

VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ HUKUKU'NDA SON DURUM

*Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR**

I. GİRİŞ

2004 yılı sonlarından itibaren suç ve kabahatler alanında birbiri ardına çıkartılan kanunlar, vergi suç ve cezalarını düzenleyen Vergi Suçları Hukuku (/Vergi Ceza Hukuku) ile vergi kabahat ve yaptırımlarını düzenleyen Vergi Kabahatleri Hukuku'nu büyük oranda etkilemişlerdir. Etkinin bu kadar kapsamlı olmasının altında, vergi suç ve kabahatlerinin Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenme şekli yatmaktadır.

Şöyle ki, Vergi Hukuku alanında kanun koyucu tarafından “*hukuka aykırı*”lığına karar verilen fiil ve hareketlere karşı VUK'da iki ayaklı bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Bir yandan, vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamak **vergi kabahati** olarak kabul edilip (vergi ziyası kabahati ve usulsüzlük kabahatleri (md. 344-mük. md.355)) idari para cezasına tabi tutulurken; diğer yandan VUK md.359-363'de öngörülen fiillere uymamak **vergi suçu** olarak kabul edilip (kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu) hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmıştır. Vergi kabahatinin varlığını tespit eden ve yaptırımı uygulayan makam vergi idaresi olduğundan, **idari bir işlemle** ortaya çıkan vergi kabahat ve yaptırımları **İdari Ceza Hukuku**'nun; vergi suçunun varlığını tespit ederek cezayı veren makam ceza mahkemesi olduğundan, **mahkeme kararıyla** ortaya çıkan vergi suç ve cezaları ise **Ceza Hukuku**'nun konusunu oluşturmaktadır.

VUK'da suç ve kabahat tipleri ile bunlara uygulanacak yaptırımlar belirlenmişse de, bunların tabi olduğu **genel ilke ve kurallar** konusunda yeterli düzenleme yapılmamıştır. Şöyle ki, her ne kadar VUK'un “*Ceza Hükümleri*” başlıklı Dördüncü Kitabı'nın Birinci Kısmı “*Genel Esaslar*” başlığını taşımaktaysa da, burada (md.331-md.343) esas itibariyle **kabahatlere ilişkin genel kurallar** yer almaktadır. Dolayısıyla, (kusur, iştirak, teşebbüs, zamanaşımı gibi konularda) **vergi suçlarına ilişkin genel**

(*) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

kurallar (md.360 hariç) VUK'da yer almadığından, TCK'daki genel hükümler vergi suçları bakımından da aynen uygulama alanı bulmaktadır. Suçun soruşturulması ve kovuşturulması ile verilen cezanın infazına ilişkin usul ve esaslar konusunda da md.364¹ ve md.367² dışında VUK'da düzenleme yer almamaktadır. Bu iki madde haricinde, VUK'un Dördüncü Kitabı'nın "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı Üçüncü Kısımında (md.364-md.376) vergi kabahatlerinin tespiti-ne, idari yaptırım uygulanma usulüne ve öngörülen idari yaptırımların sona ermesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu nedenle, işlenen **vergi suçunun soruşturulması, kovuşturulması ve infazı hakkında, CMK ve CGİK'de yer alan hükümler uygulama alanı bulur.** Bu çerçevede, **Vergi Suçları Hukuku'nun tabi olduğu hukuki rejim,** Vergi Usul Kanunu, 1 Haziran 2005'de yürürlüğe giren³ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁴ (TCK), 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu⁵ (CMK) ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun⁶ (CGİK) ile bu alanda uygulama alanı bulan diğer genel kanunlarca (örn.Adli Sicil Kanunu, Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun) düzenlenmektedir.

Vergi kabahat ve yaptırımlarına gelince, kabahat ve yaptırımların eski TCK'dan çıkartılarak, hukuk sistemimizde ilk defa kendilerine özel bir kanun olan **5326 sayılı Kabahatler Kanunu**⁷ (KabhK) ile düzenlenmesi, vergi kabahatleri üzerinde radikal bir değişime neden olmuştur. Çünkü, **KabhK md.3⁸, KabhK'daki genel hükümlerin, diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanmasını açıkça emretmiştir.** Buna karşılık Maliye Bakanlığı bu Kanun'u vergi kabahat ve yaptırımları bakımından uygulamamış, doktrin tarafından da büyük oranda desteklenen bu davranış, "04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır." şeklindeki KabhK ek md.1'in⁹, vergi kabahatlerini KabhK dışında bıraktığı gerek-

(1) "Cezaı gerektiren olayın tespiti" kenar başlıklı VUK md.364, vergi suç ve kabahatlerinin, vergi dairesi, yoklama memuru ya da inceleme elemanı tarafından saptanmasını düzenlemektedir.

(2) "Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" kenar başlıklı VUK md.367, inceleme esnasında tespit edilen kaçakçılık suçunun Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirim üzerine, ya da Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından işlendiği öğrenilen kaçakçılık suçunun ilgili vergi dairesini bildirim çerçevesinde yapılacak inceleme neticesine göre kamu davasının açılmasını; dava neticesinde kaçakçılık cezasına hükmedilmesinin kabahat nedeniyle idari yaptırım uygulanmasını engellemeye ile ceza mahkemesi kararıyla vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararının birbiri üzerinde etkili olmaması kurallarını düzenlemektedir.

(3) 04.11.2004 tarih ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (RG t.13.11.2004, S.25642)

(4) 26.09.2004 tarih ve 5237 SK, RG t.12.10.2004, S.25611

(5) 04.12.2004 tarih ve 5271 SK, RG t.17.12.2004, S.25673

(6) 13.12.2004 tarih ve 5275 SK, RG t.29.12.2004, S.25685

(7) 30.03.2005 tarih ve 5326 SK, RG t.31.03.2004, S.25772 (mük.)

(8) 06.12.2006 tarih ve 5560 SK md.31 ile değişik md.3: "Bu Kanunun;

a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır."

(9) 11.05.2005 tarih ve 5348 SK md.5 ile KabhK'ya eklenmiştir.

çesine dayandırılmıştır. Bu görüşe göre, öncelikle Kabh ek md.1'in yazımı hatalıdır. Şöyle ki, bu madde, "İlk nazarda sanki Vergi Mahkemeleri, VUK'da düzenlenmiş gibi bir anlayış getirmektedir. Halbuki VUK, Vergi mahkemeleri ve buradaki usule ilişkin hükümleri içermemektedir. Vergi Mahkemelerinin görevi ve kapsamı hem 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununda ve hem de 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Nitekim 2577 sayılı "İdari Yargılama Usulü Kanunu" 1. maddesinde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinin görevine giren uyumsuzlukların çözümü bu kanunda gösterilen usullere tabidir." demek sureti ile bunu teyit etmektedir. Maddeyi kamusal nitelikteki suçlar dışında kalan vergi ihlalleri veya yasanın deyimıyla hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandıramayan eylemler olarak anlamak gerekmektedir."¹⁰ Kanaatimizce, **KabhK ek md.1'deki "vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır" ibaresini, "hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmayan eylemlere ilişkin hükümler saklıdır" şeklinde anlamak mümkün değildir.** Bu görüşümüzün gerekçelerini, farklı yorum metotlarını takip ederek şu şekilde açıklamak mümkündür:

1. Lafzi yorum yöntemiyle Ek md.1'in açıklanması: a) Öncelikle maddenin lafzı, maddeyi bu şekilde anlamaya asla izin vermemektedir. **KabhK ek md.1'de "VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler" ibaresi ile kastedilen, "vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin VUK'da yer alan hükümler"dir.** Dolayısıyla, **KabhK ek md.1, VUK'un "vergi davaları" başlıklı Beşinci Kitabı'nda yer alan md. 377** (vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar), **md.378** (dava konusu) ve **mük. md.378'i** (inceleme elemanları ile mükellefin mali müşaviri veya muhasebecisinin vergi davasında dinlenmesi) saklı tutmaktadır. Aksine bir yorum, **kanun koyucunun vergi mahkemelerinin -VUK'da değil-, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarda düzenlendiğini bilmediği** gibi kabulü zor bir sonuca götürmektedir. Nitekim, KabhK ek md.1'de "VUK'da **düzenlenen**" vergi mahkemelerinden **değil**, "VUK'da **yer alan**" vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin **hükümlerden** söz edilmesi, kanun koyucunun vergi mahkemelerinin VUK'da düzenlendiği gibi bir yanılgı (!) içinde olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. KabhK ek md.1'in yeterince iyi şekilde kaleme alınmadığına katılmak gerekirse de, "vergi mahkemelerinin VUK'da düzenlendiği" anlamına yol açacak şekilde kaleme alındığını kabul zordur. Kanun koyucu, vergi davalarına ilişkin önemli gördüğü kimi konuları, 2576 SK ya da 2577 SK yerine, VUK'da yer verdiği bu üç maddeyle düzenlemeyi tercih etmiştir. Her ne kadar VUK mük. md.378'in konusu vergi mahkemelerinin görevli olduğu uyumsuzluklar değilse de; VUK md.377'de vergi mahkemesinde dava aç-

(10) DONAY, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 21; Ayrıca bkz. GERÇEK, Yaklaşım, S.183 (Mart 2008), 275

maya yetkili olanlar düzenlenirken *dolaylı* şekilde, VUK md.378'de ise *doğrudan*, vergi mahkemeleri tarafından çözümlenecek uyuşmazlıklar, başka bir deyişle, **vergi mahkemelerinin bakmakla "görevli" olduğu konular düzenlenmektedir.** Bu nedenle, KabhK ek md.1'deki "vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler" ibaresi yanlış değildir. Kanun koyucu, tek tek madde numarası saymak yerine, maddelerin içeriğinden hareketle genel bir nitelendirme yaparak ilgili hükümleri saklı tutma yoluna gitmiştir. **b)** Diğer yandan, KabhK ek md.1'de, "VUK'daki hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırlamayan eylemlere ilişkin hükümlerin saklı tutulduğu" yorumuna yol açacak **tek bir kelime dahi yer almamaktadır. Maddede, "vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler"den söz edilmektedir, yoksa "hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırlamayan fiiller"den değil. Eğer vergi kabahatleri KabhK'nın dışında bırakılmak istenseydi, bu durumda "VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır" değil, aksine "VUK'da yer alan vergi kabahatlerine ilişkin hükümler saklıdır" denilirdi. Dolayısıyla, kanun lafzının doğrudan işaret ettiği hususu bırakıp, maddede adı dahi geçmeyen başka bir konuya ilişkin hükümlerin saklı tutulduğunu kabul, itiraf etmek gerekir ki son derece zorlama bir yorumdur.**

2. Amaçsal yorum yöntemiyle Ek md.1'in açıklanması: KabhK ek md.1'de vergi mahkemelerinin görevine ilişkin VUK hükümlerinin saklı tutulması, KabhK'nun idari yaptırımlara karşı açılacak davalarda görevli yargı yerine ilişkin düzenlemeleri dikkate alındığında, kendi içinde tutarlı ve anlamlıdır. Şöyle ki, devrim niteliğindeki içeriğiyle **KabhK md.27, f.1, idari işlem niteliğindeki idari yaptırımlara karşı açılacak davalarda artık idari yargının değil, adli yargının (sulh ceza mahkemesi) görevli olmasını öngörmüştür.** KabhK'nun AYM önünde de tartışılan¹¹ bu hükmü çerçevesinde vergi kabahatleri nedeniyle kesilen para cezalarına

(11) Bkz. Anayasa'nın 2, 125 ve 155'inci maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle KabhK md.3'ün ("Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.") iptali için AYM'ne başvuran Malatya Bölge İdare Mahkemesi'nin talebini dayandırdığı gerekçeler (21.12.2005 tarih ve E.2005/920 sayılı Karar) ile AYM'nin burada verdiği 01.03.2006 tarih, ve E.2005/108, K.2006/35 sayılı iptal karar (RG t.22.07.2006, S.26236): "... Anayasa'da idari ve adli yargının ayrılığı kabul edilmiştir. Bu ayrım uyarınca idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idari yargı, özel hukuk alanına giren işlemleri de adli yargı denetimine tâbi olacaktır. Buna bağlı olarak idari yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adli yargının görevlendirilmesi konusunda yasakoyucunun geniş takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir.

Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir.

Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırım türünden hareketle ve idari yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usul ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır. Kural'ın iptali gerekir."

karşı açılacak davalarda sulh ceza mahkemesinin değil, eskisi gibi vergi mahkemelerinin görevli olmasını arzu eden kanun koyucu, KabhK ek md.1 ile bunu sağlamayı amaçlamıştır. Çünkü, **böyle bir istisna hükmü getirilmemiş olsaydı, idari işlem niteliğindeki idari vergi cezasına karşı adli yargıda dava açmak gerekecekti.** Bu ise, birbiriyle bağlantı içinde olan iki idari işlemten birinin vergi mahkemesi, diğerinin ise sulh ceza mahkemesinde görülmesi gibi bir sonuca yol açacaktı¹². Buna karşılık, vergi kabahatleri vergi sisteminin işleyişini sağlamaya yönelik olduklarından, vergi ödevlisinin kanunla kendisine getirilmiş yükümlülükleri gereği gibi ve/veya zamanında yerine getirmemesi, pek çok olayda aynı zamanda idari vergi cezası işlemine de yol açmaktadır. Dolayısıyla, birbiriyle bağlantılı bu işlemlerin aynı mahkemede görüşülmesindeki kamu yararı ve bireysel yarar açıktır. Görüldüğü üzere, **KabhK ek md.1'in amacı, idari vergi cezaları bakımından vergi mahkemelerinin görevli olmasını devam ettirmektir.**

Nitekim, AYM'nin iptal kararı üzerine yeniden düzenlenen KabhK md.3, b.a'da¹³ artık, KabhK'nın *"İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde ... uygulanır"* denilerek, bu sonuç, diğer kimi kabahatler bakımından da kanuni güvence altına alınmıştır. Dikkat etmek gerekir ki, 5560 SK ile değişik KabhK md.3, KabhK ek md.1'den sonra yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, KabhK ek md.1 yoluyla kanun koyucu, sonradan AYM'nin iptal kararı neticesinde ulaşılan bu neticeyi, idari vergi cezaları bakımından daha en başta öngörmüştür.

3. Tarihi yorum yöntemiyle Ek md.1'in açıklanması: KabhK ek md.1'in KabhK'na getiriliş gerekçesi şudur¹⁴: ***"Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyumsuzluklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülhaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir."***¹⁵ Kanun koyucunun iradesini bir bütün olarak görmek için, burada hemen, KabhK'yı getiriliş gerekçesini de hatırlamak gerekir. KabhK, özel kanunlar-

(12) Bu konuda bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, VD, S.299 (Temmuz 2007), 142

(13) AYM, KabhK md.3'ü iptal ettiği kararın (bkz. burada dpr.11) Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Bu süre dolmadan 06.12.2006 tarihinde çıkarılan 5560 SK md.31 (RG t.19.12.2006, S.26381) ile, KabhK md.3 mevcut haline kavuşturulmuştur.

(14) TBMM, Dönem:22, Yasama Yılı:3, (S.Sayı:897), Madde Gerekçeleri, Md.5. Genel Gerekçe'de ise şunlar yazılıdır: "Kanun Teklifüyle, ... 5326 sayılı Kabahatler Kanununun bazı hükümlerinin uygulanması ve yeni ceza sistemine uyulanması açısından ortaya çıkması muhtemel sorunların giderilmesi amaçlanmaktadır." Bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss897m.htm>

(15) Gerekçe'deki önemli noktaları vurgulamak üzere kelime altı çizimleri, yazara aittir.

da yer alan kabahat ve yaptırımlara ilişkin kazuiistik 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 amacıyla** getirilmiştir¹⁶.

Yukarıdaki tüm açıklamalarımızı destekleyen bu sözlerin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde ortaya koyduğu üzere, **kanun koyucunun iradesi, KabhK'nın genel hükümlerinin tüm kabahatler ve bu arada vergi kabahatleri için de uygulanması yönündedir ve bu amacıyla tutarlı şekilde, KabhK ek md.1'i, VUK'un, "hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırmamayan eylemlere ilişkin hükümlerini" değil, "vergi mahkemelelerinin görevlerine ilişkin hükümlerini" saklı tutmak amacıyla getirilmiştir**¹⁷.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, KabhK'nın "Genel Hükümler" başlıklı Birinci Kısımında¹⁸ yer alan hükümlerin tamamını (md.1-md.31) "**KabhK'nın usule ilişkin hükümleri**" olarak nitelendirmenin mümkün olmadığıdır. Çünkü, TCK'daki genel hükümlere –büyük ölçüde- paralel şekilde düzenlenen bu genel hükümlerden bazıları, "**kanunilik ilkesi, kanunun yer ve zaman bakımından uygulanması, kabahatten dolayı sorumluluğun esasları, kast, taksir, sorumluluk, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran haller, teşebbüs, iştirak, içtima, yaptırım türleri, zamanaşımı**" konularını düzenlemektedir. Hukuk bilminde "usul", "yöntem"i ifade ettiğinden¹⁹ ve bu hükümler ise "yönteme ilişkin" olmadıklarından, bunlar "usule ilişkin" hükümler değildir. Buna karşılık, KabhK'nın kanun yollarına ilişkin hükümlerinin "usule ilişkin hükümler" olduğuna şüphe yoktur. Nitekim, bu tür düzenlemeleri içeren örneğin 2577 SK'nın adı İdari Yargılama Usulü Kanunu,

(16) TBMM, Dönem:22, Yasama Yılı:3 (S.Sayı:840), Genel Gereçe: "Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idari nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde karamelerde kazuiistik hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuiistik düzenlemeler arasında bir sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hakim bulunmaktadır. Bu nedenle, idari nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanuna ülkemiz açısından büyük bir ihtiyaç bulunmaktadır. Bu düşüncelerle hazırlanan bu Tasarıda, idari yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idari yaptırımların hukuki niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir." Madde gerekçeleri, md.3'ün gerekçesi: "Özel kanunlarda çeşitli fiiller karşılığında idari yaptırımlar öngörülürken; çoğu zaman, bu yaptırımların yerine getirilmesi, bunlara bağlanan hukuki sonuçlar, zamanaşımı, tekrerr, özellikle idari para cezası türündeki yaptırımın yerine getirilmesi, bu suretle oluşan mali kaynağın kullanılma biçimi gibi hususlarda da kazuiistik hükümlere yer verilmektedir.

Sistemden yoksun bu kazuiistik düzenlemelerin önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için; özel kanunlarda sadece kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idari yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir.

Bu itibarla, Tasarıda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir." Bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>.

(17) Buna karşılık, Gereçe'den hareketle tam tersi sonuca ulaşmakta GERÇEK, Yaklaşım, S183 (Mart 2008), 275

(18) KabhK'nın İkinci Kısımında ise (md.32-md.43), çeşitli kabahat tipleri ve yaptırımları düzenlenmektedir.

(19) Bkz. örneğin GÖZÜBÜYÜK, nr.244 ve nr.272

1086 SK'nın adı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, ve –yürürlükten kalkan- 1412 SK'nın adı ise Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'dur.

O halde, halen, **Vergi Kabahatleri Hukuku**, Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan oluşan **hukuki rejime bağlıdır**. KabhK pek çok konuda VUK'dan farklı kurallar öngörerek, VUK'un KabhK'ya aykırı düzenlemelerinin ilgasına yol açtığından²⁰, mevcut sistemde, Vergi Ceza Hukuku'na paralel şekilde, esas itibarıyla vergi kabahati tipleri ile bunların yaptırımları VUK'da, genel hükümler ise KabhK'da yer almaktadır.

Pek çok konuda eskisinden tamamen farklı bir sisteme geçiş, vergi suç ve kabahatleri bakımından belirsizliklere ve önemli tartışmalara yol açmıştır. Örneğin, 765 sayılı TCK'nın yürürlükten kalkmasıyla, VUK md.362 ve md.363'de eski TCK md.198 ve md.240'a yapılan atıfların yeni TCK'da karşılıklarının olup olmadığı (5252 SK md. 3, f.1: “Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır.”) ve böylece, örneğin vergi mahremiyeti suçunun cezası sorgulanmıştır. İşte, 8 Şubat 2008'de yürürlüğe giren “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”²¹ isimli 5728 Sayılı Kanun'da²² yer alan bazı hükümlerle kanun koyucu, **VUK'un vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin düzenlemelerini, 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleriyle uyumlu hale getirmeyi** amaçlanmıştır²³. Aşağıda, 5728 SK ile -vergi suç ve kabahatleri alanında- yapılan değişiklikler²⁴ ortaya konularak, değerlendirilmektir.

(20) Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, VSD, S.233 (Şubat 2008), 72 vd. ; CANDAN, Tebliğ ; ERDEM, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1940

(21) Kanun'un ismi eleştiriyeye açıktır. Şöyle ki, Kanun'un isminde yer alan, “çeşitli kanun” ile “diğer kanun” arasındaki farkı anlayabilmek mümkün değildir. Kendisinde değişiklik yapılan kanunlardan hangileri “çeşitli kanun”, hangileri “diğer kanun”lar arasında bulunmaktadır?

(22) Kabul tarihi: 23.01.2008, RG t.08.02.2008, S.26781

(23) 5728 SK'nın Genel Gerekçesi, TBMM, Dönem:23, Yasama Yılı:2 (S.Sayı:56), <http://www.tbmm.gov.tr/sira-saji/donem23/yil01/ss56m.htm>

(24) 5728 SK md.273 ile VUK md.87'de düzenlenen, “takdir, tadilat ve zirai kazançlar il komisyonları ile özel komisyonlara, memurların dışında, seçilecek kimselerde aranan özellikler”de yapılan değişikliklerin vergi suç ve kabahatleriyle doğrudan bir ilişkisi olmadığından, bu incelemenin dışında bırakılmıştır. Ancak kısaca değinmek gerekirse, VUK md.87, b.2'de yer alan “kamu hizmetlerinden memnu olmamak” şartı kaldırılmış; b.3'deki “ağır hapis veya şeref ve haysiyeti muhıl bir suçtan dolayı hapis cezasıyla hükümlü olmamak” ve b.4'deki “vergi kaçaklığından dolayı cezalandırılmamış olmak” şartları ise, şu şekilde değiştirilmiştir: “Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı beş yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, kaçakçılık veya vergi kaçaklığı suçlarından mahkûm olmamak.”

II. 5728 SAYILI KANUN İLE YAPILAN UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Vergi Kabahat Ve Yaptırımları Alanındaki Değişiklikler

a- Vergi ziyayı kabahati ile vergi ziyayı cezası, VUK'un farklı maddelerinde düzenlenmiştir (5728 SK md.275)

5728 SK ile, vergi ziyayı kabahati ile cezasını düzenleyen VUK md.344'ün "vergi ziyayı suçu ve cezası" şeklindeki kenar başlığı, "vergi ziyayı cezası" şeklinde değiştirilmiş; birinci ve ikinci fıkraları ise -içerikleri aynen muhafaza edilerek- birleştirilmiştir²⁵. Bu düzenleme sonucunda, **vergi ziyayı kabahati VUK md.341'de, cezası ise md.344'de belirlenmiş olmaktadır.**

VUK md.341, VUK'un Dördüncü Kitabı'nın "genel esaslar" başlıklı Birinci Kısım'ında yer almaktadır²⁶. Bu nedenle, yapılan değişiklik neticesinde, vergi ziyayı kabahati tipi, tüm kabahatlere uygulanacak genel kuralların yer aldığı bir Kısım'da düzenlenmiş olmakta; Dördüncü Kitabın "Vergi cezaları" başlıklı İkinci Kısım'ının vergi ziyayı kabahatine ilişkin tek maddeden oluşan (md. 344) Birinci Bölümü'nde ise, vergi ziyayı kabahatine uygulanacak idari para cezası yer almaktadır. **Kabahat tipine "genel esaslar" altında yer vermek, ve kabahat ile bu kabahat için öngörülen yaptırımı farklı maddelerde düzenlemek, gerek VUK sistematiğine ve gerek kanun yapma tekniğine aykırıdır.** Bu çerçevede, VUK'un Dördüncü Kitabı'nda "vergi ziyayı" kavramının sadece "vergi ziyayı kabahati" ile bağlantılı olarak kullanıldığı ve bu nedenle, "vergi ziyayı"nın -genel değil, aksine- **özel bir kavram** olduğunu da dikkate alarak, vergi ziyayı kabahati tipi uygulanacak yaptırımla birlikte VUK md. 344'de düzenlenmeli ve maddenin kenar başlığını da buna uygun şekilde değiştirilmelidir.

b- Aynı fiille hem suç hem de kabahat işlenmesi halinde, suç ceza ve kabahate idari yaptırımın birlikte uygulanması kuralına yeniden dönülmüştür (5728 SK md. 276, md. 279 ve md. 280)

VUK md. 359, son fıkra ve md.367, f.4'e göre, aynı fiille hem vergi kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde, suç nedeniyle ceza uygulanması kabahat nedeniyle ayrıca idari yaptırım uygulanmasına engel değildi. Ancak, **bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil et-**

(25) Böylece, üçüncü fıkra ikinci fıkra, dördüncü fıkra ise üçüncü ve sonuncu fıkra olmuştur. Bu değişiklik, VUK md.344'ün değişik fıkralarına yapılan atıflar bakımından önem taşımaktadır.

(26) VUK'un vergi suç ve kabahatlerini düzenleyen Dördüncü Kitabı'nın "vergi cezaları" başlıklı İkinci Kısım'ında ise, ayrı bölümler altında vergi suç ve kabahat tipleri düzenlenmektedir. Şöyle ki, Birinci Bölüm'de vergi ziyayı kabahati (md.344), İkinci Bölüm'de usulsüzlük kabahatleri (md.351-mük. md.355), Üçüncü Bölüm'de ise vergi suçları yer almaktadır.

(27) Kaçakçılık suçuna yol açan fiille aynı anda hem vergi ziyayı kabahati hem de usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, kaçakçılık cezasının yanı sıra, sadece -somut olayda- cezası ağır olan kabahatin cezası uygulanacaktır (KabHK md.15, f.1).

mesi halinde, -kural olarak- sadece suçtan dolayı ceza uygulanmasını emreden KabhK md.15, son fıkra ile VUK'daki bu düzenlemeler zımnen ilga edilmişti.

Kanun koyucu, bu konuda eski VUK sistemine dönmeyi tercih ederek, 5728 SK (md.276 ve md.280) ile VUK md.359 ve md.367'de yaptığı değişikliklerle, aynen KabhK öncesinde olduğu gibi, **aynı fiille vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatinin birlikte işlenmesi halinde, hem suçtan dolayı hapis cezası, hem de kabahat nedeniyle idari para cezası**²⁷ uygulanmasına izin vermiştir.

Benzeri durum, **mükellefin özel işlerini yapma suçunu** düzenleyen VUK md.363 bakımından da söz konusudur. 5728 SK md.279 ile değişik VUK md.363, son cümleye göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapan -VUK md.6, son fıkrada sayılan- memurların bu fiilleri aynı zamanda vergi ziyana neden olurlarsa, bu kimseler hapis cezasının yanı sıra ayrıca vergi ziyai cezası ile de cezalandırılacaklardır. Yalnızca, eskisinden farklı olarak²⁸, **vergi ziyainın**, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapma nedeniyle **meydana gelmesi yeterli bulunmuş; kaçakçılığa iştirak mahiyetindeki bir fiille vergi ziyai kabahatine yol açılması şartı ortadan kaldırılmıştır.**

Ancak, AY md.38, f.1'de ve TCK md.7'de düzenlenen geriye yürüme yasağı nedeniyle, **KabhK md.15'in yürürlüğe girdiği 01.06.2005 ile 5728 SK'un yürürlüğe girdiği 08.02.2008 tarihleri arasında aynı fiille hem vergi suçu hem de vergi kabahatinin işlenmiş olması halinde, sadece suçtan dolayı ceza uygulanabilecektir.**

c- Ceza mahkemesi kararları ile vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararlarının birbiri üzerinde etkili olmaması kuralına yeniden dönülmüştür (5728 SK md. 280)

KabhK öncesinde, VUK md.367, son fıkrada, ceza mahkemesinin vergi suçuna ilişkin kararı ile vergi idaresinin ve vergi mahkemesinin idari yaptırımlar hakkındaki kararının karşılıklı olarak birbirini bağlamaması ve hatta etkilememesi hükme bağlanmıştı. Ancak, yukarıda açıklanan KabhK md.15, son fıkra, VUK md.367'nin konusuz kalmasına yol açmıştı. 5728 SK md.280 ile değişik VUK md.367, son fıkrada **"Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek**

(27) Kaçakçılık suçuna yol açan fiille aynı anda hem vergi ziyai kabahati hem de usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, kaçakçılık cezasının yanı sıra, sadece -somut olayda- cezası ağır olan kabahatin cezası uygulanacaktır (KabhK md.15, f.1).

(28) VUK md.363, son cümleinin eski hali şu şekildeydi: "Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanır."

kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” denilerek, KabhK’nun aksine, suç tespiti ile kabahat tespiti arasında hiçbir ilişki olmaması garanti altına alınmıştır. Kanaatimizce, KabhK öncesinde olumlu karşılanması gereken bu kural, KabhK’nın genel hükümlerinin TCK’nın genel hükümlerine yakınlığı nedeniyle tartışmaya açık bir hale gelmiştir²⁹. Pek çok olayda, vergi kabahatine yol açan hukuka aykırı hareket, aynı zamanda kaçakçılık suçuna da yol açmaktadır. Dolayısıyla, suç ve kabahate yol açan hukuka aykırı hareketin varlığını aynı ya da benzer kurallar çerçevesinde inceleyen ceza mahkemesi ile vergi mahkemesinin birbirinden farklı sonuçlara ulaşmasının **hukukun birliği ilkesine** ne derece uygun olduğunun incelenmesi şarttır.

d. Pişmanlık halinde vergi ziyayı kabahati nedeniyle yaptırım uygulanmaması kuralı muhafaza edilmiştir (5728 SK md.281)

KabhK md.13 gereğince, “Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.” Bu hüküm çerçevesinde, vergi ziyayı kabahatine teşebbüs cezalandırılmayacağından, “gönüllü vazgeçme”ye (/etkin pişmanlığa) ilişkin TCK md.36’nın³⁰ vergi ziyayı kabahati bakımından uygulanması mümkün olmadığı gibi, VUK md.371’deki pişmanlık kurumunun ne derece uygulanabileceği de tartışmalı hale gelmişti. Bu konuda yaşanabilecek sorunları ortadan kaldırmak amacıyla 5728 SK ile, eski VUK md.371 hükmü, maddedeki eski VUK md.360’a atıfta bulunulan kısımlar çıkartılarak tekrar yürürlüğe konulmuştur.

e.Gümrük Vergileri alanında verilen idari yaptırımlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından vergi mahkemeleri görevli olduğu açıkça hükme bağlanmıştır (5728 SK md.272)

KabhK md.272 ile VUK md.2, “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, öncelikle, maddenin eski halinde³¹ yer alan “tekel idareleri” ibaresi, artık tekel idaresi kalmadığı için maddeden çıkartılmıştır. 5728 SK’un gerekçesinde, VUK md.2’deki bu değişiklik hakkında şu açıklama yapılmaktadır: “5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, 4458 sayılı

(29) Bkz. ve krş. DONAY, 76 vd.; AKKAYA, AÜHFD, C.49, S.1-4 (2000), 85 vd.

(30) TCK md.36: “Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”

(31) Değişiklik öncesinde madde şu şekildeydi: “Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimleri bu kanuna tabi değildir.”

Gümrük Kanununun uygulamasında, gümrük idarelerince verilen para cezalarının kanun yolu usulü konusunda ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi ve bu hususlarda Vergi Usul Kanununda öngörülen sistemin geçerli olmasını temin etmek ve uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla maddede değişiklik yapılmıştır.”

Gerekçeden anlaşıldığı üzere, VUK md.2'deki bu değişikliğin amacı, gümrük idareleri tarafından verilen para cezalarına karşı açılacak davalarda görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğunu açıklığa kavuşturmasıdır. Çünkü, KabhK ek md.1'in VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümleri saklı tutması ve VUK md.2'nin gümrük vergi ve resimlerini VUK kapsamı dışında tutması, gümrük vergileri alanında uygulanan idari yaptırımlarda görevli yargı yerinin neresi olduğunu konusunu tartışmalı hale getirmekteydi. Ancak, 5560 SK ile değişik KabhK md.3, b.a, KabhK'nun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağını öngörerek, bu tür uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görev ve yetkisini düzenleyen 2576 SK md.6 ve 2577 SK md.37, b.b'nin bu konuda tekrar uygulanmasının yolunu zaten açmıştı. Dolayısıyla, kanun koyucu, 5560 SK ile değişik KabhK md.3 çerçevesinde aslında çözümlenmiş bir konuyu, tekrar düzenlemeyi tercih etmiştir.

Burada, VUK md.2'de Gümrük Kanunu md.242'ye atıfta bulunulması eleştiriye açıktır. Çünkü bu madde, mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için ilgili gümrük idaresine başvurarak düzeltme talebinde bulunabilmelerini düzenlemektedir. Gümrük Kanunu md.242 gereğince, mükellefler, gümrük idaresinin -düzeltme talebini- red kararlarına karşı duruma göre Gümrük Başmüdürlüğü ya da Gümrük Müsteşarlığı nezdinde itiraz edebilecekler; bunların kararlarına karşı ise, “idari yargı mercilerine” başvurabileceklerdir. Burada kastedilen idari yargı mercii, 2576 SK md.6 ve 2577 SK md.37, b.b gereğince “vergi mahkemesi”dir. Görüldüğü üzere, düzeltme kurumunu düzenleyen Gümrük Kanunu md.242'de, vergi mahkemesinin adı dahi geçmemektedir.

2.Vergi Suç Ve Cezaları Alanındaki Değişiklikler

a- “Suç-kabahat” ayrımı terminolojik olarak VUK'a kısmen yansıtılmıştır (5728 SK md.)

VUK Dördüncü Kitap, İkinci Kısım, Üçüncü Bölüm'ünün “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezalar” şeklindeki başlığı, “suçlar ve cezaları” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, “idari ceza ile cezalandırılan suç” ibaresinin karşısına konulan “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan suç” terimi VUK'dan çıkartılmış, iki alan arasındaki terminolojik farklılığın altı kısmen çizilmiştir.

Kanaatimizce, bu değişiklik yeterli değildir, kabahat teriminin açık bir şekilde VUK'a girmesi şarttır. Ancak bu şekilde 5728 SK'un amaçla-

dığı -temel ceza kanunlarına- “uyum” gerçekleştirilebilir. Çünkü, temel ceza kanunlarında suç-kabahat ayrımı terminolojik olarak açıkça yer almaktadır.

b- Kaçakçılık suçu ve cezası yeniden düzenlenmiştir (5728 SK md.276, md.277, md.280 ve md.281)

b1. Kaçakçılık suçuna yol açan fiiller üç gruba ayrılmıştır: VUK md.359'da daha önce iki grupta toplanan kaçakçılık suçuna yol açan fiiller, 5728 SK ile üç gruba ayrılmıştır. Bu üçlü grup, daha önce VUK md.359, f.b, b.2'de yer alan “belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri kullanmak” fiillerinin, “**ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak**” şeklinde **md.359'a yeni eklenen c fıkrasına alınması** ve bu şekilde işlenen kaçakçılık suçuna –alt sınırı- farklı bir ceza öngörülmesi yoluyla meydana gelmiştir.

b2. “Sahte belge basmak” fiili suç olmaktan çıkartılmıştır: VUK md.359/b-2'de yapılan değişiklikle “**sahte belge basmak**” kaçakçılık suçu olmaktan çıkartılmış; sadece, “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak” suç olarak muhafaza edilmiştir³². Bu fiilin neden suç olmaktan çıkarıldığına ilişkin olarak Kanun'un gerekçesinde hiç bir açıklama bulunmamaktadır.

b3. Kaçakçılık suçu nedeniyle uygulanacak cezalar arttırılmıştır: **VUK md.359, f.a**'da yer alan fiillerle kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde, artık altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına değil, **bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına; md.359, f.b**'de³³ yer alan fiillerle kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde, artık on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına değil, **üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına; md.359, f.c**'deki³⁴, “ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeyi kullanmak” fiilleriyle kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde ise, artık on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına değil, **iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına** hükmolunacaktır.

(32) Buna karşılık, doktrinde ileri sürülen bir görüşe (YERCİ, VSD, S.236 (Mayıs 2008), 35-36) göre, yeni düzenleme çerçevesinde, “ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerce basılabilecek olup, Maliye Bakanlığının ile anlaşması olmayan kimselerin bastığı belgeleri bilerek kullananlar” için ceza uygulanması mümkün değildir. Burada “bilinmesi” istenilen, somut olaydaki (ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerce basılabilecek) ilgili belgeyi, “Maliye Bakanlığının ile anlaşması olmayan bir kimsenin basmış olması” durumudur. Bu bilinmesine rağmen belge kullanılırsa, VUK md.359, f.c'de düzenlenen fiil işlenmiş olur.

(33) Değişiklik öncesinde bu fiiller, VUK md.359, f.b, b.1'de yer alıyordu.

(34) Değişiklik öncesinde bu fiiller, VUK md.359, f.b, b.2'de yer alıyordu.

b4. Kaçakçılık suçu nedeniyle verilen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde ve ertelenmesinde tamamen TCK hükümlerinin geçerli olması sağlanmıştır: VUK md. 359, f.a'da yer alan fiillerle kaçakçılık suçunun işlenmesi nedeniyle verilen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde -hapis cezasının her bir günü için- uygulanacak para miktarını düzenleyen ve hükmolunan para cezasının ertelenmesini yasaklayan VUK md.359/a, f.2 yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, artık ancak 5237 sayılı TCK hükümleri çerçevesinde hapis cezasının ertelenmesi ve adli para cezasına çevrilmesi mümkün olabilecektir. TCK md. 50 f.1 gereğince, kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesinde özelliklere göre adli para cezasına çevrilebilir³⁵. Kısa süreli hapis cezası, bir yıl ve daha az süreli hapis cezasıdır (TCK md.49, f.2). Adli para cezası TCK md. 52'de düzenlenmekte olup, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak kanunda yer alan sınırlar içinde hakim tarafından takdir edilecektir. Yeni TCK md. 51, sadece hapis cezalarının ertelenmesine izin vermektedir; TCK md. 51'de öngörülen şartların varlığına bağlı olarak ancak, "işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezasının ertelenmesine" mümkündür.

b5. VUK md.360, artık kaçakçılık suçuna "iştirak"i değil, kaçakçılık suçuna verilecek cezada "indirim"i düzenlemektedir (5728 SK md.277, md.280, md.281): Kaçakçılığa iştiraki düzenleyen ve kenar başlığı "iştirak" olan VUK md.360'ın gerek kenar başlığı gerekse içeriği değiştirilmiştir. Yeni kenar başlığı "**cezada indirim**" olan maddenin içeriğindeki değişiklik ise şu şekildedir: değiştirilmeden önce VUK md.360'da, kaçakçılığa iştirak edenlere verilecek ceza, iştirak eden kimsenin kaçakçılık suçuna yol açan fiillere ayrı bir *maddi menfaat* gözeterek iştirak edip etmemesine bağlı olarak değişiyordu³⁶. Buna karşılık, 5237 sayılı TCK'nun iştirake ilişkin hükümlerinde (md. 37 vd.) böyle bir ayırım yer almadığı için, 5237 sayılı TCK md.5'in yürürlüğe girmesiyle birlikte VUK md.360 yürürlükten kalkacaktı. 5728 SK md. 277 vasıtasıyla, bir yandan yeni **TCK'nun iştirake ilişkin hükümlerinin vergi suç ve cezaları bakımından, TCK md.5'in yürürlüğe girmesinden önce uygulanması sağlanmıştır**; ancak diğer yandan, "*kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde TCK'nun suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirilir*" denilerek, somut olayda uygulanacak **cezanın tespitinde menfaat kriterine verilen önem**

(35) TCK md.50'de, para cezasına çevirmenin yanı sıra, kısa süreli hapis cezasına seçenек başka yaptırımlar da düzenlenmektedir.

(36) 5728 SK ile değiştirilmeden önceki VUK md.360: "Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de ayrı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur."

muhafaza edilmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde, kaçakçılığa iştirak olup olmadığı yeni TCK'ya göre saptanacak; eğer iştirak varsa, iştirakin bir menfaat temelinde yapılıp yapılmadığı araştırılacaktır. Eski VUK md.360'dan farklı olarak artık **menfaatin "maddi" olması şart değildir, manevi bir menfaat de söz konusu olabilir.** Eğer suça iştirak eden kimşenin suçun işlenmesinde herhangi bir menfaati yoksa, bu durumda TCK'daki iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

VUK md.360'daki bu değişikliğe paralel olarak, "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" kenar başlıklı VUK md.367'nin 1'inci ve 4'üncü fıkralarındaki "360'uncu madde" ibaresi³⁷ fıkralardan çıkartılmış (5728 SK md.280), "pişmanlık ve ıslah" kenar başlıklı VUK md.371'in - VUK md.360'a atıfta bulunan- 1'inci fıkrası değiştirilmiş ve aynı maddenin "Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360'uncu madde hükmü uygulanmaz." şeklindeki 2'inci fıkrası ise yürürlükten kaldırılmıştır (5728 SK md.281)³⁸.

b6. Pişmanlık halinde kaçakçılık suçundan dolayı ceza uygulanmayacaktır: 5728 SK ile değiştirilen yeni VUK md.359'daki "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." şeklindeki fıkra, eski md.359'da da aynen bulunmaktaydı. Yeni TCK md.36'da düzenlenmekte olan "gönüllü vazgeçme"nin sonucunun ne olacağı TCK'nın özel hükümlerinde gösterilmiş olduğundan, bu kurumun kaçakçılık suçu bakımından ne şekilde uygulama alanı bulacağına ilişkin muhtemel sorunlar VUK md.359'daki bu düzenleme ile önlenmeye çalışılmıştır. Buna göre, beyana dayalı vergiler bakımından işlenen kaçakçılık suçlarını işleyenler, VUK md.371'e uygun şekilde durumlarını ilgili makamlara bildirirlerse artık cezalandırılmayacaklardır³⁹.

b7.Kaçakçılık suç ve cezasına ilişkin VUK md.359 metnindeki kimi hususları düzenleme şekli -içerik muhafaza edilerek- değiştirilmiştir: VUK md.359'da parantez içinde tanımlanan "gizleme" fiili ile "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" ve "sahte belge" kavramları, içeriklerine dokunulmaksızın, bu fiil ve kavramların içinde yer aldığı suça yol açan hareketleri düzenleyen fıkralarda, ayrı cümlelerle düzenlenmiştir. Dolayısıyla, bunlara ilişkin tanımlar, artık bu ibareleri takiben açılan

(37) 5728 SK ile değiştirilmeden önce VUK md.367, f.4 şu şekildeydi: "359 ve 360'uncu maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

(38) VUK md.371, f.1 şu şekildedir: "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez." Değişiklikten önce ise fıkra şu şekildeydi: "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360 uncu maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez."

(39) Bu konuda bkz. DONAY, 209 vd.

parantezler içinde değil, fıkrayı oluşturan ayrı cümlelerle tanımlanmaktadır. Bu düzenleme şeklinin kanun yapma tekniğine daha uygun olduğu açıktır.

b8. Kaçakçılık suç ve cezasına ilişkin değişikliklerin değerlendirilmesi: Kaçakçılık suçuna iştirak, cezanın paraya çevrilmesi, hapis cezasının ertelenmesi konularında yeni TCK'nın genel hükümlerinin uygulanmasının sağlanması, kanun koyucunun suç ve cezalar alanındaki genel uyumlaştırma amacına uygundur. İştirak nedeniyle uygulanacak cezayı menfaat şartına bağlı olarak azaltmak ise, kanun koyucunun takdir yetkisi içinde kabul edilebilir. Kanun koyucunun bir fiili suç olarak kabul etmek ve bunun karşılığında verilecek cezayı tespit etmek konusunda takdir yetkisi olduğu şüphesizdir.

Ancak bu, keyfi şekilde kullanılabilir bir yetki olmayıp, öncelikle, toplumun bu fiili etik açıdan değerlendirme şekli de dikkate alınarak, kamu yararına uygun ve kanun koyucunun daha önce almış olduğu kararlarla (/getirdiği düzenlemelerle) tutarlı şekilde kullanılması zorunludur. Anayasa Mahkemesi⁴⁰, kanun koyucunun suç ve ceza konusundaki takdir yetkisini, **Anayasa'nın temel ilkeleri** ve bunlar arasında özellikle **hukuk devleti ilkesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile ceza sorumluluğunun kişiselliği başta olmak üzere genel ve cezalarla ilgili özel ilke ve kurallar, ceza hukukunun ana kuralları, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi, kişinin temel haklarının özüne dokunulamayacağı esası, toplum yaşantısının zorunlulukları, -hukuk devleti ilkesi ve adalet anlayışının bir gereği olarak- suç ile ceza arasında adil bir oran olması gerekliliği, cezanın türü ve sınırının adil olması zorunluluğu** ile sınırlamaktadır.

Bu çerçevede, kaçakçılık suçuna verilecek cezaları -belli derecelerde arttırmak, vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu bir toplumda suçun caydırıcılığını arttırmaya yönelik bir önlem olarak kabul edilebilir. Ancak, daha önce aynı cezaya gerektiren fiillerinden ikisinin (ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak), hiçbir gerekçe sunmaksızın ayrı bir gruba ve böylece farklı bir cezaya tabi kılınmasını anlayabilmek mümkün değildir. Kanun koyucunun, **üstelik sahte belge basma veya kullanma fiillerinin son derece yaygın şekilde kullanıldığı bir dönemde, bu fiille işlenen kaçakçılık suçuna verilecek cezanın alt sınırını, sahte belge düzenleme veya kullanma yolu-**

(40) AYM t.06.06.1991, E.1990/35, K.1991/13 (VUK md.360, f.2); t.06.06.1991, E.1991/10, K.1991/14 (VUK md.360, f.2); t.21.06.1991, E.1991/25, K.1991/18 (VUK md.360, f.2); t.24.10.1991, E.1991/39, K.1991/39 (VUK 360, f.2) t.03.12.1992, E.1992/45, K.1992/51 (VUK md.359, f.1); t.03.12.1992, E.1992/46, K.1992/52 (VUK md.360, f.2); t.21.09.1993, E.1993/31, K.1993/29 (VUK 360/2); t.15.08.1995, E.1995/21, K.1995/36 (VUK 360/2); t.04.10.2000, E.2000/55, K.2000/26; t.11.03.2003, E.2002/55, K.2003/8 (VUK md.359, b.a/2). Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr

la işlenen kaçakçılık suçuna verilecek cezadan daha aşağıda tayin etmesinin makul gerekçesi nedir?

Diğer yandan, sahte belge basmanın suç olmaktan çıkartılması, gerek kamu yararına ve gerek toplumun bu fiil hakkındaki etik değer yargısına aykırı olduğu gibi, “kanun koyucunun kendisine ait daha önceki düzenlemelerle tutarlı olması zorunluluğu”na da aykırıdır. Bu fiilin suç olmaktan çıkartılmasını gerektiren ne olmuştur ki, sahte belge basmak artık hukuka uygun bir fiil haline getirilmiştir? **Kanaatimizce, sahte belge basmanın suç olmaktan çıkartılması suretiyle, sahte belge düzenleme ve kullanma suçu bir ölçüde kolaylaştırılmıştır.** Çünkü, “sahte belge basımı”, bastırılmak istenen belgeyi düzenleme ve kullanma -ödevi ve- yetkisi bulunmayan kişiler tarafından belge bastırılması halinde söz konusu olmaktadır. İlgili belge, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan bir matbaada bastırılıyor olsa dahi, bastıran kimsenin o belgeyi düzenleme ve kullanma yetkisi yoksa, “sahte belge basımı” fiili gerçekleştirilmiş olmaktadır. Sahte belge bastıran kimsenin bu belgeyi düzenleyerek sahte belge düzenleme fiiliyle kaçakçılık suçunu işleyeceği son derece açıktır. Çünkü, kimse, düzenlemeyeceği bir belgeyi bastırmak istemez. Sahte belge basımı suç olmaktan çıkartılarak, matbaa sahiplerinin sahte belge basmalarının yolu açılmakta, dolayısıyla sahte belgeye ulaşmak kolaylaştırılmaktadır.

c.Vergi mahremiyeti suçunun TCK md.239’a göre cezalandırılması öngörülmüştür (5728 SK md. 278)

Vergi mahremiyeti suçunu düzenleyen VUK md.362’de suçun cezası açıkça belirlenmemiş, “TCK md.198’de yazılı cezanın iki katının uygulanacağı” hükmolunmuştu. 765 sayılı TCK yürürlükten kalkınca, 04.11.2004 tarihli 5252 SK⁴¹ md.3 ile, “yürürlükten kaldırılan TCK’ya yapılan yollamaların, 5237 sayılı yeni TCK’nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılacağı” öngörüldü. Ancak, eski TCK md.198’in 5237 sayılı TCK’da karşılığını oluşturan bir maddenin olup olmadığı tartışmalıydı. 5728 SK ile, VUK md.362’de çok önce yapılması gereken bir değişiklik gerçekleştirilmiş, vergi mahremiyeti suçunun yeni TCK’daki hangi madde çerçevesinde cezalandırılacağı açıkça belirtilmiştir. Buna göre, **VUK’da yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır.** Bu bağlamda, **vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır**⁴². 5728 SK ile değişik VUK

(41) RG t.13.11.2004, S.25642

(42) TCK md.239: “(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. ===>

md.362'de, "TCK'nın 239'uncu maddesinde yer alan ceza uygulanır" şeklinde bir ibare değil de, "TCK'nın 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır" ibaresinin tercih edilmesi, kanun koyucunun, TCK md.239'daki düzenlemenin tamamını vergi mahremiyeti suçu bakımından geçerli kıldığına işaret etmektedir.

d.Mükellefin özel işlerini yapma suçunun TCK md.257, f.1'e göre cezalandırılması öngörülmüştür (5728 SK md.279)

VUK md.363'de mükellefin özel işlerini yapma suçunun karşılığında, 765 sayılı TCK md.240'daki cezanın uygulanması öngörülmekteydi. 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle cezanın ne olduğu konusunda ortaya çıkan belirsizlik, 5728 SK'da, cezalandırmanın "yeni TCK md.257, f.1'e göre" yapılacağı öngörülerek ortadan kaldırılmıştır. Bu değişiklik sonrasında, **mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezası, bir yıldan üç yıla kadar cezasıdır**⁴³. TCK md.257, f.1'e yapılan atıf şekli, bu fıkrada yer alan suç unsurlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu bakımından da aranacağını göstermektedir. Dolayısıyla, mükellefin özel işlerini yapmak suretiyle, "kişilerin mağduriyetin ve ya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması" şarttır⁴⁴.

e.VUK md.5'de açıklanmasına izin verilen bilgiler yoluyla mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz halinde ceza uygulanması, tamamen TCK'ya bırakılmıştır (5728 SK md.272)

Vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilmeyerek açıklanmasına izin verilen bilgiler (VUK md.5, f.2, f.3 ve f.4) yoluyla mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilmesi halinde (765 sayılı) TCK md. 480, md. 481 ve md. 482'deki cezaların üç kat ağırlaştırılacak uygulanmasını öngören VUK md.5, son fıkra, c.2 yürürlükten kaldırılmıştır. Bu fıkranın yeni haline göre, "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez." Görüldüğü üzere fıkranın yeni halinde sadece VUK md.5'de belirtilen bilgileri kullanarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilmesi yasaklanmakta, ancak karşılığında herhangi bir ceza öngörülmemektedir. Bu nedenle, söz konusu fiil artık, ancak ilgili TCK hükümleri çerçevesinde bir suç teşkil ediyorsa

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu surlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."

(43) TCK md.257, f.1: "1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

(44) DONAY, 172 vd.

cezalandırılacaktır. Burada özellikle hakarete ilişkin TCK md.125'in⁴⁵ ihlali söz konusu olabilecektir, ki TCK md.125, f.1 gereğince hakaret suçunun cezası, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır.

f. Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK'daki görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlere göre cezalandırılması öngörülmüştür (5728 SK md.274)

Ekim ve sayım beyanıyla ilgili olarak VUK d.244 ve md.245'de kendilerine verilen görevleri ihmal ya da suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine uygulanacak ceza değiştirilmiştir. Şöyle ki, değişiklik öncesinde VUK md.246, son fıkra gereğince, görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri hakkında 765 sayılı TCK md.230 ve md.240'a göre takibat yapılması gerekliydi. TCK md.230, "memuriyet görevini yapmakta savsama ve gecikme gösterme veya üstün yasaya göre verdiği buyrukları geçerli bir neden olmaksızın yapmama" halinde **üç aydan bir yıla**, bu fiillerden dolayı devletin zarar görmesi halinde **altı aydan üç yıla**; TCK md.240 ise, "yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevi kötüye kullanma" halinde ise **bir yıldan üç yıla** kadar hapis cezası öngörmekteydi. Ancak, 765 sayılı TCK yürürlükten kalktığı için, kanun koyucu VUK md.246, son fıkrayı değiştirerek, artık 5237 sayılı TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre **cezalandırma yapılmasını** emretmiştir. Görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen 5237 sayılı TCK md.257 gereğince, "**görevinin gereklerine aykırı hareket eden**" ya da "irtikap suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya başkasına çıkar sağlayan" kamu görevlisi **bir yıldan üç yıla** kadar, "**görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme gösteren**" kamu görevlisi ise **altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla** cezalandırılacaktır. Görevin gereklerine aykırı hareket ya da görevin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme yoluyla suçun işlenmiş olduğundan bahsedebilmek için, ayrıca bu suretle "kişilerin mağduriyetin

(45) TCK md.125: "(1) Bir kimseye onur, şeref ve saygınlığını rencide edebilecek nitelikte somut bir fiil veya olgu isnat eden veya sövmek suretiyle bir kimsenin onur, şeref ve saygınlığına saldıran kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Mağdurun gıyabında hakaretin cezalandırılabilmesi için fiilin en az üç kişiyle ihtilat ederek işlenmesi gerekir.

(2) Fiilin, mağduru muhatap alan sesli, yazılı veya görüntülü bir iletile işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkra da belirtilen cezaya hükmolunur.

(3) Hakaret suçunun;

a) Kamu görevlisine karşı görevinden dolayı,

b) Dini, siyasi, sosyal, felsefi inanç, düşünce ve kanaatlerini açıklamasından, değiştirmesinden, yaymaya çalışmasından, mensup olduğu dinin emir ve yasaklarına uygun davranmasından dolayı,

c) Kişinin mensup bulunduğu dine göre kutsal sayılan değerlerden bahisle,

İşlenmesi halinde, cezanın alt sınırı bir yıldan az olamaz.

(4) Hakaretin alenen işlenmesi halinde ceza altıda biri oranında artırılır.

(5) Kurul hâlinde çalışan kamu görevlilerine görevlerinden dolayı hakaret edilmesi hâlinde suç, kurulu oluşturan üyelere karşı işlenmiş sayılır. Ancak, bu durumda zincirleme suçla ilişkin madde hükümleri uygulanır."

ve ya kamunun zararına neden olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlaması” şarttır.

g.VUK md.367 yeniden düzenlenmiştir (5728 SK md.280)

5728 SK md.280 ile, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’un ilgili hükümleriyle bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek tereddütleri aşmak üzere, eski VUK md.367 hükmü, bazı ibarelerde değişiklik yapmak (örneğin, Cumhuriyet Savcısı, Cumhuriyet Başsavcılığı şeklinde değiştirilmiştir) ve eski VUK md.360’a atıfta bulunulan kısımları madde metninden çıkartmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir⁴⁶.

III. SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalarla ortaya konulduğu üzere, her ne kadar “temel ceza kanunlarına uyum”u sağlama amacıyla çıkartılan 5728 SK, temel ceza kanunlarına uyumla ilgisi bulunmayan değişiklikleri de içinde barındırmaktaysa da⁴⁷, özellikle vergi suç ve cezaları bakımından önemli düzenlemeler getirdiği açıktır. Bunlar **topluca** değerlendirildiğinde, kanun koyucunun, **sadece suç tiplerine ve kısmen cezalarına VUK’da yer verme, bunlara uygulanacak genel ilke ve kurallar konusunda ise, kural olarak, başta 5237 sayılı TCK olmak üzere temel ceza kanunlarındaki sisteme bağlı kalma** şeklinde bir tercih yaptığını belirtmek mümkündür. Dolayısıyla, örneğin, “bilerek” ibaresine madde metninde yer verilmese dahi bir vergi suçunun işlenebilmesi için kastın şart olduğu, gerekli şartların varlığı halinde TCK’daki para cezasına çevirme, hapis cezasının ertelenmesi ve CMK’daki (md.231)⁴⁸ hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi düzenlemelerin vergi cezaları bakımından da aynen uygulama alanı bulacağı açıktır. 5728 SK öncesinde de VUK’da mevcut olan bu yaklaşım, TCK’dan sapma gösteren –kaçakçılığa iştirak, para cezasına çevirme- gibi özel düzenlemelerin yürürlükten kaldırılması yoluyla daha da pekiştirilmiştir.

Buna karşılık, 5728 SK’nın vergi kabahat ve yaptırımları bakımından beklentilere cevap vermediği açıktır. 5728 SK’nın vergi kabahatlerine ilişkin olarak kimi VUK hükümlerini, KabhK ile ilga edilmeden önceki içerikleriyle tekrar yürürlüğe soktuğu görülmektedir. Bundan çıkartılması gereken iki sonuç vardır: Birincisi, **KabhK’nun genel hükümlerinin vergi kabahat ve yaptırımları bakımından geçerli olduğu bu şekilde açıkça ortaya konulmaktadır. Çünkü, örneğin KabhK md. 15, son fıkra, VUK’un md. 359, son fıkra ve md. 367, f. 4 hükümlerinin ilgili kısım-**

(46) 5728 SK ile değişik VUK md.367 hakkında ayrıca bkz. yukarıda II, 1, b ve c

(47) Örneğin, “sahte belge basmayı suç olmaktan çıkarma”nın temel ceza kanunlarına uyumla bir ilgili yoktur.

(48) 5728 SK md.562 ile değişik CMK md.231’de hapis cezasında erteleme sınırı bir yıldan iki yıla çıkartılmıştır. CMK 231, b.5’e göre, “Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükümlenen ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.”

larını zımnen ilga etmemiş olsaydı, kanun koyucunun zaten yürürlükte olan düzenlemelerin aynısını getirmesine gerek kalmazdı. Zaten yürürlükte olan bir düzenleme, aynen tekrar yürürlüğe sokulamaz⁴⁹. Yürürlükte olan bir düzenlemeyi yeni bir kanunla aynen öngörmek, tutarsızlık ve mantıksızlığın yanı sıra abesle iştigal olur. İkinci sonuç, kanun koyucunun **KabHK ile ilga VUK düzenlemelerini tekrar yürürlüğe koyması, bu noktalarda Kabahatler Kanunu öncesindeki sisteme geri dönmek istediğini** göstermektedir. Bunun vergi kabahat ve yaptırımları bakımından genel bir eğilim olup olmadığını, önümüzdeki zaman gösterecektir. Eğer kanun koyucu KabHK ile ilga VUK düzenlemelerini aynen tekrar yürürlüğe koymaya devam ederse, bu onun “kabahatler alanında sistem birliği yaratma” amacına vergi kabahatlerini dahil etmek istemediğini gösterecektir.

Ancak, tam da bu noktada düşünmek ve sormak gerekir: KabHK öncesinde vergi kabahat ve yaptırımları bakımından VUK’da yer alan sistem çok mu başarılıydı? **Kusurdan bağımsız yaptırım uygulamaları; “ceza sorumluluğun şahsiliği” gibi –kişinin ancak kendi işlediği bir eylemden dolayı sorumlu olmasını öngören⁵⁰ - bir evrensel ilkeyi ciddiye almama; vergi ziyayı kabahatiyle ile genel usulsüzlük kabahatinin içtimaina izin verme, buna karşılık vergi ziyayı kabahatiyle özel usulsüzlük kabahatinin içtimaina izin vermeme suretiyle eşitlik ilkesi ihlali; pek çok konuda düzenleme eksikliği nedeniyle, Vergi Kabahatleri Hukuku’nun üzerinde hareket edeceği temeli saptamada yaşanan zorluklar; Ceza Hukuku’ndan ödünç alınan kavramlarla kısmen gerekçelendirilip kısmen gerekçelendirilemeyen yargı kararları; ve tüm bunlara bağlı olarak yarım yüzyılı yakın bir dönemde sürekli değişikliklere maruz kalmış, gelişmemiş bir cüce sistem”** Kanun koyucu buna dönmeyi mi arzu etmektedir?

(49) Bkz. ve krş. ERDEM, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2344

(50) CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, 43

KAYNAKÇA

- AKKAYA Mustafa: Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, AÜHFD, C.49, S:1-4 (2000), 85 vd.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda: Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci Ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, Vergi Sorunları Dergisi, S.233 (Şubat 2008), 72 vd.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda: İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, S.299 (Temmuz 2006), 116 vd.
- CANDAN Turgut: Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, Gelirler Kontrolörleri Derneği ve İstanbul Ticaret Odası tarafından düzenlenen "Vergi Ceza Sistemi" Paneli, 08.01.2008, İstanbul (Tebliğ)
- CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT: Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4.B., İstanbul 2006
- DİLİÇİKİK Ata: Türk Ceza Kanununa Uyum Amacıyla Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası, S.320 (Nisan 2008), 67 vd.
- DONAY Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008
- ERDEM Tahir: Vergi Cezalarına Rötüş, Dünya Gazetesi, 08.02.2008, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2344 (Erişim tarihi: 1.11.2008)
- ERDEM Tahir: Kabahatler Kanunu Vergi Ceza Sistemine Etkili mi?, Dünya Gazetesi, 1.11.2007, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1940 (Erişim tarihi: 1.11.2008)
- GERÇEK Adnan: Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu, Yaklaşım, S.183 (Mart 2008), 274 vd.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref: Yönetmelik Yargı, 27.B., Ankara 2008
- YERCI Cahit: 5728 Sayılı Kanunla VUK'da Yapılan Değişiklikler Üzerinde Değerlendirmeler ve Eleştiriler, Vergi Sorunları Dergisi, S.236 (Mayıs 2008), 28 vd.