

VERGİ ZİYAI KABAHAATI

*Av. Tahsin TORUNOĞLU**

GİRİŞ

Vergiler, kamu harcamalarının mali finansmanını karşılamaktadır. Bu bakımdan birtakım kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan mali finansmanın en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle vergilerin düzenli bir şekilde toplanmasıyla hem hazineye gelir sağlanacak hem de kamu hizmetlerinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesiyle kamu yararı da sağlanmış olacaktır. Ancak zaman zaman vergi borcunu maddi veya şekli anlamda yerine getirmekle yükümlü olan mükellefler veya sorumlular, vergilendirme ile işlemleri bilerek ya da bilmeyerek eksik veya hiç yerine getirmeyerek vergi kaybının oluşmasına neden olabilmektedirler. Ne var ki vergi hukuku ilişkisi devlet ile kişiler arasında kurulmuş bir kamu hukuku ilişkisiyse, mükellef veya sorumlularında vergilendirmeye ilişkin ödevlerini kanunlarda belirtilen şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir. Aksi halde Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenen vergi cezaları devreye girecektir.

Biz de bu çalışmamızda Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmiş olan suçlardan biri olan vergi ziyai suçu ve cezasını işleyeceğiz.

Vergi ziyai suçu, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının “*Genel Esaslar*” başlıklı birinci kısmında düzenlenmişken; bu suça ilişkin ceza da “*Vergi Cezaları*” başlıklı ikinci kısmın, “*Vergi Ziyai Cezası*” başlıklı birinci bölümünde düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere vergi ziyai suçu zarar suçudur ve vergi kaybının gerçekleşmesi durumunda söz konusu olur. Ortada devlet hazinesine verilmiş bir zarar olmasından dolayı da konunun önemi daha fazla ortaya

* Avukat, Antalya Barosu

çıkılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki vergi ziyayı suç ve cezasına ilişkin düzenlemeler son on sene içinde önemli değişiklikler geçirmiştir. Ancak tüm bunlardan önce, çalışmaya vergi cezalarının hukuksal niteliklerin ne olduğunun belirtilmesi ile başlanacaktır. Zira vergi ziyayı cezasının tespiti vergi dairelerince gerçekleştirilmekte ve yine bu suça ilişkin ceza da yine vergi dairelerince kesilmektedir. Başka bir ifadeyle vergi ziyayı suçu vergisel nitelikte bir kabahat, buna ilişkin ceza da vergisel nitelikte bir yaptırım olmasından ötürü hukuki sistematik içinde yerinin tespit edilmesi gerekecektir. Ayrıca vergi ziyayı suç ve cezasının bu özelliğinden dolayı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, genel hükümleriyle getirdiği yeni düzenlemelerin, vergi cezalarına, özellikle vergi ziyayı suç ve cezası üzerinde olan etkilerinin de incelenmesi bir gereklilik arz etmektedir.

O halde vergi ziyayı suç ve cezasının hukuki niteliği üzerinden başlayacak olan çalışmamızda, vergi ziyayı suçu tüm unsur ve yönleri incelenecektir. Tüm bunların yanında Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı doktrin ve yargı kararları ışığında tahlil edilecek ve Kabahatler Kanunu ve vergi ziyayı suç ve cezası arasındaki etkileşimin tahlili sonrası yapılacak değerlendirmenin ardından çalışma sonlandırılacaktır.

I. VERGİ CEZALARI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği gibi vergi cezaları Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında düzenlenmiştir. Bu hususta ikinci kısma göz gezdirdiğimizde birinci bölümün vergi ziyayı suçu ve cezasına, ikinci bölümün usulsüzlük suçu ve cezasına, üçüncü bölümün de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlara (kaçakçılık suçları ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma) ayrıldığı görülmektedir.

Dikkat edileceği üzere Vergi Usul Kanunu'nun bu sistematigi suç ve cezaları, mali nitelikli olanlar ve ceza hukuku anlamında suç ve cezalar olarak ikili bir ayrıma tabi tuttuğu anlaşılmaktadır.

Mali nitelikli cezalarla vergi kanunları dahilinde belli bir davranışı yapmakla yükümlü kılınan bir kimsenin aksi davranışı bir yaptırıma uğramaktadır. Şayet hazine çıkarları kanunun öngörmediği yollara sapsak sure-

tiyle zarara uğratılmışsa yine mali nitelikli cezalarla bu davranış yaptırımı uğrayacaktır¹. Başka bir ifade ile mali cezalar, Hazine çıkarlarının yasa dışı yollarla olmak üzere herhangi bir şekilde zarar verilmesi durumunda uğranılacak yaptırımı ifade etmektedir. O halde Hazine çıkarına verilen zarar, kanunun emrettiği bir beyandan kaçınmak, savaştırmak veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle gerçekleşecektir². Böylece mali nitelikli cezalarla bir yükümlü veya sorumlunun³ bir davranışı yaptırımı uğramış olacaktır.

Ceza hukuku anlamında suç ve cezaların hukuki nitelikleri hakkında ise söylenebilecek pek fazla bir şey yoktur. Asıl tartışma mali nitelikli suç ve cezaların hukuki niteliklerinin ne olduğu konusunda yaşanmıştır.

B. MALİ NİTELİKLİ VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİNİN VERGİ ZAMMI OLDUĞU HAKKINDAKİ GÖRÜŞ

Bu görüş taraftarlarına göre vergi cezaları aslında bir ceza niteliğinde değil, bir vergi zammı niteliğindedir⁴. Böylece devlete gelir sağlama amacının da güdüldüğü ileri sürülebilmektedir.

Ancak mali nitelikteki vergi cezalarının bir vergi zammı olduğu konusundaki görüşe getirilmiş en önemli eleştirilerden biri bunun cezaların şahsiliği ilkesi ile bağdaşmadığı hakkındaki düşüncedir. Vergi zammı görüşünün kabul edilmesi halinde bu zammın da mirasçılara intikali gerekli olmalıdır. Hâlbuki vergi cezaları ölüm haline düşmektedir (VUK. m. 372). Bunun yanında vergiyi doğuran olay ile cezayı gerektiren olaylar farklı farklıdır⁵. Bu bakımdan mali nitelikte olan vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda vergi zammı görüşünü benimsemek bugün için pek mümkün gözükmemektedir.

¹ **Waline**, s. 76.

² **Waline**, s. 76-77.

³ *Waline*'ye göre sorumlu deyiminden geniş anlamda, mali idare ile sürekli ilişki içinde bulunan hak ve yükümlülükleri bulanan kimseleri anlamak gerekir (**Waline**, s. 77).

⁴ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 448; **Kartal**, İdari Vergi Cezaları, s. 121.

⁵ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 448; **Kartal**, İdari Vergi Cezaları, s. 122.

C. MALİ NİTELİKLİ VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİNİN TAZMİNAT OLDUĞU HAKKINDAKİ GÖRÜŞ

Bu görüş taraftarlarına göre, mali nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliği, Devlet hazinesine bir zarar verilmesinden ötürü ödenmesi gereken parasal bir yaptırımdır. Bu görüş eleştirilirken cezaların şahsili ilkesinin tazminat görüşü için de geçerli olduğu ileri sürülmüştür. Kaldı ki cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca, vergi cezalarının ölümle sona ermesi gerekmektedir. Ancak tazminat görüşünün kabul edilmesi halinde, vergi cezasına muhatap olan kişinin ölümü durumunda, bu cezanın mirasçılara intikal edeceği şüphesizdir. Zira özel hukukta, zararların giderilmesi için kullanılan tazminat kurumu kişilerin ölümü halinde mirasçılara intikal edebilmektedir⁶. Bu bakımdan bugün için tazminat görüşünün de mali nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğini açıklamada yeterli olduğu söylenemeyecektir.

Ç. MALİ NİTELİKLİ VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİNİN CEZA HUKUKU ANLAMINDA PARA CEZASI OLDUĞU HAKKINDAKİ GÖRÜŞ

Bu görüş taraftarlarına göre, mali nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğinin ceza hukuku anlamında para cezası olduğunun kabulü ile ceza kanunlarında yer alan bu ceza sonucunda suçlu belirli bir miktar parayı ödemek zorunda bırakılabilecektir.

Vergi cezalarının vergi alacağını güvence altına almak gibi de bir fonksiyonu vardır. Hâlbuki ceza hukuku anlamında para cezaları böyle bir fonksiyonu taşımamaktadır. Ayrıca vergi hukukuna has birtakım esneklikler ceza hukuku anlamında para cezalarında mevcut değildir. Zira mali nitelikli vergi cezalarında uzlaşma, pişmanlık ve ıslah gibi bir takım kurumlardan faydalanma imkânı mevcutken aynı durum ceza hukuku anlamında para cezalarında söz konusu değildir. Bununla birlikte mali nitelikli vergi cezaları idarece kesilmektedir ve ödenmemesi durumunda hapse çevrilme gibi bir niteliği de yoktur. Ayrıca tüzel kişilerin para cezalarından sorumluluğu söz konusu olmazken, mali nitelikli vergi cezalarında tüzel kişilerin de sorumluluğu bulunmaktadır⁷.

⁶ Bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 448.

⁷ Başaran, s. 114; detaylı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 449.

Şunu da eklemek gerekir ki ceza hukuku anlamında para cezaları söz konusu olduğunda, bunlar çoğunlukla hapis cezalarıyla birlikte bulunmaktadır. O halde artık hürriyeti bağlayıcı bir ceza söz konusu olmuşsa ceza hukuku alanına girilmiş olunmaktadır. Nitekim hürriyeti bağlayıcı cezalara her zaman ceza mahkemeleri hükmedecektir⁸.

D. MALİ NİTELİKLİ VERGİ CEZALARININ HUKUKİ NİTELİĞİNİN İDARİ BİR YAPTIRIM OLDUĞU HAKKINDAKİ GÖRÜŞ

Baştan şunu belirtmek gerekir ki bugün için kabul gören asıl görüş mali nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğinin idari bir yaptırım olduğu görüşüdür. Bu görüşe göre mali nitelikli cezalara ilişkin süreç idari yöntemler dahilinde gerçekleşecektir. Yani suçun tespiti ve suça ilişkin cezanın uygulanması tamamen vergi idaresinin kontrolü altında gerçekleşmektedir. Hatta vergi idaresi kestiği ceza üzerinde yine kendisi, hata varsa düzelterek, tasarrufta bulunabilmektedir. Buna ilaveten, söz konusu ceza üzerinde duruma göre borçlusu da tasarrufta bulunabilmektedir. Söz gelimi Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi gereğince şartları yerine getiren ceza muhatabı indirim imkânından faydalanabilmektedir. Ya da uzlaşma kurumunun işletilmesiyle ceza muhatabı söz konusu ceza üzerinde vergi idaresiyle pazarlık yapma olanağından faydalanabilmektedir. O halde bugün için mali nitelikteki vergi suçlarını vergisel bir kabahat, bunlara ilişkin cezaları da idari bir yaptırım olarak kabul etmek gerekir⁹.

1. İdari Yaptırım Kavramı

İdari ihlalin gerçekleşmesiyle idari düzenin işleyişinde bozulma meydana gelir. Bozulan düzenin yeniden oluşturulması amacıyla idarece yaptırımlar uygulanabilmektedir. İşte bu tür cezalar, idari cezalar/yaptırımlar olarak adlandırılmaktadır¹⁰. Bununla birlikte idarenin görevleri arasında idari düzeni korumak da önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle ulusal servetin korunması da bu koruma görevlerinden bir tanesidir. İşte bu sebeple idarenin

⁸ **Waline**, s. 77-78.

⁹ Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 449.

¹⁰ **Oğurlu**, s. 145.

görevini başarılı bir şekilde yerine getirebilmek için idari yaptırım uygulayabilme yetkisine sahip olması gerekmektedir¹¹. Ayrıca idari yaptırımlar sayesinde idari düzenin bozulmasından önce idare edilenlere gözdağı verilerek idari düzenin korunması amaçlanmaktadır. Şayet bu düzen bozulmuşsa idari yaptırımların zorlayıcı, bastırıcı etkisi sayesinde toplumun korunması ve ihlali gerçekleştiren kişinin ıslahı hedef alınmış olmaktadır¹². Ayrıca idari yaptırımların cezalar gibi kefaret, çektirme gibi amaçları da bulunmamaktadır. Bunlar daha çok kişiye görev ve sorumluluklarını hatırlatma amacı taşımaktadırlar¹³.

2. İdari Yaptırım Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Özellikleri

Mali nitelikli vergi cezalarının hukuki niteliğinin idari bir yaptırım olduğunun kabulü ile başka bir sorun daha ortaya çıkmaktadır. Ceza hukuku anlamındaki vergi suçlarına, ceza hukuku ilke, esas ve kurallarının uygulanması kabul edilmişken; mali nitelikteki vergi suçlarının hangi esaslar dahilinde incelenmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir açıklık yoktur¹⁴. Mali nitelikli vergi suçları açısından da, ceza hukuku ilke, esas ve kuralları uygun olduğu ölçüde uygulanabilecek midir? Yoksa bu sorunun çözümü idari yaptırım olduğundan hareketle idare hukukuna ait yöntemlere mi bırakılacaktır?

Vergi Usul Kanunu'nun 364. maddesinin ilk fıkrasının ilk cümlesinde vergi cezalarını gerektiren olayların idare tarafından tespit olunacağı; yine aynı kanunun 365. maddesinin ilk fıkrasında da ceza kesme işleminin idarece gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. O halde mali nitelikli suç ve cezaların idari olma özelliklerinin buradan kaynaklandığı söylenebilecektir¹⁵. Böyle bir durumda da devreye idari ceza hukuku¹⁶ girmektedir.

¹¹ Bkz. **Oğurlu**, s. 151.

¹² **Oğurlu**, s. 155.

¹³ **Oğurlu**, s. 157.

¹⁴ **Başaran**, s. 110.

¹⁵ **Başaran**, s. 112-113.

¹⁶ *Oğurlu*'ya göre farklı isimlerle anılmış olsa da aslında idari ceza hukuku ile ifade edilmek istenen aslında idarece saptanan belirli eylem ve davranışlar ile idarece uygulanan yaptırımlardır (**Oğurlu**, s.148).

Nitekim suç olmaktan çıkarılan bazı eylemlerin haksızlık içeriğinin giderilmesi aynı zamanda ceza hukukunun caydırıcılık özelliğini korumak ve ceza yargılamasının ağır işleyen iş mekanizmasını güçlendirmek için idari ceza hukukuna ihtiyaç duyulmaktadır¹⁷. Ayrıca suç failleri ile basit ihlaller gerçekleştiren kişilerin aynı yargı düzenine ve aynı usule tabi olmaları, basit ihlali gerçekleştiren kişilerin aslında daha fazla manevi yaptırıma uğramalarına neden olabilmektedir¹⁸. Böyle bir durum da idari yaptırımlara ihtiyaç duyulduğunun bir göstergesidir. Kaldı ki idari yaptırımlar ceza yaptırımlarına oranla daha kolay uygulanabilmekte ve daha az masraf gerektirmektedirler¹⁹.

İdari yaptırımların belirli bir kişiyi hedef aldığını hatırlatmakta fayda vardır. Bununla birlikte herhangi bir yargıç kararı gerekli olmadan idarece re'sen uygulanabilmektedirler. Başka bir ifadeyle idare, söz konusu yaptırımını uygulamadan önce hem davacı hem de yargıç konumuna gelmektedir. Kaldı ki idari yaptırımların konusunda uygulanacak usul de farklılaşmaktadır. Zira idari yaptırımlar birer idari işlem niteliğindedirler²⁰. Ayrıca idareye tanınan idari yaptırım uygulama yetkisi, para yaptırımları gibi, hürriyeti bağlayıcı nitelikte olmayan yaptırımlardır. Kaldı ki Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesinde kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğunu hüküm altına almıştır.

İdari yaptırımların sonuçları bakımından da çeşitli özellikler gösterdiği bilinmektedir. Nitekim idari yaptırımlar adli sicile kayıt olmazlar. Yine aynı şekilde başka bir cezaya çevrilemeyeceği gibi, infazları idari makamlarca gerçekleştirilir. Ayrıca idari yaptırımlar, ceza yaptırımlarının tekerrürüne esas teşkil etmezler. Ama iştirak ve içtima imkânının idari yaptırımlar açısından uygulanamayacağı söyleneceği de²¹ yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu ile idari yaptırımlar açısından da iştirak ve içtima hükümlerinin uygulanabileceği görülmektedir. Ancak birazdan inceleneceği üzere bu düzenlemelerin vergi ziyai suçu açısından farklı uygulamalarının olabileceği gözden uzak

¹⁷ **Başaran**, s. 113.

¹⁸ **Oğurlu**, s. 156.

¹⁹ **Oğurlu**, s. 157.

²⁰ Bu hususta bkz. **Oğurlu**, s. 159-161.

²¹ Aksi görüş için bkz. **Oğurlu**, s. 173.

tutulmamalıdır. İdari yaptırımların ölüm halinde de infaz edilmeleri mümkün olsa da bunun vergi suç ve cezaları açısından, özellikle de vergi ziyai suçu açısından uygulaması olmayacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesi uyarınca ölümle vergi suçları düşecektir.

Vergi Usul Kanunu'na bakıldığı zaman mali nitelikli suç ve cezalar açısından herhangi bir ceza yargılamasına ihtiyaç duyulmadığı görülecektir. Özellikle vergi ziyai suçu ve cezası bakımından, suçun tespiti ve yaptırımın uygulanması tamamen idari usullere terk edilmektedir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan ceza hukuku anlamında suç ve cezalar açısından ise usul tamamen ceza mahkemelerinde işleyecek sürece terk edilmiştir. Burada kanun koyucunun inisiyatifini sosyal ve etik açıdan hukuka aykırı gördüğü suçların ve cezalarının tespitini ceza mahkemelerine bırakarak kullandığı söylenebilir. Bununla beraber vergi ziyai gibi toplumsal bakımdan daha az tehlikeli gördüğü mali nitelikli suç ve cezaların tespitini idareye bırakmakla toplumsal düzenin yeniden kurulması görevini idareye vermek istediği düşünülebilir²².

İdari ceza hukukunun üç temel ilkesinin bulunduğu belirtilmektedir²³. Bunlar kanunilik ilkesi, kusur ilkesi ve yargı yolunun açık olması ilkesidir. Anayasa'nın 38. maddesinde belirtilen kanunilik ilkesi uyarınca, idarenin kişi hürriyetlerini sınırlayıcı bir müeyyide uygulamaması gerekmektedir. Bununla birlikte suç ve buna ilişkin ceza da ancak kanunlarla konulabilecektir. Görüldüğü gibi idarenin, kanunda gösterilmemiş bir suçu ihdas edememesi gerekmektedir. Oysa birazdan etraflıca inceleneceği üzere Kabahatler Kanunu ile getirilen düzenlemeye göre idare, kanunun genel çerçevesini çizdiği bir alanda genel ve düzenleyici işlemlerini kullanarak herhangi bir kabahat ihdas edebilecektir. Kusurluluk ilkesi ise mali nitelikli suçlar bakımından vergi hukukunda kabul edilmiş değildir. Gerçekten vergi ziyai suçu açısından suçun manevi unsuruna ilişkin olarak getirilmiş bir düzenleme mevcut değildir. Ancak bu boşluğu yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu dolduracak gibi gözükmemektedir. Zira söz konusu kanunun 9. maddesine göre kabahat, hem kasten hem de taksirle işlenebilecektir. O halde vergi ziyai suçunun da hem kasten hem de taksirle işlenebileceğini kabul etmek gerekmektedir. Yargı yolu ilkesine göre ise, idari bir işlem söz konusu

²² Ayrıntılı bilgi için bkz. **Başaran**, s. 114.

²³ **Başaran**, s.115.

olduğu için idarenin mali nitelikli ceza kesme işlemine karşı da yargı yoluna gidilebilmelidir²⁴. Zira Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte yargı yoluna ilişkin yeni bir düzenleme de Kabahatler Kanunu'nda yapılmıştır. Gerçekten idarece verilecek para cezalarına karşı başvuru yolu işletilebilecektir. Ama Kabahatler Kanunu'nun ek 1. maddesi vergi mahkemelerinin görev alanına giren hükümleri saklı tutmuştur. O halde vergi idaresince kesilecek mali nitelikli cezalara ilişkin kanun yolu Kabahatler Kanunu'na göre gerçekleşmeyecektir.

Kabahatler Kanunu'nu yürürlüğe girinceye kadar doktrinde, mali nitelikli suç ve cezalar için idari ceza hukukuna ait ilkelerin uygulanması tavsiye edilmişti²⁵. Zira mali nitelikteki suç ve cezalar nitelikleri itibariyle idari ceza hukukunun alanı içine de girmektedirler. Ancak Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra artık bunlara uygulanabilecek genel bir düzenleme ortaya çıktığı için bundan böyle mahiyetlerinin uyduğu ölçüde Kabahatler Kanunu'nun dikkate alınması gerekecektir.

E. 5326 SAYILI KABAHAHLER KANUNU'NUN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNDEN SONRAKİ DÖNEM

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde suçlar, cürüm ve kabahatler olarak ikili bir ayrıma tâbi tutulmaktaydı. Ancak yakın geçmişte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle eski kanun döneminde uygulanmakta olan cürüm-kabahat ayrımını terk edildiği anlaşılmıştır. Bundan böyle suçlara Türk Ceza Kanunu içinde yer verilirken, kabahatlere ilişkin düzenlemeler de Kabahatler Kanunu'nun içinde yapılmıştır.

Bilindiği üzere son yıllarda Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle uzun zamandan beri tartışılan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi

²⁴ Suç tespitine ilişkin işlemler, iç işlemler niteliğindedir ve kesilecek cezaya hazırlık amacını taşımaktadırlar. Bu işlemlerin icrai nitelik taşımamaları nedeniyle bunlara karşı yargı yoluna gidilmesi mümkün değildir. Birel işlem niteliğindeki ceza kesme işlemi ile birlikte statü değiştirilip "yasaklanan eylemin faili ve bu nedenle de cezasız" statüsüne geçildiği için ancak bu işlemlere karşı dava açılabilir. Bu hususta bkz. **Başaran**, s. 118.

²⁵ **Başaran**, s. 118.

farklı bir sürece girmiştir. Nitekim kabahatleri suç olmaktan çıkarma sürecinde iki temel yaklaşımın dikkate alındığı gözlemlenmektedir. Bunlarda birine göre amaç, daha önemsiz nitelikteki yaptırımları suç olmaktan çıkararak idari yaptırıma bağlamak; böylece yargılama sürecinde meydana gelecek iş yükü ve maliyeti hafifletmektir. Diğeri ise kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması ile ceza hukukuna bir dinamizm kazandırarak caydırıcılık ve etkinlik arttırmaktır²⁶.

Kabahatlerin ceza kanunlarından çıkarılmasıyla fiil suç niteliğini kaybetmekte; ancak hukuka aykırılığı aynen devam etmektedir. Sonuçta hukuka aykırılık devam ettiği için, fiilin haksızlık içeriğinin ortadan kaldırılması ancak kamusal yaptırımla mümkün olabilmektedir²⁷.

Kabahat niteliğindeki fiiller sonucunda genellikle parasal nitelikte bir yaptırım uygulanmaktadır. Fakat söz konusu parasal yaptırım, idari mercilerce verilecek bir yaptırım olarak karşımıza çıkmakta ve bu yönüyle idari bir yaptırım halini almaktadır. Ayrıca bunu bir ceza hukuku kurumu olan adli para cezası ile de karıştırmamak gerekmektedir. Zira her ne kadar ikisi de devlet hazinesine intikal etmiş olsa da, yaptırımlara karar veren mercii, infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanuni neticeler bakımından aralarında farklar bulunmaktadır²⁸.

II. VERGİ ZİYAI SUÇU ve CEZASI

A. VERGİ ZİYAI SUÇU

Vergi hukuku ilişkisi devletle kişiler arasında kanunla kurulmuş bir ilişki olmakla beraber bu ilişkinin bir ayağını devlet tüzel kişiliğinin oluşturması nedeniyle kamu hukuku ilke kurumlarının hakim olduğu bir kamu hukuku ilişkisidir²⁹. O halde kişiler vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmek durumundadırlar. Zira vergilendirme ile ilgili işlemler sonucunda kamu hizmetlerinin mali kaynağı olan kamu gelirleri

²⁶ Başaran, s. 113; Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 107.

²⁷ Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 107.

²⁸ Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 109.

²⁹ Karakoç, Vergi Ziyai, s. 40.

toplanmış olacaktır. Böylece hem kamu yararı gerçekleşmiş hem de Hazinesinin vergi kaybı önlenmiş olacaktır³⁰.

Fakat kişiler bazen, ödevli oldukları vergi yükümlülüğünü yerine getirme konusunda bilerek ya da bilmeyerek, kısaca hatalı davranışlarda bulunmak suretiyle bu yükümlülüklerini yerine getiremeyebilmektedirler. O halde bu kişilere birtakım yaptırımların ya da cezaların uygulanması söz konusu olacaktır. İşte vergi ceza hukuku böylesi ihlallere karşı uygulanacak cezaları konu edinmektedir.

Vergi ziyai suçu da devlet hazinesine verilmiş ekonomik nitelikli suçlardandır. Zira vergi kaybı durumunda hazineye verilmiş bir zarar söz konusudur. Bu bakımdan vergi ziyai suçunu zarar suçları kategorisine koymak mümkündür. Başka bir ifadeyle vergi ziyai suçunun oluşabilmesi hazineye verilmiş bir zararın olmasına bağlı olacaktır. Yoksa bir zarar tehlikesinin bulunmuş olması vergi kaybı nedeniyle yaptırım uygulayabilmek için yeterli değildir³¹.

B. VERGİ ZİYAI SUÇU

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre vergi ziyai suçu 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesidir. O halde vergi ziyai suçunun ne olduğunu daha iyi anlayabilmek için 341. maddedeki hallerin tahlil edilmesi gerekmektedir.

341. maddeye göre mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi yüzünden verginin kayba uğramasıdır.

Yine aynı şekilde 341. maddenin ikinci fıkrasına göre şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya çeşitli şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi halinde de vergi kaybı gerçekleşecektir. O halde vergi ziyai suçunun öncelikle maddi unsurunu oluşturan hareketlerin incelenmesinde fayda vardır.

³⁰ Karakoç, Vergi Ziyai, s. 40.

³¹ Karakoç, Vergi Ziyai, s. 41.

1. Vergi Ziyai Suçunda Maddi Unsur

a. Genel Olarak

Görüldüğü gibi söz konusu haller belli fiillere bağlanmamıştır. Hükümlerde ifade edilen halleri oluşturacak hareketleri gerçekleştirmek suretiyle vergi kayba uğratılabilecektir.

Demek ki verginin kayba uğraması verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi şeklinde gerçekleşecektir. Verginin bu şekilde tahakkukuna engel olunması verginin ödenebilir aşamaya gelmesine engel olmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre verginin tahakkuku ile ifade edilmek istenen tarh ve tebliğ edilen verginin ödenebilir hale gelmesidir. O halde verginin tahakkukuna bir şekilde engel olunması, verginin ödenebilir hale gelmesine ve böylece vergi kaybının doğmasına neden olabilecektir.

b. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi veya Eksik Yerine Getirilmesi

Vergi kaybının maddi unsurlarından biri 341. maddede düzenlenen vergilendirme ile ilgili ödevlerin³² zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirmesi halidir. Böylece zamanında yerine getirmeme veya eksik yerine getirme sonucunda vergi zamanında tahakkuk ettirilemeyecek veya eksik tahakkuk ettirilecektir.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu'nda olsun ya da diğer özel vergi kanunlarında olsun vergi ödevleri ile ilgili böylesi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda, yükümlüye ya da sorumluya ek sürelerin verileceği ancak bu sürelerle de riayet edilmemesi durumunda vergi kaybının gerçekleşmiş sayılacağı hüküm altına alınmış olabilir³³. Nitekim

³² İdare ile yükümlüler arasında gerçekleşen ve vergilendirmeden kaynaklanan ilişkiye vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Vergi hukuku ilişkisi vergi borcu ve/ya da *vergi ödevi* ilişkisi şeklinde somutlaşabilmektedir. Vergi ödevi ilişkisi bir şeyi yapmak veya yapmamak ya da o şeye katlanmak şeklinde ortaya çıkan ilişkiler bütünüdür. Bununla birlikte vergi borcu ilişkisi ise daha çok mamelekle ilgili hak ve ödevleri kapsamaktadır (Karakoç, Genel Vergi, s. 182).

³³ Karakoç, Genel Vergi, s. 453.

Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesinde veraset ve intikal vergisine ilişkin beyannamenin zamanında verilmemesi durumunda ek sürelerin verileceği hüküm altına alınmıştır.

c. Gerçeğe Aykırı Beyanlar Sayesinde veya Çeşitli Şekillerle Verginin Noksan Tahakkuk Ettirilmesi veya Haksız Yere Geri Verilmesine Sebep Verme

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin ikinci fıkrasında şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebepiyet verilmesi durumunda vergi kaybının söz konusu olacağı hüküm altına alınmıştır. O halde beyanlarında şahsi, medeni halleri veya aile durumu hakkında bilgi vermekle yükümlü kılınan mükellef veya sorumlu bu bilgileri eksiksiz ve tam olarak bildirmekle yükümlüdür. Aksi halde söz konusu vergi noksan tahakkuk edebileceği gibi, haksız yere geri de verilebilecektir. Sonuçta bu tarz fiillere başvurulması durumunda doğrudan doğruya vergi kaybı söz konusu olabilecektir³⁴.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı cezasının düzenleniş biçimine baktığımızda, vergi kaybının tahakkuk unsuruna bağlandığı görülmektedir. Bu yönüyle 341. maddedeki hallerin gerçekleştirilmesiyle bir netice ortaya çıkacak, bu netice de vergi kaybı anlamına gelecektir. Zira vergi ziyayı suçu hukuksal sınıflandırma açısından bir zarar suçudur. Ve vergi kaybı gerçekleşmeden de bu zarar ortaya çıkmayacaktır.

O halde mükellef veya sorumlu 341. maddedeki hallerle bir şekilde verginin eksik, noksan ya da zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebep olmuşsa veya verginin haksız olarak geri verilmesine neden olmuşsa vergi kaybı söz konusu olacaktır. Peki tüm bunların gerçekleşmesine rağmen yükümlü veya sorumlu vergi dairesi durumdan haberdar olmadan önce fakat kanuni süresinde borcunu öderse ne olacaktır? Bu soruya verilecek cevap vergi kaybının gerçekleşip gerçekleşmediğine göre değişecektir. Verginin tahakkuk etmesi verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (VUK. m. 22). Yükümlü 341. maddedeki hallere sebepiyet vermekle verginin tahakkuku üzerinde etkili olmaktadır. O halde vergi eksik ya da noksan bir

³⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 454.

şekilde ödenebilir hale gelecek ya da hiç ödenebilir hale gelmeyecektir. Fakat asıl amacın verginin tahsili olduğu dikkate alınır, yasal süresi içinde ödenmesi durumunda vergi kaybının da oluşmayacağını kabul etmek gerekir³⁵. Başka bir deyişle yükümlü veya sorumlu 341. maddedeki hallere sebebiyet verse fakat sanki bu hallere sebebiyet vermemişçesine yasal sürede ödemede bulursa böyle bir durumda vergi kaybının da oluşmayacağını kabul etmek gerekir.

341. maddedeki haller bir şekilde gerçekleşmişse ve vergi de kayba uğramışsa artık vergi ziyai cezası kesilmesi gerekecektir. Zira vergi ziyai cezasına ilişkin tipiklik gerçekleşmiş ve buna ilişkin netice ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan yükümlü veya sorumlu tarafından verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da eksik tahakkuk ettirilen haksız iade edilen verginin geri verilmesi vergi ziyai cezası kesilmesine engel olmayacaktır (VUK. m. 341/son). Fakat pişmanlık ve ıslah kurumu sayesinde, beyan üzerinden tahakkuk edecek vergiler açısından Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin son fıkrasının uygulanmasını engellenebilecektir. Böylece zamanında yapılmamış ya da eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine imkân tanınmış olmaktadır. O halde beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belirli şartlarla vergi ziyai cezası kesilmeyecektir (VUK. m. 371)³⁶. O halde yükümlü kanuna aykırı davranışı nedeniyle pişmanlık duyduğunu ortaya koymuş olmalı ve kendisini belirli şartları yerine getirerek ıslah etmiş olmalıdır³⁷. Son olarak yükümlü haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde pişmanlık zammı ile borcunu ödemelidir.

2. Vergi Ziyai Cezasında Manevi Unsur

Vergi ziyai suçunun manevi unsuru konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir belirleme yapılmış değildir. Bugüne kadar ceza hukukunun

³⁵ **Karakoç**, Vergi Ziyai, s. 45.

³⁶ Haber vermenin kaçakçılık suçları açısından dava zamanaşımı içinde; vergi ziyai suçunda ise, vergi kaybı doğduktan sonra, fakat tarh zamanaşımı içinde yapılması gerekmektedir. Zira suç oluşmadan veya ceza ortadan kalktıktan sonra, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılmasında gerek yoktur (**Karakoç**, Genel Vergi, s. 519).

³⁷ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 521.

taksire ilişkin hükümlerinin vergi hukukunda da uygulanabileceği kabul edilmiştir³⁸. Bununla birlikte vergi ziyai suçu elbette kasten de işlenebilmektedir. Bu konudaki boşluk Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle çözüme kavuşacak gibi görünmektedir. Zira Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesine göre kabahat hem kasten hem de taksirle işlenebilecektir. Vergi ziyai suçu vergisel nitelikte bir kabahat, vergi ziyai cezası da vergisel bir yaptırım niteliğinde olduğu için, Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemenin vergi ziyai suçu ve cezası içinde uygulanmasında bir sakınca görünmemektedir. O halde vergi ziyai suçu hem kasten hem de taksirle işlenebilmelidir.

B. VERGİ ZİYAI SUÇUNA KESİLECEK CEZA

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyai cezası için kesilecek cezalar ikinci, üçüncü ve dördüncü maddelerde düzenlenmiştir. İkinci fıkrada kesilecek vergi ziyai cezasının, 5479 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra kayba uğratılan verginin bir katı tutarında olduğu belirtilerek temel vergi ziyai cezası düzenlenmiştir. Bununla birlikte üçüncü fıkraya göre kesilecek vergi ziyai cezası ise 359. maddedeki fillerle kaçakçılık suçunun işlenmesine göre üç kat olarak uygulanabilecektir. Son fıkraya göre ise vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezaları yüzde elli indirimli olarak uygulanacaktır.

2. Vergi Ziyai Cezasının Bir Kat Olarak Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Söz konusu düzenleme 5479 sayılı kanunla değişikliğe uğramıştır. Bu dönem öncesinde değişiklikten önceki hükmün Anayasa aykırılığı yolunda yoğun eleştiriler yapılmış; sonuçta söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayı ve 20.10.2005 tarihinde 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararıyla iptal edilmiştir.

³⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 457.

3. Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Olarak Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kaybına 359. maddedeki fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Bununla beraber kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlenmesi durumunda ise fiilin iştirakçilerine kayba uğrayan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir.

Görüldüğü gibi vergi kaybına kaçakçılık suçu sonucunda sebebiyet verilmişse kesilecek vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır. İfade etmek gerekir ki kesilmesi gereken üç kat vergi ziyai cezası, kaçakçılık suçunun fer'i bir sonucudur. Başka bir ifadeyle üç kat ceza kesilebilmesi ceza mahkemesinden sadır olacak bir mahkûmiyet hükmüne ihtiyaç duymaktadır³⁹. Aksi halde üç kat ceza kesilmesi olanaksız olmaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre kişinin kaçakçılık yaptığı için ceza mahkemesince tespit edilmiş olması gerekmektedir. Şayet ortada ceza mahkemesince tespit edilmiş kaçakçılık suçu yoksa kayba uğramış bir vergi de yoktur. O halde ister üç kat, ister bir kat, isterse yüzde elli vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. 359. maddeye göre kaçakçılık suçunun işlendiğinin sabit olması halinde hapis veya ağır hapis cezaları öngörülmüştür. Bu sebeple hürriyeti bağlayıcı cezalara ancak mahkemeler hükmedebilecektir. Aksinin kabulü halinde yani, bir mahkûmiyet hükmü olmadan vergi dairesince kesilmiş bir vergi ziyai cezasının kabul edilmesi halinde vergi idaresi henüz kaçakçılık suçu oluşmadan vergi kaybının doğduğuna re'sen hükmetmiş olacaktır. O halde dolaylı olarak kaçakçılık yapıldığına hükmetmiş olan idarenin, 359. maddedeki hürriyeti bağlayıcı cezalara da hükmetmesi gerekir ki bu durum en başta Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olacaktır. Zira Anayasa'nın 38. maddesine göre idare kişi hürriyetlerini kısıtlayıcı hiçbir müeyyide uygulayamayacaktır.

Ancak enteresan bir hüküm bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usulü düzenleyen 367. maddenin son fıkrasıyla getirilmiştir. Söz konusu hükme göre ceza mahkemelerinden sadır olacak kararların, bunları uygulayacak olan makamların kararlarına etkili olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm neredeyse kaçakçılık yaptığı sabit olan birine üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine engel olacak niteliktedir. Zira kişinin kaçak-

³⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 459.

çılık yaptığı ceza mahkemesince yapılacak yargılama sonunda sabit olacak, ama üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi bir yerde idarenin takdirine bırakılmış olacaktır. Bu hükmün Anayasa'nın 138. maddesine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Zira Anayasa'nın 138. maddesine göre idare, mahkeme kararlarına uymakla yükümlüdür ve hiçbir şekilde bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecektir. O halde kaçakçılık yaptığı sabit olan birine kayba uğrattığı vergi nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Kaldı ki 341. maddenin üçüncü fıkrasının lafzından çıkan sonuç da budur.

4.Vergi Ziyai Cezasının Yüzde Elli Olarak İndirimli Uygulanması

Kanun koyucu belirli şart veya şartların yerine getirilmesi durumunda kesilecek vergi ziyai cezasının yüzde elli olarak indirimli olarak uygulanmasına müsaade etmiştir. Buna göre vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli olarak indirimli uygulanacaktır.

Söz konusu hükümlerle iyi niyetli yükümlülerin korunmak istendiği söylenebilir. Bu bakımdan vergi incelemesinin başlamasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannamelerin yükümlü bakımından iyiniyetli olmadığına dair bir karine teşkil ettiği kabul edilmektedir⁴⁰. O halde hükmün mefhumu muhalifinden idarenin bu işlemler dışında bir şekilde durumdan haber olmasının yüzde elli ceza uygulanmasına engel teşkil etmemesi gerekmektedir⁴¹.

Ayrıca takdire sevk işlemi sadece vergi kaybına neden olan o vergi için değil; beyan dışı kalmış tüm vergiler için söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan yükümlü diğer vergiler açısından da indirim imkânından faydalanmak istiyorsa takdir komisyonuna sevk işleminden önce gerçekleştirmek durumundadır⁴².

Benzer bir durum vergi incelemesi için de geçerlidir. Zira inceleme hangi dönem veya dönemler için yapılmaktaysa o dönem veya dönemlere ait tüm vergi ve harçlar incelemenin konusunu oluşturacaktır (VUK. m. 140).

⁴⁰ Karakoç, Vergi Ziyai, s. 48.

⁴¹ Karakoç, Vergi Ziyai, s. 48.

⁴² Karakoç, Vergi Ziyai, s. 48.

341. maddenin dördüncü fıkrasında indirimden faydalanabilmek için iyiniyetli yükümlünün beyannameyi kendiliğinden vermesi gibi bir zorunluluk aranmamıştır. Bu yönüyle söz konusu düzenleme pişmanlık ve ıslah kurumundan ayrılmaktadır. Kaldı ki pişmanlık ve ıslah da beyana dayanan vergiler için söz konusudur (VUK. m. 371). O halde hakkında ihbarda bulunan yükümlü vergi incelemesi başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyanname vermişse yüzde elli indirimli cezadan faydalanabilmelidir⁴³.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah kurumu düzenlenmiştir. Buna göre beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara dilekçe ile kendiliğinden haber veren mükellefe belirli şartlar altında vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. O halde şayet mükellef, pişmanlık talebiyle vergi idaresine başvurmasından sonra, beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ile pişmanlık zammını zamanında ödememesi durumunda kesilecek vergi ziyai cezası bakımından, kesilecek vergi ziyai cezası bakımından beyannamenin verildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Bununla beraber uygulanacak olan vergi ziyai cezası da yüzde elli olarak kesilmelidir. Zira burada her ne kadar beyannamenin verilme amacı ilk olarak pişmanlık ve ıslah kurumunu işletmekse de, beyanname, kendiliğinden ve vergi incelemesine başlanılmasından ve takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmektedir⁴⁴.

III. 5326 SAYILI KABAHAHLER KANUNU BOYUTUYLA VERGİ ZİYAI SUÇU ve CEZASI

A. GENEL AÇIKLAMA

01.06.2005 tarihinde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte idari nitelikteki suçlar da yeni bir rejime tabi olmuştur. Bundan böyle kanunun yürürlüğe girmesinden sonra vergisel nitelikli suç ve

⁴³ *Karakoç*'a göre Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin dördüncü fıkrası ile güdülen amaç henüz hakkında tespit yapılmamış yükümlünün beyanda bulunmasını özendirmek, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamaması halinde belli şartlarla cezada indirimden yararlandırmaktır (**Karakoç**, Vergi Ziyai, s. 49).

⁴⁴ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 459.

cezalara ilişkin hukuka uygunluk denetimi bu kanun hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilecektir⁴⁵. Bu durum aynı zamanda vergisel nitelikli suç ve cezalar bakımından da önem taşımaktadır. Özellikle 5326 sayılı kanunun “Tanımlar” başlıklı ikinci maddesi, kabahat deyimini karşılığında idari yaptırım uygulanmasını gerektiren haksızlık olarak tanımladığı için, bu ifadeyle vergi ziyai suçu ve cezası daha bir anlamlı hale gelmektedir.

Ayrıca 5326 sayılı kanunun 3. maddesine baktığımızda kanun başlığının “Genel Kanun Niteliği” şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Yine aynı maddenin b bendinde bu kanunun genel hükümlerinin idari para cezası yaptırımını gerektiren bütün filler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir⁴⁶. Vergi ziyai suçu sonrasında kesilecek vergi ziyai cezası da niteliği itibariyle idari bir yaptırım/kabahat özelliği göstermektedir. Bu bakımdan 5326 sayılı kanunu kabahatler açısından genel bir kanun haline dönüştüren 3. madde dikkate alındığında, 5326 sayılı kanununun genel hükümlerinin vergi ziyai suçu ve cezasına olan etkisinin tahlili bir gereklilik arz etmektedir.

Ancak vergi ziyai suçu ve cezası bakımından Kabahatler Kanunu’nu tahlile başlamadan önce Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasındaki genel-özel kanun ilişkisinin tespit edilmesi gerekmektedir. Özellikle bu tahlil sonucunda varılacak sonuç daha anlamlı tespitlere varmak adına daha faydalı olacaktır.

Kanunların nasıl yürürlüğe gireceğini ifade eden genel bir kanun mevcutken kanunların nasıl yürürlükten kalkacağı konusunda genel bir kanun mevcut değildir. Kanun koyucu kanunları doğrudan doğruya yürürlükten kaldıracak gibi, değiştirerek de yürürlükten kaldırabilir. Ya da Anayasa Mahkemesi, önüne gelmiş bir kanunu iptal kararı ile yürürlükten kaldırabilir. Veya söz konusu kanun süreli bir kanunsa uygulama süresinin sonunda kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır. Ancak bazen bu dört durumun hiçbiri de söz konusu olmayabilir. Bu durum üstü kapalı kaldırmada özel durumlar olarak ifade edilebilir⁴⁷. Şayet kanunun açık bir hükmü gereği

⁴⁵ **Başaran Yavaşlar**, s. 137.

⁴⁶ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 3. maddesi Anayasa Mahkemesi’nin 1.3.2006 tarih, E. 2005/108, K. 2006/35 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Söz konusu 3. maddenin kenar başlığı değişiklikten önce de “Genel Kanun Niteliği” şeklinde olmakla beraber, hüküm “Bu kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.” olarak ifade edilmişti.

⁴⁷ **Bilge**, s. 194.

başka bir kanun veya kanun hükmü kaldırılmışsa sarih (açık) ilga; bunun tam tersi durumlarda da zımnî (kapalı) ilga durumu söz konusudur. Özellikle zımnî ilga durumlarında birbirine aykırı hükümler söz konusu olacaktır. İşte bu durumda iki kanun arasındaki ilişkiye bakmak suretiyle durum çözümlenir. Şayet iki genel veya iki özel kanunun aynı konuları düzenleyen hükümleri arasında bir çelişki söz konusuysa sonraki tarihli kanunun önceki tarihli kanunu yürürlükten kaldırdığı kabul edilir. Önceki tarihli kanun genel, sonraki tarihli kanun özel kanun niteliğindeyse, yeni özel kanunun eski genel kanunla çelişen hükümleri yürürlükten kaldırdığı kabul edilir. Fakat önceki tarihli kanun özel, sonraki tarihli kanun genel kanun niteliğindeyse bu durum biraz daha özellik göstermektedir. Buna göre, yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığı kabul edilemez, böyle bir durumda kanun koyucunun amacını ve menfaatler dengesine dikkat ederek bir sonuca ulaşmak daha doğru olacaktır. Şunu da ifade etmek gerekir ki iki kanun arasındaki genellik özellik ilişkisini tespit ederken dikkatli olmak gerekir. Zira bir kanun, kıyaslandığı kanuna göre özel kanun olabilirken, başka bir kanuna göre de genel kanun niteliğinde olabilecektir.

Bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun Kabahatler Kanunu'na göre özel nitelikli kanun olduğu söylenebilir. Zira Kabahatler Kanunu'nun 1. maddesinde, kanunun amaç ve kapsamı belirtilmiştir. Bu hükme dikkatli bakılırsa idari yaptırım gerektirecek eylemlere ilişkin olarak, kabahatlere ilişkin genel ilkelerden, kabahatlerin türlerine; idari yaptırma ilişkin kararlara karşı kanun yolundan, idari kararların yerine getirilmesine ilişkin esaslara kadar yani, a'dan z'ye bir sürecin bütünüdür düzenlenmek istendiği görülmektedir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyaı suçunun bir kabahat, buna ilişkin cezanın da bir idari yaptırım olduğu düşünülürse, Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'na göre genel kanun niteliğinde olduğu anlaşılacaktır. Burada şunu da eklemekte yarar vardır, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin genel kuralları⁴⁸ koyan bir kanun olduğu kabul edilse bile yine de Kabahatler Kanunu'na göre genel kanun haline gelmeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun genel niteliği ancak bir başka vergisel düzenleme ile karşılaştırıldığında ortaya çıkacaktır.

Bir an için Kabahatler Kanunu'nun özel, Vergi Usul Kanunu'nun ise genel kanun niteliğinde olduğunu kabul edersek, durum işin içinden

⁴⁸ Bu hususta bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 71.

çıkılmaz bir hal alacaktır. Zira sonraki tarihli özel kanun olan Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda idari yaptırım gerektirecek vergisel kabahatlere ilişkin bütün çelişen hükümleri ortadan kaldıracak ki, bu durum kendine has bir branş olan vergi hukukunun bütün ilke ve kurumlarını alt üst edecektir. Kaldı ki böyle bir sonuç kanun koyucunun amacına da uygun olamaz. Nitekim Kabahatler Kanunu'na, 5348 sayılı kanunla getirilen ek madde 1 ile vergi mahkemelerinin görev alanına giren hükümlerin saklı olduğu belirtilerek ayrı bir ihtisas olan vergi hukukuna ilişkin bu farklılık vurgulanmıştır. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden bu yana Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görülen davalarda da Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğine uygun olarak Vergi Usul Kanunu uygulamasına devam edilmiştir. Aksi halde birazdan da görüleceği üzere Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'nun birçok kurumunu uygulanamaz hale getirmesi söz konusu olacaktır ki, herhalde istenen bu değildir.

Sonuçta sonraki tarihli Kabahatler Kanunu genel kanun, önceki tarihli Vergi Usul Kanunu'nun özel kanun olduğundan hareketle, yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığını kabul etmemek gerekecektir. Tartışma konusu edilecek noktalarda kanun koyucunun amacına dikkat ederek, menfaatler dengesini gözeten yorumlar yapmak pratik açıdan da önemlidir.

B. KABAHATLER KANUNU'NDAKİ GENEL HÜKÜMLERİN İDARİ YAPTIRIM NİTELİĞİNDEKİ VERGİ ZİYAI SUÇUNA ETKİSİ

1. Kanunilik İlkesi

a. Genel Olarak

Bu ilke temel olarak dayanağını Anayasa'nın 38. maddesinden alan bir ceza hukuku ilkesidir. Bu ilkeye göre yasada belirtilmemiş olan bir fiil suç oluşturmaz. Farklı bir ifadeyle bir suç ancak yasada gösterilen ceza uygulanabilir. Böylece ceza hukukunun hukuk devletine olan uygunluğu garanti altına alınmış olmaktadır⁴⁹. Bunun yanında kişiler de hangi eylemlerin suç

⁴⁹ Özbek, s. 31.

niteliği taşıdığını önceden öğrenerek davranışlarını buna göre yönlendirebilmektedirler⁵⁰.

Bu ilkenin bir takım zorunlu sonuçları mevcuttur. Buna göre:

- Örf ve adet kuralları ile suç ve ceza yaratılamaz.
- Kıyas yasaktır.
- Ceza kanunları lehe olmadıkça geçmişe etkili olarak uygulanamaz.
- Ceza kanunları belirli ve açık olmalıdır.

Anayasa'nın 87. maddesinde kanun koyma yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri arasında sayıldığı görülmektedir. Yine Anayasa'nın 7. maddesinin birinci fıkrasında bu yetkinin devredilemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre kanunları ancak Türkiye Büyük Millet Meclisi koyabilecektir. Söz konusu hükümlerden anlaşıldığı kadarıyla yürütme organının herhangi bir idari tasarrufuyla suç yaratılamayacaktır. Bunun yanında örf-adet kuralları, yasa koyucu tarafından suç haline getirilmedikçe bir yasa kuralının ne şekilde anlaşılması gerektiği dışında bir fonksiyonu olmayacaktır⁵¹.

Yasada hakkında açıkça bir hüküm bulunmayan hallerde benzer nitelikte başka bir hükmün uygulanmasına kıyas denilmektedir. Bunu ceza hukuku anlamında yorumlayacak olursak, yasada suç olarak düzenlenmemiş bir fiil hakkında benzer nitelikli başka bir hükmün uygulanması durumunda, yasada hakkında düzenleme bulunmayan bir fiilin cezalandırılması söz konusu olacaktır. Bunun suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. O halde ceza hukuku anlamında kıyas yasaktır. Nitekim 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin üçüncü fıkrasında da kıyasın yasak olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunilik ilkesi uyarınca söylenebilecek diğer bir husus da suç, suçun unsurları, ceza ve cezayı etkileyen nedenler yasada açık seçik olarak ifade edilmelidir. Nitekim suçun unsurları yeterince belli değilse bu durum kanunilik ilkesine zarar verecektir. Başka bir deyişle suçun kanunda düzenlenmiş olması kanunilik ilkesinin tamamlanması için yeterli değildir, aynı zamanda düzenlenen bu hükmün belirsizliğe yer vermeden net ve açık bir

⁵⁰ Kaşıkçı, s. 84.

⁵¹ Özbek, s. 32.

şekilde oluşturulması gerekir⁵². Bu durum aynı zamanda kişilerin hukuki güvenlikleri ile de yakından ilgilidir. Buna ilaveten ancak yasaklanan davranışların içeriğinin açık bir şekilde belirtilmesi sonucunda ceza normu korkutucu bir etkiye sahip olabilecektir⁵³.

Bu ilke anlamında üzerinde durulması gereken konulardan biri de geçmişe yürüme yasağıdır. Buna göre fail ancak suçu işlediği zaman yürürlükte olan kanuna göre cezalandırılabilir. Başka bir ifade ile bir kimse- nin işlediği bir fiil nedeniyle cezalandırılabilmesi, fiilin işlenmesinden önce yürürlüğe girmiş bir kanun tarafından fiilin suç olarak kabul edilmesine bağlıdır⁵⁴. Zira fail suçu işlerken, suçu işlediği zamanki cezayı göze almıştır⁵⁵. Nitekim fail, suça ait cezanın daha ağır olduğunu bilseydi belki de suçu işlemeyebilirdi denilebilir. Bu bakımdan fiil işlendiği zaman yürürlükte olan kanuna göre suç oluşturmayan bir fiilin sonradan suç haline getirilmesi ya da suç oluşturan bir fiilin cezanın geçmişe etkili olarak ağırlaştırılması düşünülemez⁵⁶.

b. Kabahatler Kanunu Anlamında Kanunilik İlkesi

Kabahatlerde kanunilik Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye bakıldığında zaman ilk fıkrasının kabahat oluşturan fiillere, ikinci fıkrasının da kabahate ilişkin yaptırımlara yönelik olduğu görülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasında hangi fiillerin kabahat oluşturduğu konusunda kanunda açık bir hüküm olabileceği hüküm altına alınırken, aynı fıkranın devam eden cümlesiyle idareye, kanunun çizdiği çerçevede kabahatin içeriğini genel ve düzenleyici işlemlerle doldurabilme yetkisi verilmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin ikinci fıkrasında ise kabahatin karşılığını oluşturan idari yaptırımın türü, süresi ve miktarının yalnızca kanunla düzenlenebileceği belirtilmiştir. Bilindiği üzere Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezalara ilişkin

⁵² Demirbaş, s. 109.

⁵³ Demirbaş, s. 109.

⁵⁴ Aksinin kabulü, yani sonradan yürürlüğe giren bir kanunla suç haline getirilen ve önceden yapılan davranışların cezalandırılması, kişi özgürlüğüne keyfi olarak müdahale edilmesi sonucunu doğuracaktır. Aynı durum cezaların artırılması için de söz konusudur. (Demirbaş, s. 110).

⁵⁵ Özbek, s. 34.

⁵⁶ Özbek, s. 34.

esasları düzenlemiştir. 38. maddenin ilk fıkrasında hem suç hem de cezalar için kanunilik ilkesinin geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Ne var ki Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin ikinci fıkrasında idari yaptırıma ilişkin olarak mutlak bir kanunilik prensibi hakimken, aynı şeyi ilk fıkraya için söylemek mümkün değildir. Zira hangi fiillerin kabahat oluşturduğu konusunda kanunda bir açıklık yoksa kapsam ve koşullarını kanunun belirlediği çerçeveye hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilecektir. Bu da demek oluyor ki kanun, kabahatin sınırını belirleyecek, idare de genel ve düzenleyici işlemleriyle düzenlemenin içeriğini doldurarak kabahati oluşturacaktır. O halde Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasına baktığımızda ceza hukuku anlamında kabul edilen kanunilik ilkesinin kabahatler anlamında mutlak olarak kabul edildiğini söylemek zor gözükmemektedir⁵⁷. Oysa az yukarıda da bahsedildiği gibi ceza normlarının içeriğinin aynı zamanda belirli ve açık olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle bir kabahatin kanunda düzenlenmiş olması yeterli değildir. Söz konusu kabahatin içeriğinin de belirsizliğe yer vermeden net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Kanunilik ilkesinin bir uzantısı olan belirlilik ilkesinin kabul edilme sebeplerinden biri de ceza normunun korkutucu olabilme fonksiyonudur. Kişi bir fiili işlerken sonuçlarından haberdar olursa normun korkutucu etkisi kendisini gösterebilecektir. Başka bir ifadeyle norm belirli olmazsa sonuçlarından haberdar olmayan failin korku duyması düşünülemez. Kaldı ki bu durum aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi ile de ilgilidir. Gerçekten, vatandaşların devlete güven duyabilmeleri için, hukuk güvenliğinin sağlandığı bir hukuk devleti sistemi gerekli olmaktadır⁵⁸. Ayrıca kanunilik ilkesinin kabul edilmemesi ülkenin çeşitli yerlerindeki idari birimler tarafından yeni ve birbirinden farklı düzenlemelerin yapılmasına neden olabilecektir. Bu da kişilerin özgürlük alanlarının yürütme tarafından daraltılması anlamına gelecektir⁵⁹. Bunun yanında idareye kabahat niteliği taşıyan eylemleri belirleme yetkisinin verilmesi, zaman içinde bu yetkinin keyfiliğe varan uygulamalarının görülmesine neden olabilecektir. Sonuçta böylesi keyfi hareketlerin varlığı da herhalde sosyal hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturacaktır⁶⁰.

⁵⁷ Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 112.

⁵⁸ Özbudun, s. 113.

⁵⁹ Oğurlu, s. 179.

⁶⁰ Kaşıkçı, s. 84.

Vergiler kişilerin temel hak ve özgürlüklerine getirilen birer sınırlama niteliği taşımaktadırlar. Bu bakımdan Anayasalarda bu konuya ilişkin olarak birtakım ilkelere yer verilme ihtiyacı duyulmuştur. Nitekim vergilerin *kanuniliği ilkesi*, bu ilkelere bir tanesidir⁶¹. 1982 Anayasası'nın 73. maddesi "*Vergi Ödevi*" kenar başlığı altında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilip kaldırılacağını hüküm altına almıştır. Bilindiği gibi vergi ziyai suçu ve cezası Vergi Usul Kanunu'nun "*Ceza Hükümleri*" başlığını taşıyan dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Bu haliyle vergi ziyai suçu ve cezasının Anayasa'dan kaynaklanan bir ödev olmadığı anlaşılmaktadır. Fakat Anayasa'nın 83. maddesinin ilk fıkrasında suçta ve cezada kanunilik ilkesi benimsendiği için, özellikle vergi ziyai suçu ve cezası bakımından da kanunilik ilkesinin varlığını aramak temel hak ve özgürlükler açısından bir gerekliliktir.

2. Zaman Bakımından Uygulama

a. Genel Olarak

Zaman bakımından uygulama konusunda Kabahatler Kanunu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümlerine atıf yapmıştır.

b. Türk Ceza Kanunu Bakımından Zaman Bakımından Uygulama

Zaman bakımından uygulama konusunda kabul edilen üç ana ilkenin mevcut olduğu görülmektedir. Bunlar:

- Hemen uygulama ilkesi,
- Geriye yürüme ilkesi,
- İleriye yürüme ilkesidir.

Hemen uygulama ilkesi yürürlüğe giren bir yasanın yürürlükte bulunduğu zaman içinde gerçekleşen tüm eylem ve olaylara uygulanmasını ifade eder. Özellikle Türk Ceza Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesi "*İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan*

⁶¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 63.

bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.” demekle hemen uygulama ilkesini benimsemiştir⁶².

Geriye yürüme ilkesi, kanunun yürürlüğe girmeden önce işlenmiş fiillere uygulanması anlamına gelmektedir. Ceza kanunlarında prensip olarak geçmişe yürüme yasağı söz konusudur. Kaldı ki kanunilik ilkesinin geçerli olduğu ceza kanunlarında geriye yürüme ilkesinin uygulanmaması gerekmektedir⁶³.

Geriye yürüme yasağı konusunda getirilen bir istisna lehe kanunun geçmişe yürümesidir. Buna göre kanun koyucu o eylemin cezalandırılmasında ya da daha ağır cezalandırılmasında artık sosyal bir fayda görmemektedir. Böyle bir durumda sonraki tarihli kanun önceki tarihli kanuna göre daha lehe hükümler getiriyorsa sonraki tarihli kanun geçmişe yürüyecek ve fail lehine uygulanacaktır. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde “*İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz*”, yine 7. maddesinin ikinci fıkrasında “*Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanun hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır.*” denilerek bu hususu açıkça düzenlemiştir.

İleriye yürüme ise yürürlükten kaldırılan bir yasanın uygulanmasına sonraki fiiller için de devam edilmesidir.

c. Kabahatler Kanunu Açısından Zaman Bakımından Uygulama

Kabahatler Kanunu, zaman bakımından uygulama konusunda Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunmuştur. Bu bakımdan kabahatlerin zaman bakımında uygulanması açısından Türk Ceza Kanunu'nun 7. maddesi uygulama alanı bulacaktır. Başka bir deyişle Türk Ceza Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesini kabahatler açısından “*İşlendiği zaman kanuna göre kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye idari yaptırım uygulanamaz.*” şeklinde anlamak gerekecektir. Yine aynı maddenin ikinci cümlesini “*İşlendikten sonra yürürlüğe giren bir kanuna göre kabahat*

⁶² Hemen uygulama ilkesi özellikle ceza muhakemesi hukuku, emniyet tedbiri öngören yasalar ve infaz yasalarında etki göstermektedir. Bu hususta bkz. **Özbek**, s. 58.

⁶³ **Özbek**, s. 58.

sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye idari yaptırım uygulanamaz”; 7. maddenin ikinci fıkrasını da “*Kabahat işlendiği zaman yürürlükte olan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise failin lehine olan kanun uygulanır.*” şeklinde yorumlamak gerekecektir. O halde hemen uygulama ve lehe kanunun geçmişe yürütmesi ilkelerinin kabahatler açısından da anlam ifade ettiği rahatlıkla anlaşılabacaktır⁶⁴.

Bunun yanında Kabahatler Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımların yerine getirilmesi bakımından derhal (hemen) uygulama ilkesinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Aslında ikinci cümleyle getirilen bu hüküm Türk Ceza Kanunu’nun 7. maddesinin üçüncü fıkrası ile bir bakıma benzerlik arz etmektedir. Zira Türk Ceza Kanunu’nun 7. maddesinin üçüncü fıkrasında bazı istisnalar dışında infaz rejimine ilişkin hükümlerin derhal uygulanacağından bahsedilmektedir. Nitekim Kabahatler Kanunu’nun ilk fıkrasının ikinci cümlesinde de idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama ilkesinin geçerli olduğu hüküm altına almıştır. Aslında infaza ya da idari yaptırımların uygulanmasına ilişkin hükümler, cezalar veya kabahatler gibi bir derece farkı içermez. Bu bakımdan derhal uygulama ilkesinin geçerli olması normaldir.

Türk Ceza Kanunu’nda suçun işlendiği zamanın tespiti verilecek ceza bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan suçlar, işleniş şekillerine göre çeşitli tasniflere tabi tutulmaktadır. Buna göre suçlar ani suçlar ve neticeli suçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Ani suçlarda, icrai veya ihmali hareketin yapılmasıyla suç gerçekleşmiştir. Buna karşılık neticeli suçlarda hareketin yapılması ve neticenin gerçekleşmesi arasında belli bir sürenin geçmesi söz konusudur. Neticeli suçlarda hareket ve netice arasında bir zaman bulunması nedeniyle suçun ne zaman işlendiği konusunda çeşitli teoriler ileri sürülmüştür. Hareket teorisine göre suç icrai veya ihmali hareketin yapılmasıyla gerçekleşmiştir. Netice teorisine göre ise yapılan icrai veya ihmali hareketin neticesi ne zaman gerçekleşmişse suç o zaman işlenmiştir. Son olarak karma teori ise hareketin veya neticenin gerçekleştiği anlardan hangisi failin lehine ise onu esas almaktadır. Türk doktrininde bu konuda bir fikir birliği olmasa da ağırlıklı

⁶⁴ Lehte olan hükmün uygulanmasının sınırlandırılmış olması hakkında bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 137.

olan görüş, suçun neticenin gerçekleştiği zaman işlenmiş sayılması yönündedir.⁶⁵

Tüm bunları kabahatler açısından değerlendirmek gerekirse, Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesinin ikinci fıkrasında kabahatin işlenme zamanı olarak hareket teorisinin kabul edildiği görülmektedir. Zira söz konusu hükme göre kabahat, failin icrai veya ihmali⁶⁶ davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılacaktır. Yine aynı hükme göre neticenin gerçekleştiği zaman dikkate alınmayacaktır. O halde icrai ya da ihmali ilk hareketin gerçekleşmesiyle kabahat işlenmiş sayılacaktır.

ç. Vergi Ziyatı Suç ve Cezası Anlamında Zaman Bakımından Uygulama

Vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin olarak diğer kanunlarda olduğu gibi geçmişi kapsamama özelliğinin olduğu söyle-

⁶⁵ Demirbaş, s. 118.

⁶⁶ Kabahatler Kanunu'nun 7. maddesinde kabahatlerin icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği belirtilmiştir. İhmali bir davranışla kabahatin işlenebilmesi için belli bir davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gereklidir. Bu açıdan vergisel yükümlülüklerin de mükelleflere vergi kanunlarıyla getirilen ödevlerle niteliğinde olduğundan şüphe etmemek gerekir. O halde vergisel yükümlülüklerle ilişkin kabahatlerin, ihmal suretiyle işlenebilmesi mümkün kılınmaktadır. Nitekim vergi ziyatı suçunun maddi unsurunu oluşturan hareketlere baktığımız zaman, bu hareketlerin icrai veya ihmali şekilde işlenebilmesinin mümkün olduğu görülmektedir. Zira kabahatin icrai bir şekilde işlenmesinden maksat kanun tarafından yasaklanan bir hareketin yapılmasıdır. Kabahatin ihmali bir şekilde yapılması ise hareket edilmesi gereken bir yerde hareket edilmemesi, pasif kalınması anlamındadır. Sonuçta vergi ziyatı suçuna ilişkin olarak kanun metninde açıklık olmasa da vergi kaybına neden olan hallerin hem icrai hem de ihmali hareketle gerçekleşebileceğinin kabulü gerekir. Nitekim VUK m. 341'de mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi vergi ziyatı suçu açısından maddi unsurlardan biri olarak sayılmıştır. O halde mükellef veya sorumlunun vergilendirmeye ilişkin bu ödevini zamanında yerine getirme konusunda oyalanması, pasif kalması yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi durumunda ihmali bir hareketle vergi ziyatına sebebiyet verilmiş olacaktır. Bunun gibi şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair surette verginin noksan tahakkuk ettirilmesine sebep olunmuşsa, suç icrai bir davranışla işlenmiş olacaktır. Zira burada yasaklanmış olan hareket şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar verilmesidir. Sonuçta mükellef veya sorumlu, yasaklanmış olan bu hareketleri gerçekleştirerek icrai bir şekilde vergi kaybına neden olmaktadır.

nebilir. Başka bir ifade ile vergi hukukuna hakim olan kural vergi kanunlarının geçmişe yürümemesidir⁶⁷. Vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak uygulanacak olan hükümler, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan hükümlerdir. Bu noktada vergi hukuku ve ceza hukukunun zaman bakımından uygulanması konusunda benzerlik olduğu görülebilir. Fakat vergi kanunlarının lehe uygulanması için bu konuda kanunda açık bir düzenlemenin getirilmiş olması gerekmektedir⁶⁸.

Vergi ziyai suç ve cezası bakımından ise durum biraz daha farklıdır. Bir kere kural olarak vergi ziyai suç ve cezasına ilişkin getirilen düzenlemenin geçmişi kapsamaması gerekmektedir. Fakat vergi ziyai suçunun, vergi ceza hukukunun bir alt dalı; vergi ziyai suçuna ilişkin yaptırımın da idari nitelikte bir yaptırım olduğu dikkate alınmalıdır. O halde vergi ziyai suç ve cezasının zaman bakımından uygulanması hakkında bir sonuca varabilmek için Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesiyle birlikte değerlendirmek gerekecektir.

Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesinde zaman bakımından uygulama konusunda Türk Ceza Kanunu'nun ilgili maddelerine gönderme yapılmıştır. Buna göre işlendiği zaman kanununun vergi ziyai suçu olarak kabul etmediği fiiller için, kimseye vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Yine VUK m. 341'deki hallerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyai suçu işlenmiş olacaktır. Fakat sonradan yürürlüğe giren bir kanunla bu hallere ilişkin olarak lehe bir düzenleme yapılacak olursa artık lehe olan kanunun hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi suç ve cezalarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin getirilmiş bir düzenleme mevcut değildir. Bu bakımdan vergi suç ve cezalarının zaman bakımından uygulanması açısından Kabahatler Kanunu'ndaki hükümleri dikkate almak gerekecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarına ilişkin hükümleri, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine kıyasla daha özel karakterlidir. O halde vergi ziyai suçunun zaman bakımından uygulanması konusunda Vergi Usul Kanunu'na aykırı olamamak kaydıyla Kabahatler Kanunu'ndaki hükümleri dikkate almak gerekecektir.

Sonuçta vergi suç ve cezası açısından da kural olarak hemen uygulama ilkesinin geçerli olduğu görülmektedir. Fakat kanun koyucunun sonradan

⁶⁷ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 130-131.

⁶⁸ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 131.

yapacağı bir kanun değişikliği ile önceden işlenmiş vergi ziyai suçuna yönelik daha lehe hükümler getirmesi durumunda lehe olan hükümlerin uygulanacağı şüphesizdir. Demek ki lehe kanunun geriye yürümesi vergi ziyai suç ve cezası için de geçerli olacaktır.

Kabahatler Kanunu kabahatin işlendiği zaman konusunda icrai veya ihmali davranışın gerçekleştirildiği zaman işlenmiş sayılacağını belirterek hareket teorisine üstünlük tanınmıştır. Ancak aynı şeyi vergi ziyai suçunun gerçekleşme zamanı açısından söylemek pek mümkün görünmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesindeki vergi ziyana ilişkin tanıma bakacak olursak, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden, eksik/noksan tahakkuk ettirilmemesinden veya haksız yere geri verilmesinden bahsedilmektedir. Görüldüğü gibi vergi kaybının gerçekleşmesi tahakkuk unsuruna bağlandığı için kabahatin işlendiği zamanın tespiti için ister istemez netice teorisine üstünlük vermek gerekmektedir. Zira VUK m. 344'te belirtilen haller gerçekleştirilecek ve sonunda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden, eksik/noksan tahakkuk ettirilmemesinden veya haksız yere geri verilmesinden dolayı vergi kaybı söz konusu olacaktır. Yani ister istemez icrai veya ihmali şekilde gerçekleştirilecek hareketler için belli bir süre geçecek ve sonunda vergi ziya uğrayacaktır. Kaldı ki vergi ziyai suçu zarar suçu kategorisine girmektedir⁶⁹. O halde vergi ziyai suçunun oluşabilmesi için vergi kaybının gerçekleşmesi gerekmektedir. Kabahatler Kanunu dikkate alınarak kabahatin gerçekleşmesi için harekete üstünlük tanımak, vergi kaybı olmadan vergi ziyai cezası kesmek olur ki bu durum kabahat oluşmadan idari yaptırım uygulamak anlamına gelecektir.

Ancak tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde kaybın gerçekleşme anı ilk harekete bağlanabilmektedir. Nitekim tahakkuk ilk harekete (tahsile) bağlandığı için böyle durumlarda ilk hareketin yapılmasıyla vergi tahakkuk edecektir. İşte böyle durumlarda ilk harekette problem çıkarsa tahakkuk engellenecek böylece vergi kayba uğrayacaktır. Böylece kaybın gerçekleşme zamanı hareketin yapılma anına çekilmiş olacaktır. Örneğin damga vergisi tahakkuku tahsile bağlı olan bir vergidir. Tahsile ilişkin bir problem verginin tahakkukuna da engel olacaktır. Bu da haliyle vergi kaybıyla sonuçlanacaktır.

⁶⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 452.

3.Yer Bakımından Uygulama

a. Genel Olarak

Kanunların hangi coğrafi sınırlar içinde uygulandığının bilinmesi kanunların uygulanması bakımından büyük öneme sahiptir. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 6. maddesi yer bakımından uygulamaya ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'nun yer bakımından uygulamaya ilişkin 8. maddesine gönderme yapmıştır. O halde Kabahatler Kanunu'nun yer bakımından uygulanmasını anlayabilmek ve bunun vergi ziyat suçuna olan etkisini inceleyebilmek için Türk Ceza Kanunu'nun 8. maddesinin tahlil edilmesinde fayda vardır.

b. Türk Ceza Kanunu'ndaki Düzenlemesiyle Yer Bakımından Uygulama

Türk Ceza Kanunu'nun 8. maddesinin ilk fıkrasına göre Türkiye'de işlenen suçlar hakkında Türk kanunları uygulanacaktır. Fiilin kısmen veya tamamen Türkiye'de işlenmiş olması veya neticenin Türkiye'de gerçekleşmesi halinde suç Türkiye'de işlenmiş sayılacaktır.

8. maddenin ilk cümlesi ile mülkîlik sistemi kabul edilmiş olmaktadır. Mülkîlik sistemine göre fail veya mağdurun vatandaşlığına bakılmaksızın o ülkede işlenmiş tüm suçlar için, o ülke ceza kanunları uygulanmaktadır⁷⁰.

Türk ceza Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrası ise ülke kavramına açıklık getirmektedir. 8. maddenin ikinci fıkrasına göre suç:

- a) Türk kara ve hava sahaları ile Türk karasularında,
 - b) Açık denizde ve bunun üzerindeki hava sahasında, Türk deniz ve hava araçlarında veya bu araçlarla,
 - c) Türk deniz ve hava savaş araçlarında ve bu araçlarla,
 - d) Türkiye'nin kıt'a sahanlığında⁷¹ veya münhasır ekonomik bölge-sinde⁷² tesis edilmiş sabit platformlarda veya bunlara karşı,
- işlendiğinde Türkiye'de işlenmiş sayılacaktır.

⁷⁰ Özbek, s. 68.

⁷¹ *Kıt'a sahanlığı*, karasularının ötesinden başlamakla beraber belirli bir uzaklık ve derinliğe kadar giden deniz tabanı ve toprak altı kısma kısmına denir.

⁷² *Münhasır ekonomik bölge*, esas çizgilerden itibaren 200 deniz miline kadar uzanan ve kıyı devletinin ekonomik konularda münhasıran yetkilere sahip olduğu deniz alanıdır.

Türk Ceza Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasının b ve c bendlerinde belirtilen ülke kavramı farazi anlamda ülke tanımının içine girmektedir. Buna göre farazi ülke, devletin savaş gemileri, açık denizlerde bulunan ticaret gemileri, hava vasıtaları ve askeri işgal altında bulunan yerleri kapsamaktadır⁷³.

Bununla birlikte ortaya çıkan bir diğer konu da suçun ortaya çıktığı yerin tespitinde harekete mi, yoksa neticeye mi öncelik verileceği sorunudur. Harekete üstünlük veren teoriye göre suçun işlendiği yer hareketin yapıldığı yerdir. Netice teorisine göre ise suç, neticenin meydana geldiği yerde işlenmiştir. Bu teorilere alternatif olarak bir de karma teori getirilmiştir. Karma teoriye göre suç hem hareketin yapıldığı hem de neticenin gerçekleştiği yerlerde meydana gelmiştir. Bu teori uyarınca bir ülkede gerçekleştirilen hareket, diğer bir ülkede neticelenebilecektir. Böylesine ortaya çıkacak yetki sorunu da işe ilk önce el atan devletin yetkili olduğunun kabul edilmesiyle aşılmış olacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 8. maddesinin ilk fıkrasının ikinci cümlesine göre fiilin kısmen veya tamamen Türkiye'de işlenmesi veya neticenin Türkiye'de gerçekleşmesi halinde suç, Türkiye'de işlenmiş sayılacaktır. O halde Türk Ceza Kanunu'nun karma teoriyi benimsediği görülmektedir⁷⁴.

c. Kabahatler Kanunu Açısından Yer Bakımından Uygulama

Kabahatler Kanunu'nun 6. maddesinin yaptığı göndermeyle Türk Ceza Kanunu'nun 8. maddesinde düzenlenmiş olan yer bakımından uygulanmayı kabahatler açısından yorumlayarak değerlendirmek gerekecektir.

Buna göre Türkiye'de işlenmiş kabahatler bakımından Türk kanunlarının uygulanması gerekmektedir. O halde kabahatler açısından da mülkiyet sisteminin kabul edildiği görülebilmektedir. Yine kabahat:

Türk kara ve hava sahaları ile Türk karasularında,

- Açık denizde ve bunun üzerindeki hava sahasında, Türk deniz ve hava araçlarında veya bu araçlarla,

⁷³ Detaylı bilgi için bkz. **Özbek**, s. 70.

⁷⁴ *Özbek*'e göre karma tezinin benimsenmesiyle failin cezasız kalmasının önüne geçilmek istendiği anlaşılmaktadır. Ancak bu durum da Türkiye'yi her suça müdahale etme imkânına kavuşturur ki bu da bir nevi dünya jandarmalığı anlamına gelmektedir (**Özbek**, s. 75).

- Türk deniz ve hava savaş araçlarında ve bu araçlarla,
- Türkiye'nin kıt'a sahanlığında veya münhasır ekonomik bölgesinde tesis edilmiş sabit platformlarda veya bunlara karşı, işlenmişse Türkiye'de işlenmiş gibi kabul edilecektir.

Ayrıca kabahatin kısmen veya tamamen Türkiye'de işlenmesi halinde ya da neticenin Türkiye'de gerçekleşmesi halinde kabahat Türkiye'de gerçekleşmiş sayılacaktır. Görüldüğü gibi kabahatin gerçekleştiği yerin kabulü açısından Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenlemeye paralel bir şekilde karma teorisinin benimsendiği anlaşılmaktadır. Fakat karma teoriyi Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesinin ikinci fıkrası ile beraber yorumlamak gerekmektedir. Zira 5. maddenin ikinci fıkrasında neticenin olduğu zamanın, kabahatin gerçekleştiği zamanın belirlenmesi açısından dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle kabahatin neticelendiği yeri dikkate almak gerekir. Kabahatlerin gerçekleşme zamanını tespit açısından önemli olan ilk hareketin icrai veya ihmali bir şekilde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu yönüyle de neticenin gerçekleştiği yerin herhangi bir önemi kalmamaktadır. İcrai veya ihmali ilk hareketin gerçekleştirildiği yerde kabahat gerçekleşmiş olacaktır. O halde kabahat ilk hareketin meydana geldiği zaman gerçekleşmiş sayılıyorsa, neticenin gerçekleştiği yerdeki kanunların uygulanması anlamsız hale gelmektedir.

Vergi ziyai suçunun vergisel bir kabahat olması itibariyle vergi ziyai cezasına ilişkin hükümlerin yer bakımından uygulanmasına ilişkin bir sonuca varabilmek için kabahatler kanununun yer bakımından uygulanma hükümlerini incelemek gerekecektir.

Bir kere şunu belirtmek gerekir ki vergi kanunlarının uygulanmasında söz konusu olacak olan ilke, devletin egemenlik alanında geçerli olan kanunların uygulanmasıdır⁷⁵. Vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmiş olan kişi ister vatandaş olsun, ister yabancı olsun egemen devlet tarafından vergi alınabilecektir (kaynak ilkesi). Ancak bir ülkenin coğrafi sınırları ile mali sınırları farklı farklıdır. Başka bir ifade ile vergilendirme yetkisi kural olarak bir ülkenin mali/gümrük sınırları içinde kullanılabilir⁷⁶. Bununla birlikte kanunların yer bakımından uygulanmasında benimsenen

⁷⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 114.

⁷⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 114.

ikinci bir ilke de *kişisellik ilkesidir*⁷⁷. Bu ilke ile bir vatandaş hem kendi ülkesinde, hem de yabancı bir ülkede gerçekleştirdiği tüm işlemler vergilendirilebilecektir.

Anlaşıldığı gibi vergi hukukunda benimsenen ilkelerle yer bakımından uygulama, Kabahatler Kanunu'nun getirdiği sistemden bazı yönleriyle ayrılabilir. Bu anlamda serbest bölgeler gümrük sınırları dışında tutulduğundan vergilendirme ile ilgili işlemlerin dışında tutulmaktadır⁷⁸.

O zaman vergi ziyai suçu, Türk kara ve hava sahaları ile Türk karasularında, açık denizde ve bunun üzerindeki hava sahasında, Türk deniz ve hava araçlarında veya bu araçlarla, Türk deniz ve hava savaş araçlarında ve bu araçlarla, Türkiye'nin kıt'a sahanlığında veya münhasır ekonomik bölgesinde tesis edilmiş sabit platformlarda işlenirse Türkiye'de işlenmiş sayılacaktır⁷⁹.

Kabahatler açısından icrai veya ihmali hareketin yapıldığı yer, kabahatin işlendiği yer olarak kabul edilmektedir. Ancak zaman bakımından uygulanma konusunda bahsettiğimiz gibi vergi ziyai suçu netice ile ortaya çıkmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde belirtilen hallerin gerçekleşmesi sonucunda bir vergi kaybı (zarar) meydana gelmekte, bu zarar da netice ile ortaya çıkmaktadır. O halde vergi ziyai suç ve cezasına ilişkin hükümlerin yer bakımından uygulanmasında harekete üstülük veren Kabahatler Kanunu'nun uygulanma imkânı yoktur.

4. Kusur Sorumluluğu

Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesinde kusur sorumluluğu ilişkin olarak kabahatlerin kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir. Başka bir ifade ile kanun metninde kabahatin manevi unsuruna ilişkin olarak bir düzenleme getirilmişse o dikkate alınacaktır. Yoksa kural olarak hüküm bulunmayan durumlarda kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilecektir.

⁷⁷ Kanunların kişiselliği ilkesinin iki çeşit uygulanma biçimi mevcuttur. Bu ilke uyarınca vergilendirme ile ilgili olan işlemler vergilendiren ülke ile olan tâbiyetlerine ya da ikametgâhlarına göre şekillenebilmektedir.

⁷⁸ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 114.

⁷⁹ **Başaran Yavaşlar**, s. 138.

Kusur sorumluluğu ise Türk Ceza Kanunu'nun 21. ve 22. maddelerinde düzenlenmiştir. TCK'nın 21. maddesine göre kast, suçun tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Yine TCK'nın 22. maddesine göre taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.

Türk Ceza Kanunu açısından asıl olan kastın varlığıdır. Zira 21. maddenin ilk fıkrasının birinci cümlesinde suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında taksir ise kanunun açıkça öngördüğü durumlarda cezalandırılacaktır. O halde bu yönüyle Kabahatler Kanunu, Türk Ceza Kanunu'ndan farklılaşmaktadır. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesi bir kabahatin kasten veya taksirle işlenebileceğini belirterek birini diğerinden önce tutmamıştır⁸⁰.

Vergi ziyayı tanımlayan VUK md. 344'e baktığımız zaman suçun manevi unsuruna ilişkin olarak bir düzenleme yapıldığı görülmektedir. Kabahatler Kanunu yürürlüğe girinceye kadar vergi ziyai suçunun manevi unsurunu tespitinde Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinden hareketle çözümlenmekteydi. Bu hükme göre Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve *ceza içeren kanunlardaki suçlar* hakkında da uygulanmaktaydı. Vergi Usul Kanunu'nda da ceza içeren hükümler bulunmakta ve buna ilişkin olarak da TCK'daki genel hükümler kıyasen vergi ziyai suçu için de uygulanmaktaydı⁸¹. Ancak Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle manevi unsurun tespiti için bu kanuna bakmak gerekecektir. Gerçekten ne VUK md. 341. ne de 344. maddede vergi kaybının kasten veya taksir suretiyle işlenebileceğine dair getirilmiş bir hüküm mevcut değildir. Bunun gibi Vergi Usul Kanunu'nun da vergi suç ve cezalarının manevi unsuruna ilişkin olarak yapılmış genel bir düzenleme de yoktur. O halde bu konuyu Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesindeki hükme göre çözmek gerektir. 9. madde de kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtildiğine göre, vergisel bir kabahat olan vergi ziyai suçunun da hem kasten hem de taksirle işlenebileceğini kabul etmek gerekir.

⁸⁰ Benzer yönde açıklamalar için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 138.

⁸¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 457.

5. Sorumluluk

a. Küçük veya Kısıtlının Sorumluluğu

Kabahatler Kanunu'nun 11. maddesinin kabahati işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idari para cezasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında ise akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını anlamayan ya da bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiler hakkında da idari para cezasının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hususlar kabahatlere ilişkin sorumluluğu ortadan kaldıran ya da azaltan haller olarak adlandırılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde ise küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller hüküm altına alınmıştır. Buna göre velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacaklardır⁸². Bunun yanında vergi hukukunda küçüklerin ya da kısıtlıların vergi ehliyetlerinin olduğu kabul edilmektedir. Çünkü vergi ehliyetinin temelinde vergiyi ödeme gücü bulunmaktadır. Bu bakımdan önemli olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Ancak bu kişilerin vergi yükümlüsü olmaları halinde bunlara ilişkin ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir (VUK. md. 10/1)⁸³.

Anlaşıldığı gibi Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nda sorumluluğa ilişkin getirilmiş hükümler çelişmektedir. Gerçekten Kabahatler Kanunu'na göre on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idari para cezasına hükmedilemeyeceği vurgulanmışken; Vergi Usul Kanunu'nda küçüklerin vergi yükümlüsü olabilecekleri ancak buna ilişkin ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirileceği sonuçta kanuni temsilcinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı küçüklerin cezaya muhatap

⁸² “Ceza bakımından, kanuni temsilcinin doğrudan doğruya vergi cezasının borçlusunu muhatabı olması söz konusudur. Çünkü burada kanuni temsilci küçük ya da kısıtlıya kesilen cezadan sorumlu tutulmayıp, aksine kendi işlediği suçun cezası için doğrudan doğruya vergi idaresine karşı cezanın muhatabı ve/ya da işlediği suçun faili durumundadır.”. Bu hususta bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 201.

⁸³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 200.

olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Burada asıl sorun on beş, on sekiz yaş arasındaki çocukların sorumluluklarına ilişkin doğmaktadır. Zira on beş yaşına kadar olan çocukların sorumluluğunun olmadığına dair her iki kanun arasında da farklılık bulunmamaktadır. O halde on altı yaşında olan bir çocuk, sahip olduğu dairesi için ödenmesi gereken emlak vergisinin velisi tarafından ödenmemesi ve vergi kaybına neden olunması durumunda sorumlu olacak mıdır? Burada Kabahatler Kanunu'nun uygulanma önceliğinin olduğunu kabul edersek, on altı yaşında olan çocuğun sorumluluğu yoluna giderek idari para cezasının kesilmesi gerekecektir. Ne var ki burada asıl uygulanması gereken kanun Vergi Usul Kanunu'dur⁸⁴. Zira Vergi Usul Kanunu'nu her ne kadar önceki tarihli özel kanun niteliği taşısa da burada kanun koyucunun amacının VUK. md. 332'nin uygulanmasını önleme düşüncesi olduğu sonucuna varılamaz. Kaldı ki her ne kadar çocuk vergi yükümlüsü olsa da vergi kaybına neden olan velisinin davranışdır ve bunun sorumluluğuna veli katlanmalıdır. Aksi halde Kabahatler Kanunu'nun uygulanması durumunda çocuğa vergi yükümlülüğünü yerine getirme ödevi de yüklenmiş olur ki böylece Vergi Usul Kanunu'nu kendi içinde uygulanamaz hale gelir. Zira VUK. md. 10/1'de küçüklerin vergi mükellefi olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

Şunu da ifade etmek gerekir ki vergi kaybına VUK'nun 359. maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. O halde üç kat olarak uygulanacak vergi ziyai cezası, öncelikle ceza mahkemelerinden sadır olacak bir ceza hükmüne ihtiyaç duymaktadır. Durum böyle olunca Kabahatler Kanunu'nun öncelikle uygulanması halinde garip sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim on beş, on sekiz yaş grubu arasındaki mükelleflerin vergi ödevlerini kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilirken 359. maddedeki fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi durumunda kaçakçılık suçundan yargılanacak olan kanuni temsilci olurken, mahkûmiyet hükmü verilmesi durumunda üç kat vergi ziyai cezasını ödemek zorunda kalacak olan mükellef olacaktır. Zira Kabahatler Kanunu'nun 11. maddesi on beş, on sekiz yaş grubu arasındaki vergi yükümlüsüne vergi ziyai cezası kesilmesine engel teşkil etmemektedir.

⁸⁴ Aksi yöndeki görüş için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 138.

Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün lafzı ile yorumundan anlaşılabilirdiği kadarıyla küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sebep olduğu cezaların muhatabı haline gelebileceklerdir⁸⁵.

Söz konusu bu durum hukuki olarak da dayanaktan yoksun bir hal almaktadır. Nitekim Anayasa'nın 38. maddesine göre ceza sorumluluğu şahsidir. Bunun yanında Kabahatler Kanunu'nda kabahatlerin kusurla işleneceğini kabul edip sonrasında temsilcinin faaliyetinden ötürü temsil olunanı da sorumlu tutmak kendi içinde bir çelişki oluşturmaktadır⁸⁶.

b. Organ veya Temsilcinin Davranışından Dolayı Sorumluluk

Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinde tüzel kişilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareket edenlerden kaynaklanacak vergi cezaları tüzel kişiler aleyhine kesilecektir. Aynı hükmün 10. maddeye yaptığı atıfla beraber tüzel kişilerden alınamayan vergi cezaları temsilcilerden alınabilecektir (VUK md. 10/2). Ancak temsilciler bu suretle ödedikleri vergiyi tüzel kişiye rücu edebileceklerdir (VUK md. 10/3). Vergi cezaları bakımından da tüzel kişiliğe rücu edilebileceği kabul edilmektedir⁸⁷.

Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesinin de birinci fıkrasında da organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırımın uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olan bu hüküm, VUK md. 333'ten çeşitli açılardan farklılık arz etmektedir. Zira VUK md. 333'de tüzel kişileri idare edenlerden mütevellit kesilecek vergi cezalarının tüzel kişilik aleyhine kesileceği vergi dairesine bu hususta bir takdir yetkisi tanınmaksızın belirtilmişken; Kabahatler Kanunu'nda bu hususa yönelik olarak

⁸⁵ Başaran Yavaşlar, s. 139.

⁸⁶ Başaran Yavaşlar, s.139.

⁸⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 203.

bir takdir payı bırakılmıştır⁸⁸. Zira söz gelimi tüzel kişinin yetkili organınca kayba uğratılacak vergi için kesilecek vergi ziyat cezası VUK md. 333 gereğinde tüzel kişi aleyhine kesilmesi gerekirken, Kabahatler Kanunu açısından bu ceza tüzel kişi aleyhine kesilebileceği gibi duruma göre temsilciye de kesilebilecektir. Bunun yanında VUK'nun 333. maddesinde tüzel kişiler aleyhine kesilecek cezaların idaresinden veya tasfiyesinden sorumlu olan kişilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden kaynaklanması gerekmektedir. Ne var ki Kabahatler Kanunu'na göre tüzel kişi adına kesilebilecek vergi cezaları organ veya temsilcilik görevi yapan ya da *organ veya temsilci olmamakla birlikte tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen* kişinin faaliyeti sonucunda söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre vergi ziyat suçu vergi mükellefi veya *vergi sorumlusu* tarafından 341. maddede belirtilen hallerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesi halinde söz konusu olur. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan kişidir. O halde Vergi Usul Kanunu'na göre tüzel kişiler adına vergi sorumlusu vergi veya cezanın ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan kişidir. Herhalde organ veya temsilci olmamakla birlikte tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin tüzel kişi adına vergi sorumlusu olduğunu kabul etmeye imkân yoktur. Sonuçta VUK md. 333 karşısında, Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasını uygulama imkanı yoktur.

6. Kabahatler Kanununda Hukuka Uygunluk Nedenleri ile Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Nedenler

Türk Ceza Kanunu'nda hukuka uygunluk nedeni⁸⁹ olarak kanunun hükmü ve amirin emri (m. 24), meşru savunma ve zorunluluk hali (m. 25), hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (m. 26), sınırın aşılması (m. 27) sayılmışken; kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler olarak cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (m. 28) sayılmıştır.

⁸⁸ Maddede hangi kriterlere göre takdir yetkisinin kullanılacağı belirtilmediği ve bu sebeple kanunilik ilkesine aykırı hareket edildiği konusunda bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 139.

⁸⁹ Kanunun aslın yasaklayarak cezalandırdığı bir hareketin yapılmasına izin verilmesi durumuna hukuka uygunluk nedeni denilmektedir. Bu hususta bkz. **Demirbaş**, s. 227.

Kabahatler Kanunu'nun 12. maddesinde de aksine hüküm bulunmayan hallerde Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ve kusurluluğu kaldıran nedenlere ilişkin hükümlerinin kabahatler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Özellikle vergisel kabahat olarak meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması halleri uygulama alanı bulamayacaktır. Fakat kanunun hükmü ile amirin emri, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit vergisel kabahatlere uygulanabilecektir⁹⁰.

7. Kabahatin Özel Gerçekleşme Şekilleri

a. Genel Olarak

Türk Ceza Kanunu'nda suçun gerçekleşme şekilleri olarak teşebbüs, iştirak ve suçların içtimanın düzenlendiği görülmektedir. Kabahatler Kanunu'nda da bu düzenlemeye paralel olarak 13. maddede teşebbüs, 14. madde de iştirak, 15. maddede de içtimanın kabahatlerin özel gerçekleşme şekilleri olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu bakımdan vergi ziyayı suçunun vergisel bir kabahat, vergi ziyayı cezasının da idari bir yaptırım olduğu dikkate alınırsa konunun bu boyutunun da incelenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nda ceza hükümlerinin düzenlendiği dördüncü kitabında tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi (VUK. m. 335 ve 336), fiil ayrılığı (VUK. m. 337), iştirak (VUK. m. 338), tekerrür (VUK. m. 339) ve suçlarda birleşme (VUK. m. 340) kenar başlıkları altında vergi suçlarının özel gerçekleşme şekillerinin düzenlendiği görülmektedir. O halde Türk Ceza Kanununun, Kabahatler Kanunu'na etkisini; Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında kabahatin özel gerçekleşme şekilleri açısından etkileşimi tahlil etmekte fayda vardır.

b. Teşebbüs

Teşebbüs, bir kabahatin icrasına elverişli vasıtalarla başlanılmasından sonra failin elinde olmayan nedenlerle icra hareketlerinin veya neticenin tamamlanamaması şeklinde anlaşılmalıdır⁹¹.

⁹⁰ Başaran Yavaşlar, s. 138-139.

⁹¹ Demirbaş, s. 379.

Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesinde kabahate teşebbüsün cezalandırılmayacağı belirtilmiştir. Fakat devam eden cümleye göre teşebbüsün kanunda cezalandırılabilmesinin belirtilmiş olması halinde teşebbüs de cezalandırılacaktır⁹². Her ne kadar kabahatler açısından genel kural teşebbüsün cezalandırılmaması şeklinde olsa da, şayet ilgili kanunda teşebbüsün cezalandırılabilmesi belirtilmişse o halde Türk Ceza Kanunu'ndaki suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümlerin uygulanması gerekecektir (KabHK. m. 13 son cümle).

Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi suçlarına teşebbüse ilişkin getirilmiş genel bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. O halde Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi suçlarına teşebbüse ilişkin boşluğu hükümlerin niteliklerine uyduğu ölçüde Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesi tamamlayacaktır. Başka bir deyişle vergi suçlarına teşebbüs idari yaptırıma tabi olmayacaktır⁹³. Bu haliyle vergi ziyama teşebbüs de cezalandırılmayacaktır. Kaldı ki vergi ziyama teşebbüsün cezalandırılması pek de akılcı bir çözüm olmayacaktır. Zira vergi ziyai suçu ile vergi kaybı ortaya çıkmakta, bu yönüyle bir “zarar suçu” niteliği taşımaktadır⁹⁴. Başka bir ifadeyle vergi kaybı doğurma ihtimali vergi ziyai suçunda cezalandırılmamaktadır. Bunun yanında Kabahatler Kanunu, kabahatin gerçekleşmesi için harekete üstünlük tanımıştır. Durum böyle olunca teşebbüs de harekete yönelik olacaktır. Kaldı ki vergi ziyai suçunda önemli olan vergi kaybının gerçekleşmesidir. Bu yönüyle vergi ziyai suçu için önemli olan hareket değil, neticedir⁹⁵. O halde Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüse ilişkin bir hüküm bulunmasa bile yine de

⁹² Kabahatler Kanunu açısından kabahatin gerçekleşebilmesi, icrai veya ihmali hareketin yapılmasına bağlıdır. O halde bir kabahatin söz konusu olabilmesi bakımından hareketin icrai veya ihmali şekilde yapılmış olması yeterlidir. Yoksa ayrıca neticenin gerçekleşmesine gerek yoktur (KabHK. m. 6 son cümle). O halde neticenin gerçekleşmesi bakımından teşebbüs söz konusu olmayacaktır. Hareketin gerçekleştirilmesiyle kabahat işlenmiş sayılacaktır. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu'nun 7. maddesinde kabahatin icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği belirtilmiştir. Ancak ihmali davranışla bir kabahate teşebbüs edilemeyecektir. Zira ihmali hareketin gerçekleştirilmesiyle zaten kabahat işlenmiş olacaktır. Ceza hukuku literatüründe bu husus “Teşebbüse Elverişli Olmayan Suçlar” başlığı altında incelenmektedir. Bu hususta bkz. **Demirbaş**, s. 404; **Özbek**, s. 258.

⁹³ **Başaran Yavaşlar**, s. 139.

⁹⁴ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 452.

⁹⁵ Bkz. ve karşı yukarıda “3. Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Olarak Uygulanması” başlığı altındaki açıklamalar.

vergi ziyayı suçu için Kabahatler Kanunu'nun teşebbüse ilişkin hükümlerinin uygulanması anlamsız olacaktır. Zira sonuç, zarar neticesiyle ortaya çıkıyorsa buna teşebbüsün de mümkün olmaması gerekir. Ayrıca vergi ziyayı suçunun ihmal suretiyle işlenmesi halinde de teşebbüs mümkün olmayacaktır⁹⁶. Bunun yanında tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerin tahakkuku tahsiline bağlı olduğu için tahsil edilmemeye yönelik yapılmış bir harekete de teşebbüsün mümkün olmaması gerekir⁹⁷.

c. İştirak

Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinde kabahatlerde iştirak⁹⁸ hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükmün ilk fıkrasına göre kabahatin işlenmesine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerden her birine fail olarak idari para cezası verilecektir. Demek oluyor ki idari kabahatin işlenmesine iştirak etmiş olan herkes, kabahate olan katkısı dikkate alınmadan fail olarak sorumlu olacaktır.

İştirak konusu Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme genel olarak vergi cezalarında uygulanabilirliği olan bir düzenleme değildir. Zira söz konusu hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine yönelik düzenlenmiş olan bir hükümdür⁹⁹.

⁹⁶ Demirbaş, s. 406.

⁹⁷ Tahakkuku tahsile bağlı olan vergileri neticesi harekete bitişik suçlar (kabahatler) kategorisine sokmak mümkün gözükmemektedir. Zira tahsilin engellenmesine yönelik ilk hareketle beraber tahakkuk engellenecek böylece vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Neticesi harekete bitişik suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı hakkında bkz. Demirbaş, s. 405.

⁹⁸ Suça iştirak konusunda söz konusu olabilecek üç koşul mevcuttur:

1. **Aralarında nedensel bağın bulunduğu ve birden fazla kişi tarafından gerçekleştirilen birden fazla hareketin varlığı:** İştiraktan söz edilebilmesi için suçun oluşu-muna katılmış birden fazla kişinin varlığı gereklidir. Bunun yanında hareket ve netice arasında nedensel bir bağ olmalıdır. Suça katılanın katkısı olmadan netice meydana gelmeyecekse veya gerçekleşen şekilde meydana gelemeyecekse hareket suç tipi bakımından nedenseldir.
2. **İştirak iradesi mevcut olmalıdır:** Suça iştirak iradesinden bahsedilebilmesi için suça katılma bilinci ile hareket edilmiş olması gerekmektedir.
3. **Karar verilen suçun işlenmesi:** İcra hareketlerine başlanılan suçun tüm şerhler açısından aynı olması gerekmektedir.

Detaylı bilgi için bkz. Özbek, s. 279 vd.

⁹⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde düzenlenen iştirak, kaçakçılık suçuna göre üç ayrı hususta incelenmektedir. Bunlardan ilki kaçakçılığa *asli maddi iştirak*, ikincisi

Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinin üçüncü fıkrasında kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı olarak işlenmiş bir kabahatin varlığı yeterlidir. Bu hüküm Türk Ceza Kanunu'nun 40. maddesinin kabahatler anlamında bir tekrarıdır. Başka bir ifadeyle taksirle işlenen kabahate iştirak mümkün olmamaktadır¹⁰⁰. Bununla beraber iştirak halinde kabahat işlenmesi durumunda kabahatin işlenişine iştirak edenlerden her birine diğerinin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası kesilecektir (KabHK. m. 14/3). Ayrıca özel faillik arandığı durumlarda da idari para cezası kesilebilmesi için iştirakçinin de özel faillik sıfatına sahip olmasına gerek yoktur (KabHK. m. 14/2). Şayet özel fail açısından işlenen fiil suç; şerikler açısından da bir kabahat niteliği taşıyorsa bu durumda Türk Ceza Kanunu'ndaki suça iştirak hükümlerine göre hareket edilecektir (KabHK. m. 14/4).

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçuna ait iştirak hükümleri haricinde vergi cezalarına yönelik olarak yapılmış, iştiraki düzenleyen genel bir hüküm mevcut değildir. Böyle bir durumda vergi ziyai suçuna iştirak konusunda (kaçakçılık hariç) Kabahatler Kanunu'nun 14.

kaçakçılığa teşvik olarak da adlandırılan kaçakçılığa *manevi iştirak*, üçüncüsü de kaçakçılığa yardım etmek olarak adlandırılan kaçakçılığa *fer'i maddi iştirak*dir. Asli maddi iştirak söz konusu olduğunda kaçakçılığa sebep olan hareketlerin yapılması söz konusudur. Bu hareketleri icra hareketleri olarak kabul etme imkânı varsa bu eyleme *fiili irtikap etmek* denilmektedir. Şayet iştirakçinin hareketleri fiili irtikap etmek biçiminde değil de suçun işlenmesinde önemli nitelikte ise *doğrudan doğruya beraber işlemek* olarak adlandırılmaktadır. Sonuçta bu şekilde kabul edilen ayrıma göre kaçakçılığa iştirak edenlerden her birine kaçakçılığın tam cezasının verilmesi esası kabul edilmiştir. Ancak fiili irtikap eden veya doğrudan doğruya beraber işleyen şeriklerden her birinin menfaatinin ayrı ayrı olması gerekmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinin birinci fıkrasında fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her birinin bundan ayrı ayrı maddi menfaat göz etmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ceza hukukunda azmettirme olarak geçen asli manevi iştirak ise, o suçu işleme konusunda aklında en ufak bir fikir bile olmayan faile bu fikri aşılacak olarak kabul edilebilir. Ayrıca azmettirenin (asli manevi iştirakçi) bu suçtan ötürü ceza alabilmesi kaçakçılık suçunun tamamlanması şartına bağlanmıştır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde söz konusu fiili işlemeye azmettirenlere de aynı cezaların uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Maddi menfaat gözetmeksizin fiile iştirak edenler ise fer'i maddi iştirakçi olarak kabul edileceklerdir. Nitekim bunlar da kanunda öngörülen cezanın dörtte biri ile cezalandırılacaklardır. Detaylı açıklamalar için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 495-497.

¹⁰⁰ **Özbek**, s. 307.

maddesine başvurmak gerekecektir. Ama öncelikle iştirakin varlığının tespit edilmesi gerekmektedir. Gerçekten söz konusu vergi kaybı, aralarından nedensel bağın bulunduğu birden fazla kişinin birden fazla hareketi sonucunda mı gerçekleşmiş bunu tespit etmek gerekecektir. Fakat bu tek başına yeterli olmayacak bunun yanında şeriklerin iştirak iradesinin bulunup bulunmadığı ve karar verilen verginin kayba uğratılıp uğratılmadığının tespit edilmesi gerekecektir. Aksi halde iştirak halinde kayba uğratılmış bir vergiden bahsedilemeyecektir.

Vergi kaybına iştirak halinde sebebiyet verilmesi durumunda şeriklerden her birine kayba uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezaları yüzde elli oranında uygulanacaktır. Görüldüğü üzere burada iştirak hükümlerinin uygulanması biraz farklılık arz etmektedir. Zira verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi iştirak halinde gerçekleştirilebilir. Ancak yüzde elli oranında vergi ziyai cezası ancak mükellefe kesilebilecek; diğer şerikler yine bir kat vergi ziyai cezası ile cezalandırılacaklardır. Zira kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası kesilecektir (KabhK. m. 14/3 ikinci cümle).

ç. İçtima

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin ilk fıkrasının birinci cümlesine göre bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilecektir. Bu hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesi ile paralellik arz etmektedir¹⁰¹. Zira bu hükme göre tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan miktar itibarıyla en ağır olanı kesilecektir¹⁰². Dikkat edilirse Kabahatler Kanunu'nun 15. madde-

¹⁰¹ Başaran Yavaşlar, s. 140.

¹⁰² Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin ikinci fıkrasına göre tek bir fiil ile suç işlendikten sonra usulsüzlük cezası kesilmişse bu fiilin vergi ziyaya da sebebiyet verdiği sonradan anlaşılırsa önceden usulsüzlük cezası kesilmiş olması, kayba uğratılan vergiden dolayı mukayese edilmesine ve noksan kesilen verginin ikmaline engel değildir.

sinde bahsedilen bir fiil ile *birden fazla* kabahatin işlenmesidir. Bu haliyle Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesi, Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinden ayrılmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde tek bir fiil ile başka neviden birkaç verginin kayba uğratılmasından bahsedilmektedir. Böyle bir durumda tek bir fiil ile farklı farklı vergilerin kayba uğratılması halinde yine her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilmeye devam edilecektir¹⁰³.

Vergi kaybının birden fazla gerçekleşmesi halinde her bir vergi kaybı için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir (KabhK. m. 15/1 ilk cümle, VUK. m. 337/1 ilk cümle).

Kafaları karıştırabilecek asıl düzenleme Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin son fıkrasında yapılmıştır. Bu hükme göre bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Kabahate ilişkin yaptırımın uygulanması, suç nedeniyle yaptırım uygulanamayan hallerde söz konusu olacaktır. Bir kere bu hükmün Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasını uygulanamaz hale getirdiği söylenebilir. Ancak dikkat edilirse Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinde bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmasında bahsedilmiştir. Ne var ki Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen fiillerin Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde tanımlanan fiillerle alakası yoktur. Belki her iki maddede belirtilen haller vergi kaybına sebebiyet verici nitelikte olabilir ama bu durum onların hem kabahat hem de suç olarak düzenlendiğini göstermez. Kaldı ki 359. maddedeki fiiller kabahat olarak da düzenlenmemiştir. Bu haller kaçakçılık suçunun maddi unsurlarıdır. Kabahat niteliğinde olabilecek tek unsur ceza mahkemesinden sadır olacak mahkûmiyet hükmü sonucunda vergi dairesince kesilecek üç kat vergi ziyai cezasıdır. Şayet 359. madde hükmü bir mahkûmiyet kararına ihtiyaç duymadan vergi ziyai cezası kesilmesine olanak tanısaydı o zaman Vergi Usul Kanunu'ndaki bu hükmün hem suçu hem de kabahati düzenlediği sonucuna varılabilirdi¹⁰⁴. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin son fıkrası da bu kanıyı doğrulamaktadır. Bu hükme göre kaçakçılık suçuna ilişkin olarak 359. maddedeki cezaların uygulanması 344. maddeye göre vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ayrıca söz konusu hükümlerde

¹⁰³ **Başaran Yavaşlar**, s. 140.

¹⁰⁴ Aksi görüş için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 140.

belirtilen hareketlerin yapılması durumunda şayet kaçakçılık suçundan ötürü bir mahkûmiyet kararı söz konusu olursa böyle bir durumda üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir. Böyle bir durumda vergi dairesinin taktir yetkisinin olmadığını kabul etmek gerekir.

8. İdari Yaptırıma Karar Verme Yetkisi

a. Cumhuriyet Savcısının Karar Verme Yetkisi

Kabahatler Kanunu'nun 23. maddesinde cumhuriyet savcısının kanunda açık hüküm bulunan hallerde bir kabahat dolayısıyla idari yaptırım kararı vermeye yetkili olduğu belirtilmiştir¹⁰⁵. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasına göre cumhuriyet savcısı yürüttüğü soruşturma kapsamında bir kabahatin işlendiğinin de farkına varırsa kendisi de idari yaptırım kararı verebilecektir¹⁰⁶. Bu husus cumhuriyet savcının takdirine bırakılmıştır. Yoksa idari yaptırım kararı vermek yerine durumu ilgili kamu kurum veya kuruluşuna bildirmek suretiyle söz konusu birimleri de harekete geçirebilecektir. Fakat soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması durumunda ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından idari yaptırım kararı verilmişse artık cumhuriyet savcısı bu nedenle idari yaptırım kararı vermekle yükümlüdür (KabHK. m. 23/3)¹⁰⁷.

Cumhuriyet savcısına verilen bu yetkinin benzerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer almadığı görülmektedir¹⁰⁸. Gerçekten Vergi Usul

¹⁰⁵ Erdem'e göre idarenin faaliyet alanı ile ilgili bir konuda yargı ekinin karar alabilme yetkisi, kaynağını Anayasa'dan alan güçler ayrılığı prensibine aykırı durmaktadır. Yine yazar, çalışmasının devam eden bölümünde idari yaptırımların, İdare Hukuku ilkelerine tabi olarak idarenin açıkladığı irade ile idari tasarruf şeklinde hukuk aleminde varlık kazanacağını belirtmektedir. Sonuçta yazar, bu yönü ile yaptırımın idari işlem olarak varlık kazanması, idarinin tabi olduğu usule ilişkin bir dizi yaptırımı beraberinde getirmekle birlikte, aynı zamanda işlemin idare tarafından izhar edilen iradeden kaynaklanması nedeniyle yargısal denetime tabi olması gerekliliğini doğuracağını belirtmektedir. (Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 114).

¹⁰⁶ Şunu da belirtmek gerekir ki kabahatleri suç olmaktan çıkararak mahkeme ve cumhuriyet savcılarının iş yükünü azaltma felsefesinde olan bir kanun için cumhuriyet savcılarının veya mahkemelerin idari yaptırım kararı verebilme yetkisi tanımak kanunun kendi içinde bir çelişkisi olsa gerekir. Bu hususta bkz. Erdem, Suç Olmaktan Çıkarma, s. 114-115.

¹⁰⁷ Başaran Yavaşlar, s. 140.

¹⁰⁸ Başaran Yavaşlar, s. 140.

Kanunu'nun 341. maddesinin göndermesiyle 344. maddedeki hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda vergi kaybının gerçekleşip gerçekleşmediği vergi idaresince Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen denetleme yollarıyla gerçekleştirilecektir. Kaldı ki vergi ziyat cezası niteliği itibarıyla vergisel bir kabahat niteliğindedir ve bu yönüyle zaten cumhuriyet savcısının görev alanı dışındadır. Bunun dışında vergi ziyat suç ve cezasının düzenlendiği hükümlerde cumhuriyet savcısına vergi ziyat cezası kesme gibi bir yetki de verilmemiştir.

Cumhuriyet savcısının idari para cezasını kesme yetkisini kaçakçılık suçları açısından değerlendirmekte fayda vardır. Zira ceza mahkemesince kaçaklık yaptığına karar verilen mükelleflere kesilecek vergi ziyat cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usulü düzenlediği 367. maddesinde kaçakçılık suçunun işlendiği ve buna iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde durum ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığının mütalaasıyla yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilecektir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında bir şekilde kaçakçılık suçunun işlendiğini çeşitli şekillerde öğrenen Cumhuriyet Savcılığı durumu ilgili vergi dairesine hemen haber vererek inceleme yapılmasını talep edecektir. O halde bu hükümlerde bile cumhuriyet savcısına vergi ziyat cezası kesme konusunda doğrudan verilmiş yetki bulunmamaktadır. Sonuçta Vergi İdaresi ve Cumhuriyet Savcılığı bu süreçte işbirliği içinde hareket edecektir. Kaldı ki olması gereken de budur. Cumhuriyet savcısına soruşturma evresinde üç kat vergi ziyat cezası kesme yetkisi tanımak, mükellefin kaçakçılık yaptığına hükmetmek anlamına gelecektir. Oysa mükellefe, kaçakçılık yaptığının sabit olması halinde hapis ve ağır hapis cezası kesilecektir.

O halde cumhuriyet savcısının vergi ziyat suçu bakımından hiçbir şekilde vergi ziyat cezası kesmemesi gerekir. Burada kabul edilebilecek tek husus soruşturma kapsamında kaçakçılık yapıldığına dair bir şekilde duyum alan cumhuriyet savcısının durumu derhal ilgili vergi dairesine bildirip inceleme yapılmasını sağlamasıdır (KabhK. m. 23/2, VUK. m. 367/2).

b. Mahkemenin Karar Verme Yetkisi

Kabahatler Kanunu'nun 24. maddesinde kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde mahkeme tarafından idari yaptırı-

rıma karar verileceği hüküm altına alınmıştır¹⁰⁹. Başka bir ifade ile mahkeme yargılama sırasında söz konusu fiil ile vergi kaybına sebebiyet verildiğini tespit ederse, vergi kaybına ilişkin olarak verilecek vergi ziyayı cezasını kendisi kesecektir.

Ne var ki 24. maddenin lafzından böyle bir sonucun çıkması normal gibi gözükse de Vergi Usul Kanunu'nun sistematığı içinde böyle bir sonuca varmak pek de mümkün gözükmemektedir. Bir kere vergi kaybının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi vergi idaresinin denetleme organları tarafından tespit edilecektir. Mahkemenin devreye girmesi ise olsa olsa söz konusu işleme karşı açılacak iptal davasında söz konusu olacaktır. Bu durumda bile ancak işlemin iptali veya iptal edilmemesi söz konusu olacak ki yine mahkemenin vergi ziyayı kesme yetkisi olmayacaktır.

Aynı durum vergi kaybının 359. maddedeki hallerle gerçekleştirilmesi durumunda da söz konusu olacaktır. Bu süreçte ceza mahkemesi kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığını araştırarak, şayet kaçakçılık suçu oluşmuşsa bu suça kanunda öngörülmuş olan cezayı verecektir. Ama üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi ise mahkûmiyet hükmüne binaen vergi idaresince kesilecektir. Sonuçta görüldüğü gibi mahkemece yapılan kavuşturma sırasında fiilin vergi kaybına sebep olduğu tespit edilse bile mahkemece vergi ziyayı cezası kesilemeyecektir.

9. Ceza İhbarnamesi ve Tebliği

a. Ceza İhbarnamesinin İçeriği

Kabahatler Kanunu'nun 25. maddesine göre idari yaptırım kararına ilişkin tutanakta:

- Hakkında idari yaptırım kararı verilen kişinin kimlik ve adresi,
- İdari yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiili,

¹⁰⁹ Söz konusu madde metninde mahkemenin idari yaptırım kararı verebileceğinden bahsetmektedir. Ancak normal şartlarda mahkemelerin esasa ilişkin verdikleri kararlar hüküm olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında idari yaptırım kararı idari merciler tarafından verilecektir. Zira kabahatleri, suçlardan ayıran unsurlardan biri de kabahatlere ilişkin yaptırımlara idare tarafından karar verilebilmesidir. Elbette bir mahkemenin, kendi iç işleyişine ilişkin olarak bir takım idari yaptırımlara karar vermesi imkân dahilindedir. Ama bunun bir yargılama olmadığı da su götürmez bir gerçektir.

- Bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün deliller,
- Karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliği,

açık bir şekilde yazılacaktır. Bunun yanında tutanakta ayrıca kabahati oluşturan fiil, işlendiği yer ve zaman gösterilerek açıklanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesinde ise ceza ihbarnamesi hüküm altına alınmıştır. 366. maddenin ilk fıkrasına göre kesilecek vergi cezalarının ilgililerine tebliğ olunacağı belirtilmiştir. O halde vergi kaybı durumunda kesilecek vergi ziyat cezası ilgisine tebliğ olunarak bildirilecektir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi ceza ihbarnamesinde bulunması gereken hususlar kaleme alınmıştır. Buna göre:

- İhbarnamenin sıra numarası;
- Tanzim tarihi;
- İlgililerin soyadı, adı ve unvanı;
- Varsa mükellef numarası; (Mükellef hesap numarası)
- İlgilinin açık adresi;
- Olayın izahı; (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle)
- Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi;
- Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası;
- Varsa tekerrür ve içtima durumu;
- Vergi cezasının hesabı ve miktarı;
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi¹¹⁰

ilişkin bilgiler ceza ihbarnamesinde bulunmalıdır. Ayrıca cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği de ihbarnameye eklenecektir.

Her iki kanundaki düzenlemeleri kıyaslayacak olursak Kabahatler Kanunu'nda *karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliğine*

¹¹⁰ Kabahatler Kanunu'nun 26. maddesinin ilk fıkrasında, tebligat metninde bulunacak hususlar arasında kanun yolu, mercii ve süresinin açık bir şekilde belirtileceği hüküm altına alınmıştır.

ilişkin düzenlemenin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmediği görülmektedir¹¹¹. O halde Kabahatler Kanunu ile getirilen bu hüküm ile vergi ziyai cezası kesilen mükellefe gönderilecek ihbarnamede karar tarihi ve kararı veren kamu görevlisinin kimliğinin bulunması gerekecektir¹¹².

Ayrıca Vergi Usul Kanunu 108. maddesinde hatalı tebliğleri düzenlemiştir. Söz konusu hüküm vergi cezalarına yönelik bir düzenleme olmasa da, vergi cezalarının düzenlendiği kitapta hatalı tebliğlere ilişkin getirilmiş bir düzenleme bulunmadığı için kıyasen burada da uygulanmasında bir sakınca yoktur. Söz konusu düzenlemede, ihbarnamelerin, esasa etkili olmayacak şekil bozukluklarından ötürü hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri belirtilmiştir. Devam eden cümlesinde ise vesikanın görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş olmasının vesikayı hükümsüz hale getireceği hüküm altına alınmıştır. O halde görevli makamın tespiti için tebliğ edilecek ihbarnamede belirtilmiş olması gerekmektedir.

b. Ceza İhbarnamesinin Tebliği

Kabahatlere ilişkin yaptırımların tebliğ hususu Kabahatler Kanunu'nun 26. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin ilk fıkrasına göre idari yaptırım kararları, ilgisine Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilecektir.

¹¹¹ **Başaran Yavaşlar**, s. 140-141.

¹¹² Kabahatler Kanunu'nda idari yaptırımın karar tarihi ve kamu görevlisinin kimliğine ilişkin bilgilerin yer alması zorunluluk olarak öngörülmesiydi bile bu bilgilere Bilgi Edinme Hakkı Kanunu hükümleri sayesinde ulaşmak mümkün olabilirdi. Nitekim BEHK'in 4. maddesinin birinci fıkrasına göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Bunun yanında 5. maddenin ilk fıkrasında, kurum ve kuruluşların, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Sonuçta o dönem için kabahate ilişkin yaptırım tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliği Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'ndan faydalanılarak öğrenilebilecekti. Fakat İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre açılacak iptal davaları yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları açısından değerlendirileceği için kararı vermede yetkili olan merciin kim olduğunun anlaşılması ve o tarihlerde yetkili olup olmadığının tespiti için zaten karar tarihi ve kamu görevlilerinin kimliğinin ihbarnamede bulunması gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'na göre idari yaptırım kararının huzurda verilmesi durumunda bu husus tutanakta açıkça belirtilecektir. Ayrıca ilgiliden, kanun yolu, mercii ve süresine ilişkin bilgilendirildikten sonra tutanağı imzalaması istenecektir (KabHK. m. 26/2). Görüldüğü gibi kabahatler kanunu idari yaptırıma ilişkin kararın elden verilmesine de olanak tanınmıştır. Fakat aynı şeyi tüzel kişiler hakkında verilecek idari yaptırımlar için söylemek pek mümkün gözükmemektedir. Nitekim tüzel kişiler hakkında verilecek idari yaptırım kararları her halde tebliğ edilecektir (KabHK. m. 26/3).

Vergi Usul Kanunu'nun 93. ve devam eden maddelerinde tebliğler hüküm altına alınmıştır. Gerçekten Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinin birinci fıkrasında tahakkuk fişinden farklı olarak vergilendirmeye ilişkin olan her türlü vesika ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak; adresleri bilinmeyenlere ise ilân yoluyla tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında ilgilinin kabul etmesi halinde tebliğin daire veya komisyonda yapılmasına imkân tanınmıştır (VUK. m. 93/2).

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunda yapılan düzenleme, Kabahatler Kanunu'nda yapılan düzenlemeden farklılıklar taşımaktadır. Bir kere Kabahatler Kanunu'nda tüzel kişilere yapılacak tebligatların huzurda olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Hâlbuki Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinin ikinci fıkrasında huzurda tebligat yapılabilecekler arasında gerçek kişi-tüzel kişi ayrımı yapılmış değildir. Huzurda tebliğe ilişkin getirilmiş tek hüküm ilgilinin kabul etmesi şartıdır. Başka bir deyişle ilgili kabul etmediği sürece huzurda tebliğ yapılması mümkün değildir. Ancak huzurda tebliğ konusunda aynı kayıtlama Kabahatler Kanunu açısından söz konusu değildir. Kabahatler Kanunu'nda huzurda tebliğ konusunda getirilmiş tek hüküm, bunun ancak gerçek kişiler bakımından söz konusu olduğudur.

Şunu belirtmek gerekir ki vergilendirme sürecinin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendirmesi nedeniyle tebliğe ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu içinde yapılmıştır¹¹³. Hatta Türk hukuk sisteminde yapılacak tebliğlere ilişkin genel bir kanun (Tebliğat Kanunu) bulunmasına rağmen, belirtilen özel durumu nedeniyle vergilendirme ilişkin ve bu süreç ile işlemler üzerinde etkili tüm hususlar Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kurallar dâhilinde tebliğ edilecektir. O halde tebliğe ilişkin genel esasların

¹¹³ Geniş açıklamalar için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 263.

değerlendirilmesinde Kabahatler Kanunu hükümlerini mahiyeti uygun düştüğü ölçüde dikkate almak gerekecektir¹¹⁴.

O halde vergi ziyai cezasına ilişkin olarak gönderilecek ihbarnamede öncelik Vergi Usul Kanunu'na verilecektir. Demek ki tahakkuk fişinden farklı olarak vergilendirmeye ilişkin olan her türlü vesika ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak; adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilmesi gerekecektir. Bunun yanında ilgilinin kabul etmesi halinde tebliğin daire veya komisyonda yapılmasına da imkân dâhilindedir (VUK. m. 93/2). Başka bir ifade ile huzurda tebliğ tüzel kişilere¹¹⁵ de yapılabilecektir. Tüzel kişiler adına başkan, müdür, kanuni temsilci veya müteaddit müdür ya da temsilcinin razı olması tebliğin dairede veya komisyonda yapılması için yeterli olacaktır. Ayrıca gerçek kişilere huzurda yapılacak tebliğler konusunda ise ayrıca tutanağın imzalanmasının istenmesi, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ilgilinin kabul etme şartı¹¹⁶ olarak da düşünülemez. Zira Vergi Usul Kanunu'na göre ilgilinin kabul etmemesi durumunda tebliğ mümkün olmayacaktır. Fakat Kabahatler Kanunu'nda hakkında idari yaptırım uygulanan kişi imzadan kaçınırsa kendisine yine tebliğ yapılacak ama imzadan kaçındığı hususu tutanağa geçecektir.

¹¹⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde ifadesini bulan “*vergilendirme ile ilgili olup*” ifadesi yaptırımları da içine alacak şekilde geniş yorumlanmalıdır. Aksi halde vergilendirme ile ilgili işlemler, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili hükümlerine; yaptırımlara ilişkin işlemler Kabahatler Kanunu'nun göndermesiyle Tebligat Kanunu'na; yaptırımların tahsiline ilişkin işlemler de Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesi gereği tekrar Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili hükümlerine tabi olacak ki böyle bir durumda Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümlerinin bütünlüğü bozulacaktır.

¹¹⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinin ikinci fıkrasına göre tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacaktır. Ayrıca tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.

¹¹⁶ Böylece tebliğ süresinin ilgilinin rızasının aranmaksızın kısaltıldığı hakkında bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 141.

10. Zamanaşımı

a. Genel Olarak

Ceza hukukunda zamanaşımı kurumunun kabulü ile amaçlanana, bir kovuşturmanın başlamasında veya verilmiş olan bir mahkûmiyet kararının yerine getirilmesinde artık bir sosyal fayda görülmemesi şeklinde açıklamak mümkündür¹¹⁷. Başka bir ifade ile zamanaşımı, kamu davası açılmamış ise açılmasına; açılmış ise devamına; mahkûmiyet kararı verilmiş ise infazına engel olacaktır¹¹⁸.

Bilindiği gibi vergi cezaları Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Burada düzenlenen vergi suçlarını mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Kaçakçılık, kaçakçılık suçuna iştirak, vergi mahremiyetini ihlâl ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları belirtilen ayırım içinde ceza hukuku anlamında suçlar kategorisine girmektedir. Bu suçlar bakımından Türk Ceza Kanunu'nun dava ve ceza zamanaşımına ilişkin hükümlerinin uygulanacağı şüphesizdir. Ancak mali nitelikli suçlar açısından Türk Ceza Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin hükümlerini uygulama imkânı yoktur. Bu suçlar için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan tarh ve tahsil zamanaşımına ilişkin hükümler uygulanacaktır. Şunu da belirtmek gerekir ki vergi ziyai suçu mali nitelikli suçlar kategorisine girmektedir. Bu yönüyle vergi ziyai suçu vergisel bir kabahatken; vergi ziyai cezası da idari bir yaptırım haline dönüşmektedir. O halde Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra zamanaşımına ilişkin getirdiği hükümlerin Vergi Usul Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin düzenlemelerine olan etkisinin de ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

b. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'daki Düzenlemelere Göre Zamanaşımı

aa. Tarh/Ceza Kesme Zamanaşımı

Tarh zamanaşımına ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre 374. maddede belirtilen süreler

¹¹⁷ Özbek, s. 457.

¹¹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 522.

geçtikten sonra vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. O halde vergi ziyai cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak *beş* yıl içinde vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir. Aksi halde vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. 374. maddenin ikinci fıkrasına göre ise vergi ziyai ile usulsüzlüğün 336. madde¹¹⁹ hükmüne göre birleşmesi halinde kesilecek ceza için uygulanması gereken zamanaşımı süresi vergi ziyai suçu için öngörülen zamanaşımı süresine tabi olacaktır¹²⁰.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, 5 yıllık zamanaşımı süresinin işlemeye başlayacağı tarih, vergi ziyai cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayacağı hususudur.

Bununla birlikte 374. maddenin ilk fıkrasının bir no'lu bendinin 114. maddesinin ikinci fıkrasına göndermesiyle ceza kesme zamanaşımının durabileceği de hüküm altına alınmıştır. Gerçekten 114. maddesinin ikinci fıkrasına göre matrah takdiri için vergi dairesince, takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımı duracaktır¹²¹. Zamanaşımının tekrar işlemesi bahsedilen komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren mümkün olacaktır.

Ceza kesme zamanaşımının kesilmesi¹²² ise Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. Bu hükme göre vergi ziyai cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden

¹¹⁹ VUK. m. 336: (Değişik madde: 30/12/1980 - 2365/62 md.)Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük (...) birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir./Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaya da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai (...) cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

¹²⁰ Böylece daha hafif suçun, daha ağır olan suç içinde erimesi sağlanarak daha ağır suçla ilişkin zamanaşımı süresinin uygulanması sağlanmıştır. Bu hususta bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 326.

¹²¹ Zamanaşımının durması kanunlarca belli edilen bir durumun gerçekleşmesi üzerine *daha önce geçen zaman saklı kalmak üzere* sürenin işlememesidir. Detaylı bilgi için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 323.

¹²² Hukuki bir süreyi kesen etken geçen süreyi de silmekte ise böyle bir durumda zamanaşımının kesilmesinden bahsedilmektedir. Böyle bir durumda zamanaşımı en baştan işlemeye başlayacaktır. Detaylı bilgi için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 323.

yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde vergi ziyat cezasının kesildiğine ilişkin ihbarnamenin gönderilmesi halinde ceza kesme zamanasını kesilecektir¹²³.

bb. Tahsil Zamanasını

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Kanunun Şümulü kenar başlıklı 1. maddesinde bu kanunun Devlete, vilayet hususi dairelerine ve belediyelere ait vergi ve vergi cezalarından mütevellit alacaklar ile bunların takip ve masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 102. maddesinin ilk fıkrasına göre tahsil zamanasına ilişkin hükümler getirilmiştir. Bu hükme göre amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanasına uğrayacaktır. 102. maddenin ikinci fıkrasında ise zamanasını süresinin dolmasından sonra mükellefin yapacağı rızaen ödemeler kabul olunacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinde vergi cezalarının ödenme zamanları belirtilmiştir. Buna göre vergi cezaları:

- Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;
- Cezaya karşı dava açılmışsa¹²⁴ vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren;

¹²³ Ceza ihbarnamesinin tebliği ile zamanasının kesileceğinin öngörülmesi pek de pratik bir faydası yoktur. Zira gönderilen ihbarname ile artık süreç tamamlanacak ve diğer aşamaya geçilecektir. Bu hususta bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 525.

¹²⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasında dava açma süresi vergi mahkemelerinde otuz gündür. Yine aynı kanunun 7. maddesinin ikinci fıkrasının b bendine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda:

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın;
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin;
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin;
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı;
- İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

başlanarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ama belirtmek gerekir ki bir aylık sürenin son gününü muacceliyet anı olarak düşünmemek gerekir. Zira vergi hukukunda, vergi borçlusuna temerrüt sonuçlarına neden olmayacak biçimde böyle süreler verilebilmektedir¹²⁵. O halde vade tarihi ve muacceliyet anı farklı tarihler olabilecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesinin ikinci fıkrası ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 37. maddesinin üçüncü fıkrasına göre ödeme müddetinin son günü vade günü olarak kabul edilmektedir. Sonuçta tahsil zamanlaşımına ilişkin sürelerin başlangıcı belirtilen ödeme sürelerinin son gününe denk gelen vade tarihi olacaktır. O halde vergi kaybı durumunda kesilecek vergi ziyayı cezası dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Vergi ziyayı cezasına karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararını üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Demek ki bu bir aylık sürenin sonu vergi ziyayı cezası için vade tarihi olacak ve tahsil zamanlaşımı da vadenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl olarak hesaplanacaktır.

Bir verginin tahsil aşamasına geçilebilmesi için öncelikle tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. O halde tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsil zamanlaşımı neye göre hesaplanacaktır? Başka bir ifade ile vergiler tahsil aşamasına gelinceye kadar tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmektedir. Ama tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler söz konusu olduğu zaman tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları söz konusu olmayacak; verginin tahsil edilmesiyle vergi borcu sona erecektir¹²⁶. Ancak ifade etmek gerekir ki tahakkuku tahsile bağlı olan bir vergi, zamanında ödenmemesi durumunda bu niteliğini kaybedecektir. O halde öncelikle verginin ödenebilir hale getirilmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye bir vergi ihbarnamesi tebliğ ederek tahakkuk aşamasına getirilmesi gerekmektedir¹²⁷. Sonuçta görüldüğü gibi tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler ya tahsil edilecek ya da tahsil edilememesi durumunda tahakkuk etmesi için vergi ihbarnamesi tebliğ edilecektir. Tahsil edilmesi durumunda tahsil zamanlaşımının işlemesine

¹²⁵ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 405.

¹²⁶ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 278.

¹²⁷ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 279.

zaten gerek kalmayacaktır. Tahsil edilememesi durumunda ise öncelikle tahakkuk ettirmek gerekecek ki henüz tahsil aşamasına gelmemiş bir vergiye ilişkin olarak tahsil zamanaşımından bahsetme imkânı kalmayacaktır. O halde son durumda olsa olsa tarh zamanaşımının mümkün olduğunu kabul etmek gerekir.

c. Kabahatler Kanunu Bakımından Zamanaşımı

aa. Soruşturma Zamanaşımı

Kabahatler Kanunu'nun 20. maddesinde soruşturma zamanaşımının dolması nedeniyle kabahatten dolayı kişi hakkında idari para cezasına hükmedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenlemede verilebilecek para cezası miktarlarına göre zamanaşımı sürelerinin tespit edildiği görülmektedir. Bunun yanında 20. maddenin dördüncü fıkrasında zamanaşımı süresinin işlemeye başlayacağı zaman da belirtilmiştir. Buna göre zamanaşımı süresi kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesi ile başlayacaktır. Ayrıca son fıkraya göre kabahati oluşturan fiilin suç oluşturmaları halinde suça ilişkin dava zamanaşımının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bir kere söz konusu düzenlemenin vergi ziyayı suçu bakımından uygulama alanı yoktur¹²⁸. En başta zamanaşımı sürelerinin tespitine ilişkin getirilmiş düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun ceza kesme zamanaşımı sürelerinin tespitine ilişkin düzenlemeye benzememektedir. Zira Kabahatler Kanunu, zamanaşımı süresinin belirlenmesinde kesilebilecek para cezalarının miktarına göre değişken bir süre tespiti öngörmüştür. Hâlbuki ceza kesme zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı cezaları bakımından beş yıllık sabit bir süre getirmiştir. Bununla beraber vergi kaybı durumunda kesilecek vergi ziyayı cezası, kayba uğratılan vergi miktarına göre değişmektedir. Öncelikle bu miktarın tespit edilmesi gerekecektir. Kaldı ki kayba uğratılan miktara göre ceza kesildiğine göre artık ceza kesme zamanaşımından değil tahsil zamanaşımından bahsetmek gerekecektir. Bunun yanında ceza kesme zamanaşımı süresi cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayacaktır. Ne var ki Kabahatler Kanunu bu geriye doğru çekmektedir. Zira bu kanunun

¹²⁸ Aksi görüş için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 142.

uygulanması durumunda zamanaşımı süresi vergi kaybına neden olabilecek hareketlerin yapılmasıyla veya vergi kaybının gerçekleşmesiyle başlayacaktır.

bb. Yerine Getirme Zamanaşımı

Kabahatler Kanunu'nun 21. maddesinde yerine getirme zamanaşımı düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin ilk fıkrasında yerine getirme zamanaşımının dolması halinde artık idari para cezasına hükmedilemeyeceği belirtilmiştir.

21. maddenin ikinci fıkrasında da zamanaşımı sürelerinin tespiti, 20. maddede olduğu gibi ceza miktarları üzerinden gerçekleşmiştir. Bu düzenlemeye göre ellibin Türk Lirasına kadar olan para cezaları için, üç, dört, beş ve yedi yıl gibi süreler zamanaşımı süresi olarak kabul edilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil zamanaşımı ise amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır.

Yine Kabahatler Kanunu'nun 21. maddesinin dördüncü fıkrasında zamanaşımı süresinin kararın kesinleşmesi tarihinden itibaren başlayacağı kabul edilmiştir. Bir kere vergi hukukunun kendine has yönlerinin bulunması nedeniyle yerine getirme zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak kararın kesinleşme tarihinin kabul edilmesi düşünülemez. Bu bakımdan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtildiği gibi zamanaşımı amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren başlamalıdır. Ancak Kabahatler Kanunu'nun yerine getirme zamanaşımına ilişkin sürelerini, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen beş yıllık tahsil zamanaşımı süresine üstün tutmak gerekir. Amaç kamu alacağına bir an evvel kavuşmaksa yüksek meblağlı kayıpların erkenden zamanaşımına uğraması vergisini dürüstlük içinde ödeyen yurttaşların haklarının çiğnenmesi anlamına gelecektir. Kaldı ki zamanaşımı süresi kısa tutulan vergi cezaları vergi idaresince bir an evvel tahsil edilmek durumunda bırakıldığı için vergi idaresini teşvik edici görünmektedir.

11. Vergi Ziyai Cezasında İndirim

a. Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesi Açısından Vergi Ziyai Cezasında İndirim

Vergi Uslu Kanunu'nun 376. maddesinde vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim düzenlenmiştir. Bu hükme göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının indirimden arta kalan kısmını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyai cezasından belli oranlar indirilecektir.

Bu düzenleme ile idareyi ve muhatabı yargı yoluna başvurmanın uzun ve zahmetli yolundan kurtarmak amaçlanmıştır. Diğer bir amaç ise verginin ve cezanın kısa sürede hazineye intikaline olanak sağlama düşüncesidir¹²⁹.

Kanunda yapılan sayıma göre, cezalarda indirime başvurabilmek için cezanın mali nitelikli olması gerekmektedir. Vergi ziyai suçu da mali nitelikli suçlar kategorisine girmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harca ilişkin olarak söz konusu olabilecek vergi kayıpları ve bunların cezaları için cezalarda indirim yoluna başvurulabilecektir. Elbette ki bunların ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilere ait cezalar olduğunu da belirtmek gerekir.

Mali nitelikli suçların indirim kapsamına girmesine rağmen kaçakçılık suçunun sabit olması durumunda kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının indirime tabi olup olmayacağı tartışmalıdır¹³⁰. Üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi, ceza mahkemesinden sadır olacak bir mahkûmiyet kararına ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle üç kat olarak uygulanan cezanın fer'i bir ceza niteliği taşıdığı söylenebilir. Ancak cezalarda caydırıcılığı sağlamak amacıyla bu cezanın indirimden faydalanamaması daha adil gözükmektedir¹³¹.

¹²⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 527.

¹³⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 528.

¹³¹ Detaylı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 528.

Cezalarda indirimden faydalanabilmek için vergi mahkemelerinde dava açılmaması gerekmektedir. Dava açılmışsa, mahkeme işin esası hakkında karar vermeden önce veya 30 günlük dava açma süresi dolmadan davadan vazgeçilmişse cezalarda indirimden faydalanılması mümkündür¹³². Yine tarh edilen verginin bir bölümüne karşı dava açılmışsa, dava edilmeyen vergilere ait cezalara ilişkin olarak indirim imkânından faydalanılabilir.

Kişi şayet bu imkândan faydalanmak istiyorsa, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmek durumundadır. Böyle bir durumda vergi ziyai cezası için birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirilecektir.

Şayet vergi kaybı durumunda kesilecek vergi ziyai cezası hakkında uzlaşma yoluna başvurulmuşsa böyle bir durumda indirim hükümlerinden faydalanamayacaktır. Böyle bir durumda ceza muhatabı yine de indirim hükümlerinden faydalanmak isterse, uzlaşma tutanağı imzalanmadan uzlaşmadan vazgeçtiğini belirterek indirim imkânından faydalanabilir (VUK. Ek madde 9).

b. Kabahatler Kanunu Açısından Vergi Ziyai Cezasında İndirim

Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin altıncı fıkrasında da kabahat dolayısıyla kesilecek para cezasının ödenmesinde bir indirim öngörülmüştür. Söz konusu hükme göre para cezası kesen kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi durumunda tahsilâtı derhal gerçekleştirebilecektir. Bununla birlikte kişi, kesilen para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce öderse bunun dörtte üçü tahsil edilecektir. Ayrıca peşin ödeme durumu, kişinin kesilen para cezasına ilişkin olarak kanun yoluna başvurma hakkını ortadan kaldırmamaktadır.

Görüldüğü gibi Kabahatler Kanunu da kendisine para cezası kesilen kişiye belli oranlarda indirimden faydalanma imkânı getirmektedir. Bir kere kişinin kesilen para cezasına karşı kanun yoluna başvurma hakkı ortadan kalkmamaktadır. Ayrıca kişi kanun yoluna başvurmadan önce kesilen para cezasını dörtte bir oranında indirimli ödeyecektir. Ancak belirtmek gerekir ki

¹³² Karakoç, Genel Vergi, s. 529.

dava hakkının ortadan kalkmaması kesilen para cezasının dörtte üçünün peşin olarak ödenmesine bağlıdır¹³³.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan cezalarda indirim hali hatırlanacak olursa Kabahatler Kanunu'nun getirdiği indirim halinden farklılıklar içerdiği anlaşılacaktır. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun cezalarda indirime ilişkin getirdiği düzenleme dava açma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Kaldı ki 376. maddenin getirilme amaçlarından biri, anımsanacağı gibi zaten dava yolunun zahmetli ve uzun oluşundan ötürü bu yola başvurmadan vergi borçlusunu belli indirimlerle borcunu ödemeye teşvik etmektir. Ancak Kabahatler Kanunu açısından borcun dörtte üçünün peşin ödenmesi halinde dava açma hakkı etkilenmeyecektir. O halde ortaya çıkan sonuca göre kişi kesilen cezayı kanun yoluna başvurmadan önce ödemişse ödemeyi indirimli, hatta taksitli olarak yapabilecektir. Şayet kanun yoluna başvurmak istiyorsa indirimli olan cezayı peşin olarak ödemek durumundadır¹³⁴. Bununla birlikte 376. maddedeki indirim feragate bağlanmıştır. Kabahatler Kanunu ise indirimi kanun yoluna başvurulmadan önce ödenmesi şartına bağlamıştır. Koşulları farklı olduğu için vergi ziyai cezalarına ilişkin indirimlerin uygulanmasında Kabahatler Kanunu'nun bu hükmü de uygulanabilmelidir. O halde hakkında vergi ziyai cezası kesilen kişi, verginin aslını ve buna ilişkin cezayı kanun yoluna başvurmadan öderse indirimli ödemedi faydalanabilmelidir. Hatta bu ödemede taksit bile yapılabilecektir. Ancak taksit yapılması Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin altıncı fıkrasının son cümlesi uyarınca kanun yoluna başvurmayı engelleyecektir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi ziyai suçu ve cezası Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Ancak dördüncü kısma bakıldığı zaman düzenlenen vergi suçlarının hepsinin aynı nitelikte olmadıkları görülmektedir. Nitekim bu bölümde mali nitelikli suç ve cezalarla birlikte, ceza hukuku anlamında suç ve cezalarda hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte ceza hukuku anlamında suç ve cezalara ilişkin olarak yaşanmış yoğun tartışmalar bulunma-

¹³³ **Başaran Yavaşlar**, s. 141.

¹³⁴ İndirimin peşin ödeme nedeniyle olduğu hakkındaki görüş için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 141.

maktadır. Zira bu suç ve cezalara, ceza hukuku ilke ve esasları uygulanacaktır.

Bununla birlikte asıl tartışma mali nitelikli vergi suç ve cezaları üzerinde yoğunlaşmıştır. Vergi ziyai suçunun da kanun sistematığı içindeki yeri, suçu tespit edecek ve yaptırımını uygulayacak olan mercii vergi idaresi olduğu dikkate alındığında mali nitelikli suç ve cezalara ilişkin esaslara tabi olduğu anlaşılacaktır.

Mali nitelikli suç ve cezaların hukuki nitelikleri üzerinde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bu hususta bunların vergi zammı olduğu, tazminat olduğu ya da ceza hukuku anlamında para cezası olduğu yolunda görüşler ileri sürülmüşse de bugün için geçerli olan, mali nitelikli suç ve cezaların hukuki niteliklerinin idari yaptırım olduğu görüşüdür. Özellikle idari yaptırım görüşüne göre bu suça ilişkin hukuka aykırılığın tespiti ve buna uygulanacak yaptırımın belirlenmesi idari mercilere bırakılmaktadır. Nitekim vergi ziyai suçunun tespiti ve buna uygulanacak vergi ziyai cezasının kesilmesi de tamamen vergi idaresinin kontrolü altındadır. Yukarıda da ziyadesiyle açıklandığı gibi her ne kadar kaçakçılık suçu, ceza hukuku anlamında bir suçsa ve bunun tespiti de ceza mahkemelerine bırakılmışsa da, üç kat olarak kesilecek vergi ziyai cezasının da uygulayıcısı idare olacaktır. Ancak burada ki tek fark kaçakçılık suçunun işlendiğinin ceza mahkemesinden sadır olacak bir mahkûmiyet kararına ihtiyaç duymasıdır. Aksi halde vergi dairesi bu yönde bir karar olmadan, re'sen üç kat vergi ziyai cezası kesememelidir.

Özellikle Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, mali nitelikli vergi suç ve cezalarına olan etkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira mali nitelikli vergi suçları vergisel bir kabahat niteliği taşımaktadırlar ve bu yönüyle bunlara uygulanacak yaptırımlar da vergisel yaptırım niteliğinde olacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki öncelikle Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasındaki ilişkinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun Kabahatler Kanunu'na göre özel nitelik taşıdığı ve yapılacak yorumlarında bu tespitten çıkan sonuçlara göre değerlendirilmesi gerekmektedir. O halde sonraki tarihli Kabahatler Kanunu genel kanun, önceki tarihli Vergi Usul Kanunu'nun özel kanun olduğundan hareketle, yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığını kabul etmemek gerekecektir. Şunu ifade etmek gerekir ki vergi hukukunun değerlendirilmesinde, bu hukuk branşının

kendine has ilke, kurum ve uygulamalarının da bulunduğu dikkat etmek gerekecektir. Aksi halde her iki kanunun birlikte yorumlanması sonucunda garip ya da anlamsız sonuçlara ulaşmak içten değildir. Ancak unutmamak gerekir ki bazen varılan sonuçların hukuk mantığına aykırı olmamasına rağmen uygulanabilirliği de bulunmayabilecektir. Bu sebeplerle Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde dikkatli olmak gerekmektedir.

Ancak yukarıda da detaylı olarak incelendiği üzere özellikle vergi ziyai suçu ve cezası bakımından anlamlı sonuçlara varmak da mümkün olabilmektedir. Zira vergi ziyai suçunun düzenlendiği hükümlere bakıldığı zaman, bu suçun manevi unsuruna ilişkin olarak bir ibarenin olmadığı anlaşılmaktadır. O halde Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra manevi unsura ilişkin olarak Kabahatler Kanunu'ndaki hükümler dikkate alınabilecektir.

Vergi ziyai suçu zaman içinde bir takım değişikliklere uğramıştır. Özellikle temel ceza daha önceleri karmaşık birtakım hesaplara göre belirlenirken, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yapılan yeni düzenleme ile temel ceza kayba uğratılan verginin bir katı olarak uygulanmaya başlanmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki özellikle Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yaşanan süreç oldukça buhranlı geçmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, iptal kararının yürürlüğünü hukuksal boşluğun kamu yararıyla bağdaşmayacağından bahisle altı ay ertelemiştir. Özellikle bu sürece ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğünün ertelenmesinin yasa koyucuya süre tanımak olduğu, bu sebeple iptal kararının Resmî Gazete'de yayımından itibaren hüküm ifade ettiği söylenmişse de kanımızca bu görüşlere katılma imkânı bulunmamaktadır. Olması gereken yasa koyusunun yeni bir hüküm ihdas etmesine ya da verilen sürenin dolmasına kadar iptal edilen hükmün uygulanmaya devam edilmesi olmalıdır.

Nitekim yasa koyucu 08.04.2006 tarihinde henüz Anayasa Mahkemesi'nce verilen süre dolmadan yeni bir hüküm ihdas etmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 27. madde ile işler tekrardan karışmıştır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra tespit edilecek vergi cezasını kesilmesini gerektirecek olaylar yeni düzenlemeye göre işlem görecektir. Yasa koyucunun böylesi bir milat öngörmüş olmasının altındaki mantığı anlamak güçtür. Zira böyle bir tarih

olmasaydı bile lehe kanunun geçmişe yürümesi ilkesi uyarınca zaten yeni hüküm bu tarihleri de kapsayacaktı denilebilmektedir.

Ne var ki söz konusu düzenleme lâfzen incelendiğinde cezasız geçirecek bir dönem ortaya çıkarmıştır. Gerçekten de 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup o dönemde tespit edilip kesilen ama 01.01.2006 tarihinden sonra kesinleşecek olan vergi cezaları cezasız kalmış olacaktır. Fakat yeni düzenleme sonrası çıkarılan 358 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile lehe kanunun geçmişe yürümesi ilkesi uyarınca cezasız dönemi de kapsayacak şekilde düzenleme yapılmıştır.

Yararlanılan Kaynaklar

Kitaplar

- Arslan**, Mehmet; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006.
- Bilge**, Necip; Hukuk Başlangıcı, 17. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2003.
- Demirbaş**, Timur; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2005.
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007 (Genel Vergi).
- Kırbaş**, Sadık; Vergi Hukuku, 14. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Kasım 2002.
- Meran**, Necati; Açıklamalı Kabahatler Kanunu& Kabahat İçeren Kanunlar, 2. Baskı, (Kartal Yayınevi), Ankara 2007.
- Mutluer**, M. Kâmil; Genel Vergi Hukuku, 1. Baskı, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul, Ocak 2006.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 11. Bası, (Turhan Yayınları), Ankara 2004.
- Öz**, Ersan; Vergilendirmede Kanunilik ve Vergi Sistemi, (Gazi Kitabevi), Aralık 2004.
- Özbalcı**, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ocak 2001.
- Özbek**, Veli Özer; Yeni Türk Ceza Kanunu (Madde 1-75), (Seçkin Yayıncılık), C. 1, Ankara 2005.
- Özbudun**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003.
- Özyer**, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı, Aralık 2004.
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku Genel Kısım, 2. Basım, (Der Yayınları), İstanbul 2003.
- Ürel**, Gürol; Güncel Vergi Hukuku Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara, Şubat 2003.

Makaleler

- Alantar**, Doğan; “Vergi Ziyayı Cezası Uygulamasında Sorunlar”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 146, Şubat 2005, s. 47-51).
- Arı**, Nihat; “Yeniden Düzenlenen Vergi Ziyayı Cezası”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi S. 31, Temmuz 2006, s. 87-90).
- Arslan**, Erdoğan; “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Hukuki Sonuçları”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 15-31).
- Bahar**, Cevdet Okan; “Vergi Ziyayı’nda Son Durum”, (Yaklaşım, Yıl: 14, S. 161, Mayıs 2006, s. 125-127).
- Başaran**, Funda; “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, (Mükellefin Dergisi, S. 87, Mart 2000, s. 109-119).
- Baykara**, Bekir; “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 146, Şubat 2005, s. 231-238).
- Baykara**, Bekir; “Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur”, (Vergi Dünyası, S. 279, Kasım 2004, s. 7-17).
- Bellek**, Münir; “Görüş Farkı, Matrah Farkı ve Vergi Ziyayı Cezası”, (Mükellefin Dergisi, S. 121, Ocak 2003, s. 9-17).
- Deđer**, Nuri; “Yeniden Düzenlenen Vergi Ziyayı Cezasıyla İlgili Hukuki Tartışmalar Devam Ediyor”, (Yaklaşım, Yıl: 14, S. 162, Haziran 2006, s. 48-52).
- Demir**, Nilgün; “4369 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 123, Aralık 1998, s. 46-58).
- Dođrusöz**, A. Bumin; “Vergi Ziyayı Cezasının Anayasaya Aykırılığı”, (Yaklaşım, Yıl: 12, S. 136, Nisan 2004, s. 43-46).
- Erdem**, Tahir; “Eskiden Yeniye Vergi Ziyayı Cezası”, (Mali Pusula, Yıl: 2, S. 20, Ağustos 2006, s. 126-170) (Vergi Ziyayı Cezası).
- Erdem**, Tahir; “Suç Olmaktan Çıkarma Perspektifinde Kabahatler Kanunu’nun İdari Yaptırımlara Etkileri”, (Mali Pusula, Yıl: 2, S. 14, Şubat 2006, s. 104-124) (Suç Olmaktan Çıkarma).

- Gerçek**, Adnan; “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararından Sonra Vergi Ziyai Cezasının Durumu ”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 156, Aralık 2005, s. 239-247).
- Güçlü**, Süleyman; “Vergi Ziyai Cezası”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 125, Ocak 2006, s. 125-131).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, (Manisa Barosu Dergisi, Yıl: 18, S. 71, s. 40-55) (Vergi Ziyai).
- Kartal**, Zihni; “İdari Vergi Cezalarına Vergi Organlarının Yaklaşımı”, (Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s.119-126).
- Kartal**, Zihni; “Vergi Ziyai Cezası”, (Vergi Dünyası, S. 212, Nisan 1999, s. 64-70).
- Kaşıkcı**, Mahmut; “VUK’un 344. Maddesinde Yer Alan Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesi’nce İptali ve Yarattığı Sorunlar”, (Hukuki Perspektifler Dergisi, S. 6, Mayıs 2006, s. 80-91).
- Küçük**, Şaban; “Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Vergi Ziyai Cezası”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 25, Ocak 2006, s. 118-123).
- Nazalı**, Ersin; “Vergi ve Anayasa Mahkemesi’nin Kararı Işığında Vergi Ziyai Cezasının Akıbeti”, (Vergi Dünyası, S. 294, Şubat 2006, s. 118-134).
- Oğurlu**, Yücel; “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, (Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1999, S. 1, C. III, Erzincan 1999, s. 143-194).
- Önal**, İ. Barış/**Önal**, Debi **Konukçu**; “Vergi Ziyai Cezası Değişikliği Sonrası Geçmişe Yönelik Uygulama Ne Şekilde Olmalıdır?”, (Vergi Sorunları, S. 212, Mayıs 2006, s.115-121).
- Pehlivan**, Yafes; “Vergi Cezalarını Kesme Yetkisi ve Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti”, (Mükellefin Dergisi, S. 130, Ekim 2003, s. 70-74).
- Sağlam**, Meltem; “Kabahatler Kanunu’nun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, (Vergi Dünyası, S. 294, Şubat 2006, s. 146-153).
- Seviğ**, Veysel; “Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyai İlişkisi”, (Yaklaşım, Yıl: 7, S. 75, Mart 1999, s. 37-39).

- Sonsuzođlu**, Elif; “Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 24, Aralık 2005), s. 33-42.
- Tekin**, M. Önder; “Vergi Ziyayı Cezasının Geçmişe Yönelik Uygulanması”, (Yaklaşım, Yıl: 14, S. 162, Haziran 2006, s.229-232).
- Tekin**, Nuray **Öztürk/Tekin**, M. Önder; “Vergi Ziyayı Cezasının Hesaplanma Yöntemine İlişkin Hükümün İptaline Dair Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Uygulanması ve Hukuki Sonuçları”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 156, Aralık 2005, s. 218-226).
- Üzeltürk**, Hakan; “Vergi Ziyayı Cezası Kapsamında Türkiye’de Vergi Hukukunun Hali Pür Melâli-I”, (Yaklaşım, Yıl: 14, S. 166, Ekim 2006, s. 247-252) (Melâli-I).
- Üzeltürk**, Hakan; “Vergi Ziyayı Cezası Kapsamında Türkiye’de Vergi Hukukunun Hali Pür Melâli-II”, (Yaklaşım, Yıl: 14, S. 167, Kasım 2006, s. 247-255) (Melâli-II).
- Waline**, Marcel (Çev. Tahsin **Yağmurlu**); “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, (Danıştay Dergisi, Yıl: 8, S. 28-29, s. 76-81).
- Yavaşlar**, Funda **Başaran**; “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006, s.116-147).
- Yerci**, Cahit; “Vergi Ziyayı Cezasının İptali”, (Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, S. 207, s. 15-24).
- Yüce**, Ali Hakan; “Vergi Ziyayı Cezası Karşısında Mükelleflerin Hakları”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 12, Aralık 2004, s. 151-158).