

VERGİ CEZA HUKUKU'NDAKİ DEĞİŞİM SÜRECİ VE BU SÜRECİN VERGİ CEZA SİSTEMİNE ETKİLERİ(**)

Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR(*)

I- VERGİ CEZA HUKUKU'NDA DEĞİ- ŞİM İHTİYACINA CEVAP: KABA- HATLER KANUNU

Vergi Ceza Hukuku sisteminde deği-
şikliğe niçin ihtiyaç duyulur?

Bu sorunun cevabı, Vergi Ceza Hu-
kuku'nun amacının ortaya konulmasını
şart koşar. Çünkü, esas itibariyle, var
oluş amacını yeterince ya da hiç ger-
çekleştiremeyen bir durumun değiştiril-
mesine gerek duyulur.

Vergi Ceza Hukuku'nun amacı ön-
celikle, *vergi sisteminin hukukun*
öngördüğü şekilde işlemesini ve

böylece vergi geliri elde edilmesini
sağlamaktır⁽¹⁾. Vergi sisteminin hu-
kuka uygun şekilde işlemesi için, vergi
ödevlileri, "yaptırım" tehdidi altında
ödevlerini yerine getirmeye zorlan-
maktadırlar. Dolayısıyla, vergi suç ve
cezaları ile öncelikle *hazine* ve buna
bağlı olarak *kamu yararı* korunmakta-
dır⁽²⁾. Ancak, korunan yararı sadece
"hazine" ile sınırlandırmamak, bireyi
ihmal etmeyen bir bakış açısıyla mese-
leye yaklaşmak gerekir. "Çünkü, her-
kesin vergi ödevini yerine getirilmesi
saęlanarak, *dürüst mükelleflerin bu-*

(*) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı

(**) Gelirler Kontrolörleri Derneęi ve İstanbul Ticaret Odası tarafından 08.01.2008 tarihinde İstanbul'da düzenlenen
"Vergi Ceza Sistemi; Mevcut Durum, Sorunlar, Değişimin İpuçları" başlıklı panelde sunulan tebliğ.

(1) BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, S.299 (Temmuz 2006), 116

(2) ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 13. B., Ankara 2006, 209; KabHK md.1'de, Kanun'da yer alan düzen-
lemelerin, "*toplum düzenini, genel ablakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak*" amacına yö-
nelik olduğu belirtilmiştir.

ikinci soru: nasıl bir değişimdir?

ikinci soru: nasıl bir değişimdir?

Ülkemizde her dönem kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarına ilişkin manşetlerden düşmeyen haberler, bu konuda pek çok uzman kişi tarafından yazılan yazılar, vergi idaresi tarafından yüksek vergi kayıp ve kaçağını ortaya koyan raporlar⁽⁴⁾ ve neredeyse her partinin iktidara gelişinde gerçekleştirmeyi istediği önemli hedeflerden birinin vergi kayıp ve kaçağını azaltmak olması dikkate alındığında, tüm vergi ödevlilerinin yükümlülüklerini hukuka uygun şekilde gerçekleştirdikleri işler bir vergi sistemine sahip olmadığımız açıktır. Bunun ana nedeni olmamakta birlikte, Vergi Ceza Hukuku'nun da bu sonuçta rolü mevcuttur. O halde, değişim gereklidir. Yöneltilmesi gereken

Kanun koyucu, yalnızca vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin olmayan yeni bir genel kanunla, Kabahatler Kanunu'yla, köklü bir değişimi 1 Haziran 2005'te gerçekleştirmiştir. "Nasıl bir değişim" sorusuna kanun koyucunun Kabahatler Kanunu ile verdiği cevabı incelemeye başlamadan önce, Kabahatler Kanunu'nun idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından niçin geçerli olduğunu ortaya koymak yararlı olacaktır:

1. KabhK md.3, b.b⁽⁵⁾ gereğince, Kabahatler Kanunu'nun *-kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki-* genel hükümleri, idari para cezasını gerektiren bütün fiiller bakımından geçerlidir. Vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçlarının cezası idari para cezası oldu-

(3) BAŞARAN YAYAŞLAR Funda, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları" başlıklı tebliği, 1, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından 20-21.09.2007 tarihlerinde İstanbul'da düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu (bundan sonra kısaca "Tebliğ" şeklinde anılacaktır); 5815 S.K. md.344'ün gerekçesinde bu durum açıkça ortaya konulmaktadır: "..., *bileye baş vurmak suretiyle vergi kaçıran veya vergiden kaçırılanların, yalnız Hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayrimeşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayırarak vergilerini gizlemek imkânını aramaya sevk ve icbar eylediği habikattir. O halde dürüst vatandaşları korumak, suçların vukuunu önleyecek tedbirleri alarak cemiyet ahlakında rahneler açılıp büyümesine mani olmak ve bir Devlet nizamı demek olan vergi nizamını bozmaktan çoktuncyentert ibrettii müllesire teşkil edecek şekilde tertip eylemek zaruretli aşıkardır.*"

(4) Örn. bkz. 2006 yılında, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 110 bin 442 kişi ve kuruluş nezdinde yapılan vergi incelemesi sonuçları. Yüzde altmış biri vergi denetmenleri, yüzde otuz biri vergi dairesi müdürleri ve yüzde sekizi merkez denetim elemanları tarafından yapılan incelemeler neticesinde, mükelleflerin elde ettikleri gelirin sadece yansını beyan ettikleri saptanmıştır. Konu hakkında bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 94 vd. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf)

(5) "Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kababaller hakkında da uygulanır." Şeklindeki KabhK md.3'ü Anayasa Mahkemesi'nin 20.10.2005 tarih ve E.201/3, K.2005/4 sayılı (www.anayasa.gov.tr) kararı ile, yürürlüğe altı ay sonra girecek şekilde iptal etmesi üzerine, altı aylık sürenin sona ermesinden önce kanun koyucu, 06.12.2006 t. ve 5560 S.K. md.31 (RG t.19.12.2006, S.26381) ile Kabahatler Kanunu md.3'ü yeniden düzenlemiştir. Maddenin yeni hali şu şekildedir: "(1) Bu Kanunun;

a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,

uygulanır."

ğuna göre, -anılan bu madde gereğince, bunlara da Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması zorunludur.

2. KabhK ek md.1 gereğince, "4.1.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır." KabhK md.3'deki değişiklikten önce de Kanun'da yer almakta olan bu madde, Kabahatler Kanunu'nun idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olduğunu, hiçbir şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya koymaktadır. Çünkü, eğer vergi zıyaı suçu ile usulsüzlük suçları bu Kanun kapsamında olmasalardı, bunlar bakımından, KabhK md.27, f.1'de öngöröldüğü şekilde sulh ceza mahkemelerinin değil de, vergi mahkemelerinin görevli olduklarına dair bir istisna hükmü getirilmesine ihtiyaç olmazdı. Zaten kanun kapsamında olmayan bir kabahat türüne ilişkin olarak ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargısal rejimine ilişkin istisnai bir düzenleme konulmasına gerek yoktur. Ancak, vergi kabahat ve yaptırımları Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olduğu içindir ki, yargısal sürece ilişkin genel hükümlerin uygulanması özel bir düzenleme (KabhK ek md.1) getirilerek engellenmiştir. KabhK ek md.1, kanun koyucunun, KabhK'nun idari nitelikli vergi suç ve cezaları üzerindeki etkisinin bilincinde olduğunu ve bunu istediğini açıkça gözler önüne sermektedir.

3. KabhK'nun genel gerekçesiyle eski 3. maddesinin gerekçesinde⁶⁾, Kanun'un amacı, özel kanunlarda yer alan kabahat ve yaptırımlara ilişkin kazuistik düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan sistemsizliği ortadan kaldırarak, idari nitelikli yaptırımlara ilişkin sistem/hukuk birliği ve ahenk yaratmak, bütün idari nitelikli yaptırımlara uygulanacak böyle bir genel kanunla, hukuk güvenliği sağlamak şeklinde ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla, KabhK'nun gerekçesi de, kanun koyucunun bu Kanun'u, idari nitelikli vergi yaptırımlarına da uygulanacak genel bir kanun olarak getirmiş olduğunu tereddüde yer bırakmayacak şekilde açıklamaktadır.

Durum böyle olmakla birlikte, kimî görüşlere göre Kabahatler Kanunu idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından uygulanamaz. Çünkü;

1. VUK'un idari nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümleri, KabhK'nun genel hükümleri karşısında özel hükümlerdir. Dolayısıyla, önce tarihli özel hükümler, sonra tarihli genel hükümler karşısında uygulanmaya devam edeceklerdir.

2. Kabahatler Kanunu'nun "zaman bakımından uygulama" kenar başlıklı 5'inci maddesinin ilk fıkrasının ilk cümlesinde, "26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır." denilerek, KabhK md.3'ün, Türk Ceza Kanunu (TCK) md 5'e uygun uy-

6) Gerekçe için bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>

Uygulanmasını yapılmaya başlanacağı 01.01.2009 tarihinden⁽⁷⁾ itibaren uygulanması kabul edilmiştir⁽⁸⁾.

Ancak, her iki gerekçeye de katılabilmek mümkün değildir. Nedenlerini ise şu şekilde açıklamak gerekir:

1. VUK da KabhK gibi genel bir kanun olduğu için, burada, genel kanunların birbiriyle çatışan hükümleri özelinde meseleye yaklaşmak gereklidir. *"...iki kanun hükmünün çatışması halinde yeni hükmün eski hükmül yürürlükten kaldırdığını kabul edebilmek için, yeni ve eski hükümlerin aynı konuyu düzenlemeleri ve sonraki hükmü önceki hükmün bir arada uygulanmasının imkansız olması gerekir. Yeni hükmün eski hükme nazaran özel bir alanı düzenlemesi halinde de yeni hükmün kapsamına giren konularda eski hüküm zımnen yürürlükten kalkmış sayılır. Eski hükme nazaran yeni hükmün genel nitelikte olması halinde, yeni hükmün konuluş gayesi araştırılarak bir sonuca varılır."*⁽⁹⁾

KabhK'nun genel hükümlerinin bir kısmı VUK'da yer almayan konuları düzenlerken, bir kısmı VUK'daki idari ni-

telikli suç ve cezalara ilişkin genel düzenlemelerle çatışmaktadır. Biraz önce KabhK'nun gerekçesinden aktardığımız ve KabhK ek md.1'in de açıkça ortaya koyduğu üzere, kanun koyucunun amacı, KabhK'nun idari nitelikli tüm yaptırımlara ve bu arada vergi yaptırımlarına da uygulanması yönündedir. Buna bağlı olarak, çatışma halinde, KabhK'nun genel hükümlerinin VUK'daki idari nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin genel düzenlemeleri zımnen ilga ettiği kabul edilmelidir. Buna bağlı olarak, KabhK'nun sadece VUK'da yer almayan konuları düzenleyen hükümleri değil, VUK ile çatışan hükümleri de uygulama alanı bulacaktır.

2. KabhK md.5, f.1, c.1 ile, TCK'nın "zaman bakımından uygulama"ya ilişkin 7. maddesine atıfta bulunmaktadır. Bu madde şu şekildedir:

"İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbirleri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkın-

(7) 06.12.2006 tarihli 5560 S.K. md.15 (RG t.19.12.2006, S.26381). Bu Kanun ile, 5326 S.K.'nin 3.,17.,20.,27. ve 28. maddeleri ile Geçici 1. Madde'si değiştirilmiştir.

(8) TANAL Muhmut, İKÜHF tarafından 20-21 Eylül 2007 tarihlerinde İstanbul'da düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, "İdari Ceza Hukuku'nun Bir Alt Alanı Olarak Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar" başlıklı oturum, tartışmalar kısmı.

(9) OĞUZMAN M. Kemal, Medeni Hukuk Dersleri, 6.B., İstanbul 1990, 37 (Bu alıntıda koyu renkli yazılımlar, makalenin yazanına aittir.); Aynı yönde bkz. AKYOL Şener, Medeni Hukuka Giriş, 2.B., İstanbul 2006, 195; ZEVKLLER Aydın, Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 6.B., Ankara 1999, 91-92; CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alıncaklarından Sorumluluğu, 3.B., Ankara 2006, 68-69; AKIPEK Jale, Türk Medeni Hukuku, C.I, Başlangıç Hükümleri-Şahsın Hukuku, Ankara 1973, 98. Ancak AKIPEK'e göre, kanun koyucunun amacının yanı sıra, her iki kanunun sisteminin dayandığı ana prensiplerin de dikkate alınması gereklidir. Eğer iki kanun arasında sistem ve muhtevanın dayandığı prensipler bakımından benzerlik ve ahenk varsa ve, genel kanunun özel kanunun konusunu teşkil eden kurum ve ilişkileri genel bir şekilde düzenleyip ayrıntıları özel kanuna bırakmak istediği sonucuna varılabiliyorsa, genel kanunun özel kanunu yürürlükten kaldırmadığı kabul edilmelidir.

da güvenlik tedbirleri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüştü infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.

Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.

Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır⁽¹⁰⁾.

Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte buldukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir."

KabHK yeni bir idari nitelikli vergi suçu öngörmediği ya da VUK'un idari nitelikli vergi suçu olarak öngördüğü bir hukuka aykırılığı kabahat olmaktan çıkarmadığı, başka bir deyişle, "ne işlendiği sırada VUK'a göre kabahat sayılmayan bir hareketin KabHK ile kabahat sayılması ne de işlendiği sı-

rada VUK'a göre kabahat sayılan hukuka aykırı bir hareketin KabHK ile kabahat olmaktan çıkarılması söz konusu olmadığı" için, bu maddenin ilk fıkrası⁽¹¹⁾, KabHK'nun genel hükümlerinin idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olup olmadığı sorunuyla ilgili değildir. Bu sonuç, maddenin üçüncü fıkrası ile son fıkrası bakımından da aynen geçerlidir. Şöyle ki, VUK ne geçici⁽¹²⁾ ne de süreli⁽¹³⁾ bir kanundur, dolayısıyla TCK md.7, son fıkra burada uygulama alanı bulmaz. Maddenin üçüncü fıkrası ise, -hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç-, infaz rejimine ilişkin hükümler bakımından, bunların lehte ya da aleyhte olmasına bakılmaksızın derhal uygulanmasını öngörerek, "derhal uygulama kuralı"nı getirmektedir⁽¹⁴⁾. Bu kural, KabHK md.5, f.1, c.2'de "kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerli-

(10) 29.06.2005 t. ve 5377 S.K. ile değişik fıkra, RG t.08.07.2005, S.25869

(11) Ceza Hukuku doktrininde bu fıkra, AY md.38'de yer almakta olan suçta ve cezada kanunilik ilkesinden kaynaklanan geriye yürütme yasağının kanuni ifadesi olarak kabul edilmektedir. Bkz. Örneğin ALDEMİR HÜSNÜ, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanununun Yorumu, 2.B., Ankara 2007, 30; PARLAR/HATİPOĞLU, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, Ankara 2007, 54-55; Ceza Hukuku doktrininde CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4.B., İstanbul 2006, 100'de, bu fıkranın şu üç ilkeyi içerdığını açıklamaktadırlar: "1) İşlendiği sırada suç sayılmayan eylem, sonradan suç sayılsa da, fail cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbirleri uygulanamaz. 2) İşlendiği sırada suç sayılan eylem, sonradan suç olmaktan çıkarılırsa, fail cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. 3) İşlendiği sırada suç sayılan eylemden dolayı hükmolünan ceza veya güvenlik tedbirinin infazı ve yasal sonuçları, eylemin suç olmaktan çıkarılmasıyla birlikte kendiliğinden ortadan kalkar."

(12) Geçici kanunu ALDEMİR (29), "sona erecek olan geçici bir durum veya olayı düzenleyen kanun", CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT (108) ise, "süresi belli bir zaman dilimiyle sınırlandırılmamış, ancak içeriği ve amacı dolayısıyla sadece belli bir süre geçerli olabilen ve daha sonra yürürlükten kalkacak kanun" şeklinde tanımlamaktadır. Yazarlara göre, geçici kanunlar da birer süreli kanundur.

(13) Süreli kanun, doktrinde, "yürürlük süresi önceden belli edilen kanun" (ALDEMİR, 29) şeklinde tanımlandığı gibi, "sadece belli bir süre yürürlükte kalan veya uygulanan kanun" (CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 108) şeklinde de açıklanmaktadır.

(14) Kural hakkında bilgi için bkz. DÖNMEZER/VERMAN, Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.1, 9.B., İstanbul 1985, no:336 ve no:339 vd.; PARLAR/HATİPOĞLU, 57; ŞEN Ersun, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.1, İstanbul 2006, 37.

denilerek zaten getirilmiş vaziyettedir. Bu kural gereğince, kabahat ne zaman işlenmiş olursa olsun, verilen yaptırım kararının yerine getirilme rejimine ilişkin yeni kanun hükmü –aleyhte olsa dahi– derhal uygulanacaktır⁽¹⁵⁾. Dolayısıyla, Kabahatler Kanunu öncesinde işlenmiş bir vergi kabahati nedeniyle VUK'a göre verilen para cezası uygulanmadan önce yürürlüğe giren yeni düzenleme, kararın yerine getirilmesine ilişkin aleyhte unsurlar içerse dahi, hemen uygulanmak zorundadır.

O halde, ele alınan konu ile bağlantılı tek fıkra, maddenin ikinci fıkrasıdır, ki bu fıkra, halihazırda AY md.38'de yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesini tamamladığı kabul edilen⁽¹⁶⁾ bir kuralı tekrarlamaktadır: lehte kanunun geriye yürümesi kuralı. Geriye yürüme yasağının bir istisnası olarak ortaya çıkan bu kural gereğince, Kabahatler Kanunu öncesinde işlenen vergi kabahatleri bakımından lehte oldukları sürece VUK hükümleri uygulanacaktır. Hangi hükmün lehte olduğu ise, VUK'un ve KabhK'nun ilgili hükümleri ayrı ayrı somut olaya uygulanıp, ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılması suretiyle bulunacaktır⁽¹⁷⁾. Ancak bu hükmün, sadece, KabhK öncesinde

işlenmiş kabahatler için geçerlilik taşıdığıının altını çizmekte yarar görüyoruz. Bu nedenle, 1 Haziran 2005 sonrasında işlenen kabahatler bakımından bu kural uygulama alanı bulmayacak, doğrudan ilgili KabhK hükümleri çerçevesinde sorun çözümlenecektir.

Dolayısıyla, tüm bu açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, KabhK md.5'de TCK md.7'ye yapılan atıftan hareketle, KabhK md.3'ün, ne Türk Ceza Kanunu (TCK) md 5 çerçevesinde uygulamanın yapılmaya başlanacağı 01.01.2009 tarihinden⁽¹⁸⁾ itibaren uygulanabileceği, ne de idari nitelikli vergi kabahat ve yaptırımları bakımından uygulama alanı bulamayacağı şeklinde bir sonuca ulaşabilmek mümkün değildir.

Kaldı ki, KabhK md.44'de, "Bu Kanun 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girer." şeklinde Kabahatler Kanunu'nun tüm hükümlerini kapsayan bir düzenlemenin yer aldığı gözden uzak tutulmamalıdır. Eğer, KabhK md.3'ün yürürlüğe giriş tarihi TCK md.5'in uygulanmaya başlanacağı tarihe bağlamak arzu edilseydi, böyle genel bir yürürlük maddesi getirmek yerine, bu amacı gerçekleştirmeye uygun bir düzenleme getirilirdi. Kanaatimizce, KabhK md.3, 01.06.2005'ten itibaren

(15) YURTCAN Erdener, Kabahatler Kanunu ve Yorumu, İstanbul 2005, 7

(16) Ayrıntılı açıklama için bkz. DÖNMEZER/ERMAN, no:35, no:314 ve 316 ile no:241 vd.; CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 45 vd. (55-56) ile 101 vd.; ŞEN, 36. Yazar, bu ilkenin, kanunilik ilkesinden ayrı bir ilke olarak AY md.38 ve HAS md.7'de kabul edildiği görüşündedir.

(17) Bkz. 04.11.2004 t. ve 5252 S.K. md.9, f.3; 23.02.1933 t. ve 1937/23/9 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararları Ceza Bölümü I, 1927-1948, Ankara 1977, 438 (CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 104, dpn.23); Konu hakkında bu yönde bilgi için bkz. DÖNMEZER/ERMAN, no:242 vd., özellikle no:247; CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 102 vd.; ÖZGENÇ İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazl Şerhi, Genel Hükümler, 2.B., Ankara 2005, 115; ŞEN, 31

(18) 06.12.2006 tarihli 5560 S.K. md.15 (RG t.19.12.2006, Ş.26381). Bu Kanun ile, 5326 S.K.'nin 3.,17.,20.,27. ve 28. maddeleri ile Geçici Madde 1'i değiştirilmiştir.

yürürlüktedir ve nitekim, örneğin gümrük vergisi alanında işlenen vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da uygulama bu yöndedir⁽¹⁹⁾.

II. KABAHAHLER KANUNU İLE VERGİ KABAHAHL VE YAPTIRIMLARI HUKUKUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A. TERMINOLOJİ

KabhK öncelikle terminolojide bir değişiklik yapmıştır. Bundan böyle, "vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçu" değil, "vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahati" terimlerini kullanmak gerekir. KabhK md.2 gereğince, "*kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık'a kabahat* denir. VUK md.344 ve md.341'de düzenlenen vergi ziyai ile md.351 vd. maddelerde düzenlenmekte olan usulsüzlükler, bir haksızlık, başka bir deyişle "hukuka aykırılık" teşkil ettikleri ve, vergi ziyai ile usulsüzlük karşılığında uygulanmakta olan "para cezası" da (VUK md.344, md.352-mülk.md.355) KabhK md.16'ya⁽²⁰⁾ göre bir "idari yaptırım" olduğuna göre, gerek vergi ziyai ve gerek usulsüzlük, "kanunun (VUK'un), karşılığında idari yaptırım (para cezası) uygulanmasını öngördüğü haksızlıklar (/hukuka aykırılıklar)" olarak Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahattirler⁽²¹⁾.

KabhK'da (örn. md. 1, md.2, md.16), Ceza Hukuku'ndaki "ceza" kavramına karşılık gelmek üzere "yaptırım" kavramı kullanılmaktadır. Başka bir deyişle, "yaptırım", idare tarafından verilen cezaları ifade eden özel bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, yine KabhK'da (md.16) "idari para cezası" terimine yer veriliyor olması, - Ceza Hukuku anlamındaki vergi suçlarının karşılığının hapis cezası olduğu dikkate alınırsa- sadece parasal yaptırımlarından oluşan vergi yaptırımları için "para cezası" teriminin kullanılabilceğini göstermektedir. Diğer yandan, idare tarafından para cezası uygulanmasını ifade etmek üzere kullanılan "kesme" (:para cezası kesme) ibaresi de, adli para cezalarıyla aradaki farkı ortaya koyar nitelikte olduğundan, "para cezası kesme" ya da sadece "ceza kesme" ibareleri de kullanılabilir.

B. KABAHAHLIN VARLIĞINI TESPİT

1. Kabahat, ancak kusurlu olarak işlenebilir (KabhK md.9)

Kabahatler Kanunu ile Vergi Kabahat ve Yaptırımlar Hukuku bakımından getirilen en önemli değişikliklerden biri, kusur sorumluluğuna açık bir şekilde geçilmiş olmasıdır: *kusursuz vergi kabahati olmaz*. VUK sisteminde, usulsüzlük kabahatleri bakımından objektif sorumluluk esası kabul edilirken,

(19) 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, Kapsam (RG t.12.05.2007, S.26520): "... 5326 sayılı Kanunun kanun yolu dışındaki diğer genel hükümleri tüm idari para cezaları hakkında uygulanacak, idari para cezalarının düzenlendiği kanunlarda kanun yoluna ilişkin özel bir düzenlemenin bulunmaması halinde 5326 sayılı Kanunun idari yaptırım kararlarına karşı getirdiği kanun yoluna ilişkin hükümleri de uygulanacaktır."

(20) KabhK md.16, f.1: "Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerdir."

(21) BAŞARAN YAVAŞLAR, VD, S.299, 136-137

Yerli vergi ziyanı kabahati bakımından kusur aranıp aranmayacağı tartışma konusuydu⁽²²⁾. Böylece, kusur ilkesini öngören bu değişiklik ile tartışmalar tamamen ortadan kaldırılmıştır. Artık, gerek vergi ziyanı kabahati ve gerek usulsüzlük kabahatlerinin ancak kast⁽²³⁾ ya da taksirle⁽²⁴⁾ işlenebileceğini kabul etmek gerekir. VUK'daki vergi ziyanı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin hükümlerde kast aranmamış olduğundan, "taksir" in varlığı yeterli kabul edilecektir.

Akıl hastalığı ve on beş yaşından küçüklük, yirmi iki yaşına kadar sağır ve dilsizlik, geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma, kusur yeteneğini olumsuz etkileyen hallerdir⁽²⁵⁾. Bu hallerde, *kusur yeteneği bulunmadığı ya da son derece azaldığı* için, sorumluluk yoktur (KabhK md.11 ve md.12). Benzer şekilde, TCK'da yer alan, zorunluluk hali, cebir veya tehdit etkisinde olma, hukuka aykırı ve fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi gibi kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler⁽²⁶⁾ in varlığı halinde de sorumluluk bulunmamaktadır.

2. Hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde, kabahat gerçekleştirilmemiştir (KabhK md.12)

KabhK md.12 gereğince, *TCK'nın hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanacaktır*. Bu nedenle, kanunun hükmü, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması gibi hukuka uygunluk nedenlerinin⁽²⁷⁾ varlığı halinde, kabahat işlenmemiş kabul edilecektir. Kanaatimizce, meşru savunma, zorunluluk hali, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması hallerinin vergi kabahatleri bakımından uygulama alanı bulması pek mümkün değildir.

3. Kabahat, hem icrai hem de ihmali davranışla işlenebilir (KabhK md.7)

Kabahatin ne şekilde işlenebileceği konusunda VUK'da bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, genel olarak, hem vergi ziyanının hem de usulsüzlük kabahatlerinin hem icrai hem ihmali hareketlerle işlenebilmesinin mümkün olduğunu belirtmek gerekir.

(22) Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, VD, S.299, 130-131

(23) TCK md.21, f.1, c.2: "Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."
TCK md.21, f.2, c.1: "Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleştirileceğini öngörmesine rağmen, fiil işlemi halinde olası kast vardır."

(24) TCK md.22, f.1: "Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir."

(25) Ayrıntılı bilgi için bkz. CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 353 vd.

(26) Bkz. KabhK md.12'nin gerekçesi (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>)

(27) Bunlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 294 vd.; KabhK md.12'nin gerekçesinde (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>), hukuka uygunluk nedenleri, "hakkın kullanılması, görevin yerine getirilmesi, meşru savunma ve ilgilinin rızası" olmak üzere dört grupta toplanmıştır.

Burada dikkat çekici olan durumu; "İhtimali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gereklidir." şeklindeki KabhK md.7, c.2 hükmüdür. Katı bir kanunilik ilkesinin uygulama alanı bulduğu vergi hukukunda "icrai davranışta bulunma konusunda hukuki yükümlülük"ün kanunla getirilmesi gerekmektedir. Yürütmenin genel düzenleyici işlemleri ile vergi ödevi getirilmesi Anayasa'ya aykırıdır. Bu nedenle, örneğin muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyma yükümlülüğü kanun ile öngörülmediğinden, "hukuki yükümlülük" olarak kabul edilemeyeceklerdir. Dolayısıyla, idare tarafından getirilen muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uymamayı kabahat olarak kabul edebilmek için, en azından muhasebe standartları ve tek düzen hesap planına temel oluşturan ilke ve kuralların kanunla düzenlenmiş olmasını aramak gerekir⁽²⁸⁾.

4. Kabahat, hareket gerçekleştirildiği anda işlenmiş olur (KabhK md.5, f.2)

Vergi ziyai kabahati ile usulsüzlük kabahatinin *işlendiği zamanı tayinde* netice değil, hareket esas alınacaktır.

Usulsüzlük kabahatleri, kanunda belirlenmiş olan hukuka aykırı hareketin gerçekleşmesiyle birlikte meydana

gelen kabahatlerdir. Buna karşılık vergi ziyai kabahati, her tür hareketle işlenebilen⁽²⁹⁾ (serbest hareketli) neticeye bağlı bir kabahattir. Netice, verginin zamanında tahakkuk etmemesi ya da ek-sik tahakkuk etmesi, veya haksız yere iade edilmesidir. Bazen netice, hareketle birlikte değil, hareketten sonra ortaya çıkabilir. İşte bu durumlarda, vergi ziyai kabahatinden söz edebilmek için yine neticenin gerçekleşip gerçekleşmediği temel nokta olacaksa da, kabahat, neticeye yol açan hareket gerçekleştirildiği anda işlenmiş olacaktır.

C. İDARİ YAPTIRIMIN MUHATABI

1. On beş yaşını doldurmuş olan küçüklere idari para cezası uygulanabilir (KabhK md.11, f.1)

KabhK'da, "*fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk bakımında idari para cezası uygulanamaz*" denilerek, on beş yaşını doldurmuş olanlara, bunlar medeni hukuka göre halen "küçük" olmalarına rağmen, para cezası kesilebilmesine izin verilmiştir. VUK md.332'de sadece, küçüklere izafeten vasi ya da vasi tarafından işlenen kabahatlere ilişkin bir hüküm varken ve bu hüküm dolaylı şekilde, küçüklere işledikleri kabahatten dolayı yaptırım uygulanamayacağı şeklinde değerlendiriliyor, artık, on beş yaşını doldurmuş küçüklere işledikleri kabahatten dolayı yaptırım uygulanmasının yolu açılmıştır.

(28) Bkz. BAŞARAN, Türk ve Alman Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul 1999, 39 vd. (43)

(29) VUK md.344, f.2. Ayrıntılı açıklama için bkz. BAŞARAN-YAVAŞLAR, Tebliğ, 4

2. Kabahatli İşleyen Kimseye Yaptırım Uygulanır (KabHK md.8)

"Kusur sorumluluğu esasına (kusur ilkesine) geçilmesinin bir sonucu olarak, AY md.38, f.7'de yer alan ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi KabHK md.8'de açıkça kabul edilmiştir. Artık, *kabahatli işleyen* organa, kanuni temsilciye, veya -mükellef tüzel kişi ise- tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenmiş olana ya da -mükellef gerçek kişi ise- gerçek kişiye alt işte çalışan kimseye yaptırım uygulanacaktır.

Şöyle ki; KabHK md.8, f.1'e göre, "Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir." Dolayısıyla, aslo- lan, kanuni temsilciye ya da organa yaptırım uygulanması olup, kanuni temsilcinin yanı sıra tüzel kişi mükellefe de yaptırım uygulayıp uygulamama konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır. O halde, bu düzenleme ile, VUK md.333'deki düzenleme ortadan kaldırılmış olmaktadır. Çünkü, VUK md.333'de, tüzel kişinin kanuni temsilcisinin işlediği kabahatten dolayı tüzel kişiye ceza verilmesi öngörülmektedir.

KabHK md.8, f.1'deki düzenleme, gerçek kişilerin temsilcileri ya da onlara ait bir işte çalışanlar bakımında ikinci fıkrada tekrar edilmektedir. Bu fıkranın VUK md.332 üzerinde tek başına bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak, KabHK md.11'de on beş yaşını doldu-

ran küçükler için yaptırım uygulanmasına izin verildiğinden, küçüklerin kanuni temsilcisi tarafından işlenen kabahatten dolayı temsilciye yaptırım uygulanacak, küçüğün on beş yaşını doldurmuş olması halinde, vergi idaresi küçüğe de para cezası kesebilecektir. Bu konuda takdir yetkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla, VUK md.332, KabHK md.8 ve md.11 yoluyla kısmen değiştirilmiştir.

KabHK md.8, son fıkraya gereğince, organ, temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlem *hukuk- ken geçerli olmasa dahi*, yine de kabahatli işleyen organ, temsilci, görev üstlenen/işte çalışan kimseye yaptırım uygulanacaktır.

Belirtmek gerekir ki, KabHK'nun idareye takdir yetkisi tanıyan kısmı eleştiriye açıktır. Çünkü, bu takdir yetkisinin hangi şartlar altında kullanılabil- leceği belli olmadığı gibi, uygulanacak ceza miktarı da belli değildir. Sadece KabHK md.17, f.2'de, idari para cezasının miktarı belirlenirken, işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumunun birlikte göz önünde bulundurulması emredilerek, içeriği çok açık olmasa da belli ölçütler getirilmiştir. Bu madde dikkate alınarak ceza kesilip kesilmeyeceği ve kesilecek ceza miktarı belirlenmelidir.

Burada ele alınması gereken bir konu, KabHK md.8'de, organ ya da temsilci olmayanlara dahi, a) tüzel kişi mükellefin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenmiş olmak ve bu görev kapsamında kabahatli işlemiş olmak; b) gerçek kişi mükellefe ait bir işte çalışıyor olmak ve bu faaliyet çerçevesinde kabahatli işle-

miş olmak şartıyla yaptırım uygulanmasının *emredilmiş* olmasının, vergi kabahatlerinin fail unsurunda bir değişikliğe yol açıp açmadığıdır. Konu kuşkusuz ki özellikle vergi ziyayı kabahati bakımından ilgi çekicidir. VUK gereğince sadece vergi mükellefi ve vergi sorumlusu (/özel fail) tarafından işlenebilecek bir kabahat olan vergi ziyayı kabahatinin, KabhK md.8 temelinde artık başka kimseler tarafından da işlenebileceği kabul edilebilecek midir?

Kanaatimizce bu sorunun cevabı olumsuzdur. Bunun gerekçesini açıklamadan önce, VUK'daki vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin düzenlemeleri, *genel hükümler ve özel hükümler* şeklinde bir ayırıma tabi tuttuğumuzu belirtmek isteriz. KabhK'nun genel hükümleri sadece VUK'daki vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin *genel hükümler* üzerinde etki göstermektedirler. Çünkü, KabhK'nu getiren kanun koyucunun iradesi, VUK'daki kabahat tiplerinin unsurlarını (/özelliklerini/içeriğini) değiştirmek değil, sadece genel hükümlerde bir hukuk birliği yaratmaktır. VUK md.344 ve md.341 vergi ziyayı kabahatini düzenleyen, bu kabahatin unsurlarını ortaya koyan özel düzenlemeler olduklarından, KabhK md.8'deki düzenlemeden etkilenmezler⁽³⁰⁾. Aksi

görüş kabul edilirse, KabhK ile pek çok kabahatin değiştiğini ve yeni bir içeriğe kavuştuğunu kabul etmek gerekir ki⁽³¹⁾, kanaatimizce kanun koyucunun KabhK md.3 ile ulaşmak istediği amaç asla bu değildir. Aynı sonuca, genel usulsüzlük kabahatleri bakımından da ulaşmak mümkündür; buna karşılık, özel usulsüzlük kabahatlerinde fail çevresinin daha geniş olduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Yukarıda değindiğimiz⁽³²⁾ "*İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gereklidir.*" şeklindeki KabhK md. 7, c.2 de bu yorumu desteklemektedir. Çünkü, gerek vergi ziyayı kabahati ve gerek usulsüzlük kabahatleri, vergi kanunları ile getirilen ödevleri hukuka uygun şekilde yapmamaya bağlı kabahatlerdir. Belli bir vergi ödevini yerine getirme konusunda kanuni bir yükümlülüğü olmayan bir çalışanın, yükümlüsü olmadığı bir ödevi yerine getirmeyi ihmal ettiğinden söz edilemez.

Buna karşılık, eğer, organ, temsilci, ya da çalışan, ilgili vergi kabahatini mükellef ya da sorumlu veya diğer bir vergi ödevlisi ile birlikte işlemişse, bu durumda iştirake ilişkin düzenleme uygulama alanı bulacaktır⁽³³⁾.

(30) Değerli bilgileriyle bana yön vererek bu yorumu yapabileme olanak sağlayan Sayın Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK'e ve Prof. Dr. Emin ARTUK'a çok teşekkür ederim.

(31) Ceza Hukuku'ndan bir örnekle durum şu şekilde açıklanabilir: Sadece kamu görevlileri tarafından işlenebilen rüşvet suçu özel bir kanunda örn.657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiş olsaydı ve daha sonra yürürlüğe giren yeni bir Ceza Kanunu'nda konulan madde ile bu yeni kanunda yer alan genel hükümlerin diğer özel kanunlardaki suçlar için de geçerli olduğu hükme bağlansaydı ve bu genel hükümler arasında da KabhK md.8'e benzer bir hüküm yer alsaydı, bu durumda rüşvet suçunun artık herkes tarafından işlenebilecek bir suç haline geldiği mi kabul edilecekti? Kanaatimizce bu mümkün değildir.

(32) Bkz. II, B, 3

(33) Bkz. II, C, 3