

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN CEZA HUKUKU KAİDELERİ

Prof. Dr. Sahir ERMAN
İstanbul Hukuk Fakültesi

Vergi Usul Kanunumuzun «Ceza Hükümleri» başlığını taşıyan Dördüncü kitabı, bu hükümleri üç kısımda toplamıştır: birinci kısım umumî esaslara, ikinci kısım vergi cezalarına, üçüncü kısım da vergi cezasının kesinleşmesine, ödenmesine ve kalkmasına taallük etmektedir. Bu suretle Vergi Usul Kanunumuz, bu kanun yürürlüğe girmezden önce muhtelif vergi kanunlarında yer alıp ta sadece o kanunlarla ihdas edilen vergilere müinhasır bulunan suç ve cezaları bir araya toplamak, aynı kanunun 1. maddesinde zikredilen vergi kanunlarına şâmil olacak bir tarzda, vergi suç ve cezalarını sistemleştirmek, evvelce mevcut âhenksizlik ve insicamsızlığa bir nihayet vermek bakımından, büyük ehemmiyet arzeder ve malî hukuk sahamızda bir hamle teşkil eyler.

Şüphe yoktur ki, vergilere müteallik ceza hükümlerini bir araya toplayan, bir sisteme, âdeta nazarı bir temele dayandırmaya çalışılan Vergi Usul Kanunu, bu hususta Ceza hukuku sahasında yerleşmiş bazı müessese ve esaslardan istiane etmiştir ve doğrusu da budur. İşte bu görüşmemizin mevzuu, Vergi Usul Kanununun Ceza hukukuna ait esaslardan ne gibi hallerde ve ne derecede mülhem olduğunu kısaca tesbitten ibarettir.

Ancak, bu araştırmaya girmezden önce, vergi suçu mefhumu üzerinde durmayı zarurî görmekteyiz: filhakika Devletin malî menfaatlerini haleldar eden bir fiil, tam mânasile bir suç halini almışsa, Ceza hukukuna ait kaidelerin tamamına esasen ve bizzarure tâbi olacağı cihetle, böyle bir araştırmaya girişmekte mâna bulunmaz. Meselâ 1918 sayılı kaçakçılığın men ve tâkibi hakkındaki kanunda yer alan muhtelif kaçakçılık suçlarından her biri, netice itibarile, Devletin malî menfaatlerini teminat altına almak, Devletin gümrük resmi dolayısıyla toplayabileceği verginin ziyaa uğramamasını sağlamak maksadını güderler; fakat bu fiiller tam mânasile bir suç

şeklinde nizamlandıkları cihetle, Ceza hukukunun bütün kaide ve esaslarına tâbidirler ve ancak bu kaidelerden bazılarının bu mevzuda tatbik edilemeyeceğine dair o suçları ihdas eden kanunlarda sarahat mevcutsa, bu takdirde Ceza hukuku kaideleri tatbik mevkii bulmaz. Demek oluyor ki, Ceza hukukuna ait kaidelerin hangi ölçüde ve ne suretle tatbik edildiklerini tesbit meselesi, sadece tam mânasile bir suç hüviyetini taşımayan vergi kanunlarına aykırı fiillerde ortaya çıkar ve bu nevi fiilleri dar mânada suçlardan tefrik etmek zarureti de burada kendisini gösterir.

Suç, hukuka aykırı fiillerden biridir, fakat hukuka aykırı fiiller sadece suçlardan ibaret değildir: haksız fiiller, inzibatî cezayı gerektiren fiiller, zabıta tedbirlerini gerektiren fiiller ve nihayet vergi cezalarını gerektiren fiiller, hep hukuka aykırı fiillerden madduttur ve bunlarla suçlar arasındaki ayırıcı sınırı çizmek, bir çok hallerde bir hayli güçtür.

Mevzuumuzu ilgilendirmesi bakımından üzerinde duracağımız vergi cezalarını gerektiren fiiller, âdeta vergi ile birlikte doğmuştur denebilir: her insan topluluğu bir teşkilât ve taazzuvu icap ettirdiği gibi, her teşkilât ve taazzuvun da zarurî olarak bir masrafı olmuş ve bu masrafı karşılamak mükellefiyeti, aynı teşkilât ve taazzuvdan faydalanan kimselere terettüp etmiştir: bu itibarla doğrudan doğruya veya dolayısıyla vergi almıyan bir topluluğun mevcut olmadığını söylemek kabildir¹.

Ancak vergi ile birlikte, vergi ziyayı ile savaş da başlamıştır. Filhakika insan topluluğunun ilk devirlerinde, harplerin başlıca sebebini teşkil eden başka bir topluluğun mallarını yağma etmek ve bu suretle zenginleşmek sırasında, yağma edilen mallardan bir kısmını kumandanına vermeyip kendisine alıkoyan savaşçı, belki de ilk vergi kaçakçısıdır; bunu tâkip eden devirlerde, bir topluluğu iktisaden öldürmektense, onu yaşatmak ve devamlı bir surette faydalanmak maksadı hâkim olmuş ve sömürgecilik bu suretle doğmuştur²: bu devirde de sömürgeci toplanan paranın tamamını merkezî hükûmete vermiyen vali veya mültezim, bir vergi kaçakçısından başka bir şey değildir.

İşte bu nevi hareketlere ve zamanımızın çok daha gelişmiş vergi ziyasına müntehi fiillerine karşı, vergiyi koyan Devlet (türlü va-

[1] DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milâno, 1957, s. 2-3.

[2] DUS, 4.

sıtalarla savaşmak mecburiyetinde kalmıştır ve kalmaktadır. Bu savaşta Devlet iki sıfatla ortaya çıkmaktadır: birinci sıfat Devletin, herhangi bir borcun alacaklısı olmak sıfatıdır ve Devlet hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı sıfatı ile, bu borcun ödenmesini mükelleften talep etmektedir; münasebetin bir kısmı âdetâ hususî hukuk çerçevesine girecek mahiyette ise de, birazdan temas edeceğimiz veçhile, yine de âmmevî bir karakter arzeder. Devletin mükellef karşısındaki ikinci sıfatı ise, verginin ödenmesine taallûk eden bir takım emirleri vermiş olan ve bu emirlere riayeti temin ettirmek maksadını güden bir otorite olmasından ibarettir: nasıl ki hırsızlığı, adam öldürmeyi, dolandırıcılığı men ederken Devlet bir takım emirler vermekte ve bu emirlere riayet etmiyen olursa, bunlara bir ceza tertip edeceği tehdidinde bulunmakta ise ve sadece bu tehdit emri veren Devletle bu emrin muhatabı olan fert arasında bir cezaî münasebetin tesisine medar oluyorsa³, burada da vaziyet aynıdır: Devlet vergi ödenmesine müntehi olacak bir takım hareketlerin yapılmasını veya yapılmamasını emreder, meselâ defter tutmayı, defterleri tasdik ettirmeyi, fatura vermek veya almayı, bildirimde bulunmayı, noksan gelir beyanında bulunmamayı emreder ve bu emirlerden her hangi birine muhalefet halinde, Devletin diğer neviden emirlerine veya nehiyelerine muhalefetten farklı bir durum tahassül eyleyler.

Binaenaleyh, Devletle mükellef arasında kurulan vergi münasebeti bakımından Devlet bir tarafından memlekete taallûk eden sübjektif bir hakkın sahibi, daha doğrusu bir alacaklı olarak ortaya çıkar, diğer yandan da emir ve nehiyelerini dinlemiyen kimseler hakkında vaz'etmiş olduğu tehdidi tatbik mevkiine koyan ve bu bakımdan hükümlanlık hakkını istimal eden bir âmme otoritesi sıfatını iktisap eyleyler⁴. İşte bu memzuc ve muzaaf durumdur ki, vergi cezasını gerektiren fiilleri, bir taraftan Medenî hukuk sahasındaki haksız fiillerden, diğer yandan da dar mânada suçlardan ayırmağa medar olabilir.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller haksız fiillerden ayrılır, çünkü Devlet sadece bir alacaklı sıfatı ile ortaya çıkmamakta ve emirlerinin yerine getirilmemesi sıfatı ile de mükellefi muaheze eylemek-

[3] DÖNMEZER - ERMAN, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, II/1, İstanbul 1959, 392 - 397.

[4] DUS, 8.

tedir, bu itibarlardır ki, Devletle mükellef arasındaki hukukî münasebet, sadece bir alacaklı ve borçlu arasındaki münasebet değildir, hususî hukuk sahasına değil, âmme hukuku sahasına dahildir; aynı sebeptendir ki Devlet sadece alacağını almakla iktifa etmemekte, mükellefi mucip olduğu vergi ziyaından daha ağır bir takım mahrumiyetlere duçar etmektedir⁵.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller suçlardan da ayrılır, çünkü vaz'edilen bütün müeyyidelerin başta gelen gayesi, Devletin vergi alacağını teminat altına almaktan ibarettir: vergi cezalarının vaz'ında başta gelen, her mülâhazanın üstünde olan maksat, Devletin vergi alacağını en emin ve kestirme yoldan cibayet ve tahsil etmekten ibarettir. Maksadın esasta vergi alacağını tahsilden ibaret oluşu, muhtelif bakımlardan vergi cezalarını gerektiren fiillerle dar mânada suçlar arasında farkların zuhur etmesine yol açar.

a) Devletin diğer sahalardaki emirlerine muhalefetin içtimai heyette tevlihd ettiği sosyal alarm ve tepki, vergi hususundaki emirlere muhalefet edilmesi haline nisbetle çok daha fazla ve derindir: 1000 liralık bir malı hususî bir şahıstan çalan kimse ile 1000 liralık bir vergiyi Devletten kaçırıp şahıs, topluluk tarafından aynı damgayı yememekte, aynı ademi tasvip hissi ile karşılaşmamaktadır ve bunun sebebi, birinci halde Devletin kendisine ait olmıyan bir menfaati korumak durumunda olduğu halde, ikinci vaziyette kendi alacağını tahsil eden, âdeta kendi çıkarını düşünen ve o maksatla daima kendi nef'ine bir takım emir ve nehiyeler vaz'eden bir varlık olarak ortaya çıkmasıdır.

b) Devletin diğer sahalardaki emir ve nehiyelerini anlamak, bunların ne gibi hareketlere matûf olduğunu tesbit etmek nisbeten kolaydır: meselâ hırsızlık eden, adam öldüren dendiği zaman, herkes bunun mânasını kolayca anlar; bunun içindir ki dar mânada suçlarda, hareketin yapılmamasını veya yapılmasını emreden kaidenin içinde, bunun müeyyidesi gösterilir ve kanun hırsızlık edene, adam öldürene şu kadar ceza verileceğini derhal tesbit eder. Buna mukabil, Devletin vergi alacağını ne zaman ödenmediğini veya tam olarak ödenmediğini tesbit etmek bir hayli müşküldür: maliyecî dili ile ne vakit vergi zıyanın tahakkuk ettiğini anlamak iktiza eder. Kanun, vergi zıyanına sebebiyet verene muayyen bir ceza verileceğini tesbit etmekle iktifa etse, vergi zıyanının ne zaman ta-

[5] DUS, 12.

hakkuk ettiğini tayin etmek, türlü karışıklıklara mahal verebilir, hattâ denebilir ki, sigara içmeyen kimse, sigaradan alınan istihlâk vergisini ziyaa uğratmıştır; her ne kadar tarihte, sırf vergi cibayetine temin maksadiyle, mecburî istihlâk hallerine bilhassa tuz mevzuunda tesadüf etmek mümkünse de, bugün bu gibi hallerin aynı mefhuma irca edilemeyeceği hususunda tereddüt yoktur. Bununla beraber, bu keyfiyet, «vergi ziyayı» mefhumunu tafsil etmek, ne gibi hareketlerin bu mahiyette olduklarını tesbit etmek zaruretini doğurmuştur, bu sebepledir ki, hemen her memlekette, vergi kanunları vergi ziyayı ayrıca târif, buna müncer olacak hareketler hakkında bir takım yasaklar veya mecburiyetler vaz'etmekte, ondan sonra ve başka maddelerde bu hareketlerin müeyyidesini göstermektedirler. Demek oluyor ki, dar mânâda suçlarda, emirle müeyyide ekseriya aynı hükümde yer aldığı halde, vergi cezalarını gerektiren fiillerde emir ve nehiy başka maddelerde, bunlara terettüp eden müeyyideler ise başka maddelerde nizamlanmaktadır⁶.

c) Vergi cezasını gerektiren fiillerde vergi alacağının bir ân önce tahsili maksadının diğer maksatlara nisbetle üstünlük arzemesi, bu nevi fiillerle suçlar arasında tekevvün bakımından da farklar yaratmaktadır. Filhakika, bir suçun teşekkül etmesi ve failin cezalandırılması için zararlı neticenin tahassülü, bazı istisnalar dışında, şart değildir: o suça teşebbüs dahi cezalandırılmıştır; bundan başka, bir çok suçlarda zararlı neticenin tahakkuku suçun tamam olması için dahi aranmamakta ve bu nevi suçlara tehlike suçları adı verilmektedir⁷. Halbuki vergi cezasını gerektiren bir fiilin mevcut olması ve bu cezalardan birile karşılanabilmesi için, vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, başlıca şarttır: Vergi Usul Kanunumuz, gerek kaçakçılık, gerek kusur ve gerekse hileli vergi suçlarında vergi ziyasının mevcudiyetini, failin cezalandırılması için şart koştur. Ancak usulsüzlük cezasını müstelzim hallerdedir ki, bu esastan inhiraf etmiş ve vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması halinde de, bazı fiilleri derecesi değişen usulsüzlük cezası ile karşılamıştır.

Bundan başka, vergi incelemesi başlamazdan önce, mevcut vergi ziyasını ortadan kaldırma halinde, ortada vergi cezasını gerektiren fiil de bulunmaz: her ne kadar Ceza hukukumuzda ön-ödeme adı ile

[6] DUS, 14.

[7] Bk.: DÖNMEZER - ERMAN, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, I,

anılan buna benzer bir müessese mevcutsa da, aradaki fark büyüktür: bir kere ön-ödeme sadece kabahatler ve âzamî hadleri 50 lirayı tecavüz etmiyen kabahatlere mahsustur; VUK.'da yer alan pişmanlık müessesesi ise, kusur ve kaçakçılığa şâmil olduğu gibi, ziyaa uğratılmış olan verginin mikdarı ne olursa olsun câridir. Binaenaleyh, ön-ödeme, Ceza hukukunda ancak pek mahdut hallerde suçu düşürebildiği halde, Vergi hukukunda gayet şümüllü bir tatbik sahası bulmaktadır ve bunun sebebi de esas maksadın verginin tahsilini teminden ibaret bulunmasıdır.

Yine bu sebebledir ki, vergi incelemesi başladıktan, hattâ iş vergi ihtilâflarını çözecek mercilere intikal ettikten sonra, mükellef kendisine tebliğ edilen vergi ihbarnamesinde yazılı vergi ile cezalarını tamamiye ödeyecek olsa, tâkibatın düşmesi icab eder: her ne kadar VUK.'da bu yolda sarahat yoksa da, vergi cezasını gerektiren fiillerin ihdas sebepleri nazara alınırca, bu neticeye ulaşmak iktiza eder. Halbuki, muayyen bir suçtan maznun olan kimse, hakkında talep edilen cezayı çekmeğe razı olduğunu beyan etse, hattâ bu ceza para cezası olup ta, bunu duruşma sırasında tamamiye ödemeğe âmade bulursa, bu keyfiyet ceza tâkibatına hâlel iras etmez ve bu tâkibat bir kararla neticelenir; zira tekrar edelim, ceza tâkibatındaki maksat başkadır ve Devlet sadece emirlerine riayet edilmediği için faili cezalandırmaktadır.

d) Vergi cezasını gerektiren fiillerdeki bu değişik maksat, bu nevi fiilleri tenkil maksadile vaz'edilen müeyyidelerin de farklı gaye tâkip etmelerine ve başka bir mahiyet arzitmelerine sebebiyet vermiştir. Suçların karşılığı olarak vaz'edilen cezalar, diğer gayeler meyanında ve bilhassa, faile bir azap ve meşakkat çektirmek gayesini güderler; vergi cezaları ise, esasta Devletin vergi alacağını teminat altına almak maksadile vaz'olunurlar ve faile bir azap ve meşakkat çektirmek gayesini istihdaf etmezler. Bundan başka, suçların karşılığı olan cezalar, fiillerin ağırlığı ile mütenasip ise de, bazı istisnalar dışında, iras edilen zararın çokluğu veya azlığı ile ilgili değildirler, buna mukabil vergi cezaları, ziyaa uğratılan vergi mikdarı ile sıkı surette alâkalı olup, bu mikdarın muayyen bir nisbetine tekabül eder: binnetice kaçırılan verginin az veya çok olması, vergi cezasının da az veya çok olmasına sebebiyet verir.

Fakat vergi cezasını diğer cezalardan tefrik eden en esaslı noktalardan biri de, usulüdür. Filhakika bir suç işlendikte, o fiili suç ha-

line getiren Devletle, fiili işleyen kimse arasında cezaî bir münasebet doğar ve Devlet faili cezalandırmak hususunda bir hak ve salâhiyet sahibi olur. Ancak Devlet bu salâhiyetini, daha doğrusu bu cezalandırma fonksiyonunu bizzat icra edemez ve faili cezalandırma işini müstakil kaza mercilerine bırakır: Devletin sadece bir taraf olarak huzuruna çıktığı ve fertten farksız hak ve salâhiyetlerle mücehhez olduğu bu kaza mercii, ferdin hakkını siyanet edecek, onun için teminat teşkil edecek usul kaidelerine tevfikân, ferdi muhakeme eder ve neticesinde karar verir. İşte verilen cezanın dar mânada suç karşılığı olduğunu tayin hususunda, merci ve usul büyük önem taşır⁸.

Halbuki, vergi cezasını gerektiren fiillerde, vergi alacağını tahsil maksadı üstünlük arzettiği ve Devlet aynı zamanda bir alacaklı sıfatile ortaya çıktığı için, bu cezayı tertip etmek hakkını, kazaf mercilere bırakmayıp, bizzat kullanır ve hemen her yerde idarî mahiyette olan organlar vergi cezalarına karar verir; bundan başka bu organlar, ferdin haklarını teminat altına alacak usul kaidelerine değil, ayrı ve daha çok idarî kaza esaslarından mülhem usul kaidelerine istinaden hüküm verirler. Yine bu organlar karar verirlerken, ceza hâkiminin suçu sabit görmek bakımından üzerinde en büyük hassasiyetle durduğu iki hususu âdeta ihmal ederler: bunlardan birincisi failin kusurluluğu, yani kasden hareket etmesidir; vergi alacağını teminat altına almak isteyen Devlet, bir çok hallerde failin kasdı aranmaksızın vergi cezasına hükmedilmesini ister ve bunu kanunlarda tasrih eder: nitekim VUK.'nın 324/2. maddesi kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılan halleri tâdat etmektedir. Vergi ihtilâflarını çözen mercilerin nazara almadıkları ikinci husus da, bazı hallerde, vergi cezasını ödeyecek olan şahsın, hakikaten cezayı gerektiren fiili yapan kimse olup olmadığını tahkik etmektir. Ceza hukukunda cezanın ferdliliği prensipi câri olduğu cihetle, suç failinden başkasının cezalandırılması mutasavver değildir ve ceza hâkimi, bu ciheti bilhassa tahkik ve tesbitle mükelleftir. Vergi hukukunda ise, maksat verginin tahsili olduğu cihetle, vergiyi ödeyen veya ödeyecek olan kimsenin hakikî mükellef olup olmadığına pek bakılmaz. Hattâ kanunlar, bazı hallerde, vergi mükellefiyetinin esas mükelleften bir başkasına devredilmesini mucip olan mukavelelere dahi itibar ederler ve bu mukavelelerde vergiyi ödemeyi taahhüt eden kimseden vergiyi tahsil ederler. Nitekim, VUK.'nun 8.

[8] DÖNMEZER.- ERMAN, II/1, 395.

maddesi, vergi kanunlarında bu gibi mukavelelere itibar edilebilmesine cevaz vermiştir ve bu kanunların başında da Kurumlar Vergisi Kanunu gelmektedir⁹.

Bütün bu izahlarımızdan sonra, görüşmemizin başında vaz'ettiğimiz ana meseleye, yani vergi cezalarını gerektiren fiillerin suçlardan ne suretle ve hangi bakımlardan ayrıldığı hususuna avdetle diyebiliriz ki, bir fiilin yapılması veya yapılmaması Devletin malî menfaatlerine zarar veriyor ve Devlet hem bu menfaatlerin alacaklısı sıfatıyla hem de bu fiilleri emreden veya yasak eden organ sıfatıyla müdahale ederek, başlıca maksadı azap ve meşakkat çektirmek olmayıp ta, Devletin vergi alacağını tahsilden ibaret olan müeyyideler vaz' ediyor ve bu müeyyideler esasta idarî mahiyet arzeden organlar tarafından ve Ceza usulünün dışında kalan usullerle tatbik ve infaz ediliyorlarsa, bu nevi fiiller esasta vergi hukuku ve binnetice İdare hukuku sahasında kalan fiillerdir; buna mukabil, vergiyi tahsil maksadı ikinci plâna geçiyor ve Devlet emir ve nehiy vaz'eden âmme otoritesi sıfatıyla müdahalede bulunarak müeyyide vaz' ediyor, meşakkat ve azap çektirmek gayesini güden bu müeyyide kaza salâhiyetini haiz müstakil adliye organları tarafından ve Ceza usul hukukunun tanıdığı teminat ve usul kaideleri çerçevesi içinde tatbik ve infaz ediliyorsa, bir suç muvacehesindeyiz.

Vergi Usul Kanunumuz, başlangıçta, sadece birinci nevi fiillerle vergi ziyayı ile mücadele etmeyi düşünmüşse de, çok geçmeden bunun kifayet edemeyeceğini gözönünde tutarak, hileli vergi suçları adı altında, ikinci neviden fiilleri, yani dar mânada suçları da ihdas eylemiştir¹⁰: ancak, bu nevi fiiller, diğer malî suçlardan farksız olup, esasen ve bizzarure Ceza hukuku kaidelerinin hepsine tâbi oldukları cihetle, mevzuumuzun dışında kalmaktadırlar; binnetice mevzuumuzuz, Vergi Usul Kanununda yer alıp ta, türlü müeyyidelerle karşılaşan ve fakat hileli vergi suçlarının dışında kalan fiillere inhisar ettireceğiz.

Şurasını da belirtelim ki, VUK.'muz, bu nevi fiiller hakkında, bir umumî, bir de hususî hükümleri ihtiva etmektedir: fakat bu hususta VUK.'nunun sistematığı yanıltıcı mahiyettedir. Meselâ umumî hükümlerden madût olan müruruzaman, bu kanunda «Genel

[9] TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, İstanbul, 1958, 36.

[10] ERMAN, *Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler* (Maliye Enstitüsü, 5. Seri Konferansları, İstanbul 1958).

esaslar» matlabını taşıyan Dördüncü Kitabın Birinci Kısımına değil, Üçüncü Kısımına ithal edilmiştir. Keza iştirak meselesinden sadece kaçakçılığa münhasır olacak tarzda bahsedilmiş ve burada da bazı mefhumlar karıştırılmıştır. Bu itibarla biz, VUK.'nun sistematüğinden ziyade, muayyen müesseseleri ele alarak, bunların VUK.'na ne suret ve ölçüde in'ikâs ettiğini incelemeyi muvafık telâkki etmekteyiz.

* * *

1) Ceza hukukuna ait prensiplerin başında, *isnat kabiliyeti* gelir. Filhakika, muayyen şahıslar suç faili olamazlar veya oldukları takdirde dahi, cezaî mesuliyetleri hafiftir: küçükler, akıl hastaları, sağır - dilsizler, bazı mevzuatta sarhoşlar bu kabildendir. VUK. ise reşit olmıyanlarla hacir altında bulunanların veya işlerinin idaresi mevzuunda bir kayyum tayin edilmiş bulunanların vergi cezaları bakımından hiç bir suretle isnat kabiliyetlerini tanımamakta, vergi cezasından daima bunların kanunî mümessillerini mes'ul tutmaktadır : binaenaleyh, Devlet, âdeta bir tefrik yapmaktadır : alacaklı sıfatile isnat kabiliyetini haiz olsun veya olmasın daima mükellefe, yani küçük veya mahcura müracaat etmekte (VUK. 10), fakat ceza mevzubahs oldukta sadece kanunî mümessili kendisine muhatap addeylemekte ve kanunî mümessilden tahsil edemediği vergi cezası bakımından, mükellefe rücu edememektedir¹¹. Yine bu prensip bakımından bir hususiyet te, Ceza hukuku sahasında suç faili olamıyacıkları kabul edilen hükmî şahısların, vergi cezaları bakımından isnat kabiliyetlerinin tanınmasıdır (VUK. 314), ancak hükmî şahsın mâmeleki, vergi cezasını ödemeğe kifayet etmediği ve vergi ziyanını mucip olan fiil, hükmî şahsın mümessilinin kast veya ihmalden neş'et eylediği takdirde, tahsil edilemiyen kısım bakımından mümessile müracaat edilir: bu da gösteriyor ki, asıl fail kast veya taksirile vergi ziyanına sebebiyet veren mümessil olsa dahi, vergiyi ve cezayı en kolay ve en çabuk yoldan tahsil maksadı, bu failin taharrisi lüzumunu ikinci plâna bırakmakta, önce mükellefe ve bunun aczi halinde hakikî faile müracaat olunmaktadır.

Demek oluyor ki, isnat kabiliyeti mevzuunda, VUK.'muz iki istisna ihtiva etmektedir: bunlardan birincisi küçüklerle mahcurların isnat kabiliyetini hiç bir suretle kabul etmemek, ikincisi ise hükmî şahısların vergi cezalarını gerektiren fiillerin faili olabileceklerini kabul eylemek.

[11] Turgay, 623.

2) VUK.'da en çok ve esaslı bir tatbik mevkiî bulan Ceza hukuku kaidelerinden biri de *suç ve cezaların içtimadır*. Suçların içtimaı dendiği zaman, muhtelif suçların tek bir suç teşkil etmek suretile birleşmeleri ve kaynaşmaları anlaşılır: bu gibi hallerde ortada tek bir suç bulunduğu cihetle, faile tek bir ceza verilmesi kabul olunur; cezaların içtimasında ise durum farklıdır: her suç müstakil hüviyetini muhafaza eylemekte ve fail birden fazla suç işlemiş sayılmaktadır, ancak kendisine bu suçlara ait cezaların hepsinin mi, yoksa sadece en ağırının mı yahut en ağırına diğer cezaların yalnız muayyen bir nisbetinin eklenmesi neticesinde tahassül edecek cezanın mı verileceği meselesi ortaya çıkar ve değişik sistemlerin kabulüne yol açar.

a) *Suçların içtimasının* Ceza hukuku sahasında muhtelif şekilleri mevcuttur: müteselsil, mürekkep, muhtelif ve müterakki suçlar, hep suçların içtima ettiği, sadece bir tek suç teşkil edecek surette kaynaştıkları suçlardır¹². Bunların dışında olarak, fikrî içtima denilen halde de suçların içtimaı vaziyeti mevcuttur: Ceza Kanunumuza göre, bir fiil ile kanunun muhtelif ahkâmının ihlâli halinde fikrî içtima vardır ve faile ihlâl ettiği hükümler meyanında en ağır cezayı müstelzim bulunan hükmün cezasının verilmesiyle iktifa olunur.

VUK., müteselsil, mürekkep, muhtelit ve müterakki suçlar mevzuunda bir sarahati ihtiva etmemektedir; fakat Ceza Kanunumuzda dahi, muhtelit ve müterakki suçlar bakımından bir sarahat olmadığı halde, doktrin bu gibi vaziyetlerde suçların içtimasının bulunduğunu ve binnetice faile sadece bir tek cezanın verilmesi lâzım geleceğini kabul hususunda tereddüt etmemektedir. Basit bir târifile, muhtelit suç, birini işlemek için diğerini ika hususunda hukukî bir zaruret bulunan suçtur: meselâ cebren ırza tecavüz suçunu işlemek isteyen kimse, zarurî olarak cebrü şiddet suçunu ika eder, aksi halde ırza tecavüz cebren değil, rızaen vâki olmuş sayılır ve rızanın muteber olup olmadığı cihetini araştırmak iktiza eder; müterakki suçta da vaziyet aynıdır, fakat, fazla olarak, birini ika etmek için işlenmesi zarurî olan diğer suç arasında hafiften ağıra doğru giden bir vetire tâkip edilmiş, kanun en ağır neticeye götürecektir her hareketi, âdeta zincirin bir halkası gibi, ayrı ayrı cezalandırmıştır: fail her halkadaki hareketi yapınca bir suç işlemiş olur, fakat bü-

[12] Tafsilât için Bk.: DÖNMEZIER - ERMAN, I, 367 - 387.

tün halkalardan geçip, zincirin sonuna varınca, bu halkalardan geçmeksizin zinciri itmam etmek mümkün olmadığı için, müterakki suçun mevcudiyeti kabul edilerek, faile sadece en ağır ceza verilir, her bir halkadaki suçlar, zincirin sonundaki suç için erimiş ve kaynamış sayılır: meselâ sahte parayı tedavüle koymak isteyen kimse, önce para basmağa yarıyan âletleri tedarik eder, ondan sonra paranın üzerine basılacağı filigranlı kâğıdı veya kâğıda filigran işaretini vermeğe elverişli kalıpları elde eder, ondan sonra parayı basar, nihayet bastığı parayı tedavüle koyar. Fakat kalpazanlıkla mücadele etmek isteyen kanun, faili cezalandırmak için, zinciri itmam etmesine, yani sahte parayı tedavüle koymasına intizar etmemiş, bu neticeye götüren yukarıda zikredilen hareketlerden her hangi birisinin yapılmasını, müstakil suç sıfatile cezalandırmıştır; bununla beraber, bütün bu suçları işleyip te, neticede bastığı sahte parayı tedavüle koyan kimse dört ayrı hükmü ihlâl ettiği halde, bu hükümleri ihlâl etmeksizin sahte parayı tedavüle koymak imkânsız olduğu ve bu hükümler arasında hafiften ağıra doğru giden bir vektire mevcut olduğu için, bir tek müterakki suç işlemiş olur, ve kendisine sadece sahte parayı tedavüle koymak suçunun cezasının verilmesiyle yetinilir.

Dediğimiz veçhile, VUK.'da muhtelit ve müterakki suç hakkında hüküm yoktur: bu kanunun 316 ve 317. maddeleri, ileride göreceğimiz veçhile, suçların içtimainın diğer bir şekline, yani fikrî içtimaa yaklaşmaktadır. Bununla beraber, Devlet Şûramızın içtihatları, muhtelit ve müterakki suç mefhumlarını vergi cezalarını gerektiren fiiller sahasında da tatbik etmek yolundadır ve Devlet Şûrası bu içtihadına esas ve mesnet olarak, mezkûr 316 ve 317. maddeleri almaktadır. Filhakika, bu içtihadı göre, beyanname vermemek, bildirimde bulunmamak, defter tutmamak ve defter tasdik ettirmemek hallerinde, fiilin tek olup olmadığına bakmak iktiza eder: beyanname vermemekle bildirimde bulunmamak ayrı ayrı fiillerdir, buna mukabil defter tutmamakla defter tasdik ettirmemek tek fiildir, zira defteri olmıyan kimse, bizzarure olmıyan bir defteri tasdik ettiremez; binnetice, beyanname vermemek ve bildirimde bulunmaktan dolayı ayrı vergi cezaları verilmek icab ederse de, defter tutmamak ve tasdik ettirmemektan dolayı tek ceza vermek iktiza eder¹³.

[13] DŞ. 5. D., 11.10.1951, 1742/2686; 13.11.1951, 1784/3084 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, *Türk İctihatlar Külliyyatı*, IV, 3009, 3010); 26.3.1952, 864/3726

İşaret edelim ki, tasvir olunan vaziyette 317. maddeyi tatbik etmek doğru değildir, zira defter tasdik ettirmemek ve defter tutmamak ayrı ayrı fiiller, daha doğrusu ihmali hareketlerdir: ancak defter tutmayan kimse, zaruri olarak defter tasdik ettirmemiş olacağı cihetle, bu iki fiil, muhtelit bir suç meydana getirmekte ve VUK.'da yazılı olmasa bile, suçların içtimaina mütedair Ceza hukuku kaidesi burada da kendisini göstermekte ve bu sebebledir ki, faile sadece bir ceza verilmesi doğru görülmektedir: Devlet Şûramız bu kaideyi âdeta hissetmiş ve fakat buna hukuki bir mesnet seçerken hataya düşmüştür ve hatanın sebebi de, kanaatimizce, bu mesnedi pozitif hukukta aramak gayretinden ileri gelmiştir. Halbuki, bazı hallerde aynı Devlet Şûrası, pozitif hukukun dışında kalan Ceza hukuku kaidelerine istinat etmekte mahzur görmemiştir. Meselâ, VUK.da müteselsil suç hakkında hüküm yoktur: bununla beraber, Devlet Şûrası, bir defada bastırılıp ta muhtelif zamanlarda ve muhtelif eşhasa tevzi edilen el ilânlarında damga pulu yapıştırmamak halinde el ilânı adedince değil, fakat bir tek kusur cezasını müstelzim bir vergi suçunun bulunduğunu kabul etmiş ve bunu, pozitif hukukun dışında kalan bir mülâhazaya, yani maksat ve gayede suiniyete istinat ettirmiştir¹⁴: bu içtihat, Ceza hukukuna ait müteselsil suç doktrininin, vergi hukukuna tatbikinden başka bir şey değildir. Demek istiyoruz ki, suçların içtimaina mütedair Ceza hukuku kaideleri, VUK.'da ayrıca tasrih edilmiş olmasalar dahi, içtihat yolu ile vergi Ceza Hukukuna sızmaktadır: bir çok hallerde olduğu gibi, bu durumda da tatbikat nazariyattan önce gitmektedir.

Suçların içtimainın muhtelif şekillerinden biri olduğunu söylediğimiz fikri içtima halinde ise, VUK.'nun tercih ettiği sistem, Ceza hukukunun kabul ettiği sistemden kısmen farklıdır: VUK.'na göre, bir fiil ile ziyaa uğratılan vergiler nevi bakımından yekdiğerinden farklı ise, suçlar arasında içtima yoktur, fail kaç verginin ziyaa uğramasına sebebiyet vermişse, o kadar vergi suçunu işlemiş sayılır ve «her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir» (VUK. 316). Meselâ «istihsal vergisine tâbi maddeleri imal eden bir kurumun satış

(SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, V, 1415); 25.6.1951, 2321/712 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VI, 2611); 17.3.1952, 3980/749; (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VII, 1239); DŞ. 4. D., 27.11.1953, 2833/3568 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VIII, 2346); 29.5.1953, 1636/1789 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, IX, 1285); 6.11.1954, 982/3088 (TURGAY, 633).

[14] DŞ. 4. D., 5.12.1951, 2355/4479 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VII, 1240).

faturalarından birini defterine işlememesi halinde, hem satıştan dolayı elde edilen kazanç dolayısıyla kurumlar vergisi, hem de gider vergisi ziyaa uğramış olur»¹⁵. İşaret edelim ki, fikrî içtima halinde suçların kaynaşmadığını ve faile ihlâl ettiği hüküm sayısınınca ceza verilmesini kabul etmek, Ceza hukukuna o kadar aykırı ve yabancı da değildir: kanunumuz değilse bile, bazı yabancı kanunlar ve ezcümle Yeni İtalyan Ceza Kanunu, bu sistemi kabul etmiştir; fakat Ceza Kanunumuzun sistemi bu merkezde olmadığı cihetle, VUK.'-nun mezkûr hükmü, bizim mevzuatımız bakımından bir istisna teşkil etmektedir.

Buna mukabil, bir fiil ile ziyaa uğratılan vergi nev'i aynı olup ta, bu tek fiil, aynı zamanda hem usulsüzlük hem kaçakçılık, yahut hem usulsüzlük hem de kusur cezalarının kesilmesini icap ettirmekte ise, bu takdirde fikrî içtima kaideleri tatbik edilir ve mükellef hakkında «bunlara ait cezalardan sadece en ağırı kesilir» (VUK. 317/1). Meselâ kasden beyanname vermemek halinde hem kaçakçılık hem de usulsüzlük vardır¹⁶; keza muhtasar beyannameyi zamanında vermemek halinde de, hem usulsüzlük hem de kusur mevcuttur ve kanuna göre, bu gibi hallerde, faile en ağır cezanın kesilmesiyle iktifa olunmak lâzım geldiğine göre, daha hafif cezayı müstelzim vergi suçu, diğerinin içinde erimektedir. Fakat, bütün mesele, müşahhas hâdisede, en ağır cezayı gerektiren fiilin hangisi olduğunu tesbitten ibarettir. Olabilir ki, muayyen bir durumda usulsüzlükten dolayı kesilmesi icap eden ceza, mikdar itibarile, kusurdan dolay tahakkuk ettirilecek cezadan daha ağırdır. Devlet Şûrasının içtihadına göre, en ağır cezayı müstelzim fiilden maksat, mikdar itibarile ağır olan ceza olmayıp, mahiyet ve nev'i itibarile ağır olan cezadır ve bu bakımdan vergi cezaları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olmak üzere sıralandıklarına göre, kaçakçılık kusurdan, kusur da usulsüzlükten daima daha ağırdır¹⁷. Bu içtihat, Ceza hukuku prensiplerine uygundur: filhakika fikrî içtima halinde en sedit cezayı muhtevi hükmü bulmak için, hâkimin müşahhas hâdisede hükmedeceği cezaya değil, ihlâl edilen muhtelif hükümlerin mücerret

[15] TURGAY, 629 - 630.

[16] TURGAY, 631.

[17] DŞ. 4. D., 29.5.1953, 1636/1789 (SAYMEN - ERMAN - ELBİR, TİK, IX, 1285); DŞ.Tev.İç.UH., 25.6.1954, 50/131 (RG., 20.8.1954, 8782; TURGAY, 632 - 633).

olarak mutevi oldukları cezaya bakılır¹⁸; fakat Vergi hukukunda asıl gaye Devletin vergi alacağını temin etmek olduğuna göre, mezkûr içtihadın vergi hukuku prensipleriyle bağdaşabileceğini zannetmemekteyiz.

b) *Cezaların içtimasına* gelince, bu hususta Ceza Kanunumuzun 6123 sayılı kanunla tâdil edildikten sonra kabul ettiği sistem, cezaların cem'i sistemidir: yani fail kaç suç işlemişse, bunlara ait cezalar mümkün oldukça toplanır, fakat bu şekilde çok şiddetli cezalarla karşılaşmamak için, bu toplamanın aşılmaz bir sınırı vardır, bu sınıra varılınca, arta kalan cezalar çektirilmez. VUK. da, esasta, bu sistemi benimsemiştir: 318. maddeye göre, fail kaç vergi cezasını müstelzim fiil işlemişse, herbirinden dolayı ceza ayrı ayrı kesilir; fakat bu şekilde kesilen cezalara âzamî bir had vaz' olunmadığı içindir ki, bu sistem Ceza Kanunumuzun sisteminden ayrılır. Bundan başka, muhtelif fiillerin hepsi aynı neviden usulsüzlük cezasını müstelzim bulunup ta yine aynı takvim yılı içinde işlenmişse, VUK., Ceza Kanununun 6123 sayılı kanunla değiştirilmeden önce kabul etmiş olduğu hukukî içtima sistemini benimsemekte, yani faile bir tek usulsüzlük cezası verip, diğer usulsüzlüklerden dolayı kesilmesi gereken cezaların dörtte birini bu tek cezaya eklemektedir.

c) Vergi Usul Kanunu, vergi cezasını gerektiren bir fiil ile, Ceza Kanununa göre suç sayılan bir fiilin de içtima etmesi ihtimalini düşünmüştür: 320. maddeye göre, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları ile TCK.'da ve diğer kanunlarda yazılı cezalar içtima hükümleri bakımından birleşemez; binnetice fail hakkında vergi cezasının kesilmesi, diğer kanunlara göre verilecek cezalardan —bu cezalar para cezası olsa bile— tenzil ve mahsup olunamayacağı gibi, bunun aksi de varit olamaz, her iki ceza ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur.

3) VUK.'da tatbik mevkiî bulan diğer bir prensip te *tekerrür*-dür. Ceza Kanunumuza göre tekerrür, bir suçtan mahkûm olan kimşenin, muayyen bir müddet zarfında ikinci bir suç işlemesi halidir; tekerrürün mevcudiyeti için, evvelki cezanın çekilmesi veya düşmesi şart değildir: çekilme veya düşme, Ceza Kanununda kabul edilen 5 veya 10 senelik müddetlerin cereyan mebdeni gösterir.

[18] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 387.

Bu bakımdan VUK.'nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem, Ceza hukukunun sistemine, prensip itibarile uygundur. ayrıldığı cihet, sadece müddetlere taallük etmektedir. Yine ayrıldığı bir nokta da Ceza Kanunumuzda umumî tekerrür sistemi kabul edildiği, yani her nevi suçtan yine her nevi suça tekerrüre cevaz verildiği halde, VUK.'nun hususî tekerrüre, yani evvelki ve sonraki mahkûmiyetlerin aynı neviden fiillere taallük etmesi sistemine taraftar olmasından ibarettir.

Filhakika, tekerrür hükümlerinin tatbiki için, VUK.'nun 319. maddesine göre, bir vergi cezasına mahkûm olup bunun kesinleşmesi şarttır, yoksa bu cezanın bilfiil infazı, yani vergi cezasının tahsili şart değildir. Buna mukabil, her iki mahkûmiyetin de aynı neviden bir fiile taallük etmesi lâzımdır: bu bakımdan her iki mahkûmiyetin faraza kaçakçılıktan dolayı verilmiş olması da kifayet etmez: ayrıca kaçakçılık cezasının kesilmesini icab ettiren fiilin de aynı olması lâzım gelir¹⁹; nihayet ikinci fiilin muayyen bir müddet zarfında ika edilmesi gerekir ki, bu müddet, evvelki cezanın kesinleştiği tarihi tâkip eden yılın başından itibar edilmek üzere, kaçakçılıkta 5, kusurda 3 ve usulsüzlükte 2 yıldır. Tekerrürün şartları bulunduğunda, faile ikinci suçundan dolayı hükmedilecek vergi cezasına, kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte de dörtte biri nisbetinde bir ilâve yapılır.

Ancak, vergi cezasını gerektiren fiillerden dolayı mahkûmiyet, başka kanunlara göre verilecek cezalar bakımından tekerrüre esas olamayacağı cihetle, bu başka kanunlar mucibince hükmedilen cezalar da, bilâhare işlenecek vergi suçları bakımından tekerrüre mesnet teşkil etmezler (VUK. 320).

4) VUK.'da kısmî bir tatbik sahası bulan Ceza Hukuku müesseselerinden biri de *istirak*dir. Ceza hukukunda *istirak*, müteaddit faillerin, *istirak* iradesile, bir suçun işlenmesine illî değeri haiz hareketlerle katılmalarından ibarettir. *İstirak* kaideleri, esasta suç meydana getiren hareketleri yapmamış olanları da, o suçu ika etmiş sayarak cezalandırdıkları için, itmam ve tevsi edici kaidelerdendir, şu suretle ki, bir kanunda *istirak* edenlerin cezalandırılacakları yolunda hüküm yoksa, o kanunun sisteminde muayyen bir suçta *istirak* edenleri cezalandırmanın imkânı yoktur²⁰.

[19] TURGAY, 639.

[20] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 443.

VUK. iştirakten umumî surette yani bütün vergi suçlarına şâmil bir tarzda bahsetmemiş, bu müesseseyi sadece kaçakçılığa münhasır bir tarzda ele almıştır. Bundan çıkan netice, kusur ve usulsüzlük halinde iştirak edenlerin cezalandırılmıyacaklarından ibarettir.

Kaçakçılığa gelince, VUK. iştiraki üç ayrı kısımda incelemiştir: bunlardan birincisi, kaçakçılığa iştirak adını yanlış olarak verdiği, kaçakçılığa maddî aslî iştirak (VUK. 326); ikincisi yine yanlış bir unvanla kaçakçılığa teşvik adı verilen, kaçakçılığa mânevî iştirak (VUK. 327); nihayet üçüncüsü de, hep yanlış bir isim seçilmek suretile kaçakçılığa yardım adı ile anılan, kaçakçılığa fer'î maddî iştirak (VUK. 328) halidir. Şimdi bu üç hali kısaca gözden geçirelim.

a) *Kaçakçılığa maddî aslî iştirak* : Ceza hukukunda maddî aslî iştirakten maksat, suç teşkil eden fiilin meydana gelmesinde birinci derecede sebep olan hareketlerin yapılmasıdır: şayet bu hareketler icra hareketlerinden madût ise, buna fiili irtikâp etmek denir; bunun dışında kalıp ta suçun işlenmesinde büyük rol oynayan hareketlere ise doğrudan doğruya beraber işlemek adı verilir²¹.

Bu esaslar ve tefrik, VUK. tarafından kabul edilmiş ve tıpkı Ceza hukukunda olduğu veçhile, bu şekilde kaçakçılığa iştirak edenlerden her birine kaçakçılığın tam cezasının verilmesi esası benimsenmiştir. Ancak, VUK, Ceza hukuku bakımından mevcut olmıyan bir şartı, iştirak mefhumuna ithal eylemiştir. Filhakika, iştirakin bulunması için, Ceza hukukunda, şeriklerin her hangi bir menfaat gözetmeleri veya bu menfaatin şeriklerden bazılarına veya hepsine müşterek olması aranmaz. Hattâ, menfaat bakımından iştirakin muhtelif şekiller arzedeceği, Orta Zamanlar hukukçuları tarafından ileri sürülmüş, faraza menfaat başkasını suç işlemeğe sevkedene ait ise vekâlet şeklindeki iştirakten, menfaat bizzat suça sevkedene ait oldukça teşçi şeklindeki iştirakten, nihayet menfaat bütün şeriklere ait bulunduğu takdirde şirket halindeki iştirakten bahsedileceği yolunda tefrikler yapılmışsa da²², modern Ceza hukukunda bu nevi ayırımlara yer verilmemiştir. İşte VUK. bu bakımdan âdeta eski Ceza hukukuna avdet etmek suretile menfaat unsuruna önem ver-

[21] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 518 - 519.

[22] Bk.: DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 523.

miş ve aslî maddî iştirakin mevcut olabilmesi için, fiili irtikâp etmek veya doğrudan doğruya beraber işlemek suretile kaçakçılığa katılan şeriklerden her birinin, ayrı bir menfaat gütmesini şart koşturmuştur. Kanaatimizce, şeriklerden her birine ait olacak olan bu menfaat, bizatihî kaçakçılıktan tahaddüs eden menfaat olmalı, yani her şerik kendisine ait bir verginin ziyasına bu suretle sebebiyet vermelidir: meselâ başkasının defterlerinde muhasebe hileleri yapmak suretile onun kaçakçılık yapmasına âmil olan kimse, bu yüzden dolgun ve normalin fevkinde bir ücret alsa, bu menfaat kaçırıldığı vergiden hisse almak mânâsına geleceğinden, kaçakçılığa aslî maddî iştirak yoktur. Nitekim, Devlet Şûrası, paravan firmadan mal veya ithal hakkı satın alan kimse, bu mal veya ithal hakkını almak hususunda bir menfaat elde etse dahi, vergi kaçıran kimse paravan firmadan mal veya ithal hakkı satın alan olmayıp, paravan firmaya bunları satan kimse olduğu esbabı mucibesile, satın alan kimseyi vergi kaçakçılığına iştirak etmiş saymamıştır²³.

b) *Kaçakçılığa mânevî iştirak*: Ceza hukukunda mânevî iştirak, aslî ve fer'î iştirak olmak üzere ikiye ayrılır: azmettirme namı ile anılan aslî mânevî iştirak halinde, esas suçu işleyecek olan kimse o suçu ika hususunda en ufak bir fikir ve niyet yokken, azmettirenin hareket ve telkinatı neticesinde bu fikir uyanmış ve karar haline gelmiştir; fer'î mânevî iştirak hallerinde ve bunlardan maddüt olan teşvik halinde ise, failde o suçu işlemek hususunda esasen bir fikir ve niyet mevcuttur ve mânevî fer'î fail bu fikir ve niyeti karar haline getirecek, onun tereddütlerini yenecek surette telkinatta bulunmaktadır.

VUK.'nun 327. maddesinin mânevî iştirakin bu iki halinden hangisine taallük ettiğini tesbit etmek zordur: matlaba bakılırsa sadece fer'î mânevî iştirak hali olan teşvike, metne bakılırsa yine sadece aslî mânevî iştirak hali olan azmettirmeye münhasır olduğu neticesine varılır. Fikrimizce kanun her iki hali birden derpiş etmek istemiş, yani Ceza hukuku sahasında teşvikle azmettirme arasında yapılagelmekte olan tefriki kaldırmak yolunu tutmuştur²⁴. Ancak mânevî şerikin cezalandırılması için, Ceza hukukunda mevcut olmıyan bir şart vaz'etmiştir ki, o da kaçakçılığın tekemmül et-

[23] DŞ.4.D., 17.10.1957, 1320/2889 (TURGAY, 673).

[24] Aksi fikir: TURGAY, 674.

miş olması, yani kaçakçılık addedilen şekillerden biri ile vergi ziyanına bilfiil sebebiyet verilmesidir. Ceza hukukunda iştirak kaidelerinin harekete geçmesi ve mânevî şeriklerin cezalandırılmaları için işlenmesi takarrür eden suçun tekemmülü şart olmayıp, teşebbüs derecesinde kalması kâfi olduğu halde, VUK. kaçakçılığın tamamlanmasını mânevî şeriklere ceza vermek için şart saymıştır. Teşvikle azmettirme arasındaki fark ortadan kaldırıldığı için, her iki halde de faile kaçakçılığın tam cezası kesilmektedir.

c) *Kaçakçılığa maddî fer'î iştirak:* Bu halden VUK.'nun 328. maddesi bahsetmekte ve menfaat kriterini, bu nevi iştirakle aslî maddî iştirak arasındaki ayırıcı sınırı çizmek bakımından kullanmaktadır. Filhakika, maddî fer'î iştirakin mevzu bahis olabilmesi için, bir mükellefin kaçakçılığına bir suretle yardım eden kimsenin ayrı bir menfaat gözetmesi, yani kaçırılmasına yardım ettiği verginin aynı zamanda kendi vergisi de olmaması şarttır: bunun dışında olarak bu yardımdan her hangi bir menfaat alması, VUK.'nun anladığı mânada ayrı bir menfaat değildir. Kanun ne gibi hareketlerin «yardım» sayılacağını ayrıca tesbit etmediğine göre, aynı bir hareket, şerikin ayrı bir menfaat gözetip gözetmemesine göre, bazen aslî maddî iştirak sayılıp 326. maddeye, bazen de fer'î maddî iştirak addedilerek 328. maddeye ithal olunabilir. Ancak bu son halde pişmanlık şartlarına uygun şekilde yapılacak bir ihbar, fer'î maddî şeriki cezadan kurtarır.

Kanun, kaçakçılığa iştirakin bütün hallerine şâmil bir tâkip şartını²⁵, 342. maddede derpiş eylemektedir: buna göre kaçakçılık hallerinde vergi cezası kesilebilmek için, takdir komisyonundan karar almak şarttır: Dördüncü Kitabın, ikinci kısmının birinci bölümü olan kaçakçılığa iştirak, teşvik ve yardım halleri de dahil olduğu cihetle, bu tâkip şartı, kaçakçılığa muhtelif şekillerde iştirak hallerinde de aranır, yani takdir komisyonunun kararı olmaksızın kaçakçılığa maddî, mânevî veya fer'î surette iştirak edenlere dahi kaçakçılık cezası kesilemez.

5) VUK.'da tatbik mevkiî bulan bir müessese de, *yamılnmadır*. Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kaidelerini vergi hukukunda da, âmme intizamı mülâhazaları ile, tatbik etmek icab ederse de, bu mevzuda, Ceza hukukundaki kadar sert davranmağa ihtiyaç yok-

[25] Tâkip şartları hakkında Bk.: DÖNMEZER-ERMAN, I, 295 - 308.

VUK.'nun kabul ettiği pişmanlık müessesesi, faal nedamette ön-ödemenin karışımından meydana gelmiştir: filhakika bu müesseseden faydalanmak isteyen mükellef, hem kendiliğinden ve herhangi bir ihbar veya vergi incelemesi yapılmazdan önce hileli vergi suçu, kaçakçılık ve kusur mahiyetinde olan hareketini ihbar edecek, yani faal nedamette bulunacak, hem de eksik vergiyi ödeyecek, yani ön-ödemede bulunacaktır. Bu suretle, Ceza hukuku doktrininin kabul ettiği iki müessese birleştirilmekle kalmamış, tatbik sahası bir hayli geniş tutularak, bircümle vergi suçlarına teşmil edilmiştir.

7) VUK.'da tatbik mevkii olan bir Ceza hukuku müessesesi de *failin ölümüdür*. Ancak bu hususta Ceza hukukunda maznunun ölümü ile mahkûmun ölümü arasında fark gözetilmekte ve buna değişik neticeler bağlanmaktadır. VUK. ise «ölüm halinde vergi cezası düşer» (m. 349) demek suretile, bu tefriki yapmamıştır. Bu itibarla hakkındaki vergi cezası henüz kesinleşmiyen bir mükellefin ölümü halinde, bu cezanın kendisinden veya mirasçı veya haleflerinden alınmayacağı hususunda tereddüt edilemezse de, vergi cezası kesinleştikten sonra mükellefin ölmesi halinde, cezanın mirasçılardan talep edilip edilmeyeceği düşünülebilir. Ceza hukukuna göre, bir ceza, para cezası olsa dahi, mirasçılardan hiç bir suretle talep edilemez, binnetice para cezasına sureti kat'iyede mahkûm olan kimse bu cezayı ödmeden ölecek olsa, sözü geçen ceza mirasçılardan talep edilemez. VUK. da, mükellefin ceza kesinleşmeden ölmesi ile kesinleştikten sonra ölmesi arasında bir tefrik yapmamakla, Ceza hukukundaki bu esası kabul etmiş bulunmaktadır. Binnetice mükellefin asıl vergi borcu, bir alacak mahiyetinde olup, mirasçılara intikal ettiği halde, vergi cezası intikal etmez²⁸ ve bu bakımdan VUK. ile TCK. arasında uygunluk mevcuttur.

8) *Müruruzaman*: Ceza hukukunda müruruzaman, ikiye ayrılır: dâva müruruzamanı denilen birinci nevi müruruzaman suçun işlendiği tarihten itibaren cereyana başlar ve muayyen bir müddet zarfında açılmamış olan dâvanın ikamesine ve binnetice failin cezalandırılmasına mâni olur; ceza müruruzamanı denilen ikinci nevi müruruzaman ise, ceza mahkûmiyetinin kesinleştiği tarihten itibaren işler ve muayyen bir müddet zarfında infaz edilmiyen bir cezanın artık infaz ve tatbik olunmasına engel olur.

[28] TURGAY, 767.

Buna mütenazır olarak, vergi hukukunda da iki nevi müruruzaman kabul olunmuştur: biri ceza kesme müruruzamanıdır ki, muayyen bir müddet zarfında kesilmeyen vergi cezasının artık tahakkukuna engel olur, diğer tahsil müruruzamanıdır ki, belirli bir müddet zarfında tahsil edilmeyen vergi cezasının talep ve tahsil edilmesine mâni olur. Birinci nevi müruruzamanda VUK.'nun 351. maddesi bahsetmektedir; ikinci nevi müruruzamana ait hükümler evvelce aynı kanunun 352. maddesinde yer almışken, bilâhare yürürlüğe giren 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 116/12. maddesile ilga edilmiş ve bu son kanun işbu müruruzaman nev'ini nizamlamıştır²⁹.

Ceza kesme, yani tahakkuk müruruzamanında müddetler kaçakçılık için beş, kusur için üç, usulsüzlük için iki yıl olarak tesbit edilmiştir. Bu keyfiyet, dâva müruruzamanlarını suçların ağırlığına göre değişen müddetlerle tesbit eden TCK.'nın 102. maddesindeki sisteme uygundur. Ancak kaçakçılıkla usulsüzlük ve kusurla usulsüzlük fikrî içtima dolayısıyla birleştikte faile en ağır ceza verileceği ve bu en ağır ceza da birinci halde kaçakçılığın, ikinci halde ise kusurun cezası olduğu cihetle, müruruzaman müddetlerinin de buna göre hesaplanacağı tespit olunmuştur. Bununla beraber, sözü geçen müddetlerin başlangıç ânı bakımından farklı bir sistem tâkip edilmiştir: Ceza hukukuna göre, dâva müruruzamanı suçun işlendiği tarihten itibaren cereyana başlar; VUK.'a göre ise kaçakçılık ve kusurda müddetlerin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını tâkip eden yılın birinci günüdür, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı tâkip eden yılın birinci günüdür. Müddetlerin başlangıç noktalarının bu suretle tesbitinde, vergi hukukuna ait mülahazalar gözönünde tutulmuş olsa gerektir.

VUK., bu müddetler içinde vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesile müruruzamanın kesileceğini tasrih etmekte ise de (VUK. 351/son), kesilmenin hükmünü tasrih eylememektedir: bu itibarla dâva müruruzamanının kesilmesine mütedair olup ta Ceza hukukunda yer alan kaidelerin, bu mevzuda da tatbiki iktiza eder: yani ihbarnamenin tebliğinden itibaren, 5, 3 ve 2 senelik müddetler yeniden cereyana başlayacak ve fakat bu suretle evvelki müruruzaman müddetlerine yarım mislinin ilâvesile elde edilecek müddet tecavüz edilemeyecektir. Yani ne kadar ihbarname tebliğ edilirse

[29] Bk.: TURGAY, 774.

edilsin, kaçakçılıkta 7,5, kusurda 4,5, usulsüzlükte de 3 senenin geçmesile ceza tahakkuku kat'î surette müruruzamana uğrayacaktır.

Kesilen cezanın tahsili hususunda 6183 sayılı kanunla kabul edilen müruruzaman müddeti ise, daima beş senedir ve müddetin başlangıcı da âmme alacağının vâdesinin hulûl ettiği takvim yılını tâkip eden takvim yılının başıdır (6183 sayılı K. 102). Cezanın müruruzamana uğraması, mükellefin ihtiyarile yapabileceği ödemelerin kabulüne mâni değildir, binnetice, müruruzamana uğradığının farkında olmıyarak bir vergi cezasını ödeyen mükellef, bilâhare bunun geri verilmesini talep edemez.
