibi, tartışmanın da kimler arasındaki “hukuk”tan kaynaklanarak başlatıldığını göstermesi bakımından ilginç bir görünüm arz etmiştir.

Oysa aşağıda açıklandığı üzere, 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun vergi cezalarına yönelik hükümlerinde yapılan değişiklikler gerçekten bazı sorunların doğmasına sebebiyet vermekle birlikte; eski düzenlemede (VUK’nun 344’üncü maddesi) sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiileri için kullanılan “*bilerek*” ibaresinin kaldırılmasıyla herhangi bir soruna yol açılmamış; daha da önemlisi, bu değişikliklerle “*bilmeden*” dahi olsa sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların cezalandırılması sağlanmamıştır. Yani, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncü maddesinde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar bakımından “*bilerek*” kelimesinin yer almaması; bu maddede tanımlanan kaçakçılık fiilinin manevi unsuru olarak “*kastın*” aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira, bu fiiller için, yine aynı maddede öngörülen cezalar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmanın cezası 6 ay-3 yıl hapis, sahte belge kullanmanın cezası 18 ay-3 yıl ağır hapis) Türk Ceza Kanunu’nun cürümler için öngördüğü cezalardır. (TCK md.11)

Buna göre, Türk Ceza Kanunu’nun 45 nci maddesinde yer alan “*cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır.*” hükmüyle, kastın (suçun manevi unsurunun) bulunmaması halinde suçun teşekkül etmeyeceği açık olarak belirtilmiş olduğundan, Vergi Usul Kanunu’nun 359 maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar için (ayrıca maddedeki diğer fiiller için) öngörülen cezaların uygulanması, bu fiilleri işleyenlerin “*kasten*” hareket etmiş olmaları şartına bağlanmış olmaktadır ve bu maddede düzenlenen her bir fiil için ayrıca “*bilerek*” ibaresinin bulunması herhangi bir anlam taşımayacaktır.

Yapılan yasal açıklamaların değerlendirilmesinde, “*Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde hükme bağlanan fiillerin tamamında olduğu gibi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri için de, Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesindeki cezanın kesilebilmesi ve 359 uncu maddesindeki cezalara*

hükmolunması, bu fiilerin “kasten” işlenmiş olduğunun ispatı ile olanaklıdır.” sonucuna ulaşılacağı için, yukarıda da belirtildiği üzere, bu konuda yürütülen tartışmaların “gerçek” herhangi bir yasal soruna işaret etmediği, bu tartışmaların sonucunda yayımlanan genel tebliğin de yeni bir düzenleme içermediği kolaylıkla anlaşılabacaktır. Zira, 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin içeriği, Vergi Usul Kanunu’nun ilgili eski ve yeni maddeleri ile Türk Ceza Kanunu’nun ilgili maddelerinin açıklanmasından ibaret bulunmaktadır.

Yaşanan tartışmalar ve yayımlanan genel tebliğ konusundaki açıklama ve görüşlerimizden sonra, çalışmamızın izleyen kısımlarında 4369 sayılı Kanunla vergi ceza sisteminde (özellikle kaçakçılık fiilerinde) yapılan değişikliklerin yarattığı (ve bize göre asıl tartışılması gereken) sorunlara yer verilmiştir.

2. 4369 Sayılı Kanun’un Vergi Ceza Sisteminde Yarattığı Sorunlar:

2.1. Kaçakçılık Fiilerini İşleyenlerin Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanmaları, Aynı Zamanda Vergi Ziyasına da Sebebiyet Vermeleri Halinde Mümkündür:

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yapılan düzenleme ile madde başlığı “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” olarak değiştirilmiş, bu değişiklik ise, bu maddede yer alan suçların teşekkülü için genel anlamda bir şeyin “*kaçırılmış olması*” özel anlamda da “*Vergi Ziyası*”nın mutlaka bulunmasının gerektiği şeklinde bir düşüncenin oluşmasına sebep olmuştur.

Ancak, Kanun’un gerekçesinde de açık olarak vurgulandığı gibi, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen fiiller, aynen 4422 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde yer alan ve sonucuna bakılmaksızın çıkar amaçlı suç örgütü kurma, yönetme, örgüt adına faaliyette bulunma ve bilerek hizmet yüklenme fiileri veya herhangi bir sonuç aranamaksızın alkollü araç kullanmanın suç sayılması gibi, herhangi bir sonuca bağlanmaksızın “*engelleyici suç=tehlike suçu*” olarak tanımlanmışlardır. Bu anlayış müstekar hale gelen Yargıtay kararlarıyla da yerleşmiştir.

Bu durumda, maddede belirtilen fiillerin işlendiğini söylemek için “*vergi ziyası*”nın oluşması şartını aramak gereksizdir, hatta maddedeki bazı fiillerin (örneğin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanların kaçakçılık fiilini işlemiş sayılmaları gibi) sırf bu nedenle “*vergi ziyası*”na sebebiyet vermesi imkanı ve ihtimali de her durumda bulunmamaktadır. Diğer yandan, uygulamada sıklıkla rastlandığı üzere, sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri çoğu zaman “*vergi ziyası*”nı da aşarak Devlet tarafından sağlanan teşvik ve benzeri ekonomik çıkarları, hatta karapara aklamayı hedeflemektedir. Belirtilen durumun tek istisnası olarak 359’uncu maddenin (a) fıkrasının 1 inci bendindeki hüküm akla gelse de, bentte “*... defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*” in de kaçakçılık fiilini işlediği hükme bağlandığından (açık olarak vergi ziyasından değil, vergi matrahının azalmasından bahsedildiği için) vergi matrahı bu fiillerle azaltıldığı halde mahsup ve indirimler nedeniyle hesaplanan vergi ve dolayısıyla vergi ziyası bulunmayan mükellefler bakımından da kaçakçılık hükümleri işletilecektir.

Buna göre, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinde yapılan düzenlemeyle, kaçakçılık suçunun maddi unsuru (4369 öncesi 344 ncü maddedeki gibi) vergi ziyayı değil, maddede sayılan fiillerin işlenip tamamlanması olarak tanımlanmıştır. 359'uncu maddede belirtilen fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, sadece 344'ncü maddede hükme bağlanan üç kat vergi ziyası cezasının kesilmesi için gereklidir ve 359'uncu maddede düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından "*Vergi Ziyayı*"nın bulunup bulunmadığına bakılmamaktadır.

Ancak, 359'uncu maddede yer alan "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*" şeklindeki düzenleme, maddenin temel anlayışına uygun düşmemektedir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükmüne göre, "*pişmanlık ve ıslah*" hükümlerinden yararlanacak mükelleflerin vergi ziyası cezasını gerektirecek bir fiille vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaları ve kanuna aykırı bu fiilleri ilgili makamlara kendiliğinden haber vererek, ziyaa uğrattıkları vergileri 15 gün içerisinde beyan ederek, pişmanlık zammı ile birlikte yine aynı sürede ödemeleri şarttır.

Bu şekildeki bir hüküm ise, kaçakçılık fiili işleyenlerden aynı zamanda da vergi ziyasına sebebiyet verenlerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanarak hem 344'ncü maddede belirtilen 3 kat vergi ziyası cezasından hem de 359 uncu maddede belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmalarının olanaklı olduğu; vergi ziyasına sebebiyet vermeyenlerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanamamaları nedeniyle her durumda hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmaları anlamına gelmektedir. Böyle bir düzenlemenin hangi ölçütüyle bakılırsa bakılsın kabul edilebilir yanı bulunmadığı gibi, düzenleme temel hukuk ilkelerine de aykırıdır.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yapılan düzenlemede, kaçakçılık suçunun teşekkülü bakımından "*vergi ziyayı*" veya benzeri herhangi bir sonuçla bağlantı aranmamış, maddedeki fiiller "*tehlike suçu*" olarak tanımlanmışlardır. Bu yaklaşım, cezaların engelleyici fonksiyonunu öne alan çağdaş ceza anlayışıyla uyumludur ve bu konuda uygulamada herhangi bir sorun yaşanmamaktadır. Ancak, 359'ncu maddenin yine aynı Kanun'un 371'inci maddesinde düzenlenen "*pişmanlık ve ıslah*" müessesesi ile ilişki kuran hükümleri, açık olarak yanlışlık ve eşitsizlik içerdiği için yasal değişiklikle düzeltilmelidir.

2.2. Suça Katılma Hükümleri Ceza Hukukuyla Uyumlu Olmadığı Gibi Açık ve Yeterli Değildir :

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılığa katılma fiilleri Vergi Usul Kanunu'nun 338, 346 ve 347'nci maddelerinde sırasıyla "İştirak, Teşvik ve Yardım" adı altında düzenlenmişken, 4369 sayılı Kanunla bu fiillerin tamamı "iştirak" başlığı altında ile 344 ve 360'ncü maddede yeniden düzenlenmiştir.²

² Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz; Azmi DEMİRCİ, Zihni KARTAL; "Vergi Hukuku'nda Düzenlenen Vergi Suçlarına Katılma Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Şubat 1999, sayı 210

Yapılan düzenlemelere göre;

A-VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık fiillerine her ne şekilde olursa olsun iştirak edenlere bir kat vergi ziyayı cezası kesilecek (VUK md.344/3),

B-Yine bu fiillerin icrasına iştirak edenlerden;

a- Fiili irtikap edenler veya doğrudan doğruya beraber işleyenlere , o fiil için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın,

b- Fiili işlemeye azmettirenlere de, yine o fiil için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın,

c- Maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere ise, o fiile mahsus cezanın dörtte birinin hükmolunacağı belirtilmiştir.(VUK md. 360)

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 344 ve 360'ncı maddelerinde yapılan değişikliklerle;

- Sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından Türk Ceza Kanunu'nun 64 üncü maddesinde yapılan düzenleme dikkate alınmış; aynı Kanun'un "*cürüm ve kabahatte iştirak*" başlığı ile 65, 66 ve 67 nci maddelerinde yapılan düzenlemeler dikkate alınmamıştır.

- Vergi ziyayı cezası bakımından ise, ceza hukukunun katılma hükümleri hiçbir şekilde dikkate alınmayarak, bütün fiiller "*iştirak*" başlığı altında ve aynı ceza ile müeyyidelendirilmiştir. Bu düzenleme kaçakçılık fiiline maddi menfaat elde ederek iştirak edenleri, azmettirenleri, maddi menfaat elde etmeksizin yardım edenleri idari para cezaları yönünden aynı kategoride değerlendirmekte ve bu fiilleri ayırmamaktadır.

Yapılan açıklamalar, 4369 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemelerin, vergi incelemelerinde tespit edilen olay ve durumları kavramaktan uzak olduğunu göstermekte, gerek idari cezaların kesilmesinde ve gerekse hapis cezalarının uygulanmasında karışıklık yarattığını göstermektedir. Bu şekilde bakıldığında da, 4369 sayılı Kanun öncesindeki vergi suçlarına katılma hükümlerinin (iştirak, teşvik ve yardım) daha açık, anlaşılır ve ceza hukuku ilkeleriyle daha uyumlu olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Buna göre, 4369 sayılı Kanunla VUK'nun 344 ve 360'ncı maddelerinde yapılan değişikliklerle düzenlenen kaçakçılık fiillerine iştirak hükümlerinin, yetersiz ve karışık olduğu söylenebildiği gibi, suça "*katılma*" hükümlerinin sadece kaçakçılık fiillerine mahsus olarak düzenlenmiş olması da önemli bir eksikliği göstermektedir. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun gerek para cezası gerekse hürriyeti bağlayıcı cezalar ile müeyyidelendirdiği başka fiiller de bulunmaktadır.

Bütün bu hususlar dikkate alındığında, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suça katılma hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nun birinci kitabının altıncı babında yer alan iştirak hükümleriyle uyumlu hale getirilmesi için, bu hükümlerin yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

2.3. VUK’nun 333’ncü Maddesindeki Değişiklik ve Kanuna Eklenen Geçici 21’nci Madde Hükmü Tüzel Kişilerin İşlediği Kaçakçılık Fiillerinde Ceza Sorumlusunu Belirsiz Hale Getirmiş; 333 üncü Maddeki Değişiklik Sorunlara ve Eşitsizliğe Sebep Olmuştur :

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu’nun “*Tüzel Kişilerin Sorumluluğu*” başlığını taşıyan 333’üncü maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklikle, 359 uncu maddedeki fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 344 ve 360’ncı maddede öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir. Söz konusu değişiklik yapılmadan önce, anılan fıkra da, 344 ile 358 ve 361’inci maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361’inci maddelerde öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunacağı şeklinde bir düzenleme mevcuttu.

4369 sayılı Kanunla VUK’nun 333’üncü maddesinde yapılan bu değişiklik Ceza Hukuku’nun “*cezaların şahsiliği*” ilkesine uygun görünse de, üç yılı aşan uygulama sürecinde önemli sorunlara yol açmıştır.

Bu sorunlardan birincisi, yine 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici 21’inci madde hükmüyle ortaya çıkmıştır. Anılan maddede yapılan düzenlemeyle, 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenen fiiller için; kesilecek cezalarda fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümlerin, hükmolunacak cezalarda ise, fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile 4369 sayılı Kanun hükümlerinden lehe olanın uygulanacağı belirtilmiş ve bu suretle 1.1.1999 tarihinden önce işlenen kaçakçılık fiilleri nedeniyle hükmolunacak cezaların muhatabı olması gereken tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için 1.1.1999 tarihinden sonra bir tür “af” yaratılmaya çalışılırken ceza sorumlusunun kim olduğu konusunda belirsizlik oluşturulmuştur. Zira, geçici 21’nci maddede belirtilen “*hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından lehe olan hükmün uygulanması*” ilkesi; 333’üncü maddede yapılan değişiklikle birlikte düşünüldüğünde 1.1.1999 tarihinden önce işlenen kaçakçılık fiillerinden kanuni temsilcilerin değil bu fiilleri işleyenlerin sorumlu olmasını gerektirmekte ise de, bu husus kanuni temsilciler bakımından lehe, fiili işleyenler (fail) bakımından ise aleyhe bir durum yaratacak; fail de kendisi için lehe olan hükmün (kanuni temsilcilerin sorumlu olması) uygulanmasını talep edebilecektir. Bu düzenlemede bir taraf için lehe olan hüküm, karşı taraf için kesinlikle aleyhe olacağı için; her iki tarafın da kendi lehine olan hükmün uygulanmasını talep etmesi, açık olarak ceza muhatabının belirsiz hale gelmesini sağlamaktadır

Belirtilen bu durum, 1.1.1999 tarihinden sonra, daha önce tüzel kişiler tarafından işlenmiş kaçakçılık fiillerinin ceza sorumlusunun kim olacağı konusunda açık bir belirsizlik yaratmakta; bu belirsizlik kaçakçılık fiillerinin tespit edildiği vergi inceleme sürecinde olduğu kadar, yargı sürecinde de önemli sorunlara yol açmaktadır.

Bu konuda yaşanan ikinci önemli sorun ise, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesi hükmünün 1.1.1999 tarihinden sonraki dönemleri kapsayan incelemelerde ne şekilde uygulanacağı; vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık fiilini tespit etmenin yanı sıra bu fiilleri işleyenleri de (faili) belirleme görevlerinin bulunup bulunmadığı hususudur. Uygulamada, Vergi Usul Kanunu’nun 134 ve 147’inci maddelerinde

yer alan Vergi İncelemesi, İnceleme Usulü ve Aramaya yönelik düzenlemeler çerçevesinde, Kanun'un 359'uncu maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiillerini tespit eden ve 367'nci maddeye göre suç duyurusunda bulunan inceleme elemanlarından; eski uygulamada tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin bildirilmesi gibi, suç teşkil eden fiili işleyen faili de bildirmesi beklenmektedir.

Oysa, Vergi Usul Kanunu 'nun 367'nci maddesinde, kaçakçılık ve iştirak suçlarını (fiillerini) tespit eden vergi inceleme elemanlarının keyfiyeti yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmış; failin (veya faillerin) de bildirileceği yönünde bir düzenleme yapılmamıştır. Kaldı ki, yukarıda da belirttiğimiz üzere, Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesiyle ilgili maddelerinde de inceleme elemanlarının suç teşkil eden fiillerin faillerini belirlemeleri ve bildirmeleri yönünde bir düzenleme mevcut değildir. Esasen suç failinin ortaya çıkarılması Cumhuriyet Savcılığının çalışma alanına giren ve ayrı bir uzmanlık/yetki ve yöntem gerektiren bir konudur.

Yasal olarak değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen suç teşkil eden fiilleri bildirme görevinin 367'nci maddeye göre vergi inceleme elemanlarına; *"işin hakikatini"* ve dolayısıyla faili belirleme görevinin de Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 153'üncü maddesine göre Cumhuriyet Savcılarına ait olduğu ifade edilebilir. Ancak belirtilen husus, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir şekilde belirtilmediği için, uygulamada sorunlara yol açmakta; yetkili ve görevli olmadıkları bu hususta vergi inceleme elemanlarının faili de tespit etmesi beklenmektedir.

Diğer yandan, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yapılan değişikliğin temel gerekçesi *"cezaların şahsiliği"* olarak sunulmuş olmasına rağmen, bu şekildeki bir düzenleme içerisine gerçek kişi mükellefler alınmamıştır. Halbuki, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde tanımlanan *"kaçakçılık suçları"* tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin *"rızası ve bilgisi hilafına"* işlenebileceği gibi; gerçek kişi mükelleflerin de *"rızası ve bilgisi hilafına"* işlenebilir. Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi bir A.Ş.de *"sahte belge kullanma"* fiilinin herhangi bir şirket çalışanı tarafından işlenmesi mümkün olduğu gibi, gelir vergisi mükellefi bir kişinin işletmesinde çalışan herhangi bir kişi de bu fiili işleyebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 333'ncü maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklik, gerçek ve tüzel kişi mükellefler bakımından yapılmış bir düzenleme anlamı taşıyor gibi görünse de, maddenin başlığının *"Tüzel Kişilerin Sorumluluğu"* olması nedeniyle, düzenleme gerçek kişi mükellefler bakımından uygulama olanağına sahip bulunmamaktadır. Bu durum ise, gerçek kişi mükellefler aleyhine sonuçlar doğurmakta; gerçek kişi mükelleflerin kaçakçılık fiilleri nedeniyle her durumda ceza sorumlusu olmalarına sebebiyet vermektedir.

Buna göre, *"cezaların şahsiliği"* ilkesinden hareketle 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinin son fıkrasında yapılan değişikliğin ayırım yapılmaksızın bütün mükellefler bakımından geçerli hale getirilmesi doğru bir yaklaşımdır.

2.4. Kaçakçılık Fiileri İçin Öngörülen Hapis Cezalarının Azaltılması **Cezaların Etkin ve Caydırıcı Olma Özelliğini Zayıflatmıştır:**

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiilleri, serbest piyasa koşullarını ve rekabet eşitliğini bozduğu gibi, esas olarak Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergileri ödememe, hatta Devletten haksız olarak vergi iadesi ve teşvik alma amacına yönelik olarak işlenmektedir.

4369 sayılı Kanunla düzenleme yapılmadan önce Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık fiili için öngörülen cezalar fiillerin işleniş şekline göre, 6 ay-3 yıl hapis/3 yıl-5 yıl ağır hapis olarak belirlenmişken, yapılan düzenlemelerle bu cezalar yine fiillerin işleniş şekline göre 6 ay-3 yıl hapis/18 ay-3 yıl ağır hapis seviyesine indirilmiş ve önceki düzenlemede cezaların bir kat artırılmasını sağlayan "tekerrür" hükümlerine yeni düzenlemede yer verilmemiştir.

Yeni düzenlemede kaçakçılık fiilleri için öngörülen cezalar (en fazla 3 yıl ağır hapis cezası), Türk Ceza Kanunu ve diğer kanunlardaki Devlet egemenliğiyle ilgili ekonomik suçlar için öngörülen cezalarla (örneğin 1918 sayılı Kanunun 24 ve 29 uncu maddelerinde 10-15 yıl ağır hapis/20 seneden aşağı olmamak üzere ağır hapis cezası öngörülmüştür) mukayese edildiğinde çok hafif kalmaktadır.

Belirtilen bu durum, sahte belge düzenleme veya kullanma fiili başta olmak üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde tanımlanan fiillerin yeterince müeyyidelendirilmediğini göstermektedir. Öyle ki, bazı örnekleri de yaşandığı üzere, bu fiillerle birlikte daha ağır cezayı gerektiren fiilleri işleyenlerin, 359'uncu maddede tanımlanan fiilleri işlediklerini açık olarak ikrar ettiklerine ve bu suçları, cezası daha ağır olan diğer suçların örtülenmesinde kullandıklarına şahit olunmaktadır.

Diğer yandan, yine uygulamadan gözlemlendiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde tanımlanan fiiler çoğu zaman organize ve teşekkül halinde işlendiği halde, Vergi Usul Kanunu'nda bu durumun gerek idari cezalarda gerekse hürriyeti bağlayıcı cezalarda ağırlaştırıcı neden olarak değerlendirilmesini sağlayacak yasal düzenleme bulunmamaktadır. Oysa, diğer benzer suçların hemen hemen tamamında suçun teşekkül halinde işlenmesi daha ağır yaptırımlara bağlanmıştır.

Hemen belirtelim ki, bugüne kadar vergi davalarında kullanıldığına rastlanmamakla birlikte, aslında ötedenberi ve halen Türk Ceza Kanunu'nun 313'ncü maddesi her ne suretle olursa olsun cürüm işlemek için teşekkül oluşturanlara veya bu teşekküller katılanlara –sırf bu nedenle- 1 yıldan 2 yıla kadar ağır hapis cezası (DGM) öngörmektedir Bu hükmün vergi suçları için de geçerli olduğu konusunda şüphe yoktur. Çünkü Türk Ceza Kanunu'nun 10'uncu maddesinde "*Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur.*" denilmektedir.

Bizim sorun olarak kastettiğimiz şey ise, Türk Ceza Kanunu'nun 313'ncü maddesi hükmünün işletilmesi gereğinin yanısıra (yani cürüm işlemek için teşekkül oluşturulması nedeniye ek bir ceza verilmesinin yanısıra) kaçakçılık cezasının da teşekkül nedeniye belli bir oranda artırılmasıdır. Bu duruma en uygun örnek olarak 4208 sayılı

Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine...Dair Kanun'un 7'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendi gösterilebilir. Anılan Kanun'un 7'nci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında karapara aklama suçunun cezaları genel olarak hükme bağlandıktan sonra, 3'ncü fıkranın (a) bendinde, suçun "*Karaparanın aklanması maksadıyla teşekkül vücuda getirenler ile idare edenler ve teşekküle mensup olanlar tarafından*" işlenmesi halinde hükmolunacak cezaların ayrıca bir misli artırılacağı belirtilmiştir.

Belirtilen bu hususlar, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin (özellikle sahte belge düzenleme, kullanma ve basma fiillerinin) engellenebilmesi için, yasal değişiklikle, bu fiiller için öngörülen cezaların artırılması ve bu fiillerin teşekkül halinde işlenmesinin de ağırlaştırıcı neden olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

3. Sonuç:

Çalışmamızda, son birkaç aydır basın yayın organlarında (vergi) kaçakçılık suçları için "*bilmek- bilmemek*" merkezinde yürütülen tartışmanın ve bu tartışma sonucunda yayımlanan genel tebliğin içeriği analiz edildikten sonra; 4369 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, üç yılı aşan bir sürede ortaya çıkan gerçek sorunlara değinilmiştir.

Yapılan açıklamalar; vergi ceza sisteminin yeni bir "*reformla*" ele alınacak derecede önemli sorunlar taşıdığını, bu sorunların bir kısmının mükellef veya ceza sorumluları bakımından eşitsizlik ve mağduriyete yol açtığını, diğerlerinin de cezaların uygulanmasını zorlaştırdığını veya etkinliğini azalttığını göstermektedir.

Vergi adaletinin sağlanması ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi bir önceliği bulunan Türk Vergi Sisteminin, bu hedefi gerçekleştirmekte kullanabileceği önemli unsurlardan birisinin de "*adil ve etkin cezalandırma*" olduğu düşünülerek, belirtilen sorunların giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması gerekli görülmektedir.