

İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim

Dr. Funda BAŞARAN*

I. Hukuki dayanağını V.U.K md. 364 vd. (md.364, md.365. f.1 ve md. 367)'da¹ bulunan ayırım gereğince, vergi suç ve cezaları "idari (mali)² nitelikli" ve "ceza hu-

kuku anlamında" vergi suç ve cezaları olmak üzere iki ayrı grupta ele alınmaktadır. Vergi kanunlarında aksine bir düzenleme olmadıkça, ceza hukuku an-

(*) Yazar, 1990 yılında İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun olmuş, akabinde Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Özel Hukuk Anabilim Dalı'nda yüksek lisans yapmaya başlamıştır. Bu arada, 1992 yılında İstanbul Barosu'na bağlı olarak yürüttüğü avukatlık stajını tamamlamış, aynı yıl Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı'nda Araştırma Görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. 1993 yılında Anonim Şirketlerde Kurucu İntifa Senetleri başlıklı tezi ile sona erdirdiği yüksek lisans eğitimini takiben, yine Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün Mali Hukuk Anabilim Dalı'nda doktora programına kabul edilmiştir. Alman Hukuku'na ilişkin kısmını Köln Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Enstitüsü'nde tamamladığı "Türk ve Alman Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları" isimli doktora tezi ile 1999 yılında "hukuk doktoru" ünvanına hak kazanmıştır. Halen, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı'ndaki akademik görevini sürdürmektedir.

- (1) V.U.K. md. 364 ve 365 gereğince, vergi suçları vergi idaresi tarafından tespit edilip cezası da yine vergi idaresi tarafından verilecektir. Bu düzenlemelerden, tüm vergi suçlarının idare tarafından saptanıp cezaların da idare tarafından verileceği sonucu çıkmaktaysa da, öncelikle hürriyeti bağlayıcı cezaları idare tarafından verilmesini yasaklayan Anayasa'nın 38 inci maddesi (f.8) ve burada hapis cezasıyla cezalandırılan kaçakçılık (V.U.K. md. 359) suçunun ve bu suça iştirakin (V.U.K. md.360) ceza mahkemesinde görülecek bir dava ile neticelenmesini emreden V.U.K. md. 367 durumun böyle olmadığını net bir şekilde ortaya koymaktadır.
- (2) Doktrinde bu konuda bir terim birliği bulunmamakta, V.U.K. md. 344-356 arasında düzenlenmiş olan suç ve cezaları bazı yazarlar (örneğin Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2 B., İstanbul 1989) idari nitelikli vergi suç ve cezaları idari cezalar şeklinde, bazı yazarlar (örneğin Öncel Kumrulu/Çağan, Vergi Hukuku, 7 B., Ankara 1999, 210) ise, mali nitelikli vergi suç ve cezaları idari kabahat, idari yaptırım" şeklinde isimlendirmektedirler.

lamındaki vergi suç ve cezalarına (V.U.K. md. 357³-363) ceza hukukundaki temel ilke ve esasların ve bu arada Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanması kabul edilirken, idari nitelikli vergi suçlarının (V.U.K. md. 344-356) hangi esaslar çerçevesinde incelenmesi gerektiği konusunda pek bir açıklık yoktur. Eğer, idari nitelikli vergi suçları bakımından da ceza hukuku esaslarının uygulanması kabul edilirse, suçun varlığı amacı, bir fiili suç haline getirip, onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran hususları ortaya koymak olan - *suç unsurları teorisi*⁴ çerçevesinde yapılacak ve böylece, suçun işlenmiş olduğundan bahsedebilmek için, suçun kurucu unsurlarının (kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık) mevcudiyeti şart koşulacaktır. Buna karşılık, burada idare hukuku sahasında bulunduğu ve idari bir yaptırımın söz konusu olduğu kabul edilirse, incelemenin de *idari işlemin unsurları* çerçevesinde yapılması gerekecektir. Bir başka olasılık ise, bağımsız bir vergi ceza hukukunun varlığını kabul etmek ve incelemeyi de

bu alana özgü ilke ve esaslar çerçevesinde yapmaktır.

II. Belirtmek gerekir ki, doktrinde⁵ "Vergi Ceza Hukuku" alanının varlığı kabul edilmekte ve bu alanın "idari nitelikli vergi suç ve cezaları" ile "ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları"ndan oluştuğu belirtilmektedir. V.U.K. md. 331 gereğince, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler V.U.K.'da yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklarsa da, V.U.K.'da ayrıntılı düzenleme bulunmayan hallerde hangi kuralların uygulanması gerektiği sorusu farklı şekillerde cevaplandırılmaktadır. Bazı yazarlar, meseleyi, idare tarafından verilecek cezaları *amacı* ve böylece onların *hukuki nitelikleriyle* bağlantılı olarak değerlendirmişlerdir.⁶ Bu çerçevede, vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici amaçlı mı yoksa yalnızca hazinenin zararını karşılama ve devletin vergi alacağını teminat altına alma amaçlı mı oldukları araştırılmış; ilk durumda ceza hukuku anlamındaki klasik suçun ve cezanın,

(3) *Hileli vergi suçuna ilişkin V.U.K. md. 357, 2365 sayılı Kanun (R.G., t. 31.12.1980, S 17207); kaçakçılığı teşebbüs suçuna ilişkin V.U.K. md. 358 ise 4008 sayılı Kanun (R.G. t. 6.7.1994, S.2.1982) ile kaldırılmışlardır.*

(4) *Bu teori hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dönmezer Sulhi / Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Hükümler C.1, 9.B., İstanbul 1985, 291 vd.*

(5) *Öncel/Kumrulu/Çağan, 209; Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2.B., İstanbul 1989, 227; Erginay Akif, Vergi Hukuku, 14 B., Ankara 1990, 15; Mutluer Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1979; Kocahanoğlu Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2.B., İstanbul 1983, 3; Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1995, 7; Bayraktar Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon 1996; Çağan Nami, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, AUHFD; C29 (1972), 112-114*

(6) *Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Kocahanoğlu, 109-110; Candan, 32-33*

ikinci durumda ise mali nitelikli bir müeyyidenin ve bu nedenle - klasik suçun değil aksine - "vergi cezasını gerektiren bir fiil" in söz konusu olduğu ileri sürülmüştür.⁷ Bir görüşe göre, idari nitelikli vergi suç ve cezaları ^{iki} grup içindedirler. AYM'ce, 1991 tarihli bir kararında,⁸ "... Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir." diyerek bu fikri takip etmiştir. Buna karşılık başka bir görüşe göre,⁹ vergi cezaları tamamıyla cezai niteliklidirler, amaçları devletin zararını tazmin değildir; bu bağlamda pek çok noktada ceza hukukunun genel ilkeleri burada uygulama alanı bulacaktı. Nihayet bir üçüncü görüş¹⁰ ise, bunların hem devletin zararını tazmin, hem de kamu düzenini sağlama ve böylece caydırıcı amaçlı ol-

duklarını, bu nedenle de kama nitelikli olduklarını ileri sürmektedir.

Bu konuda hakim görüşün, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ceza hukuku ilke ve esaslarını uygulama yönünde olduğunu söylemek mümkündür.¹¹ Gerçekten de, vergi suç ve cezalarına ilişkin genel açıklamaların çoğunda, vergi cezalarıyla ilgili konularda V.U.K.'nun genel ceza hukukuna paralel düzenlemeler içerdiğine işaret edilmekte ve vergi suç ve cezaları açıklanırken ceza hukuku esaslarından yararlanılmaktadır.

Danıştay da, idari nitelikli vergi suçlarına ilişkin yerleşik içtihatların da,¹² "idari cezalar için de geçerli olan, "ceza gerektiren eylemin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı", yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımadığı" nı kabul etmektedir. Böylece, Yüksek Mahkeme'nin, idari nitelikli vergi suçları bakımından da ceza

- (7) Erman Sahir, *Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, Maliye Enstitüsü Konferansları (MEK), 15. Seri, İstanbul 1968, 73 vd.*; a.y. *Vergi Suçları, İstanbul 1988, 2vd.*
- (8) AYM, t. 15.10.1991, E.90129, K.91137, AYMKD, C.27/93-2, 609 vd. (620)
- (9) Erginay, 15; Kaneti, 230, 234; Çağan, AUHFD; C.29 (1972), 112-114; Candan, 32-33
- (10) Waline Marcel, *Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği, DD, 1978, C.28-29, 76 vd.* (çev. Yağmurlu Tahsin); Bayraktar, 7
- (11) Bkz. Bayraktar, 14; Erginay, 15-16; Çağan, AUHFD; C.29 (1972), 112 vd.
- (12) Dan 4.D.t.16.10.1991, E.8814946, K.9113139; 4D, t.12.11.1990, E.9012104, K.9013138, 4D, t.28.09.1990, E.681351, K.9012448; 4D, 19.3.1990, E.881778, K.901908. Bu kararlar için bkz. Kızılot Şükri, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özetler, C.2, Ankara 1994, V.U.K. md. 35311 ve 35312, 2830-2831, 2805-2806, 2809-2810, 2811-2812; 4D, t.26.11.1989, 579513528 (Kaneti, 229, dpu 1a)*

hukuku esaslarının uygulanmasını kabul ettiği ifade edilebilir. Nitekim, Danıştay pek çok kararında,¹³ aynen ceza hukukunda olduğu gibi, "kanunda aksi belirtilmedikçe cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde mükellef lehine olan düzenlemenin uygulanması" gerektiğini dile getirmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, AİHS md.6 (adil yargılanma hakkı) temelinde yaptığı incelemelerde, "idari yaptırım - ceza" ayırımı ve idari yaptırımların ceza hukukundan farklı bir rejime tabi olmasını¹⁴ kabul etmekte; ancak ilgili müeyyidenin niteliğini tayin ederken iç hukukdaki nitelendirmeyi değil, aksine kendi geliştirmiş olduğu kriterleri kullanmaktadır¹⁵

III. Türk Vergi Hukuku'ndaki eğilim, vergi kanunlarında aksine bir düzenleme olmadıkça ceza hukuku esas ve ilkelerine başvurma yönündeysen de, idari nitelikli vergi suçlarının idare tarafından tespit edilip (V.U.K. md.364, c.1) cezaları-

(13) Dan. 4.D, t. 13.12.1982, E.82/17056, K.82/4520 (İspir/Yağmurlu/Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985, No:308, 3915); aynı şekilde 4 D. t. 25.10.1983, E.83/15636, K.83/8367 (Kızılot, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, V.Ü.K. md. 353/2, 2836); 4.D, t.22.10.1980, E.82/58, K.82/3817 (İspir/Yağmurlu/Özbalcı, No:309, 391-392) Vergi cezaları ile ilgili olarak kanunda mükellefler lehine yapılan değişikliklerin, kanunda aksi belirtilmedikçe geçmişe temsil edilmesi mümkündür.

(14) Engel ve Diğerleri - Hollanda (Doğru/Elben/İnceoğlu, İnsan hakları Derlemesi, C.1, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1998, 198). "Başvuruculara göre, sivillere ceza yargılamasında sağlanan bir çok güvence askeri disiplin yargılamasında sağlanmadığı için 14. Md. ile birlikte ele alındığında 6 Maddenin ihlali vardır.

Askeri disiplin yargılama usulünde, sivillere karşı yürütülen ceza yargılamasında bulunan güvencelerin sayısı yoktur; ancak askeri disiplin yargılamasının da esasa ilişkin avantajları vardır. Bu iki tür yargılama arasında Sözleşmeciler Devletlerin mevzuatlarında bulunan farklılıklar, askeri yaşam ile sivil yaşam arasındaki farklılıklarla açıklanabilir. Bu farklılık, askeri kişiler aleyhine bir ayrımcılık olarak nitelenemez".

(15) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, müeyyidenin niteliğini (idari yaptırım-ceza) tespit ederken; 1) öncelikle, isnad konusu fiilin iç hukukta hangi alanda (ceza hukukunda mı, yoksa disiplin hukukunda mı ya da her ikisinde birden mi?) düzenlendiğine bakmakta; 2) ikinci olarak, fiilin gerçek niteliğini araştırarak, bu fiilin "cezai" niteliğe sahip olmadığını tespit etmekte; 3) ve nihayet, verilen cezanın ağırlık derecesine bakmaktadır. Bkz. Engel ve Diğerleri-Hollanda Kararı (Doğru/Elben/İnceoğlu, C.1, 194-195),; Demicoli-Malta Kararı ve bu atıfta bulunulan Öztürk Kararı (t.21.2.1984, Seri A. S.73) ile Campbell ve Fell Kararı (t.28.6.1984, Seri A, S.80) (Doğru/Elben/İnceoğlu, C.11, 45-47); Buna karşılık, Bendenoun-Fransa Kararı'nda (Doğru Osman, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Rehberi (1960-1994), İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1999, 412)" a) söz konusu iç hukuk hükümleri belli bir gruba değil de vergi mükellefi herkese uygulanabilir olduğundan, b) verilen cezalar hazinenin zararını gidermeye yönelik tazminat olmayıp yeniden suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçladığından, c) para cezalarının dayandığı genel kuralın amacı caydırmak ve cezalandırmak olduğundan, d) verilen cezalar önemli miktarda olup ödenmemesi halinde faile hapis cezası öngörüldüğünden, iç hukukta "idari" olarak nitelendirilen davanın gerçekte "cezai dava" olduğuna karar vermiştir.

nın da idare tarafından verileceği (V.U.K. md. 365, f.1) ve bunların "idari" olma niteliklerinin de esasen buradan kaynaklandığı açık bir gerçektir.¹⁶ İdarenin, "toplumsal düzeni korumak ya da bozulan toplumsal düzeni telafi edebilmek amacıyla bireylere idari nitelikli bir cezayı tatbik edebildiği" durumlarda artık idari ceza hukukundan söz etmek gerektiğinden¹⁷ idari nitelikli suç ve cezaların "İdari Ceza Hukuku" alanını kapsamı içinde bulunduğu kabul edilmektedir.¹⁸ Bu alan, bir yandan idarenin özel kolluk yetkilerinin genişlemesine bağlı olarak idarenin yaptırım uygulama yetkisinin genişleyip çeşitlenmesi,¹⁹ diğer yandan ise, 18.yy'ın ikinci yarısından itibaren tüm dünyada yaşanmaya başlanan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi²⁰ çerçevesinde doğup gelişmiştir. Gerçekten de, ceza hukukunun caydırıcılık gücünü korumak ve ceza yargılamasının işlevini kolaylaştırmak, ancak bunu yaparken bazı toplumsal ihlallere yaptırım uygulanmasını sağlamak amacıyla, bazı kabahatler suç olmaktan çı-

karılmakta; burada, ilgili eylem suç olmaktan çıkarılmakla birlikte hukuka aykırılığı devam ettirildiği için, bu hukuka aykırılığın ceza hukuku alanı dışındaki başka bir kamusal yaptırımla karşılanması kabul edilmektedir.²¹ Dikkat edilmesi gereken nokta, idari yaptırıma bağlanan hukuka aykırılıkların, ceza hukuku anlamındaki suçlara oranla çok daha önemsiz olduklarıdır.

Hangi eylemin hukuka aykırı olduğunu ve bu hukuka aykırılığın ceza hukuku anlamında bir suç mu (cürüm veya kabahat), yoksa idari kabahat mi olacağı konusunda takdir yetkisi kanun koyucuya aittir. Kanun koyucu bu konuda karar verirken, sosyal ve ahlaki bir değerlendirme yapmaktadır. Önemle üzerinde durmak gerekir ki, kanaatimizce, (gerek idari nitelikli gerekse ceza hukuku anlamındaki) tüm vergi suç ve cezalarıyla korunan yarar, "kamu yararı"dır. Ancak, vergisel hukuka aykırılıkların cezalandırılabilirliği, burada yalnızca devlete karşı bir itaatsizlik olmasından değil, aynı za-

(16) Nitekim, Öncel/Kumrulu/Çağan (210), burada idari kabahat ve idari yaptırımlardan söz etmek gerektiğini savunmaktadırlar.

(17) İçel-Donay (Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım 1, 2.B, İstanbul 1988, 31)'a atfen Mahmutoğlu Fatih Selami (Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi, İstanbul 1995, 54) şöyle bir tanım yapmaktadır. "İdari ceza hukuku, idareye ait yetkilerin nasıl kullanılacağını, sosyal düzeni bozucu davranışların neler olduğunu ve bunları önleyici ne gibi tedbirlerin uygulanabileceğini gösteren bilim dalıdır."

(18) Mahmutoğlu, 13

(19) Gözübüyük Şerefi/Tan Turgut, İdare Hukuku, C.1 Genel Esaslar, Ankara 1998, No 772-773

(20) Ayrıntılı bilgi için bkz. Mahmutoğlu, 13 vd.; İçel Kayhan, İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi, IUHFM. C.50, S. 1-4, İstanbul 1984, 130 vd.

(21) Mahmutoğlu, 13

manda durumdan *dürüst vergi ödeyicilerinin zarar görmelerinden* kaynaklanmaktadır.²² Vergi mükellefleri "dayanışık bir topluluk (Solidargemeinschaft)" oluşturdukları ve bireysel vergi mükellefi bakımından vergi yükü, ancak devletin vergiyi diğerlerine karşı da yöneltip alması halinde "taşınabilir/katlanılabilir" olduğundan, devletin herkesin üzerine düşen vergi yükünü taşımasını sağlayıcı uygun ve gerekli araçlar kullanması, her *dürüst vergi ödeyicisinin çıkarı gereğidir.*²³ Nihayet, vergi yükünün eşit ve adil bir şekilde dağıtılması, hukukumuz bakımından anayasal bir buyruktur (AY md. 73, f.1). Ancak, vergi kanun koyucusu, kaçakçılık (V.U.K. md. 359), vergi mahremiyetini ihlal (V.U.K. md.) ve mükellefin özel işlerini yapma (V.U.K. md.) hallerinde, sosyal ve etik açıdan önemli bir hukuka aykırılık bulunduğu düşünülmesiyle bunları ceza hukuku anlamında suç kabul etmiş; buna karşılık vergi ziyai ve usulsüzlük hallerini, ya etik açıdan önemsiz gördüğü veya bu suçların çok da tehlikeli olmadıklarını ya da bu suçlarla korunan hukuki yararın fazla bir anlamı olmadığını düşündüğü için, bunları basit toplumsal düzene aykırılıklar şeklinde düzenlemiştir.²⁴

IV. Kanun koyucunun yapmış olduğu değerlendirmelerin isabetliliği tartışmaya açıksa da, vergisel hukuka aykırılıkların bu şekilde gruplandırılmasının bir neticesi olacağı açıktır. Başka bir deyişle, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları ile idare hukuku anlamında vergi suç ve cezaları niteliksel olarak birbirinden farklı olduklarına göre, bunların bağlı oldukları hukuki rejimlerin de birbirinden farklı olması doğaldır. Nitekim, "cezanın kişiselliği" ve "ceza üzerinde uzlaşmanın mümkün olmaması gibi ceza hukukunun temel kuralları, idari nitelikli vergi cezaları bakımından uygulamama alanı bulmamaktadırlar. Gerçekten de, V.U.K. md.333, f.1 gereğince, idari nitelikli vergi cezaları tüzel kişiye verilebileceği gibi,²⁵ gerekli şartların varlığı halinde tüzel kişinin cezası için onun kanuni temsilcisine başvurulması da mümkündür. V.U.K. ek md. 1, f.1 ise, "vergi ziyai cezası" üzerinde idare ile ceza muhatabının uzlaşabilmesini kabul etmektedir, ki ceza üzerinde uzlaşmaya ceza hukukunda yer yoktur. Kaldı ki, bütün bunlara ek olarak, V.U.K. md.367, son fıkra ceza mahkemeleri tarafından verilecek kararların, idari nitelikli vergi cezalarını uygulayacak makam mercilerinin işlem ve kararları üzerinde etkili olmayacağını hükme bağlamaktadır. Böy-

(22) *Seer Roman*, in: *Tipke Klaus/Lang Joachim, Steuerrecht, 16 Aufl., Köln 1998, §24, Rz.1*

(23) *Seer*, in: *Tipke/Lang, § 24, Rz. 1*

(24) *Seer*, in: *Tipke/Lang, § 24, Rz.8*

(25) *Burada, son yıllarda ceza hukukunda da, ekonomik, ticari ve sosyal nitelikteki suçlarla para cezasının uygulanabileceği hallerde tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu kabul etme yönünde bir eğilim olduğuna işaret etmek gerekir. Bkz. İçellikayışan, Sermaye Piyasası Kurulunun Tebliğlerine Aykırılık Suçu, İÜHFİM; C.I,VI, Yıl:1998, S.1-4, 111 vd.*

lece, örneğin V.U.K. md. 359'da yazılı fiillerle meydana gelen vergi ziyaında, ceza mahkemesi ve Danıştay'ın farklı sonuçlara varabilmeleri mümkün olmaktadır.²⁶ Oysa, her iki yargı yeri de aynı esas ve ilkeler çerçevesinde incelemelerini yapacak olsalardı, birinin aldığı kararın diğerini bağlaması gerekirdi. Kanaatimizce, kanun koyucu, V.U.K. md. 367, son fıkrada idari merci/idari yargı ile adli yargının farklı sonuçlara varabileceğini kabul etmekle, kanaatimizce idari vergi suçları ile ceza hukuku anlamında vergi suçları için kullanılacak kriterlerin birbirinden farklı olduklarına işaret etmiş bulunmaktadır.

V. İdari ceza hukukunun üç temel ilkesi bulunduğu kabul edilmektedir; kanunilik ilkesi, kusur ilkesi ve yargı yolunun açık olması ilkesi.²⁷

a. Hukukumuz çerçevesinde meseleye yaklaşıldığında, AY md.38, f.8, "idarenin, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." diyerek, idarenin hürriyeti bağlayıcı olmayan cezalar getirebilmesine imkan tanımıştır. Bu düzenlemeyi "kanunsuz suç ve ceza olmaz" esasını getiren AY md. 38, f.1 ile birlikte yorumlamak ve ceza hukuku anlamında bir suç ve cezanın asla tebliğle yaratılamayacağı şeklinde anlamak gerekir. Bununla birlikte, AY md.38, f.8, doktrinde de²⁸ kabul edildiği üzere, düzenlemeler geliren bir tebliğde, bu düzenlemelere uymama halinde söz konusu olacak idari yaptırım niteliğinde bir cezanın tebliğde düzenlenmesine izin verilmektedir. Fakat, bu yürütmenin yasağa yetkisine sahip olması anlamına asla gelmemektedir. Yürütmeye, ancak kanunları uygulanmasını sağlamak üzere ve ana ilkeleri kanunda gösterilerek

(26) Buna karşılık, Danıştay disiplin suçlarına ilişkin bazı kararlarında, ceza yargılaması neticesinde suçun unsurlarının oluşmadığı veya suçun o kişi tarafından işlenmediği gerekçesiyle verilen heraat kararının disiplin cezası verilmesine engel olacağını kabul etmiştir. (Günday, 564)

(27) Mahmutoğlu, 103 vd; Buna karşılık Gözübüyük/Tan (No:774), idarenin yaptırım uygulamaları alanındaki ilkeleri, esasa ilişkin olanlar ve usule ilişkin olanlar şeklinde iki grupta incelemekte; kanunilik ilkesi, geriye yürüme yasağı ve orantılılık ilkesinin esasa ilişkin ilkeleri, savunma hakkının ise usule ilişkin ilkeyi oluşturduğunu savunmaktadırlar. Özyay İlhan (İdari Yaptırımlar, Kuramsal Bir Deneme, İstanbul 1985, 49 vd.) ise, idari yaptırımların özelliklerini tek tek saymak yerine bunları cezai müeyyidelerle karşılaştırmakta ve idari yaptırımların cezai müeyyidelerin özelliklerine (kişisellik, kanunilik, suçla orantılı olma ne bis in idem) sahip olup olmadıklarını ve ne derecede sahip olduklarını incelemektedir. Yazara göre, idari yaptırımlar, önleyici, koruyucu, toplumun korunması ve hukuk düzeninin yeniden tesisi gibi işlevlere sahiptirler ve bu çerçevede müeyyidelerden farklıdırlar. Müeyyidelerdeki orantılılık ilkesi idari yaptırımlar bakımından geçerlidir, ancak kişisellik ilkesi burada ceza hukukundaki kadar kesin uygulanmaz, kişisellik ilkesi ise, kendine özgü bir anlam taşır. Ne bis in idem'e gelince, bu kural idari yaptırımlar alanında sınırlı bir uygulama bulur.

(28) Dönmezer Sulhi (İcranın Tanzimi Tasarrufları İle Suç İhdası, IHFM, 1962, 237 vd.) ve Yarsuvat Duygun (Yürütme Organının Koyduğu Kaidelerle Suç İhdası, IHFM, 1965, 540)'a atfen Günday Metin, İdare Hukuku Dersleri, Ankara 1996, 220 vd.

düzenleme yapma yetkisi tanınabilir.²⁹ Bu, kanunilik ilkesini ifade eden AY md.73, f.3'ün bir emridir. O halde, idare, kanunda öngörülmemiş bir suç tipi yaratmayacağı gibi, buna verilecek ceza miktarını da kendisi tayin edemez. İdare ancak, kanunda kendisine yetki verilmiş olması şartıyla, çıkardığı genel düzenleyici işlemdeki esaslara aykırı davranılmasını yasadaki suç tiplerinden biri içine sokabilir. Kısaca, ilke olarak, kanunilik ilkesi idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.

b. Kusurluluk ilkesi ise -idari nitelikli vergi suçları bakımından- vergi hukukumuzda kabul edilmiş değildir. Gerçekten de, usulsüzlük suçu, yasanın suç olarak öngördüğü fiilin gerçekleştirilmesiyle birlikte meydana gelmektedir. Bu fiilin kusurlu olarak yapılıp yapılmaması hiçbir önem taşımaz.³⁰ Danıştay da, hiç bir kararında, usulsüzlük suçunun kusurlu olarak iş-

lenip işlenmediğiyle ilgilenmemiş, yalnızca ilgili fiilin gerçekleştirilmiş olmasını yeterli görmüştür.³¹

Vergi ziyai suçu bakımından da durum aynıdır. Vergi ziyai suçundan önce uygulanmakta olan idari nitelikli kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarından kaçakçılık için V.U.K. md.344 açık bir şekilde "kast" unsurunu arıyordu. 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra da gerek Danıştay gerekse doktrin "kast"ı aramaya devam etmiş, ancak V.U.K. md.344'ün ilk sekiz bendi bakımından ispat külfetinde yer değişikliği yaparak, kastın bulunmadığını ispat külfetini ilgiliye yüklemişlerdir.³² Buna karşılık, ağır kusur için taksir şart koşmuştur.³³ İlginç olan durum "kusur" suçu bakımından ortaya çıkmaktadır. Çünkü, kasdı veya ağır kusuru ispat edilemeyen kişiye her halükarda kusur cezası kesileceği belirtilmiştir.³⁴ Buna göre "Kusur suçunun ver-

(29) Bu konudaki ayrıntılı tartışmalar için bkz. Özey, 67; Mahmutoğlu, 103 vd.

(30) Genel ve özel usulsüzlük suçları bakımından kusurun aranmadığı, burada ceza hukukundaki objektif sorumluluk esasına göre cezalandırılan suçlara benzer bir durum olduğu görüşünde Candan, 26-27

(31) Örneğin Dan. 3.D. 1.22.3.1995, E.94/722 ve K.95/921, DD, S.91 (1997), 337 vd; 3.D, 1.15.12.1989, E.89/937, K.89/2835, Kızılot Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, V.U.K. md. 352, 2707; 13.D, E.73/2131, K.74/1588, Çakır Ahmet, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, Ankara 1984, 622-623

(32) Bkz. Kızılot Şükriü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması C.11, Ankara 1994, md. 344, 3131 ve burada atıfta bulunulan kararlar; Kocahanoğlu, 172; Candan, 28

(33) Candan, 145, 167; Kocahanoğlu, 204; Bayraktar, 295 vd.

(34) Kocahanoğlu, 223; Candan, bir yandan kusur suçu için hafif taksir aramakta (167) ve kusur karinesinin aksinin ispatlanabileceğini kabul etmekte (170 vd.), ancak diğer yandan, "Amaç vergi ziyasına neden olmak, vergi kaçırmak olmasa da, eylem vergi mükellefi tarafından istenerek yapılmıştır. Ancak, iradi olarak yapılan bu eylem, kanuna aykırı olması sebebiyle, iradeyi kusurlu kılmaktadır. Dolayısıyla, kanuna aykırı eylemin ve yarattığı sonucun (vergi ziyasının) gerçekleşmesi, bu kusurlu iradenin göstergesidir. Bu yüzden, Ceza Hukuku'ndaki taksirli suçlara benzeyen ve vergi suçlarının cezalandırılması için, eylem ve neden olduğu vergi ziyasının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması yeterlidir" diyerek (27), kusursuz sorumluluk esasına yaklaşmaktadır; Kaneti (241) ise, "... Bir diğer deyişle, nesnel olarak vergi ziyai olgusunun gerçekleşmesi, kusurun varlığı için yeterlidir. Vergi ziyasını oluşturan olgu, kaçakçılık ya da ağır kusurun unsurlarını kapsamıyorsa, kusur niteliğini taşır" sözleriyle, kusursuz sorumluluk esasını kabul ettiğini net bir şekilde ortaya koymaktadır.

gi dairesince isbat zorunluluğu bulunmadığı gibi, mükellefin "kusursuzluğu" isbat külfeti de yoktur. Mükellef veya sorumlu kusurlu olmadığını ancak vergi ziyasına sebebiyet vermediğini isbatlayarak ortaya koyabilir. Aksi halde vergi ziyayı yaratılan bir hareketle kusursuzluk düşünülemez."³⁵ Böylece, kusur suçunun varlığı için vergi ziyasının mevcudiyeti yeterli kabul edilmiştir. Danıştay da, kaçakçılık veya ağır kusur cezalarına karşı açılan davalarda, şartları bulunmadığı için bunların değil, aksine kusur cezasının verilmesi gerektiğini kabul etmiştir.³⁶ Kusur suçunun da aynen yürürlükteki vergi ziyayı suçu gibi -ceza hukuku tabiriyle-, "seçimlik hareketli" olması ilginçtir. 4369 sayılı Kanun ile -kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları kaldırıl-

rak, bunların yerine- getirilen vergi ziyayı suçu için yasada "kast veya kusur"un aranmıyor olması, *kanun koyucunun vergi ziyayı için de kusur aramayı objektif sorumluluk esasını kabul ettiği* görüşünü desteklemektedir.³⁷

c. İdari nitelikli vergi cezası idari bir işlemle ortaya çıktığı için, "idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu" hükme bağlayan AY md. 125 gereğince bu işleme karşı yargı yoluna gidilmesi mümkündür. Dikkat etmek gerekir ki, suç tespitine ilişkin işlemler (örneğin yoklama veya inceleme esnasında suçun varlığının tespiti halinde yoklama fişi veya inceleme tutanağı) idarenin bir iç işlemi niteliğinde olup, icrai bir nitelik taşımadıklarından onlara

(35) Kocahanoğlu, 223; Benzeri şekilde Edizdoğan/Taş, 101 (Candan, 168)

(36) Bkz. Kızılot, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, V.U.K. md. 348, 2766 ve Candan, 171 vd.'da aktarılan kararlar Danıştay, bu kararlarında genellikle taksir olup olmadığıyla ilgilenmemiştir. Ancak, istisnai de olsa aksine kararları da bulunmaktadır. Örn. Dan. 7.D, t.14.5.1991, E.891542, K.9111611 (Kızılot, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, V.U.K. md. 348, 2766'da, sırf beyannamede yapılan indirimde gerçekleşen şekil hatasından dolayı mükellefe kusur izafesinin mümkün olmadığına hükmetmiştir. Dan. 3.D, E.9411815, K.951765 (DD, S.91 (1997), 334 vd.) ise, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarına esas vergi ziyasının varlığını kabul için kasıt ve ihmal aranması gerektiğine; hayat standartı gibi güvenlik müesseseleri dahilinde, belli ölçülerin uygulanması suretiyle mükellefler hakkında yapılan tarhiyatla birlikte kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasının kesilmeyeceğine karar vermiştir.

(37) Özbalcı Yılmaz, V.U.K. Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1998, md.344, 822'de, vergi ziyayı cezasının "uygulanabilmesi için tek şart, vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olmasıdır. Kastın vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması veya ağır kusur ve ihmal bulunması, fiilde farklılığa yol açmamaktadır" demektedir. Vergi ziyayı cezasının uygulanabilmesinin tek şartı olarak, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin sonucu, yazarın objektif sorumluluk esasını kabul etmesidir. Buna karşılık, yazarın kusurun aranmadığını açıkça belirtmek yerine, kast, ağır kusur veya ihmalin fiilde farklılığa yol açmadığından bahsetmiş olması, onun, en azından kusurun bulunmasını gerekli görüp görmediği noktasını açık bırakmaktadır.

karşı yargı yoluna gidilebilmesi mümkün değildir.³⁸ İlgili, *birel idari işlem* niteliğindeki ceza kesme işlemi ile birlikte *statü değiştirip*, "yasaklanan eylemin faili ve bu nedenle de cezalı" statüsüne geçtiği için, ancak bu işleme karşı dava açma hakkına sahiptir. Verilen ceza, ilgiliye ceza ihbarnemesi ile tebliğ edilecektir. (V.U.K. md.366)

VI. Görülmektedir ki, idari nitelikli vergi suç ve cezaları, vergi ceza hukukunun bir parçası olmakla birlikte, nitelikleri gereğince idari ceza hukuku alanı içine de girmektedirler. Bu nedenle, vergi kanunlarında özel bir düzenleme olmadığı müddetçe, idari ceza hukukunun ilke ve esaslarının burada uygulama alanı bulacağını kabul etmek gerekir. Ülkemizde kaynak Alman Hukuku'ndakine benzer bir "Düzene Aykırılıklar Kanunu (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten)" bulunmadığı için, bu alanın temel ilke ve esasları oluşturma görevi yargıya ve doktrine düşmektedir. İdari ceza hukuku, ceza hukukundan farklı bir alan olduğundan, ceza hukukuna özgü kavramlardan kaçınılması ve ilke esaslarla birlikte bu alana özgü kavramların kullanılmaya başlanması³⁹ gerekmektedir. Bu bağlamda, kaynak Alman Hukuku'ndan esinlenerek

(§§377 vd. AO-Steuerordnungswidrigkeiten), idari nitelikli vergi suç ve cezaları yerine "vergisel aykırılıklar ve yaptırımları" ibaresinin kullanılmasını daha doğru bulmaktayız.

Hukukumuz bakımından bir değerlendirme yapmak gerekirse, vergisel düzene aykırılık ve yaptırımlar bakımından en sorunsuz ilke, "yargı yolunun açık olması ilkesi"dir. Kanunilik ilkesi ise, üzerinde halen tartışmalar sürmekle birlikte belli bir açıklığa kavuşmuştur. Buna karşılık, kusur ilkesi, kuşkusuz üzerinde daha çok düşünülmesi ve tartışılması gereken bir ilkedir.


İdari nitelikli vergi cezası idari bir işlemle ortaya çıktığı için, bu işlemin unsurlarının (yetki, şekil, sebep, konu ve amaç) hukuka uygun olması gerekmektedir. Burada, idari işlemin sebep unsurunu, V.U.K.'da suç olarak gösterilen eylemin yapılmış olması; konu unsurunu ise, kanunda gösterilen ceza oluşturmaktadır. Yaptırıma uğratılması için ilgilinin kusurunun aranıp aranmayacağı sebep unsuruyla bağlantılıdır. Ancak, idare hukuku doktrinde bu unsur çerçevesinde "kusur" tartışmasının yapılmadığı, daha genel bir ifadeyle, idari yaptırımın için ilgilinin kusurlu olmasının aranmadığı gö-

(38) Dan. 4.D., 1.16.11.1995, E.94/3073, K.95/21: *İdarece düzenlenen sevk irsaliyesinin -araştırılmadığına ilişkin tutanak, idari davaya konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde olmayıp, ancak tutanak üzerinden ceza kesilmesi halinde dava açılabilir. (DD; C.26 S.90 (1996), 498 vd.)*

(39) İçel Kayhan, *İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi*, IUHF, C.50, S.1-4, İstanbul 1984, 130 vd.; Mahmutoğlu, 99 vd.

rülmektedir.⁴⁰ Buna karşılık, ceza hukukunda kusur sorumluluğunun gittikçe daha sert ve istisnasız bir şekilde uygulanması eğilimi⁴¹ mevcuttur; *nullum crimen sine culpa* (kusursuz suç olmaz). Borçları hukukundaki eğilim ise, kusursuz sorumluluğa (objektif sorumluluğa) doğrudur.⁴² Hakkaniyet ile nezaret ve özen gösterme yükümlülüğüne bağlı kusursuz sorumluluk hallerine, teknik gelişmelerle birlikte "tehlike" esasına dayalı sorumluluk da eklenmiştir (örneğin, nükleer tesis işletmecisinin nükleer tesisin yol açtığı zarardan sorumluluğu). Ancak, bu temel üç kategorinin yanına, her geçen gün yeni kusursuz sorumluluk halleri eklenmektedir. Bunların temelinde, kamu yararını koruyarak, yeterli delil olmadığı için failin sorumluluktan kurtulmasının önüne geçme düşüncesi-

nin yattığını söylemek mümkündür. Örneğin, çevrenin korunması toplum açısından son derece önemli olduğundan, Çevre Kanunu (md. 28), çevreyi kirletenin kusursuz sorumluluğunu kabul etmektedir. Acaba, vergisel düzene aykırılık hallerinde de, kamu yararını, korumak amacıyla kusursuz sorumluluğu kabul etmek mümkün olabilir mi?

Her ne kadar pozitif hukuk (V.U.K. md. 344, md.352 vd.) kusursuz sorumluluk yönünde de, biz burada kusura dayalı sorumluluğun aranması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü, kamu hukukunda kusursuz sorumluluğu kabul etmek son derece sakıncalı sonuçlara ve idarenin keyfi davranmasına yol açabilecektir. Bu nedenle, de lege feranda, V.U.K.'da kusur sorumluluğunun açık bir şekilde düzenlenmesini temenni etmekteyiz. 

(40) Bkz. örn. Özyay, *İdari Yaptırımlar. Yazar, idari yaptırımlara ilişkin bu kapsamlı eserinde, "kusur" unsurundan hiçbir şekilde söz etmemektedir. Aynı şekilde Gözübüyük/Tan (No:772 vd.) ve Günday da (220 vd. ve disiplin cezası, 563 vd.), idari yaptırımlara ilişkin geniş açıklamalarında bu konuya değinmemektedirler.*

(41) Özek Çetin, *IÜHFM, C.I,VI, Y:1998, S.1-4, 26, 28, 31, 33 vd.*

(42) Bkz. Oğuzman M. KemallÖz Turgut, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 1995, 563 vd.; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altöp. Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7.B., İstanbul 1993, 496 vd.; Reisoğlu Safa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11.B. İstanbul 1997, 142 vd.*