

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN CEZA HUKUKUNA AİT PRENSİPLER

Prof. Dr. Sahir ERMAN

Istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

1 — Birinci Dünya Savaşı, bu savaşa katılan ve katılmıyan Devletlerin sosyal, politik ve ekonomik yapılarında esaslı tesirler vücuda getirdiği gibi, özellikle Ceza Hukuku alanında da önemli zihniyet değişikliğini mucip olmuştur. O zamana kadar Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinin ışığı altında, zaruri bir kötülük sayılan ve hemen her ülkenin ana Ceza Kanunlarında yani Code'larında pek az farklarla öngörüldüğü için, bazı müelliflerce «tabii suç» diye adlandırılan fiillere inhisar eden ceza müeyyidesi, Birinci Dünya Savaşının getirdiği topyekûn harp ve kitle hareketleri sonucu, bu hüviyetini yavaş yavaş terkederek, Devletin siyasî ve iktisadî politikasını yürütmeye yarayan bir «silâh» niteliğini elde etmiştir. Bunun üzerinedir ki, hemen her Devlette, ana Ceza Kanunlarının yanısında, hususi kanunlar önem kazanmış, hatta bir memleketteki siyasî ve iktisadî rejimin ne olduğunu hakkile kavrayabilmek için, ana kanunlardan çok, bu özel kanunlara bakmak gerekmiştir.

Şurası bir gerçektir ki, en ilkel şeklinden en ileri ve girift haline kadar, her Devlet, ceza müeyyidesinde kendi emir ve yasaklarını halka dinletmek için en etkili silâhı bulmuştur ve bundan sonra da bulaçaktır: Ceza müeyyidesine başvurmayan bir Devlet, bu hüviyetini kaybetmeye mahkûmdur. Bununla beraber Devletin de, sırf kolay, masrafsız ve etkili olduğu düşüncesile, ceza müeyyidesini rastgele kullanması, hele iktisadî ve malî problemleri bu yolla halletmeğe çalışması yerinde bir davranış sayılmaz: bu gibi hallerde, ilk zamanları nisbî bir ferahlık yaratmağa muvaffak olan ceza müeyyidesi, bir müddet sonra bu niteliğini kaybederek lüzumsuz, hatta zararlı bir zulüm âleti mahiyetini iktisap eder ve iktisadî ve malî

kanunlar kendi icaplarını hükümran kılmağa devam ederler: Her iki Dünya Savaşı sırasında memleketimizde uygulanan Millî Korunma Kanununun, 35 kuruşa satılması gereken sandviçi 50 kuruşa satan bakkalın Toplu Millî Korunma Mahkemesi huzurunda tutuklu olarak yargılanmasına yol açtığı halde, belli başlı ihtiyaç maddeleri hakkında «karaborsa»nın hükümlerini icra etmesine engel olamadığı hatırlardadır.

2 — Devletlerin ceza müeyyidelerini uyguladıkları sahalardan biri de vergi hukukudur.

Vergi hukukunda vergi cezalarını gerektiren fiiller, Devletin veya âmme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz olan fiillerdir. Genellikle bu gibi hareketleri karşılayan müeyyideler yine malîdir ve vergi kanunlarına riayetsizliği, bunlara riayet etmenin gerektireceği malî fedakârlıktan daha büyük bir fedakârlıkla karşılamak maksadına yönelmiştir: Bu gibi hallerde kanun koyucu ya sabit bir malî ceza vaz'eder yahut verilen malî zarara göre nisbeti değişen bir para cezasını öngörür. Güdülen maksat mükellefin vergi kanunlarına riayet ettiği takdirde katlanacağı malî külfetle, riayetsizlik halinde karşılaşılabileceği malî müeyyideyi mukayese ederek ve bu sonuncusunun daha büyük bir fedakârlığı mucip olacağını anlayarak, sözü geçen kanunlara riayet şikkini tercih etmesinden ibarettir.

Ancak, bazı hallerde kanun koyucunun, sadece malî cezalarla yetinmiyerek, tam manasile cezaf müeyyidelere başvurduğu da görülür. Meselâ bizde belirli şekillerde yapılan gümrük resmi kaçakçılığı ve Vergi Usul Kanununda öngörülen hileli vergi suçları bu tatbikatın örnekleridir.

Kanaatimizce, asıl cezaf müeyyideleri gerektiren vergi suçlarının diğer suçlardan farkı yoktur: Her iki halde de suçun hukukî mevzuu aynıdır ve maksat sosyal düzeni, bu düzeni bozucu hareketlerin tenkili yolu ile ve bir takım ıstırap verici ve korkutucu müeyyidelerle korumaktan ibarettir. Bu gibi vergi suçlarının hususî mevzuu Devletin gelir kaynaklarının korunmasından ibaret bulunduğu cihetle, bütün bu fiilleri «malî suçlar» veya «vergi suçları» diye adlandırmak ve gruplandırmak mümkündür. Bu şekilde hareket etmek suretile, nasıl ki şahıs aleyhinde suçları, mal aleyhinde suçları, Devletin şahsiyeti aleyhinde suçları gruplandırmış oluyorsak, öylece Devletin malî menfaatlerini ihlâl eden suçları da bir grup ha-

linde toplamış oluruz. Ancak bu gruba giren suçların, diğer klâsik suçlardan hiç bir farkı bulunmadığını da gözden uzak tutmamak icap eder. Bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunumuzun hileli vergi suçları adını verdiği fiiller, bir özellik arzemedikleri ve bütün diğer suçlar gibi Ceza Hukuku prensiplerine esasen tâbi bulduklarını cihetle, incelememizin dışında kalacaklardır.

3 — Asıl mesele, sadece malî cezalarla karşılanan fiillerin hukukî mahiyetini tesbitte meydana çıkar. Bu durumda asıl suçlarla sadece malî cezaları gerektiren fiiller arasındaki başlıca ayırıcı kriterler, müeyyidenin mahiyetinde görülür: Şayet vaz'edilen müeyyide hazinenin mefruz ve muhtemel bir takım zararlarını karşılamak ve tazmin etmek amacını gütmekte ise, tamamen malî mahiyettedir ve böyle bir müeyyide ile karşılanan fiil de «vergi cezasını gerektiren fiil» olup, bir «suç» değildir. Buna mukabil, öngörülen müeyyide, hazinenin zararlarını tamir ve telâfi maksadını gütmeyip, tenkil amacına yönelmekte ise bir «vergi suçu» mevzubahistir ve bu suçun diğer klâsik suçlardan farkı yoktur¹.

Ancak hileli vergi suçlarında teşebbüs konusunda göze çarpan ve genel teşebbüs kaidesinden ayrılmayı ifade eden bir özelliğe temas edelim. Gerçekten VUK. nun 360. maddesi, tam ve nakıs teşebbüs ayırımını yapmaksızın, teşebbüse müstakil bir ceza vermekle, Ceza Kanununun teşebbüsü, tamamlanmış suçun cezasında belirli nisbetlerde indirimlerde bulunmak suretile cezalandırmak sisteminden ayrılmıştır. Bundan başka Kanunun 358. maddesi, hileli vergi suçlarına teşebbüsü târif ederken, «bu fiillerin vergi ziyasını mucip olup olmayacağına» bakılmıyacağını belirtmek suretile, neticeyi yani noksan vergi tahakkukunu meydana getirmeğe hiç bir bakımdan elverişli olmayan bir hareketin de teşebbüste icra hareketi sayılacağını ifade etmekte ve bu suretle teşebbüsün genel şartlarından biri olan hareketin veya kullanılan vasıtanın neticeyi meydana getirmeğe uygun ve elverişli olması şartını aramamaktadır.

Bununla beraber, suç olmadıkları için Ceza Hukuku prensiplerine tâbi olmayan «vergi cezasını gerektiren fiiller» konusunda Türk vazı kanunu, bazı ceza hukuku prensip ve müesseselerini, az çok farklarla uygulamış, böylece idare hukukunun disiplin kısmı ile ce-

1) Bütün bu izahlarımız için Bk. : DÖNMEZER - ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, I, 3. bası, İstanbul 1965, No. 488

za hukuku ve usulü arasında, bazen içtihadî olarak, vücuda gelen yaklaşıma², vergi hukukunun bu alanında da göze çarpmakta bulunmaktadır.

Bu esasları böylece tesbit ettikten sonra, belli başlı ceza hukuku prensiplerini ele alarak, vergi hukukundaki tatbik şekillerini inceleyelim.

4 — *Faal nedamet*: Ceza hukuku doktrinde ve teşebbüs teorisinde incelenen faal nedametten maksat, failin bütün icra hareketlerini bitirdikten sonra, kendi arzu ve ihtiyarı ile, ya neticenin gerçekleşmesine engel olmasından veya gerçekleşen neticenin tesirlerini ortadan kaldırmasından ibarettir. Meselâ mağdura öldürücü darbeyi vuran failin, sonradan ölüm neticesinin gerçekleşmesine engel olması veya bir eşyayı çalan hırsızın kendiliğinden gelip eşyayı iade veya tamamile tazmin etmesi faal nedametın birer örneğidir. Bir çok modern yabancı kanunların aksine olarak Ceza Kanunumuz, faal nedamet hakkında genel bir prensip vazetmemiş, sadece Devletin şahsiyeti aleyhine işlenen suçlar veya mal aleyhine cürümler gibi bazı suç kategorileri için hüküm ifade etmek üzere, faal nedamet hakkında özel hükümler şevketmiştir. İşte vergi hukukunda yer alan «pişmanlık» müessesesi, faal nedamet prensibinin tatbikatından başka bir şey değildir. Bilindiği gibi VUK. nun 371. maddesine göre, yetkili mercie ihbar yapılmazdan veya vergi incelemesine başlanmazdan yahut olay Takdir Komisyonuna intikal etmezden önce mükellef pişmanlık dilekçesini verir ve dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içinde de vermediği vergi beyanamesini tevdi eder veya eksik yahut yanlış olan beyanamesini tamamlar ya da düzeltir ve gecikme zamları ile birlikte vergileri de öderse, vergi cezası uygulanamaz hâтта, unsurları bulunsa dahi, hileli vergi suçuna ait cezaya da hükmedilemez.

5 — *İştirak*: Ceza hukuku doktrinde iştirak, genellikle, tek kişi tarafından işlenmesi mümkün bir suçun, birden fazla şahıslar tarafından ika olunması şeklinde târif olunur ve bu şahısların bir suça iştirak etmiş sayılabilmeleri ve haklarında iştirak kaidelerinin uygulanabilmesi için: a) Müteaddit failer tarafından yapılan müteaddit hareketlerin bulunması; b) Bu hareketlerin illî bir değer taşıması; c) Şahıslarda iştirak iradesinin mevcudiyeti; d) Bir suçun icrasına başlanılması ve bu suçun bütün şerikler için aynı ol-

2) Bu konuda Ek. : DÖNMEZER - ERMAN, I, No. 487

ması gibi dört genel şartın mevcudiyeti aranır. Bundan başka, Ceza Kanunumuzun da, şeriklerin suçun işlenmesinde oynadıkları rolün önemine göre, iştiraki aslî ve fer'î iştirak ikiye ayırdığı malumdur.

VUK. ise, vergi kaçakçılığı fiilinde, kaçakçılığa iştiraktan ayrı olarak, kaçakçılığa teşvik ve kaçakçılığa yardımdan bahsetmektedir.

VUK. nun 326. maddesi, kaçakçılığa iştiraki şu şekilde târif eder: «Ayrı ayrı maddî menfaat gözetmek şartile, bir kaç kişi kaçakçılık yaptıkları takdirde, bu fiili irtikâp edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların her biri hakkında evvelki maddelerde yazılı vergi cezaları kesilir».

Görülüyor ki, bu madde TCK. nun aslî maddî iştirake taallük eden hükümlerini ele almakta, ancak her failin şahsen maddî bir menfaat gözeterek hareket etmesini şart koşmak suretile, umumî hükümlerden ayrılmaktadır. Gerçekten Ceza Kanunumuza göre, aslî maddî şerikin - yani fiili irtikâp edenin veya doğrudan doğruya beraber işleyenin - maddî veya manevî bir menfaat dolayısıyla hareket etmesi şart değildir; hatta böyle bir menfaatin mevcudiyeti, bu şeriki suça azmettiren aslî manevî failin cezasında indirme yapılmasını bile gerektirir. Halbuki VUK. da hem bir menfaat bulunacak, hem de bu menfaat maddî mahiyette olacaktır. Bu bakımdan bütün şeriklerin şahsen vergi mükellefi olmaları, yani kendilerine ait bir vergiyi kaçırmaları şart değildir. Bu itibarla imâlâtçıya sahte fatura temin eden ve bu işten fatura tutarına göre bir ücret alan komisyoncu, şahsen maddî bir menfaat gözettiği için, kaçakçılığa iştirak etmiş sayılır. Tekrar edelim ki, aynı komisyoncu bir menfaat gözetmiş veya sağlamış olmasa dahi, Ceza hukuku bakımından şerik sayılabilecek iken, Vergi hukukunda böyle bir menfaat şartı aranmaktadır.

Kaçakçılığa yardım da, esasen, bu maddî menfaatin yokluğu bakımından, kaçakçılığa iştiraktan ayrılmaktadır. Gerçekten VUK. nun 328. maddesine göre: «Ayrı bir menfaat gözetmemek suretile, kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bu fiil için kanunda belli edilen cezanın dörtte biri verilir».

Görülebileceği veçhile, bu hüküm Türk Ceza Kanunundaki fer'î iştirak hallerini kapsamaktadır. Hâтта fer'î manevî fail dahi-yani teşvik eden, kararı takviye eden, talimat ve târifatta bulunan, müzaheret

ve muavenette bulunacağını vaad eden kimse dahi-netice itibarile, aslî maddî failin fiilini kolaylaştıracağı cihetle, bu hükme girebilir.

Demek oluyor ki, asıl vergi mükellefinin dışında kalıp ta, onun kaçakçılık yapmasını sağlıyan kimse, bundan ayrı ve maddî bir menfaat elde ediyorsa, kaçakçılığa iştirak vardır ve bu şahıs sanki kendi vergisini kaçırmışçasına fiilin tam cezasile cezalandırılır; ayrı bir menfaat sağlamıyorsa, kaçakçılığa yardım etmiş addedilerek, asıl cezanın dörtte biri kendisine verilir. Dikkat edilmiştir ki, Kanun «ayrı» bir menfaatten bahsetmek suretile, sırf bu iştirak fiilî dolayısıyla elde edilen bir menfaati kastetmektedir. Bu itibarla bir mükellefin çift defterini tutan muhasebeci, mükelleften ücret almakta ise, bu ücret ayrı bir menfaat sayılamaz ve muhasebeci kaçakçılığa yardım etmiş olur; yok aynı muhasebeci bu işi yaptığı için ücretinden ayrı olarak bir prim, ikramiye veya komisyon almakta ise, kaçakçılığa iştirak halinin bulunduğunu kabul etmek gerekir.

VUK., aslî manevî iştiraktan de bahsetmektedir. Gerçekten bu Kanunun 327. maddesine göre, «Bir mükellefi kaçakçılık yapmaya azmettirenlere - kaçakçılık tekemmül etmiş olmak şartile - işlenen fiil için kanunda belli edilen ceza kesilir». Maddede «azmettirenler» den bahsedilmekte ise de, kenar başlığı «kaçakçılığa teşvik» şeklindedir. Ancak burada azmettirenin maddî bir menfaat gözetmesi veya elde etmesi şart değilse de, azmettirilen şahsın, azmettirenin tesir ve telkini ile vergi kaçakçılığı fiilini işlemesi şarttır: kaçakçılık fiili teşebbüs halinde kalacak olursa, azmettirene hiç ceza verilmez. Halbuki umumî hükümlere göre aslî maddî failin hareketi teşebbüs derecesinde kalsa bile, azmettirene de teşebbüsün cezası verilir.

Bu izahlarımızdan anlaşılmalıdır ki, VUK., Ceza Hukukundaki iştirak müessesesini benimsemişse de, bunda esaslı değişiklikler de yapmıştır.

6 — *Tüzelkişilerin suç faili olmak durumları* : Bilindiği gibi, Ceza Kanunumuz tüzelkişilerin suç faili olmalarını kabul etmiş değildir ve esasen Anayasamızın 33. maddesinde yer alan «ceza sorumluluğu şahsıdır» kaidesi böyle bir anlayışa manidir.

Nitekim VUK. nun 313. maddesi, velâyet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanla-

rın, veli, vasi veya kayyum tarafından kendilerine izafetle işlenen vergi suçlarından mesul olmayacaklarını ve bu gibi hallerde vergi cezasının veli, vasi veya kayyumdan alınacağını belirtmekle, cezaların şahsılığı prensibini uygulamaktadır.

Ancak vergi hukukumuz, vergi cezaları bakımından, bu prensipten ayrılmış ve tüzelkişilerin bu cezalarla cezalandırılmasını kabul etmiştir. Gerçekten VUK. nun 314. maddesine göre, «Tüzelkişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevelliüt edebilecek vergi cezaları, tüzelkişiler adına kesilir». Görüleceği veçhile, idare ve tasfiye organlarının fiilinden dolayı, tüzelkişi cezalandırılmakta, böylece tüzelkişilerin suç faili olamayacakları hakkındaki Ceza hukuku prensibinden ayrılmaktadır³.

7 — *Suç ve cezaların içtimaı* : Cezaların içtimandan maksat, aynı fail hakkında çeşitli suçlardan dolayı hükmedilmiş olup ta, her biri infaz kabiliyetini muhafaza eden birden fazla cezaların bir araya ve prensip olarak tek bir ceza haline getirilmesidir ve Ceza Kanunumuz, yine prensip olarak, içtima halinde cezaların toplanması sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

Bundan başka «suçların içtimaı» denilen hallerde fail tek veya müteaddit fiillerle ya çeşitli kanunlarda öngörülen bir neticeye veya birbirleriyle bağlantılı olan birden fazla neticelere sebebiyet vermekte ve fakat kendisine yine tek ceza verilmekte, yani çeşitli neticeler birbirleri içinde erimekte ve kaynaşmaktadır. Bu suretle müteselsil suç, muhtelit suç, müterakki suç ve mürekkep suç tipleri mevzubahs olduğu gibi, tek netice ile muhtelif kanun hükümlerinin ihlâlini ifade eden fikrî içtima müessesesi de ortaya çıkmaktadır.

Ceza Hukukuna göre, fikrî içtimanın mevzubahs olabilmesi için, failin tek bir fiil ile, yani dış âlemdeki tek bir değişiklik ile - ki bu değişikliğe «netice» adı verilir - kanunun muhtelif hükümlerini ihlâl etmesi gerekir ve bu takdirde faile en ağır cezayı gerektiren fiilin cezasının verilmesiyle yetinilir.

Vergi hukuku da, cezaların ve suçların içtimandan bahsetmekte ve ceza hukuku doktrinine uygun düşebilecek hükümler sevk etmektedir.

3) Ancak, tam manasile suç olan hileli vergi suçlarında sözü geçen prensip yine tatbik edilmekte ve sadece gerçek kişiler cezalandırılmaktadır.

Gerçekten VUK. nun 318. maddesi «ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir» demek suretile, cezaların içtima ettirilmeyeceğini, her fiile mahsus vergi cezasının ayrı ayrı tahsil olunacağını ifade etmektedir. Ancak aynı madde usulsüzlük suçunda bu kaideden ayrılarak, 1953 yılında 6123 sayılı Kanunla değişikliğe tâbi tutulmazdan önce, Ceza Kanunumuzun kabul ettiği «hukukî içtima» sistemini benimsemiş bulunmaktadır. Gerçekten bu sisteme göre, içtima ettirilmesi mevzubahis olan cezalar içinde en ağır olanı temel olarak alınır ve bu cezaya diğer cezaların belirli bir nisbeti eklenir ve fakat bu eklemeler sonucunda da belli bir sınırın aşılması gözetilir.

İşte VUK. nun 318. maddesi, aynı takvim yılı içinde aynı neviden - yani hepsi aynı derecede olan - birden fazla usulsüzlük cezalarının içtima halinde, birinci usulsüzlük için tam cezanın, diğerleri için ise bunun dörtte birinin kesileceğini söylemekle hukukî içtima sistemini uygulamaktadır. Ancak bunun için: a) Sadece usulsüzlüğün mevzubahis olması; b) Bu usulsüzlüklerin hep aynı neviden bulunması; c) Hepsinin aynı takvim yılında işlenmesi gerekmektedir.

Fikrî içtimaya gelince bu konuda VUK. tek fiil ile işlenen suçların mahiyetlerine göre bir ayırım yapmaktadır: Tek fiil ile işlenen suçlar kaçakçılık ve kusur olduğu takdirde, VUK., TCK. nun 79. maddesindeki sistemden ayrılmakta ve her bir fiil hakkında ayrı ayrı ceza kesilmesini kabul etmektedir (VUK. 316). İşaret edelim ki, fikrî içtima hakkında kabul edilen ve TCK. nun sisteminden ayrılan bu esas, ceza hukuku doktrin ve mevzuatına aykırı ve yabancı sayılamaz: nitekim yeni İtalyan Ceza Kanunu fikrî içtima halinde, cezaların ayrı ayrı infaz edilmeleri sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

Buna karşılık, tek fiil ile işlenen fiillerden biri usulsüzlük olduğunda, diğeri ister kusur isterse kaçakçılık olsun, VUK. nun 317. maddesi, faile sadece en ağır cezanın kesileceğini belirtmek suretile, Ceza Kanunumuzun sistemine avdet etmektedir.

Bu arada «en ağır ceza» nın neden ibaret bulunduğu, özellikle kusurla usulsüzlüğün içtima etmeleri halinde tartışılmıştır. Sırf maliyeci gözü ile, en ağır cezadan maksadın, müşahhas bir olayda, daha fazla bir meblâğın Hazineye ödenmesini gerektiren ceza olacağı aşîkârdır. Bu itibarla belirli bir hâdisede usulsüzlüğün, başka

6
bir olayda ise kusurun en ağır ceza olması mümkündür. Buna karşılık Danıştay, Yargıtayın cezalar hakkında varmış olduğu sonuca uygun bir içtihadı benimsemiş ve vergi cezalarının miktarlarına değil de nevelerine itibar ederek, kaçakçılığın kusurdan, kusurun da usulsüzlük cezasından daima daha ağır olduğunu kabul etmiştir.

8 — *Tekerrür* : Ceza hukuku sisteminde tekerrür, evvelce bir suçtan dolayı kesin olarak mahkûm edilen kimsenin, belirli bir süre içinde ikinci bir suç daha işlemesi halinde, ikinci suça ait cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren bir sebeptir. Önceki suçla sonraki suçun aynı neviden olması tekerrür hükümlerinin cereyanı için şart değilse de, mukayyet tekerrür sistemi adı verilen her iki suçun aynı neviden olması halinde, ikinci suçun cezasında daha büyük ölçüde bir arttırma yapılır. Süre şartına gelince, bu süre önceki ceza beş yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı bir ceza oldukça 10, diğer cezalarda ise 5 yıldan ibarettir.

Vergi hukukumuz bu sistemi, az farkla benimsemiş bulunmaktadır.

Bir kere Vergi Usul Kanununun 319. maddesi, sadece mukayyet tekerrürü kabul etmiş, yani her iki fiilin de ya kaçakçılık, ya kusur veya usulsüzlük olmasını aramıştır. Bu itibarla meselâ kusura kaçakçılık arasında tekerrür hükümleri cereyan etmemektedir.

Bundan başka, madde süre şartını da kabul etmiş ve bu süreyi de - tıpkı TCK. da olduğu gibi - cezanın ağırlığına veya hafifliğine göre, uzun veya kısa olarak tespit eylemiştir. Buna göre, süre kaçakçılıkta 5, kusurda 3, usulsüzlükte ise 2 yıldır. Ancak VUK., sürenin başlangıcı bakımından TCK. dan ayrılmaktadır: Gerçekten TCK. ya göre 10 veya 5 yıllık süre önceki cezanın tamamen infaz edilmesinden veya özel af gibi kanunî bir sebeple düşmesinden itibaren başladığı ve bu suretle ceza infaz edilmediği müddetçe ikinci defa suç işleyen kimsenin daima mükerrir sayılması mümkün olduğu halde, VUK., 5, 3 ve 2 yıllık süreleri evvelki cezaların kesinleşme tarihinden itibaren başlatmakta, böylece cezanın tahsiline bakmamaktadır.

Bu şartlar bulundukta, VUK. na göre ikinci fiilin cezasına yapılacak zam, kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte ise dörtte biridir.

9 — *İdari tâkibatın ceza kovuşturması ile ilgili olmaması* : Bir fiilin idare veya vergi hukukuna göre tâkibatı ve disiplin veya vergi cezasının uygulanmasını icap ettirmesi gibi, ceza hukuku bakımından da suç olması ve bu itibarla ceza kovuşturmasını gerekli kılması da mümkündür. İdare hukukunun bir kolu olan disiplin hukukunda câri olan prensibe göre, bu iki kovuşturma birbirinden müstakildir ve faile disiplin cezasının verilmesi, ceza mahkemesince mahkûm edilmesini icap ettirmediği gibi, bunun aksi de varit değildir. Keza failin mahkemece mahkûm edilmesi, disiplin kovuşturması yapıp disiplin cezası verilmesine engel olmadığı gibi, disiplin cezasının verilmesi de failin aynı fiilden ötürü mahkemeye sevkine mâni olamaz.

Aynı prensibin vergi hukukunda da câri olduğunu görmekteyiz. Gerçekten VUK. nun 320. maddesinin 2. fıkrasına göre, aynı zamanda TCK. na göre suç teşkil eden bir fiilden ötürü, fail hakkında vergi cezasının kesilmesi, kendisi hakkında ceza kovuşturmasının yapılmasına engel olamaz.

Bunun sonucu olarak ta aynı maddenin birinci fıkrası gerçek anlamda suçlarla vergi cezalarını gerektiren fiiller arasında içtima ve tekerrür hükümlerinin cereyan edemeyeceğini belirtmektedir. Esasen «suç» olmayan vergi cezalarını gerektiren fiillerin suçlarla içtima veya önceki veya sonraki bir suç bakımından tekerrüre esas teşkil etmesi düşünülemez. Bu bakımdan 320. maddenin birinci fıkrası esasen uygulama imkânı bulunmayan bir ihtimale temas etmektedir. Bununla beraber, kanun koyucu, her halde iki tâkibatın müstakil olduğunu belirtmek amacile olsa gerek, bu hükmü sevketmiş bulunmaktadır.

İşaret edelim ki, bu prensibin bir ifadesine de Ek 4. maddede tesadüf etmekteyiz. Hileli vergi suçlarına taallûk eden bu maddenin son fıkrasında, bu suçlardan dolayı ceza mahkemelerince verilen kararın vergi cezalarını uygulayacak mercileri bağlamıyacağı ve bunun aksinin de vârit olamayacağı belirtildikten sonra, 4. fıkrada, hileli vergi suçuna ait cezanın verilmesinin, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarının kesilmesine engel olamayacağı ifade edilmektedir.

10 — *Kast prensibi* : Ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri de kast kaidesidir. Gerçekten cürümlerde kast bulunmadıkça fail cezalandırılmaz, meğer ki belirli bir cürmün taksirle

işlenmesi halinde dahi cezalandırılacağına dair kanunda sarahat bulunana. Yine doktrine göre, kasttan maksat failin yaptığı hareketi ve bunun sonucunda gerçekleşen neticeyi bilmesi ve istemesinden ibarettir: kanunun hususî kastı aradığı hallerin dışında, muayyen bir saikle hareket etmiş olmak şart değildir ve kastın mevcudiyetine halel vermez.

Vergi hukukunda kast kaidesini kaçakçılık cezasını gerektiren fiillerde görmekteyiz. Gerçekten VUK. nun 324. maddesi, kaçakçılığı «mükellef veya sorumlu tarafından kasden vergi ziyasına sebebiyet verilmesi» şeklinde târif etmektedir. Buna karşılık, aynı Kanunun 329. maddesi, kaçakçılık sayılan haller dışında her hangi bir suretle vergi ziyasına sebebiyet verilmesini kusur saydığı gibi, usulsüzlüğü târif eden 332. madde de kasttan bahsetmemektedir.

Bu böyle olunca kaçakçılığı kastlı cürümlere, kusur ile usulsüzlüğü ise taksirli cürümlere veya kabahatlere benzetmek mümkündür.

Bununla beraber VUK. kastı ayrıca târif etmiş değildir. Bu itibarla iki türlü düşünmek mümkündür: Birinci düşünce tarzı, Ceza hukuku doktrinine uygun olarak, kastı bilme ve isteme şeklinde târif etmekten ibaret olabilir; yani mükellef, vergi ziyasına sebebiyet vermek maksadile olmasa dahi, belirli bir hareketi bilerek ve isteyerek yapar ve bundan vergi ziyayı neticesi doğarsa, kastın bulunduğu kabul edilir. İkinci düşünce tarzı, vergici ve maliyeci bir görüşe uygun olur ve failin vergi ziyasına sebebiyet vermek maksadile hareket etmiş olması da aranır.

Meselâ fatura muhteviyatını defterine intikal ettirmeme halinde, genel kast târifi ile yetinecek ve birinci noktai nazarı benimseyecek olursak, mükellefin bu fiilî hangi saikle yapmış olduğunu araştırarak değiliz; sadece mükellefin basit bir unutkanlığının mevzu bahis olmayıp, bilerek ve isteyerek deftere geçirmeme halinin bulunduğunu ispat etmek gerekecektir. Buna karşılık ikinci görüşü, yani vergi ziyasına sebebiyet verme maksadını üstün tutacak olursak, mükellefin başka bir maksatla, faraza ortağına veya alacaklılarına zarar verme maksadile hareket etmesi halinde özel kasdın bulunmadığı, yani fiilin kaçakçılık değil de, olsa olsa kusur teşkil ettiği sonucuna varmamız gerekecektir.

Kanaatimizce Ceza hukukundaki genel kast kaidesinin tatbiki-
le yetinmek doğru olur, nitekim Danıştayın tatbikatı da bu merkez-
dedir.

Bu arada kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan hallerde, tak-
sirin mevcudiyeti kifayet etmektedir: Ceza hukukunda taksirli suç-
ların bulunduğunu göz önünde tutarsak, VUK. nun bu hükmünü de
Ceza hukukuna aykırı saymamamız gerekir.

11 — *Bilmeme ve yanlışlık kaidesi*: Ceza hukuku, kasta da-
yanan, iradeye üstünlük tanıyan bir hukuk şubesi olduğu cihetle,
failin bilgisizliğine ve yanlışlığına da önem izafe etmesi tabiidir.
Bu bilgisizlik veya hata, kanun hükümlerine taallük edebileceği gi-
bi, suç unsurlarına veya neticeye de ilişkin olabilir: birinci halde
hukukî bilgisizlik veya hatadan, ikinci halde ise maddî hâta veya
inhiraftan bahsedilir ve hukukî bilgisizlik ve hâta ceza sorumlulu-
ğuna tesir etmediği ve fail bakımından mazeret teşkil etmediği
(TCK. 44) halde, maddî hata veya inhiraf, esaslı olduğu takdirde,
suç işleme kasdını ortadan kaldırarak failin cezalandırılmasına en-
gel olur, esaslı olmadığı takdirde cezai mesuliyete tesir etmezse de,
irade ile hakikat arasındaki fark irade lehine halledilir ve fail kas-
tettiği suçtan sorumlu tutulur.

Yanlışlık konusunda VUK. nun 346. maddesinde ilgi çekici bir
hüküm mevcuttur: Buna göre yanlışlık ancak kusur ve usulsüzlük
fiillerinde bir rol oynayabilir ve mükellef hakkında bu cezaların ke-
silmesine engel olabilir. Ancak bunun için, iki halden birinin ger-
çekleşmesi gerekir: bu iki halden birincisi yetkili makamların mü-
kellefe yazı ile yanlış bilgi vermeleri, ikincisi de bir hükmün uygu-
lanma tarzı hakkında yetkili makamların görüş ve kanaatlerini ve-
ya içtihatlarını değiştirmiş olmalarıdır.

VUK. nun 346. maddesi, hukukî bilgisizliğe taallük etmekte,
zira mükellef kanunun hükmünü yanlış bir şekilde yorumlamakta-
dır. Ancak mükellefin böyle bir hukukî hataya düşmesi, yetkili mer-
cilerin kendisine yanlış bilgi vermelerinden veya kanaat ve içtihat-
larını değiştirmiş olmalarından ileri geldiği için, kanun mükellefe
ceza verilmemesini kabul etmektedir.

Şu şekilde VUK. nun Ceza Kanununun sisteminden ayrıldığı -
doktrin yeni gelişmesi karşısında - söylenemez. Gerçekten hukukî
bilgisizlik hakkında, nisbeten eski Ceza hukuku müellifleri şöyle

düşünmekte idiler: fail kanunu bilmekle mükelleftir; kanunu yanlış tefsir etmesinin sebebi önemli değildir: yetkili mercilerin kendisini yanıltması veya benzer bir olayda mahkemelerin, başkaları veya bizzat fail hakkında, - fiilin suç teşkil etmediğinden bahisle - beraet kararı vermiş bulunmaları, failin kanunu bilmek mecburiyetine tesir etmez, olsa olsa takdirî bir hafifletici sebep sayılabilir. Ancak yeni doktrin, failin yetkili mercilerin resmi beyanlarına göre hareket etmesi halinde, bu yanıltmasından faydalanacağını, zira bu gibi hallerde, failin resmî makamların şursuz bir âleti haline geleceğini kabul etmektedir. Bu böyle olunca, failin aynı fiilden dolayı mahkemeye sevk edilip te, fiilin suç teşkil etmediği gerekçesile beraet etmesi halinde, mahkeme kararını da «resmî beyan» addetmek mümkündür.

Şu halde, VUK. daki yanıltma ile ilgili hüküm, Ceza hukuku doktrinindeki en yeni ve hümanist - yani ferde önem ve üstünlük veren - doktrine uygun bulunmaktadır.

12 — *Cezanın düşmesi* : Ceza kanunumuz, belirli sebeplerle, suçun işlenmesiyle birlikte Devletle fert arasında kurulan ceza münasebetinin düşmesini ve ortadan kalkmasını kabul ettiği gibi, yine bir takım sebepler dolayısıyla hükmedilen cezanın kesinleşmesiyle yine Devletle fert arasında teessüs eden infaz münasebetinin düşmesini tecviz etmiştir.

VUK. da bu son sebepler meyanında bulunan ölüm ve zaman aşımından ayrıca bahsetmektedir.

VUK. nun 349. maddesi «ölüm halinde vergi cezası düşer» demek suretile, kanaatimizce çok önemli bir hüküm ihtiva etmektedir. Gerçekten vergi alacağı, Hazinesinin şahsî bir hakkıdır ve bu sıfatla mükellefin terekesine dahil olup, mirasçısına intikal eder. Esasta tahakkuk eden ve kesinleşen vergi cezasının da - bu cezayı gerektiren fiil teknik anlamda bir suç olmadığı için - mükellefin mirasçılara intikal etmesi prensiplere aykırı olmazdı. Ancak kanun koyucu, bu konuda da Ceza hukuku prensiplerinden istianede bulunmuş ve vergi cezasının ölümle düşeceğini ve mükellefin mirasçılardan talep edilemeyeceğini kabul etmiş, böylece vergi cezası ile, suç karşılığı olarak vaz'edilen bir para cezası arasında adetâ fark gözetmemiştir.

Vergi cezasını düşüren ikinci sebep, zaman aşımıdır. VUK. nun 351. maddesine göre, zaman aşımının süresi, kaçakçılıkta 5, kusurda 3, usulsüzlükte de 2 yıldır ve bu sürenin başlangıcı usulsüzlükte fiilin yapıldığı yılı tâkip eden yılın, kaçakçılık ve kusurda ise vergi alacağını doğduğu yıl tâkip eden yılın birinci günüdür.

Bu hükümler Ceza hukukundaki hükümleri andırmaktadır, zira Ceza Kanunu da zaman aşımı sürelerini cezanın ağırlığına göre değişiklik gösteren bir şekilde tesbit etmektedir. Ancak Ceza Kanunundaki zaman aşımı suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeğe başladığı halde, VUK. da sürenin başlangıcı daha ileriye götürülmekte ve bir sonraki takvim yılının birinci gününden başlatılmaktadır.

Ancak tek fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük veya kusurla usulsüzlük fiillerinin işlenmesi halinde en ağır cezanın kesilmesi ile yetinileceği gibi, yine en ağır cezanın zaman aşımı süresinin uygulanmasını Kanun kabul etmekte, böylece suçların birleşmesi halinde daha hafif suçun, daha ağır suçun içinde erimesi ve yalnız daha ağır suça ait zaman aşımı sürelerinin tatbiki hakkındaki Ceza hukuku kaidelerini benimsemektedir.

VUK., Ceza Kanununda yer alan zaman aşımının kesilmesinden de bahsetmekte ve zaman aşımı süresi içinde mükellefe ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesile birlikte zaman aşımının kesileceğini beyan etmektedir (VUK. 351/son). Zaman aşımı kesilince, o zamana kadar işlemiş olan süre yanar ve zaman aşımı yeni baştan cereyana başlar. Ancak VUK., Ceza Kanununda yer alıp ta, kesilme üzerine uzayan sürenin, esas zaman aşımı süresine bunun yarısının eklenmesiyle elde edilecek müddeti aşamayacağı yolundaki kaideleri almadığı cihetle, kesilme sonucunda artık zaman aşımımız söz konusu olamayacağını unutmamak gerekir.

14 — *Önödeme* : Ceza Kanunumuza göre, önödeme, sadece 50 liraya kadar hafif para cezasını gerektiren kabahat fiillerinde kabul edilmiş olan bir müessesedir. Buna göre, böyle bir kabahat fiilini işlemiş olan kimse, henüz duruşma başlamadan önce, bu para cezasının azamî sınırını ve yargılama giderlerini mahkeme veznesine ödeyecek olursa, ceza dâvası ortadan kalkar ve kendisine artık ceza verilmez.

Buna benzer bir hükme VUK. ndaki pişmanlık müessesesinde rastlamak mümkündür. Gerçekten bu müesseseden faydalanabilmek

için de, sadece dilekçeyi veya vergi beyannamesini vermek yeterli olmayıp, noksan vergileri de yüzde 2 oranındaki gecikme zamlarile birlikte pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün zarfında ödemek gerekir. Demek oluyor ki VUK. ndaki pişmanlık müessesesi, Ceza hukukundaki faal nedametle önödeme müesseselerinin bir karışımı olarak ortaya çıkmaktadır.

15 — *Kusurluluğun kalkması kaidesi* : Ceza hukuku, fiildeki kusurluluğun bazı sebeplerle kalkmasını ve bu gibi hallerde manevî unsurun fıkdanı dolayısıyla fiilin suç teşkil etmemesini veya failin cezasında indirim yapılmasını kabul eder. Kusurluluğa tesir eden bu sebepler, cebir, tehdit ve ikrah, mücbir sebepler, kaza ve tesadüf ve fiilî hata ve inhiraftır.

VUK., bunlardan mücbir sebepleri ayrıca belirtmiş bulunmakta ve bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden biri mevcut oldukça vergi cezasının kesilmeyeceğini beyan etmektedir (VUK. 350). Kanunda yazılı mücbir sebepleri ise, 13. madde göstermekte ve ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması; mecburi gaybubetler, defter ve vesikaların elden çıkması gibi haller olarak ifade etmektedir. Ancak bu sayım tahdidî olmadığına göre, 13. maddede gösterilen hallere benzeyen diğer bir takım durumların da mücbir sebep sayılması ve mükellefin kusurlu addine engel telâkki edilmesi mümkündür.

Kanaatimizce Kanun fiilî hataya da yer vermektedir. Gerçekten 347. madde 3. ve 4. derecedeki usulsüzlüklerin hemen mükellefe düzeltilirebilen ve fiilen de düzeltirilen bir usulsüzlük olmaları halinde, vergi cezasının kesilmeyeceğini kabul etmektedir. Bu hüküm hemen görülebilen ve düzeltilen usulsüzlükleri yapan mükellefin açık bir fiilî hataya düştüğünü kabul etmekte ve kendisine ceza kesilmesini öngörmek suretile Ceza hukuku doktrinindeki fiilî hata teorisine yaklaşmaktadır.

16 — *Adli af kaidesi* : Ceza hukuku, hâkimin suçu tesbit edip faili mahkûm etmesini müteakip, suçlunun şahsiyetini nazara alarak kendisini affetmesini kabul eder ve bu nevi affa, Yasama Organı veya Devlet Başkanı tarafından çıkarılan aftan ayrı olarak, «adli af» denir. Mevzuatımız tarafından kabul edilmeyen bu müesseseye yabancı kanunlar, özellikle çocuk suçlularla ilk defa suç işleyenler hakkında yer vermiş bulunmaktadırlar.

Adlî affi andıran bir hükme, VUK. nun 347. maddesinin 1 numaralı bendinde tesadüf etmekteyiz. Buna göre 3 ve 4. derecedeki usulsüzlüklerin ilk defa yapılması halinde, ceza verilmez. Yani cezayı gerektiren fiil tesbit olunmakta ve fakat sırf failin ilk defa bu fiili işlediği göz önünde tutularak kendisi affolunmaktadır. İlerde fail ikinci bir usulsüzlük işlediği takdirde, kendisine verilmeyen ilk cezanın kesilmesi mevzubahis olmadığına göre, cezanın tecili değil, kesin olarak affi karşısında bulunmaktayız.

17 — *Sonuç* : Bütün bu izahlarımız vergi hukuku ile Ceza hukuku arasında, esasta, büyük bir yakınlaşma bulunduğunu bize göstermektedir. Vergi hukukunda vergi cezası ile karşılanan fiiller teknik anlamda suç olmadıkları ve ceza hukukundan çok idare hukuku alanına yakın oldukları halde, Ceza hukukunun toplumu ve ferdi koruyan belli başlı genel prensipleri, vergi hukuku sahasına aktarılmıştır. Şurasını belirtelim ki, Türk kanun koyucusu bu yola bilerek ve isteyerek girmiş ve Vergi Kanununun Gereğesinde malî müeyyideler usulünü terkettiğini belirterek müstakil bir vergi ceza hukukunun temellerini atmıştır. Bu yakınlaşmanın yasama yolu ile olduğu kadar, kazaî içtihatlarla da daha büyük ölçüde gerçekleşmesi, asrımızda göze çarpan ve ceza hukuku ile usulüne ait prensiplerin idare hukuku ile malî hukuk alanlarında da nâzım rol oynaması yönünde inkişaf eden gidişe uygun olacaktır.