

Sirküler Tarihi : 12.02.2008
Sirküler No : 2008/042

5728 SAYILI “TEMEL CEZA KANUNLARINA UYUM AMACIYLA ÇEŞİTLİ KANUNLARDA VE DİĞER BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN” İLE VERGİ CEZA NÖRLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Bilindiğı üzere, ceza adalet sistemimizi oluşturan ve temel ceza kanunları olarak adlandırılan “Türk Ceza Kanunu”, “Kabahatler Kanunu”, “Ceza Muhakemesi Kanunu” ve “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilerek 1 Haziran 2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisinde 23.1.2008 tarihinde kabul edilen 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile de, diğer kanunlarda yer alan ceza normlarının temel ceza kanunlarına uyumu sağlanmış bulunmaktadır. Söz konusu Kanun, 8 Şubat 2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yayımı tarihinde (8.2.2008) yürürlüğe girmiştir.

Kanunun 271 – 281 inci maddeleri Vergi Usul Kanunu(VUK)’nda yapılan değişikliklere ilişkin olup, söz konusu maddelerin tam metni Sirkülerimiz ekinde bilgilerinize sunulmuştur.

Yapılan değişiklikleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- 1) Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na tabi olmadığını düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 2 nci maddesine yapılan ekleme ile, bu vergi ve resimlerle ilgili olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. (5728 sayılı Kanun Md. 271)
- 2) VUK’nun vergi mahremiyetini düzenleyen 5 inci maddesinin altıncı fıkrasında, Maliye Bakanlığınca bu maddeye göre yapılan ve vergi mahremiyetine aykırılık teşkil etmeyen açıklamalarda yer alan bilgilerin kullanılarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği, aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanununun 480, 481 ve 482’inci maddelerindeki cezaların üç misli olarak hükmolunacağı belirtilmekteydi. Yapılan değişiklik ile Türk Ceza Kanununa yapılan atıf kaldırılmıştır. Sadece, açıklanan bilgilerin ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği, belirtilmekle yetinilmiştir. (5728 sayılı Kanun Md. 272)

Diğer taraftan, VUK’nun 362 inci maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmek suretiyle, vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza kanununun “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması” başlıklı 239 uncu maddesine göre cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır. (5728 sayılı Kanun Md. 278)

Eski Şekil	Yeni Şekil
Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198’inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.	Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.

Ayrıca, 5728 sayılı Kanunun 160 ncı maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107 nci maddesinin birinci fıkrası aynı paralelde aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle, vergi mahremiyetini ihlal eden kamu çalışanlarının, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılacakları belirtilmiştir:

“Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.”

6183 sayılı Kanunun 107 nci maddesinin aşağıda yer verilen ikinci fıkrası ise yürürlükten kaldırılmıştır. (5728 sayılı Kanun Md.578/ş)

“Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun faileri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.”

- 3) VUK’nun takdir, tadilat ve zirai kazançlar il komisyonları ile özel komisyonlara memurların dışında seçilecek kişilerde aranan vasıflarla ilgili 87 nci maddesi Türk Ceza Kanununa uyumlu olarak yeniden düzenlenmiştir. (5728 sayılı Kanun Md. 273)
- 4) VUK’nun 246 ncı maddesinde yer alan “Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri hakkında Türk Ceza Kanununun 230 ve 240’ıncı maddelerine göre takibat yapılır.” hükmü “**Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.**” şeklinde değiştirilmiştir. (5728 sayılı Kanun Md. 274)
- 5) VUK’nun “Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar” başlıklı 363 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilerek, bu maddenin de yeni Türk Ceza Kanununa uyumu sağlanmıştır. (5728 sayılı Kanun Md. 279)

Eski Şekil	Yeni Şekil
Bu kanunun altıncı 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 Kanununun 240’ıncı maddesine göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanır.	Bu Kanunun 6 ncı 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 Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyası cezası kesilir.

- 6) VUK'nun "*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*" başlıklı 367 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. (5728 sayılı Kanun Md. 280) Maddede esasa ilişkin herhangi bir değişiklik yoktur.

Eski Şekil	Yeni Şekil
Yaptıkları inceleme sırasında 359 ve 360 ıncı maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir.	Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.
Yukarıda belirtilen kaçakçılık suçunun işlendiğine sair suretlerle itila hasil eden Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talebeder.	359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.
Amme davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunur.	Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.
359 ve 360 ıncı maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.	359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.
Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce ittihaz edilecek kararlarda ceza yargıcını bağlamaz.	Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

- 7) VUK'nun "Pişmanlık ve ıslah" başlıklı 371 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. (5728 sayılı Kanun Md. 281) Bu maddede de esasa ilişkin herhangi bir değişiklik yoktur.

Eski Şekil	Yeni Şekil
Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.	Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.
1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)	1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;	2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;	3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;	4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.	5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.
Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360 ıncı madde hükmü uygulanmaz.	
Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz.	Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

- 8) 5728 sayılı Kanunun 275 inci maddesi ile VUK'nun 344 üncü maddesinin “*Vergi ziyaı suçu ve cezası*” şeklindeki başlığı “*Vergi ziyaı cezası*” olarak değiştirildikten sonra, maddenin birinci ve ikinci fıkraları birleştirilerek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Madde No	Eski Şekil	Yeni Şekil
344/1 ve 2 nci fıkralar	Vergi ziyaı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.	341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğrattılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.

Görüldüğü gibi maddede, vergi ziyaı suçunun tarifinin maddeden çıkarılması dışında değişiklik yapılmamıştır. Ceza miktarı aynen muhafaza edilmiştir.

- 9) 5728 sayılı Kanunun 276 ncı maddesi ile, VUK'nun Dördüncü Kitap, İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı “*Suçlar ve Cezaları*” şeklinde ve 359 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Eski Şekil	Yeni Şekil
<p>a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;</p> <p>1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,</p> <p>2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),</p> <p>Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.</p> <p>Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için(12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı R.G.'de yayımlanan E.1990/10; K.1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilen sözcükler) yürürlükte</p>	<p>a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;</p> <p>1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,</p> <p>2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,</p> <p>Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe</p>

<p>bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.</p> <p>b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;</p> <p>1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),</p> <p>2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,</p> <p>Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.</p> <p>371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.</p> <p>Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.</p>	<p>aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.</p> <p>b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.</p> <p>c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.</p> <p>371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.</p> <p>Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Kaçakçılık suçu ve cezası ile ilgili olarak yapılan değişiklikler şunlardır:

- Eski düzenlemede 359'uncu maddenin (a) fıkrasında kapsama giren fiiller yönünden herhangi bir değişiklik yapılmamış, aynı fiiller yeni 359'uncu maddenin (a) fıkrasında da yer almıştır. Bu fiilleri (Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya 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 veya **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar**) işleyenlere hükmolunacak ceza **bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası** olarak belirlenmiştir. Eskiden bu ceza "altı aydan üç yıla kadar hapis cezası" şeklindeydi. Görüldüğü gibi cezanın alt sınırı yükseltilmiştir.

Yeni düzenlemede hapis cezasının paraya çevrilmesine ilişkin hükümlere yer verilmemiş olduğundan, hükmolunan hapis cezalarının paraya çevrilmesinde Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Bilindiği gibi Türk Ceza Kanununun 50'nci maddesine göre 1 yıl veya daha az süreli hapis cezaları paraya çevrilebilmektedir. Buna göre maddenin yeni şekli gereğince hükmolunan cezanın 1 yıl olması halinde, hapis cezasının Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesine göre para cezasına veya diğer yaptırımlara çevrilmesi mümkün olacaktır. Paraya çevirme Türk Ceza Kanunu'nun 52'nci maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde

yapılacaktır. Hükmolunan hapis cezasının 1 yıldan fazla olması halinde ise, paraya çevrilmesi mümkün olmayacaktır.

Hapis cezasının ertelenmesi konusunda Türk Ceza Kanunu'nun 51'nci maddesinde yazılı olan esaslar uygulanacaktır. Söz konusu maddeye göre, işlediği suçtan dolayı 2 yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır.

- Eski düzenlemede 359'uncu maddenin (b) fıkrasının 1 ve 2 'nci bentlerinde belirtilen fiiller için aynı ceza (18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası) öngörülmekteydi. Yeni düzenlemede söz konusu bentler ayrıştırılarak farklı cezalara bağlanmıştır. Buna göre, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya **kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar**, 359 uncu maddenin (b) fıkrası gereğince 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Görüldüğü gibi cezanın alt sınırı 18 aydan 3 yıla, üst sınırı ise 3 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır. Cezanın alt sınırının 3 yıl olarak belirlenmiş olması nedeniyle, bu fiilleri işleyenler hakkında verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi veya ertelenmesi mümkün olmayacaktır. Ancak fiil işlendiğinde 18 yaşından küçük olanlar ile 65 yaşından büyük olanlar için erteleme mümkündür.
- Eski düzenlemenin (b) fıkrasının 2'nci bendinde belirtilen fiiller, esas itibarıyla yeni düzenlemede 359'uncu maddenin (c) fıkrası olarak yer almıştır. Buna göre, VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bunları bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Eski düzenlemede bu fiiller için öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası idi. Görüldüğü gibi söz konusu fiillere verilecek cezanın hem alt sınırı hem de üst sınırı artırılmıştır. Eski metinde yer alan "sahte olarak basanlar" ifadesine ise yeni metinde yer verilmemiştir. Bu nedenle yetkisiz basılan belgenin sahte olup olmaması ceza uygulamasını etkilemeyecektir. Bu maddede, cezanın alt sınırı 2 yıl olarak belirlendiği için, cezanın alt sınırdan verildiği hallerde ertelenmesi mümkün olabilecektir.
- Eskiden olduğu gibi, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.
- Yine eski düzenlemeye paralel olarak, kaçakçılık suçları açısından da pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün olacaktır. Başka bir deyişle durumlarını VUK'nun 371'inci maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak ilgili makamlara kendiliğinden bildiren kişilere VUK'nun 359'uncu maddesi uygulanmayacak, yani kaçakçılık cezasına hükmolunmayacaktır.

- 10) 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesi ile, VUK'nun "iştirak" başlıklı 360'ncı maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle iştirak müessesesi kaldırılmış ve söz konusu madde iştirak halinde "ceza indirim" müessesesine dönüştürülmüştür. Bu nedenle iştirak konusu Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri (Md. 37-41) çerçevesinde değerlendirilecektir.

Eski Şekil	Yeni Şekil
İştirak Madde 360 - Birden fazla kişi 359 uncu 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.	Cezadan indirim MADDE 360- 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

- 11) 5728 sayılı Kanun Resmi Gazete'de yayımlandığı 8.2.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle bu tarihten itibaren işlenecek suçlar için yeni cezalar uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 7/2'nci maddesi uyarınca, suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümlerinin farklı olması halinde, failin lehine olan kanunun uygulanması gerekir. **5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerde suç fiilleri aynı kalmasına rağmen cezalar artırılmış olduğundan, yani aynı fiillere daha ağır cezalar getirildiğinden,** daha önce işlenmiş olan suçlar bakımından 5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulanması söz konusu değildir. Bu değişiklikler, yukarıda belirtildiği üzere, 5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren işlenecek suçlar için uygulanacaktır.
- 12) Yapılan değişiklikleri, **sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri** yönünden şöyle özetleyebiliriz. Fiillerin tanımında herhangi bir değişiklik yoktur.

Fiil	Öngörülen hapis cezası	Paraya veya diğer yaptırımlara çevrilme imkânı	Erteleme imkânı
Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma	1 yıldan 3 yıla kadar	1 yıl ve daha kısa süreli hapis cezalarında var.	2 yıl ve daha kısa süreli hapis cezalarında var. (18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyüklerde 3 yıllık hapis cezalarında da var.)
Sahte belge düzenleme veya kullanma	3 yıldan 5 yıla kadar	Yok.	18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyüklerde var, diğerlerinde yok)

Saygılarımızla.

**“TEMEL CEZA KANUNLARINA UYUM AMACIYLA ÇEŞİTLİ KANUNLARDA VE DİĞER BAZI
KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN
(RG. 8.2.2008 – 26781)**

Kanun No. 5728

Kabul Tarihi: 23/1/2008

.....

MADDE 271- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 2- Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.”

MADDE 272- 213 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin altıncı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.”

MADDE 273- 213 sayılı Kanunun 87 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 87- Takdir, tadilat ve zirai kazançlar il komisyonları ile özel komisyonlara, memurların dışında, seçilecek kimselerde aşağıdaki vasıflar aranır:

1. İyi ahlak sahibi olmak ve ikamet ettiği veya iş gördüğü muhitin emniyet ve itimadını kazanmış bulunmak.

2. Medeni haklardan ıskat edilmiş bulunmamak.

3. Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı beş yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, kaçakçılık veya vergi kaçakçılığı suçlarından mahkûm olmamak.

4. Takdir ve özel komisyonlara seçileceklerde, ayrıca otuz yaşını bitirmiş olmak.

5. Tadilat ve zirai kazançlar il komisyonlarına seçileceklerde ayrıca mensup olduğu şehir veya kasabanın iktisadi şartlarına ve emlak ve ziraat işlerine vukufu olmak ve yirmibeş yaşını bitirmiş bulunmak.”

MADDE 274- 213 sayılı Kanunun 246 ncı maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.”

MADDE 275- 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin başlığı “Vergi ziyai cezası” şeklinde ve ayrıca birinci ve ikinci fıkraları birleştirilerek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”

MADDE 276- 213 sayılı Kanunun Dördüncü Kitap, İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı “Suçlar ve Cezaları” şeklinde ve 359 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 359- a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

MADDE 277- 213 sayılı Kanunun 360 ıncı maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Cezadan indirim

MADDE 360- 359 uncu 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.”

MADDE 278- 213 sayılı Kanunun 362 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 362- Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”

MADDE 279- 213 sayılı Kanunun 363 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 363- Bu Kanunun 6 ncı 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 Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”

MADDE 280- 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 367- Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

MADDE 281- 213 sayılı Kanunun 371 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 371- Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”