

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ CEZALARININ AFFI

Nami ÇAĞAN

A — GİRİŞ

1 — Türk Ceza Hukukunda Af

Hukuk sistemimizde çeşitli zamanlarda çıkartılan kanunlarla cezaların affı yoluna gidilmiştir. Vergi cezalarının affı da bazen bu kanunların kapsamı içine alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir.

Af yetkisi kaynağını Anayasa'dan alır. 1961 Anayasası affı 64 üncü ve 97 nci maddesinde düzenlemiştir. Anayasa'nın 64 üncü maddesi gereğince genel ve özel af ilânına Türkiye Büyük Millet Meclisi yetkilidir. 97 nci maddeye göre ise, Cumhurbaşkanı sakatlık ve kocama sebeplerine dayanarak, belli kişilerin cezalarını hafifletebilir veya kaldırabilir.

Af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılır. Genel af hem mahkûmiyeti, hem de kamu dâvasını ortadan kaldırır. Başka bir deyişle genel af ile affedilmiş bir fiil artık suç olmaktan çıkar. Buna karşılık özel af yalnız ceza üzerinde etki yapar. Cezayı kaldırır, değiştirir veya hafifletir (T.C.K. Mad. 98). Özel af etkilerini kesin hükümden sonra gösterir. Genel afta mahkûmiyet ortadan kalktığı için, sonraki suçtan dolayı tekerrür hükümlerinin uygulanması söz konusu olmaz. Oysa özel af yalnız cezayı etkileyip, mahkûmiyeti etkilemediğinden daha sonra işlenecek suçun cezası diğer şartlar da mevcut olduğu takdirde tekerrüre ilişkin hükümlere göre arttırılır.¹

¹ Özel af ile genel af arasındaki farklar için bkz.: *Faruk Erem*, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C. II, Ankara 1971, s. 417 vd.; *Sulhi Dönmezer-Sahir Erman*, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Umumi Kısım, C. III, İstanbul 1971, s. 234 vd.; *Selahattin Keyman*, Türk Hukukunda Af, Ankara 1965, s. 42 vd.

Af konusunda başka bir ayırım da toplu af, ferdi af ayırımıdır. Toplu aflar belirli çeşit suçlar, ferdi aflar ise belirli kişiler için çıkartılır.²

Af, her ne kadar yargısal sonuçlar doğurursa da, hukukî niteliği açısından bir yargısal tasarruf sayılamaz. Gerçekten gerek Devlet Başkanı, gerek T.B.M.M. birer yargı organı değildirler ve af tasarrufunda yargılama usulleri uygulanmamaktadır.³ Hukuk sistemimizde Anayasa'nın 64. maddesinde sözü geçen af hukukî niteliği bakımından bir yasama tasarrufudur. Sınırlı bir kısım durumlarda Devlet Başkanına tanınmış olan af yetkisi ise bir yürütme tasarrufu niteliğindedir.⁴

Af Kanunlarının zaman bakımından uygulanması, diğer kanunlara göre özellik gösterir. Af Kanunları geçmişe yürür ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirir. Af kanunlarında, hangi tarihe kadar işlenmiş suçlara o kanunun uygulanacağına ilişkin bir açıklık bulunması gerekir. Eğer af kanununda böyle bir açıklık yoksa, o zaman kanunların yürürlüğe girmesi ile ilgili genel kurallar uygulanacak ve kanunun resmen yürürlüğe girdiği tarihe kadar işlenmiş suçlar affedilmiş sayılacaktır.⁵

Afın hukuk sistemlerinde kabul edilmesinin başlıca nedeni, yapılmış olan muhtemel haksızlıkların kaldırılmak istenmesi düşüncesidir. Ancak af yetkisi sık sık kullanılıp cezaların, suçların işlenmesini önleyici niteliğine gölge düşürülmemelidir. Af yetkisinin kullanılmasında devlet, cezalandırmak hakkından vazgeçer. Dolayısıyla bu yetkinin kullanılması çok zorunlu durumlarda doğru görülebilir.⁶

2 — Vergi Cezalarının Niteliği

Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının, kanunlarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri sonunda ortaya çıkar. Vergi ceza hukukunun, genel ceza hukukundan farklı bir yapısı bulunmakla beraber, birçok durumlarda ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da uygulanabilir.⁷

² Daha geniş bilgi için bkz. : *Keyman*, a.g.e., s. 69 vd.

³ *Dönmezer - Erman*, a.g.e., s. 228.

⁴ Afın hukukî niteliği hakkında geniş bilgi için bkz. : *Keyman*, a.g.e., s. 1 vd.

⁵ *Keyman*, a.g.e., s. 136.

⁶ *Keyman*, a.g.e., s. XIII

⁷ Vergi ceza hukuku konusunda bkz. : *Akif Erginay*, Vergi Hukuku, Ankara

Vergi cezalarının niteliğinin belirlenmesi, bu cezaların affında uygulanacak ilkelerin bilinmesi bakımından önem taşır. Vergi cezalarının niteliği konusunda başlıca iki görüş vardır. Birinci görüşe göre vergi cezaları, vergi suçları nedeniyle devletin uğradığı zararı karşılamak amacını güder. Profesör Erman, «...vaz'edilen müeyyide hazinenin mefruz ve muhtemel birtakım zararlarını karşılamak ve tazmin etmek amacını gütmekte ise tamamiyle 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 mevzuubahis-tir ve bu suçun klâsik suçlardan farkı yoktur», diyerek vergi cezalarının bir kısmının zarar karşılığı, bir kısmının ise cezaî nitelikte olduğunu kabul etmektedir.⁸ İkinci görüşe göre ise vergi cezaları zarar karşılığı olmayıp, cezaî niteliktedir. Vergi cezalarının amacı, devletin uğradığı zararın tazmini olmayıp, zararı aşan tutarda karşılık olarak suçluyu cezalandırmaktır.⁹ Gerçekten V.U.K. nun 345 inci maddesine göre kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir. Ayrıca maddede birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar için kesilecek en az ceza tutarı da belirtilmiştir. Bunun gibi diğer vergi suçları bakımından öngörülen cezalar da, devletin uğradığı zararın tazmini amacına yönelmemektedir.¹⁰ Tazminatın zarar miktarına eşit olması gerekmektedir. Cezanın malî alanda işlenen bir suçla ilgili olması ve kayba uğratılan vergi ile orantılı olarak alınması, onun esas niteliğini değiştirmez. Bunun gibi Türk Ceza Kanununa göre alınan ağır ve hafif para cezaları, suçlunun malvarlığına yönelmesine rağmen, bunların cezaî nitelikte olduğunda şüphe yoktur.¹¹

Öte yandan, 1961 Anayasasının 33 üncü maddesi ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralını koymuştur. Vergi Usul Kanunu da 372 nci maddesinde, «ölüm halinde vergi cezaları düşer» hükmünü getirerek bu kurala uymuştur. Vergi cezası kişiyi toplum düzenine uymaya zorlayan bir müeyyidedir. Bu ceza ancak vergi suçu işleyen

1971, s. 12; *Necmi N. Yücel*, Tatbikatta Vergi Cezaları, İstanbul 1955; *Recep Turgay*, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1969, s. 885 vd.; *Sahir Erman*, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prentisler, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbeşinci Seri, İstanbul 1968, s. 73 vd.;

⁸ *Erman*, a.g.m., s. 75.

⁹ *Erginay*, a.g.e., s. 15.

¹⁰ Bkz: V.U.K. Mad. 358, 359, 360.

¹¹ *J. Hakkı Ülkmen*, Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezalarının Mahiyeti, İktisat ve Maliye, C. III, Sayı 2 s. 63.

kişilere uygulanır. Bu nedenle suçla hiç ilgisi bulunmayan mirasçılara geçmesi düşünülemez.¹² Bu hükümle vergi cezalarının cezaî nitelikte olduğu kabul edilmiş bulunmaktadır. Şayet vergi cezalarının tazminat niteliği taşıdığı yani bir zarar karşılığı olduğu kabul edilmiş olsaydı, ölüm halinde bu cezaların özel hukuk ilkelerine uygun olarak mirasçılardan istenebilmesi gerekecekti.¹³ Devlet, vergi kaybından ötürü uğradığı zararı karşılamak için vergi tutarını ve bu tutar üzerinden hesaplanan gecikme zammını zaten vergi mükellefi veya sorumlusundan almaktadır. Bu bakımdan da vergi cezalarının, devletin zararını karşılamak amacıyla alındığını söylemek isabetli değildir. Vergi Usul Kanunu ile ön görülen kaçakçılık kusur ve usulsüzlük cezaları idarî merciler tarafından verilen ve kamu cezası özelliği gösteren müeyyidelerdir.¹⁴

Ancak ceza hukukunda kabul edilen tüzel kişilerin cezaî bakımından sorumlu olmayacağı ilkesi, vergi ceza hukukunun zorunlu bir gereği olacak vergi cezaları bakımından uygulama alanı bulmamaktadır. Vergi Usul Kanununun 332 nci maddesine göre, «veleyet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdî edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır». Burada ehliyetsizlik ve küçüklük, genel ceza hukuku ilkelerine uygun olarak göz önüne alınmıştır.

Vergi cezalarında, hileli vergi suçu için ön görülen müeyyide bir yana bırakılırsa, müeyyidelerin hürriyeti bağlayıcı ceza olması, bunların cezai nitelikte olmadıkları sonucuna varılmasını gerektirmez. Vergi cezalarının hukukî niteliğinin belirlenmesinde ölçü, müeyyidenin vasfı değil, amacı olmalıdır. Aynı para cezaları gibi vergi cezaları da ilgili buldukları suçları işleyenleri cezalandırmak amacına yönelir.

B — HUKUKUMUZDA VERGİ CEZALARININ AFFI

Hukukumuzda af ile ilgili hükümler Türk Ceza Kanununda yer alır.¹⁵ Vergi Usul Kanunumuzda af ile ilgili bir hüküm bulunma-

¹² Ülkmen, a.g.m., s. 65.

¹³ Erginay, a.g.e., s. 15.

¹⁴ Hileli vergi suçu ve bu suçu işleyenlere verilecek cezalar da Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla beraber, bu suç bakımından yetkili organ ceza mahkemeleri olarak gösterilmiştir. Bu nedenle hileli vergi suçu genel ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde düşünülmelidir.

¹⁵ T.C.K. Mad. 97-100, 101, 122.

maktadır. Vergi cezalarının affı ancak bir kanunla mümkün olduğundan, çoğu kez bu kanunlarda ayrıntılı düzenlemelere gidilmektedir. Çünkü, af ile ilgili ceza hukuku ilkeleri daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkindir. Oysa vergi cezaları, hürriyeti bağlayıcı cezalardan daha farklı bir yapıya sahiptir. Vergi cezalarının affına, hürriyeti bağlayıcı cezaların affında uygulanan ilkelerin tamamı uygulanamaz. Vergi cezaları yapı olarak daha çok para cezalarına benzer. Bu nedenle kanun koyucu vergi ve para cezalarını affederken benzeri düzenlemelere gitmek durumundadır. Gerçekten iki halde de sonuç olarak, devletin kamu alacağından vazgeçmesi söz konusu olmaktadır.

Ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan ve Türk Ceza Kanununun 44 üncü maddesinde yer alan, «kanunu bilmemek mazeret sayılmaz» kuralının, suni suçlar olarak nitelendirilebilecek olan ekonomik ve malî suçlar bakımından da uygulanması bazı haklı sayılamıyacak sonuçlara yol açabilmektedir.¹⁶ Vergi cezaları affedilirken bu uygulamanın olumsuz etkileri de kısmen bertaraf edilmektedir. Yurdumuzda kanun koyucuyu vergi cezalarının affına yöneltten başka bir etken de, vergi idaresince yapılan vergi incelemelerinin çok sınırlı olması ve bu nedenle vergi denetiminin rastlantılara kalmasıdır. Öte yandan denetimi yapan memurların çoğu kez uzman kişiler olmaması da denetimin etkisiz kalmasına yol açmaktadır. Etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve buna paralel olarak ülke çapında gerekli vergi ahlâkı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir.¹⁷ Ayrıca vergi cezalarının affı ile genel ceza hukukunda güdülen amaçların yanı sıra, vergi aslının zamanında ödenmesi ve malî yargı organlarında çok birikmiş olan vergi uyumsuzluklarının miktarını azaltma amaçları da güdülmektedir.¹⁸

¹⁶ Bu konuda bkz. : *Erem, a.g.e., s. 107, 118.*

¹⁷ 780 Sayılı «Bazı Suç ve Cezaları Affı Hakkında Kanun»un 8 inci maddesi ile ilgili gerekçesi, bkz. : *Muhittin Tancı-Vural Arıkan-Polat Yalçiner, İzahlı İçtihadlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, s. 687 vd.*

¹⁸ Bu amaç, 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanunda gözetilmiş ve aftan yararlanma uyumsuzluktan vazgeçme şartına bağlanmıştır. Oysa 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun 8 inci maddesinde uyumsuzluğun sürdürülmesi durumunda da aftan yararlanmayı kabul etmiştir. Ancak uyumsuzluğun sonunda kısmen veya tamamen haksız çıkan mükellef veya sorumlu % 10 zamlı bir ödeme yapacağı öngörülmüştür. 780 sayılı kanun getirdiği bu hükümle af kapsamına giren vergi cezaları ile bunların bağlı

Vergi cezalarını affeden bir kanun çıkartıldığında bu kanun hükümleri gecikme zamlarına da uygulanabilecek midir? Gecikme zamları vergi cezalarından farklı olarak kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi dolayısıyla devletin uğradığı zararı karşılamak amacı ile alınmaktadır. Ancak alınacak gecikme zammı ile devletin geç ödemediği ötürü uğradığı zarar arasında açık bir oransızlık bulunduğu görülmektedir.¹⁹ Uygulamada gecikme zamları af kanunlarında ayrıca belirtilmemişse, kanun hükümleri bunlara uygulanmamaktadır.

Vergi cezaları bakımından teorik olarak ferdî aflar çıkartılabileceği düşünülebilirse de uygulamada vergi cezalarının affı toplu aflar şeklinde gerçekleşmektedir. Öte yandan Cumhurbaşkanına Anayasa'nın 97 nci maddesi ile tanınan af yetkisi de vergi cezaları bakımından uygulanmamak gerekir. Çünkü böyle bir hükmün getirilmesinde hareket noktası sürekli hastalık, sakatlık ve kocama hallerinde, hükümlünün hürriyeti bağlayıcı cezalara katlanamayacağı düşüncesidir. Bu bakımdan Cumhurbaşkanının bu yetkiyi vergi cezaları hakkında kullanmaması gerekir.

Türk hukukunda vergi cezalarının affına 1961 yılına kadar yer verilmemişti. Bu tarihe kadar çıkartılan af kanunları, vergi cezalarının affını kapsamı dışında tutmuşlardır. Örneğin, 1951 yılında çıkartılan 5677 sayılı af kanununda vergi cezaları ve gecikme zamlarının bu kanunun kapsamı dışında bırakıldığı açıkça belirtilmişti.²⁰ Vergi cezalarının affına ilk kez 3.3.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı kanunda rastlıyoruz. Daha sonra 23.12.1963 tarihinde çıkartılan 218 sayılı Af Kanunu ve 9.8.1966 tarihinde çıkartılan 780 sayılı kanunlarla vergi cezaları affedilmiştir. Bunların dışında 1319

olduğu vergi asıllarının ödeme süreleri bakımından genel hükümlerde bir değişiklik meydana getirmiştir. Bu konuda vergi daireleri ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklar için bkz.: *İhsan Uçul*, Vergi Cezalarının Affı Meselesi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl 1967, Sayı 2, 1022 vd.; *İsmet Cantürk*, Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri, Danıştay Dergisi Yıl 1, sayı 3, Ankara 1971 s. 109 vd.; Danıştay Dördüncü Daire Kararları, 1969 - 1970 - 1971, Ankara 1972, s. 285 vd.

¹⁹ Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 51 inci maddesine göre, «âmme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına, vade gününü takip eden günden itibaren bir aylık müddet için % 10, müteakip her ay için % 2 gecikme zammı tatbik olunur». Bu miktar Devletin uğradığı zararın çok üstünde olduğu için, bunu kanunla öngörülmuş bir çeşit ceza şartı olarak görmek mümkündür. Bu konuda bkz.: *Mubin Başar*, Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında 218 sayılı Kanuna Dair, İktisat ve Maliye, C. IX, Sayı 12, s. 546.

²⁰ 5677 s. k. Mad. 7/4.

sayılı Emlâk Vergisi Kanunu da geçici üçüncü maddesi de bir kısım vergi cezaları bakımından af hükmü getirmiştir.

3.3.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun, bazı şartlar altında bir kısım vergi cezaları ve gecikme zamları hakkında af ve tecil hükümleri getirmiştir. Kanun, genel bütçe, özel idare ve belediye bütçeleri ile ilgili bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi cezalarını affın kapsamı içine almıştır. Kanunun 3 üncü maddesinde, «...vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından bu kanun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş bulunanların % 30 unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 70'i, % 40 nın Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 60'ı ve % 50 sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 50'si terkin olunur» denilmektedir. Ayrıca kanunun 4 üncü maddesinde, «...vergi cezaları ile zam cezaları ve gecikme zamlarından kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz itiraz süresi dolmamış olanlarla, itiraz, temyiz ve dâva safhasında bulunanların borçlularından kanunun yürürlük tarihinden itibaren 2 ay içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile müracaat ederek ceza ve zamma itiraz ve dâvalarından vazgeçtiğini bildirenler hakkında üçüncü madde hükümleri uygulanır. Bu şekilde yazı ile vazgeçme halinde sonradan ceza yönünden itiraz yoluna gidilemeyeceği gibi müracaat zamanında itiraz, temyiz veya dâva safhasında bulunan ceza ihtilafları hakkında ilgili mercilerce bir karar verilmez» hükmü yer almıştır. Kanun ayrıca 1 inci ve 2 nci maddelerinde tecil hükümleri getirmektedir. 281 sayılı kanun, vergi cezalarının tamamını değil, yalnız cezanın belirli bir kısmını bazı şartlar altında affetmişti. Bu bakımdan kanunun getirdiği af hükümleri «şartlı af» niteliğindedir. Kanunda ayrıca, süre yönünden konulmuş şartlar yanında uyuşmazlık konusu olan vergi cezaları bakımından da uyuşmazlıktan vazgeçme şartı yer almıştır. Ancak mükelleflerin uyuşmazlıktan vazgeçmeleri şartı, vergi cezaları ve gecikme zamları ile ilgilidir. Mükelleflerin vergi cezası ve gecikme zammının bağlı olduğu vergi aşına itiraz, temyiz ve dâva hakları saklıdır.²¹

23.2.1963 tarihinde 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla hukuk sistemimizde ilk kez vergi cezalarının affı, diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür. Bu kanundan önce yürürlüğe giren af kanunlarında

²¹ Genel Tebliğ, No. 285, Vergi Kanunları, C. 6 A, Lebib Yalkın Yayınları.

vergi cezalarının affına yer verilmemişti. 218 sayılı Kanun vergi cezalarının affını 9 uncu maddesinde düzenlemiştir. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrasına göre «1961 yılı sonuna kadarki dönemlere ait olarak mükellefler veya sorumlular adına kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi cezalarından, usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir». Maddenin 2 nci fıkrasında kanunun yürürlüğe girmesinden, 31.12.1961 tarihine kadarki dönemlerle ilgili olarak kesilecek usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezalarına aynı hükmün uygulanacağı belirtilmiştir. Maddenin 3 üncü fıkrasında ise hileli vergi suçları ile ilgili bir hüküm yer almıştır. Bu fıkra ile 1961 yılı sonuna kadarki dönemlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanununa göre ceza mahkemelerince hükmolunup, infaz edilmiş bulunan hileli vergi suçları ile ilgili cezalar affedilmiştir. Görüldüğü gibi 218 sayılı kanun, 281 sayılı kanundan farklı olarak gecikme zamlarını affın dışında tutmuştur. Bu kanunun uygulamasında Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 sayılı kanunun 48 inci maddesine göre taksitlendirilmiş olupda henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi cezalarına bu kanunun ne şekilde uygulanacağı konusunda tereddütler olmuştur. Ancak 304 sayılı Genel Tebliğ bu konuda bir açıklık getirerek ödenmemiş bulunan her taksitin % 50 oranındaki aftan yararlanacağını belirtmiştir.²²

9.8.1966 tarihinde 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, vergi cezaları ile birlikte gecikme zamlarını da affın kapsamına almış ve aftan yararlanmayı, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tutmuştur. 780 sayılı kanun da 218 sayılı kanun gibi genel cezalarla ilgili bir af kanunudur. Bu kanun 8 inci maddesinde vergi cezaları ve gecikme zamları ile ilgili olarak şu hükmü getirmiştir : «Mükellefler veya sorumlular adına 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları (mülga vergi kanunlarına göre kesilmiş olanlar dahil) ile uygulanan gecikme zamları; taallük ettikleri vergi asılları kanunun meriyetinden itibaren 6 ay içerisinde ödendiği takdirde (kanununun meriyetinde vergi asılları ödenmiş olanlar dahil) affedilmiştir». Kanun 2 nci ve 3 üncü fıkralarında ihtilafli vergiler bakımından hüküm koymuştur. Bu fıkralara göre, «ihtilafli vergilerde tarafların malî veya idarî kaza mercilerine müracaatları veya ihtilâfı devam ettirmeleri mükelleflerin veya so-

²² Genel Tebliğ, No. 304, Vergi Kanunları, C. 6 A., Lebîb Yalçın Yayınları.

rumluların ihtilâfın sonunda vergi aslının süresinde ödenmesi kaydıyla aftan istifadelerine engel olmaz. Ancak ihtilâfın hallinde tamamen veya kısmen haksız çıkan mükelleften veya sorumludan haksız çıkılan vergi aslı yüzde on zamlı tahsil olunur». Ayrıca maddenin son fıkrasında kanun yürürlüğe girdikten sonra 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olarak kesilecek vergi cezaları bakımından da vergi aslının süresinde ödenmesi halinde aynı hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Hukukumuzda vergi cezaları bakımından çıkartılan ve konusu yalnız af olan kanunlar yanında vergi mükellefiyeti getiren ve 11.8.1970 yılında yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununda da vergi cezalarının affı ile ilgili bir hükme rastlıyoruz. Bu kanunun geçici üçüncü maddesi şu hükmü koymuştur: «28.2.1971 tarihine kadarki dönemlere ait olarak tahakkuk edipte, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bina, buhran, savunma ve arazi vergisi borçlarının kanunun meriyetinden itibaren geçecek ilk 2 nci ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin, verdiğimiz cezası ve gecikme zamlarının % 90'ı, 2 nci iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının % 80'i ve 3 üncü ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi ve gecikme zamlarının % 70'i affedilir. Ayrıca maddenin 2 nci fıkrası ise, «bu devreye taallük eden vergilerden ihtilâflı bulunanlar (kanunun meriyetinden sonra ihtilâflı hale gelenler dahil) ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren ikişer aylık süreler içerisinde tamamen ödendikleri takdirde 1 inci fıkrada açıklandığı nisbette aftan faydalanırlar» hükmünü koymuştur. Bu madde sınırlı bir kısım vergilerden doğan cezalar bakımından af kabul etmiş bulunmaktadır. Bu af, vergi aslının ödenmesi şartına bağlanmış olup, kısmî bir af özelliğini taşımaktadır.

Görüldüğü gibi 780 sayılı af kanunu ve Emlâk Vergisi Kanununun af hükmü getiren geçici 3 üncü maddesi, aftan yararlanmayı vergi aslının belli süreler içinde ödenmesi şartına bağlı tutmuştur. Ancak bazen vergi cezası bir vergi kaybı sonucunda doğmakta ve dolayısıyla vergi cezasının bağlı bulunduğu bir vergi aslı söz konusu olmamaktadır. Usulsüzlük cezası bu nitelikte olan bir cezadır. Maliye Bakanlığı bu cezaların da affın kapsamına gireceğini kabul etmektedir.²³ Yine bunun gibi haklarında kaçakçılığa yardım ve kaçakçılığa teşvikten dolayı vergi cezası uygulananlar bakımından da kendilerine ait bir vergi aslı mevcut bulun-

²³ Genel Tebliğ, No. 321, Vergi Kanunları, C. 6 A, Lebib Yalkın Yayınları.

mamaktadır. Ancak bu durumda vergi aslı kendilerini teşvik ettikleri kişiler bakımından mevcuttur. Maliye Bakanlığı bu vergi asıllarının şartları içinde ödenmemesi durumunda bu gibi kişilerin aftan yararlanamayacağını belirtmiştir.²⁴ Ayrıca mükellefler, vergi aslını kanunda belirtilen süre içinde, fakat kısmen ödemişlerse yine aftan yararlanamayacaklardır. Çünkü aftan yararlanma vergi aslının tamamen ödenmesi şartına bağlı tutulmuştur. Öte yandan, vergi asılları kanunda belirtilen süre içinde cebri icra yolu takip ve tahsil edilmişse, bu durum sözü geçen af kanunları anlamında bir ödeme sayılabilecektir? 321 Sayılı Genel Tebliğde bu durumun da kanunun kabul ettiği anlamda bir ödeme olmadığı, dolayısıyla bu şahısların vergi cezalarının affedilemeyeceği belirtilmiştir.²⁵ Ancak gerek Emlâk Vergisi Kanununda, gerek 780 sayılı kanunda vergi aslının belli süreler içinde ödenmesi şartı getirilirken bu ödemenin nasıl ve ne şekilde yapılacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle, mükellef ve sorumluların iradeleri dışında meydana gelen ödemeler de bu kanunlar bakımından geçerli ödemeler olarak kabul edilmelidir.²⁶

Af kanunlarının uygulamasında vergi cezaları bakımından kısmî bir af söz konusu olduğunda, yapılacak indirim kanunun yürürlüğe girdiği tarihte cezanın tahsil edilmemiş kısmı üzerinden mi, yoksa bütünü üzerinden mi yapılacaktır? Genel ceza hukuku ilkelerine göre af, nasıl hürriyeti bağlayıcı cezalarda infaz edilmemiş kısım bakımından hüküm ifade ediyorsa, aynı şekilde vergi cezalarında da tahsil edilmemiş kısma uygulanmak gerekecektir.²⁷ Ayrıca 304 sayılı Genel Tebliğ de bu konuya ışık tutmuş ve indirimin kanunun yürürlük tarihine kadar tahsil edilmemiş kısım üzerinden yapılması gerektiği belirtilmiştir.²⁸ Bu durumda, bir mükellef veya sorumlu hakkında kesilen 2.000 lira kaçakçılık cezasının, kanunun yürürlük tarihinden önce 1.000 lirası tahsil edilmişse, af ile öngörülen indirim 2.000 lira değil, 1.000 lira üzerinden yapılacaktır.

Bizim kanunlarımızda uygulaması görülmemekle beraber, af kanunları tahsil edilmiş olan vergi cezalarının iade edilmesine ilişkin hüküm koyabilir. Ancak kanunda böyle bir hüküm yoksa tah-

²⁴ Aynı Genel Tebliğ, s. 4; Bu durumun doğuracağı sakıncalı sonuçlar için bkz : *Uçul*, a.g.m., s. 1022 vd.

²⁵ Aynı Genel Tebliğ, s. 5.

²⁶ Aynı görüş için bkz : *Uçul*, a.g.m. s. 1023; *Cantürk*, a.g.m., s. 109.

²⁷ *Başar*, a.g.m., s. 545.

²⁸ Genel Tebliğ, No. 304, Vergi Kanunları, Lebib Yalkın Yayınları, C. 6A

sil edilmiş olan vergi cezaları, aynı para cezaları gibi iade edilmeyecektir.²⁹

Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesi, vergi cezalarında bazı şartlarla ve belli oranlarda bir indirim yapılmasını ön görmektedir. Bu maddeye göre, resen veya ikmalen tarhedilen vergilerle ilgili olarak haklarında vergi cezası kesilen mükellef veya sorumlular, itiraz süresi içinde vergi dairesine başvurarak, indirimden artakan cezayı vâdesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen çeşitten teminat göstererek vâdeyi takip eden üç ay içinde ödeyeceklerini bildirirlerse kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi daha sonra kesilen aynı çeşit cezanın üçte biri ve usulsüzlük cezasının üçte biri indirilecektir.

Bazı yazarlar Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesini bir af hükmü olarak görmektedir.³⁰ Ancak bu hükmü bir af hükmü olarak görmemek gerekir. Çünkü Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesi sürekli bir hüküm niteliğindedir. Mükellef ve sorumlular kanunda belli edilen şartlara uydukları takdirde her zaman bu hükmün ön gördüğü indirimden yararlanabilirler. Oysa af hükümlerinin en önemli özelliği, geçmişte belli bir devre içinde işlenmiş fiilleri kapsamasıdır.

Af kanunları ile Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesinin birlikte nasıl uygulanacağı konusunda tereddütler olmuştur. Haklarında vergi cezası kesilmiş fakat bu ceza tahsil edilmemiş bulunan mükellefler, af kanununun kendilerine uygulanan indirimden arta kalan miktarı öderlerken, Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesindeki şartları taşıyorlarsa, kendilerine bu kez bu maddede ön görülen indirim de uygulanabilecektir.³¹

C — S O N U Ç

Vergi cezaları da, para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi zaman zaman çıkartılan af kanunları ile affedilebilmektedir. Hukuk sistemimizde 1960 yılını takip eden devrede çok kısa aralıklarla, vergi cezalarının affedildiğini görüyoruz. Sık sık af kanunlarının siyasal amaçlarla çıkartılması, vergi cezalarının önleyici gö-

²⁹ Erem, a.g.e., s. 419.

³⁰ Recep Turgay, Vergi Hukukunda Af, Türk Hukuk Ansiklopedisi, s. 313; Başar, a.g.m., s. 546.

³¹ Bu konuda bkz : Başar, a.g.m., s. 546; Genel Tebliğ, No. 304, Vergi Kanunları, Lebib Yalkın Yayınları, C. 6A

revinin etkinliğini azaltmaktadır. Öte yandan, af kanunları, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır.³² Ancak af kanunları atfan yararlanmayı, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tuttuğu takdirde, bu durumun vergi alacaklarının zamanında ödenmesi bakımından büyük yarar sağlayacağı da açıktır.

Af kanunlarının, ancak belli dönemlere ait vergilerle ilgili olarak kesilmiş vergi cezalarını affettiği görülmektedir. Bunun amacı da af kanununun çıkacağı hakkındaki söylentilerin, bazı şahısları suç işlemeye yöneltmesini önlemektir.

Vergi ceza hukuku diğer konularda olduğu gibi af konusunda da genel ceza hukuku ile bir bağlılık içindedir. Ancak vergi cezalarının niteliği, hürriyeti bağlayıcı cezaların niteliğinden daha farklı bir görünümde olduğu için kanun koyucu bu niteliği göz önüne alarak hükümler getirmek durumundadır.

³² Buna rağmen bu sakıncaya fazla büyütmemek gerekir, çünkü vergi cezalarının toplam kamu gelirleri içindeki yeri oldukça küçüktür.