

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**MALİ CEZALAR İLE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN
VERGİ YASALARININ UYGULANMASI BAKIMINDAN
ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Sibel BİLGİN**

**Tez Danışmanı
Prof.Dr.Abdurrahman AKDOĞAN**

**Ankara
2006**

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL AÇIDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

I. SUÇLAR VE SUÇLARIN VERGİ YASALARI AÇISINDAN ÖNEMİ VE SINIFLANDIRILMASI	3
A. SUÇUN TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
B. SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	5
1. Genel Suç Kuramı Açısından	5
2. Vergi Suçları Açısından	7
C. SUÇUN YAPTIRIMI OLARAK CEZA KAVRAMI	8
1. Cezanın Tanımı ve Önemi	8
2. Cezanın Amaçları	11
3. Cezanın Çeşitleri	13
a. Kanuni Bakımdan Cezalar.....	13
b. Nitelikleri Yönünden Cezalar	13
c. Süreleri veya Ağırlıkları Bakımından Cezalar	13
II. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI İLE VERGİ SUÇ VE CEZALARIN AYIRIMI	14
A. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI.....	14
1. Kanuni Unsur.....	14
2. Maddi Unsur	15
a. Tipe Uygun Eylem	15
b. Sonuç	15
c. İlliyet bağı	16
3. Manevi unsur	16
4. Hukuka Aykırılık	17

B. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ AYIRIMI.....	17
1. Vergi Suçlarının Ayırımı.....	17
a. İhlal Ettikleri Hak ve Menfaatlere Göre	18
b. Fiili İşleyen Kişilere Göre	19
c. Yer Aldıkları Kanuna Göre.....	20
2. Vergi Cezalarının Ayırımı	21
a. Konuları veya Nitelikleri Yönünden Vergi Cezaları	21
aa. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar	22
ab. Mali Cezalar	22
b. Ceza Kesen Organa Göre Vergi Cezaları	23
ba. İdari Organ Tarafından Kesilen Cezalar	23
bb.Yargı Organı Tarafından Kesilen Cezalar.....	24
III. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA CEZA İLKELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ	25
A. FİİL AÇISINDAN	25
1. Vergi Cezasının Artırılması Durumu.....	25
2. Tek Bir Fiil ile Birden Fazla Suç İşlenmesi Durumu	26
B. FAİL AÇISINDAN	28
1. Birden Fazla Kişinin Cezayı Gerektiren Suçun Faili Olması.....	28
2. Tüzel Kişilerin Suç Faili Olmaları	30
3. Cezanın Düşmesi.....	32
C. SUÇ İŞLEMESİNE YÖNELTEN NİYET AÇISINDAN.....	34
1. Kasıt.....	34
2. Bilmeme ve Yanılma	35
3. Pişmanlık	37
IV. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE YAPTIRIM UYGULANMASINDA ETKİNLİK	38
A. VERGİ SUÇUNUN ÖNLENMESİNDE ETKİNLİK	39
1. Vergi Yasalarının Önleme Fonksiyonu	39
2. Vergi Cezalarının Önleme Fonksiyonu	40
B. VERGİ SUÇU ORTAYA ÇIKTIKTAN SONRA ETKİNLİK.....	41
1. Vergi İdaresinin Yaptırım Uygulamasında Etkinlik	42
2. Vergi Yargısının Yaptırım Uygulamasında Etkinlik	43

V. BAZI YABANCI ÜLKELERDE MALİ VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI

CEZA UYGULAMALARI	43
A. KITA AVRUPASI ÜLKELERİ UYGULAMALARI.....	44
1. Almanya	44
2. Fransa.....	47
B. ANGLO-SAKSON ÜLKELERİ UYGULAMALARI	49
1. İngiltere	49
2. Amerika Birleşik Devletleri	51
C. ÇİN HALK CUMHURİYETİ	52

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YASALARININ UYGULANMASINDA MALİ CEZALAR İLE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN İNCELENMESİ

I. VERGİ SUÇLARININ NİTELİKLERİ VE YAPISAL UNSURLARI	54
A. VERGİ SUÇLARININ NİTELİKLERİ.....	54
B. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI.....	57
1. Kanuni Unsur	57
a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından	58
aa. Kaçakçılık Suçu.....	58
ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	59
ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	59
b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından	60
ba. Vergi Ziyat Suçu.....	60
bb. Usulsüzlük Suçları.....	60
2. Maddi Unsur	61
a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından	63
aa. Kaçakçılık Suçu.....	63
ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	65
ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	67
b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından	68

ba. Vergi Ziyat Suçu.....	68
bb. Usulsüzlük Suçları.....	69
3. Manevi Unsur.....	71
a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından.....	74
aa. Kaçakçılık Suçu.....	74
ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	75
ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	75
b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından	76
ba. Vergi Ziyat Suçu.....	76
bb. Usulsüzlük Suçları.....	77
4. Hukuka Aykırılık.....	78
II. VERGİ CEZALARININ NİTELİKLERİ VE AMAÇLARI.....	81
A. VERGİ CEZALARININ NİTELİKLERİ.....	81
B. VERGİ CEZALARININ AMAÇLARI.....	84
III. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLER VE YAPTIRIMLARININ	
ÇEŞİTLERİ	86
A. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLER.....	86
1. İhlal Ettikleri Menfaat Açısından.....	86
2. Suçu İşleyen Kişiler Açısından.....	90
a. Suçu İşleyen Kişinin Gerçek veya Tüzel Kişi Olması Açısından	92
b. Suçu İşleyen Kişinin Görevine Bağlı Kısıtlamalar Açısından.....	95
B. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLERLE İLGİLİ YAPTIRIMLARIN	
ÇEŞİTLERİ.....	98
1. Mali Nitelikteki Cezalar.....	98
a. Amaçları Açısından	98
b. Sonuçları Açısından	103
2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikteki Cezalar	106
a. Amaçları Açısından	106
b. Sonuçları Açısından	110
IV. MALİ NİTELİKLİ CEZALAR İLE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN	
DAYANDIĞI KAYNAKLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	115
A. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN	115
B. KAMU HUKUKU AÇISINDAN	116

V. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ CEZA HUKUKUNUN GENEL

İLKELERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ	120
A. KANUNİLİK İLKESİ	120
B. SORUMLULUĞUN BİREYSELLİĞİ İLKESİ	123
C. CEZANIN SUÇ İLE ORANTILI OLMASI İLKESİ	129

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YASALARININ UYGULANMASINDA

ETKİNLİK AÇISINDAN

MALİ VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ YASALARININ VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE CEZALARIN UYGULANMASI AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

DEGERLENDİRİLMESİ	133
A. YASAL DÜZENLEMELERİN ÜLKENİN EKONOMİK, SOSYAL VE KÜLTÜREL YAPISINA UYGUNLUĞU	133
B. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇ VE CEZANIN AÇIK VE ANLAŞILABİLİR OLARAK BELİRLENMESİ.....	136
1. Vergi Ziyatı Cezası Açısından.....	139
2. Kaçakçılık Cezası Açısından.....	144
C. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇ VE CEZA İLİŞKİSİNİN YETERLİ OLARAK TANIMLANMASI	146
D. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇUN ÖNLENMESİ AMACIYLA GEREKLİ ÖNLEMLERE YER VERİLMESİ	149

II. VERGİ YASALARINDA YER ALAN SUÇ VE CEZANIN VERGİ SUÇUNUN FAİLİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. VERGİ SUÇUNUN FAİLİ İLE VERGİ YASALARINA AYKIRI HAREKET İLİŞKİSİNİN KURULMASI	155
B. VERGİ SUÇUNUN FAİLLERİNİN VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ALGILAMA DÜZEYİ	159
C. VERGİ SUÇU FAİLLERİNE UYGULANAN VERGİ CEZALARININ FONKSİYONU.....	163

III. VERGİ YASALARINA GÖRE SUÇ TEŞKİL EDEN FİİLİ SAPTAYAN DENETİM BİRİMLERİ İLE YARGILAMA BİRİMLERİNİN FONKSİYON VE NİTELİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	169
A. VERGİ YASALARINA GÖRE SUÇ TEŞKİL EDEN FİİLİ SAPTAYAN DENETİM BİRİMLERİNİN UZMANLIĞI VE HAZIRLADIKLARI TUTANAKLARIN YETERLİLİĞİ	169
1. Uzmanlık Düzeyleri	169
2. Tutanakların Yeterliliği	171
B. YARGILAMA YETKİSİNE SAHİP KİŞİ VE KURUMLARIN UZMANLIK DÜZEYLERİ VE DELİLLERİN YETERLİLİĞİ	174
1. Uzmanlık Düzeyleri	174
2. Delillerin Yeterliliği.....	177
 SONUÇ	 181
 KAYNAKÇA	 184
 ÖZET	 194
 ABSTRACT	 195

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
AİTİA	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Ana.Mah.	: Anayasa Mahkemesi
APK	: Araştırma Planlama Koordinasyon
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
D.	: Danıştay Dairesi
Dn.	: Danıştay
E.	: Esas
G.Ü.İ.İ.B.F	: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
IRS	: Amerikan Gelir İdaresi
İYUK	: İdare Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
RG	: Resmi Gazete
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yay.	: Yayını

GİRİŞ

Devlet, üstlendiği görevleri gerçekleştirmek açısından yaptığı harcamaları karşılayabilmek için çeşitli gelir kaynaklarından yararlanır. Devletin kamu hizmetlerini sunabilmesi için başvurduğu bu gelir kaynakları içerisinde en sağlıklı ve sürekli vergidir. Kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamak ise, toplumsal yaşam açısından hayati bir öneme sahiptir. Bu nedenle, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergi ile ilgili ödevlerin, aksatılması veya hiç gerçekleştirilmemesi, devletin gelir akışını kesintiye uğratacağı gibi kamu hizmetlerinde de aksamaya neden olabilir.

Verginin bu öneminden dolayı, her dönemde devlet verginin daha etkin bir biçimde toplanabilmesi için gerekli önlemleri almış olmasına karşın, yine de önemli miktarda vergi kaybının meydana gelmesini önleyememektedir. Çünkü etkin bir vergi geliri elde etmek için sadece iyi vergi kanunları yapmak veya iyi bir vergi yönetimi kurmak yeterli değildir. Vergi bilinci fazla gelişmemiş ve çeşitli nedenlerle daha az vergi ödeme eğiliminde olan yükümlüler, yasal ve idari düzenlemelere karşın, vergi kaybına neden olabilir. Vergi kaybı sonucunu yaratan fiiller ise, vergi suçunu oluşturur ve yaptırımla karşılanır.

Söz konusu vergi kaybına yol açan fiiller ile bu fiillere ilişkin yaptırımlar, vergi hukuku ve ceza hukukunun ilke ve temel kavramları doğrultusunda düzenlenen vergi ceza hukukunun konusunu oluştururlar.

Vergi suçları, yapısı ve nitelikleri itibarıyla iki grupta düşünülebilir. İlki, verginin mali ve iktisadi nitelik ve amaçlarını dikkate alarak fiilin suç sayılması ve parasal nitelikte yaptırım uygulanması, ikincisi ise; verginin kamusal niteliğinin yanında toplum düzeni ve yaşamı açısından fiilin suç sayılması ve hürriyeti bağlayıcı düzeyde yaptırım uygulanmasıdır. Bu bakış açısıyla, vergi yasalarının uygulanmasında etkinliğin sağlanabilmesi için vergi yasalarına aykırı fiilin, ihlal ettiği menfaat türünün ve bu fiile uygulanacak ceza türünün niteliğinin doğru belirlenmesi amaçlanmalıdır. Uygulanan cezanın türü ve

miktarı, suç sayılan fiillerin birbirine kıyasla daha ağır veya hafif olmasına göre değişiklik göstermelidir. Uygulanan ceza, vergi yasalarında belirlenen amaçlara ulaşılmasında yeteri kadar fonksiyon görmüyorsa, bunun nedenleri tartışılmalıdır. Gerekiyorsa, belirlenen nedenler doğrultusunda vergi yasalarında değişiklik yapma yoluna gidilmelidir.

Bu kapsamda, gerçekleştirilen tez çalışması üç bölümden oluşacaktır. Çalışma konusu ile ilgili genel bilgilerin verildiği birinci bölümde, kuramsal açıdan vergi suçu ve vergi cezası kavramları açıklanarak, vergi suç ve cezalarında kuramsal ceza ilkelerinin uygulanabilirliği ile vergi yasaları uygulamasında etkinlik kavramının vergi suçlarının önlenmesi açısından fonksiyonu ortaya konmaya çalışılacaktır.

Tezin ikinci bölümünde, ülkemiz vergi yasalarında yer alan vergi suçları, nitelikleri ve yapısal unsurları ile nitelik ve amaçları açısından vergi cezaları incelenecektir. Vergi suç ve cezaları çeşitleri ile yer aldıkları yasal düzenlemeler açısından ortaya konulduktan sonra, ceza hukukunda bulunan genel ilkeler itibariyle farkları ve benzerlikleri üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde, vergi suçlarının önlenmesi ve vergi cezalarının uygulanması açısından, vergi yasalarının etkinliği ile suç oluşturan fiili belirleyerek gerekli cezayı tespit eden denetim birimleri ile yargı mercilerinin uzmanlık düzeyleri ve nitelikleri değerlendirilecektir. Ayrıca, söz konusu fonksiyonu yerine getirme açısından suçun failinin durumu da belirlenerek analiz edilecektir.

Tezin sonuç kısmında, tez çalışmasıyla ulaşılan noktaların değerlendirmesi yapılacak ve elde edilen yargılar ortaya konacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL AÇIDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

I. SUÇLAR VE SUÇLARIN VERGİ YASALARI AÇISINDAN ÖNEMİ VE SINIFLANDIRILMASI

A. SUÇUN TANIMI VE ÖNEMİ

Suç kavramına yönelik değişik tanımlar yapmak mümkündür. Bu tanımlar hukuki, sosyolojik ve kriminolojik olarak çeşitli açılardan sınıflandırılarak tanımlanabilir. Bu sınıflandırmada hukuki açıdan suç kavramı, kanun koyucunun toplum düzeni açısından tehlikeli bulduğu ve cezalandırma yoluna gittiği fiiller; sosyolojik açıdan ise, kolektif bilincin kuvvetli ve belirmiş davranışlarını ihlal eden fiil veya kişinin kendisini dahil ettiği grupta, varlığı toplum dayanışmasıyla çelişki gösteren fiillerdir¹.

Kriminolojik yönden suç ise, normlardan sapan, iradi bir beşeri faaliyet olup, çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Ancak, kriminolojik açıdan suç, sadece ceza hukukunun suç saydığı fiilleri değil, normlardan sapan her türlü eylemleri kapsadığından ceza hukukundan daha geniş bir anlama sahip olmaktadır. Suçun kriminolojik anlamını bu kadar geniş belirlemek, kriminolojik açıdan suçun içeriğini belirsiz hale sokma sonucunu doğurmaktadır². Bu nedenle, suç kavramı, kriminolojinin belirlediği kapsamda değil, kanun koyucunun topluma zarar verdiğini ya da tehlikeli olduğunu kabul ettiği ve ceza müeyyidesi ile karşıladığı eylemler olarak kabul edilmektedir.

Günümüzde suçu oluşturan insan davranışı, toplumda yürürlükte olan sosyal normlardan bir nevi sapış, sapıcı eylem olarak tanımlanmaktadır. Sosyal hayatta insanlar ve grupların tavır ve hareketleri, bazı kurallara ve otoriteyi belirten standartlara göre örgütlenmiş olup, bu standart ve kurallar,

¹ Sulhi DÖNMEZER : Kriminoloji, (İstanbul, 1994), 45.

² Sulhi DÖNMEZER : a.g.e., 45.

sosyal normları oluşturmaktadır. En geniş anlamıyla sosyal normların, bir sosyal gruba mensup olanların paylaştıkları, kendisine uymalarını bekledikleri ve uymanın pozitif veya negatif müeyyidelerle sağlandığı standartlar olduğu görülmektedir. Sonuç olarak norm, bir kural, standart hareket ve faaliyet için bir örnek olmaktadır³. Bu normlardan sapıcı eylemlerin suç kapsamında değerlendirilebilmesi için kanun koyucu tarafından seçilmiş olması ve bir ceza müeyyidesi ile karşılanmış olması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, bir sapıcı eylemin suç sayılabilmesi için, kanun koyucu tarafından bu kapsamda belirlenmiş ve buna yönelik yasal düzenlemenin de yapılmış olması zorunluluğu bulunmaktadır. Suç, toplum düzenini tehdit eden bir eylem olduğuna göre, hangi eylemlerin suç sayılması gerektiği sorunu, ceza verme hakkının dayandığı esasa göre çözümlenmektedir. Kamu çoğunluğunun düşüncesini yansıtan kanun koyucu, hangi fiillerin ne gibi ceza müeyyidesiyle karşılanması gerektiğini belirler. Her zaman ve her yerde ortak olarak benimsenmiş bazı suçların (hırsızlık, tecavüz gibi) dışında belirli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, sayılacaksa verilecek cezanın türü ve ölçüsünün zamana ve yere göre değiştiği görülmektedir⁴. Diğer taraftan, suçun içerisinde hukuka aykırılık ve kusurluluğun bulunduğu bir yapısı bulunmaktadır.

Ceza hukukunda suç, teknik-hukuki (normatif) amaçları karşılar şekilde, değişik yazarlar tarafından çeşitli biçimlerde tanımlanmaktadır⁵. Ancak, ceza hukuku açısından önemli olan hukuki tanımdır. Bu tanıma göre, suç, biçimsel açıdan hukuk düzeni tarafından ceza veya emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanuni tip olmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu yapı aynı zamanda kanunun belirli fiilleri niçin ceza yaptırımı ile karşıladığının cevabı da olmaktadır. Çünkü fiil hukuka aykırı olmadıkça suçun varlığından söz edilemez. Kanun koyucunun haksız fiiller içinden seçerek negatif bir ceza normuyla önlemekte yarar gördüğü eylem, suç oluşturmaktadır. Çünkü suç

³ Sulhi DÖNMEZER : Sosyoloji, (Ankara, 1982), 249-250.

⁴ M.Kamil MUTLUER : Vergi Ceza Hukuku, (Eskişehir, 1979), 29-30.

⁵ Sulhi DÖNMEZER : Kriminoloji, a.g.e., 46.

işlendiğinde, kanun koyucunun bir hukuksal yararı korumak için topluma yönelik olarak kanunla düzenlediği emir veya yasak ihlal edilmiştir⁶.

Tarihten günümüze kadar, bir hareketin topluma zarar vermekte olduğu veya tehlikeli bulunduğu düşüncesiyle kanun koyucu, bir kısım fiilleri yasaklamakta ve ceza yaptırımıyla karşılamaktadır. Genel bir anlatımla kanun koyucu, insanların toplum halinde birlikte yaşamalarını sağlamak amacıyla emir ve yasaklardan oluşan (yapmalarını veya yapmamalarını isteyen) bir davranış tarzı belirler. Bu davranış tarzı hukuk normunu oluşturur. Ancak, toplum halinde yaşamının ortaya çıkardığı çeşitli sosyal çelişkiler ve uyumsuzluklar sonucu, belirlenmiş davranış tarzına aykırı hareketler meydana gelebilir. Bu ise, bu tür bir emir ve yasağı içeren hukuk normunun ihlal edilmesi anlamına gelir.

B. SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI

Suç teorisinin sağladığı veriler içinde suçlar değişik kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar, hukuk tekniği açısından da bazı faydaları karşılamaktadır. Suçların sınıflandırılması suçun unsurlarına göre yapılabileceği gibi fail ve mağdurların vasıfları ve suçun hukuki konusu gibi kriterlerden yararlanarak sistematik olarak da yapılabilir. Bu sınıflandırmalar yapılırken bir kriter olarak suçu işleyen kişinin kişiliği veya suçluyu suç işlemeye iten nedenler ele alınmış değildir⁷.

1. Genel Suç Kuramı Açısından

Suçlar, ağırlıkları veya uygulanacak yaptırımların türleri açısından sınıflandırılabilir. Bu noktada karşımıza cürümler-kabahatler ayrımı çıkmaktadır. Bazı ülkelerin mevzuatında, cezaların belirlenmesi açısından böyle bir suç ayrımı yapılmıştır. Suçların ağırlıkları açısından ceza mevzuatının değerlendirilmesinde iki büyük eğilim vardır. Bunlardan birinci eğilim, ceza kanunlarında sadece en ağır suçlara yer verilmesi, kabahat adını

⁶ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç Teorisi, C.2, (İstanbul, 2000), 15.

⁷ Erol TUTAR : " Suç Tasnifleri ", www.kriminoloji.com, (10.11.2002).

alan hafif suçların ceza kanunları dışında kalan mevzuatla düzenlenmesidir. İkinci eğilim ise; ceza kanununda ağır-hafif ayrımı yapmadan suç kavramını içeren bütün fiillerin kapsama alınmasıdır⁸.

Kabahat-cürüm ayrımı içinde düzenleyen kanunlar açısından da suç tasnifinde nasıl bir ölçünün göz önünde tutulması gerektiği tartışmalara neden olmuştur. Ancak; bugün ölçüt açısından ağır basan görüş devletin sosyal düzeni güvence altına alırken bu düzeni ihlale yönelik fiillerin niteliğine göre uygulayacağı cezanın ağırlığının farklı olması gerektiğidir. Bazı fiillerin daha ağır cezalarla karşılanması halinde toplum düzeninin ihlallerden daha iyi korunabileceği varsayımıyla, yasada bu fiiller cürüm olarak belirlenir. Önemli olan fiillerin sosyal tehlike açısından boyutudur. Bazen ise o kadar şiddetli davranmaya ihtiyaç duymaz ve bu gibi fiilleri kabahat sayar⁹.

Ceza kanunları bazı fiillerin hukuka aykırılıklarındaki ağırlık ve toplum düzenindeki önemini göz önünde tutmak suretiyle cürüm olarak belirlerken, hafif zarar veya tehlike oluşturan fiilleri de kabahat olarak kabul eder. Bunun takdiri tamamen kanun koyucunun iradesine bağlıdır. Kanun koyucu bazı kurallara uymak şartı ile bir fiili kabahat veya cürüm olarak tespit edebilmekte tamamen serbesttir¹⁰. Ancak, sosyal tehlike kıstası nesnel bir yapıda değildir. Bu nedenle kesin ve bilimsel ölçüt olmadığının da kabulü gerekir. Çünkü belirli dönemde az tehlikeli kabul edilerek kabahat sayılan bir fiilin, bir süre sonra cürümler arasına sokulması mümkündür. Zaten, bir suçun cürüm mü, kabahat mi olduğunu anlamak için kullanılan kıstas, bu suçların karşılığında konulmuş olan cezadır. Dolayısıyla cürümler ve kabahatler arasındaki mevcut farklar esas itibari ile yapısal olmayıp ceza kanununun yarattığı işlem farklılıklarıdır¹¹.

⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.1, (İstanbul, 1997), 352.

⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e. C.1, 358.

¹⁰ Ayhan ÖNDER : Ceza Hukuku, C.2, (İstanbul, 1989), 144.

¹¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 145.

2. Vergi Suçları Açısından

Vergi suçu, en genel ifade ile vergi ile ilgili yükümlülüklerin kanuna uygun olarak yerine getirilmemesi şeklinde tanımlanabilir ise de, içinde suç unsurlarına yer veren bir tanım oluşturulması daha isabetlidir. Bu anlamda vergi suçu; sorumluluğu olan vergi yükümlüsü veya sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi yasalarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve zorunluluklara aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanundaki suç tanımına uygun nitelikte ve cezayı gerektiren fiillerdir¹².

Tanımda da belirlendiği üzere, vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin amacı, hukuka aykırı fiille ihlal edilen hukuki menfaatleri koruma altına almaktır. Bu menfaatlerden ilki “hazine yararı”, ikincisi ise “kamu otoritesidir”. Dolayısıyla bazı vergi suçları, vergi ile ilgili ödevlerin eksik olarak yerine getirilmesi nedeniyle ortaya çıkan hazine kaybını önlemek ve bunun ötesinde doğmuş olan “gelir kaybı”nı da telafi etmeyi aşan bir amaç taşıırken; kimi vergi suçları da kamu düzenini bozulmasını önlemek ve bozulmuş kamu düzenini tesis etmeyi amaçlamaktadır¹³.

Hazine yararını korumaya yönelik vergi suçlarının, ceza hukuku öğretisinde olduğu üzere “zarar suçu” ve “tehlike suçu” niteliğini taşıdığı düşünülebilir. Bu sınıflandırma içinde zarar suçları ile ihlal edilen hazine yararı vergi kaybı şeklinde ortaya çıkan zarara; tehlike suçları ile de hazinenin ileride karşılaşılabileceği vergi kaybı olasılığına karşı korunmaktadır.

Diğer taraftan vergi suçları, ihlale yol açan hukuka aykırı fiilin tespiti ve fiile uygulanacak yaptırıma göre de sınıflandırılabilir. Çünkü vergi suç ve cezalarının bir kısmı vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, bunlara ilişkin fiil ve yaptırım idari usullerle saptanırken, bir kısmı da ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Bu suçların saptanması ve ceza uygulanması yargı organlarının görev alanına girer. Bu açıdan vergi suçlarını mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Ancak

¹² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : Vergi Ceza Hukuku, (Afyon, 1999), 73.

¹³ Doğan ŞENYÜZ : Vergi Ceza Hukuku, (Bursa, 2003),16.

suçların bu şekilde sınıflandırılmasına ilişkin olarak ve vergi suçunun niteliği üzerinde yapılan tartışmalara göre öğretide farklı kavramlar da kullanılabilmektedir¹⁴.

İncelendiği üzere vergi suçlarında, genel ceza hukukunda olduğu gibi cürüm-kabahat ayırımına gidilmemiştir. Ancak, bu suçlara ilişkin kanuni düzenlemelere bakıldığında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller için açıkça kasıt kavramı kullanılsa bile cürüme özgü cezalar verildiği görülmektedir.

C. SUÇUN YAPTIRIMI OLARAK CEZA KAVRAMI

1. Cezanın Tanımı ve Önemi

Ceza, toplum tarafından değer verilen yararların her türlü ihlaline karşı devletin bir önlemidir. Ceza müeyyidesinin uygulanabilmesi için, suç denilen hukuk tarafından korunan hak ve yararlaraya yönelik bir eylemin gerçekleştirilmiş olması gerekir¹⁵. Ceza faili yoksunluklara maruz bırakır. Bunun sonunda her ne kadar toplumların uygarlık düzeyleri ilerledikçe azalsa bile, ceza ister istemez bir ölçüde ızdırap verici acı çektirici ve bastırıcı nitelik gösterir¹⁶. Çünkü ceza müeyyidesinin her çeşidi devletin koyduğu kuralların ihlalinin bir sonucu olması nedeni ile cezaya muhatap olan kişilerin yaşamına, hürriyetine, malına veya onuruna etkili olabilecektir¹⁷. Ancak, günümüz ceza hukuku düşüncesinde olduğu gibi cezanın uygulama amacı sadece kefaret değildir. Diğer taraftan, uygulanan ceza müeyyidesi kişinin yalnız iyiliğini, onun ıslahını sağlayan bir reaksiyon da değildir. Bugünkü anlamıyla ceza, suçluyu yoksunluklara tabi kılıcı ve dolayısıyla ızdırap verici bir araç olmak vasfını, olumlu ve yapıcı amaçların elde edilmesine yönelmiş olarak taşımaktadır¹⁸. Ancak ceza, müeyyidesi ile bir yandan caydırıcı olup, suçluluğun azaltılmasını hedeflerken, bir yandan da suçlulara toplumun

¹⁴ Bkz. Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 17.

¹⁵ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 18.

¹⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 544.

¹⁷ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 19.

¹⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 546.

çoğunluğunca onaylanan hak ettikleri yaptırımın uygulanmasını amaçlamaktadır¹⁹.

Ceza, maddi ve formel bakımdan da incelenebilir²⁰: Ceza, maddi, diğer bir deyişle içerik olarak iki aşamada ortaya çıkmaktadır. Bu aşamalar, birbirini takip eden ve cezanın ihlalden önce ve sonraki iki ayrı fonksiyonu ifade eden “cezanın tehdit” ve “cezanın bilfiil verilmesi” aşamalarıdır. Maddi anlamda ceza da tehdit ve önleme amacı ön planda bulunmaktadır. Sonraki aşama ise, ceza tehdidinin gerçekleşmesi, bastırmadır. Formel bakımdan ise, ceza yine iki aşamada gerçekleşir. Birinci aşamada, Devletin yasama organı tarafından “ceza kanunu” aracılığı ile cezanın genel, soyut ve objektif olarak kurallaştırılmasını ifade eden “yaptırım” belirleme aşamasıdır. İkinci aşama, cezanın yargısal ve idari aşamasıdır. Bu aşamada, ceza tehdidinin gerçekleşmesine karşılık gelen “ceza müeyyidesinin uygulanması” sağlanır.

Hukukun diğer dallarına ait müeyyideler ceza hukukunda olduğu gibi, kişiyi yoksunluklara tabi tutma amacını taşımaz. Daha çok, zararı giderme, eski hali iade amacıyla hareket ederler. Aynı durum ceza hukukunda ikinci bir yaptırım şekli olan güvenlik önlemleri için de geçerlidir²¹. Ceza hukukunda uygulanan bir yaptırım şekli olan güvenlik önlemleri, ceza müeyyidesinden farklıdır ve uygulama amacı, failin kişisel durumunu gösteren tehlikeliliğidir²². Bunlar, esas itibarıyla “suçludaki tehlike haliyle orantılı olarak hükmedilen ve sosyal savunma amacına yönelmiş bulunan müeyyidelerdir”²³.

Doktrinde, genellikle tam bir tanımı verilmeyen ve ceza ile arasındaki farklar belirlenerek açıklanmaya çalışılan güvenlik önlemleri, kusurluluk şartlarını taşıyın veya taşımasının suçlu tehlike arz ediyor ise onun hakkındaki bir ıslahın, iyileştirmenin gerektiği inancına dayanmaktadır²⁴. Ceza, suçluya toplum adına gösterilen bir tepki olunca cezadan beklenen yarar, ceza ile elde edilmesi istenen amaçlar göz önünde tutulmak suretiyle ortaya çıkar.

¹⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım Teorisi, C.3, (İstanbul, 2000), 30.

²⁰ Zeki HAFIZOĞULLARI : Ceza Normu, (Ankara, 1996), 174 - 176.

²¹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.2, (İstanbul, 1997), 545.

²² Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 21.

²³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 567.

²⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 567; Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 21.

Esas itibarıyla, güvenlik önlemleri ceza hukukunda, cezanın uygulanamadığı, uygulansa bile yeni suçları önlemede yetersiz kaldığı hallerde geleneksel ceza sistemini tamamlayan hukuki koruma araçlarıdır. Güvenlik önlemlerinin amacı, cezadan farksız olarak “toplumsal savunmadır”. Özünde, yine cezadan farksız olarak kendisine uygulanan kimseye sıkıntı verme amacı vardır. Cebri koruma vasıtası olmasına karşın, cezadan farklı olarak hukuk düzeninde bir “bastırma” değil, bir “önleme” tedbiridir²⁵. Bu nitelikleriyle öğretide, güvenlik tedbirlerinin ceza ile birlikte tamamlayıcı veya seçimlik olarak mı ya da cezanın yerine mi uygulanacağına ilişkin tartışmalar sürmektedir. Açık olan ise, modern ceza hukukunda her iki kavramın da her geçen gün biraz daha birbirine yaklaşıyor olmasıdır²⁶. Modern ceza hukukuna göre ceza müeyyidesinde bulunması gereken özellikler vardır. Cezanın temel özellikleri aşağıda belirtildiği üzere şu şekilde sınıflandırılabilir²⁷:

- i. Cezalar insani olmalıdır: Cezalar insan onuru ile bağdaşabilir, toplumda gelişmiş ve bir düzeye ulaşmış ahlaki değerlere uygun olmalıdır.
- ii. Cezalar etkili olmalıdır: Uygulanan ceza fail üzerinde bir daha suç işlemesine engel olacak bir etki gösterdiği gibi, toplumun diğer ve henüz suç işlememiş üyelerini de suç işlemekten caydırıcı bir nitelik taşımalıdır.
- iii. Ceza kişisel olmalıdır: Ceza sorumluluğu şahsidir. Ceza sadece suç işleyen kişiye uygulanmaktadır.
- iv. Ceza bölünebilir olmalıdır: Ancak bu şekilde cezanın, fiilin ağırlığına ve suçlanan sorumluluk derecesine uydurulabilmesi mümkün olur.
- v. Cezalar geri alınabilir nitelikte olmalıdır: Cezanın adli hata halinde tamamen düzeltilmesi mümkün değildir. Ancak, adli hataya uğrayan

²⁵ Zeki HAFIZOĞULLARI : a.g.e., 233 - 235.

²⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 573 - 575.

²⁷ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - Mehmet Emin ARTUK : Ceza Hukuku, Seçkin Yayınları, (İstanbul, 1997), 695 - 698; Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 566; Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 21 - 22.

kişinin mali tazminat hakkını korumaya yarayan düzenlemelere de yasada yer verilmektedir.

2. Cezanın Amaçları

Cezanın amaçları Yunan filozoflarından günümüze kadar, gerek hukukçuları ve sosyologları gerekse diğer araştırmacıları yakından ilgilendiren konulardan biri olmuştur. Bu gelişim süreci içinde belirlenen ve tartışılan fikirlerin bütününden, modern ceza hukukunda bir cezanın genel amaçları olması gerektiği yargısına ulaşılabılır.

Bu uzun süreç içinde cezaların amaçları konusunda ileri sürülen görüşleri iki esas düşünce içinde toplayıp, incelemek mümkündür²⁸ :

- i. Ceza geçmişe yönelmiştir. Geçmişte işlenmiş hukuka aykırı bir fiil ve hareket dolayısıyla hükmedilir.
- ii. Ceza geleceğe yönelmiştir. Kendisinden, hem uygulandığı kişi hem de toplum bakımından gelecekte beklenen yararlar nedeniyle uygulanır.

Cezayı geçmişe yönelmiş olarak uygulanan bir tedbir olarak kabul eden görüş, esas itibarı ile toplumun kendisinde uyanan öfke ve kızgınlık hissini tatmin etme duyusuna dayanır. Ceza, yapılan kötülüğü ödetici, kefaret edici bir araçtır.

İkinci görüş ise cezanın kefaret amacını dikkate almaz. Bu görüşün temelinde, suçun beşeri ve sosyal bir olay olduğu mantığından hareket eden “toplumsal sorumluluk” ilkesini benimsemiş olan pozitif doktrin almaktadır. Bu anlayışa göre suçlu, suçtan daha önemlidir. Suç, failinin toplum için tehlikeli bir varlık olduğunu ortaya koyan bir belirtidir. Amaç, bu belirtiyeye göre doğru teşhis koyarak, diğer bir ifade ile suçlunun kişiliğini tanıyarak, suça iten

²⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 559.

nedenleri saptayarak, ona karşı tedbir almak, suçluyu bir daha suç işlemeyerek, topluma zarar vermeyecek hale getirmektir²⁹.

Birbirine zıt bu iki görüşü de abartılı bulan diğer bir yaklaşım ise karma görüş olarak, cezanın amacı konusunda iki görüşü bağdaştırır³⁰. Bu anlayış cezanın temelini ödetme, kefaret olduğunu, insanlarda kendilerine yapılan kötülüğü ödetmek eğiliminin doğal olduğunu kabul eder. Kanunlara karşı insanların saygı göstermelerinin sağlanması, bunlara karşı gelenlere nefret duygusunun beslenmesini gerektirir. Bu konuda kamuoyunun desteği, suçluya azap ve acı çektirmek sureti ile aktif halde tutulabilir. Böylelikle ceza hem suçlu için ileride aynı kusuru işlemekten kaçınmasını sağlayacak bir ihtar niteliğinde olacak, hem de daha ahlaklı davranmasını sağlayacak bir fonksiyon görecektir. Karma görüşün cezanın amaçları arasında kefarete yer verirken, cezanın geleceği yöneltmiş olduğu hakkındaki anlayıştan aldığı faydacı amaç ve fonksiyonlar da vardır. Bunlar³¹ :

- i. Korkutma – önleme
- ii. Korkutma – uslandırma
- iii. Tasfiye veya yok etmedir.

Devletin ceza yaptırımını uygulaması konusunda öğretide farklı görüşler vardır. Uygulamada bunların yalnızca birisi savunulabileceği gibi bir kaçının ve hatta bütününün bir arada gerekli olduğu da belirtilebilir. Bu açıdan, Devlet ceza yaptırımını uygulamakla;

- i. Misilleme / Bedel Ödetme (Kefaret),
- ii. Caydırıcılık,
- iii. Yapamaz duruma getirme,
- iv. Rehabilitasyon konularından birisini ve / veya birkaçını tatmin etmektedir³².

²⁹ Mustafa KARAYEL : “Ceza Hukukunda Temel Yaklaşımlar ve Günümüzden Bir Bakış”, Ceza Adalet ve Sistemi ve Polis Sempozyumu, (Ankara, 6 - 8 Mayıs 1998), 66.

³⁰ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 560.

³¹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 561.

³² Önder AYTAÇ : “Hapishanelerin Alternatifi Cezalandırma Sistemleri”, Ceza Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu, (Ankara, 6 - 8 Mayıs 1998), 426.

Belirlenen amaçlara ulaşmak için yapılması gerekenler ise, belirlenmiş çeşitli amaçlar göz önünde tutularak cezaların türleri itibarı ile çeşitli olmaları ve sistem içinde aralarında denge ve ahenk kurulması ve kanunda yer alan ceza çeşitlerinin değişik amaçları sağlayacak nitelikte olmasıdır. Yerine göre bu amaçlardan bazıları üstünlük göstermelidir³³.

3. Cezanın Çeşitleri

Geçmişten günümüze uzanan süreç içerisinde, ceza hukukundaki gelişmeleri takiben cezaların sayısı azalmış, failin hayatına, hürriyetine, malına, hukukuna etkili olabilecek cezalar tespit edilmiştir. Doktrinde bu cezalar, çeşitli unsurlar göz önünde bulundurularak sınıflandırılmıştır³⁴.

a. Kanuni Bakımdan Cezalar

Kanuni bakımdan cezalar, kanun koyucunun cezalara bağladığı hukuki sonuçlara, kanunda yer alan suç ayırımını karşılamak üzere ayrı ayrı oluşturulmuş cezaların farklılığına ve ceza türlerine göre sınıflandırılabilir.

b. Nitelikleri Yönünden Cezalar

Nitelikleri yönünden cezalar ihlal ettikleri hak ve yararların niteliklerine göre sınıflandırılırlar.

c. Süreleri veya Ağırılıkları Bakımından Cezalar

Süreleri veya Ağırılıkları bakımından cezaların sınıflandırılması, ancak hürriyeti ve hakları bağlayan cezalar arasında söz konusu olabilir. Tüm sınıflandırma şekilleri açısından cezalar cürüm-kabahat, asli-fer'i ve mütemmim, hürriyeti bağlayıcı cezalar–mala ilişkin cezalar, para cezaları,

³³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 565.

³⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 565.

haysiyet kırıcı cezalar; müebbet ve muvakkat cezalar, korkutucu- uyarıcı cezalar-uslandırıcı cezalar olarak ayrılabilir.

II. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI İLE VERGİ SUÇ VE CEZALARIN AYIRIMI

A. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan bir kavramdır. Hukuki bir kavram olarak suçu inceleyebilmek için öncelikle onu meydana getiren genel unsurların nelerden ibaret olduğunu, suçun daha hafif ve ağır sayılmasını gerektiren nedenlerin neler olduğunu ve suçun ne zaman ortaya çıkıp, ne şekilde ortadan kalkacağını tespit etmek gerekir³⁵. Suçun unsurları, bir suçun varlığı için bulunması şart olan ve bir araya gelerek suçu oluşturan esaslardır. Bu unsurların bir kısmı asli, bir kısmı ise tali niteliktedir. Asli unsurlar bulunmadıkça bir fiilin suç olarak nitelendirilmesine olanak yoktur. Tali unsurlar suçun kendisini değil, derecesini etkiler. Suçun yapısal unsurları öğretide de değişik sınıflandırılabilir.

1. Kanuni Unsur

Bir suçta kanuni unsurun varlığı, işlenen fiilin kanuni tarife objektif olarak uygun olması demektir³⁶. Bir fiilin suç sayılabilmesi için, somut fiilin kanundaki soyut tipe uygun olması gerekir. Bu uygunluk bulunmadığı zaman, suçun kanuni unsuru bulunmaz ve böylece yapılan hareketin ve meydana gelen sonucun bir suç olarak nitelendirilmesi imkânsız olur³⁷. Doktrinde de kanuni unsur “tipiklik” olarak da tanımlanabilmektedir. Hukuka aykırı bir fiilin suç sayılabilmesi için, kanundaki açık tarife ve tipe uygun olması gerekir. Açıkça tanımlanan kanuni tip mevcut olmadıkça suç da olmayacaktır. Vergi hukukunda da, vergi kanunları hazırlanırken model kavramlar kullanılması

³⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 305.

³⁶ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 2.

³⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 310.

tipleştirmediir. Tipleştirme ile kanun koyucu vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymaktadır.

2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, dış dünya da değişiklik meydana getirmeye yönelmiş olan, olumlu veya olumsuz fiillerdir³⁸. Söz konusu fiil sonucu ceza yaptırımı uygulanabilmesi için, hukuk düzeninin ihlal edilmesi veya ihlal tehlikesinin yaratılması gerekir. Eğer ortada kanun hükmünü ihlal eden bir fiil yoksa, herhangi bir suçun varlığından da söz etmek mümkün olmayacaktır³⁹. Suçun maddi unsuru kendi içerisinde üç öğeden oluşur. Bunlar, tipe uygun eylem, sonuç ve illiyet bağıdır.

a. Tipe Uygun Eylem

Ceza yaptırımı sonucunu doğuran tipe uygun eylem, kanunun suç saydığı neticeye neden olan harekettir. Hareket olumlu şekilde, yeni bir “icra” olarak ortaya çıkar. Belirli bir neticeyi oluşturabilecek gibi, olumsuz şekilde, bir başka deyişle bir “ihmal” olarak da aynı neticeyi oluşturabilir⁴⁰. Ceza hukuku için önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı netice ve neden olan fiildir. Bunun için fiilin yöneldiği amaç önemlidir. Vergi suçlarında hareket bazı suçlarda yapma veya yapmama şeklinde yer alırken, bazı suçlarda suç hareketleri sayılmamıştır⁴¹.

b. Sonuç

Sonuç, maddi unsuru oluşturan fiilin ikinci kısmıdır. Hukuki hükümler bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilen, ayrıca kanuni tanımda de yer alan dış alemdeki değişikliklerdir⁴². Söz konusu değişiklik, bir zarar, tehlike veya hukuki ihlal şeklinde olabilir. Vergi suçları bakımından hukuki hüküm taşıyan sonuç vergi kaybı veya kamu düzeninin bozulmasıdır.

³⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 75.

³⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 310.

⁴⁰ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e.C.1, 371.

⁴¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 75.

⁴² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 380.

c. İlliyet bağı

Bir kişinin dış dünyada meydana gelen değişiklikten sorumlu olabilmesi için, o kişinin hareketinin sonucu olarak değişikliğin meydana gelmesi gerekmektedir. Yapmak veya yapmamakla, dış dünyada zarar veya tehlike şeklinde beliren değişiklik arasında, neden sonuç ilişkisinin kurulabilmesi gerekir⁴³. Vergi suçları açısından failin fiili ile kamu geliri kaybı ve kamu düzeninin tehdidi arasında bir nedensellik ilişkisi olmalıdır.

3. Manevi unsur

Çağdaş ceza hukukunda cezai sorumluluğun temelini “kusurluluk” oluşturur. İşlenen fiilin iradi olup olmadığı ceza hukuku açısından önemlidir. Bir kişinin cezalandırılabilmesi için tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yeterli değildir. Ayrıca, bu hareketin ona şahsen isnat edilebilmesi gerekir⁴⁴. “Bir suçun bulunabilmesi için, kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı bir fiilin, iradi yani faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmiş olması şarttır”⁴⁵. Bu suçun manevi unsurunu oluşturur.

Vergi suçları açısından kusurluluğa ilişkin hükümlere bazı vergi suçları türlerinde yer verilirken, bazılarında yer verilmemiştir.

Ayrıca, vergi hukukunda, isnat kabiliyeti açısından ceza hukukundan farklı bir yön izlenmiştir. Vergide cezai sorumluluk açısından tüzel kişilerin vergi suçlarından sorumluluğu kabul edilmiştir⁴⁶.

⁴³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 409.

⁴⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 8.

⁴⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 311.

⁴⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 98.

4. Hukuka Aykırılık

Bir hareket ceza hukukuna özgü bir ceza yaptırımını tehdidi altında ise, bu hareket kural olarak objektif hukuka aykırılığı ifade eder⁴⁷. Fiilin cezalandırılması için bütünüyle hukuka aykırı olması gerekir⁴⁸. Suç işlendiğinde kanun koyucunun bir hukuksal yararı korumak için kanunla düzenlediği emir veya yasak ihlal edilmiş olur. Ancak, bu hukuka aykırı fiilin bir kimse tarafından gerçekleştirilmeden önce, kanunda tanımlanmış olması zorunludur. Diğer taraftan, hukuka aykırılık, kanuni tipe uygun eylemin sadece ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması anlamına gelmektedir⁴⁹. Vergi ceza hukuku açısından, özellikle Anayasalarında “vergi de yasallık ilkesine yer veren ülkeler bakımından, hukuka aykırılık oluşturan ve suç sayılan fiillerin vergi yasasında yer alması en önemli koşul olmaktadır.

B. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ AYIRIMI

1. Vergi Suçlarının Ayırımı

Vergi suçları devletin ya da kamu idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren/vereceği düşünülen hukuka aykırı fiillerdir. Bu hukuka aykırı fiiller, vergi kanununda maddi veya şekilsel yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olan yükümlü-sorumlu veya görevliler tarafından işlenir. Ekonomik nitelik taşıyan vergi suçları sonucu devlet gelir kaybına uğrayabileceği gibi, gelir kaybı olasılığı da kamu düzenini bozabilir⁵⁰. Devlet, suç teşkil eden bu fiiller karşısında idari organlar tarafından uygulanan vergi alacağını tazmin etmek amacına yönelik mali ceza uygulayabileceği gibi, bu amacın ikinci plana bırakıldığı ve kamu otoritesinin tesisini ceza organları aracılığıyla kurduğu hürriyeti bağlayıcı ceza da uygulayabilir.

⁴⁷ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 149.

⁴⁸ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 9.

⁴⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 100.

⁵⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 74.

a. İhlal Ettikleri Hak ve Menfaatlere Göre

Kamu hizmetlerinin finansmanı açısından zorunlu bir araç olan vergilere ilişkin çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve yasaklara uyulmaması sonucunda ortaya çıkan vergi suçlarının tüm toplumun temel ve ortak ihtiyaçları için zorunlu olan kaynakları azalttığı veya bunların azaltılması tehlikesinin ortaya çıkardığı, mağdurun her zaman devlet, dolayısıyla tüm toplum olduğu düşünüldüğünde, vergi suçlarının diğer suçlardan daha az tehlikeli olduğu ileri sürülemez⁵¹. Zaten, vergi ile birlikte vergi kaybı ile mücadele de başlamıştır⁵². Devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç olan vergi suçunda ihlal edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır. “Hazine yararı” ile korunan hukuki menfaat olarak “kamu yararı” özdeşleşmektedir⁵³. Çünkü devlet yükümlünün karşısına sadece, hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı olarak çıkmamaktadır. Ayrıca, verginin ödenmesine ilişkin bir takım emirlere uygun davranılmasını amaçlayan bir otorite olarak da talepte bulunmaktadır⁵⁴.

Devlet, emredici hükümle vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamaya çalışarak, bir yandan hazinenin vergi kaybını önlemekte, diğer yandan da kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonları yeterli ölçüde toplamak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararını sağlamış olmaktadır⁵⁵.

Vergi suçları geniş anlamı ile korunan menfaatin kamu yararı olması dolayısıyla kendi aralarında “zarar suçu” ve “tehlike suçu” niteliği taşıyabilmektedir. Zarar suçları; vergi kaybına neden olan vergi suçları, tehlike suçları ise; hazinenin ileride karşılaşılabileceği vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan vergi suçlarıdır. Diğer taraftan vergi suçları, vergi kaybını önleyerek hazine yararını koruyan “mali nitelikli suçlar” ve kamu

⁵¹ Bülent SEVEN : Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımların Niteliği Konusunda Tartışmalar, www.turkhukuksitesi, (21.07.2001).

⁵² Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : *Vergi Hukuku*, (Ankara, 2002), 209.

⁵³ Sahir ERMAN : “ Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri ”, *Maliye Enstitüsü Konferansları 5. Seri 1959*, (İstanbul, 1961), 206.

⁵⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

⁵⁵ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 209.

düzeninin tesisini esas alan “hürriyeti bağlayıcı suçlar” olarak da sınıflandırılabilir.

b. Fiili İşleyen Kişilere Göre

Genel ceza hukukunda ceza sorumluluğunun esasını “kusurluluk” oluşturur. Bir kişinin suç teşkil eden hukuka aykırı fiili, sübjektif bir takım şartlarla birlikte gerçekleştirmesi halinde ceza yaptırımını uygulanır. Eğer kusurlu olan suç failine, söz konusu fiil isnat edilebiliyor ise o kişi cezai anlamda sorumludur.

Ceza hukuku anlamında sorumluluk, kanunda suç olarak belirlenen hukuka aykırı fiili işleyen suç failine bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır. Vergi suçlarından sorumluluk ise, vergi suçu işleyebilecek vergi yükümlüsü ya da görevlilerin işlemiş oldukları suçun kendilerine yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilmesi için bulunması gereken özellikleri içermesidir⁵⁶. Söz konusu özelliklere sahip yükümlü-sorumlu veya vergilendirme ile ilgili görevliler, hukuka aykırı hareketleri ile vergi suçu işleyebilirler. Buna göre fiili işleyen kişiler açısından, vergi suçları ikiye ayrılır.

Birincisi, sorumlu oldukları vergileme işlemlerinde, yasalara uygun davranmayan yükümlü, sorumlu veya diğer kişiler (fiş-fatura vb. almayan tüketiciler gibi) tarafından doğrudan doğruya işlenebilen vergi suçlarıdır. Diğerleri ise; devletin vergi yükümlülerine vergi gizliliği konusunda tanıdığı güvenceyle vergi işlerinde görevli olanların kamu gücüne dayanarak ve tarafsızlığı ihlal ederek işlediği vergi suçlarıdır.

⁵⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 91 - 92.

c. Yer Aldıkları Kanuna Göre

Vergi ve vergi ceza ilişkisinde yükümlü ile devlet açısından dikey hukuki ilişkiler söz konusudur⁵⁷. Başka bir ifadeyle, vergi ceza ilişkisinde kamu otoritesini temsil eden devlet ile yükümlü arasında, eşitler arası değil hiyerarşiye dayalı bir ast-üst ilişkisi söz konusudur⁵⁸. Dolayısıyla eşit olmayanlar arasında vergi ceza ilişkisini düzenleyen vergi ceza hukuku kamu hukuku içinde yer alır. Devlet hem vergi alacaklısı, hem de cezalandırma yetkisine sahip kamu otoritesi olarak vergi kanununun vergi suçlarına ilişkin hükümlerine göre hareket eder. Her ne kadar suç ve ceza kavramları genel ceza hukukuna ait olsa da vergi suç ve cezalarına ait özel düzenlemeler oluşturulabilir. Bu nedenle, vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi suçlarına ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanununda ve özel vergi kanunlarında suç ve cezaya ilişkin düzenlemelerde yer alır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallara genel bir ceza kanunundan ayrı bir şekilde özel kanunlarda yer verilmesi, onun suç olmasını ya da suç olma vasfını engellemez⁵⁹.

Vergi suç ve cezalarına ait düzenlemeler açısından genel kanun-özel kanun ilişkisinde, ceza kanunları karşısında usul kanunu özel kanun niteliği taşır. Bu açıdan vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun karşısında ceza hukukunun tamamlayıcı bir parçasını oluşturmaktadır⁶⁰. Çünkü ceza kanununun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacaktır.

Ayrıca, vergi açısından suç oluşturan fiillere yönelik (yurt dışına çıkış yasağı gibi) bazı özel cezalara yer veren kanuni düzenlemeler de sistem içerisinde yer alabilmektedir. Ancak, vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin usul kanunu dışında birçok kanun içine serpiştirilmesi, bu alandaki düzenlemelerin dağınık ve karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmaktadır⁶¹. Bu durumda, önemli olan vergi suç ve cezalarına ilişkin tüm

⁵⁷ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 3.

⁵⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 13.

⁵⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 19.

⁶⁰ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 19.

⁶¹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 20.

düzenlemelerin cezaya ilişkin temel kurallara ne derece uyum gösterdiğinin belirlenmesidir.

2. Vergi Cezalarının Ayırımı

Vergi cezalarını gerektiren fiiller, devletin veya kamu idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren ya da vereceği düşünülen hallerdir⁶². Dolayısıyla vergi cezalarını gerektiren fiiller, neredeyse verginin ortaya çıkması ile doğmuştur denilebilir⁶³. Çünkü devlet ile yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisi açısından yükümlünün, vergi ödevlerini düzenlenen kurallara uygun olarak yerine getirmesi beklenir. Devlet bunu yükümlüden gerek vergi borcunun alacaklısı sıfatıyla, gerekse verginin ödenmesine ilişkin kamu gücüne dayanarak koyduğu kurallara uyulmasını amaçlayan bir otorite olarak talep eder⁶⁴. Aksi durumda, devlet kanunlarla koyduğu maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmeyerek vergi suçu işleyen kişilere onları bazı yoksunluklara sokan yaptırımlar uygular⁶⁵. Uygulanan bu yaptırım veya vergi cezasının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli yükümlüler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır⁶⁶.

a. Konuları veya Nitelikleri Yönünden Vergi Cezaları

Genel ceza hukukunda da başvurulanan bu sınıflandırma, cezaların ihlal ettikleri hak ve yararların nitelikleri ile ilgilidir. Bu açıdan, vergi cezaları hürriyeti bağlayıcı cezalar ile mali cezalar olmak üzere iki kısma ayrılabilir.

⁶² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 350.

⁶³ Sahir ERMAN : a.g.m., 206.

⁶⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

⁶⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 89.

⁶⁶ Turgut CANDAN : Vergi Suç ve Cezaları, (Ankara, 1995), 31.

aa. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Vergi hukukunda, vergi cezasının uygulanabilmesi için temel neden, verginin kayba uğratılmış olması ya da diğer şekillerde vergi kanunlarına aykırı davranılmış olmasıdır. Bu vergi kaybı, ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası uygulaması yoluna gidilir. Ancak, vergi suçları içerisinde bazı fiiller vardır ki, bunlar topluma karşı işlenmiş gerçek anlamda suçlardır. Diğer bir anlatımla bu suçlar, ekonomik nitelikte olmanın ötesinde topluma karşı işlenen suç niteliğindedir. Dolayısıyla, bu suçların hürriyeti bağlayıcı bir cezayla cezalandırılması gerekir⁶⁷. Hürriyeti bağlayıcı cezayla karşılanacak olan bu fiiller, vergi kanunlarına ağır ve vahim nitelikte aykırılık oluşturan eylem niteliğindedir⁶⁸.

Hürriyetin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırımla karşı karşıya kalan bir kişi, ekonomik nitelikli bir suç işlemesine karşın, ceza mahkemesinde yargılanır. Çünkü bu cezaların uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girer. Ancak, ceza mahkemeleri tarafından hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi, bir fiil hakkında ayrıca idari yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmez. Vergi Ceza Hukukunda kaçakçılık suçlarıyla, görevlilerin fiillerinden doğan vergi suçları ceza hukuku anlamında suç sayılarak, hürriyeti bağlayıcı cezayla karşılanır.

ab. Mali Cezalar

Vergilendirmenin en temel amacı, kamu giderlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Mali nitelikli vergi cezalarının amacı ise, vergi kanunlarının yasakladığı bir fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil; zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla fiili cezalandırmak ve hukuka aykırı eylemi (vergi suçlarını) önlemektir⁶⁹. Mali nitelikli cezayı gerektiren vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlar gibi

⁶⁷ Maliye Bakanlığı - Gelirler Genel Müdürlüğü : Bir Reformun Anatomisi - Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti, (Ankara, 1998), 84 – 87.

⁶⁸ Yusuf KARAKOÇ : Genel Vergi Hukuku, (Ankara, 2004), 357.

⁶⁹ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 344.

“ekonomik nitelikli” suçlardır. Bu vergi suç ve cezalarıyla gerçekleştirilmek istenen amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesidir. Söz konusu suç ve cezalar, yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, fiil ve yaptırım idari usullerle tespit edilir⁷⁰. Vergi idaresi, hangi yasa hükmüne aykırı davranılmış ise, bu hukuka aykırılığa uygun vergi cezasını keser⁷¹. Başka bir ifadeyle, ekonomik nitelikli suça ekonomik ceza uygulanır. Vergi idaresi tarafından söz konusu ceza uygulaması için herhangi bir yargı kararına gerek yoktur. Yasada düzenlenmiş konuyla ilgili yaptırımlardan, hangisinin uygulanacağı idare tarafından belirlenen ve vergi hukuku anlamında suç oluşturan bu fiiller sonucu, vergi kaybı veya vergi kaybı tehlikesi söz konusudur.

b. Ceza Kesen Organa Göre Vergi Cezaları

Genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da amaç kanunla korunan hukuki menfaatin ihlal edilmemesidir. Vergi suçları kural olarak devlet hazinesine karşı işlenen (ekonomik) suç olarak kabul görmektedir. Kanun koyucu, ekonomik suç kavramını düzenlerken bir yandan hazine kaybını önlemek ve doğmuş olan vergi kaybını telafi etmeyi de aşan bir amaç taşırken, diğer yandan da kamu düzeninin bozulmasını önleme ve bozulmuş olan kamu düzeninin kurulmasını amaçlar. Vergi hukukunda hazine kaybını ve menfaatini esas alan gruptaki suçlar, mali nitelikli vergi suçları; kamu düzeninin tesisini esas alan suçlar ise, adli vergi suçları olarak isimlendirilir⁷². Söz konusu suçlar, cezaya hükmeden organa göre idari organ tarafından kesilen cezalar ve ceza mahkemelerince kesilen cezalar olarak ikiye ayrılır :

ba. İdari Organ tarafından Kesilen Cezalar

İdari organ tarafından kesilen cezalar, yaptırımları vergi idaresi tarafından saptanan ve vergi hukuku anlamında suç oluşturan fiiller için söz

⁷⁰ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 209.

⁷¹ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 345.

⁷² Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 16.

konusu olmaktadır. İdari organ tarafından uygulanan cezalar, parasaldır. Öğretide, ekonomik nitelik taşıyan vergi suçlarının ekonomik yaptırımlarla karşılanmasını savunanlar, “vergi suçlarının, doğal suçlar olarak adlandırılan adam öldürme, sahtekarlık, dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturduğunu, bu nedenle kanun koyucunun vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediğinden belli vergi suçlarına ilişkin yaptırımların, yargı organları yerine idare makamlar tarafından verildiğini” öne sürerler⁷³. İdari organlar tarafından saptanan ve uygulanan cezai işlemler, bir idari işlem niteliğindedir. Bu nedenle, ayrıca idari işlemin unsurları açısından yargı denetimine tabi tutulur⁷⁴. Bu cezaların uygulanmasından vergi idaresi bir bakıma hem yargıç hem de taraf konumundadır⁷⁵.

bb. Yargı Organı Tarafından Kesilen Cezalar

Vergi suçu oluşturan bazı fiillere, ceza uygulanması yargı organlarının görev alanına girer. Ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak adlandırılan bu suçlarda, uygulanan yaptırım hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir. Bu tür ceza, yargı organı tarafından kesildiği için vergi idaresinin uygulanan ceza üzerinde tekrar bir tasarrufu olamaz. Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını savunanlar “vergi kavramının günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliliği ve verimliliği bakımından büyük önem taşıdığını; bu görevi gerektirdiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin ağır yaptırımlarla karşılaşması doğaldır” düşüncesi içerisindeyler⁷⁶. Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bu suçlarda ceza mahkemelerinin görevli olması, kişiler açısından da bir güvence oluşturur⁷⁷.

⁷³ Bülent SEVEN : a.g.m.

⁷⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 18.

⁷⁵ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 210.

⁷⁶ Bülent SEVEN : a.g.m.

⁷⁷ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 216.

III. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA CEZA İLKELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

A. FİİL AÇISINDAN

Ceza hukuku açısından önem taşıyan fiil, kanunun suç saydığı bir sonucu yaratan fiil olmaktadır. Bu fiiller yasada tek tek sayılmış ya da genel bir başlık altında belirlenmiş olabilir⁷⁸.

1. Vergi Cezasının Artırılması Durumu

Herhangi bir suçu işleyen bir kişinin, mahkûm olduktan sonra belirli bir süre içerisinde tekrar suç işlemesi “tekerrür” anlamına gelir. Ceza kanunları bu durumu, tekrar suç işleyen suçlunun cezasının artırılması için başlı başına bir neden sayar⁷⁹. Burada dikkat edilmesi gereken husus tekrarlama durumunun bir kanun hükmüne dayalı olması gereğidir. Çünkü anayasa ve yasalarda “cezada kanunilik ilkesi” gereği, kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile karşılanamayacağı belirtilmiştir.

Tarih süreci içinde ve hemen her toplumda, tekrarlama halinde, bunu işleyen kimselere karşı daha ağır ve farklı etkinlikte ceza yaptırımı uygulanması gerektiği anlayışı egemen olmuştur⁸⁰. Ancak, kişinin birden fazla suç işlemesi halinde toplumun hükümlüye karşı daha sert ve enerjik davranmasının zorunluluk olduğu yolundaki görüşün sistemleşerek, bir suç ve ceza politikası olarak kabul edilmesi daha yenidir⁸¹. Dolayısıyla tekerrürün cezayı ağırlaştırıcı bir neden olarak uygulanıp, uygulanmaması konusunda çeşitli bilimsel görüşler ortaya çıkmıştır. Bu görüşler arasında en önemlileri, tekerrür kurumunu kabul etmeyerek kaldırılması gerektiğini savunan “ilga görüşü” ile tekerrürü kabul etmekle beraber farklı gerekçelere dayanan “cezanın yetersizliği” ve “isnatiyetin ağırlığı” düşünceleridir⁸².

Ceza kanunları tekerrür kavramına, kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezayla mahkum edilmiş olmasına rağmen, suç işlemede

⁷⁸ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 29.

⁷⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., C.3, 192,193.

⁸⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., C.3, 192.

⁸¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 136,137.

⁸² Bkz.Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 129-130.

gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeliliğini ifade ettiği için yer vermiştir. Vergi hukukunda uygulanan tekerrür hükümleri kural itibari ile ceza hukukundaki sisteme uygundur.

Vergi hukukunda tekerrür hükümlerini uygulamak için, bir vergi cezasına mahkum olup, bunun kesinleşmesi şarttır. Ancak, vergi cezasının tahsili şart değildir⁸³. Tekerrür uygulamasının önceki cezasının kesinleşmiş olmasına bağlanması, çeşitli alternatiflere göre kesinleşme anının tespitini önemli hale getirmektedir⁸⁴. Ek olarak, kesilen cezanın vergi idaresi tarafından belirlenmiş şeklinin mi yoksa vergi mahkemesi tarafından belirlenmiş şeklinin mi kesinleşmiş olduğu önem taşımaktadır. Ayrıca, ceza vergi idaresi tarafından bile kesilmiş olsa, kesinleşmesi açısından vergi yargısının da fonksiyonu bulunmaktadır⁸⁵.

Tekerrür uygulaması sonuçta faile verilebilecek cezayı, etkileyebilecek bir niteliğe sahip olduğu için hem ceza hukukunda hem de vergi ceza hukukunda uygulama alanı bulmuştur. Bugün bazı ceza kanunları tekerrür dolayısıyla ceza artırımı uygulamasını terk etmiştir⁸⁶. Vergi ceza hukukunda uygulanan tekerrür hükümleri kural olarak, ceza hukukundaki tekerrür nedeniyle ceza artırımı sistemine uygundur. Diğer taraftan, vergi ceza hukukunda tekerrüre ilişkin olarak yer alan düzenlemeler, bütün suç çeşitlerini kapsama, uygulama süreleri ve aynı çeşitten fiillere ilişkin olma gibi koşullar açısından ceza hukuktan farklı olarak düzenlenebilir.

2. Tek Bir Fiil ile Birden Fazla Suç İşlenmesi Durumu

Kanuni tipe uygun olarak hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesi ile meydana gelen netice kural olarak ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur. Dolayısıyla her netice ayrı bir suç kabul edilerek cezalandırma yoluna gidilir. Ceza hukukunda ilke olarak failin fiili sonucu ne kadar netice meydana gelmiş ise, o kadar suç işlenmiş sayılır ve her suçtan dolayı ayrı ve bağımsız ceza

⁸³ Sahir ERMAN : a.g.m., 219.

⁸⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 126.

⁸⁵ Bkz., Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 125-126.

⁸⁶ Tekerrürü cezanın infazında dikkate alınan bir husus olarak düzenlenmesi için bkz.5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 58.md.

verilir⁸⁷. Ancak, fail bir tek hareketle birden fazla netice meydana getirebileceği gibi, birden fazla hareketlerle de bir tek netice gerçekleştirebilir⁸⁸. Bu durumda gerçekleştirilen fiil ile meydana gelen sonucun, dolayısıyla, oluşan suçun ilişkisi bakımından dört ihtimalin göz önünde tutulması gerekir⁸⁹. Bunlardan; birinci durumda, fiilin ve meydana gelen neticenin tek olması söz konusudur. Bu şekilde işlenen bir suçta, birleşmeden söz edilemez. İkinci durumda ise bir fiil sonucu birden fazla netice meydana gelmiştir. Burada suçların birleşmesinin bir şeklinden söz edebiliriz. Birden çok neticenin tek bir fiille meydana geldiği bu çeşit birleşmeye “fikri içtima” adı verilir. Üçüncü durumda ise “suçların birleşmesi” mevcuttur. Çünkü birden fazla fiil ile bir ihlal (netice) meydana gelmiştir. Bunlar bütün suçların, sadece bir tek suç teşkil edecek şekilde kaynaştıkları suçlardır⁹⁰. Birden fazla fiilin birden fazla ihlale neden olması ise dördüncü durumu oluşturur. Burada suçların değil, cezaların birleşmesinde söz edilir. Cezaların birleşmesi halinde, suçların birleşmesinden farklı olarak her biri bağımsızlıklarını koruyan ayrı suçlar vardır⁹¹.

Diğer bir ifadeyle, ceza hukukunda suç teorisini ilgilendiren “suçların birleşmesi” ile ceza konusunu ilgilendiren “cezaların birleşmesi” olmak üzere iki ayrı birleşme durumu vardır.

Ceza Kanunlarında da suç ve cezaların birleşmesine ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Ceza Kanunlarında “fikri içtima” düzenlemesi ile bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçilmiştir. Bu düzenleme ile bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olan kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır⁹². Dolayısıyla uygulama açısından da failin fiili ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeni ile cezalandırılması yoluna gidilir.

⁸⁷ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 74.

⁸⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 373.

⁸⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e.,C.2,,373.

⁹⁰ Sahir ERMAN : a.g.m., 214.

⁹¹ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 74.

⁹² Berrin AKBULUT : “Zincirleme Suç & Fikri İçtima”, Hukuki Perspektifler Dergisi, (Sonbahar, 2004), 166.

Vergi ceza hukukunda suçların birleşmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme genel ceza hukukundan farklıdır. Vergi ceza hukukunda suçların birleşmesi kurumuna sadece fikri içtima açısından yer verilmiştir⁹³. Ancak, fikri içtimanın uygulanması açısından tercih ettiği sistem ceza hukukundan farklıdır⁹⁴. Vergi ceza hukukunda cezaların birleşmesine daha çok faile ne şekilde ceza verileceğini çözmek amacıyla başvurulur⁹⁵

B. FAİL AÇISINDAN

Vergi suçları açısından, suç sayılan fiilleri işleyenler birden fazla gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişiler de olabilir.

1. Birden Fazla Kişinin Cezayı Gerektiren Suçun Faili Olması

Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından önceden işbirliği yapılarak gerçekleştirilmesi halinde failer arasında iştirakin varlığından söz edilir⁹⁶. İştirak durumunda birden fazla kişinin suç işlemek için iradi bir şekilde bir araya gelmesi gerekir. Ancak suçun işlenebilmesi için birden fazla kişinin müşterek olarak katılımı zorunluluk arz etmez. Diğer bir ifadeyle iştirak halinde işlenen suçlarda failerin sayısının birden fazla olmasına karşın, bu fazlalık bir suç unsuru değildir, suçun bir işleniş ve ortaya çıkış tarzıdır⁹⁷.

Bir suçun gerçekleştirilmesinde birden fazla failin bulunması onları suçta ortak haline sokar⁹⁸. Ortaklar hakkında iştirak kurallarının uygulanabilmesi ise bazı şartların varlığına bağlıdır⁹⁹. İştirakin söz konusu olabilmesi için her şeyden önce birden fazla fail tarafından gerçekleştirilmiş birden fazla hareketin varlığı gereklidir. Bu hareketlerin tümünün icrai nitelik taşıması şart değildir. İkinci unsur ise, her bir hareketin nedensellik değeri

⁹³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 123.

⁹⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 216.

⁹⁵ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 122.

⁹⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 446.

⁹⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 466.

⁹⁸ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - Mehmet Emin ARTUK : a.g.e., 557.

⁹⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 466-484.

taşımasıdır. Nedensellik değerinin şerikin hareketi ile netice arasında bulunması yeterlidir. Üçüncü unsur iştirak iradesinin bulunmasıdır. Ancak, bu iradenin şerikler arasında önceden ve karşılıklı olarak anlaşma olarak nitelendirilmemesi gerekir. Dördüncü unsur ise, bir suçun icrasına başlanması ve bunun bütün şerikler için aynı olmasıdır. Bu unsurların varlığı halinde iştirakin gerçekleşmiş olması karşısında, ceza kanunları bir kural koymamış olsa bile varılacak sonuç, suça katılanların hepsinin cezalandırılması şeklinde olacaktır¹⁰⁰.

Her şeyden önce suçun kanuni tanımında öngörülen fiili gerçekleştiren kişi fail olup; suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda bu kişilerin her biri müşterek fail olarak sorumlu tutulacaklardır. Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra fiil üzerinde ortak hakimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağı fail statüsündedir. Suç işleme iradesi ile hareket eden ortakların bu kararı kast kapsamında düşünülmekte olup; işlenişine ilişkin kastlarının doğrudan veya olası kast gibi farklılık göstermesinin müşterek fail olarak sorumlulukları üzerinde bir etkisi yoktur. Dolayısıyla, kanunda yer alan faillik kategorisi asli maddi faillik kategorilerinin (fiili irtikap edenler - doğrudan doğruya beraber işleyenler) tümüne karşılık gelmektedir¹⁰¹. Ancak, suç işleme konusunda ortak irade olmadan tek taraflı iradesiyle suç failine yardım edilmesi halinde müşterek fail olarak değil; yardım eden olarak belirlenecektir. İştirak şekilleri içinde yer verilen diğer bir düzenleme ise “azmettiren”dir. Azmettirme, belli bir suçu işleme konusunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesidir. İştirake ilişkin son düzenleme şekli de “yardım eden”dir. Bu düzenleme, ferî faillik şekillerine karşılık gelmektedir.

Uygulamada iştirak halinde işlenen suçlarda, suç ortaklarından faillik için aranan şartların bulunmaması halinde bu kişilerin işlenen suçtan ne şekilde sorumlu tutulacağı bağlılık kuralı çerçevesinde çözümlenmiştir. Bu kategorilere ek olarak iştirak kuralları ile çözümlenemeyen sorunlar için (asli

¹⁰⁰ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 474.

¹⁰¹ M.İhsan DARENDE : “Yeni TCK’da İştirak”, www.turkhukuk sitesi.com, (24.02.2005).

maddi failin isnat yeteneği olmaması nedeniyle cezalandırılmaması gibi) dolaylı faillik kurumu düzenlenmiştir.

Vergi ceza hukukunda suçlara katılma, ceza hukukunda olduğu gibi, genel hükümler çerçevesinde düzenlenmiş ve asli maddi, asli manevi ve ferî maddi katılma şekillerine yer verilmiştir. Ancak, vergi ceza hukukunda iştirak suç çeşitleri açısından sınırlandırılabilir.

2. Tüzel Kişilerin Suç Faili Olmaları

Tüzel kişilerin, suç faili olup, olmamalarına ilişkin sorun esas itibari ile ceza hukukunda yer alan isnat kabiliyetine ilişkindir. Isnat kabiliyeti bir fiilden bir kimsenin sorumlu olabilmesi için failde bulunması gereken niteliklerin bütünüdür¹⁰². Bu nitelikler, ahlaki ve felsefi anlamda irade serbestliği olmayabilir.

Hukuki alanda ise bu nitelikler kusurluluk düşüncesi içerisinde genel ve olaylardan soyutlanmış biçimde bilme ve işleme yeteneğinden ibarettir. Ceza kanunları bu anlamı ile isnat yeteneğine kimlerin sahip olmadığını veya kısmen sahip olduklarını sosyal değerlere önem vererek belirlenmiştir¹⁰³. Çünkü ceza hukukunda belirli şahıslar suç faili olmamışlardır ya da oldukları takdirde dahi, cezai sorumlulukları hafiftir¹⁰⁴.

Isnâ yeteneğine sahip bir kişinin suç faili olabilmesi, iki temel şarta bağlıdır. Bunlardan birincisi, insan olmak ve ikincisi, hayatta bulunmaktır¹⁰⁵. Bu iki şart açısından bakıldığında, sadece gerçek kişiler suçun faili olabilir. Dolayısıyla, tüzel kişileri ceza hukuku açısından suç faili saymak genel bir kural olarak kabul edilemez. Ayrıca, tüzel kişilerin suç faili kabul edilerek cezalandırılmaları, cezaların şahsiliği ilkesi açısından da tartışılır. Çünkü cezaları şahsiliği ilkesi, tüzel kişilerin suç faili sayılıp, sayılmaması konusunda büyük öneme sahiptir.

¹⁰² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., 148.

¹⁰³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 49.

¹⁰⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 213.

¹⁰⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 401.

Modern ceza hukukunda önemli bir gelişme olarak kabul edilen cezaların şahsiliği ilkesi, kolektif ceza sorumluluğuna alternatif olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu ilke suç failinin cezadan şahsen sorumlu olması ve failin dışındaki üçüncü kişilerin suç olarak nitelendirilen davranış için cezalandırılmamalarını ifade eder¹⁰⁶.

Ceza kanunlarının cezaların şahsiliği ilkesini benimsemeleri ile tüzel kişilerin suç faili sayılıp sayılmamaları konusu tüzel kişiliğin esası hakkındaki teorilere dayandırılarak tartışılmaya başlanılmıştır. Bunlar, varsayım teorisine dayanan ve cezaların şahsiliği ilkesini göz önünde tutarak tüzel kişilerin ceza sorumlusu olamayacaklarına ilişkin görüş ile gerçeklik teorisine dayanan ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu savunan görüşlerdir¹⁰⁷. Savunulan görüş ne olursa olsun aslında bu tartışmaların nedeni, alışılmış hukuk ilkeleri ile değişen toplumların zorunlu kıldığı yeni kurumları kabul edememektir¹⁰⁸.

Tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun düzenlenmesinde farklı görüşler ileri sürülmekle beraber ceza hukuku alanında kabul edilen genel kural suç faili olmamaları yönündedir. Çünkü şahsilik ilkesi çerçevesinde, tüzel kişiliğin hukuki esası hakkında hangi görüş kabul edilirse edilsin tüzel kişinin “suçlu kişiliği” taşıdığı savunulmamaktadır¹⁰⁹.

Diğer taraftan, 20. yüzyılın başından itibaren ortaya çıkan ekonomik yaşam, ancak tüzel kişilerin varlığı ile işlenebilecek bir takım suçları ortaya çıkarmıştır. Tüzel kişiler bu suçların işlenmesinde adeta bir araç olmaktadır¹¹⁰. Bu nedenle ekonomik, ticari ve sosyal nitelikteki suçlar nedeniyle para cezasının uygulanabileceği hallerde tüzel kişilerin de ceza sorumluluklarının kabul edilebileceği yönündeki eğilimler giderek artmıştır¹¹¹.

Bunun sonucunda vergi hukukunda daha çok hazine alacağını güvence altına alma düşüncesiyle, parasal vergi cezalarında tüzel kişilerin

¹⁰⁶ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 14.

¹⁰⁷ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 65 - 66.

¹⁰⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., 412.

¹⁰⁹ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 67.

¹¹⁰ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., 412.

¹¹¹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 17.

cezai sorumluluğu kabul edilmektedir¹¹². Ancak, vergi ceza hukuku açısından tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketleri nedeniyle vergi suçu işlemeleri halinde vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir. Cezanın muhatabı, tüzel kişinin kanuni temsilcisi değil, bizzat tüzel kişidir. Fakat temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle, doğmuş olan cezalar tüzel kişiden alınamadığı takdirde kanuni temsilciye başvurulabilir. Vergi hukuku açısından genel ilke bu olmakla beraber hürriyeti bağlayıcı ceza gibi bazı cezaları tüzel kişiye çektirebilme imkânı yoktur. Bu durumda hürriyeti bağlayıcı cezalar, söz konusu fiilleri işleyenler adına hükmedilmektedir. Dolayısıyla, ceza hukukunda suç faili olamayacakları kabul eden tüzel kişilerin, vergi cezaları bakımından isnat kabiliyetlerinin tanınması kabul edilmiştir. Ancak, ceza kanununda yer alan düzenlemede de ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi ile beraber tüzel kişilerin cezai sorumluluğu kabul edilmemiştir. Çünkü suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir.

Para cezasının uygulanmasındaki kolaylık, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebileceği düşüncesine haklılık kazandırmaz. Tüzel kişiler için sadece idari yaptırım niteliğinde “para cezası” öngörülebilir. Çünkü idari yaptırımlarla ceza yaptırımları arasında neden, amaç ve sonuçları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Ancak, bu husus işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik önlemi niteliğinde yaptırımlara engel olmaz¹¹³.

3. Cezanın Düşmesi

Failin tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiilinin gerçekleşmesi halinde devlet cezalandırma hakkına sahip olur. Yargılama sırasında mahkûmiyet hükmünün verilmesi ile de devlet cezayı infaz hakkı elde eder¹¹⁴.

¹¹² M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 67.

¹¹³ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S.BALO : Yeni Türk Ceza Kanunu, Adil Yayını, (Ankara, 2004), 184.

¹¹⁴ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - Mehmet Emin ARTUK : a.g.e., 923.

Ancak, bazı nedenlerin varlığı halinde devlet suç politikasına ilişkin gerekçelerle cezalandırmaktan vazgeçer.

Devletin dava ve ceza hakkını kalkmasını engelleyen bu nedenlere, “cezayı düşüren nedenler” denir¹¹⁵. Cezayı düşüren nedenler, cezalandırılmaya engel şahsi sebeplerden farklıdır. Cezayı düşüren nedenler, fiilin gerçekleşip devletin ceza verme hakkının doğmasından sonra etki gösterirler¹¹⁶.

Cezayı düşüren nedenler birbirinden çok farklıdır. Bunları ceza kanununun aynı bölümünde toplamak mümkün değildir. Bazı nedenler, her suç için geçerlidir. Bunlara, genel nedenler denilmektedir. Diğer bazı nedenler ise, yalnız ilgili oldukları suç tipleri için geçerlidir.

Ölüm her suç için geçerli ve faile bağlı olarak gerçekleşen, cezayı düşüren bir nedendir. Modern ceza hukukun benimsediği kusur ilkesi cezaların şahsiliği ilkesini savunur. Bu ilke gereği, fail ancak kendi gerçekleştirdiği fiilinden dolayı sorumlu tutulabilir ve bu fiilden dolayı başka bir kişinin cezalandırılması kabul edilemez. Dolayısıyla, bu ilke gereği ancak yaşayan bir kimsenin ceza sorumluluğu söz konusu olabilir¹¹⁷.

Vergi ceza hukukunda ise, Anayasanın “cezalar ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri şahsidir” ilkesine uygun olarak ölüm halinin vergi cezasını düşüreceği kabul edilmiştir. Ancak, ceza hukukunda olduğu gibi sanığın ölümü ile hükümlünün ölümü arasındaki fark gözetimine yer verilmemiştir. Ancak, vergi hukukunda yükümlünün ceza kesinleşmeden ölmesi ile kesinleştikten sonra ölmesi arasında bir ayrım yapılmaması, ceza hukukundaki bu farkın kabul edilmemiş olduğunu gösterir¹¹⁸.

Yükümlünün ölümü halinde sona eren vergi değil cezadır¹¹⁹. Çünkü, vergi aslı, bir alacak niteliğinde olup, mirasçılara intikal ettiği halde, vergi

¹¹⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 299.

¹¹⁶ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 228 - 229.

¹¹⁷ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 301.

¹¹⁸ Sahir ERMAN : a.g.m., 229.

¹¹⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 139.

cezası intikal etmez¹²⁰. İster ceza mahkemelerine hükmedilen ve çekilmeye başlanan hürriyeti bağlayan cezalar olsun, ister vergi dairelerince kesilecek cezalar olsun, yükümlünün ölümü halinde vergi cezaları düşer. Cezanın kesinleşmesinden sonra vergi yükümlüsünün ölümü halinde de, her iki ceza için düşme sonucunu doğurur. Kesinleşen cezanın tamamının veya bir kısmının ödenmesi halinde ise, ödenen cezalar için ölüm herhangi bir etki yapmaz¹²¹.

C. SUÇ İŞLEMeye YÖNELTEN NİYET AÇISINDAN

1. Kasıt

Ceza sorumluluğunun temel şartı, hukuka aykırı davranışın iradi olarak gerçekleşmesidir¹²². Failin hukuka aykırı ve tipik hareketinin iradi olarak, bilerek gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti ise, fail ile fiili arasında manevi ilişkisinin belirlenmesine bağlıdır. Eğer failin hareketi tipik ve hukuka aykırı olsa bile, bu hareket failine kusur yüklenemiyor ise, kişinin ceza hukuku bakımından sorumluluğu bulunmayacaktır¹²³. Bu anlamda, kusur, ceza sorumluluğu için suçun kurucu unsurlarından biri olan sübjektif unsurun özünü oluşturur¹²⁴. Failin psişik faaliyeti ile sonuç arasındaki ilişkiden ibaret olan kusur kavramı ceza hukukundaki bir gelişmenin sonucudur. Kasıt ise, kusurun türlerinden biri olup, "suçlu iradenin tipik bir şeklidir¹²⁵. Ancak, kasıt kavramı ceza kanunlarında açıklıkla tanımlanmamış olmakla birlikte, doktrinde ve uygulamada tartışılan kuramlar çerçevesinde açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Diğer taraftan, ceza kanunlarının kast kavramını tanımlamayarak, tanım ve unsurlarını öğreti ve uygulamaya bırakmış olması, sert kalıplar içinde kast kavramının sıkıştırılmış olduğunu gösterir¹²⁶. Genel ifadeyle kasıt

¹²⁰ Sahir ERMAN : a.g.m., 224.

¹²¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 192.

¹²² Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 204.

¹²³ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 251.

¹²⁴ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 204.

¹²⁵ Faruk ERİM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 443.

¹²⁶ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 291.

kavramını, “öngörülen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade” şeklinde tanımlamak doğru olacaktır¹²⁷. Doktrinde geliştirilen ve daha sonra ceza kanunlarına da giren bir kavram da “olası kasıt” olarak ifade edilebilmektedir. Olası kasıt, kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine karşın, hukuka aykırı olan fiilini gerçekleştirmesidir. Suçun olası kasıtle işlenmesi durumunda, temel cezada indirim yapılması kabul edilir. Ancak, cezai sorumluluğun belirlenmesi açısından olası kasıt kavramı ile bilinçli taksirin nasıl ayırt edilebileceği, uygulamada tartışılan bir sorundur.

Vergi hukuku açısından yükümlülerin işlediği suçların belirlenmesi ve cezaların tespitinde önem taşıyan husus, kasıt unsurunu taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılan fiiller ve bunlara uygulanan cezaların, mahiyeti açısından farklılaştırılmanın gerçekleştirilmesidir. Vergi suçlarına ilişkin temel düzenlemelerde, açıkça kasıt unsuruna yer verilmese de, özellikle hürriyeti bağlayıcı ceza içeren suçların ancak kasıtle işlenebileceği açıktır. Çünkü bu suçları oluşturan fiilleri yapıları gereği bilmeden ve istemeden işlemek, hemen hemen imkânsızdır. Bu fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını içinde bulundurmalarıdır.

2. Bilmeme ve Yanılma

Yanılma genel anlamı içerisinde bilmemeyi de kapsayan bir kavramdır. Yanılma, ceza hukuku alanında bu anlamı ile iki şekilde ortaya çıkar. Birincisi, hukuki bilgisizlikten kaynaklanan ve failin işlediği fiili cezalandıran bir kuralın bulunduğunu bilmemesi veya bu kurala yanlış anlam vermek suretiyle yanılmasıdır. İkincisi ise, hukuki bilgisizlikten değil, işlediği suçun maddiyetine ilişkin yanılmayı ifade eden maddi yanılmadır¹²⁸. Bu açıdan, yasaların bir kimsenin ceza kuralları hakkındaki bilgisizliğinin veya kuralı yanlış yorumlamış olmasının, bu kuralların kendisi hakkında uygulanmasına engel

¹²⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 216.

¹²⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 314.

olmayacağına ilişkin hükmü, kusurluluğu değil, ceza hukuku kaynaklarının bağlayıcı kuvvetini ilgilendiren bir hüküm niteliğinde olacaktır¹²⁹. Çünkü ceza kanununda yer alan “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralı kusurluluğu kaldıran maddi yanılma olmayıp hukuki bir yanılma değildir. Dolayısıyla, suç fiili işlemiş olan kişi, bunun suç olduğunu bilmediğini söylese bile cezalandırma yoluna gidilir¹³⁰. Ceza hukukunda sert bir uygulama alanına sahip olan bu ilkeye bugün birçok ülkenin ceza kanununda yer verilmektedir.

Diğer taraftan, ceza hukukuna ait bu ilke, vergi hukukunda vergi mevzuatının oldukça karışık olduğu, çözümü özel bir bilgiye ihtiyaç gösterdiği ve bunun sonucunda da yükümlülerin yanılmalarının çok daha kolay olacağı düşüncesiyle, oldukça esnetilmiştir¹³¹.

Vergi yükümlüleri, esas itibarıyla kanunu bilmediklerini söyleyerek, işledikleri vergi suçlarından kurtulamazlar. Ancak, yükümlüler koşulları vergi kanunlarında belirtilen unsurlara sahip olarak, yanılma içine düşerlerse, hukuka aykırı davranışlarından dolayı kendilerine ceza verilmez¹³². Diğer bir ifadeyle, yetkili makamların yükümlüleri yazı ile yanlış bilgi vermesi veya yetkili makamların bir hükmün uygulanması konusunda görüşünü değiştirmesi halinde yükümlünün yanıldığı kabul edilir.

Sonuç olarak, yükümlüler ancak yetkili makam ve organların yanıltıcı açıklamalarının varlığı halinde hukuka aykırı fiillerinin sorumluluğundan kurtulabilirler. Aksi durumda, yükümlülerin vergi kanunlarını bilmediklerini belirlenerek bu suçtan kurtulmaları mümkün değildir¹³³. Zaten, ceza hukuku alanında da yetkili makamların düzenleyici işlemlerinin yanlış yorumu halinde hukuku bilmemenin bir iyi niyetten doğduğu ve artık yenilemez bir hata nedeni ile faile sorumluluk yüklenemeyeceği genel kabul görmektedir.

¹²⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 192.

¹³⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 222.

¹³¹ Sahir ERMAN : a.g.m., 229.

¹³² Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 143.

¹³³ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 143.

3. Pişmanlık

Bir kimsenin icra hareketlerini bitirdikten sonra, kendi fiil ve hareketi ile neticenin oluşmasına engel olmasına ceza hukukunda “gönüllü vazgeçme” denir¹³⁴.

Genel ceza hukukunda insani düşüncelerle, cürümlere teşebbüs şartları tamamlanınca kanun ihlal edilmesine rağmen teşebbüsün cezasız bırakılması uygun görülmüştür. Kanun koyucu bu düzenleme ile suç iradesine karşı engelleme unsurlarını kuvvetlendirerek, pişmanlık duygusuna son dereceye kadar yer vermeyi amaçlamıştır¹³⁵.

Gönüllü vazgeçmenin fail hakkında uygulanabilmesi için icra hareketlerinin tamamlanmasının veya neticenin meydana gelmesinin failin iradesine bağlı bir sebepten kaynaklanması gerekir. Aksi durumda, fail hakkında teşebbüse ilişkin kurallar uygulanacaktır. İcra hareketlerinin bitmesinden sonra gönüllü vazgeçmenin kabulü için, vazgeçenin suçun tamamlanmasını önlemek bakımından ciddi bir çaba göstermesi gerekir. Bu durumda faile ceza verilmez. Ancak, o ana kadar yapılan hareketler ayrıca suç oluşturuyorsa sadece o suçtan sorumlu tutulur. Suç bütün unsurları ile oluştuğundan sonra, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur¹³⁶.

Vergi ceza hukukunda da bir yükümlünün vergi suçu işledikten sonra, suç teşkil eden davranışlarını vergi idaresine kendiliğinden haber vermesi halinde, ceza kesilmesini önleyen “pişmanlık” kurumu vardır. Pişmanlık, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce yükümlü tarafından vergi idaresine haber verilmesi üzerine, bu davranışını bildiren yükümlüye ceza uygulanmaması esasına dayanır¹³⁷.

Vergi ve ceza hukuku alanında kanuna aykırı hareket eden failin vicdanının sesine uyarak fiili işlemekten vazgeçmesi veya meydana gelmiş suçtan pişmanlık duyması, insani nedenlerle kanun koyucu tarafından cezayı

¹³⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 223.

¹³⁵ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 316.

¹³⁶ M.İhsan DARENDE : “ Yeni TCK’da Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme ”, www.turkhukuksitesi.com, (19.01.2005).

¹³⁷ Şükrü KIZILOĞLU - Zühal KIZILOĞLU : Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, (Ankara, 2005), 168.

hafifletici veya ortadan kaldırıcı bir neden olarak kabul edilmektedir. Ancak, vergi yükümlüsüne bazı suçlar açısından (suçun işlenmiş ve tamamlanmış olmasından sonra, idarenin bilgi sahibi olmasından önce, yükümlü tarafından bildirilmesi ile) bir kez daha düşünme imkanı vererek cezalandırılmasını önleyen pişmanlık kurumu, şartları ve sonuçları itibari ile ceza hukukundaki gönüllü vazgeçmeden farklıdır.

IV. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE YAPTIRIM UYGULANMASINDA ETKİNLİK

Genel anlamıyla etkinlik, belirli bir amacın gerçekleştirilme derecesidir. Kamusal iş başarımında verimlilikten daha uygun bir ölçüt olan etkinlik, bir kuruluşun belirlediği politika, proje ve önlemlerle, önceden belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ve ne kadar gerçekleştirildiği anlamına gelmektedir¹³⁸. Böylece, doğru kaynakların doğru hizmetlere ve faaliyetlere yönelik olarak kullanılması mümkündür. Diğer bir deyişle, belli ve anlamlı bir amacın ya da ürünün düşük maliyetle üretilmesi halinde etkinlik sağlanmış olabilir. Bu yapısıyla etkinlik, aynı amacı ya da çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için temel bir yol gösterici niteliğindedir.

Belirli amaçlara veya çıktıları en az maliyetle varmak ve kamusal amaçların maksimizasyonu anlamına gelen etkinlik, çıktılar ve amaçlar arasındaki karşılıklı etkileşimi dikkate alır. Bu da, çıktıların amaçlarla kıyaslanabilmesi ve birbiriyle aynı veya çatışan amaçların ve çıktıların belirlenmesi demektir.¹³⁹ Dar anlamda etkinlik, parasal değer olarak ifade edilebilen mal faydalar için söz konusudur. Geniş anlamda etkinlik ise; belirli bir hizmetin üretilmesi sonucu yaratılan ve parasal olarak ifade edilebilen faydalarla hizmet sonucu ortaya çıkan dışsallığın yarattığı toplumsal fayda toplamının, parasal olarak ifade edilen hizmet maliyeti ve dışsal zarar, vergi borçlanma dolayısıyla ortaya çıkan fırsat maliyeti toplamına oranla formüle edilebilir¹⁴⁰.

¹³⁸ Kamil Ufuk BİLGİN : *Kamu Performans Yönetimi*, TODAİE Yayını, (Ankara, 2004), 36.

¹³⁹ Nihat FALAY : “ Denetim ,verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay ”, *Sayıştay Dergisi*, (Nisan - Haziran 1992), 20 - 21.

¹⁴⁰ F.Rifat ORTAÇ : “Kamu Harcamalarının Etkinlik Ve Verimliliğinin Ölçülmesinde

Etkinlik kavramı, verimlilik kavramı ile sık sık karıştırılmaktadır. Verimlilik üretim, üretim süreci ve teknikleri, çalışanlar kalite, çevresel duyarlılıkla yakından ilgili bir kavramdır¹⁴¹. Verimlilik, bir mal veya hizmet üretmek amacını taşıyan çıktıları ile bu çıktığı sağlamak için kullanılan girdilerin ilişkisi olarak belirtilebilir. Bir başka deyişle, verimlilik amaçlara ulaşılırken en az girdiyle en üst seviyede çıktı elde edilmesidir¹⁴². Daha geniş anlamı ile verimlilik, belirli bir miktar çıktının, alternatif maliyetler arasında yapılan seçimlere göre en düşük maliyetle üretilmesidir¹⁴³. Tanımlardan anlaşılacağı üzere etkinlik kavramı, verimlilik kavramından daha geniş anlam ve içeriğe sahiptir. Verimlilik etkinliğin öğelerinden sadece biridir¹⁴⁴.

A. VERGİ SUÇUNUN ÖNLENMESİNDE ETKİNLİK

Vergi suçunun ortaya çıkmasının engellemesinde, bu konudaki hukuka aykırı davranışları caydırmada değişik faktörler etkili olabilir.

1. Vergi Yasalarının Önleme Fonksiyonu

Yasalara uyumun sağlanması ve vergi suçunun ortaya çıkmaması açısından vergi yasalarının belirli özelliklere sahip olmaları beklenir. Öncelikle, yürürlükteki vergi mevzuatı açık ve istikrarlı olmalıdır. Vergi yasalarında sık sık yapılan değişiklikler, yasayı daha da karmaşık hale getirmektedir. Yeni yapılan vergi ile ilgili düzenlemeler, yasa maddeleri arasındaki tutarlılığı da etkilemektedir. Vergi ile ilgili düzenleme yaparken ekonomik, hukuksal ve teknolojik gelişmelere uyum sağlanması göz ardı edilmemelidir. Bununla birlikte; ekonomik, hukuki ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayacak olan yeni yasa hükümlerinin, yürürlükteki yasa hükümleri ile bir bütünlük oluşturması, bir başka ifade ile hükümlerin birbiri ile çelişmemesi sağlanmalıdır.

Karşılaşılan Sorunlar", İktisat-İşletme ve Finans, (Mayıs 2001), 62.

¹⁴¹ Halit SUIÇMEZ : "Verimlilik Düşüncesinin Kısa Tarihi", Verimlilik Dergisi, 1999/1, 12.

¹⁴² Hasan Hüseyin ÇEVİK : "Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması : Emniyet Teşkilatı Örneği", Polis Bilimleri Dergisi, (Temmuz - Aralık 2001), 68.

¹⁴³ F.Rifat ORTAÇ : a.g.m., 63.

¹⁴⁴ Nihat FALAY : a.g.m., 21.

Vergi yasalarının oluşturulma amacına hizmet edecek şekilde yeterli olması ve açık olmayan şüpheli ifadelerle yer vermemesi gerekmektedir. Bu şekilde farklı yorum ve uygulamaların engellenmesi sağlanacaktır. Vergi suçları ile ilgili yasal düzenlemelerin hedeflenen faaliyet veya unsuru kapsayarak diğerlerini dışarıda bırakacak şekilde tasarlanması bir zorunluluktur. Diğer bir ifadeyle yasada, kanun koyucunun suçu önleme konusundaki iradesi tam olarak belirlenmiş ve düzenlenmiş olmalıdır. Yükümlünün yapması ya da yapmaması gereken fiiller müphem ifadeler kullanılmadan yer almış olmalıdır.

Yasal düzenleme yükümlünün anlayabileceği açıklık ve amacını başaracak yeterlilikte olmalıdır. İyi oluşturulamamış bir mevzuat vergide kaçınmadan kaçakçılığa kadar geniş bir aralıkta sorunlar yaratır¹⁴⁵. Yasa koyucunun hukuka aykırı faaliyetleri belirleme ve cezalandırma konusundaki otoritesini kesin olarak ortaya koyması bir gerekliliktir. Sorun, bu tepkinin ne derece etkili olacağı ve kamuoyunda ne derece kabul göreceğinin belirlenmesidir¹⁴⁶.

2. Vergi Cezalarının Önleme Fonksiyonu

Vergi cezalarının suçu önleme açısından öncelikle cezaların kesin olması gerekmektedir. Cezada kesinlikten kastedilen, suç işleyen yanına kar kalmaması, bir başka deyişle suç işleyen kişilerin çoğunun yakalanması, yakalanan kişilerin çoğunun da cezalandırılmasıdır. Vergi cezalarının suçu önleme konusundaki diğer önemli bir konu da cezada oranlılığın yer almasıdır. İhlal edilen değer ile yasaca öngörülen ceza açısından makul bir oran olması gerekir¹⁴⁷. Bu durum, toplumda adil bir ceza sistemi olarak algılanır. Adil bir ceza sisteminin kişileri suç işlemekten caydırabileceği savunulabilir. Her ne kadar cezanın muhatabı suçlunun kendisi olsa da,

¹⁴⁵ F.Nilgün BALKAYA AKÇA : Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Kurumlarının Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Ankara, 2000), 80.

¹⁴⁶ Mustafa Tören YÜCEL : Türk Ceza Siyaseti & Kriminolojisi, Keçiören Yarıaçık Cezaevi Matbaası, (Ankara, 1995), 99.

¹⁴⁷ Mustafa Tören YÜCEL : Türk Ceza..., a.g.e., 102.

yaratacağı genel nitelikteki etkiler nedeniyle gerçekte (ceza aracılığıyla ihtar da bulunduğundan) cezanın hedefi toplum olmaktadır. O yüzden toplumun ceza sisteminin adil olması konusunda sahip olduğu görüş açısı önem taşımaktadır.

Günümüzde herhangi bir cezanın potansiyel suçlu üzerindeki etkisinin bilimsel bir şekilde ölçülmesini sağlayacak bir yöntem bulunmamaktadır. Cezaların önleyici fonksiyonu birçok faktörün etkisi olmaktadır. Etnik, kültürel, ekonomik faktörler suçun işlenmesinde etkili olabilir. Cezaların önleyici etkisi kişilerin bulunduğu sosyal sınıf, yaş, ahlaki eğitim faktörlerine bağlı olarak değişebilir¹⁴⁸. Bu faktörlere ilave olarak vergi suçları açısından toplumun veya kişilerin devlet ve devlet faaliyetlerine yönelik düşünceleri de önem taşımaktadır.

Devletin kendisine sunduğu hizmetin yetersiz olduğunu düşünen bir kişi, bunun maliyetine katlanmayı cazip bulmayabilir ve yasalara aykırı davranabilir. Yükümlünün suç işleyerek elde ettiği kazancın büyük/kesin/yakın olmasına karşın verilecek cezanın hafif/belirsiz/uzak olması ve suç işlemiş kişilerin o güne kadar yakalanamamış olması, suça yönlendirebilir¹⁴⁹.

Her ne kadar vergi cezalarının, vergi suçlarının önlenmesinde ne derece etkili olduğu konusunda bir formül bulunmasa bile tekerrürün varlığı bu konuda bir fikir verebilir. Çünkü tekerrür; cezalara rağmen, suç işleme eğilimini yansıtır ki, bu da cezaların etkinliğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

B. VERGİ SUÇU ORTAYA ÇIKTIKTAN SONRA ETKİNLİK

Vergi yasaları ve vergi cezalarının, vergi suçunun ortaya çıkmasını önlemede başarısız olması mümkündür. Vergi suçu ortaya çıktıktan sonra, etkinlik açısından yönelebileceğimiz kurumlar vergi idaresi ile vergi yargısıdır. Her iki kurum açısından suçun karşılığı olan yaptırımın belirlenmesi ve tavizsiz uygulanması açısından etkinlik söz konusu olabilir.

¹⁴⁸ Mustafa Tören YÜCEL : Suç ve Ceza Anatomisi, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, (Ankara, 1973), 112.

¹⁴⁹ Mustafa Tören YÜCEL : Türk Ceza..., a.g.e., 99.

1. Vergi İdaresinin Yaptırım Uygulamasında Etkinlik

Vergi ile ilgili yasal düzenlemeler ne kadar iyi hazırlanmış ve toplum yapısına ne kadar uygun olursa olsun, bunları uygulayacak vergi idaresinin iyi bir şekilde örgütlenmediği ve denetim fonksiyonuna yeterli önem verilmediği takdirde vergilemede etkinliğe ulaşamaz.

Etkin bir vergileme vergi idaresi ve denetiminin dengeli, tutarlı ve profesyonelce işleyişi ile mümkündür. Bunun için, tüm yükümlülere takip edebilecek organizasyona sahip olması gerekmektedir. Bu unsur, vergi denetimi açısından çok önemlidir. Çünkü yükümlülerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranmalarına neden olacaklardır. Vergi idaresinin gerçekleştirdiği etkin vergi denetimi, vergiyle ilgili görevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen yükümlüler için ciddi bir risktir¹⁵⁰.

Vergi denetimi ile görevlendirilmiş vergi denetim elemanlarının, denetimleri sırasında yeterli araştırma ve incelemeyi yapamamaları hali suçun belirlenmesinde bir sorun yaratabilir. Vergi suçunun kaynağını oluşturan olaylar hakkında yeterli ve doğru analiz yapılamamış olması, suçun ve suçun karşılığı olan yaptırımın ne olduğunun belirlenmesinde etkinsizlik olarak ortaya çıkacaktır.

Cezanın etkin olarak belirlenmesi vergi idaresinin etkinliği açısından önemli olmakla birlikte tek koşul değildir. Cezanın uygulanmasındaki etkinliğin de sağlanması gerekir. Bu etkinlik, belirlenmiş cezaların tavizsiz bir şekilde uygulanmasıyla yakından ilişkilidir. Fakat hemen hemen her ülke vergi sisteminde yer alan ve kesinleşmiş cezayı azaltma fonksiyonu gören düzenlemeler, vergi idaresinin cezayı uygulama etkinliği, farklı yaklaşımlarla gerçekleştirme çabaları olarak görülebilir.

¹⁵⁰ Adnan GERÇEK : Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, (Ankara, 2002), 24.

2. Vergi Yargısının Yaptırım Uygulamasında Etkinlik

Vergi yargısı, vergi yasalarının uygulanmasında sırasında vergi idaresiyle yükümlüler arasında meydana gelen ve çözümlenemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organına götürülmesi halinde kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasında fonksiyon görmektedir¹⁵¹.

Vergi yargısının yapılanması çerçevesinde, görev alan hakimlerin vergi gibi teknik bilgi ve uzmanlık isteyen bir alanda konuya vakıf olmalarında zaman zaman sorun yaşanabilir. Bu durum, uyuşmazlığın çözümünde yardımcı olması açısından uzmanlardan yardım alınmasına yol açar. Bu kişilerin, uzmanlığına başvurulduğu alanlarda gerçekten yetkin olmaları, kararın niteliği açısından çok önemlidir.

Ayrıca, uzman kişilerin verdiği raporlarla uyuşmazlığı sonuçlandıran kararların birebir aynı olması vergi yargısının yaptırım belirleme konusundaki etkinliğinde sorun yaratabilir. Bu uzman kişilere başvurulması yargılama sürecinin de uzamasına neden olmaktadır. Vergi yargısı tarafından verilmiş ve kesinleşmiş vergi cezaları kapsamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalarda paraya çevrilme olanağının olması cezanın uygulanmasında etkinliği azaltıcı fonksiyon görebilir.

V. BAZI YABANCI ÜLKELERDE MALİ VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZA UYGULAMALARI

Vergi suçlarında, ülkelerin özelliklerine ve yaptırımın ağırlığındaki farklılıklara rağmen suçların işleniş şekilleri birbirlerine benzemektedir. Farklı hukuk sistemlerine bütünsel olarak bakıldığında idari nitelikli suçlar ile ceza hukuku anlamındaki suçlar ayrımının yapıldığı görülmektedir. Buna karşın,

¹⁵¹ TOBB : Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, (Ankara, 2002), 93.

vergi ceza sistemlerinin birbirlerine benzerliği yanında değişik durumların da söz konusu olduğu söylenebilir.

Globalleşen dünyada hukuk sistemleri birbirinden etkilenererek benzeşir duruma gelmişlerdir. Yine de hukuk sistemi denildiğinde iki önemli hukuk sistemi ile karşılaşılmaktadır. Bunlar, Kıta (Kara) Avrupası hukuk sistemi ve Anglo–Sakson (Amerikan) hukuk sistemidir. Bu nedenle vergi ceza sistemlerini incelenen ölkeler, bu kritere göre sınıflandırılacak, ancak bu sistemler içine dahil edilmeyen ama uygulama bakımından özellik gösteren Çin Halk Cumhuriyeti ele alınacaktır.

A. KITA AVRUPASI ÖLKELERİ UYGULAMALARI

1. Almanya

Almanya’da vergi cezaları, “Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu” ya da Genel Vergi Kanunu diyebileceğimiz “Abgabenordnung” düzenlemiřtir¹⁵². Adı geçen Kanun on bölümden oluşmaktadır. Kanunun 8. bölümünde ceza hükümleri yer almaktadır (369–412). Almanya’da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, vergi cezaları kanunla konulmakta ve uygulanabilmektedir. İdari düzenlemeler ile vergi cezası konulması mümkün değildir.

Almanya’da yasal olarak belirlenen çerçevenin sınırları içinde kalmak kaydı ile belirtmek gerekirse idare tarafından cezalandırılan vergisel aykırılıklar, idari nitelikteki para cezaları ile cezalandırılmakta ve buna ek olarak vergi aslına gecikme zammı ile faiz uygulanmaktadır. Vergisel aykırılıklar, Kanunda genel olarak “yükümlü ya da mali danışmanın kusurlu eylemleri neticesinde vergi miktarının azaltılmasını ya da yasal olmayan bazı avantajlar elde etmesini sonuçlayan eylemler” şeklinde tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra Kanun bir takım özel vergisel aykırılıklar da belirlemiştir. Bu özel vergisel aykırılıklar:

¹⁵² Wolfgang JAKOB : Abgabenordnung Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren, (München, 1991), 76-78; (Çev. Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış çeviri notu).

- i- Doğru olmayan belgeler kullanmak sureti ile vergi ziyaına sebebiyet vermek,
- ii- İdarece istenilen bilgilere geç cevap vermek,
- iii- İdarece istenilen bilgilere eksik cevap vermek veya gerçeği yansıtmayan hesap işlemlerini gerçekleştirmek,
- iv- Bir gelir kaynağını belirtmemek ya da bunu vergi matrahına yansıtmamak gibi eylemlerdir. Bu özel vergisel aykırılıklar ise “genel vergisel aykırılık kapsamına” girmediği takdirde para cezası ile cezalandırılabilir¹⁵³.

Almanya’da vergi kaçakçılığı suçu; “Failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki fiiller ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajları sağlaması (mali çıkarı sonuçlayacak) veya vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesi” şeklinde tanımlanmıştır. Bu eylemlerin yaptırımı ise para cezası veya üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Aynı maddede bazı ağırlaştırıcı sebeplere de yer verilmiş ve bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı durumunda hürriyeti bağlayıcı cezanın altı aydan on yıla kadar olabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sebepler; suçun tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak işlenmesi; suça vergi idaresi görevlilerinin katılması ve nihayet suçun konusunun belirli bazı vergiler olmasıdır¹⁵⁴.

Kanunda vergi suçları açısından failin belirli koşullar altında eyleminden vazgeçmesi, durumu ilgili makamlara bildirmesi ve idarenin kanuni takibe başlamasından önce pişman olunması halinde ceza uygulanmayacağı ve özel düzenleme bulunmayan hallerde ceza kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtilmektedir. Bununla birlikte kanunun ilgili maddelerinde ceza kanununun hangi hükümlerine atıfta bulunduğu da gösterilmektedir. Söz konusu Kanunla idareye, suçları takip etmek ve

¹⁵³ M.Erkan ÜYÜMEZ : Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Eskişehir, 2004),

¹⁵⁴ Bkz. Klaus TIPKE-Joachim LANG : Steuerrecht, Verlag Dr.Otto Schmidt, (Köln), 835-860, (Çev.Ali DEĞİRMENDERELİ, Yayınlanmamış çeviri notu).

araştırmak konularında geniş yetkiler de verilmiştir. Bu yetkiler arasında hazırlık soruşturmasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler bulunmaktadır¹⁵⁵. İdari cezalar sadece para cezalarıdır. Bunların miktarı, ihlal edilen hükmün önemine, borcu ödemeyenin sorumluluğuna ve mükelleflerin ekonomik durumlarına (bu durum hukuka aykırılığın çok ciddi olduğu durumlarda dikkate alınmaktadır.) göre değişmektedir¹⁵⁶.

Tekerrür eden hukuka aykırılıklarda ceza miktarı ağırlaştırılmaktadır. Tek bir fiille birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda tek bir ceza uygulanacaktır, ancak ceza miktarı açısından, ihlal edilen hükümlerden hangisi daha ağır yaptırımlar içeriyorsa o hükme ilişkin ceza uygulanacaktır.

Sorumluluk açısından düzenlemeler ele alındığında; genel olarak tüzel kişilik ya da ortaklık, cezaya muhatap olabilmektedir. Temsilcilerin tüzel kişilik ya da ortaklık adına yaptıkları işlemler nedeniyle hukuka aykırılık doğmuşsa ya da yasal temsilcilerin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle tüzel kişilik ya da ortaklık bir fayda elde etmişse, ya da fayda elde etmeyi düşünmüşse, bu hallerde öncelikle tüzel kişilik ya da ortaklık cezalandırılacak, ikinci olarak ise tüzel kişilik ya da ortaklık lehine hukuka aykırı fiil işlemiş bireye cezai yaptırım uygulanacaktır. Cezalar ayrı ayrı ve bağımsız olarak uygulanmaktadır¹⁵⁷.

Tüzel kişiliklerde ve ortaklıklarda ceza miktarı temsilcinin sorumluluğuna, ekonomik duruma ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre hesaplanmaktadır. Bunda dolayı temsilciye uygulanan ceza ile tüzel kişiliğe ya da ortaklığa uygulanan cezalar farklı olabilir. İdari cezaların uygulanması için gereken temel unsur, hukuka aykırılığın kasten işlenip işlenmediğinin tespit edilmesidir. Vergi yükümlüsünün, hukuka aykırı fiili işlerken, kanunun cezayı gerektirdiği konusundaki bilgisizliğini ispat etmesi halinde, sadece ihmalkarlıktan dolayı ortaya çıkan hukuka aykırı durum nedeniyle para cezası

¹⁵⁵ Bkz. Klaus TIPKE - Joachim LANG : a.g.e., 835-860

¹⁵⁶ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 132-136.

¹⁵⁷ Ali ALAYBEK : Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza, Maliye Tetkik Kurulu, (Haziran 1959) , 83.

ile cezalandırılacaktır, aksi halde herhangi bir ceza ile sorumlu tutulmayacaktır¹⁵⁸.

2. Fransa

Vergi cezaları Fransa da “Code général des impôts (Genel Vergiler Kanunu)” ile düzenlenmiştir. Fransa’da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır; idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar. İdari cezalar daha çok parasal cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar da vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etmek gibi cezalardır¹⁵⁹.

Genel olarak vergi cezaları üç durumda uygulanmaktadır; Verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirini beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulması¹⁶⁰.

Fransa’da vergi kaçakçılığı suçu, “... yasalarda öngörülen sürelerde kasıtlı olarak beyanname vermemek, vergiye tabi gelirlerinin bir bölümünü gizlemek, kendini kasıtlı olarak vergi ödemekten aciz hale düşürmek ya da diğer hileli hareketler ile verginin tahsilini engellemek sureti ile failin tamamen ya da kısmen hileli olarak vergi kaçırmaya ya da vergi kaçırmaya teşebbüs etmesi” şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca, iştirakle ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve iştirak halinde iştirak edenlerin, bir başka deyişle şeriklerin de aynen vergi kaçırmaya yönelik hileli hareketleri gerçekleştiren asıl fail gibi cezalandırılacakları öngörülmüştür¹⁶¹.

Vergi kaçakçılığı suçunun cezası olarak beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüş, yine aynı maddede verilen mahkumiyet hükmünün resmi

¹⁵⁸ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 132-136.

¹⁵⁹ Jacques GROSCLAUDE - Philippe MARCHESSOU : Procédures Fiscales, (Dalloz,1998) 177, (Çev.Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayınlanmamış çeviri notu).

¹⁶⁰ Jacques GROSCLAUDE-Philippe MARCHESSOU :a.g.e.,174.

¹⁶¹ Jacques GROSCLAUDE - Philippe MARCHESSOU :a.g.e.,175.

gazetede ve mahkemece karar verilecek diğer gazetelerde ve buna ilaveten üç ay süre ile hükümlünün ikametgahı ya da genel olarak resmi ilanlara ayrılmış yerlerde ya da hükümlünün işyeri ya da evinin kapısında ilan edileceği kuralına yer verilmiştir. Ayrıca, tamamlayıcı bir ceza olarak üç yıla kadar meslek ve sanatın tatili ya da sürücü belgesinin iptali cezasına veya beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yoksun bırakılma cezasına hükmedilebileceği öngörülmüştür. Kanun, cezanın uygulanması konusunda hakime geniş bir takdir yetkisi tanımıştır¹⁶². Tekerrür halinde uygulanacak ceza ise, on yıla kadar hapis ve para cezasıdır.

İdari para cezaları, verginin türüne, kaçırılan verginin miktarına, hukuka aykırılığın boyutlarına göre farklılıklar göstermektedir. Ortada ciddi bir ihlal olup olmadığını belirlemede yararlanılan temel kriterleri ise şu şekilde ifade etmek mümkündür: İyi niyet, kötü niyet ve hileli fiiller.

Fransa vergi ceza sisteminde kişisel sorumluluk halleri ise şu şekilde düzenlenmiştir. Tüzel kişilikler cezalardan tamamen sorumludur. İdari cezalar bakımından tüzel kişilik tek başına sorumludur. Kasten vergi kaçırma söz konusu ise yasal temsilciler kişisel olarak da ceza hukuku anlamında cezai sorumlulukları vardır. Müdürler, yasal temsilciler, idareciler, ve diğerleri, alıcının kimliği açık olmadığı hallerde vergi kesintilerinin (stopajların) ödenmemesi durumunda, vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi hallerinde tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi durumunda sorumluluk cezaların toplanması aşaması ile ilgili olarak doğmaktadır. Kendi başına bir hukuka aykırılık teşkil etmemektedir, bu nedenle uygulamada, bu hallerde kişilere değil ancak tüzel kişiliğe ceza verilmektedir¹⁶³.

¹⁶² Jean Yves MERCIER - Bernard PLAGNET : Les Impôts en France : Traité de Fiscalité, Francis Lefebvre, 2000-2001, 545; (Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ Yayınlanmamış çeviri notu.)

¹⁶³ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t.,

B. ANGLO-SAKSON ÜLKELERİ UYGULAMALARI

1. İngiltere

İngiltere’de vergi ceza hükümleri uygulanabilirlik kabiliyetinin yüksek olmasına özen gösterilerek hazırlanmış olup, ülkede cezalar kanunla konulmaktadır. İdari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir¹⁶⁴. Gelir vergisine ait vergi suçları ile kurumlar vergisine ait vergi suçları arasında ayırım yapmış bulunan Kanuna göre başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde mükellefin vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hiç verilmemesi, hileli ya da ihmalkar eylemlerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulmasıdır. Bu aykırılıklar idari nitelikteki para cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. İngiltere’de yükümlünün suçunun cezaıyla ilişkilendirilmesinde gelir idaresi fonksiyon görmekle birlikte, ceza tutarı bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir.

İngiltere’de hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren vergi suçlarının bir bölümü “Prejury Act¹⁶⁵”ta yer almaktadır. Bu Kanunda yalan tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak yaptırıma bağlanmıştır.

İngiltere’de ceza, hukuka aykırılığın ciddiyeti, vergi borçlarını ödemeyen kişinin gelir idaresi ile işbirliği derecesi gibi çeşitli koşullara göre azaltılabilmektedir. Örneğin ceza uygulamasından önce, mükellefin kendi isteği ile doğru beyanda bulunması halinde ceza indirimi yapılır. Vergi borcunu ödemeyen mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı konusunda gönüllü olarak beyan da bulunulup bulunulmadığı, hukuka aykırı fiilin ciddiyeti, vergi borcunu ödemeyen kişinin gelir idaresinin soruşturmasına yardımcı olup olmadığı konuları cezanın miktarını belirlemede kriter olarak kullanılmaktadır¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Taxes Management Act 1970, Her Majesty’s Stationery Office, London, 63-70.

¹⁶⁵ Mümtaz BAYSAL : İngiltere’de Mali Kaza, Maliye Bakanlığı, (Ankara, 1956), 124.

¹⁶⁶ M.Erkan ÜYÜMEZ, a.g.t., 163.

Gelir idaresinin para cezası dışında mükelleflere, meslekten men, faaliyetlerinin durdurulması veya çalışma sertifikalarının iptali gibi yaptırım uygulama yetkisi yoktur. Vergi kaybı suçuna iştirak halinde para cezası verilmektedir¹⁶⁷. Sistem içinde en ağır ceza uygulaması vergi kaybını doğuracak davranışın bilinçli yapılması halinde öngörülmüş; aynı sonuca ihmalkarlıkla sebebiyet verilmesi halinde ise, daha hafif bir ceza düşünülmüştür.

Mükellefin ihmalkar davranışları neticesinde vergi kaybına sebebiyet vermesi halinde usulsüzlük cezasının yanı sıra, ödenmesi gereken gerçek vergi miktarı ile ödenen vergi miktarı arasındaki farkın tahsili ile yetinilmekte kasıtlı davranışlarda ise, usulsüzlük cezası dışında ziyaa uğratılan vergi aslının yanı sıra bir katı tutarında da ilave ceza öngörülmektedir.

Öte yandan kendisine ihtarname gönderilerek uyarılan bir yükümlünün kasti davranışları tekerrür ederse geçmiş yıllar gelir eğilimlerine bakılarak hesaplanan tahmini gelirin vergisi de tahsil olunabilmektedir¹⁶⁸. Tekerrür halinde daha ağır ceza verilmekte ancak bu ceza ödenmesi gereken verginin %100 ünü aşmamaktadır. Tekerrür eden hukuka aykırılık ciddi ise, gelir idaresi vergi kaçakçılığı ile ilgili daha ağır yaptırımlar içeren ceza hukuku anlamında süreçleri işletebilir.

Yönetici ya da sorumlu kişi tüzel kişiliğin cezasına şirkete ek olarak ve onunla birlikte sorumlu tutulmamaktadır. Bununla birlikte yanlış vergi beyannamesinin hazırlanmasına iştirak etmişlerse yüksek para cezası ile sorumlu bulunmaktadırlar. Bir vergi mükellefinin cezayı gerektirir yanlış beyanda bulunması söz konusu olduğunda, eğer o yanlış vergi beyanının hazırlanmasında mali danışmanın yönlendirmesiyle hukuka aykırılık doğdu ise, cezai sorumluluk artık mali danışmanın olmaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁷ M.Erkan ÜYÜMEZ, a.g.t., 163.

¹⁶⁸ Öcal GÖZÜKARA : "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1", Vergi Dünyası, (Mayıs,1992), 50.

¹⁶⁹ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 158-163.

2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi suçları ve cezaları 1959 tarihli Federal Gelir Kanunu "Internal Revenue Code"¹⁷⁰ ile düzenlenmiştir. Bu Kanun, çeşitli tarihlerde çıkartılan yasalarla değişikliklere uğramıştır. Kanuna göre, vergi kaçırmaya teşebbüs eden kişi kastının kanıtlanması halinde para cezası ve/veya beş yılı geçmemek üzere hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca Kanunda, tahakkuk etmiş herhangi bir vergiyi ödemeyenlere, vermek zorunda oldukları beyannameleri vermeyenlere, kayıtları gereği gibi tutmayanlara ve hazine tarafından istenen yükümlülüklerine ilişkin bir bilgiyi zamanında sağlamayanlara para cezası ve/veya bir yıldan fazla olmamak üzere hürriyeti bağlayıcı ceza hükümleridir.

Ayrıca, söz konusu Kanunda "yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar sureti ile vergi ziyaına sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi" ve "üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin yükümlü tarafından kullanılması" eylemleri suç olarak düzenlenmiştir.

Sahte belge düzenlemek ya da hileli hareketlerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi eylemleri için beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüştür. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda uygulanacak ceza ise bir yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Ayrıca bu durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulamak yetkisi de tanınmıştır¹⁷¹.

Vergi incelemesine yetkili elemanların tanıklık yapma konusundaki çağrılarına uymayanlar ve istenilen belgeleri vermeyenler, vergi dairesine yalan beyanda bulunanlar hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirak etmeleri hali bir ağırlatıcı sebep olarak kabul edilip bunların kamu görevinden çıkarılmalarına da karar verilebileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁷⁰ Internal Revenue Code 2000, madde 7201-7344.

¹⁷¹ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 158.

ABD’de idari para cezasını gerektiren eylemlerde de failin kasten ya da taksirle hareket edip etmemesine göre farklı yaptırımlara bağlanmıştır.

C. ÇİN HALK CUMHURİYETİ

Çin Halk Cumhuriyeti hukuk sistemi vergi suçlarına karşı hiç de esnek kurallara sahip değildir. Çin vergi idaresi vergi tahsili konusunda çok ciddi uygulamalar yapmakta hukuka aykırı eylemleri de çok sert bir şekilde cezalandırmaktadır. Genel yaklaşım ve uygulamalara paralel olarak bu ülkede, Kanunu bilmemek ya da deneyimsizlik mazeret sayılmamaktadır.

Çin Halk Cumhuriyetinde 2001 tarihinde yeni bir vergi yasası kabul etmiş ve vergi ceza sisteminde önemli değişiklikler yapmıştır¹⁷². Yeni kanun ile vergi sisteminde yapısal ve politika değişikliklerine gidilmiştir. Ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerde politika değişiklikleri başlığı altında değerlendirilmektedir.

Yükümlülerin yükümlülük kaydını yaptırmaması, değişikliklerin bildiriminde gecikmesi, mükellefiyet kaydının silinmesinde gecikilmesi, gelir vergisi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmemesi hallerinde para cezası öngörülmektedir. Vergi idaresi yeni bir süre belirledikten sonra bu süreye de uyulmaması halinde ya da bu fiillerin tekrerrür etmesi halinde para cezası öngörülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ise, vergi idaresi beyan edilmeyen verginin 0.5’inden 5 katına kadar para cezası uygulayabilmektedir.

Gerekli bilgilerin gizlenmesi, bilgiler üzerinde tahrifat yapmak, hileli eylemlerle vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda verginin 5 katı tutarında para cezası öngörülmektedir. Buna ek olarak cezai anlamda özel sorumluluklar da yüklenebilmektedir.

Çok açık bir şekilde vergi kaçakçılığı yapıldığında işletmelerin ruhsatları iptal edilmekte ve mallarına da el konmaktadır¹⁷³. Vergilenebilir

¹⁷² Bkz., M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t.,170-171.

¹⁷³ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 170.

gelir, gelirin % 10' u ile %30 u oranları arasında veya belli bir miktara kadar gizlenmişse 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası söz konusudur.

Eğer gizlenen miktar belirlenen miktardan fazla ise 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Daha ciddi durumlarda 10 yıla kadar hapis cezası söz konusu olabilmektedir. Çok istisnai durumlarda ise, hileli eylemlerle vergi kaçırma suçu işleyenler idam edilebilmektedir¹⁷⁴. Bu gibi ciddi eylemler söz konusu olduğunda, mükellefler halk mahkemelerinde yargılanmaktadırlar.

¹⁷⁴ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 171.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YASALARININ UYGULANMASINDA MALİ CEZALAR İLE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN İNCELENMESİ

I. VERGİ SUÇLARININ NİTELİKLERİ VE YAPISAL UNSURLARI

A. VERGİ SUÇLARININ NİTELİKLERİ

Vergi cezalarını gerektiren fiiller, devletin veya kamu idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vereceği düşünülen fiillerdir¹⁷⁵. Vergi yükümlüsü, vergi ödevlerini yerine getirmeyerek devleti vergi kaybına uğratmış veya vergi kaybı tehlikesi meydana gelmiştir¹⁷⁶. Bu durumda, devlet ya vergi yasalarına riayetsizliğe, riayet etmemenin gerektirdiği mali fedakârlıktan daha büyük bir fedakârlıkla karşılamak amacıyla mali ceza uygulamıştır, ya da bazı hallerde olduğu gibi sadece mali cezalarla yetinmeyerek, hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmasını öngörmüştür¹⁷⁷. Çünkü bu gibi durumlarda, vergi kaybı yanında veya vergi kaybı olmadan kamu düzenini bozma anlamında işlenen fiiller söz konusudur. Zaten vergiyi koyan devlet, zaman içerisinde verginin kamu gelirleri arasında ilk yeri alması ile birlikte vergi kaybına neden olan hareketlerle de mücadele etmek zorunda kalmış ve vergi suçlarına da yaptırım uygulayarak cezalandırmaya başlamıştır¹⁷⁸.

Devlet, vergi suçu ile mücadelede iki sıfatla ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, devletin herhangi bir borcun alacaklısı olma sıfatıdır ve devlet hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı sıfatı ile bu borcun ödenmesini yükümlüden talep etmektedir¹⁷⁹. Vergi kavramını devlet ile birey arasındaki bir tür mübadele olarak açıklayan anlayışa göre vergi ilişkisi,

¹⁷⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 351.

¹⁷⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 73.

¹⁷⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 351.

¹⁷⁸ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 38.

¹⁷⁹ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

birden fazla kişi arasında kurulan borçlar hukuku ilişkisinin bir ifadesidir. Bu ilişkide, devletin borçlu taraf olan yükümlü karşısında herhangi bir alacaklıdan farkı bulunmamaktadır. Verginin devlet tarafından sunulan kamu hizmetleri karşılığında bireylerin borçlandığı tutar olarak kabul edildiğı bu görüş çerçevesinde vergi suçu bir ekonomik suç, bu suçun cezası ise devletin alacağın tahsiliyle sınırlı kalan yaptırımıdır¹⁸⁰. Bu vergileme anlayışı, vergi cezalarını gerektiren fiillerin suçlardan ayrılmasını da zorunlu kılar. Çünkü vergi cezalarının başta gelen amacı, devletin vergi alacağını teminat altına almaktan ibarettir¹⁸¹.

Devletin yükümlü karşısındaki ikinci sıfatı ise, verginin ödenmesine ilişkin birtakım bilgiler vermiş olan ve bu emirlere riayet edilmesi amacını taşıyan bir kamu otoritesi olmaktan ibarettir¹⁸². Bu anlayış içerisinde vergi, bir mübadeleyi değil, devletin egemenliğini yansıtmakta ve karşılık esasına dayanmayan bir yükümlülük, bir görev olarak ortaya çıkmaktadır¹⁸³. Devlet vergi ile ilgili emirler vermekte ve bu emirlere uymayan olursa bir ceza uygulayacağı tehdidinde bulunmaktadır¹⁸⁴. Emirler uygun hareket etmeyen yükümlü, genel ceza tanımına uygun olarak, ceza hukuku yaptırımlarına muhatap olacaktır.

Belirlendiğı üzere vergi kavramını açıklayan anlayışların farklılığına göre vergi suçu kavramına yönelik yaklaşımlar da farklılaşacaktır. Ancak genellikle, bir vergi sistemi içerisinde söz konusu anlayışları saf şekliyle uygulamak yerine, her ikisinin bir bileşimi tercih edilebilmektedir¹⁸⁵. Çünkü devlet ile yükümlü arasında kurulan ilişki bakımından, devlet bir taraftan malvarlığına ilişkin sübjektif bir hakkın sahibi, diğer taraftan da getirdiğı emir ve yasaklara uymayan kişiler hakkında getirmiş olduğı yaptırımları uygulamaya koyan ve böylelikle hükümlanlık hakkını kullanan bir kamu otoritesidir. Bu karışık ve çift taraflı bir durumdur ki; vergi suçlarının niteliğini

¹⁸⁰ S. Ateş OKTAR : "Vergi Suçunun Niteliğı Üzerine Bazı Düşünceler", İktisat Fakültesi Mecmuası, 60 yıl Özel Sayısı, (İstanbul, 1997), 1-2.

¹⁸¹ Sahir ERMAN : a.g.m., 208.

¹⁸² Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

¹⁸³ S.Ateş OKTAR : a.g.m., 3.

¹⁸⁴ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

¹⁸⁵ S.Ateş OKTAR : a.g.m., 4.

karişik bir duruma sokar¹⁸⁶. Ancak bu, aynı zamanda devletin bu iki sıfatı, vergi cezası gerektiren fiilleri bir taraftan özel hukuk alanındaki haksız fiillerden, diğler taraftan dar anlamda suçlardan ayırmaya neden olabilir¹⁸⁷. Diğler taraftan, vergisel yaptırımların niteliğı konusunda en önemli ipuçları, büyük çoğunlukla anayasalarda ifadesini bulan temel vergileme ilkeleri ile ortaya konulmaktadır¹⁸⁸.

Türk vergi hukukunda, vergi koyucu vergi ile ilgili temel ilkeleri Anayasa’da “Vergi Ödevi” başlığı altında devlet egemenliğı dayalı bir vergi anlayışı içinde düzenlenmiştir. Ancak verginin mali amacı açıkça belirlenmekle birlikte, “vergilerin yasallığı” ilkesine ilişkin düzenleme ile devletin vergilendirme yetkisinin kapsamında sınırlamaya da yer verilmiştir.

Diğler taraftan, Anayasa’da tanımlanan vergi ödevini yerine getirmemenin, sadece “ekonomik yaptırımlara’ bağlanmasının da maddenin özüne aykırı olacağı aşıkardır¹⁸⁹. Zaten, vergi suçları Vergi Usul Kanunu’nda ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme, diğler ülkelerde görülen uygulamaların yansımalarıdır. Buna göre, kanun koyucu genel olarak vergi kaybına neden olduğunu düşündüğü fiilleri mali nitelikli suç saymış ve bunlara mali cezalar uygulamıştır.

Diğler taraftan, bir kısım fiillerin ceza hukuku anlamında suç oluşturduğunu saptayarak, hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Ancak burada asıl sorun, söz konusu yaptırımların içinde “mali nitelikli yaptırımların” hukuki niteliğini belirlemede ortaya çıkar. Çünkü ceza hukuku anlamında yaptırım gerektiren vergi suçlarının hukuki niteliğini belirlemede bir sorun yoktur. Bu suçlarda da, diğler suçlarda olduğu gibi amaç sosyal düzeni bir takım korkutucu müeyyidelerle korumaktır¹⁹⁰.

Esas itibarı ile mali nitelikli cezalarla karşılaşan fiillerin hukuki niteliğinin ne olduğu sorunu, vergi cezalarının niteliğı ile birlikte

¹⁸⁶ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 39-40.

¹⁸⁷ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

¹⁸⁸ S.Ateş OKTAR: a.g.m., 4.

¹⁸⁹ S.Ateş OKTAR: a.g.m., 6.

¹⁹⁰ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN: a.g.e., C.I, 350-351.

değerlendirilmektedir¹⁹¹. Çünkü burada uygulanan yaptırımın niteliği ayırıcı ölçü olacaktır. Uygulanan yaptırım, hazinenin varsayılan veya ihtimal dairesinde görülen bir takım zararlarını karşılamak ve tazmin etmek amacını gütmekteyse, tamamıyla mali niteliktedir¹⁹². Oysaki, öngörülen yaptırım hazinenin zararını giderme amacını taşımayıp, ibret amacına yönelmişse bir vergi suçu söz konusudur ve bu suçun diğer suçlardan bir farkı yoktur.

B. VERGİ SUÇLARININ YAPISAL UNSURLARI

1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki açık bir tanıma veya tipe uygun olmasıdır¹⁹³. Dolayısıyla suçların tipleri kanunda gösterilirken, onları meydana getiren hareketler de açıklanmalıdır¹⁹⁴.

Tipiklik olarak da adlandırılan kanuni unsur, TCK’de ifade edildiği üzere suç ve cezaların kanun tarafından ihdas edileceği ve açıkça tespit edileceğinin belirlenmesidir.

Suç sayılarak açıkça ceza yaptırımını uygulanacağı tespit edilen fiiller sadece, kanun şeklinde yapılacak düzenlemenin konusu olabilir. Kanuni tipe ilişkin düzenleme, genel anlam itibari ile ceza hukukuna, özel anlamda vergi hukukuna kaynak olabilme şartlarını taşıyan yazılı metinde yer almalıdır. Kaynak olabilme ise, bir suç ortaya koyabilme sıfatına sahip hukuki metinler şeklinde anlaşılmalıdır¹⁹⁵. Başka bir ifadeyle, Anayasa’da düzenlenmiş bulunan genel kuralın dışında idari nitelikte düzenleyici metinlerle suç oluşturmaya imkân yoktur.

Genel ceza hukuku alanında geçerli olan bu ilke, Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen “vergilerin kanuniliği” ilkesi dolayısıyla vergi ceza hukukunda da çok sıkı bir uygulama alanına sahiptir. Ceza hukuku ilkelerinin

¹⁹¹ M.Kamil MUTLUER:a.g.e., 40.

¹⁹² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN: a.g.e., C.I, 351.

¹⁹³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 61.

¹⁹⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 2.

¹⁹⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 61.

geçerli olduğu ve ceza hukuku anlamında suç teşkil eden vergi suçları ve cezaları için bağlı kalınan bu ilke, idari yaptırımla karşılanan mali nitelikli vergi suçları içinde Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezada kanunilik hükmü çerçevesinde değerlendirilecektir.

Uluslararası belgelerde yer alan, uluslararası ölçülerin biçimlendirmeye çalıştığı ve yargının da büyük ölçüde verdiği kararlarda desteklediği husus, idari yaptırımların yasallığı ilkesinin geçerli kılınmasıdır. Diğer bir ifadeyle, idari nitelikli suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin ceza hukuku anlamında uygulanmasıdır¹⁹⁶.

Danıştay'ın "idari cezalar için de geçerliliği olan, cezayı gerektiren eylemin tüm unsurları tamam olmadan ceza uygulanamayacağı hakkındaki genel ceza ilkesi, varsayım ya da kıyas yolu ile ceza tayinine imkân vermez."¹⁹⁷ şeklindeki kararı uyarınca mali nitelikteki suçlarda da ceza hukukunun aradığı unsurlar aranarak suçun varlığı konusunda inceleme yapılacaktır.

Vergi suçları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi suçları yeniden yapılandırılmıştır. Bu düzenleme uyarınca; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma suçu ceza hukuku anlamında vergi suçu olup, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasını gerektirmektedir.

a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılanan suçlar, kasıtlı işlenebilen ve kamu düzenini bozucu nitelikteki fiillerden oluşur.

aa. Kaçakçılık Suçu

Kaçakçılık suçu, yeni düzenlenmiş şekli ile ceza hukuku anlamında kabul edilmiş bir suç tipidir. Bu fiiller ekonomik suç olarak görülmez. Kamu

¹⁹⁶ Nihal SABAN : *Vergi Hukuku*, DER Yayını, (İstanbul, 2002), 282.

¹⁹⁷ Dn. 4.D., T.26.11.1989, E.1989/5795, K.1989/3528; Bkz.Nihal SABAN : a.g.e., 387.

düzenini ağır bir şekilde bozucudur. Caydırıcılığı sağlamak üzere hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır. Vergi Usul Kanunu 359. maddesi, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri iki grup halinde sınıflandırarak düzenlemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçu, “bağlı hareketli suçlara” örnek teşkil etmektedir¹⁹⁸. Kaçakçılık suçunun cezası da, suç teşkil eden fiillerin ağırlıklarına ve niteliklerine göre madde de iki ayrı bentte belirlenmiş bulunmaktadır.

ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Bu suça yönelik olarak düzenleme yapılmasının amacı devlet ile yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisinin iyi bir konumda sürdürülmesini sağlayarak, yükümlü ve yakınlarının zarar görmesini önlemektir. Suçun konusunu oluşturan vergi mahremiyeti ve uymak zorunda olanlar Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 362. maddesinde vergi mahremiyetine uymama halinde kesilecek cezanın tespitinde TCK 198. maddesine atıf yapılmıştır. Bu maddede yer alan ceza, iki katı tutarında uygulanacaktır.¹⁹⁹

ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergi Usul Kanunu’nda, vergi ile ilgili işlerde görevli olan memurların yükümlülere eşit ve tarafsız davranmamaları, suç olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, yükümlülerin özel işlerini yapma suçu işlemeleri durumunda, Vergi Usul Kanunu’nun 6. maddesinin son fıkrasında sayılan memurlar, TCK 240. maddesi uyarınca hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılırlar.²⁰⁰

¹⁹⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 23.

¹⁹⁹ 01.06.2005 Tarihinde yürürlüğe giren 5372 sayılı TCK, 765 sayılı TCK’da yer alan 198. maddede yer alan suçun tanımına yer vermemiştir. VUK’un yeni TCK’ya uyum sağlamaya yönelik olarak düzenlenen kanun tasarısında VUK 362. maddeye konması teklif edilen madde ise, 5372 / 239’dur. Ancak bu madde, VUK 6. maddedeki suçun bir kısmını cezalandırmaktadır.

²⁰⁰ 765 sayılı TCK’nın 240. maddesi yerine, 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun “Yollama” başlıklı 3. maddesi gereği 5372 sayılı TCK’da bu hükümlerin karşılığını oluşturan 257. maddenin uygulanması gereklidir. Ancak buna ilişkin düzenleme henüz kanunlaşmamıştır.

b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mali nitelikli suçlar, vergi kaybı sonucunu doğurucu nitelikteki fiillerle gerçekleşir.

ba. Vergi Ziyayı Suçu

Ekonomik suçlar içinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü kanun koyucu vergi ziyayı sonucunu yaratan fiilleri suç sayarak hem devletin uğradığı ekonomik kaybı gidermek, hem de cezalandırarak diğer kişiler için ibret verici olmasını amaçlamıştır²⁰¹. Vergi ziyayı suçu Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ziyayı suçu, Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu oluşturulan ve meydana getirdiği sonuçtan adını alan bir vergi suçudur.

Değişiklikler öncesi vergi ziyasını kendine netice olarak alan suçlar kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olmak üzere üç ayrı başlık altında düzenlenmiştir. Ancak "suç fiillerinin sayılma isteği, çok sayıda fiili kapsamadığı için kaçakçılık ve ağır kusur dışında çoğu kez kusur cezası ile cezalandırma sonucunu doğuruyordu. Vergi ziyayı suçu ile suç fiillerinin sayılmasından vazgeçilerek, vergi ziyasına neden olan her fiil, vergi ziyayı suçu olarak kabul edilmiştir."²⁰². Suça ilişkin cezaya da 344. maddenin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. Kaçakçılık suçundan farklı olarak vergi kaybı sonucunu meydana getiren fiil açısından bir sınırlama yoktur.

bb. Usulsüzlük Suçları

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir diğer mali nitelikli vergi suçu ise usulsüzlük fiilleri başlığı altında düzenlenen "genel usulsüzlük suçu" ve "özel usulsüzlük suçu"dur. Usulsüzlük suçları vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine ilişkin aykırılık durumunu ifade etmektedir. Usulsüzlük suçları "şekli yükümlülükleri" hedef alır. Kanun koyucunun, şekli vergi yükümlülüğünü daha çok ihlal eden ve buna bağlı olarak vergi ziyayı

²⁰¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 244.

²⁰² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 244.

oluşturma bakımından daha elverişli ortam yaratan fiilleri “özel usulsüzlük suçu” olarak düzenlemesi, bu grup dışında kalan fiillerin “genel” olarak nitelendirilmesine yol açmıştır.

Genel usulsüzlük suçları Vergi Usul Kanunu’nun 351 ve 352. maddeleriyle düzenlenmiştir. Uygulanacak cezalar ise 352. maddesinde yapılan atıf gereği, Vergi Usul Kanunu’na bağlı cetvelde düzenlenmiştir. Burada üzerinde durulması gereken husus, bu cetvellerin hangi organca hazırlandığı veya idari işlemle belirlenen ceza kavramıdır²⁰³. Genel usulsüzlük suçunda, suç fiilleri kamu düzenini bozma ve vergi ziyana yol açma niteliklerine göre derecelendirilerek iki gruba ayrılmıştır.

Özel usulsüzlük suçu kamu düzenini genel usulsüzlük suçlarına oranla daha çok ihlal eden, vergi ziyana neden olmaya daha yatkın suçlardır²⁰⁴. Bu yüzden özel usulsüzlük suçu “yakın tehlike suçu” olarak değerlendirilebilir²⁰⁵. Usul Kanunu’nun 353.maddesinin başlığına bakıldığında, özel usulsüzlük suçu ile ilgili esas kavramın “fatura” olduğu, diğer sayılanların benzeri “evrak” kavramı içinde değerlendirildiği, suçun ise “verilmeme ve alınmama” ile “diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması” ile oluştuğu tespit edilebilir²⁰⁶. Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiillere ilişkin cezalara ise aynı madde hükümlerinde yer verilmiştir.

2. Maddi Unsur

Suçun maddi (objektif) unsuru diğer bir zorunlu unsurdur²⁰⁷. Çünkü dış dünyada bir değişiklik meydana getirmeye yönelmiş olumlu veya olumsuz bir hareket bulunmadıkça, bir suçun varlığı ileri sürülemez. Bu özellikleri taşımayan, diğer bir deyişle, bir hareket şeklinde ortaya çıkmayan bir düşünce veya niyet ne kadar kötü olursa olsun ceza hukukunun dışında kalır ve suç teşkil etmez²⁰⁸. Suçun analizi, objektif unsuru yani fiili, bu unsurun

²⁰³ Nihal SABAN : a.g.e., 297-298.

²⁰⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 269.

²⁰⁵ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 75.

²⁰⁶ Nihal SABAN : a.g.e., 299.

²⁰⁷ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 253.

²⁰⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., 366.

analizi de hareket, “sonuç ve nedensellik ilkesini” ortaya koyar. Bu üç kavramın meydana getirdiği bütüne, “suçun objektif unsuru” veya “maddi unsuru” ya da “fiil” denir²⁰⁹.

Maddi unsuru oluşturan fiilin ilk kısmını, “hareket” oluşturur. Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı bir neticeye neden olan harekettir. Başka bir ifadeyle hareket, olumlu bir şekilde, bir “icra” olarak ortaya çıkabilip belirli bir neticeyi gerçekleştirebileceği gibi; olumsuz şekilde, bir “ihmal” olarak da aynı neticeyi doğurabilir²¹⁰. Netice, bir insanın iradesinin fiil şeklinde açığa vurulması anlamını taşır. Diğer taraftan netice, fiil kavramında tamamlanma aşamasıdır. Netice hareketin ürünüdür. Bu nedenle netice, suçun maddi unsuru kavramı içinde yer alır²¹¹. Kanuni tarifte yer alan, dış dünyadaki değişikliği ifade eden netice, bir zarar veya tehlike ya da hukuki ihlal şeklinde olabilir²¹².

Dış dünyadaki bir değişkenliğin bir kimseye isnat olunabilmesi için bu değişikliğin onun hareketinden doğması, yapmak veya yapmamakla dış dünyaya zarar veya tehlike şeklinde değişiklik arasında, sebep-netice ilişkisinin kurulabilmesi gerekir²¹³. Suç teşkil eden bir neticenin varlığını iddia edebilmek için bunun bir insanın hareketine nedensellik bağı ile bağlanması gerekmektedir. Çünkü ceza hukuku alanında önemli bir neticeden bahsedebilmek için, bu neticenin varlığını gösteren bir unsura ihtiyaç vardır²¹⁴.

Nedensellik bağı, doktrinde berrak bir kavram olarak gözükmemekte ise de uygulamada alanı olmayan bir kavram değildir²¹⁵. Nedensellik bağı birçok ceza kanununda açıkça belirlenmemiştir. Eski düzenlemede olduğu gibi, yeni ceza kanunu düzenlemesinde de nedensellik bağını açıklayan bir hüküm yoktur. Ancak üzerinde durulması gereken husus nedensellik bağına,

²⁰⁹ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 253.

²¹⁰ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 371.

²¹¹ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 265.

²¹² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 381.

²¹³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 469.

²¹⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 469.

²¹⁵ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 274.

bir kişinin kendi hareketinden doğmayan bir neticeden sorumlu tutulmasının engellenmesi suretiyle ceza hukukunun en önemli ilkelerinden biri olan “kişisel sorumluluk” esasının benimsenmesinde de önemli bir rol oynadığıdır²¹⁶.

Vergi Usul Kanunu da hangi fiillerin ceza yaptırımı uygulanmasını gerektirecek yasak fiiller olduğunu, vergi suç ve cezalarına ilişkin kısımda belirtmiştir.

a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

Hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılanan suçlar, vergi kaybı olsun veya olmasın sadece, kanunda yazılı fiillerle işlenebilen ve sonucunda kamu düzenini bozucu sonuçlar doğuran suçlardır.

aa. Kaçakçılık Suçu

Vergi Usul Kanunu hangi fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturacağını iki grup halinde sınıflandırarak düzenlemiştir. Bu sınıflandırmada Kanunda kullanılan ölçütler, verilecek cezalar ve nitelikleri ayrılmadadır. Her iki grubun ortak paylaşımı ise, suça konu olan yükümlülüklerin aynı olmasıdır²¹⁷.

Kaçakçılık suçunu oluşturan birinci grup fiiller, hükümlenen hapis cezasının paraya çevrildiği fiiller olup, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (a) bendinde sayılmıştır. Dolayısıyla Kanunun belirlediği hareketlerden birinin yapılması halinde, kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan “çift defter kullanmak” fiiliyle ilgili olarak, “vergi matrahının azalması” sonucu öngörüldüğünden, sadece hareketle yetinilmemiş, Ayrıca, o harekete bağlı sonucun gerçekleşmesi de aranmıştır²¹⁸. Bunun dışındaki fiillerin kaçakçılık suçu sayılabilmesi için, vergi matrahının azalması veya başka türlü bir sonucun ortaya çıkmış olması gerekmez²¹⁹. Çünkü bu fiillerle gerçekleştirilen

²¹⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 470.

²¹⁷ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 231.

²¹⁸ Nihal SABAN : a.g.e., 319.

²¹⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 201.

kaçakçılık suçlarında, sadece hareket tanımlanmıştır. Kanun koyucunun sadece hareketi tanımlayıp, Ayrıca, sonuç aramadığı suçlar, “sonucu harekete bağlı suçlar” olarak nitelendirilir²²⁰. Bu suçlarda, sonuç harekete bitişiktir ve hareket yapıldığı anda sonuç da gerçekleşir ve nedensellik aranmaz. Çünkü bu suçlarda nedensellik ayrıca, aranmayacak kadar belirgindir²²¹.

Kanun koyucunun hapis cezası ile cezalandırdığı bu fiiller, “doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına” yöneliktir²²². Ekonomik faaliyetle ilişkilendirilen bu fiiller sonucu, önemli olan vergi kaybı olup olmadığıdır. Eğer vergi kaybı söz konusu ise, paraya çevrilebilen hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanır.

Kaçakçılık suçunda ikinci grup fiiller ise, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (b) bendinde düzenlenmiştir. Ancak taban ceza miktarı daha yüksek olan ve kamu düzenini bozan bu fiillere yönelik olarak hükümlenen hapis cezası, para cezasına çevrilemez. Söz konusu fiiller, kamu düzenini bozma adına daha cüretkâr nitelik taşırlar²²³. Bu fiilleri Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (a) bendinde düzenlenen fiillerden ayıran en önemli husus, herhangi bir mal veya hizmet hareketi olmaksızın tamamen sahte belge düzenlenmesidir²²⁴.

4369 sayılı Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, bu grupta yer alan fiiller ve bu fiillere ilişkin ceza, kanunun benimsediği “ekonomik suça ekonomik ceza” anlayışı dışında topluma karşı işlenmiş suçlar bağlamında değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, artık topluma karşı işlenmiş gerçek anlamda bir suçun hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekir²²⁵. Bu fiiller, kanun koyucu tarafından toplum ruhunu daha çok rencide edici ve kamu

²²⁰ Nihal SABAN : a.g.e., 317.

²²¹ Nihal SABAN : a.g.e., 318.

²²² Maliye Bakanlığı - Gelirler Genel Müdürlüğü : a.g.e., 85.

²²³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 230.

²²⁴ Maliye Bakanlığı - Gelirler Genel Müdürlüğü : a.g.e., 86.

²²⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 230.

düzenini bozucu görülmürler²²⁶. Bu nedenle, paraya çevrilemeyen ağır hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Diğer taraftan, iki grupta da yer alan kaçakçılık fiili sonucu vergi kaybı meydana gelmiş ise, bu vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel olmaz. Bir başka deyişle, hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olan bu fiiller için ayrıca, mali cezaların uygulanması da mümkündür.

ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, sonucu hareketle bitişik suçlardandır²²⁷. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler, yükümlü ve yükümlü ile ilgili kimselerin hakkında öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler veya kendileri ya da üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

Kanun koyucunun vergi mahremiyetini ihlal suçunda koruduğu hukuki yarar, diğer vergi suçlarından farklıdır. Burada korunan hukuku yarar, kamu yararı, bunun içinde özel olarak hazine yararı değildir. Burada amaç, yükümlü ve yakınlarının zarar gelmesini önlemek, böylece yükümlü-devlet ilişkisinin güven zemininde iyi bir konumda sürdürülmesini sağlamaktır²²⁸.

Vergi mahremiyeti ilkesi, idarenin kontrol ve inceleme fonksiyonunun doğal sonucundan çıkmaktadır. Çünkü vergi idaresi gerek yetkili memurları, gerekse kuruluşları ile yapılan incelemeler ve verilen kararlar için yükümlünün birçok gizli kalması gereken hususlarını öğrenebilmektedir²²⁹.

Söz konusu suç iki şekilde işlenebilmektedir. Bunlardan ilki yükümlü veya yakınlarına ait sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususların ifşası; ikincisi ise öğrenmiş oldukları sırları kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanılmasıdır. Burada ifşa edilen sır kavramı, kanunda belirlendiği üzere

²²⁶ Maliye Bakanlığı - Gelirler Genel Müdürlüğü : a.g.e., 87.

²²⁷ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 209; Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 294.

²²⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 289-290.

²²⁹ F.Rifat ORTAÇ : *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Ankara, 1986), 61.

yükümlü veya yükümlü yakınlarına ilişkin ve onların şahsını, işlem ve hesap durumlarını, işini, işletmesini, servetini veya mesleğini ilgilendiren özel durumlardır.

Gerek sır ve gizli kalması gereken hususların yükümlü ve yakınları kavramının maddenin düzenleniş amacına ulaşması açısından geniş yorumlanması gerekir. Çünkü karşılıklı hak ve çıkarların korunması ve yasal ödevlerin yerine getirilmesinde birbirine güvence veren devlet ve yükümlü, hukuk devleti koruması altında ilişkilerini sürdüreceklerdir²³⁰. Sırrın ifşası, “sırları kısmen veya tamamen öğrenmemesi gereken kişilerin failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucunda öğrenmeleri halidir”²³¹. İfşanın yazılı veya sözlü olması fiil açısından önem taşımaz.

Ayrıca, sırrın mahremiyet kapsamı içine giren kişiler tarafından öğreniliş biçimi önemli değildir. Sırrın sürdürülen görev veya işlemlerle ilgisinin bulunması yeterlidir. Bu nedenle, hareketin tamamlanmış olması için ifşa edilen sırrın kullanılmış olma şartı da yoktur²³².

Yükümlü veya yakınları ile ilgili sır veya gizli kalması gereken bilgileri görevi gereği veya ilgili olmak kaydıyla görev sınırını aşarak veya görevini kötüye kullanarak öğrenen görevlilerin bu bilgileri kendileri veya üçüncü şahıs yararına kullanmamaları gerekir. Burada “kullanmadan” kastedilen, sırrı açıklamaksızın ondan bir yarar elde edilmesidir²³³. Bu yarar, maddi olabileceği gibi manevi de olabilir.

Diğer taraftan kullanma fiilinin kabulü için sırrı kullanan yükümlünün zarar görmüş olması şartı yoktur²³⁴. Açıklanan sırrın fail tarafından bilinmesi de maddi unsurun oluşması için gerekli görülmemektedir²³⁵.

Kanun koyucunun vergi mahremiyetine aykırı davranılmasını, hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılamasının en önemli nedeni, korunan hukuki yarar

²³⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 289.

²³¹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 211.

²³² Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 211.

²³³ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 211.

²³⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 293.

²³⁵ Elif SONSUZOĞLU : “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, (Haziran, 2000), 125.

açısından. Çünkü vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, diğer vergi suçlarından ayrı olarak, kişisel yarar, bir başka ifadeyle yükümlünün yararı korunmaktadır²³⁶. Devletin yükümlüye bu konuda verdiği güvencenin ihlali halinde ise, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır.

ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Kanun, vergi ile ilgili olarak görev yapan memurların, mükelleflerin özel işlerini yapmalarını memuriyetin kötüye kullanılması olarak değerlendirmiştir²³⁷. Devlet ile yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisinde, devleti temsil eden bir kamu görevlisinin çeşitli nedenlerle yükümlünün özel işlerini yapması “tarafsızlık” ilkesine ters düşer. Kamu görevlilerinin bu şekilde eşitlik ve tarafsızlıktan uzaklaşması, kamu düzenini bozucu nitelikte olduğu gibi devleti (hazineyi) zarara uğraticı niteliktedir. Eğer bir kamu görevlisi yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı vs. özel işlerini yapmama fiilini ihlal ederken vergi kaybı doğmuş ve işlenen fiil vergi ziyai suçunu oluşturmuş ise, iştirak hükümlerine göre de cezalandırılması söz konusu olacaktır²³⁸.

Söz konusu fiil, görev konuları ile ilişkili olarak vergi işlemlerinde görevli (memur sıfatını taşıyan) kişilerin, vergi inceleme elemanlarının veya vergi-yargı mercilerinde görev alan kişilerin yükümlülerin yararını ve tarafsızlıktan uzaklaşacak şekilde hesap, yazı ve diğer işlerinin yapılması ile gerçekleştirilir. Kamu görevlilerinin yükümlülerin bu tür özel işlerini yapması, kamu hizmetlerinde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder. Bu nedenle, bu suç oluşturulan fiiller, görevi kötüye kullanma suçunun bir türü olarak nitelendirilebilir.

5237 sayılı Ceza Kanunu’nda belirtildiği üzere, kamu görevlileri, kamu hizmetinin yürütülmesi sırasında eşitlik, liyakat ve tarafsızlık ilkelerine uygun

²³⁶ Elif SONSUZOĞLU : a.g.m., 133.

²³⁷ Nihal SABAN : a.g.e., 232.

²³⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 307.

davranmak zorundadır²³⁹. Aksi durum, toplumda hakim olan güvenin ve inancın sarsılması anlamına gelir. Kamu düzeninin bozulması anlamına gelen bu durumda, kamu görevlisi, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır. Ayrıca, yükümlülerin özel işlerinin yapılması, devlet menfaatlerinin korunmasında risk olasılığını artırır.

b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

Mali nitelikli cezalarla karşılanan vergi suçları açısından maddi unsur, suç tiplerine göre incelenebilir.

ba. Vergi Ziyai Suçu

Kanun, esas itibarı ile vergi kaybına neden olan her türlü hareketi vergi ziyai suçunun hareket unsuru kabul etmiştir. Çünkü 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaybını kendine netice olarak alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları ortadan kaldırılarak, “vergi ziyai suçu” düzenlenmiştir²⁴⁰. Vergi Usul Kanunu’nun 344/1. maddesine göre vergi ziyai suçu 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesi ise, vergi ziyasını, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik getirilmesi nedeni ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlamıştır. Vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirme veya getirmeme sonucu eğer vergi kaybı oluşuyor ise uygun illiyet bağı vardır²⁴¹. Vergi ziyasına neden olan hareketler ise :

- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin eksik tahakkukuna veya geri verilmesine neden olmak,

²³⁹ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S.BALO : a.g.e., 737; Bkz. 765 sayılı TCK’yi yürürlükten kaldıran, 26.09.2004 tarihli 5237 sayılı TCK.

²⁴⁰ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 28.

²⁴¹ Nihal SABAN : a.g.e., 289.

- Yukarıda belirtilen durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması,
- Vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesidir.

Belirlendiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyaına yol açan fiilleri cezalandırmada ağırlıkları farklı seviyelerde olmak üzere fiilleri üç grupta toplamıştır. Bu üç grup içinde yer alan hareketlerden herhangi birini yapan kişi de vergi ziyayı suçu işlemiş olur²⁴². Dolayısıyla kanun koyucu bu fiilleri farklı gruplar içinde farklı ağırlıkta ceza ile karşılamıştır. Ancak burada üzerinde durulması gereken konu, vergi ziyaının suçun bir unsuru olmadığıdır. Çünkü vergi ziyayı bir suçtur. Suç unsurları açısından baktığımızda ise, maddi unsurun karşılığı değildir.²⁴³.

Vergi ziyayı suçu oluşturan fiiller, devletin hedeflediği vergi gelirlerine ulaşılmasına engel olarak ekonomik kayba yol açar. Bu nedenle, kanun koyucu vergi kaybına yol açan fiilleri cezalandırarak, hem ekonomik kaybını gidermeyi, hem de caydırıcı olmayı amaçlar. Ancak fiilin hapis cezasını gerektiren kamu düzeni bozucu suç niteliği taşıması halinde uygulanacak mali nitelikli ceza, üç kat olarak belirlenecektir.²⁴⁴

bb. Usulsüzlük Suçları

Vergi Usul Kanunu'nda tanımlandığı üzere usulsüzlük suçları, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması durumu ifade eder. Usulsüzlük suçları vergi yükümlülüğü içinde yer alan “şekli ödevleri” hedef almıştır²⁴⁵. Zaten usulsüzlük fiilleri vergi ziyayı tehlikesi oluşturmalarının yanı sıra devletin koymuş olduğu şekli yükümlülüklerin de ihlali sonucunu doğuracağı için cezalandırma yoluna gidilmektedir.²⁴⁶.

Usulsüzlük suçunun ilk şeklini oluşturan genel usulsüzlük suçudur. Usulsüzlüğün tanımında da belirlendiği üzere suçun meydana gelmesinde

²⁴² Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 29.

²⁴³ Nihal SABAN : a.g.e., 289.

²⁴⁴ Anayasa Mahkemesi 6 Ocak 2005 Tarih ve E.2001/3, K.2005/4 sayılı iptal kararı ile vergi ziyayı cezası ile bu cezanın üç katı hesaplanan kaçakçılık cezası kesilemeyecektir.

²⁴⁵ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 59.

²⁴⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 253.

hareket unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Hareketin yapılması suçun oluşması için yeterli kabul edilmektedir²⁴⁷. Genel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, kendi içinde iki dereceye ayrılmıştır. Birinci derecede yer alan fiiller, ikinci derece usulsüzlük fiillerine oranla kamu düzenini daha çok bozucu ve vergi ziyaına yol açabilecek fiillerdir. Buna göre, verilecek cezalar daha fazladır. İkinci derece usulsüzlük fiilleri için, öngörülen cezalar ise daha düşüktür²⁴⁸. Her iki derecede yer alan fiillerin gerçekleşmesi sonucu vergi kaybı doğmasa bile, o fiile uyan ceza mutlaka kesilecektir. Çünkü usulsüzlük suçu vergi kaybı yaratmasa bile vergi kaybı oluşma tehlikesi yarattığı için “tehlike suçu” niteliğindedir.

Her ne kadar suç tehlike suçu niteliği taşısa bile, suçun neticesi bazen vergi aslına bağlı olarak vergi ziyayı şeklinde olabilir²⁴⁹. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesi gereği usulsüzlük suçu yanında vergi ziyayı suçunun işlenmesi halinde bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Genel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, Vergi Usul Kanunu’nun 351 ve 352. maddelerinde sayılarak belirlenmiştir.

Söz konusu fiillerin gerçekleştirilmesi sonucunda vergi ziyayı veya vergi ziyayı dışında bir netice meydana gelebilir. Vergi ziyayı oluşmuşsa, Vergi Usul Kanunu’nun 336. madde hükümleri uyarınca ceza verilir. Diğer taraftan, vergi ödevi ilişkisi içinde biçimsel yükümlülüklerin ihlal edilmesi, kamu menfaatinin ihlali anlamına gelir. Çünkü burada kamu düzeninin korunması ve kamu menfaatinin ihlal edilmemesi, vergilerin biçimsel yükümlülüklerinden beklenen amaçtır²⁵⁰. Genel usulsüzlük suçu, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmemesi ile oluşur. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ile ortaya çıkan vergi kaybı ise, mali nitelikli ceza ile karşılanır.

Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller Vergi Usul Kanunu 352.maddesinde ifade edildiği üzere vergi kanunlarınca öngörülen şekle

²⁴⁷ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 59.

²⁴⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 254.

²⁴⁹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 263.

²⁵⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 264.

ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller esas itibari ile vergileme işlerinin sağlıklı ve güvenli bir biçimde yürütmesi açısından büyük öneme sahip defter tutma, belge düzenine uyma, bilgi verme gibi yükümlülüklerin ihlalini içerir.

Vergilendirme dönemi sona ermeden de dikkate alınabilecek ve çoğunluk vergi ziyayı ile ilişkilendirilebilecek vergi denetimin hayata geçirilebilmesi hem devlet hem de yükümlü açısından yararlıdır. Çünkü kanun koyucu, denetimin vergi kaybına yol açacak suçların zamanında incelenmesini sağlayacak şekilde yürütülmesini hedefler. Özel usulsüzlük suçu daha ağır ceza ile karşılanmasına karşın genel usulsüzlük suçunda olduğu gibi şekli ödevlerin yerine getirilmemesi suretiyle kamu düzeninin bozulmasına yol açar. Bazen kamu düzenini bozmanın yanı sıra vergi kaybı sonucu da doğurabilir. Ancak özel usulsüzlükler sonucu vergi kaybı da meydana geldiği takdirde bu kaybın gerektirdiği vergi cezaları Ayrıca, kesilir. Dolayısıyla genel usulsüzlük suçunda olduğu gibi Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesine göre fikri içtima uygulanmaz.

Vergi Usul Kanunu'na göre özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller, sistematikten uzak ve karmaşık bir şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355, mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir.

3. Manevi Unsur

Ceza hukukunda iradilik niteliği egemendir. Ceza sorumluluğunun temel koşulu insan davranışının iradi olarak gerçekleştirilmesidir. Bu açıdan iradi olarak gerçekleştirmediği hareketi hukuka aykırı olsa bile, bir kimsenin bu eylemden dolayı sorumlu tutulması düşünülemez. Suçun bu niteliğini ifade eden manevi unsur, suçun subjektif unsuru veya kusurluluktur. Bir hareket tipik veya hukuka aykırı olsa dahi, bu hareket failine bir kusur olarak yüklenemiyor, kusurluluğundan söz edilemiyor ise, bu kişinin ceza hukuku bakımından sorumluluğu yoluna da gidilemeyecektir. Çünkü ceza hukuku

kusursuz cezalandırmayı kabul etmemekte²⁵¹ ve manevi unsur ya da kusurluluk, suçun fiil unsuruna hayat veren bir nitelik göstermektedir²⁵².

Suçun yapısal unsurları arasında manevi unsurun varlığından söz edebilmek için failin kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olması, hareketin ona isnad edilebilmesi için kişisel niteliklerin failde bulunması gerekir; kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olmayan bir kişinin belirli bir olayda kusurlu olduğu ileri sürülemez²⁵³.

Türk ceza sistemine bakıldığında, 765 sayılı mülga Kanun uygulamasında sübjektif sorumluluk esasına göre düzenleme yapılmasına rağmen, objektif sorumluluğu ön plana çıkaran normların yer aldığı görülebilir. Ancak yeni yürürlüğe giren 5237 sayılı TCK, mülga Kanundan farklı bir anlayışla düzenlenmiştir. 5237 sayılı Kanun açıkça kast ve taksir kavramlarını düzenleyerek tanımlamıştır. Kanunun 21. maddesine göre, “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” Olası kast ise, “kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halidir.” Madde gerekçesinde belirtildiği üzere kast, kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi kastın varlığı için zorunludur. Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan, hem de olası kastla işlenebilir. Ancak kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir²⁵⁴.

5237 sayılı Kanunun 22. maddesi ise taksiri tanımlamıştır. Buna göre, “taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır. Taksir, dikkat ve ceza yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir. Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde

²⁵¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 251.

²⁵² Kayihan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 204.

²⁵³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 143.

²⁵⁴ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S. BALO : a.g.e., 104.

bilinçli taksir vardır. Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek ceza failin kusuruna göre belirlenir.”

Madde çerçevesinde belirlendiği üzere suçlar, kural olarak kasten işlenebilirler²⁵⁵. Ancak istisnai olarak taksirle işlenen belirli fiiller de kanunlarda suç olarak tanımlanmaktadır.

Taksirli suçların belirgin özelliği ise, icrai veya ihmali şekilde olabilen iradi hareketin varlığı ve kanuni tanımda yer alan neticelerden birinin öngörülmemiş olmasıdır. Ancak bu öngörmemenin “gerekli dikkat ve özen” yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla ortaya çıkması gerekir. Çünkü gerekli dikkat ve özen gösterilmediği için Kanunda tanımlanmış olan neticenin gerçekleşeceği öngörülmemiştir. Dikkat ve özen yükümlülüğü failin yetenekleri, algılama gücü, tecrübeleri ve bilgi düzeyi ve içinde bulunduğu koşullar altında dikkate alınacaktır.

Taksirle işlenen suçlarda kusurluluk, bir değerlendirmeye Ancak hakim tarafından yapılabilir. Bu konuda bilirkişi incelemesine de başvurulabilir. Bu nedenlerle taksirden dolayı kusurluluğun matematiksel olarak ifadesi artık mümkün değildir²⁵⁶.

Diğer taraftan, yeni Türk Ceza Kanunu, mülga kanun döneminde tartışma konusu yapılan objektif sorumluluğa yol açan düzenlemelere de yer vermemiştir. Her şeyden önce kastın aşılması suretiyle işlenen suçlar kavramına yer veren hüküm kast kavramının açıkça tanımlanması ile tartışma konusu olmaktan çıkmıştır. Ayrıca, kanun “netice sebebiyle ağırlaştırılmış suçlar” bakımından objektif sorumluluktan vazgeçerek, kusura dayalı sorumluluk esasını benimsemiştir²⁵⁷. Çünkü kusurun aranmadığı objektif sorumluluk halleri “kusursuz ceza olmaz” ilkesiyle açıkça çelişmekteydi. Zaten ülkemiz ceza hukuku öğretisinde uzun zamandır objektif sorumluluk hallerinin ceza kanunundan çıkarılması gerektiği ifade edilmekteydi.

²⁵⁵ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S. BALO : a.g.e., 110.

²⁵⁶ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S. BALO : a.g.e., 111.

²⁵⁷ İzzet ÖZGENÇ : “ Ana Hatlarıyla TCK Tasarısı ”, Hukuki Perspektif Dergisi, (Sonbahar, 2004), 104.

Anayasamızda da öngörülen kusur ilkesinin gereği olarak yapılan düzenlemeye göre; meydana gelen ağır netice açısından kişinin sorumlu tutulabilmesi için söz konusu neticeye ilişkin olarak en azından taksir dolayısıyla kusur bulunması gerekmektedir.

Suçun manevi unsuru açısından vergi suçlarına bakıldığında, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçların niteliklerine göre bir inceleme yapılabilir. Ceza hukuku anlamında suç niteliği taşıyan ve hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan vergi suçları olan kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları kasten işlenebilecek suçlardır. Bu suçları oluşturan fiillerin ortak özelliği, niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Söz konusu unsurlar, fiilde kastın varlığını ispatlar²⁵⁸. Çünkü ceza hukuku anlamında suç oluşturan bu fiillerin saptanması ve yatırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasında ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi söz konusudur. Bu açıdan uygulanacak yaptırım, 5237 sayılı Kanun düzenlemesi ile "cürüm" ve "kabahat" ayrımı terk edildiği ve kabahatler ayrı bir düzenleme konusu olduğu için, fiil cürüm niteliği taşıyacaktır. Cürümler ise, kasta dayalı suçlardır.

a. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

aa. Kaçakçılık Suçu

Aynı şekilde kaçakçılık suçu fiilleri, yapıları gereği bilmeden ve istemeden işlenmesi hemen hemen imkânsız olan fiillerdir. Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ortak özelliği: niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilin kasıt özeliğini oraya koyar. Zaten, hiçbir ekonomik faaliyetin bulunmadığı bir ortamda belge düzenlemek veya hiçbir mal alışverişi olmadan birisinden belge alıp, onu da deftere işlemek, bilmeden, istemeden, dolayısıyla kast amacı olmadan yapılabilecek bir

²⁵⁸ Maliye Bakanlığı-Gelirler Genel Müdürlüğü : a.g.e., 85.

hareket değildir²⁵⁹. Ancak 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu Kanundan önce 345. maddede yer alan “kast” ve “bilerek kullanma” deyimlerinin, yeni düzenlemede 359. maddeye taşınmamış olması vergi kaçakçılığında kasıt unsurunun kaldırılması yönünde tartışmalara neden olmuştur²⁶⁰. Bu değişiklik hükmünden yola çıkarak, kaçakçılık konusunda kusursuz sorumluluğun kabul edilmiş olduğu yaklaşımı, hem çağdaş ceza hukukunun esas tuttuğu kusur sorumluluğu açısından, hem de Kanun gerekçesinde kast unsuru açıklıkla ifade edildiği için kabul edilemez²⁶¹. Zaten, 4369 sayılı Kanun gerekçesinde ifade edildiği üzere kaçakçılık fiillerinin niyet, amaç ve plan unsurlarını taşıması nedeniyle kasıtlı işlenebileceğini belirtmesi; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun cürüm-kabahat ayrımını kaldırarak temel ceza olarak hapis cezasını benimsemesi ve kast unsurunu açıkça tanımlaması nedeniyle bu fiillerin kasıt dışında bir niyetle işlenmesine ihtimal yoktur.

ab. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Gerçekten vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyecek kişilerin, yaptıkları fiillerin suç olduklarını bilmemeleri söz konusu olamaz. Failin görevi icabı bazı sırları öğrendiğini ve bunun açıklanmaması gerektiğini bilmemesi imkânsızdır²⁶². Diğer bir ifadeyle bu sonuçların gerçekleşeceğini öngörerek, bilerek ve istenerek fiil işlenmiştir.

ac. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Söz konusu suçun, Türk Ceza Kanununda hapis ile cezalandırılması, cürüm olduğunu gösterir. Cürümler ise, sadece kasıt ile işlenebilir. Dolayısıyla, failin yükümlünün özel işlerini yapmasının tarafsızlıktan ayrılma olduğunu bilmemesi imkansızdır. Ancak özel işin tanımının ve kapsamının belirlenmesi bakımından uygulama sorunlarıyla karşılaşılabilir.

²⁵⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 201.

²⁶⁰ Bekir BAYKARA : “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı ?”, *Maliye Postası*, (15.09.2001), 68.

²⁶¹ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 214.

²⁶² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 294, 307.

b. Mali Nitelikli Cezalarla Karşılanan Suçlar Açısından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mali (idari) nitelikli vergi suçları açısından manevi unsurun belirlenmesi oldukça güçlük arz etmektedir. Bu güçlük, suçun niteliği ve bu suça sebebiyet veren kişinin davranışında etkili olan faktörlerden kaynaklanmaktadır.

ba. Vergi Ziyat Suçu

Vergi ziyat suçu ile ilgili olarak VUK 341/1. maddesinde vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinden veya eksik yerine getirilmesinden bahsedilmiştir. Madde gerekçesinde vergi cezası uygulanabilmesi için gereken temel ögenin vergi kaybı olduğu vurgulanarak, bu vergi kaybının ister hatadan, ihmalden ister bir usulsüzlükten doğmuş olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmediği belirtilmiştir. Buna göre,, vergi kaybı bir olumsuz hareketle gerçekleşeceği için, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi ihmal, kusurdur²⁶³.

Diğer taraftan mali nitelik taşıyan ve idare tarafından tespit edilip idari yaptırımla karşılanan bu suç açısından manevi unsura ilişkin tartışmaların uygulamada bir fayda sağlamadığı görüşü de ileri sürülebilir. Ancak bu suçlar için kusurluluğu aramamak, hem idari ceza işlemine karşı yargı yolunun açık olması, hem de mücbir sebep ve yanılma hallerinde ceza kesilmesine engel olması nedeni ile uygun olmayacaktır²⁶⁴.

Her şeyden önce vergi kaybına neden olan kanuna aykırı davranış, iradi bir eylemdir. Diğer bir ifadeyle, sahibinin iradesinin ürünüdür. Amaç vergi kaybına neden olmak olmasa bile, fiil, yükümlü tarafından istenerek yapılmıştır. Ancak iradi olarak işlenen bu fiil, kanuna aykırı olması nedeniyle iradeyi kusurlu kılmaktadır. Zaten vergi kaybının oluşması bu kusurlu iradenin bir gerekçesidir²⁶⁵. Bu anlamda vergi ziyat suçunun oluşumu için, dikkatsizlik ihmal veya kasıt gibi herhangi bir kusurluluk yeterlidir. Ancak (kanun koyucu

²⁶³ Nihal SABAN : a.g.e., 209.

²⁶⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 249,264.

²⁶⁵ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 27.

tarafından yeni kanuni düzenleme yapılınca kadar, mevcut kanun hükümlerine göre fonksiyonunu sürdürecektir hükümler çerçevesinde) cezanın üç kat uygulanacağı durumlarda, belirlenen fiiller ile gerçekleştirilecek hareketin bilerek, sonucun da istenerek yapılması gerekir²⁶⁶. Bu açıklamalarla beraber, 5237 sayılı TCK'deki taksir tanımını göz önünde bulundurarak vergi ziyaı suçunun ceza hukukundaki taksirli suçlara benzediğini ifade edebiliriz.

bb. Usulsüzlük Suçları

Usulsüzlük suçlarında manevi unsurun varlığı konusunda genel eğilim, hukuka aykırı fiilin vergi suçunun oluşumu için yeterli olduğu, fiil sahibinin kusurlu iradesinin bulunup bulunmamasının suçun oluşumuna etki etmeyeceğidir²⁶⁷. Buna göre, usulsüzlüklerde maddi fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kast veya taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek yoktur. Burada önemli olan, kanunun şekle ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır²⁶⁸. Bu niteliği dolayısıyla söz konusu suçlar ceza hukukunda, objektif sorumluluk esasına göre cezalandırılan suçlara da benzetilmektedir²⁶⁹.

Diğer taraftan Danıştay'ın yeni kararlarında da kullandığı eski bir ölçüt olan "idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi" yaklaşımı dikkat çekmektedir. Doktrinde, 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce kullandığı söz konusu şablona dayanarak özel usulsüzlük suçları açısından da kast ve kusur gibi kavramların tartışılabilirliği dile getirilmektedir²⁷⁰.

²⁶⁶ Bekir BAYKARA: "Vergi Ziyaı Suçunda Manevi Unsur", Vergi Dünyası, (Ekim, 2004), 17.

²⁶⁷ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 26.

²⁶⁸ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 114.

²⁶⁹ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 27.

²⁷⁰ Nihal SABAN : a.g.e., 308.

4. Hukuka Aykırılık

Hukuk insanların bir arada yaşamasını düzenleyen kurallar bütünüdür. Dolayısıyla bütün hukuk dalları, toplum halinde yaşayan bireylerin belirli durumlarda belirli şekillerde hareket etmesine ilişkin kuralları içerir. Gerçekten, hukuk düzeni bir davranışa izin vermiş ise, bunun aynı zamanda cezalandırılabilmesi düşünülemez ve bu bir çelişki olur. Bir taraftan belirli hareketlere izin verip, diğer yandan bu hareketlerin cezalandırılmasını istemek hukuk düzeni kavramı ile bağdaşmaz²⁷¹. Kişinin hangi durumda nasıl hareket edeceği, diğer ifade ile hangi hareketlerin hukuka uygun olacağı, değişik hukuk kaynaklarında bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kurallar kişilerin belirli hareketleri yapabilmesine izin verdiği gibi, belirli hareketlerin yapılmasının zorunluluğu kişilere bir görev olarak da yüklenmiş olabilir²⁷².

Hukuka aykırılık, “işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin mubah sayılmaması, yalnız ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması” demektir²⁷³. Başka bir ifadeyle hukuka aykırılık, “bir emri veya bir yasağı tespit etmiş olan norma aykırılıktır”²⁷⁴. Bir hareketin varlığı ve bunun kanuni tipe uygunluğu fiilin suç olarak kabulüne yeterli değildir. Fiil hukuka aykırı olmadıkça, suçun oluştuğundan söz edilemez²⁷⁵.

Tipiklikteki maddi unsurların gerçekleştirilmesi veya buna uygun olan hareketin cezalandırılabilmesi için, farklı nitelik taşıması gereklidir. Bu nitelik, genellikle suç tiplerinde açıkça gösterilmiş olmamakla beraber, tipi ihlal eden veya tipe uygun olmayan davranışın aynı zamanda hukuka aykırı olması gerektiğini ifade eder²⁷⁶. Suçun yapısal unsurlarından biri olan hukuka aykırılıktan söz edebilmek için, bu hukuka aykırı fiilin bir kimse tarafından

²⁷¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 13.

²⁷² Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 13.

²⁷³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 1, 2.

²⁷⁴ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 13.

²⁷⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 100.

²⁷⁶ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 14.

gerçekleştirilmesinden önce onun kanunda tanımlanmış olması zorunludur. Bu zorunluluk suçta ve cezada kanunilik ilkesinin bir sonucudur²⁷⁷.

Hukuka aykırılık aynı zamanda tipikliği ihlal eden fiil ile yakın bir ilişki içindedir. Tipiklik hukuka aykırı olan hareketi ve bunun karşılığında ceza yaptırımını belirler²⁷⁸. Diğer bir ifadeyle, bir fiilin tipikliği onun aynı zamanda hukuka aykırılığı açısından bir karine oluşturmaktadır. İstisnai durumlar dışında somut olayda tipik fiilin hukuka aykırılığını kaldıran bir neden yoksa tipik fiil aynı zamanda hukuka aykırıdır²⁷⁹.

Fiilin hukuka aykırılığının, suçun yapısal unsurlarından biri olarak ve ayrıca, ele alınması tarihsel açıdan oldukça yenidir. Bu konudaki temelin atılması, 19.yüzyılın sonlarında mümkün olmuştur. Hukuka aykırılık ancak, suçun diğer unsurlarının ceza hukukçularınca açıkça kabul edilip ele alınmasından çok sonraları benimsenmiştir.

Hukuka aykırılık, önceleri kendine özgü yapısal bir unsur olarak görülmeyip daha çok kusurluluk unsuru içinde veya cezalandırılmaya engel olan nedenler içinde incelenmekteydi²⁸⁰. Bugün de, bu görüşe yakın düşünceler devam etmektedir.

Bakış açılarındaki bu farklılık, yazarların kendilerine özgü suç genel teorisi anlayışından kaynaklanmaktadır²⁸¹. Hukuka aykırılık ile ilgili olarak tartışılan bir diğer husus ise hukuka aykırılığın suçun bir niteliği mi, yoksa unsuru mu olduğudur²⁸².

Sonuç olarak, hukuka aykırılığın bağımsız bir unsur olup olmadığı tartışması, onun kapsam ve genişliği problemi ile yakından ilgilidir. Hukuka aykırılık kavramı, geniş kapsamda ele alındığında, bütün hukuk düzenine aykırılık olarak bağımsız bir unsur olduğu kolaylıkla anlaşılabilecektir.

²⁷⁷ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 100.

²⁷⁸ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 15.

²⁷⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 101.

²⁸⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 101.

²⁸¹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 111.

²⁸² Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 61-62.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran, fiili ceza normunun amacına aykırı bir hale getirmeyen sebeplere, “hukuka uygunluk sebepleri” adı verilir²⁸³. Dolayısıyla fiil hukuka uygunluk sebebi bulunmadığı takdirde hukuka aykırıdır. Hukuka aykırılık tespit edilirken, fiili hukuka uygun hale getiren bir hukuka uygunluk sebebinin bulunup bulunmadığı da araştırılacaktır²⁸⁴.

Mazeret sebepleri olarak da adlandırılan hukuka uygunluk sebepleri, hukuka aykırılık unsuru gerçekleştikten, fiil hukuka aykırı bir şekilde işlendikten sonra etki yaparak, bu unsuru ortadan kaldırmazlar; fakat fiilin doğrudan doğruya hukuka uygun biçimde doğmasını sağlar²⁸⁵.

Eski düzenlemede olduğu gibi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ikinci kısmında, ceza sorumluluğunu kaldıran nedenler düzenlenmiştir. Bu düzenlemede kanun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası gibi genel hukuka uygunluk nedenlerine yer verilmiştir. Ancak bu bölümde yer alan hükümlerin birçoğunun hukuki niteliği doktrinde tartışma konusu olmaya devam etmektedir.

Bazı ülke kanunları, örneğin zorunluluk halini bir hukuka uygunluk nedeni değil, kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak kabul etmektedir. Aynı şekilde, yetkili merciin emrinin yerine getirilmesinin genellikle bir hukuka uygunluk nedeni olduğu kabul edilirken, kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olduğu görüşü de ileri sürülmektedir. 5237 sayılı Kanunu’nun ikinci bölümünde, hukuka uygunluk nedenlerinin sonucu göz önünde bulundurulmak suretiyle bir isimlendirilmeye gidilmiştir. Bu yüzden, ilgili bölüm başlığı “ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler” olarak değiştirilmiştir²⁸⁶.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan suçlar açısından genel bir “hukuka uygunluk sebepleri”ne yer verilmiştir. Yükümlünün özel işlerini yapma suçu,

²⁸³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 18.

²⁸⁴ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 14.

²⁸⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 18.

²⁸⁶ İzzet ÖZGENÇ : a.g.m., 104.

fiilin “memur” statüsünde bulunan kimseler tarafından işlenmesi ve kamusal suç olması nedeniyle TCK’daki hukuka uygunluk sebepleri uygulanabilecektir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile ilgili olarak sır kavramı dışında kalan ve hukuka uygunluk sebepleri olarak belirlenen haller VUK 5. maddesinde tespit edilmiştir. Bunlar, fiili suç olmaktan çıkaran durumlardır.

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesine göre, vergi güvenliğini sağlama amacıyla yükümlü gruplarının vergi cetvelleriyle ilanı, yükümlünün matrah ve ödenen vergiye ilişkin bilgilerin yer aldığı vergi levhasını asması, yükümlülere ait vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca açıklanması, vergi mahremiyetinin kapsamı dışında kalır. Aynı şekilde vergi yükümlülüğüne ilişkin bilgi ve belgelerin talip edilmesi halinde, adli veya idari soruşturmalar nedeniyle kamu görevlerine sunulması; sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların meslek kuruluşları veya muhasebe meslek odalarına bildirilmesi suç teşkil etmez. Ancak söz konusu hukuka uygunluk sebepleri dolayısıyla edinilen bu bilgilerin kullanılarak yükümlülerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilmesi suç teşkil eder. Bu hükme aykırı hareket edenler hakkında, Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinin yollaması sonucu TCK’nın ilgili maddelerindeki ceza üç kat olarak uygulanır.

II. VERGİ CEZALARININ NİTELİKLERİ VE AMAÇLARI

A. VERGİ CEZALARININ NİTELİKLERİ

Vergi ceza hukukunda yer alan cezaların bir bölümü mali nitelikte olup, suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak ceza idari usullerle belirlenir. Belirlenen diğer bazı fiiller ise ceza hukuku anlamında suçu oluşturur ve saptanması, yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girer. İkili bir sınıflandırmaya tabi tutulan vergi suç ve cezalarının niteliği de bu ayırım içerisinde incelenir. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş bulunan vergi suçlarından bir kısmı hem vergi kaybına neden olup, hem de kamu düzenini ihlal edebilmektedir. Vergi kanunlarının açıkça suç saydığı

hileli fiiller ile vergi kaybına neden olan faillerin fiilleri ceza mahkemesince hapis cezası olarak karşılanır. Ceza mahkemesince hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan bu vergi suçları için verilen cezalar tam anlamıyla kamusal ceza niteliğindedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan diğer vergi suçları ise kamu düzenini bozar nitelikte değildir. Bu suçların önemli bir bölümü sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, saptanması ve yaptırım uygulanması idari makamlarca gerçekleştirilir. Bu fiiller daha çok, vergi kaybına neden olunması veya biçimsel vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi nedeni ile cezalandırılmaktadır²⁸⁷. Mali nitelik taşıyan bu suçlar için öngörülen cezaların hukuki niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler mevcuttur.

Bu görüşler içerisinde, mali nitelik taşıyan suçlara ilişkin cezaların kamusal bir ceza niteliği taşımadığını savunanlar bulunmaktadır²⁸⁸. Bu görüş taraftarlarının bir kısmı, vergi cezalarının bir vergi zammı niteliğinde olduğunu ileri sürerken, diğer bir kısmı bu cezaları tazminat olarak kabul etmektedir. Sonuncu görüş ise, bunların idari yaptırım niteliğinde olduğunu savunmaktadır.

- i. Vergi zammı görüşü, taraftarlarına göre; devletin vergi cezası uygulama amacı vergide olduğu gibi gelir sağlamaktır. O halde, vergi cezası esas itibari ile bir ceza değil, bir vergi zammıdır.
- ii. Tazminat görüşünü savunanlara göre; uygulanan vergi cezası tazminat niteliğindedir. Çünkü vergi suçu nedeni ile devlet hazinesine verilen zararın tazmini için hükmedilen parasal bir yaptırım söz konusudur.
- iii. İdari yaptırım görüşü ise, mali nitelikli vergi suçlarında fiil ve yaptırım idari usullere göre belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu tür davaların çözümü, ceza mahkemelerine değil, idari makamlara

²⁸⁷ M.Kamil MUTLUER : "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği" , Eskişehir İTİA Dergisi, (Eskişehir, 1975), 115.

²⁸⁸ Bkz. M.Kamil MUTLUER : a.g.m., 115-127.

bırakılmıştır. Dolayısıyla, idari cezaları, diğer cezalardan ayıran temel ölçü organik kriterdir²⁸⁹.

Mali nitelik taşıyan suçlara ilişkin cezaların hukuki niteliği konusunda savunulan bir diğer görüş ise: söz konusu cezaların kamusal para cezası niteliğinde olduğudur. Bu görüşe göre, vergi cezası, yasalarda öngörülen ve topluma belirli bir ölçüde zarar veren fiiller karşılığında suçluyu belirli miktarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir.

Görüldüğü üzere vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda doktrinde sunulan görüşler bir birlik oluşturmamaktadır. Her görüş için, en zayıfından en güçlüsüne kadar çeşitli eleştiriler yöneltilmiştir. Zaman içinde, söz konusu suçlar için öngörülen cezaların hukuki niteliği konusundaki tartışmalarda, “kamusal ceza” görüşü ile “idari ceza” görüşü ön plana çıkmıştır. Her ne kadar vergi cezaları, çoğu zaman kamusal cezalara yaklaşıp, ceza hukukunun birçok ilkesini kendi bünyesinde toplasa bile, tam anlamıyla ceza hukuku anlamında ceza niteliğini kazanamaz. Çünkü bu suçların cezalandırılmasında, idare bir bakıma hem taraf hem yargıç niteliği taşımaktadır. Kanunda düzenlendiği üzere idarenin ve cezanın muhatabının, kesilen ceza üzerinde tasarrufta bulunabildiği özel durumlara da yer verilmiştir²⁹⁰. Bu nedenle, birçok yazar, söz konusu cezaları kendine özgü niteliği bulunan karma yapıya sahip kamu cezası olarak görmüştür²⁹¹. Ancak doktrinde savunulan ve eleştirilen görüşlerin ışığı altında vergi cezalarının hukuki niteliğini kesin olarak ortaya koymak gerektiğinde, baskın olan görüş; bu fiillere ilişkin cezaların “idari yaptırım” olarak kabul etmek doğrultusundadır²⁹².

²⁸⁹ Bkz. M.Kamil MUTLUER : a.g.m., 115–127.

²⁹⁰ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e.,210.

²⁹¹ M.Kamil MUTLUER : a.g.e. ,128–129.

²⁹² M.Kamil MUTLUER : a.g.e.,129; Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 210; Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 343.

B. VERGİ CEZALARININ AMAÇLARI

Esas itibariyle insanlık tarihinin her devrinde, ceza uygulamasına rastlanır. Cezanın gerekliliği ve zorunluluğu üzerinde herhangi bir tartışma yoktur²⁹³. Çünkü devleti ve sosyal düzeni ceza yaptırımına başvurmadan korumanın imkân dışı bulunduğu konusunda da fikir birliği vardır²⁹⁴. Genel ceza sisteminin temel amacı, olanak ölçüsünde çok kişinin ceza hukuku kurallarına uymalarını sağlamak, dolayısıyla suçluluğu azaltmaktır. Bu nedenle, devletin ceza yaptırımı uygulaması, Ancak şu iki amaç olduğu takdirde meşrudur :

- Suçun azaltılması,
- Ceza kanunlarına uyulması.

Vergi ve suç ve cezaları ile izlenen amaç da vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir²⁹⁵. Diğer bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu'nda vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi yükümlüleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır²⁹⁶.

Devlet-yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisi bakımından devlet, bir taraftan hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı olarak ortaya çıkar, diğer taraftan emir ve yasaklarına uymayan kişiler hakkında öngörmüş olduğu tehdidi uygulamaya koyan ve bu açıdan egemenlik hakkını kullanan bir kamu otoritesi sıfatını kullanır²⁹⁷. Bu vergi ilişkisi içinde, bir fiilin yapılması veya yapılmamasını devlet, mali menfaatlerine zarar olarak kabul ediyor ise, hem bu menfaatlerin alacaklısı sıfatıyla hem de bu fiilleri emreden veya yasak eden organ sıfatıyla müdahale edecektir.

²⁹³ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 679.

²⁹⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2., 576.

²⁹⁵ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 209.

²⁹⁶ Turgut CANDAN :a.g.e., 31.

²⁹⁷ Sahir ERMAN : a.g.m., 207.

Esas itibarıyla idari makamlar tarafından, ceza usulünün dışında kalan usullerle uygulanan bu ceza yaptırımının başlıca amacı acı ve ızdırap çektirmek olmayıp, devletin vergi alacağını tahsilden ibarettir²⁹⁸. Diğer bir ifadeyle, bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati, “hazine yararı” oluşturmaktadır. Böylece, hazine yararı ve korunan hukuki menfaat olarak kamu yararı, özdeşleşmektedir²⁹⁹. Buna karşılık, devletin vergiyi tahsil amacını ikinci plana alıp, emir ve yasak koyan kamu otoritesi sıfatıyla müdahalede bulunarak, yaptırım uygulayan acı ve ızdırap çektirme amacı güden ve bunu ceza usulü içinde ceza mahkemeleri aracılığıyla gerçekleştirdiği fiiller de söz konusudur³⁰⁰. Bu durumda bazı vergi cezalarının, muhatabının gücünü aşan mali sorunları veya hürriyeti bağlayıcı özellikleri nedeniyle, azap çektirici veya ızdırap verici etkilerinden söz edilebilir³⁰¹.

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başlangıçta yasal düzenlemelerde sadece vergi kaybıyla mücadele edilmesi düşünülmüşse de, çok geçmeden bunun yeterli olmayacağı anlaşılmıştır. Dolayısıyla vergi suçlarında da cezai yaptırımlara başvurmak kaçınılmaz olmuştur. Türkiye’de de Vergi Usul Kanunu’nun ilk düzenlemesinde sadece parasal cezaların vergi kaçakçılığını pek önleyemediği görülmüştür. Daha sonra, Kanuna, hileli vergi suçları başlığını taşıyan suçlar grubu eklenmiştir³⁰². Kamu düzenini bozar nitelik taşıyan bu suçlar için ceza hukuku ilkeleri içinde hürriyeti bağlayıcı yaptırım uygulanmıştır. Bu durumda, vergi cezalarının bir amacının da vergi kanunlarına aykırı harekette bulunan vergi yükümlüleri ile sorumlularına ızdırap çektirmek olduğu söylenebilir. Ancak bu amaç, vergi cezalarının asıl amacını sosyal, ekonomik ve politik nedenlerle gerçekleştirememesi durumunda söz konusudur³⁰³.

²⁹⁸ Sahir ERMAN : a.g.m., 212.

²⁹⁹ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 209.

³⁰⁰ Sahir ERMAN : a.g.m., 212.

³⁰¹ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 31.

³⁰² M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 40.

³⁰³ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 31-32.

III. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLER VE YAPTIRIMLARININ ÇEŞİTLERİ

A. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLER

1. İhlal Ettikleri Menfaat Açısından

Suç, hukuka aykırı fiillerden biridir. Ama aynı zamanda suç, diğer hukuka aykırı fiillerden de farklıdır. Çünkü kanunun açıkça suç saydığı ve karşılığında ceza yaptırımını koyduğu fiil suçtur. Başka bir ifadeyle suç, toplumun değer verdiği yararlar tahammül edilemeyecek zarar ve tehlikenin yaratılması olarak da tanımlanabilir.³⁰⁴ Bugün bir fiilin suç sayılıp, ceza yaptırımı uygulanmasının temelinde toplumun değer verdiği ve hukuk düzeni tarafından korunan hukuki yarar üzerinde fiilin tehlike yaratmış veya zarar vermiş olması görülür³⁰⁵.

Suçlar, kural olarak kamu düzenini bozucudur. Ancak belirli suçlar kamu düzeninin yanında bazı hak ve menfaatleri de öncelikle ihlal eder³⁰⁶. İşte kanun koyucu diğer suçlar gibi vergi suçlarını da koruduğu bazı hukuki menfaatlerin ihlal nedeni ile cezai yaptırımla karşılar. Diğer bir ifadeyle devlet, diğer suçlar gibi vergi suçlarını da, yaptırım altına alarak onları cezalandırır. Bazı vergi suçları sadece vergi kaybına neden olma veya vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel düzenlemelere uymama, bazıları ise aynı zamanda kamu düzenini bozma biçiminde işlendiği için hareket unsurlarına göre bu suçların nitelikleri değişik olmaktadır³⁰⁷.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kanuni düzenlemelerin esas amacı vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesinin gerçekleştirilmesi, vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesidir. Böylece bir taraftan hazinenin vergi kaybı önlenirken, bir taraftan da kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak sureti ile en genel amaç olarak kamu hizmeti sağlanmış olur³⁰⁸.

³⁰⁴ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.1, 6.

³⁰⁵ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.1, 8.

³⁰⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 82.

³⁰⁷ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 82.

³⁰⁸ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 209.

Vergi suçu, hazine kaybını önlemek ve doğmuş olan vergi kaybını telafi etmeyi aşan bir amaç taşıırken aynı zamanda kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulmuş olan kamu düzeninin tesisini amaçlar³⁰⁹.

Korunan hukuki menfaate göre Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçlar; "mali nitelikli" ve "ceza hukuku" anlamında vergi suçları olmak üzere iki bölüme ayrılır. Hazine yararını (kamu yararı) esas alan suçlar mali nitelikli vergi suçlardır. Bu suçlar vergi kaybı veya vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan suçlardır. Kanunun hukuki menfaatinin ihlal edilmesi durumunda, işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan miktarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı fiili önlemek amaçlanır³¹⁰.

Söz konusu suçlar yapılan ayırım paralelinde zarar-suçu, tehlike-suçu olarak bölümlendirilebilir. Zarar suçlarında fiilin yönelmiş olduğu konuda bir zarar meydana gelmiş olması arandığı halde; tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi netice olarak yeterlidir³¹¹. Tehlike suçlarında fiilin yönelik olduğu kanunun gerçekten zarara uğramış olması şart değildir. Fiilin suçun konusu üzerinde zarar tehlikesini yaratabilme imkânının varlığı yeterlidir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergi ziyaı suçu" zarar suçu niteliğini taşır. 4369 sayılı Kanun ile getirilen vergi ziyaı suçu, adından anlaşıldığı üzere, devleti vergi kaybına uğratan fiiller için öngörülmüş bir vergi suçudur³¹². Vergi ziyaı suçunun söz konusu olabilmesi için yükümlü veya sorumlunun vergi kaybına neden olması şarttır. Devlet vergi kaybına neden olan bu fiili cezalandırarak hem ekonomik kaybını gidermek ister, hem de diğer kişiler için ibret verici olur³¹³. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi ziyaı yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik meydana getirmesi yüzünden verginin zamanında

³⁰⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 16.

³¹⁰ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 344.

³¹¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.2, 60.

³¹² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 243.

³¹³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 244.

tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Bu itibarla, vergi kanunlarına, zaman veya içerik yönünden aykırı davranılması nedeniyle, verginin zaman veya tutar yönünden tahakkukunda bir aksaklığın meydana gelmesi halinde vergi ziyayı var demektir³¹⁴. Sonuçta, verginin ekonomik bir olay olması nedeni ile vergi ziyayı varsa fiilin niteliğine ve suç failinin niyetine bakılmaksızın ekonomik ceza kesilir³¹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan usulsüzlük suçu ise, henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için "tehlike suçu" olarak kabul edilmektedir. Kanuna göre "usulsüzlük vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır". Usulsüzlük suçunda, vergi ziyayı suçunda olduğu gibi henüz bir vergi kaybı söz konusu değildir. Ancak vergi yükümlü veya sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya çalışmaktadır³¹⁶. Usulsüzlük fiilleri vergi ziyayı tehlikesi oluşturması yanında devletin koymuş olduğu biçimsel yükümlülüklerin de ihlali neticesini meydana getireceği için cezalandırma yoluna gidilmektedir³¹⁷.

Vergi Usul Kanunu, usulsüzlük suçlarını iki başlık altında incelemiştir. Bunlardan ilki özel usulsüzlük suçlarıdır. Kanun koyucu özel usulsüzlük suçunu, şekli vergi yükümlülüğünü daha çok ihlal etmesi ve vergi ziyayı tehlikesi taşıdığı için ayrıca, düzenleme gereği duymuştur³¹⁸.

Diğer usulsüzlük suçu ise, özel usulsüzlük suçu dışında kalan fiillerdir. Bu grup usulsüzlük suçları iki derece halinde düzenlenmiş olup, özel usulsüzlüklere karşı ifade olarak uygulamada zaman zaman genel usulsüzlük suçu olarak nitelendirilmektedir. Her iki grup usulsüzlük fiili karşılığı uygulanan cezalar suçun ağırlığına göre değişen ekonomik cezadır.

Kamu düzenini bozulmasını önlemek veya bozulmuş bulunan kamu düzeninin kurulmasını amaçlayan suçlar "ceza hukuku" anlamında vergi

³¹⁴ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 346.

³¹⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 244.

³¹⁶ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 212.

³¹⁷ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 253.

³¹⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 254.

suçlarıdır. Bu suçlarda ihlal edilen menfaat kamu düzenidir. Kamu düzeni, bir ülkede kamu hizmetlerinin iyi yapılmasını, devletin emniyet ve asayişini ve kişiler arasında huzuru ve ahlak kurallarına uygunluğunu sağlamaya yarayan kanunların bütünüdür³¹⁹.

Devlet, kamu düzenini ihlal eden ve vergi güvenliğini bozan bu suçlar karşısında, emir ve yasak koyan kamu otoritesi sıfatı ile müdahalede bulunur. Bu fiilleri cezalandırırken başlıca amacı vergi alacağını tahsilden ziyade vermiş olduğu emirlerin yerine getirilmemesi nedeniyle acı ve ızdırap çektirmektir³²⁰. Diğer bir ifadeyle, korunan hukuki menfaatin kamu düzeni olduğu suçlar, emir ve yasak koyan bir otoritenin kurallarına uyulmadığı ve bu suretle yerine getirilmesinin tanınması ve vergi güvenliğinin bozulması olarak karşımıza çıkar³²¹. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanan bu suçlar kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarıdır.

Kaçakçılık suçunda yükümlü, sorumlu ve bunların suçlarına iştirak edenler vergi kaybına yol açacak şekilde hileli birtakım fiiller işlemektedir³²². Bu fiiller belge düzenini bozma, vergilendirmenin gerçeğe uygun olmasına engel olma ve vergi kaybına yol açma sonucunu doğuracak şekilde hileli fiillerdir. Kaçakçılık suçları farklı ağırlıkta hürriyeti bağlayıcı suçların öngörüldüğü iki grup suç fiilinden oluşur. Eğer vergi ziyayı meydana gelmişse, hürriyeti bağlayıcı suçlardan ayrıca, bir de vergi ziyayı cezası kesilir. Ancak bu fiiller ekonomik suç olarak görülmez. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması kamu düzenini bozması nedeniyledir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ise kanunda sayılan vergi ile ilgili işlem yapan görevlilerin, vergi ilişkisi nedeni ile yükümlü hakkında edindikleri özel bilgileri vergilendirme amacını aşacak şekilde kullanmalarını engellemeyi amaçlar.

Vergilendirme ilişkisi içinde, görevlilerin yükümlülere ilişkin olarak gizli kalması gereken bilgilere ulaşmaları halinde bunların gizli kalması gerekir.

³¹⁹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 239.

³²⁰ Sahir ERMAN : a.g.m., 212.

³²¹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 16.

³²² M.Kamil MUTLUER : a.g.e...

Çünkü öğrenilen ve gizli kalması gereken bu bilgilerin sadece vergilendirmeye esas olarak kullanılması gerekir. Vergi mahremiyeti, devletin yükümlüye tanıdığı bir güvence olmaktadır. Bu, hukuk devletinin de bir gereğidir³²³. Ancak gerek para gerek hapis cezası verilen diğer bütün vergi suçlarında korunan hukuki yarar, kamu yararı, bunun içinde özel olarak hazine yararı iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda kişisel yarar, bir başka deyişle, yükümlünün yararadır³²⁴. Çünkü faili cezalandırarak hükümlü yakınlarının zarar görmesini önlemek; devlet-yükümlü ilişkisinin güvenli bir konumda sürdürülmesini amaçlar.

Vergi yükümlüsü ile devlet arasındaki vergi ilişkisi nedeni ile ortaya çıkan bir diğer vergi suçu da yükümlünün özel işlerini yapma suçudur. Bu suç, kamu hizmetinin asli ve sürekli unsurları olan memurların görevlerini yaparken, görev tanımı dışına çıkmaları ve vatandaşa eşit ve tarafsız davranmamaları durumunu kapsar³²⁵. Kanunda belirlenen ve yasak kapsamı içinde kalan memurların, ellerindeki kamu gücünü kullanarak çıkar ilişkisi içinde tarafsızlık ilkesinden ayrılmaları önlenmeye çalışılır. Tarafsızlık ve eşitlik ilkesinin ihlali halinde fiil suç kabul edilerek cezalandırılacaktır.

Bu suçun kabul ediliş amacı vergi görevlilerinin yükümlü karşısında tarafsız kalmaları halinde devletin zarara uğramasının önlenmesidir. Böylece, devlet, vergi ilişkisinde tarafsızlığını korurken diğer taraftan hem vergi kaybına uğramaktan, hem de kamu düzeninin bozulmasından korunmuş olacaktır³²⁶. Ayrıca, diğer mükelleflerle, vergi memurlarınca özel işleri yapılan mükellefler arasındaki olası adaletsizlik durumu önlenmektedir.

2. Suçu İşleyen Kişiler Açısından

Ceza hukukunda ceza ilişkisi tipe uygun hareketin yapılması ile kurulur. “Her kim bu hareketi yapmışsa, ceza ilişkisinin tarafı, aktif üyesi de olur ve yalnızca ona suçlu veya suç faili demek uygun olur. Buna göre, suç

³²³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 289.

³²⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 206.

³²⁵ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 215.

³²⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 304.

faili veya suçlu terimlerini özel olarak kullanarak, yani suç teşkil eden hareketi yapan kimse anlamında kabul etmek doğru olur³²⁷. Kanunda suç olarak belirlenen ve yapılması yasaklanan fiili işleyerek, ceza normunu ihlal eden kimse “suçlu”dur.

Ceza hukuku, suç faili olabilmek için aradığı iki temel şartın ancak, gerçek kişiler hakkında söz konusu olabileceğini kabul ederek, tüzel kişiliğin sorumluluğunu genel olarak reddeder.

Tüzel kişilerin suç faili sayılıp, bu sıfatla cezalandırılmaları cezaların bireyselliği esasına olduğu kadar, her suçlunun kendi kişiliğine uygun bir işleme tabi tutulması kuralına aykırı olmakta, ayrıca, suçlu kişilik sadece insanda bulunabilen birtakım yetenekleri gerektirdiği için, tüzel kişinin bu yeteneklere sahip olmadığı halde suç faili sayılması imkânsız bulunmaktadır³²⁸. Ancak bugün Fransa’da olduğu gibi birçok ceza kanunu tüzel kişilerin bazı suçları işleyebileceğini kabul etmiştir. Çünkü tüzel kişilerin niteliği ile bağdaşır ceza belirlenebileceği ve uygulanabileceğine şüphe yoktur. Zaten ekonomi ve maliye alanındaki gelişmeler, tüzel kişilerin hukuki sorumluluğunu kabule zorlamaktadır. Yeni TCK’nın hazırlanması aşamasında, genel eğilim tüzel kişilerin sorumluluğunu kabul etme yönündeydi. Ancak tasarının yasalaşma aşamasında bu düzenleme tamamen değiştirilerek, tüzel kişilerin cezai sorumluluğu kabul edilmemiştir.

Yeni TCK ceza sorumluluğunu şahsiliği başlığı altında, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağını açıkça ifade etmiştir. Madde gerekçesinde “yapılan bu yeni düzenleme ile tüzel kişiler hakkında da özellikle “para cezası” bağlamında ceza yaptırımına hükmedebileceği yönündeki hukuki temelden yoksun anlayışın önüne geçildiğinin amaçlandığını ifade edilmiştir. Ayrıca, gerekçede tüzel kişilerin ceza sorumluluğu ile ilgili örnek verilerek para cezasının tüzel kişiliği adına kesilebileceğini ifade etmiştir³²⁹. Genel olarak, gerçek veya tüzel kişinin bir vergi suçunun faili olabilmesi için vergi sorumlusu veya yükümlüsü olması

³²⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 401.

³²⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 411-412.

³²⁹ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S. BALO : a.g.e., 103.

gerekir. Eğer işlenen suç doğrudan doğruya işlenen vergi suçu ise gerçek veya tüzel kişinin cezai sorumluluğu, ayrı ayrı ele alınacaktır.

a. Suçu İşleyen Kişinin Gerçek veya Tüzel Kişi Olması Açısından

Vergi suçu, vergi yükümlüsü veya sorumlularının kendilerine ilişkin vergi işlemlerinde yasalara uymaması nedeniyle işlemiş oldukları vergi suçlarıdır³³⁰. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suçları açısından cezai sorumluluk gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip olup olmamalarına göre değişir. Tam ehliyetli bir kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ceza ehliyeti veya sorumluluğu kendisine aittir³³¹. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmamasına ilişkin düzenlemelerinden, fiil ehliyetine sahip olanların mali nitelikli ve hürriyeti bağlayıcı cezaların faili olmaları gerekeceği sonucuna varabiliriz.

Gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip olmamaları halinde, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu durumda cezanın muhatabı, cezaların şahsiliği ilkesinin sonucu doğrudan doğruya kanuni temsilcinin kendisidir. Kanuni temsilcilerin kendilerine kesilen cezalar nedeniyle temsil ettikleri kişilere rücu etmeleri söz konusu değildir. Çünkü ceza sorumluluğuna yol açan fiili bizzat işleyerek cezalandırmaya neden olunmuştur. Kanuni temsilcilerin zaman içinde değişmesi söz konusu olabilir. Bu durumda yeni temsilcinin sorumluluğu, cari hesap dönemi içinde yapılacak değişime bağlı olarak belirlenecektir. Eğer değişiklik cari hesap dönemi içinde yapılmışsa, cari dönem suçlarından sorumluluk, yeni kanunu temsilciye ait olacaktır. Değişiklikten önceki döneme ait sorumluluk tamamen o dönemde yetkili bulunan kanuni temsilciye ait olacaktır³³².

³³⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 94.

³³¹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 22.

³³² Nihal SABAN : a.g.e., 151.

Yükümlü veya temsilcinin bilgisi veya isteği dışında iş yerinde çalışan herhangi biri hukuka aykırı fiili işlerse, cezanın muhatabı yükümlü değil, suçu gerçekleştiren iş yerinde çalışandır³³³.

Vergi Usul Kanunu tüzel kişilerin vergi yükümlüsü olmaları durumunda, kanunlara aykırı fiilleri nedeni ile vergi suçu işlemleri halinde cezai sorumluluğunu da açıkça kabul etmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesine göre tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketleri nedeniyle vergi suçu işlemleri halinde vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Temel ilke bu olmakla beraber, bazı cezaları tüzel kişilere çektirebilme imkânı yoktur³³⁴. Dolayısıyla mali nitelikli vergi suçları ile ilgili olarak doğrudan ceza sorumlusu tüzel kişilik olacaktır.

Tüzel kişilerin vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevler kişi organ (örneğin, limited şirketlerde müdür) veya kurul organ (örneğin, anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından yerine getirilmektedir³³⁵. Ancak tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin durumu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin durumundan farklıdır. Çünkü vergi cezası tüzel kişiye kesilmekte ve vergi cezasının muhatabı da tüzel kişi olmaktadır³³⁶. Aynı maddenin, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine yaptığı atıf nedeniyle tüzel kişilerin vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevlerin, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Bu düzenlemeye göre temsilciler tarafından yerine getirilmeyen ödevler yüzünden yükümlülerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi cezaları, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerden alınacaktır.

Özel hukuk tüzel kişilerinde, tüzel kişiliği temsile yetkili organları kanunla belirlemiştir³³⁷. Yetkili organlar kanun, tüzük ve ana sözleşme izin verdiği ölçüde temsil yetkisini bir veya birkaç kişiye devredilebilmektedir. Bu durumda vergi cezaları açısından muhatap temsil yetkisini devralan veya

³³³ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 191.

³³⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 95.

³³⁵ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 23.

³³⁶ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 153.

³³⁷ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 23.

devralanlar olacaktır. Çünkü kanun cezanın doğrudan kanuni temsilciden değil, “ödevleri yerine getirmeyenlerin” varlıklarında alınacağını ifade etmiştir. Temsilciler veya tüzel kişiliği idare edenler bu şekilde ödedikleri vergi cezaları içinde tüzel kişiye rücu edebilirler. Tasfiye zamanında ise sorumluluk tasfiye memuruna aittir³³⁸.

Diğer taraftan, tüzel kişiliği bulunan yükümlülerin Vergi Usul Kanunu’nda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını gerektiren 359 maddesindeki fiilleri işlemesi halinde, söz konusu eylemler nedeni ile yargılanmasına imkân yoktur. Bu durumda öngörülen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur. Buna göre, tüzel kişiliğin sahip olduğu şirket veya işletme türlerine göre temsile ve idareye yetkili organ veya bu organın kanun, tüzük veya ana sözleşmesine göre yetkili kıldığı ve eylemi fiilen işleyen kişi ceza sorumlusu olacaktır. Ancak gerçek kişi işletmelerinde sorumluluğu belirlemek, sermaye şirketlerine oranla kolay olmakla beraber, şirketlerde temsilcinin farklı şekil ve kişilerden oluşabilmesi nedeniyle temsilci durumundaki gerçek kişiye ulaşmak bazı zorluklar arz eder³³⁹. Bu durumda, yargı kararlarına yansıdığı gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların cezai sorumluluğunda hukuki temsilin yanında eylemli temsili bir başka deyişle hukuka aykırı temsili yetkisine sahiptir. Ancak yetkinin ortaklardan bir veya bir kaçına bırakılması halinde eylemli temsili gerçekleştirilenin de tespiti gerekir.

Aynı şekilde tüzel kişiliğin temsil ve idaresinde kanuni temsilciler arasında görev bölüşümü yapılmış ise, cezalandırmada fiilin ayrıntılarını bilen ve meydana gelmesinde rolü bulunan temsilci veya temsilcilerin cezai sorumluluğu asıldır.³⁴⁰ Ancak temsilcilerin istek ve iradesi dışında hareket eden ve suç işleyen işyeri çalışanları ile hesap ve işlemlerini düzenleyen muhasebecilerin suç teşkil eden fiillerinin varlığı halinde, temsil yetkisine sahip olanların cezai sorumluluğundan söz etmek ceza yargılama hukuku açısından maddi gerçekliğe ulaşmaktan uzaklaşmak anlamına gelir. Her iki

³³⁸ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 23.

³³⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 193.

³⁴⁰ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 192.

durumda da cezai sorumluluğun tespiti bakımından, hukuksal temsilin varlığı yanında eylemli temsili de aramak gerekecektir.

b. Suçu İşleyen Kişinin Görevine Bağlı Kısıtlamalar Açısından

Vergi Usul Kanunu, hürriyeti bağlayıcı ceza öngördüğü vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarında faili, vergilendirme işlerinde kendisine yetki ve görev verilen kişiler olarak belirlenmiştir. Söz konusu suçların faili, belirli konumda bulunan kişilerdir. Bunlardan bazıları vergilendirme işlerinde yardımcı kişilerdir. Bu yüzden görevden doğan suçlar olarak da adlandırılabilir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinin aynı Kanunun 5. maddesine yaptığı atıf nedeniyle vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, ilk ve üst derece idari yargıda görev yapanlar ve vergi işlerinde başvuru bilirkişilerdir. Bu kişiler vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken yükümlülerin mali, iktisadi ve özel hayatlarına ilişkin edindikleri ve sır kalması gereken bilgileri ifşa edemezler. Söz konusu bilgiler vergilendirmeye yönelik olarak kanunda belirlenen kişilerce öğrenilmiştir. Ancak edinilen bu bilgilerin, vergilendirmeye yönelik olduğu düşünüldüğünde, vergilendirme amacını aşacak şekilde kullanılmaması, gizli kalması gerekir³⁴¹.

Vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde belirlenmiştir. Bunlar içinde vergi işlemleri ile uğraşan memurlar; vergilendirme sürecinde, vergi yükümlüsüne karşı sonuç doğuracak ve her biri idari işlem niteliğinde bulunan işlemleri yapanlar suçun faili olabilir. Fakat vergi sürecinin tahsil aşamasında hüküm ifade eden AATUHK' nın hemen hemen aynı nitelikte "sırrın ifşası" başlıklı 107. maddesinde bu konuda özel düzenleme mevcut olduğundan bu aşamada görevli olanlar açısından söz konusu kanunun dikkate alınması gerekir³⁴².

³⁴¹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 206.

³⁴² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 289.

Diğer taraftan vergi incelemesi ile görevli memurlar da suçun faili arasında yer alırlar. Vergi incelemesinde yetkili kişilerle birlikte vergi tarhına hazırlayıcı ön işlem niteliğinde olan arama işlemine katılan kolluk kuvvetler ile arama kararını veren sulh mahkemesi yargıcının da bu yasak kapsamında kabul edilmesi gerekir³⁴³.

Kanuna göre, vergi ile ilgili yargı sürecine yansıyan uyuşmazlıklarda görevli olan ilk derece vergi mahkemeleri ile üst derece yargı mercii olan Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar da vergi mahremiyeti açısından yasak kapsamındadır. Söz konusu yasak, yargı organlarında görevli hâkimler dışında diğer yargı mensupları ile idari personeli içine alacak şekilde geniş anlaşılabacaktır.

Ayrıca, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere tüm vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanlar suçun faili durumundadırlar. Komisyona katılan üyelerin bir kısmı memur dışındaki kişilerden meydana gelmektedir. Kanun koyucu, bu durumu göz önüne alarak faili komisyonlara iştirak edenler olarak belirlemiş, böylece komisyonlara iştirak eden memur olsun olmasın tüm kişileri fail kapsamına almıştır³⁴⁴. Yine vergi süreci içinde gerek takdir komisyonlarının, gerekse yargı aşamasında tarafların başvurdukları ve özel teknik bilgi ve uzmanlığından yararlandıkları bilirkişiler de bu suçun faili olabilecektir.

Tüm bu kişiler görevli oldukları sırada görevleri ile ilişkili olarak öğrendikleri ve gizli kalması gereken yükümlüye ait bilgileri kendileri veya üçüncü kişiler yararına, vergi yükümlüsünün zararına kullanamazlar. Menfaat teminine ilişkin bu suçun bilmeden işlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla kasıtlı işlenebilecek bu suçun cezası hapidir.

Görevden doğan bir vergi suçu ise yükümlünün özel işlerini yapma suçudur. Bu suçun düzenleniş amacı, Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği memurların, devletle vergi yükümlüsü arasında çıkan çıkar çelişkisinde,

³⁴³ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 207.

³⁴⁴ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 208.

yükümlünün yanında yer alabilecekleri endişesidir³⁴⁵. Çünkü memurların vergi yükümlülerinin özel işlerini yapmaları eşit ve tarafsız iş yapmalarını engelleyen bir durumdur. Böyle bir davranış görevden beklenenin elde edilememesinin daha fazla, görevin kötüye kullanımına da yol açar³⁴⁶. Burada, kanun koyucu vergi ile ilgili işlem yapan memurlara uyulmasını istediği bir takım görevler vermiştir. Kendisine bütün idari imkânlar açık olan memurun, eğer yükümlünün özel işlerini yürütürse, yükümlünün kazançlı, idarenin ise zararlı çıkacağı kuşkusuzdur³⁴⁷. Çünkü vergi gibi teknik ve özel bilgi birikimine ihtiyaç gösteren bir alanda, kamu gücüne sahip olmanın imtiyazını da taşıyan bir kamu görevlisinin bu avantajlarını bir yükümlü lehine kullanılması imkân dâhilindedir. Ancak eşitlik ve tarafsızlık ilkesinin amacına ulaşabilmesi için söz konu yasağın sınırlarının da geniş düşünülmesi gerekir. Yasak kapsamındaki görevliler ile yükümlülerin ilişkilerinin vergi kanunlarına uygun olması yeterli sayılmalıdır.

Yükümlülerin özel işlerini yapma suçunun failleri, Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesi gereğince yükümlülerin, vergi kanunlarının uygulanması ilgili hesap, yazı vs. özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardır. Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde failin memur statüsünde olmasını araması nedeni ile suçun faili memurlar olmuştur. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinin atıfta bulunduğu aynı kanunun 6. maddesine göre; Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan ve memur statüsünde olmayanlar bu suçun faili de olmayacaklardır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasına göre, vergi işlemleri ve vergi incelemesi ile uğraşan kişiler ile Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer işlerini ücretsiz de olsun yapamazlar.

Yasak kapsamı içinde yer alan memurların vergi yükümlülerinin hesap, yazı gibi işlerini ücretli veya ücretsiz yapmaları veya vergi konusunda

³⁴⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 303.

³⁴⁶ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 215.

³⁴⁷ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 185.

tarafsızlığı bozucu şekilde yol gösterici veya haklı gösterici hareketlerde bulunmaları halinde hapis cezası ile cezalandırılırlar.

B. VERGİ YASALARINA AYKIRI FİİLLERLE İLGİLİ YAPTIRIMLARIN ÇEŞİTLERİ

1. Mali Nitelikteki Cezalar

Mali nitelikli vergi suç ve cezaları Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Bunlar vergi ödevine aykırı davranışların vergi ziyayı doğurması halinde uygulanacak vergi ziyayı cezası ile vergi kanunlarını şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak usulsüzlük cezalarıdır.

Söz konusu cezaların uygulanmasına yol açan fiiller, devletin veya kamu idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vereceği düşünülen eylemlerdir. Bu gibi eylemleri karşılayan yaptırımlar malidir ve vergi kanunlarına riayetsizliği, riayet etmenin gerektirdiği mali fedakârlıktan daha büyük bir fedakârlıkla karşılamak amacına yönelmiştir³⁴⁸. Diğer bir ifadeyle bu suçlar, daha çok vergi kaybına neden olma sonucunda yaptırıma tabi tutulmaktadır³⁴⁹.

a. Amaçları Açısından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mali nitelikli suçlar için öngörülen cezalar, kanunda açıkça öngörülen idari ihlaller nedeniyle, bir yargı kararına gerek olmadan, kanunun doğrudan doğruya idari makamlarca karar verilebileceğine izin verdiği ve yasaya dayanarak bir miktar paranın alınması sonucunu doğuran idari yaptırım türüdür³⁵⁰.

Sadece vergi hukukunu ilgilendiren ve vergi idaresi tarafından suç olarak belirlenen bu fiiller için, bir mahkeme kararına gerek olmadan, yine

³⁴⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 350.

³⁴⁹ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 39.

³⁵⁰ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : " İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", Vergi Dünyası, (Ekim, 2001), 151.

vergi dairesince ceza kesilmektedir. Söz konusu suç ve cezaların, ceza hukukunun temel ilke ve kavramlarıyla mı, yoksa tamamen idare hukukuna özgü bir yapıda mı değerlendirilmesi gerektiği, doktrinde ve uygulamada tartışılan bir konu durumundadır³⁵¹. Bu açıdan, öncelikle mali ceza kavramı ve gerçek ceza ile olan benzerlik ve farklılıklarının ortaya konulması gerekir.

Modern ceza hukukunda, bir taraftan ceza alanının genişlemesi, diğer taraftan somut ihlalden sonraki muhtemel ihlalleri önleyici tedbirlerin kurumsallaşması söz konusu olmaktadır³⁵². Bu nedenle, artık sadece genel ve özel olarak suçlar ve cezalar sistemini içeren bir ceza hukuku olmamakta, aynı zamanda ödetme niteliğindeki tüm medeni ve idari yaptırımları içeren “medeni” ve “idari ceza hukuku” söz konusu olmaktadır. Bu nedenle zorunlu olarak her ikisi de ödetme esasına yönelik olan medeni, idari vs. cezalardan, ceza hukukuna ait cezaları ayırmayı gerektirmektedir³⁵³.

“Devlet, sosyal düzeni korumak ve bu amaçla düzeni bozucu davranışları önlemek için, idaresini bazı yetkilerle donatmıştır. İşte idari ceza hukuku adı verilen hukuk dalı bu yetkilerin nasıl kullanılacağını, sosyal düzeni bozucu davranışların neler olduğunu ve bunları engelleyici ne gibi önlemlerin alınabileceğini gösterir “³⁵⁴. İdare kendine tanınan yetki ile düzeni sağlamak için ya zorlayıcı tedbirlere başvurmak ya da düzeni bozmama yükümlülüğü altında bulunan kişiye bu yükümlülüğünü hatırlatmak için bir yaptırım uygulamaktadır. Başka bir ifadeyle, idarenin uyguladığı ve ceza olarak isimlendirilen uygulama, aslında ceza olmayıp, yükümlülüğü dışında hareket eden kişiye bu yükümlülüğünün hatırlatılması için verilen bir uyarı niteliğindedir³⁵⁵. İdari cezalar, ilgililerin idareye karşı olan borç ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve idare tarafından konulmuş bulunan yasaklara uymalarını, özetle idari düzeni sağlamaya yönelik uyarılardır³⁵⁶.

³⁵¹ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 150.

³⁵² Zeki HAFIZOĞULLARI : a.g.e., 205.

³⁵³ Zeki HAFIZOĞULLARI : a.g.e., 206.

³⁵⁴ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, C.1, Beta Yay., (İstanbul, 1999), 31.

³⁵⁵ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 32.

³⁵⁶ Metin GÜNDAY : İdare Hukuku, İmaj Yay. (Ankara, 1997), 162.

Genel ceza ise, “kanunun emrini ihlal edene kanun tarafından ismen belirlenen ve kendine özgü bir usulle adli yargı, açıkçası ceza yargı organları tarafından verilen bir zarar veya kötülüktür”³⁵⁷. Buna karşılık, mali cezalar korudukları idari düzenin kanun konusu olması durumunda kanunla konulurlar. Bunun dışında, mali cezaların düzenleyici işlemlerle konulması mümkün olup, idari mercilerce idari işlemle verilir³⁵⁸. İdarenin vergi yükümlülükleriyle ilgili emir ve yasaklarını bozan ve idare tarafından cezalandırılabilen fiil olarak tanımlanabilecek mali nitelikli vergi suçunun ortaya çıkmasıyla, vergisel idari düzen bozulmaktadır.³⁵⁹ Bu durumda, idare tarafından ve idareye özgü yöntemlerle Vergi Usul Kanunu’nun açıkça verdiği yetkiye dayanarak uygulanan mali nitelikli vergi cezalarının idari yaptırım kapsamı içinde değerlendirilmesi gerektiği açıktır³⁶⁰.

Anayasa Mahkemesi de 1996 yılında verdiği bir kararında idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ve uyguladığı yaptırımlarla verdiği cezaları “ idari yaptırım” olarak değerlendirmiştir³⁶¹.

Vergi idaresinin kestiği para cezalarının niteliğini ise “vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak” değerlendirilmiştir³⁶².

Bu tespitler sonucu ortaya çıkan durum ise, mali nitelik taşıyan vergi cezaları konusu olan suçun niteliği, yaptırımı uygulayan merci, uygulanan usul ile hukuki sonuçları itibari ile hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı uygulanmasından farklı olduğudur³⁶³. Niteliği itibariyle, idari yaptırım niteliğinde olan mali cezalar açısından tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun

³⁵⁷ Zeki HAFIZOĞULLARI : a.g.e., 218.

³⁵⁸ Metin GÜNDAY : a.g.e., 162.

³⁵⁹ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 152.

³⁶⁰ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 153.

³⁶¹ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 152; Ana.Mah.T.23.10.1996, E.1996/48, K.1996/41.

³⁶² Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 153; Ana.Mah.T.23.10.1991, E.1990/29, K.1991/37.

³⁶³ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 153.

kabulü ve uygulanabilirliği ile cezaların şahsiliği ilkesi ceza hukukunda olduğu kadar katı uygulanmamaktadır.

Mali nitelikli vergi cezaları açısından tartışılan bir ilke de kanunilik ilkesidir. Çünkü idari nitelikli cezalara idare hukuku ilkeleri mi, yoksa ceza hukuku ilkeleri mi uygulanmalıdır' tartışmasının vergi hukukundaki yansıması, nitelikli vergi cezaları konusundadır. Daha önce de değinildiği üzere, mali cezalar korudukları idari düzenin kanun konusu olması durumu dışında idarenin düzenleyici işlemleri ile konulur.

Hukukun egemen olduğu devleti ifade eden ve hukuk devletini oluşturan ilkelerden biri, kanuni idare ilkesidir. Anayasa'nın 123. maddesine göre, "idarenin kanuniliği" esastır. Anayasa'nın 125. maddesine göre de "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." Dolayısıyla, idare yetkilerini yasama organından kanun aracılığı ile alır.

İdare, yetkilerini kanuna uygun kullanmak zorundadır. İdare belli konularda faaliyette bulunabilmek için kanuni yetkiye sahip olmalıdır. Kanuni yetki isteyen konu ve faaliyetlerin neler olduğu, ilgili Anayasa hükmüne bakarak belirlenir³⁶⁴. Ancak yürütmeyi hem bir görev, hem de bir yetki olarak tanımlayan Anayasa hükmü hakkında, idare her türlü faaliyette bulunabilmek için kanuni bir yetkiye muhtaç mıdır? sorusu sorulabilir³⁶⁵.

Her şeyden önce idarenin böyle bir yetki olmadan faaliyetlerde bulunamayacağı alanlar mevcuttur. Bunlardan biri Anayasa'nın 13.maddesine göre, idarenin kanunda bir yetki almadıkça dokunamayacağı temel hak ve özgürlükler, diğeri de Anayasa'nın 73.md.'ne göre vergi benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağıdır.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi, idarenin yasal bir belirleme ve dayanak olmadan herhangi bir davranışın yaptırım gerektirdiğini takdir ederek bu konuda kural koyamayacağını yönetimin kendiliğinden suç ve ceza yaratmayacağına karar vermiştir³⁶⁶. Anayasanın idare, vergi ve temel hak ve

³⁶⁴ Metin GÜNDAY : a.g.e., 28.

³⁶⁵ Metin GÜNDAY : a.g.e., 28-29.

³⁶⁶ Ana.Mah. T.19.4.1988, E.1987/16, K.1988/8; Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 157.

özgürlüklerine ilişkin düzenlemeleri ile birlikte, yüksek yargı organlarının çeşitli zamanlarda idari cezaya ilişkin kararlarını, uluslararası belgelerde yer alan ilke ve ölçütlerle birlikte değerlendirmek gerekir³⁶⁷.

Başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yüksek yargı organlarının, uluslararası ilke ve ölçütleri dikkate alarak, mali cezalar açısından “kanunilik” ilkesine uygun karar vermesi, bu ilkenin vergi cezaları açısından da benimsenerek, yasa ile düzenlenmesi zorunlu kılar. Örneğin; vergi ziyai cezası, Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde yazılı fiiller ile vergi ziyai suçunu işleyenlere kesilir. Bu ceza, kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununa belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur³⁶⁸.

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu söz konusu cezanın uygulanacağı fiillerin unsurlarını kanunda doğrudan doğruya belirlemiştir. Dolayısıyla, vergi ziyaya neden olan ve ceza uygulanan fiillerin neler olduğu 344. maddenin ikinci ve üçüncü fıkrasında düzenlenen fiillerden yola çıkarak belirlenecektir. Çünkü kanun koyucu, vergi ziyai cezası ile ilgili olarak cezalandırmada ağırlıkları farklı düzeylerde olmak üzere fiilleri gruplandırmıştır. Temel ceza, kayba uğratılan vergi miktarına, hesaplanan vergi faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanan cezadır. Bu şekilde hesaplanan vergi ziyai cezasından başka, kayba uğratılan vergi borcu aslı da failden alınmaktadır.

Kanun koyucunun, mahiyet itibariyle temel ceza uygulanmasına neden olan fiillere oranla daha ağır olarak nitelendirdiği fiiller için bu ceza üç kat olarak uygulanır. “Ancak cezanın ağır nitelikli olması cezanın ağırlığına bağlı olarak belirlenen nispi bir durumdur. Yoksa ağır nitelikli bir fiilin mutlak olarak her zaman yüksek bir cezayı gerektirmesi anlamında ele almamak gerekir.

³⁶⁷ Bkz.Nihal SABAN : a.g.e., 276-282; Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 156-157.

³⁶⁸ Bkz.Ana.Mah. T.06.01.2005, E.2001/3, K.2005/4, R.G.T.20.10.2005, S.25972.

Ağır sonuçlu fiiller özellikli fiillerdir³⁶⁹. Bu fiiller Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, kaçakçılık suçu sayılan fiillerle vergi kaybına yol açması halinde bunlar için veri ziyai cezası kesilmesi, bu fiilleri işleyenler hakkında hapis cezası uygulanmasına engel teşkil etmez. Ancak 359. maddede yer alan fiillerle vergi kaybına da yol açılması halinde vergi ziyai cezasını üç katı olarak kesilebilmesi, bu fiillerden kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde verilmiş olan ceza mahkemesi kararının varlığına bağlıdır³⁷⁰.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanır. Bu grupta yer alan fiiller diğerlerine oranla daha az cezalandırılmıştır.

b. Sonuçları Açısından

Vergi suçunun oluşması ve dolayısıyla vergi ziyai cezasının uygulanması vergi ziyaının gerçekleşmesine bağlıdır. Vergi ziyai kavramı, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi ziyai, yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.

Vergi ziyaının belirlenmesinde ölçüt olarak başvuru verginin tahakkuku, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre verginin, tarh ve tebliğini takiben ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesidir. Ancak uygulamada bazen (beyan üzerine alınan vergiler açısından) beyanname verilmemesine veya gecikilerek verilemesine karşın verginin kanuni süresi içinde ödendiği görülmektedir³⁷¹. Bu durumda, vergi kaybının varlığından bahsedilecek midir? Bu konuda yazarlar arasında olduğu gibi vergi kararları açısından da farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlar göre “çeşitli vergiler için

³⁶⁹ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 29.

³⁷⁰ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 349.

³⁷¹ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 22.

verginin ödenmesi gereken safha, farklı esaslara bağlanmıştır. Bu şartlar altında tahakkuk eden bir verginin tahsil edilmemesi veya geç tahsil edilmesi vergi ziyayı sayılmayacağı gibi, tahakkuk edilmeyen bir verginin vadelerinde eksiksiz ödenmesi de vergi ziyayı olarak değerlendirilmeyecektir.³⁷²

Diğer bazı yazarlara göre de, “kanun vergi ziyasına ölçüt olarak, tahakkukun zamanında yapılmamış olmasını aldığından, tahakkuk işlemi yapılmadan önce gerçekleştirilen ödeme, kanunun anladığı anlamda bir vergi ödemesi değildir. Bu tür bir ödemelerin, vergi idaresinin, dolayısıyla devletin tasarrufuna geçmesi sadece, tahakkuk işleminin yapılmasından sonra olanaklıdır. O tarihe kadar ödeme, vergi dairesine verilmiş emanet gibidir. Dolayısıyla vergi ziyayı mevcuttur³⁷³.

Bu konuda, Danıştay olaya farklı yaklaşmaktadır. Danıştay Daireleri arasında görüş farklılıkları vardır. Danıştay 4. Dairesi beyannamenin yasal süresi içerisinde verilmemesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine karşın, hesaplanan verginin süresi içerisinde ödenmesi durumunda, vergi ziyayından söz edilemeyeceğine karar vermiştir³⁷⁴.

Vergi ziyayı cezası ile ilgili en önemli konu ise, vergi ziyayı cezasının belirlenmesinde temel alınan gecikme faizi ile ilgilidir. Çünkü cezanın bu kavrama bağlı olarak hesaplanması sonucu, suçun ve cezanın belirliliği ve yasallığı ilkesinin bu tanımlamada nasıl anlam kazanacağı önemli olmaktadır. Çünkü gecikme faizi kesin bir oran olmayıp, yürütmenin en önemli organı olan Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilen bir orandır³⁷⁵. Her ne kadar Bakanlar Kurulunun bu yetkisinin dayanağını Anayasa oluşturuyor ise de, Bakanlar Kurulunun kullandığı yetki sonucunda yürürlüğe koyduğu kararları idari niteliktedir³⁷⁶.

Diğer taraftan, vergi ziyayı cezasının uygulanmasında temel alınan gecikme faizinin, AATUHK - 51. maddesine göre gecikme zammı oranında

³⁷² Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 41-48.

³⁷³ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 23.

³⁷⁴ Dn. 4.D., T.12.3.1990, E.1987/4476, K.1990/430; Turgut CANDAN: a.g.e., 23.

³⁷⁵ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 157.

³⁷⁶ Nihal SABAN : a.g.e., 290.

belirlenmesi sonucu, idari bir işlemle belirlenen ve zaman zaman değişen bu oranın belirsizliği nedeni ile vergi suçunun işlenilmesi anında, ceza öngörülemez olacaktır³⁷⁷. Uygulamada ve doktrinde tartışma konusu olan vergi ziyai cezası, itirazın iptal istemi ile Anayasa Mahkemesince incelenmiştir. Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi ziyai cezasının hesaplanış biçimini, Anayasa'nın 2 ve 38'ci maddelerine aykırı bularak iptaline karar vermiştir³⁷⁸. Mahkeme, iptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluğu kamu yararını ihlal edici nitelikte gördüğünden, hükmün Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır.

Vergi ziyai suçunda olduğu gibi, "idari işlemle belirlenen ceza" karşımıza usulsüzlük suçlarında da çıkar. Her şeyden önce, özel usulsüzlük suçlarına ilişkin maddede suç teşkil eden fiiller, tek tek sayıldıktan sonra son fıkrada Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Düzenlemeden, Maliye Bakanlığının hangi konuyu düzenlemede yetkilendirdiğini görmek, pek mümkün olmamaktadır. Diğer taraftan, idareye verilen bu yetkinin usul dışında esasa da ilişkin olması yetkinin hukukiliği konusunu tartışmalı hale getirmektedir.

Kanunun, usulsüzlük başlığı altında genel bir tanımlamadan sonra suçları ikili bir ayrıma tabi tutması, iki suçun ayrı ayrı oluşturulmasına rağmen neden böyle bir düzenlemenin yapıldığına ilişkin net bir cevap yoktur. Ayrıca, usulsüzlük ve özel usulsüzlük başlığı altında iki suç ayrı ayrı düzenlenmesine rağmen, yargıya taşınan anlaşmazlıklardaki ayrımın o kadar da net olmadığı görülmektedir.³⁷⁹ Ayrıca, genel usulsüzlük suçlarında gruplara ayrılarak derecelendirilen fiillerin, kanuna bağlı cetveller aracılığıyla cezalarının belirlenmesi yine cezaların yasallığı konusunu tartışmaya açmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesine göre VUK 352. maddesinde yer alan cetvel her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle

³⁷⁷ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.e., 158.

³⁷⁸ Ana.Mah. T.06.01.2005, E.2001/3, K.2005/4; R.G., T.20.10.2005, S.25972.

³⁷⁹ Nihal SABAN : a.g.e., 300.

belirlenecektir. Bu konuda Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiştir. Dolayısıyla mali nitelikli suçlar için uygulanan ceza yaptırımını konusunda Anayasa'nın açık hükmüne rağmen idari işlemle belirlenen ceza kavramı karşımıza çıkmaktadır.

2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikteki Cezalar

Devlet, toplumsal barışı, kamu düzenini, kişilerin güvenlik ve huzurunu sağlamakla yükümlüdür. Bazı durumlarda devlet bu yükümlülüğünü, alacağı ceza önlemleri ile yerine getirmeye çalışır. Kanun koyucu, bu konuda düzenleme yaparken kişi yararı kadar kamu yararını da göz önünde bulundurmak zorunda olduğundan, bazı suçların niteliğini, işlenme biçimini ve toplum için doğurduğu zarar veya tehlikeyi de gözетerek değişik cezalar verilmesini uygun bulabilir³⁸⁰.

a. Amaçları Açısından

Ceza, suç sayılan fiilin işlenmesini toplumun uygun bulmamasıdır. Dolayısıyla cezanın amacını da buna göre, anlamak gerekir. Bu anlayışa göre en uygun amaç, suçlunun ıslahıdır. Bir bakıma ıslah “ceza sorunun tabii sonucudur³⁸¹”. Bu amaca yönelik ceza da, hürriyeti bağlayıcı ceza olacaktır. Bugün uygulanan hürriyeti kısıtlayıcı cezalar sistemi, 17. yüzyılda ceza hukukunda ceza sisteminin gelişmesinin bir sonucudur. Cezada sadece, kefaret amacının bulunduğu görüşünün terk edilip, suçlunun ıslahının da cezanın amacı içinde olduğunun kabulünden sonra, ceza yaptırımına bakış açısı değişmiştir³⁸².

Ceza hukuku, yapısı yönünden toplumun kültürel uygarlık düzeyi, sosyal ve ekonomik yaşantısı ile yakından ilgili bulunması ve sadece, devlet tarafından konulabilir ve biçimlendirilebilir olması nedeni ile siyasal nitelik taşıyan bir hukuk dalıdır. Ancak çağdaş ceza hukuku suç olarak nitelendirilen fiil ile bozulan toplum düzeninin yeniden kurulması amacını kefaret ve ibret

³⁸⁰ Bülent SEVEN : a.g.m.

³⁸¹ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 733.

³⁸² Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 33.

maksatlarında ve cezalarda şiddet eğiliminde bulmamaktadır³⁸³. Bu gelişimin sonucunda ölüm cezaları ve bedene karşı uygulanan cezalar değerini kaybetmiş, hürriyeti bağlayıcı cezalar bir ceza çeşidi olarak kabul edilmiştir. 20. yüzyılın başından itibaren ceza hukukunda cezalar sisteminin esasını hürriyeti bağlayıcı cezaların oluşturduğu ifade edilebilir. Bunun birçok nedeni vardır. Her şeyden önce suçlar ağırlıklarına göre bir derecelendirmeye tabi tutulunca, buna uygun olarak cezasının da derecelendirilebilmesi gerekecektir. Hürriyeti bağlayıcı cezalarda söz konusu derecelendirilme niteliği mevcuttur³⁸⁴.

Diğer taraftan kanunda hürriyeti bağlayıcı cezalar için oldukça ayrıntılı düzenlemeler mevcuttur. Dolayısıyla bu husus hâkimlere failin kusuruyla orantılı bir ceza belirlemede hareket serbestisi tanımış olacaktır³⁸⁵.

Ayrıca, hürriyeti bağlayıcı ceza, suçluya uygulanırken bir cezada bulunması gerekli bütün niteliklere sahiptir. Bu nedenle bu ceza suçluya, cezada bulunması gereken acı ve ızdırabı istenilen şekilde ve derecede hissettirebilir³⁸⁶. Çünkü mahkum, özgürlüğünü kaybetmekle, kısıtlı ve sınırlı bir alanda yaşamak zorunda kalmaktadır.

Diğer taraftan suçlu, toplum için tehlikelidir. Tekrar suç işlemesi ihtimali vardır. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile toplumdan soyutlanması bu tehlikeyi de ortadan kaldıracaktır³⁸⁷. Toplum düzenini bozan suçlu, hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması ile toplumun otoritesini de kabullenmek zorunda kalır. Hapis cezasının bir diğer fonksiyonu da cezanın ıslah amacına en uygun yaptırım türü olmasıdır. Suçlu, cezalandırılması yanında ıslah da edilmesi gereken kişidir. Dolayısıyla kısıtlı kaldığı süre içinde ona toplum kurallarına uygun hareket edebilme bilinci kazandırılmaya çalışılır³⁸⁸.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, hürriyeti bağlayıcı ceza, çağdaş ceza hukukunda cezanın uygulanmasıyla güdülen birçok amacı

³⁸³ Bülent SEVEN : a.g.m.

³⁸⁴ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 36.

³⁸⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 79.

³⁸⁶ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 37.

³⁸⁷ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 79.

³⁸⁸ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 80.

sağlamaktadır. Çünkü cezanın amacı, suçlulukla mücadele ve suç işlenmesine engel olma esası içinde belirtilince, bu asli amaca korkutma, ıslah ve suçlunun toplumdan uzaklaştırılmasını en iyi biçimde gerçekleştirebilecek olan ceza, hürriyeti bağlayıcı nitelikte olacağı görülmektedir³⁸⁹. Buna rağmen, hürriyeti bağlayıcı cezanın ideal bir ceza olmadığı belirtilerek eleştirilmesi de söz konusudur. Bu eleştiriler sırasında üzerinde durulan husus söz konusu cezanın infaz tarzına ilişkindir. Çünkü hapis cezası bütün insancıl gelişmelere, suçlunun yeniden sosyalleştirilmesi için gösterilen bütün çabalara rağmen çoklukla amacına ulaşamamaktadır. Hapis cezasının suçluya verdiği sıkıntı ve ızdırap, onun mahkûmiyet sonrası topluma yeniden uyumu konusunda güçlük yaratmaktadır³⁹⁰. Kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların korkutucu olmadığı uzun süreli cezanın ıslah ettiği fikrinin de gerçeği yansıtmadığı öne sürülmektedir. Suç ve suçlulukla mücadelede uygun bir ceza olarak hürriyeti bağlayıcı cezaların kabulünden sonra bu cezalarda suiistimale gidildiği de vurgulanabilir³⁹¹.

Günümüzde yapılan bu eleştiriler değerlendirildiğinde gerçeklik payının yüksek olduğu görülmektedir. Zaten 20. yüzyılın sonlarından itibaren hürriyeti bağlayıcı cezaların gerilemekte olduğu ve gerek uygulandığı suçlar gerekse süresinin tespitinde bir yumuşamaya gidildiği, infaz şeklinin modern infaz kurallarına göre şekillendiği dikkati çekmektedir. Bu yumuşama, hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine konulmak istenen diğer kurumların uygulama alanının artırılması ve özellikle para cezalarının uygulanma alanının genişletilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Başka bir ifadeyle zorunluluk olmadıkça hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanmaması görüşü, bugünün ceza hukukunda bir kural olarak gelişmektedir³⁹². Günümüzde ceza hukuku, suçluyu bir takım sorumluluklara maruz bırakmak suretiyle ona çok az da olsa bir azap veya acı çektirme fikrini terk etmiş görünmektedir. Bu nedenle, suç işleyen kişiyi yargısal usul ve yollarla sorumluluğu kesinleştikten sonra, tamamıyla uzmanlar tarafında yönetilen iyileştirme, tekrar

³⁸⁹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 37-38.

³⁹⁰ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e, C.2, 620.

³⁹¹ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 39.

³⁹² Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.3, 39.

sosyalleştirme, toplumla uyum sağlama amacı güden kurumlara yöneltmek ve bu kurumlarda mümkün olan bütün bilimsel usulleri uygulamak suretiyle suçta bir kendi kendini kontrol etme duygusunu geliştirmek, onu dereceli olarak toplum hayatına yeniden uyumlu hale getirmek amaç ve felsefesi takip edilmektedir³⁹³.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir diğer konu da, söz konusu cezaların para cezasına çevrilmesidir. Ceza hukukunda hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilmesi, cezaların bireyselleştirilmesi kurumu ile ilgili olup, cezanın amacına hizmet ettiği kabul edilmektedir³⁹⁴. Pozitif kaynağını kanundan alan bu kurum, cezanın bireyselleştirilmesi yönünde hakime tanınan bir yetkidir. Bu düzenlemenin temeli, özellikle kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezanın suçlunun kişiliği ve suçun işlenmesindeki özelliklerin göz önünde tutulması sureti ile para cezasına çevrilmesi esasına dayanmaktadır³⁹⁵.

Anayasa Mahkemesi de 1971 yılında verdiği bir kararında, “çevirme yetkisinin tanındığı kanunların ve hükümlerin kişi hürriyetleri ile toplum yarar ve düzeni yönünden koyduğu güvencelere aykırı bulunmamasından başka, bireyselleştirilmesini sağlamaya yardımları bakımından Anayasa’nın cezaya ilişkin ilkelerine uygun olup, anayasa’nın buyurucu veya yasaklayıcı başka herhangi bir hükmüyle çatışmadığından Anayasa’ya aykırılığı öne sürülemez. Ceza çekmenin çeşitli sakıncaları karşısında, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine yasada gösterildiği üzere daha hafif olan para cezalarına veya önlemlere ya da öteki yaptırımlara hükmedilmesi olanağı onları uslandırıp bir daha suç işlememelerine, yeniden topluma kazandırılmalarına ve toplumun ve dolayısıyla bireylerin onların tehlikesinden korunmasını sağlaması bakımından, hem suçlular, hem de toplum yaşantısı ve dolayısıyla bireyler yönünden haklı nedenlere dayanmaktadır.” görüşünü savunmuştur³⁹⁶.

³⁹³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e, C.2, 629.

³⁹⁴ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 155.

³⁹⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 156.

³⁹⁶ Ana.Mah., T.09.03.1971, E.1970/42, K.1971/30; Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 157-158.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda cezalar bölümünde, "kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar" başlığı altında 50. maddesini düzenlemiştir. Bu maddede yer alan, adli para cezası başta olmak üzere, zararın aynen iadesi, tazmin, meslek veya sanat edinmeyi sağlamak, kamuya yararlı işlerde çalışma, ehliyet ve ruhsatın geri alınması gibi seçenek yaptırımlara ilişkin düzenleme yukarıda değindiğimiz üzere çağdaş ceza hukuku anlayışına yakınlaşmanın bir göstergesidir. Kanunun 49. maddesine göre, hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Aynı Kanunun 50. maddesine göre, kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre para cezasına ve diğer yaptırımlara çevrilebilir. Kanun gerekçesinde bu durum şöyle ifade edilmiştir: "belli bir süreyle hapis cezasına mahkûm olmak, cezanın uyarı fonksiyonunu ve kişinin etkin pişmanlık duymasını sağlayabilir. Kişi, gördüğü eğitim, yaşadığı sosyal çevre, psikik ve ahlaki eğilimleri itibariyle tesadüfî suçlu özelliği taşıyabilir. Bu kişilerin mahkûm oldukları cezanın infaz kurumunda çektirilmesi, toplum barışı açısından bir zorunluluk göstermeyebilir.

Ayrıca, kısa süreli hapis cezalarının infaz kurumunda çektirilmesinin doğurduğu sakıncalar nedeniyle, kısa süreli hapis cezasına mahkûm olan kişinin infaz kurumuna girmesini önleyecek seçenek yaptırımlara hükmedilmesi gerekebilir.³⁹⁷ Adli para cezasının uygulanmasının hâkimin takdir yetkisine bırakılmadığı haller, maddede Ayrıca, belirlenmiştir. Ayrıca, Kanunun 51. maddesinde adli para cezası detaylı olarak yeniden düzenlenmiştir.

b. Sonuçları Açısından

Vergi ceza hukuku açısından da vergi suçlarında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına başvurmak kaçınılmaz olmuştur. Çünkü vergilerin

³⁹⁷ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S. BALO : a.g.e., 154.

ekonomik yaşamda giderek önemini artırması, birçok ülkede sadece mali vergi cezalarıyla yetinmeyerek, bu alanda cezai yaptırımlara başvurulmasını gerektirmiştir. Ülkemizde de Vergi Usul Kanunu'nun ilk düzenleniş biçiminde, sadece mali cezalara yer verilmesinin, vergi kaçakçılığını pek önleyemediği görülmüş, bunun sonucunda da Kanuna hileli vergi suçları başlığını taşıyan bir suçlar grubu eklenmiştir³⁹⁸.

Vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanmasında, ileri sürülen gerekçeler ise şöyledir³⁹⁹:

- i- Özellikle hileli vergi suçlarında devlet gelir kaybına uğramakta, kamu düzeni ciddi ve ağır bir biçimde bozulmakta, devletin itibarı zedelenmektedir.
- ii- Mali cezalar, tek başına vergi suçlarının işlenmesini önleyecek nitelik ve etkide değildir. Mali cezalarla karşılaştırıldığında, hürriyeti bağlayıcı cezalar vergi suçlarını daha etkin bir biçimde önlemekte ve caydırıcı bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla, hapis cezasının mali nitelikteki cezalara göre psikolojik bir üstünlüğü vardır.
- iii- Vergi kavramı, günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetinin devamlılığı, düzenliliği, verimliliği ve etkinliği bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Bu ödevi gerektiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin ağır yaptırımlarla karşılaşması doğaldır.
- iv- Çağdaş ülkelerdeki gelişim ve eğilim de vergi suçlarına ekonomik yaptırımlar yerine veya bunlarla birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması yönündedir.

Bu ve buna benzer gerekçelerle Vergi Usul Kanunu, başta vergi kaçakçılığı olmak üzere bir kısım vergi suçlarının hapis cezası ile karşılanmasını, yargılamanın genel ceza mahkemeleri tarafından, ceza yargılaması usulüne göre yapılmasına ilişkin düzenlemelere yer vermiştir.

³⁹⁸ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 40.

³⁹⁹ Bülent SEVEN : a.g.m.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır. Bu suçların ortak özelliği, manevi unsurlarının kast olmasıdır. Fail, kamu düzenini bozan sonucu bilerek ve isteyerek yerine getirmiştir. Zaten, genel ceza mahkemeleri tarafından, ceza yargılaması ilkeleri çerçevesinde, ceza hukukunun temel ilke ve kuralları göz önünde bulundurularak yaptırım uygulanan bu fiiller cürüm niteliğindedir. Cürümler de sadece, kasıtlı işlenebilirler.

Vergi Usul Kanunu'nda da düzenlenen söz konusu suçlar, tamamen ceza hukuku bağlamında kabul edilmiş suç tipleridir. Cezaları da tipik bir kamusal ceza şeklindedir. Zaten, kaçakçılık suçu için öngörülen ceza dışında diğer suçlar için Türk Ceza Kanununun ilgili maddelerine atıfta bulunulmuştur.

Diğer taraftan, ceza uygulaması sırasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar vardır. Her şeyden önce belirlenen yaptırım, vergi borcunun biran önce tahsiline engel olmamalıdır; olanaklar ölçüsünde kolaylaştırmalıdır. Vergi alacağının tahsilini imkânsız hale getiren veya geciktiren bir yaptırım, zorunlu nitelik taşımadıkça, geçerli bir gerekçe olmayacaktır. Çünkü vergi cezaları kamu gelirleri içinde yer alsa bile, bunların asıl amacı kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir sağlamak değildir; temel amaç yasanın suç olarak kabul ettiği fiil ile bozulan toplum düzeninin yeniden kurulmasıdır⁴⁰⁰.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller, nitelikleri itibarıyla gruplandırılmıştır. Bu gruplardan birincisi, ekonomik faaliyet ile ilişkilendirilmiş; taban ceza miktarı az ve paraya çevrilebilir hapis cezası olan fiiller oluşturmıştır. Daha ağır hapis cezasıyla cezalandırılan kaçakçılık fiilleri ise, ekonomik faaliyete hiç girmemiş veya kamu düzenini bozma adına daha cüretkar özellikler taşıyan fiillerdir⁴⁰¹. Dolayısıyla, yaptırımın suç olarak öngörülen fiil ile orantılı olması ilkesi, gözetilmeye çalışılmıştır. Çünkü yaptırımın temel amacı faili bir

⁴⁰⁰ Bülent SEVEN : a.g.m.

⁴⁰¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 230.

kez daha ayrı nitelikte suç işlemekten alıkoyarken, diğer kişileri de suç işlemekten caydırmaktadır; uygulanan yaptırımın, fiile oranla ağır olması sosyal barış ve huzurun sürekli olarak sağlanması amacı bakımından olumlu değil, aksine olumsuz ve ters sonuçlar verir.

Gerçekten fiil ile orantılı olmayan, şiddetli ceza zamanla suçlunun işlediği fiili ve kusuru unutturur ve suçluyu mağdur duruma sokar⁴⁰². Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle topluma karşı işlenmiş gerçek anlamda suçların, ekonomik nitelikli suçlardan farkının ortaya çıkarılmasına çalışılmıştır. Yapılan bu düzenlemeyle basit unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiillerin ceza sistematigi değiştirilerek, fiillere karşılık gelen cezaların mahiyeti de farklılaştırılmıştır⁴⁰³. Ancak vergi suçunu oluşturan fiilleri belirlerken ve ceza uygularken dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Vergi suçları, toplumda doğal suçlar olarak adlandırılan diğer ceza suçlarından daha az tehlikeli sayılmaktadır. Bunun en önemli nedeni, bu suçların somut, belirgin sonuçlar doğurması, mağdurun gerçek kişiler olması ve üçüncü kişilerin kendilerini mağdurun yerine koymaları halinde ortaya çıkan psikolojik etkidir. Oysaki vergi suçlarının doğurduğu sonuç çoğu kez somut değildir ve uzun vadede anlaşılır, mağduru da devlettir. Ancak özellikle uzun dönemde vergi suçlarının devlet yaşamını ve işlevlerine bozucu ve yıkıcı etkisi daha net anlaşılır⁴⁰⁴.

Bu nedenlerle, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden vergi suçlarına uygulanan hapis cezasının, fail üzerindeki etkisinin zayıflatılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmemesi gerektiği savunulmaktadır. Bunun nedeni, artık çağdaş ceza hukukunda savunulduğu üzere vergi suçları gibi toplum düzeyini ciddi şekilde bozan ve hizmetlerini aksatan suçların işlenmesi halinde uygulanan yaptırımda, sadece ıstırap verme amacının yanlışlığıdır. Yaptırımın bunun yanında yapıcı amaçları da bünyesinde bulundurması gerekir. Dolayısıyla, Türk Ceza Hukukundaki gelişmelerin sonucu olarak faile

⁴⁰² Bülent SEVEN : a.g.e.,

⁴⁰³ Maliye Bakanlığı - Gelirler Genel Müdürlüğü : a.g.e., 85.

⁴⁰⁴ Bülent SEVEN : a.g.m.

uygulanacak cezanın şahsileştirilmesi gerektiği anlayışı da benimsenecektir⁴⁰⁵.

Bu amacı güden uygulamalardan en önemlisi de, yukarıda da açıkladığımız üzere, hapis cezasının para cezasına çevrilmesidir. Ancak bu konuda yapılan tartışmalarının en dikkate değer savunması, bir ödev niteliği taşıyan verginin, yerine getirilmemesi halinde yaptırım, hapis cezası olarak belirleniyorsa, bunu sonra para cezasına çevirmenin bu ödevin niteliği ile bağdaşmayacağıdır.

Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir konu da, Vergi Usul Kanunu'nun 367.maddesine göre, kaçakçılık suçlarını tespit eden inceleme elemanlarının tespitlerine ilişkindir. Daha sonraki ceza yargılamasının en önemli savunma aracı olacak olan bu raporların, suç olduğunu düşündükleri fiil ile ilgili tüm şüpheleri doğrulayıcı, içeriğine uygun maddi delillerle desteklemesi gerektiğidir. Ceza mahkemesinin, olayı tüm açıklığıyla görebilmesi, doğru ve adaletli yargılama yapabilmesi için suç oluşturan fiile ilişkin şüpheleri destekleyici delilleri inceleme elemanlarını ortaya koyması gerekmektedir. Eğer deliller makul bir şüphe oluşturmuyorsa, suç duyurusunun bir anlamı olmayacaktır⁴⁰⁶. İnceleme elemanlarının, fiile ilişkin bütün maddi kanıtları ve raporları almaları kendilerine 367. madde ile verilen "görevin tam yapılmasına, ceza yargılamasının amacı olan maddi gerçekliğin araştırılmasına" hizmet eder. Ancak inceleme elemanlarının bu görevi yerine getirirken Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile suçun unsurlarını değerlendirme yetkisini, yargıdan idareye aktarması noktasına da varmamalıdır⁴⁰⁷.

⁴⁰⁵ Bülent SEVEN : a.g.m.

⁴⁰⁶ Nihal SABAN : a.g.e., 324.

⁴⁰⁷ Nihal SABAN : a.g.e., 324.

IV. MALİ NİTELİKLİ CEZALAR İLE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN DAYANDIĞI KAYNAKLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

A. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN

Vergi hukuku devletle birey arasındaki hukuki ilişkileri düzenlemesi nedeni ile özel hukuku-kamu hukuku ayrımında kamu hukuku içinde yer alır. Çünkü her insan topluluğu bir örgüt ve yönetimi gerektirdiği gibi, her örgütlü yönetimin bir zorunlu masrafı olmuş ve bu masrafı karşılamak görevi, söz konusu teşkilatlanmadan faydalanan kişilere düşmüştür. Belli kamu hizmetlerini yürütme ödevini üstlenen devletin, bu hizmetlerin finansmanını sağlamak amacıyla bireylerden hazine adına talepte bulunması bir hizmet olarak görülebilir. Bu durumda bireyin, kamu hizmetlerin finansmanına kamu ekonomisi ilkeleri uyarınca vergiler aracılığıyla katılması hem teknik bir zorunluluk hem de anayasalarla bireylere yüklenen bir ödev olmaktadır⁴⁰⁸.

Devlet ile birey arasında “akçalı” konuda gelişen bu ilişkinin hukuki düzenlemelere konu olması pek tabiidir. Ancak söz konusu hukuki düzenleme; hukuki eşitlik ilkesine göre değil, devletin üstünlüğü ilkesine göre belirlenmektedir. Başka bir ifadeyle devletin egemenliğinin bir yansıması olan vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucu oluşan vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir⁴⁰⁹. Dolayısıyla eşitler arası olmayan ilişkilerinin niteliği nedeniyle vergi hukuku kamu hukukunun içinde yer almaktadır.

Vergi hukukunda, incelediği konuları göz önüne alarak çoklu bir ayırım yapılabilir. Bu ayırım içerisinde yer alan vergi ceza hukuku, vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallardan oluşur⁴¹⁰. Daha detaylı olarak tanımlayacak olursak, vergi ceza hukuku, devletle yükümlüler arasındaki vergi ilişkisi nedeniyle doğan, devleti vergi kaybına uğratan ve kamu düzenini bozan suçları ve bunlara uygulanacak cezaları gösteren kurallar bütünüdür⁴¹¹.

⁴⁰⁸ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN - Ayhan ÖNDER : a.g.e., 2.

⁴⁰⁹ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 44-45.

⁴¹⁰ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 9.

⁴¹¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 6.

Bir suç işlendiğinde, o fiili suç haline getiren devletle, fiili işleyen kişi arasında cezai ilişki meydana gelir ve devlet, faili cezalandırmak konusunda bir hak ve yetki sahibi olur⁴¹². Devlet bu cezalandırma fonksiyonunu bizzat icra etmeyerek, yargı organlarına bırakır. İşte, devlet ile birey arasındaki vergi ilişkisi içinde, devlet yükümlülere birtakım maddi ve biçimsel yükümlülükler getirirken, bunların yapılmaması halinde uygulanacak ceza kurallarını da belirler.

Vergi hukuku, devletin yükümlü ve sorumluların yerine getirmesini talep ettiği şekli ve maddi yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelere verirken, alt dalını oluşturan vergi ceza hukuku bu yükümlülüklerle uyulmaması halinde uygulanacak ceza yaptırımını, yaptırımın türleri ve yargılama yerine ilişkin düzenlemeleri yapar.

Hem vergi hukukunda, hem vergi ceza hukukunda yer alan yükümlülüklerle ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırıma ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılması “vergilerin kanuniliği” ve “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkelerinin bir sonucudur. Bu yükümlülüklerden maddi olanları, çoğunlukla ilgili vergi kanunlarında düzenlenirken, şekli olanlar Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergi cezalarına ilişkin düzenlemeler ise Vergi Usul Kanunu’nda yer almıştır. Ancak cezanın mali veya hürriyeti bağlayıcı niteliğine göre yargılama usulleri, İdari Yargılama Usul Kanunu veya Ceza Muhakemeleri Kanunu’nda yer alan ilkelere göre gerçekleşecektir.

B. KAMU HUKUKU AÇISINDAN

Vergi ve vergi cezalarında kamu otoritesini temsil eden devletle yükümlü arasındaki ilişki, hiyerarşiye dayalı bir ast-üst ilişkisidir⁴¹³. Vergi alacaklısı kamu otoritesi sıfatı ile piyasa ekonomisinden sağladığı bir

⁴¹² Sahir ERMAN : a.g.e., 211.

⁴¹³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 13.

ekonomik değer olduğu için; bu konudaki devlet-yükümlü ilişkileri kamu hukuku ilişkisi niteliğindedir⁴¹⁴.

Devletin, hukuk sisteminin esaslarını gösteren Anayasa, diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi ve vergi ceza hukukunda da yol gösterici niteliktedir. Zaten, tarih sürecinde ilk ve önemli anayasal gelişmelerde vergi konusunun somut bir hareket noktası oluşturması konunun önemini gösterir⁴¹⁵. Hemen hemen bütün medeni ülke anayasalarında vergilere ilişkin temel hüküm yer almıştır. Bugün için vergilerin kanuna dayanarak alınacağı bir anayasa gereği olarak ortaya çıkmıştır⁴¹⁶. Verginin bir bedel veya fiyat olarak değil, zora dayalı ve karşılıktan bağımsız bir yükümlülük veya görev olarak tanımlandığı 1982 Anayasasının 73. maddesinde “vergilerin kanuniliği” ilkesine yer verilmiştir⁴¹⁷.

Hukuk devleti ilkesinin önemli bir uygulaması olan “vergilerin kanuniliği” ilkesi, vergi hukukunun olduğu kadar anayasa hukukunun da temel bir kuralıdır⁴¹⁸. Bu ilkenin yerleşmesi sonucu, yükümlüler hem idarenin keyfi hareketlerine karşı güvenceye kavuşmuş, hem de vergi ilişkisinin belli bir hukuki çerçeve içinde kalması sağlanmıştır. Verginin sadece, bir kanun konusu olabileceğine ilişkin düzenleme, vergilere ilişkin olarak alınan vergi cezalarında da geçerlidir. Ceza içeren her yaptırım ister mali nitelikli, ister hürriyeti bağlayıcı olsun, bireyin anayasalarla kabul edilmiş hak ve hürriyetlerini sınırlayıcı olacaktır. Anayasalar ise kişinin hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla sınırlamalarda bazı ölçütler getirmiştir⁴¹⁹. Bu konuda en önemli ölçüt ceza normlarının açık, seçik ve belirli olmasıdır. Belirlilik ise en iyi biçimde kanunlar ile gerçekleştirilebilir. Hukuk devletinin kişilere güvence sağlayan bu gereği, suç adı verilen fiillerin sadece, kanunla saptanması ve

⁴¹⁴ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 47.

⁴¹⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., 2.

⁴¹⁶ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 11.

⁴¹⁷ S. Ateş OKTAR : a.g.m., 5.

⁴¹⁸ Yusuf KARAKOÇ : a.g.e., 47.

⁴¹⁹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 15.

suçlara sadece, kanunların gösterdiği cezaların uygulanabilmesi ilkelerini ortaya çıkarmıştır⁴²⁰.

Anayasamızda bireylerin özgürlük alanına en derin müdahalede bulunan ceza yaptırımını ile ilgili temel ilkeleri barındıran düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre, insan onuruyla bağdaşmayan ceza konulmaz (m.17). Ayrıca, 38. madde gereği; kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz, ceza ve güvenlik önlemleri sadece, kanunla konulabilir, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez, ceza sorumluluğu şahsidir⁴²¹. Anayasa’da yer alan söz konusu ilkeler, ceza niteliği içermesi nedeniyle vergi suç ve cezaları için de geçerlidir.

Diğer taraftan, genel ceza hukukuna ilişkin temel ilke ve düzenlemelerin yer aldığı ceza kanunu bütün suçları içermez. Ceza kanundan başka birçok özel kanunda suç ve ceza koymak suretiyle genel ceza hukukunun yanında “Tamamlayıcı Ceza Hukuku”nu meydana getirir. “Tamamlayıcı ceza hukuku” ifadesinde “genel ceza hukuku” esas sayılarak “özel kanunlar” la bunun tamamlandığı kabul edilmiştir. Ancak tamamlayıcı kural ifadesi “özel hüküm”ün bulunmadığı zaman “genel kuralın uygulanacağı” anlamındadır⁴²². Genel ceza hukukunu, tamamlayıcı ceza hukukunun en önemli bölümü olan vergi ceza hukuku oluşturmaktadır.

Daha önce de incelendiği üzere vergi ceza hukuku, vergi hukuku ile ceza hukukunun birleştiği kesişme noktasından oluşmaktadır⁴²³. Ülkemizde vergi ceza hükümleri, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda suç türleri, bunlara uygulanacak cezalar, cezaların ortadan kalkış nedenleri detaylı olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, hem vergi suçları hem de cezaları açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Ancak bu ayrıntılı düzenlemeye rağmen, genel kanun olan TCK’ye başvurmak gerekir. Çünkü TCK genel kanunun niteliğinde olup, genel ve temel kuralları

⁴²⁰ Kayıhan İÇEL-Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 73.

⁴²¹ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 89.

⁴²² Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 89.

⁴²³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 16.

belirlemektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçlardan ceza hukuku anlamındaki suçların yargılanması ve ceza verilmesi, ceza mahkemelerine bırakılmıştır. Dolayısıyla bu suçların yargılanmasında genel ceza hukuku kaidelerinin uygulanması esastır.

Ayrıca, bu nitelikteki suçlar içinde, verilecek ceza miktarının belirlenmesi konusunda TCK'ye atıf yapıldığı durumlarda da genel kanun uygulanacaktır. Ancak iştirak, tekerrür gibi kavramlarla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme yapıldığı durumlarda özel ve genel kanun aralarında çatışma olmadan uygulanır.

Diğer taraftan, 5237 sayılı TCK'nin "özel kanunlarla ilişki" başlıklı 5. maddesinde TCK ile diğer ceza hükmü taşıyan kanunların birlikte nasıl uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, "bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." Dolayısıyla TCK'nin genel hükümler bölümünde yer alan temel ilkeler ve tanımlara ilişkin 1-75 maddeleri, ceza hükmü taşıyan kanunlarda yer verilen suç ve cezalar için de uygulanacaktır. Diğer taraftan VUK 359. maddesinde yer alan 1. grup fiillere uygulanacak hapis cezasının altı aydan başlaması nedeniyle kısa süreli kapsamına girebileceğinden, hapis cezası para cezasına çevrilebilecektir. Bu açıdan 5237 sayılı TCK'da ceza hukuku yaptırımı niteliğindeki para cezasının adı "adli para cezası" olarak belirlenmiştir. (TCK m.52/1) Ayrıca 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Hakkında Kanun'un 5. maddesinde özel ceza kanunları ile "ceza içeren kanunlarda öngörülen ağır para cezaları adli para cezasına dönüştürüldüğü" ifade edilmiştir. 5237 sayılı TCK'nin 52. maddesinde de düzenlendiği üzere adli para cezası uygulamasında "gün para cezası" sistemi benimsenmiştir. Bu düzenlemeye göre en az 20 en fazla 100 YTL olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilecektir. (TCK m.52/2)

Vergi kanunlarına aykırı hareket eden yükümlülerin tespit edilebilmesi, cezaların kesilmesi ve uygulanması görevleri idare tarafından yerine getirilir.

Dolayısıyla bir idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemi gibi vergi dairesinin vergi cezası kesmesi de idari işlemdir.

Sonuç olarak bu işlemler, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden hukuka uygun olmak zorundadır⁴²⁴. Bütün bu ilişkiler vergi hukukunu, idare hukuku ile çok yakın hale getirir. Çünkü vergilendirme işleminin özelliğinden kaynaklanan bazı farklılıklar dışında idari işlemler için esas olan ilkeler vergi alanında da geçerlidir. Vergi hukukunun bu kadar idare hukukunun içinde olması, vergi ceza hukukunun da idare hukukuyla çok yakın bağlantısı olduğunu ortaya koyar⁴²⁵.

Vergi ceza hukuku ile idare hukuku arasındaki bir diğer yakınlık ilişkisi de, vergi işlemlerine karşı açılacak davalarda idare hukukunun bir dalını oluşturan idari yargı kurallarına göre yapılmasıdır. Çünkü vergi idaresinin ceza işlemlerinin hukuka aykırılığı iddiası ile ilgili yargılama, İdari Yargılama Usul Kanununa göre vergi mahkemelerinde yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun özel düzenleme getirmediği durumlar dışında İYUK'un getirdiği ilkeler çerçevesinde yargılama yapılır.

V. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ CEZA HUKUKUNUN GENEL İLKELERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

A. KANUNİLİK İLKESİ

Ceza hukukunun ilke ve özellikleri açısından en başta gelenleri, suçların kanun tarafından tespiti (suçta kanunilik), cezaların da kanun tarafından belirlenmesi (cezada kanunilik) ilkeleridir. Bu nedenledir ki, ceza hukukunda kanunilik ilkesi, diğer bütün hukuk dallarından daha güçlüdür ve bu dalın temelini oluşturmaktadır⁴²⁶.

Evrensel nitelik taşıyan kanunilik, bireylerin haklarının bir güvencesidir. Çünkü ceza müeyyidesi ile karşılanan ve suç adı verilen fiillerin kanun

⁴²⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 18.

⁴²⁵ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 12.

⁴²⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.I, 17.

tarafından belirlenmesi ve yasak eylemlere sadece, kanuni cezaların uygulanabilmesi çağdaş kamu hukukunun temel ilkelerinden biridir⁴²⁷.

Sonuçta, Anayasa’da ifade edilen kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için, hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin kanunda açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bir fiili suç saymak ve cezalandırmak yetkisinin sadece kanuna tanınması, kişilere özgürlüklerinin sınırı hakkında bilgi verir. Hangi fiillerin yasak olduğunu bilen bireyler yasak olanı yapmaktan çekinmek, yasak olmayanı da yaparken korkusuz hareket etmek imkânını kazanır⁴²⁸.

Kanunilik ilkesi aynı zamanda ceza hukukunda “kıyaslama” veya “hukukun genel ilkeleri”ne ve “örf ve adetler”e dayanılarak bir fiilin suç sayılamayacağını ve kanunda öngörülenlerden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağını anlatır⁴²⁹.

Tarihsel süreç içerisinde ceza kanuna özgü bir ilke ve kural olmaktan çıkarak çağdaş kamu hukukunun bir ilkesi haline gelen suçta ve cezada kanunilik ilkesi, artık anayasa hukukunun vazgeçilmez kuralı ve hukuk devleti ilkesinin de başta gelen unsurlarından birini oluşturur. Türk anayasa hukukunda uzun süreden beri yer alan ilke 1982 Anayasasının 38. maddesinde de ifade edilmiştir. Buna göre, “kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri sadece, kanunla konulur.” şeklinde düzenleme yapılarak suç ve cezada kanunilik ilkesi açıkçası belirtilmiştir.

5237 sayılı TCK’ nın 2. maddesinde ise “suçta ve cezada kanunilik ilkesi” başlığı altında bu ilkeye yer verilmiştir. Bu maddede belirtildiği üzere “Kanun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka ceza ve güvenlik tedbirine hüküm olunamaz.” Açıkça belirtildiği gibi kanunsuz ceza olamayacağından, suçun cezasının kanunda belirlenmiş

⁴²⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.I, 17.

⁴²⁸ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 99-100.

⁴²⁹ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 7.

olması suçların cezalandırılmasında şarttır. Bu sebeple kanunun yasakladığı bir fiilin cezası kanunda belirlenmemiş ise o “fiil” suç değildir⁴³⁰.

Madde gerekçesinde açıkça belirlendiği üzere, Türk Ceza Kanunu’nun amacına ilişkin ilk maddesinde ifade edilen kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin, suç işlenmesi dolayısıyla verilecek ceza ve tedbirlerle, cezaya mahkûmiyetin hukuki sonuçları ve bu yaptırımların süre ve miktarlarının da kanunla düzenlenmesi zorunludur. Suç ve cezaların sadece, ulusal iradeyi temsil eden organ tarafından düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal güvencelerden birini oluşturmaktadır.

Ayrıca, maddenin ikinci fıkrasındaki düzenleme ile idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımının yapılamayacağı ve ceza konulamayacağı açıkça belirlenmiştir. Bu düzenleme ile kişi hak ve özgürlükleri konusunda kanun hükmünde kararname çıkarılmaması bakımından anayasal normla getirilen yasağın, idarenin diğer düzenleyici işlemleri için de geçerli olduğunu belirlemiş olmaktadır. Madde gerekçesinde açıklandığı gibi, bu şekliyle anayasada yer alan normların gereği yerine getirilerek, idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımının belirlenemeyeceği ve ceza konulamayacağı açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrasında “kanunlarının suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz” düzenlemesi ile kanunilik ilkesini tamamlayan “kıyas yoluyla genişletme ve kural yaratma esasının uygulanamayacağı” vurgulanmıştır. Ceza kanunlarının kişilere güvence sağlama işlevinin bir gereğini yerine getiren “cezada kıyasın cari bulunmaması “ kanunilik ilkesini tamamlayan esaslardan biridir. Mülga Türk Ceza Kanununda yer almayan bu ilke, Yargıtay’ın birçok kararı ile kabul edilmekteydi.

⁴³⁰ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 99

Ayrıca, kanunilik ilkesini tamamlayan bir esas olan “ceza kanunlarının geçmişe yürürlü olmayacağı” kuralı, zaman bakımından uygulama başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, “işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz.” Sonra yürürlüğe giren ceza hükmünün lehte olması durumunda failin lehine olan hüküm uygulanır ve infaz olunur.

Vergi ceza hukuku açısından kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabilmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan fiillere uygun olmasını; cezalandırılabilmesinin de, cezanın kanunda gösterilmiş bulunmasını ifade eder⁴³¹. Kanunilik ilkesi, vergi hukuku alanında anayasadan dayanağını alan bir ilkedir. Vergi ile ilgili düzenlemelerde kanunilik ilkesi esastır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, objektif ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşır⁴³².

Kanunlar, Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtildiği üzere, vergi hukuku alanında temel düzenleme niteliği taşır. Dolayısıyla vergi ceza hukukunda da, vergi hukukunun tamamına ait olan kanunilik ilkesi geçerlidir.

B. SORUMLULUĞUN BİREYSELLİĞİ İLKESİ

İlkel topluluklarda kurallara uymayı sağlamak için etkili bir yol olarak kabul edilebilecek kolektif sorumluluk anlayışı modern toplumlarda geliştirilen hukuki ve sosyal denetim yöntemleri ile gereksiz hale gelmiştir. Başkasının fiilinden veya kolektif sorumluluktan şahsi ceza sorumluluğuna geçiş, toplumsal yaşamdaki gelişme ve iyileşmelere paralel olarak gerçekleşmiştir⁴³³. Cezada kanunilik ilkesi gibi, cezaların şahsiliği

⁴³¹ Turgut CANDAN : Vergi..., a.g.e., 7.

⁴³² Nami ÇAĞAN : Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yay., (İstanbul,1982), 103.

⁴³³ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 14.

(bireyselliği) ilkesi de ceza hukukunun temel ilkelerinden biridir. Başkalarının suç oluşturan ve yasak olan fiillerinden sorumluluk çağdaş ceza hukukuna ters düşmektedir. Artık, kanunda suç olarak belirlenmiş davranışı kim yapmış ise ceza sorumluluğu da o kişiye ait olacaktır. Başka bir deyişle, ceza hukukunda cezai sorumluluğun esası, suçun eylemi gerçekleştiren kişiye yüklenebilmesi sorunudur diyebiliriz⁴³⁴.

Ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesi kusur ilkesinin doğal sonucudur⁴³⁵. Cezanın, sadece failin fiilinden dolayı kınanabilmesi durumunda uygulanabilmesini ifade eden kusur ilkesi, çağdaş ceza hukukunda ceza sorumluluğunun temel taşlarından biridir. Bu ilke gereği fail, tüm yaşamında ne kadar antisosyal ve davranışlarında kusurlu olursa olsun, eğer somut olayda bunun meydana gelmesi bakımından herhangi bir kusuru mevcut değil ise, onu sorumlu tutmak imkânsızdır⁴³⁶.

İnsanları başkalarının fiillerinden dolayı cezalandırmaya yönelebilen totaliter rejimlerin insanlığa getirdiği acı deneyler sonrasında bir kimsenin sadece kendi fiil ve ihmalden sorumlu tutulabileceği anayasalarda yer almaya başlamıştır⁴³⁷. Ancak cezada bireysellik ilkesi cezalandırmada failin kusurlu olması koşulu ile ilgisi olmakla beraber, bireysellik ilkesinin kolektif ceza sorumluluğuna alternatif olarak ortaya çıktığı dönemlerde henüz kusur aranmamakta idi. 13. yüzyıldan sonra kusurun cezalandırmada önem kazanmasıyla birlikte cezada bireysellik ilkesi failin kusurlu hareketlerinden sorumluluğu kadar, failin istenmeyen sonucun meydana gelmesi nedeni ile cezalandırılmaması durumunu da kapsamıştır⁴³⁸. Diğer bir ifadeyle, bireysellik ilkesini sadece kusur çerçevesi içinde açıklamaya çalışmak her zaman mümkün değildir.

Bugün, mevcut yasal düzenlemeler ve uygulamalar karşısında ceza sorumluluğunda bireysellik ilkesini, kanunda suç olarak belirlenmiş hareketin

⁴³⁴ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 57.

⁴³⁵ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 70.

⁴³⁶ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 69-70.

⁴³⁷ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 70.

⁴³⁸ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 15.

kusurlu failinin veya kanunlarda istenmeyen durum olarak belirlenmiş duruma neden olan kişinin bizzat cezalandırılması olarak anlamak gerekir⁴³⁹. Çünkü bugün, ceza sorumluluğu sadece kusura dayanmamaktadır ve neticenin de bazı hallerde cezalandırma için yeterli olduğu haller söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, bireysellik ilkesi sadece kusurlu suç failinin bizzat cezalandırılmasını değil, ayrıca, bazı hallerde istenmeyen netice ile kusurlu hareketi arasında neden sonuç bağlantısının kurulmuş olduğu failin de ortaya çıkan sonuca göre bizzat cezalandırılmasını kapsar⁴⁴⁰. Türk hukuku açısından ceza sorumluluğunda bireysellik ilkesi, ülke hukuku bakımından bir anayasal ilke olarak düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 38. maddesine göre "ceza sorumluluğu " şahsidir"⁴⁴¹.

Yeni bir bakış açısıyla düzenlenen 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 20. maddesinde "ceza sorumluluğunun şahsiliği" başlığı altında ilkeye yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre "kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." denilerek, ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı vurgulanmıştır. Ancak bireysellik ilkesinin Türk Ceza Hukukunda ortaya çıkardığı ve çeşitli tartışmalara yol açan en önemli sorunu tüzel kişilerin sorumluluğu meselesidir. Tüzel kişilerin suç faili olup olamayacakları konusundaki tartışmalar günümüze kadar devam etmiştir. Ancak ceza hukukunun gelişim süreci içinde ortaya çıkan cezaların bireyselliği ilkesi, bu çeşit toplulukların ceza hukuku açısından sorumlu tutulamayacağı anlayışını doğurmuş ve bunu kanuni düzenlemelere kadar taşımıştır⁴⁴².

Tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda temelde birbirinden farklı gerekçelere sahip bulunan iki teori mevcuttur. Ancak ceza hukuku alanında genel kural, tüzel kişilerin suç faili sayılmamaları yönündedir. Çünkü ceza hukukunda suçlananın kişiliği ön plana geçmiştir. Dolayısıyla, tüzel kişiliğin hukuki esası hakkında hangi görüş kabul edilirse edilsin, tüzel kişiliğin "suçlu

⁴³⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 15.

⁴⁴⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 16.

⁴⁴¹ Faruk EREM - Ahmet DANIŞMAN - M.Emin ARTUK : a.g.e., 696.

⁴⁴² Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 67.

kişiliği” taşıdığı savunulamaz⁴⁴³. Zaten, ceza yargılaması kuralları açısından da tüzel kişilerin suç faili olabilmeleri için ‘gerçek kişi olmak’ ve ‘hayatta bulunmak’ koşulları gereklidir⁴⁴⁴. Ancak üzerinde durulması gereken bir husus da, tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun kabul edilmemesi halinde, suç teşkil eden fiil için bunu işleyen gerçek kişinin şüphesiz sorumlu tutulacağıdır. Tüzel kişilik ise bundan hukuksal olarak etkilenecek ve diğer disiplinlerin öngördüğü yaptırımlara tabi olabilecektir⁴⁴⁵.

Diğer taraftan, gerek Anayasa’nın cezaların şahsiliğini düzenleyen hükmü, gerekse TCK’ nın 20. maddesinin tüzel kişilerin suç faili olmasına engel olduğunu söyleyebiliriz. TCK’ ya göre “tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır”.

Madde gerekçesinde ifade edildiği üzere özel hukuk tüzel kişilerinin suç faili sayılıp sayılmaması ile işlenen bir suçtan dolayı bunlar hakkında bir yaptırım hükmedilmesi sorunu birbirinden farklıdır. Suç ve ceza politikası gereği olarak sadece, gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir⁴⁴⁶. Bu anlayış, Anayasamızda da güvence altına alınmış ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereğidir. Bu ilkenin bir istisnası, işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilebileceğidir. Ancak bugün tüzel kişilerin ekonomi ve maliye alanındaki gelişmeleri göz önünde tutularak, organların işleyecekleri suçlardan dolayı bunların mali ceza sorumluluklarının genellikle kabul edildiği görülmektedir⁴⁴⁷. Bu açıdan, sadece para cezasını gerektiren bazı suçlarda tüzel kişilerin idari de olsa ceza sorumluluklarının kabulünde zorunluluk duyulabilir ve bu durum Avrupa Birliği başta olmak üzere çeşitli ülkelerde oluşan yeni eğilimin paralelindedir⁴⁴⁸. Bu durum, TCK gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir.

⁴⁴³ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 67

⁴⁴⁴ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 69.

⁴⁴⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 68.

⁴⁴⁶ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S.BALO : a.g.e., 103.

⁴⁴⁷ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 67.

⁴⁴⁸ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 17.

Buna göre, “para cezasının uygulanmasındaki kolaylık tüzel kişiler hakkında da ceza yaptırımına hükmedilebileceği düşüncesine haklılık kazandırmaz. Tüzel kişiler için sadece, idari yaptırım niteliğinde para cezası öngörülebilir. Çünkü idari yaptırımlarla, ceza yaptırımları arasında neden, amaç ve sonuçları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Yapılan bu yeni düzenlemeyle tüzel kişiler hakkında da özellikle para cezası bağlamında ceza yaptırımına hükmedilebileceği yönündeki hukuku temelden yoksun anlatışın önüne geçmek amaçlanmıştır”⁴⁴⁹.

İncelendiği üzere gerek TCK’ nın hazırlanması sürecinde, gerekse yasaklama süreci içinde çokça tartışılan tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda eski anlayış devam etmektedir. Ceza sorumluluğunun bireyselliği bağlamında, özel hukuk tüzel kişileri hakkında ceza yaptırımının uygulanamayacağı kabul edilmiştir. Madde gerekçesinde belirtildiği üzere bir şirketin vergi borcu nedeni ile hakkında verilen “para cezası” yaptırımının esas amacı, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmemesi dolayısıyla kamu maliyesinin uğradığı zararın giderilmesi ve vergi düzeninin etkinliğinin sağlanmasıdır. Ancak bu tür yaptırımların ceza hukuku yaptırımı olmadığı açıktır.

Ayrıca, vergi borcunun gerçeğe uygun bir şekilde doğmasının önüne geçebilmek amacıyla sahte belge düzenlenmiş olması durumunda, bu sahteciliği gerçekleştiren gerçek kişiler hakkında da ceza yaptırımına hükmedilebilecektir. Bu durumda bile tüzel kişi hakkında verilen “para cezası” bir idari yaptırım olma özelliğini korur⁴⁵⁰.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, Türk Ceza Kanunu, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda, sadece ekonomik nitelikli suçlarda sadece, para cezası söz konusu olduğunda esnek davranmıştır. Ancak uygulanan “para cezasının” bir idari yaptırım olduğunu da özellikle vurgulamıştır.

⁴⁴⁹ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S.BALO : a.g.e., 103.

⁴⁵⁰ Niyazi GÜNEY - Kenan ÖZDEMİR - Yusuf S.BALO : a.g.e., 184-185.

Bu düzenleme cezaların şahsiliği ilkesine de uygundur. Çünkü vergi yasalarına göre suç teşkil eden fiili işleyen cezai sorumluluğu da üstlenecektir. Özel hukuk tüzel kişilerinin, tüzel kişiliği temsile yetkili organları kanunla belirlenmiştir. Bu yetki, genellikle yönetim kuruluna aittir. Ancak kanunun izin verdiği durumlarda, ana sözleşme hükümleriyle veya yönetim ve genel kurullarının kararlarıyla yönetim kurulunun sınırlı sayıda üyesi ya da bu kurulun üyesi bulunmayan bir kişiye temsil yetkisi bırakılabilmektedir⁴⁵¹.

Söz konusu yetkili organ, kanunun izin verdiği durumlarda, ana sözleşme hükümleri veya yönetim ve genel kurul kararları ile yönetim kurulu üye/üyelerine veya bu kurulun üyesi bulunmayan bir kişiye temsil yetkisini bırakabilmektedir. Bu durumda, vergi cezalarına muhatap kabul edilecek kişi temsil yetkisini devralan veya devralanlar olacaktır⁴⁵². Zaten, Vergi Usul Kanunu aynı zamanda kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu hakkında aynı Kanunun 10. maddesindeki hükmün, vergi cezaları hakkında da uygulanacağını belirtmiştir. Böylece Kanun, temsil organını oluşturanların fiillerinden ötürü kesilen vergi cezalarının tüzel kişiden alınamaması durumunda vergiye ilişkin ödevlere aykırı davranan temsilcilerin sorumlu olduğunu kabul etmiştir.

Diğer bir ifadeyle, vergi yükümlüsü tüzel kişilerin, yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği ifade edilmiştir. Kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmeyen ödevler yüzünden yükümlülerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi cezalarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerden alınacağı belirtilmiştir⁴⁵³. Tüzel kişilerin tasfiye zamanında, sorumluluk tasfiye memuruna aittir. Temsilciler ödedikleri vergi cezalarını tüzel kişiye rûcû edebilirler. İncelendiği üzere suç failinin cezadan bizzat sorumlu olması ve failin dışında bu üçüncü kişilerin suç olarak nitelendirilen davranış için cezalandırılmamalarını ifade eden ceza sorumluluğunda

⁴⁵¹ Turgut CANDAN : Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarında Sorumluluğu, Tüze Yay., (Ankara, 1998), 29.

⁴⁵² Doğan ŞENYÜZ: a.g.e., 23.

⁴⁵³ Doğan ŞENYÜZ : a.g.e., 23.

bireysellik ilkesi⁴⁵⁴ tüzel kişilerin sorumluluğu konusunda vergi hukukunda farklı bir şekilde düzenlenmiştir.

C. CEZANIN SUÇ İLE ORANTILI OLMASI İLKESİ

Ceza, “topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyen bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırıcı bir müeyyidedir.”⁴⁵⁵

Tanımının içerdiği unsurlarda da belirlendiği üzere ceza müeyyidesinin nitelik ve özellikleri hukukun diğer müeyyidelerinden farklıdır. Ceza, faili bir kısım yoksunluklara maruz bırakır. Bu yoksunluğun şiddeti tarih içerisinde farklılık gösterse de, cezanın acı ve ızdırap vericiliği ile bastırıcılık niteliğini ortadan kaldırmaz.

Toplumun ceza yaptırımının zorunluluk ve gerekliliği üzerinde uyuşmazlık ve tartışması hiçbir zaman olmamıştır. Çünkü sosyal düzeni ceza yaptırımı uygulamadan korumanın imkân dışı bulunduğu konusunda fikir birliği söz konusudur. Sadece ceza, insanlığın ilk dönemindeki zarar verici hareketlere karşı gösterilen tabi ve içgüdüsel bir tepki şeklinden, yavaş yavaş sistemli ve kurallı hale gelerek hukuki biçimini almıştır⁴⁵⁶.

Tarih süreç içinde sadece kefarete ve ibret amaçlarını izleyen ceza hukuku hak ve hürriyet anlayışındaki gelişime paralel olarak, farklı amaçlara ulaşmıştır. Bugün, ceza hukukunda genellikle taraftar bulunan “yeni sosyal savunma” düşüncesi çerçevesinde cezanın içeriği değişmektedir. Ceza siyasi bastırma değil, fakat sosyal savunma amacı gütmektedir⁴⁵⁷. Artık, çağdaş ceza sistemi içerisinde ceza, tehdidin yerine getirilmesi, bir başka deyişle,

⁴⁵⁴ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 14.

⁴⁵⁵ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 543.

⁴⁵⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 542.

⁴⁵⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 547.

yaptırımın uygulanması safhasında hukuki ve devlete ait iradi, hukuken meşru ve zorunlu, suçlanan bizzat şahsına zararlı bir tepki olarak kabul edilmektedir⁴⁵⁸.

Bu tanımlama aynı zamanda cezanın bazı özelliklerini de ortaya çıkarmaktadır. Cezaların bu özelliklerinden birisi, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde düzenlenen ve uygulanan bir yaptırım olmasıdır⁴⁵⁹. Ancak cezanın suçu tam olarak karşılayacak oranda düzenlenmesi son derece zordur. Toplumun devletten beklentisi bunu detaylı bir araştırma ile belirlenmesidir. İşlenen bir suçun karşılığı olan ceza, olması gerekenden az miktarda verilmiş ise, fazla miktarda verilmiş gibi cezalandırmadaki amacın elde edilmesinde başarılı olamaz. Buna karşılık ceza, işlenmiş suçun bedelini aşar ise fail haksız cezalandırılmış olacaktır⁴⁶⁰.

Vergi ceza hukukunda ise devlet, diğer vergi suçları gibi vergi suçlarını da yaptırım altına alarak onları cezalandırmaya başlamıştır. Ancak vergi suçlarının hareket unsurlarına göre nitelikleri değişmektedir. Bazı vergi suçları sadece vergi kaybına neden olma veya vergi kanunlarının belirlediği biçimsel düzenlemelere uymama biçiminde, bazıları ise kamu düzenini bozma biçiminde işlenmektedir.

Geniş anlamda her iki tür suça da vergi suçu denilmektedir⁴⁶¹. Fakat daha önce de incelediğimiz üzere vergi suçları “mali nitelikli vergi suçları” ve “ceza hukuku anlamında vergi suçları” olmak üzere ikiye ayrılır.

Vergi Usul Kanunu’nun düzenlediği bu suç ve cezalardan bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirdiği için bunlarda fiil ve yaptırım idare tarafından saptanır ve uygulanır. Çünkü bu fiilleri cezalandırarak devlet, hem ekonomik kaybını gidermek hem de kendi belirlediği biçimsel yükümlülüklerle uygun hareket edilmesini sağlamak istemektedir.

⁴⁵⁸ Zeki HAFIZOĞULLARI : a.g.e., 187.

⁴⁵⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 551.

⁴⁶⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 24.

⁴⁶¹ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 38.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girer. Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan bu fiiller, daha çok kamu düzenini bozan, tehdit eden niteliktedir. Bu suçlar içerisinde özellikle kaçakçılık suçları önemli bir yere sahiptir.

İngiltere, Fransa, Almanya, ABD gibi birçok ülkede vergi suçları, esas vergi suçu ve cezai vergi suçu diye nitelendirebileceğimiz iki kısımdan oluşmaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme diğer ülke düzenlemelerine benzemektedir.

Vergi suçlarının tanımlanması, bölümlendirilmesi ve ceza uygulanmasında suçun niteliğine uygun bir düzenleme yapılmıştır. Ekonomik suçlara ekonomik ceza ilkesi, sanki tüm vergi suçlarına ekonomik ceza uygulanması olarak algılanmaktadır⁴⁶². Sonuçları itibarı ile ekonomik kayba neden olan fiiller için ekonomik ceza uygulaması, suçun hileli fiillerle gerçekleştirilmediği durumlar için niteliğine uygun olmakla beraber; vergi kaçakçılığını engellemek bakımından ekonomik ceza uygulaması yetersiz kalabilecektir. Buna rağmen, doktrinde tüm vergi suçlarının cezalarının ekonomik ceza olması görüşü de savunulmaktadır. Bu görüş taraftarlarınca hürriyeti bağlayıcı cezaların vergi suçlarının yapısına pek uygun düşmediği, vergi kaçıranlara uygulanan mali cezaların, tekrar vergi kaçıranların sayısını azaltacağı kabul edilmektedir. Ancak vergilerin ekonomik yaşamda önemini giderek artırması birçok ülkede olduğu gibi Türk hukukunda da sadece parasal cezalarla yetinmeyip, bu alanda cezai önlemlere başvurulmasını gerektirmiştir⁴⁶³.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar da iki grup halinde düzenlenmiştir. Kamu düzenini bozma adına daha cüretkâr nitelik taşıyan fiiller için para cezasına çevrilemeyen ve taban ceza miktarı daha yüksek hapis cezası öngörülmüştür. Ekonomik faaliyetle ilişkilendirilmiş diğer fiiller için paraya çevrilebilir, taban ceza miktarı daha az hapis cezası

⁴⁶² Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 230.

⁴⁶³ M.Kamil MUTLUER : a.g.e., 40.

öngörülmüştür. Mali nitelikli suçlar için öngörülen parasal cezalar için suçun niteliğine göre farklı ölçütler belirlenmiştir.

Cezanın suçu tam olarak karşılayacak oranda düzenlenmesi genel ceza hukuku alanında ne kadar zor ise vergi ceza hukukunda da o oranda zordur. Genellikle diğer ülke uygulamaları ile paralel ceza düzenlemelerine gidilmeye çalışılmaktadır. En önemlisi suç ve ceza oranlamasında suç ve ceza konusunda tartışma yaratan ve özel bir yaptırım şekli olan “işyeri kapatma cezası” uygulamadan kaldırılmıştır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamalarında Çin Halk Cumhuriyeti’nde olduğu gibi 10 yıla varan hapis cezası ve istisnai durumlarda uygulanan idam cezası gibi uç örneklerle yer verilmemiştir⁴⁶⁴.

⁴⁶⁴ M.Erkan ÜYÜMEZ : a.g.t., 170-171.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ YASALARININ UYGULANMASINDA
ETKİNLİK AÇISINDAN
MALİ VE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ YASALARININ VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE
CEZALARIN UYGULANMASI AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

A. YASAL DÜZENLEMELERİN ÜLKENİN EKONOMİK, SOSYAL VE
KÜLTÜREL YAPISINA UYGUNLUĞU

Vergi kanunları yükümlülerden vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerini ister. Ancak yükümlüler, yükümlülüklerini yerine getirme konusunda, farklı düzeylerde olmak üzere çeşitli davranışlar içine girerler. Bu konuda esas olan, idare ile yükümlü arasında çatışmaya meydan vermeden ve yükümlüleri zorlayıcı hükümlerle muhatap etmeden kendilerine düşen vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini iyi niyetli biçimde yerine getirmelerini sağlamaktır⁴⁶⁵. Çünkü yükümlülerin vergi ve vergi yükümlülüklerini bir fedakarlık ve kayıp olarak görmeleri, onları kötü niyetli davranışlara itebilir. Zaten gelirinden vergi adı altında vazgeçen veya vazgeçmemeyi göze alan yükümlünün psikolojik, ekonomik ve sosyal faktörlerin etkisinde kalması ve bu duruma bir tepki vermesi kaçınılmazdır. Yükümlülerin vergi karşısında gösterecekleri tepki, vergiden kaçınma veya vergiyi yansıtmaya gibi kanunlara uygun olabileceği gibi, vergi kaçakçılığı gibi kanunlara aykırı bir uygulama olarak da ortaya çıkabilir.

Vergi kaçakçılığında olduğu gibi, kanunun emrettiği yükümlülüklerin ihlali biçiminde gerçekleşen tepki, aynı zamanda otoriteye de itaatsizlik anlamına gelir. Söz konusu itaatsizlik, bir suç olarak görüleceği için ceza yaptırımıyla karşılanacaktır. Çünkü yükümlü kanuna uymamakla, vergi

⁴⁶⁵ Abdurrahman AKDOĞAN : Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, AİTİA Yayını, (Ankara, 1980), 138.

kaybına neden olduğu gibi, kamu düzenini de bozmuş olur. Yükümlü çoğunlukla ekonomik nedenlerle ihlali gerçekleştirebilir. Vergi bireylerin kendi maddi varlıklarından, kazanç ve iradlarından, devlete karşılıksız olarak verdikleri bir maddi aktarımdır⁴⁶⁶. Bu nedenle birey, maddi varlığını en az kayıpla elinde tutabilmek, vergi ödememek veya daha az vergi ödemek amacıyla çeşitli yöntemlere başvurur. Kanun boşluklarından, kanuni düzenlemelerdeki çelişki ve yoruma açık ifadelerden veya idarenin etkin olamayışından yararlanmaya çalışabilirler. Yorum farklılıklarına ve içtihat aykırılıklarına neden olabilen bu çeşit kanuni ve idari düzenlemelerin, iyi niyet yükümlüler için yanılma nedeni; vergi ödemek niyetinde olmayanlar için ise, fırsat olması kaçınılmazdır⁴⁶⁷.

Diğer taraftan, idarenin adaletli ve istikrarlı olmadığını düşünen yükümlüler, bu görüşlerini kanuni düzenlemelere karşı çıkararak ortaya koyabilir ve devlete olan güvensizliklerini belli edebilirler. Çünkü vicdan sahibi bireylerin vergi kaçırmaları, biraz verginin zorlayıcı niteliğinden, biraz da vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güvensizlikten kaynaklanmaktadır⁴⁶⁸.

Yükümlüler vergi adaletinin sağlanması açısından öncelikle göz önünde bulundurulması gereken konu, vergide herkesin eşit olması ve vergi yüküne ilke olarak bütün toplum bireylerinin katılmasıdır⁴⁶⁹. Bu nedenle, vergiciliğin temel esaslarını gösteren vergileme ilkeleri dikkate alınarak hazırlanan vergilerin, yükümlülerin dirençlerinin kırılmasında önemli bir payı vardır⁴⁷⁰. Vergi ile ilgili düzenlemelerde başta genellik, eşitlik, belirlilik ve açıklık olmak üzere temel ilkelere uygun vergilendirme yapıldığına inanan yükümlüler, vergiye karşı aşırı bir tepki vermekten kaçınabilir.

⁴⁶⁶ H.Nezih ŞEKER : Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayını, İstanbul, 1994, 13.

⁴⁶⁷ Turgut CANDAN : “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004), 264.

⁴⁶⁸ Mehmet TUNÇER : “Vergi Ahlakı - Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Vergi Sorunları, (Ekim, 2003), 104.

⁴⁶⁹ Abdurrahman AKDOĞAN : a.g.e., 9.

⁴⁷⁰ Doğan ŞENYÜZ : Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, (Bursa, 1995), 120.

Yükümlü ödediği verginin, esas itibariyle kendisinin de yararlandığı kamu hizmetlerinin finansmanını sağladığı⁴⁷¹ ve toplanan vergilerin yerli yerinde harcandığına dair bilinçlendirme halinde vergiye karşı direncini azaltacaktır. Çünkü vergi yükümlüsü, devletin ne kadar vergi elde edip ne kadar harcama yaptığını, sonuç olarak ödediği vergilerin nerelere harcandığını bilmek istemektedir. Yükümlü, toplanan vergilerin hizmet olarak geri dönmediği ve israf edildiği izlenimi uyandığında, vergi ödeme fedakarlığının siyasal ve kamusal ilişkilerdeki karşılığının alınamaması sonucu, vergi ödemede titizleşerek vergi kaçırabilmektedir⁴⁷². Başka bir ifadeyle, kamu sektöründeki israfın devamlı olarak gündemde tutulması, vergi yükümlülerinde vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır⁴⁷³.

Diğer taraftan çağdaş vergi sisteminin, vergi yükünü adil bir şekilde genellik ve eşitlik ilkelerine göre dağıtılması esasına dayanır. Bu açıdan zaman zaman gündeme gelen vergi affı uygulamaları, vergi idaresinin vergi yasalarını uygulamadaki samimiyetine ilişkin kamuoyu önündeki güvenilirliğini sarsmakta, vergilerini tam ve zamanında ödeyen yükümlüler aleyhine bir ortam yaratması nedeniyle de yükümlülerin yasalara ve hukuka bağlılığını ciddi şekilde zedelemektedir⁴⁷⁴. Vergisini eksiksiz ödeyen yükümlüyü cezalandıran bu durum, vergi kaçırma ve ödememeyi teşvik etmektedir. Çünkü uzun vadede, vergi ahlakını zedeleyici bir fonksiyon gören vergi affı, dürüst yükümlüyü “irrasyonel”, vergi kaçakçısını ise “rasyonel” davranır duruma sokmaktadır⁴⁷⁵. Ayrıca toplumsal ilişkiler, kültürel yapı ve ekonomik dalgalanmalar yükümlülerin değer yargılarını hızla değiştirmektedir. Yükümlülerin değerler sisteminde yaşanan olumsuz değişim, kişiyi dizginleyen toplumsal otokontrol unsurlarını gevşeterek, suç işlemeye uygun ortam yaratmıştır⁴⁷⁶. Bu nedenle toplumun sosyal, kültürel,

⁴⁷¹ Turgut CANDAN : a.g.m., 250.

⁴⁷² Ramazan GÖKBUNAR - Keramettin TEZCAN - Ahmet UTKUSEVEN : “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma : Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarıışması, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, (Ankara, 2002), 66.

⁴⁷³ İzzetin ÖNDER : “ Vergi Psikolojisi ”, Mükellefin Dergisi, (Kasım, 2000), 111.

⁴⁷⁴ TOBB : a.g.e., 42.

⁴⁷⁵ Mehmet TUNÇER : a.g.m., 106.

⁴⁷⁶ TOBB : a.g.e., 43.

ekonomik ve siyasal koşulları göz önünde tutularak, kalıcı, isabetli, adil çözümler içeren düzenlemeler yapılmalıdır⁴⁷⁷.

Söz konusu düzenlemelerin, kanunilik ilkesinden uzaklaşmadan yasa yoluyla yapılması ve sık sık idari düzenlemelerle yönlendirilmemesi gereklidir. Ancak yasal düzenlemelerin hazırlanması aşamasından başlayarak, gerekli inceleme ve değerlendirmelerin, toplumun bütün kesimleri tarafından yapılabilmesi için tartışma ve düzeltmelerin yapılmasına imkan verecek bir uyum süreci tanınmalıdır.

Diğer taraftan vergi yasaları, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler ile bu gelişmelerin ortaya çıkardığı mali kuramlarla ve bunlara ilişkin hukuki durumlarla ilgili gelişmelere duyarlı olmalı ve uyum göstermelidir⁴⁷⁸. Ayrıca daha önce vergi sistemimizde var olan vergi güvenliğini sağlamaya yönelik otokontrol kuramlarına yer verilmesi, vergisini tam veya hiç ödemeyenler açısından önleyici tedbir niteliğinde olabilecektir. Zaten vergilendirme açısından konulması amaçlanan genel nitelikli önlem ve uygulamaların, yükümlüler açısından yaratabileceği etkilerin ve bunlar karşısında yükümlülerin bir uyum noktasının araştırılması gerekmektedir⁴⁷⁹.

B. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇ VE CEZANIN AÇIK VE ANLAŞILABİLİR OLARAK BELİRLENMESİ

Çağdaş ceza hukukunun belirli bir toplumdaki suç ve ceza anlayışından bağımsız ve toplumun düşünsel ve kültürel gelişmişlik düzeyini gösteren temel ilkeleri vardır. Cezanın fonksiyon ve amaçları ile cezalandırılmada gözetilmesi gereken unsurlardan farklı olan bu temel ilkeler, cezaların kanuniliği, şahsilik ilkesi ve cezanın insan haysiyet ve onuru ile bağdaşması şeklinde üç başlık altında toplanabilir⁴⁸⁰. Ortaya çıkışı ve

⁴⁷⁷ Yusuf KARAKOÇ : “ Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları ”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004), 96.

⁴⁷⁸ TOBB : a.g.e., 36, 112.

⁴⁷⁹ Abdurrahman AKDOĞAN : “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, G.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi, (Güz, 1999), 103.

⁴⁸⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 5.

gelişmesinde bir sıra ve bütünlük olmayan temel ilkeler, toplumların gelişmişlik düzeyi ile ilgilidir⁴⁸¹.

Temel ilkelere arasında yer alan kanunilik ilkesi, toplumsal yaşamda ortaya çıkan gelişmeler sonucu hukuk devletine yönelişle birlikte, ceza hukukunun kamu yararını korumaya yönelik bir hukuk dalı olarak, iktidarın iradesinden bağımsız bir şekilde, bireyin keyfi cezalandırılmalardan korunması fonksiyonunu üstlenmiştir. Bu yaklaşım, kanunlarda belirlenmiş cezalardan başka bir cezanın verilemeyeceği temel ilkesinin doğmasını sağlamıştır⁴⁸². Suçta ve cezada kanunilik şeklinde ifade edilen bu ilke, kişinin özgürlüğünün sınırlarını önceden bilmesi ve böylece toplumdaki davranışlarını buna göre düzenleme imkanı vermesi yönünden bireysel özgürlüğün en esaslı güvencesini oluşturmaktadır⁴⁸³.

Günümüzde suçta ve cezada kanunilik ilkesine sadece ceza kanunlarında yer verilmemiş, bu ilke ülkelerin temel kanunu niteliğindeki anayasalarında da yer almıştır. T.C. Anayasasının 35. maddesinde yer alan düzenleme ile Türk ceza hukuku açısından kanunilik prensibinin gerekli olduğunu kabul etmiştir. Belirtilmesi gereken bir durum da kanunilik ilkesinin giderek eski katı anlayış biçiminden uzaklaşarak yürütme organına daha fazla yetki devretme eğiliminde olmasıdır. Ancak bu durum, kanunilik ilkesinin belirlenen içerik ve sonuçlarını değiştirmez⁴⁸⁴. Buna göre:

- i. Ceza, kanun tarafından belirlenir: burada ifade edilmek istenen, cezanın kanun niteliğinde bir hukuk metni içinde düzenlenmiş olmasıdır. Suç teşkil eden fiiller ve cezaları ancak yasama organı tarafından kanunlarla belirlenebilir. Yargıç, kıyas yolu ile suç yaratamayacaktır,
- ii. Suçları saptayan kanun hükümlerinin tanımları belli olmalıdır: Kanunda suç tipinin tanımlanmasında sonra, ayrıca cezanın türünün

⁴⁸¹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 5.

⁴⁸² Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 6.

⁴⁸³ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 73.

⁴⁸⁴ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 7-8; Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1, 75; Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 547-550.

ve miktarının da belirlenmesi gerekir. Bu belirleme, açık ve seçik nitelik göstermeli, farklı anlamlara gelen çelişkili ve çok kapsamlı ifadeler kullanılmamalıdır,

iii. Kanunun açıkça izin verdiği ve cezasını da gösterdiği durumlar dışında yürütme organının suç yürütme yetkisi olmamalıdır,

iv. Ceza kanunları, failin aleyhinde olarak geçmişteki olaylara uygulanmamalıdır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, esas itibari ile hukuk devleti ilkesinin gerekleridir. Hukuk devleti ilkesi, devletin kişilere hukuki güvence sağlamasını gerektirir. Bu konuda en önemli önlem ise, suç oluşturan fiil için öngörülen ceza normunun açık, seçik ve belirli olmasıdır. Belirlilik ise en iyi şekilde, kanunlar ile gerçekleştirilebilir⁴⁸⁵.

Belirlilik ilkesinin uygulanması açısından, Türk vergi ceza sisteminde yer alan suçlar ve bunlara ilişkin ceza normları açıklıktan ve anlaşılabilirlikten oldukça uzaktır⁴⁸⁶. Oysaki yasama organı, kamu düzeninin korunması için ceza normu ihdas ederken Anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Ceza ve ceza usul hukuklarının özelliği, bu hukuk dalına ilişkin hükümlerin açık, kesin ve belirli olmasıdır⁴⁸⁷. 4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun suç ve cezalara ilişkin hükümleri yeniden düzenlenirken, ceza sistemine caydırıcılık ve basitlik kazandırıldığı ifade edilmiştir. Ancak yapılan değişiklikler sonucu adeta yeniden oluşturulmaya çalışılan sistemin, ifade edilenin aksine pek çok aksaklıklar içermesi, hukuksal birçok sorunu da beraberinde getirmiştir⁴⁸⁸.

Uygulanan sistem ile vergi ziyaı kavramından hareketle oluşturulan her türlü fiil için tek tür idari ceza öngörüldüğü gibi, mevcut vergi ziyaı cezasının hesaplanışında faize bağlı uygulamanın geçerli kılınması, adalet tartışmalarının yanı sıra Anayasa'ya aykırılık sorununu da ortaya

⁴⁸⁵ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e.,C.1, 71, 73.

⁴⁸⁶ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 98.

⁴⁸⁷ Bumin DOĞRUSÖZ : " Anayasa Açısından Faize Bağlı Vergi Ziyaı Cezası ", Dünya Gazetesi, (09.05.2002).

⁴⁸⁸ Bumin DOĞRUSÖZ : "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Bazı Notlar", Dünya Gazetesi, (25.04.2002).

çıkarmıştır⁴⁸⁹. Bunun yanı sıra, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlarda vergi ziyai unsurunun suçun unsurları arasından çıkartılması, “kast” sözcüğünün ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması ile ilgili olarak “bilme” unsurunun madde de yer almaması uygulamada ve öğretide tartışmalara neden olmuştur.

1. Vergi Ziyai Cezası Açısından

Taşıdığı sorunlar nedeniyle tartışılan bir konu da, vergi ziyai cezasının uygulanma sürecine ilişkindir. Mali nitelik taşıyan bu ceza, uygulanma sürecinde düzenleniş biçiminden kaynaklanan sorunlar nedeniyle itiraz yoluyla Anayasa mahkemesince incelenerek iptal edilmiştir⁴⁹⁰.

Vergi ziyai cezası ile ilgili olarak uygulanma sürecinde ortaya çıkan sorunların en önemlisi, yükümlünün vergi kaybına yol açan bir fiil için karşılaşacağı cezayı hesaplama veya bilme imkanının olmamasıydı. Çünkü ceza, idarenin incelemedeki etkinliğine, fiili tespitine ve ceza ihbarnamesini tebliğ tarihine göre değişmekteydi⁴⁹¹. Başka bir ifadeyle burada cezayı belirleyen fiil değil, idarenin denetimindeki etkinliği ve fiili tespit ederek ihbarnameyi düzenleme süreci olmaktadır. Özellikle uygulamada, ciddi bir vergi incelemesinin genellikle zamanaşımı süresinin dolmasına bir veya iki yıl kala yapıldığı gerçeği dikkate alınırsa, ceza miktarının belirlenmesinde fiile nazaran idarenin rolünün daha ağır bastığı ortaya çıkmıştır⁴⁹².

Vergi ziyasına sebebiyet veren yükümlü açısından, ziyaa uğrattığı vergi miktarını ve vergi ziyai üzerinden kesilecek vergi ziyai cezasının sabit unsurunu bilmek, buna göre katlanacağı ekonomik yükü hesaplayabilmek mümkündür. Ancak aynı yükümlü açısından cezanın değişken unsuru olan

⁴⁸⁹ Bumin DOĞRUSÖZ : “Vergi Ceza Sistemi Yeniden Kurulmalıdır”, Dünya Gazetesi, (28.08.2003).

⁴⁹⁰ Ana.Mah. T.06.01.2005, E.2001/3, K.2005/4.

⁴⁹¹ Bumin DOĞRUSÖZ : “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Aykırılığı”, Yaklaşım, (Nisan, 2004), 44.

⁴⁹² Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ziyai..., a.g.m., 44.

gecikme faizinin ne tutarda olacağı, dolayısıyla vergi ziyai cezasının toplam miktarı bilinebilir değildir⁴⁹³.

Kısaca, söz konusu yükümlü için “vergi ziyai cezası” fiilin işlendiği tarihte bilinebilir olmadığı gibi, bu cezanın değişken tutarı olan gecikme faizi tutarı, asgari üç değişkene (gecikme faizinin gecikme zammı oranında hesaplanması, vergi incelemesinin ne zaman sonuçlanacağını bilinememesi, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihin idari süreç içinde belirlenmesi) bağlı olduğu için, sağlıklı bir şekilde “tahmin edilebilir” değildir⁴⁹⁴. Dolayısıyla vergi ziyai cezasının gecikme faizine endeksli olması idarenin ve yürütme organının ceza üzerinde belirleyici bir rol oynamasına neden olmaktadır. Çünkü vergi ziyasına neden olan yükümlünün fiili işlediği tarih ile ceza hesaplamasına esas olacak olan ihbarnamenin düzenlenme tarihi arasında geçen süre içerisinde Bakanlar Kurulu’nca gecikme zammı ve dolayısıyla gecikme faizi oranlarında yapılacak değişikliklerle, kesilecek ceza miktarı da etkilenmekteydi⁴⁹⁵. Aynı şekilde vergi ziyasına yol açan yükümlü adına ilave vergi tarhiyatı yapılabilmesi ve bu tarhiyata bağlı olarak vergi ziyai cezasının kesilebilmesinin ön koşulu olan vergi incelemesi sürecinin kısalığı veya uzunluğu, cezanın hesaplanmasına dayanak olan gecikme faizi olacaktır⁴⁹⁶. Dolayısıyla, inceleme zamanı ve süresi üzerinde söz sahibi olan idare, bu şekilde ceza miktarı üzerinde de etkili olmaktadır⁴⁹⁷.

Cezayı belirsiz kılan bir diğer neden ise, cezanın hesaplanma tarihi olarak “ceza ihbarnamesinin tanzim tarihinin” esas alınmasıydı. Söz konusu tarihin belirlenmesi, idari eylem ve işlemlere bağlıdır. İdare, inceleme raporunun ya da takdir komisyonu kararının kendisine gelmesinden sonra ceza ihbarnamesini hemen düzenlemek yerine aylarca bekletmek suretiyle ceza miktarını bu yolla arttırma imkanına sahiptir⁴⁹⁸. Başka bir ifadeyle, vergi ziyai cezası, kanun metninde sabit bir şekilde belirlenmiş değildir; idarenin

⁴⁹³ Azmi DEMİRCİ : “Vergi Ziyai Cezası Hukuka Uygun Bir Ceza mıdır?”, Vergi Dünyası, (Ağustos, 2005), 40.

⁴⁹⁴ Azmi DEMİRCİ : Vergi..., a.g.m., 40.

⁴⁹⁵ Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ziyai...a.g.m., 4.

⁴⁹⁶ Azmi DEMİRCİ : Vergi..., a.g.m., 40.

⁴⁹⁷ Bumin DOĞRUSÖZ : Anayasa Açısından..., a.g.m.

⁴⁹⁸ Bumin DOĞRUSÖZ : Anayasa Açısından..., a.g.m.

eylem ve işlemlerine bağlanmıştı. Bu durum cezanın yasama organınca, yasada kesin olarak belirtilmemesi nedeniyle kısmen yürütme organına yetki aktarımı yapılmış olduğunu göstermekteydi⁴⁹⁹.

Basitlik ve sadelik gerekçesiyle düzenlenen vergi ziyaı suç ve cezası düzenleniş biçimi ve uygulama sürecinde yaşanan sorunların da gösterdiği gibi ceza hukukunun genel ilkeleriyle Anayasal düzenlemelere uygun değildi⁵⁰⁰. Düzenleniş biçimi ile cezanın belirsiz olması, Anayasa’da yer alan “suçta ve cezada kanunilik ilkesi”ne aykırı olduğu gibi, yine Anayasa’nın hükme bağladığı “eşitlik”, “güçler ayrılığı” ve hukuk Devleti” tanımlarına da uygun düşmemekteydi. Gerçekten Vergi Usul Kanunu’nda yer alan ceza düzenlemesine göre, yükümlünün vergi kaybına yol açan bir fiil için alacağı cezayı hesaplama ve bilme imkânı olmayacaktı. Ayrıca fiilin tespit edildiği tarih itibari ile aynı fiili aynı tarihte işleyen iki kişinin alacakları ceza miktarı, birbirinden farklı olduğundan, eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktı⁵⁰¹. Ceza miktarının belirlenmesinde, yürütme organı ve idareye inisiyatif tanınması “belirlilik” ve “kanunilik” ilkelerinin ihlali anlamına gelmekteydi.

Diğer taraftan, Anayasa’nın 38. maddesinde de yer alan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi Ceza Hukuku anlamında suç ve cezalar için konulmuş temel ilkedir. “Nitekim, 38. madde gerekçesinde de, kişi hürriyetinin ağır tahdidini teşkil eden hapis cezalarına, yalnız ceza yasalarına dayanılarak mahkemelerce hükmedilebileceği, dolayısıyla bu kuralın mahkemelerce hükmolunacak cezalar hakkında geçerli olduğu belirtilmektedir. Bu bağlamda, idarenin re’sen uygulama yetkisine sahip olduğu ve tamamen idare hukukuna uygun yöntemlerle ve idari işlemle tahsis edilen idari nitelikli vergi cezalarının, yasallık ilkesi karşısındaki durumunun bir değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir.”⁵⁰².

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, idarenin kendiliğinden suç ve ceza yaratamayacağını belirterek, idarenin yasal bir belirleme ve dayanak

⁴⁹⁹ Azmi DEMİRCİ : Vergi..., a.g.m., 41.

⁵⁰⁰ Azmi DEMİRCİ : Vergi..., a.g.m., 41.

⁵⁰¹ Bumin DOĞRUSÖZ : Anayasa Açısından..., a.g.m.

⁵⁰² Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 156.

olmadan herhangi bir fiilin yaptırım gerektirdiğini takdir edip kural koyamayacağına karar vermiştir⁵⁰³.

Anayasa Mahkemesi de, vergi cezalarının özel niteliğini vurgulamasına karşın, vergi cezalarını incelediği kararlarının biri dışında, konuyu hep Anayasa'nın 38. maddesi açısından inceleyerek sonuçlandırmıştır⁵⁰⁴. Anayasa'nın 73. maddesinde vergi ödevi konusunu özel olarak düzenlenirken, vergi cezaları konusunda özel bir hükme yer verilmemiştir. Fakat cezaların Anayasal dayanağı 38. maddedir. Dolayısıyla vergi suç ve cezaları ile vergi ilkelerinin gerekleri karşılaştırılırken, 73. madde değerlendirmede gözetilmekle beraber, cezaların kanuniliği ilkesi yönünden inceleme yapılırken Anayasa'nın 38. maddesi yönünden inceleme yapılması gerekmektedir⁵⁰⁵.

Daha önce de belirtildiği üzere; Anayasa Mahkemesi de, VUK 344. maddesine göre, vergi ziyai cezasının miktarının hesabında esas olan gecikme faizi oranının, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi; bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibariyle değişebildiği; ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak kanunla konulabileceği; vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenlerine dayanarak, vergi ziyai cezasını Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ve 38. maddesinde yer alan ceza ve ceza yerine geçen güvenlik önlemleri ancak kanunla konulur ilkesi gereği iptaline karar vermiştir⁵⁰⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı, hükmün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici görüldüğünden, söz konusu kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girecektir. Anayasa Mahkemesi'nin 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan iptal

⁵⁰³ Ana.Mah. T.19.04.1988, E.1987/116, K.1988/18; Dn.8. D, T.20.11.1997, E.1995/14503, K.1997/13471; Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 156.

⁵⁰⁴ Şahnaz GEREK - Ali Rıza AYDIN : Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, (Ankara,2005), 271.

⁵⁰⁵ Şahnaz GEREK - Ali Rıza AYDIN : a.g.e., 273.

⁵⁰⁶ Ana.Mah. T.06.01.2005, E.2001/3, K.2005/4.

kararı 20.04.2006 tarihinde yürürlüğe gireceğinden bu tarihten itibaren 2005 ve önceki yıllara ait, vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan üç kat kaçakçılık cezası da kesilemeyecektir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 22 sayılı Vergi Usul Kanunu sirkülerine göre vergi daireleri 20.04.2006 tarihine kadar vergi ziyai cezası kesmeye devam edeceklerdir⁵⁰⁷. Ancak “hukuk devleti olgusu içerisinde Anayasa’ya aykırı bulunan bir cezanın uygulandığı süre içerisinde bu uygulamadan mağdur olanların üzerinde kalmasına ortam hazırlayan bir uygulamaya rastlamak mümkün değildir. Ayrıca bir ceza hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğu hususu yargı kararına bağlanmış ve mevcut hukuk düzeni içerisinde yoklukla sonuçlandırılmış ise ortaya çıkan boşluğun doldurulabilmesi için öngörülen sürenin, yok sayılan hükmün uygulaması ile doldurulması düşünülemez.”⁵⁰⁸

Diğer taraftan, yargı aşamasında bulunan veya yargıya intikal edecek cezalar açısından ise, yargı organları daha önce verdikleri kararlarda, Anayasa’ya aykırılığı saptanmış olan kanun hükmüne göre uyuşmazlıkları çözme için “hukukun üstünlüğü” ilkesine aykırı bulmaktadır⁵⁰⁹.

Sirkülerde ifade edildiği üzere iptali kararlaştırılan 344. maddenin anılan hükmü ile ilgili çalışmalar tamamlanmıştır.” Ancak söz konusu hazırlığın, iptal kararının Resmi Gazete’de yayınlanması ve Anayasa Mahkemesi kararının oluşumundan önce (hükmün Anayasa’ya aykırılığı bilindiğine göre) tamamlanmaması ve hâlâ bu devre içinde yoklukla bağlanmış bulunan bir hükmün uygulanmasında ısrar edilmesi hukuk devleti olgusu ile örtüşmemektedir⁵¹⁰. Bu noktada dikkate alınması gereken bir husus da, Anayasaya aykırılığı saptanarak iptal edilmiş bir kanun hükmünün, yürürlük tarihinin ertelenmiş olması nedeniyle, idare ve mahkemeler tarafından nasıl bir uygulama yapılacağıdır. Tartışma konusu yapılan bu konuda ağır basan görüş, idarenin Anayasa Mahkemesinin iptal kararını

⁵⁰⁷ Şükrü KIZILOĞLU : “Yargıdaki Vergi Cezaları İptal Edilecek mi?”, Hürriyet Gazetesi, (17.11.2005).

⁵⁰⁸ Veysi SEVİĞ : “İdare ve Anayasa’ya Aykırı Ceza Uygulaması”, Dünya Gazetesi, (17.11.2005).

⁵⁰⁹ Şükrü KIZILOĞLU : Yargıdaki Vergi..., a.g.m.

⁵¹⁰ Veysi SEVİĞ : İdare..., a.g.m.

verdiği tarihten itibaren iptal hükmüne işlem tesis etmemesi yönündedir. Danıştay bu konuda verdiği bir kararında, “Anayasa Mahkemesinin iptal kararı verdiği tarihten itibaren, idarelerin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen bir yasa hükmüne dayanarak işlem tesis etmeye devam etmesi hukuk devleti ilkesine ters düştüğü gibi, kamu yararına uygun davranmak zorunda bulundukları kuralına da aykırı olacaktır”⁵¹¹ demektedir.

Danıştay 1992 yılında verdiği bir kararında da, “Yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda, hukuka ve Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralları uygulaması ve uyuşmazlıkları bu kurallara göre çözümlenmesi sonucunu doğurmaz.” diyerek, idarenin ve Danıştayın Anayasa Mahkemesi doğrultusunda işlem yapması yönünde görüş bildirmiştir⁵¹².

2. Kaçakçılık Cezası Açısından

Kaçakçılık suçları ve bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına ilişkin 4369 sayılı Kanunla getirilen düzenleme, içerdiği eksiklikler nedeni ile uygulamada sakıncalar doğurmuştur. Öncelikle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan kaçakçılık suçları açısından eski düzenlemeden farklı olarak, fiillerin ‘vergi ziyaına’ yol açması koşulunun, suçun unsuru olmaktan çıkarılması tartışılmıştır. Çünkü bu düzenleme ile vergi kanunlarının suç ihdas ederken, ancak Hazine menfaatini nazara alarak hareket edebileceği bir vergi suçundan söz edebilmenin ancak vergi kaybının bulunması veya vergi kaybının gerçekleşmesi tehlikesinin belirmiş olması ya da vergi düzeninin zedelenmesi koşullarına bağlanması göz ardı edilmiştir.”⁵¹³ Bu nedenle, vergi kaybının olmadığı olaylarda vergi ziyası suçu ile kişilerin mahkûm olmalarını kabul etmek ve anlamak zor olacaktır. Yasal

⁵¹¹ Dn. 6.D., T.06.11.1991, E.1991/749, K.1991/2306; Necmi YÜZBAŞIOĞLU : “Anayasa Mahkemesinden Sonra Vergi Ziyası Cezası”, Vergi Dünyası, (Ocak, 2006), 9.

⁵¹² Dn. 5.D., T.23.12.1992, E.1992/1219, K.1992/3278; Şükrü KIZILOĞLU : Yargıdaki..., a.g.m.

⁵¹³ Bumin DOĞRUSÖZ : “Vergi Ziyası... a.g.m.

düzenlemeye göre yargılama faaliyetini yürüten yargı mercileri birçok olayda, doğal olarak kanunda yer almayan vergi kaybını aramamaktadır⁵¹⁴.

“Neticesi harekete bitişik bir suç” tipi oluşturan kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak yasa koyucu somut bir zarar, başka bir ifadeyle vergi ziyaının gerçekleşmesini aramamakta sadece bu hareketler ile tehlikenin oluşacağını kabul etmektedir⁵¹⁵. Diğer taraftan, bu suça ilişkin düzenlemesinde “kasten” ifadesini kullanmayan ve sahte-yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumunda “bilerek kullanma” koşuluna bağlı olmaktan çıkaran Maliye Bakanlığı yayınladığı 306 no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde suçun unsurlarından olan manevi unsuru; kasıt karinesi olarak nitelendirmiş, kastın inceleme elemanları tarafından tespit edileceğine karar vermiştir⁵¹⁶.

Bakanlık, maddedeki aksaklıkları tebliğ düzenlemesi ile gidermeye çalışırken, açıklamaya çalıştığı kastın, “ne kastı” olduğunu vurgulamamıştır. Ayrıca tebliğ, kanunda bulunmayan “bilme” kavramını, suçun maddi unsurları içerisine dâhil etmekte ve bunu takdire yönelik hiçbir objektif ölçüt getirmeden denetim elemanlarına bırakmaktadır. Buna karşılık tebliğ, denetim elemanlarının kasıt ve bilme unsurlarının takdirlerinde oluşabilecek yanılgılarına karşı, yükümlülere herhangi bir hukuksal güvence sağlamamıştır⁵¹⁷.

Mevcut kanuni düzenlemenin eksiklik ve sakatlıklarının genel tebliğ ile düzeltilmesi, sonra bunun iç genelge ile değiştirilmesi gibi uygulamalara vergi hukuku içerisinde sık başvurulması, vergi alanında Anayasa ile bazı kayıt ve şartlar altında yetki verilen yürütme organının bu yetkisini kayıtsız ve şartsız kullanmasının bir sonucudur. Bu durum, kanunilik ilkesinin mutlak bir şekilde uygulanmasına engel olurken, kanuni düzenlemelerin tutarlılıktan uzaklaşmasına da neden olmaktadır. Bu nedenlerle vergi cezalarına ilişkin maddelerin yeni baştan, Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu,

⁵¹⁴ Bumin DOĞRUSÖZ : “Vergi Ziyat... a.g.m.

⁵¹⁵ Nihal SABAN : a.g.e., 318.

⁵¹⁶ Nihal SABAN : a.g.e., 324.

⁵¹⁷ Bumin DOĞRUSÖZ : “Naylon Fatura Olgusu ve Genel Tebliğ Düzenlemesi”, Dünya Gazetesi, (20.06.2002).

Ceza İnfaz Kanunundaki düzenlemelerini de dikkate alarak sade ve basit bir anlatımla, yoruma açık olmadan düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun atıfta bulunduğu Ceza Kanunu’nun benimsediği kusur sorumluluğu esasında, ceza hukukunun temel ilkelerine uyarak, kanunda tanımlanan “kasıt” kavramı dikkate alınarak, bir düzenleme yapılmalıdır.

C. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇ VE CEZA İLİŞKİSİNİN YETERLİ OLARAK TANIMLANMASI

Pozitif düzenleme konusu olan “suç ve cezada kanunilik” ilkesine göre, failin cezalandırılabilmesi için ilk aranacak koşul, failin fiilinin ceza yaptırımını ile karşılanacağını belirtmiş olmasıdır. Dolayısıyla kişiler, nelerin yasak ve suç olduğunun kanunla belirlenmiş olmasına karşılık, bu davranışın cezasının kanunla belirlenmemiş olması halinde güvence içinde olmayacaklardır⁵¹⁸. Çünkü cezaların önceden kanunla belirlenmesi, bunun sonucunda kişilerin yaptıkları davranışların sonuçlarını önceden bilmelerini sağlaması bakımından oldukça önemlidir. Başka bir ifadeyle ceza normlarının “belirlilik” ilkesi çerçevesinde kanuni tespiti önem taşımaktadır.

Cezanın, kanun niteliğinde bir hukuk metni içinde düzenlenmesinin yanı sıra cezanın türünün ve miktarının da kanunla belirlenmesi gerekir⁵¹⁹. İdarenin keyfiliğine karşı bireyi korumak amacı ile sadece suç tipinin değil, kanunda cezanın türünün ve miktarının tartışmaya yol açmayacak kadar açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Aynı şekilde “belirlilik” ilkesi gereği kanun koyucu ceza yaptırımını düzenlerken içeriği belirlenemeyen, açık ve kesin olmayan, genişletilmeye elverişli kavramlara yer veremeyecektir⁵²⁰. Cezalar kanun tarafından belirlenince kanunun genel, objektif ve anonim olma niteliği, bunlarda yer alan cezaların da kim olursa olsun, suçlular hakkında eşit olarak

⁵¹⁸ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 6-7.

⁵¹⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 8.

⁵²⁰ Ayhan ÖNDER : a.g.e., C.1, 114.

uygulanmasını gerektirir. Kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olan cezanın bu niteliğine “cezaların eşitliği” ilkesi adı verilir⁵²¹.

Diğer taraftan ceza, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde düzenlenen ve uygulanan bir yaptırımdır. Bu niteliği cezanın, diğer hukuk yaptırımlarından farklı olarak sadece suçun faili hakkında uygulanmasını gerektirir ve bu esas, cezaların şahsiliği ilkesi olarak ifade olunur⁵²².

Suç ve cezada kanunilik ilkesi, ceza yaptırımını düzenleyen kanun metninin, yürütme veya başka bir organın herhangi bir işlemine gerek duyulmayacak ve yargı organının doğrudan uygulayabileceği kadar açık olmasını gerektirir. Dolayısıyla yasama organı tarafından çıkarılmış olsa bile kanun, çerçeve kanun niteliğinde olmamalıdır. Aksi durumda, bu kanunun uygulanması için yürütmenin bazı düzenlemelerine ihtiyaç duyulacaktır⁵²³.

Ceza hukukuna ait temel ilkeler açısından, vergi suç ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemelere bakıldığında kesinlik görülemez. Çünkü vergi alanında Anayasa ile bazı kayıt ve şartlar altında yetkili kılınan yürütme organının bu yetkisini şartsız ve sınırsız kullanması vergilerin kanuniliği ilkesinin mutlak şekilde uygulanamamasına neden olmuştur⁵²⁴. Her ne kadar Anayasa’nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile ilgili düzenlemelerin kanun hükmünde kararname konusu olamayacağı 91. maddede belirlenmiş ise de, yürütme organına vergi konusunda belirli şart ve sınırlar altında verilen yetkinin, vergi cezalarının belirlenmesinde temel ölçüt olarak kullanılması kanunilik ilkesinden uzaklaşmasına neden olmuştur.

Vergi ziyaı cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin dikkate alınması, gecikme faizinin kesin bir oran olmayıp yürütmenin bir parçası olan Bakanlar Kurulu’nca değiştirilebilir bir oran olması nedeniyle cezaların kanuniliği ilkesi açısından eleştirilmekteydi. Ancak burada üzerinde durulması

⁵²¹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 550.

⁵²² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 551.

⁵²³ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 13.

⁵²⁴ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 96.

gereken konu, Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kendisinin yaratmaması, bağlı yetki ilkesine bağlı olarak kanundan almasıdır. Bakanlar Kurulu, kanun koyucu yerine geçerek daha önceden vergi ziyaı suçu olarak belirlenen fiilin karşılığı olan cezanın çerçevesini doldurmaktaydı⁵²⁵. Ancak yasama organı tarafından yapılmış olmasına karşın, böyle bir çerçeve düzenlemesinin yürütmenin, kendisine yetki verilmiş olması nedeni ile doldurulması cezayı belirlemesi kanunilik ilkesinden vazgeçilmesine gerekçe olmamalıdır. Buna rağmen gerek mali cezalarda, gerekse hürriyeti bağlayıcı cezalarda, madde düzenlenmesinden kaynaklanan sorunlar, idari düzenlemelerle giderilmeye çalışılmıştır.

Vergi ziyaı cezasının hesaplanma tarihi olarak esas alınan ve cezaların eşitliği ilkesine aykırı sonuçlar doğuran "ihbarnamenin tanzim tarihine ilişkin 280 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği herhangi bir yetkiye dayanılmaksızın yapılan açıklama olup, kanuna da aykırıdır."⁵²⁶ Aynı şekilde, hürriyeti bağlayıcı suç ve cezaları düzenleyen Vergi Usul Kanunu 359. maddesindeki aksaklıkların 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile giderilmeye çalışılması başka bir örnektir. Bu genel tebliğ ile idare, 359. maddenin uygulanmasında "kasıt" unsurunun ve bilerek kullanma olgusunun aranıp aranmayacağı açıklamaya çalışmıştır. Aslında, bu görünüm vergi hukuku alanında son yılların olağan uygulamaları gibi görülmektedir⁵²⁷. Söz konusu düzenlemeler, yükümlüler için hukuksal bir güvence oluşturmadığı gibi, ilgili maddeyi uygulama durumunda bulunan ceza mahkemeleri açısından herhangi bir önem taşımamaktadır. Çünkü cezayı hâkim uygularken yaptığı yorum işlemine ne Adalet Bakanlığı, ne de Maliye Bakanlığı tebliğleri ile yön veremez⁵²⁸.

Vergi Usul Kanunu'nda hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanan kaçakçılık suçları açısından "vergi ziyaı"na yol açması koşulunun suçun bir unsuru olmaktan çıkarılması, hazine yararının korunması önceliğini

⁵²⁵ Hakan AY - Ömer ÇAKICI : a.g.m., 96.

⁵²⁶ Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ziyaı..., a.g.m., 45.

⁵²⁷ Bumin DOĞRUSÖZ : Naylor Fatura..., a.g.m.

⁵²⁸ Bumin DOĞRUSÖZ : Naylor Fatura... a.g.m.

kaybettiğini ve vergi cezaları ile sistemin korunmasının hedeflendiğini göstermektedir⁵²⁹.

Vergi ceza hukukunda uygulanan sistem içinde adaletsiz uygulamalara yol açan bir durumda, vergi ziyai kavramından hareketle oluşturulan ve her türlü fiil için tek tip mali ceza öngörülmesidir. Çünkü 4369 sayılı Kanun ile cezaların derecelendirilmesi yoluna gidilmemiştir⁵³⁰. Eski sistemde olduğu gibi kasten vergi ziyasına neden olan ile olmayan birbirinden ayrılmamıştır. Kaçakçılık ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılarak, kasten vergi ziyasına yol açan ile açmayan aynı şekilde cezalandırılmıştır. Bu şekilde caydırıcı olma özelliği dışında iyi niyetli yükümlüleri koruyucu fonksiyonu ihlal edilmiştir⁵³¹.

Adaletli bir vergi ceza sistemine ulaşabilmek ve vergi suç ve cezaları arasında yeterli bir ilişki kurabilmek için, yaptırımın kanunilik ilkesi gözetilerek yasama organı tarafından tereddüte ve yoruma yol açmayacak şekilde belirlenmesi gereklidir. Mali ve hürriyeti bağlayıcı cezaya dayalı iki yapıli sistem içinde ceza çeşitlendirilmesine gidilerek, yürütme organının yaptırım belirlenmesindeki rolü, yasama organı tarafından alt ve üst sınırları belirlenen cezanın bu sınırları içerisinde düzenleme yapabilme şeklinde olmalıdır. Ayrıca suçun ağırlığı kanunda yeterli olarak saptanarak, buna uygun cezaya yer verilmesi gereklidir.

D. YASAL DÜZENLEMELERDE SUÇUN ÖNLENMESİ AMACIYLA GEREKLİ ÖNLEMLERE YER VERİLMESİ

Devletin ceza yaptırımını uygulamasına yönelik teori ve görüşler zaman ve toplum açısından farklılık gösterir. Bunun nedeni, cezalandırmanın, toplumun gelişmişlik düzeyi ve kültürü ile çok yakından ilgili olmasıdır⁵³². Bugün için ise cezalar sisteminin esas amacının imkân ölçüsünde çok kişinin ceza kurallarına uymalarını sağlamak, dolayısıyla suçluluğu azaltmak olduğu

⁵²⁹ Nihal SABAN : “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? II”, Vergi Sorunları, (Eylül, 2000), 144.

⁵³⁰ Bumin DOGRUSÖZ : “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir”, Dünya Gazetesi, (12.06.2003).

⁵³¹ TOBB : ag.e., 211.

⁵³² Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 37.

belirtilebilir⁵³³. Bu nedenle devlet, cezayı uygularken temel amaç olarak ıslah, iyileştirme amacı ile hareket edebileceği gibi ceza aracılığı ile suçu önleme ve caydırma amacı da güdebilir⁵³⁴.

Devlet, suç sayılarak yasaklanan fiilleri işleyenleri cezalandırma ile bunu ihlal edenlerin cezalandırılacağına ilişkin inancın devamını sağlamaktadır. Burada amaç suçluya ve diğer kişilere karşı, toplumun toplumsal bilicini ihlallere karşı korumadaki kararlılığını göstermek ve suçluyu ıslah etmektir⁵³⁵. Caydırma ise, suç işlememiş veya fiilin toplumsal bilinci ihlal edeceğini öğrendikten sonra bundan vazgeçenler arasında söz konusudur⁵³⁶.

Uygulanacak cezanın gösterdiği korkutucu nitelik ile bir başka kişinin de muhtemel suçunu önlemesi halinde, genel önleyici tedbir niteliği kazanır. Bugün için ceza, suçluyu yoksunluklara tabi kılıcı ve dolayısıyla elem ve ızdırap verici bir araç olma niteliğini olumlu ve yapıcı amaçların elde edilmesine yönelmiş olarak taşımaktadır⁵³⁷. Bu amaca yönelik olan cezanın niteliği ise suç işleyeni bazı yoksunluklara bağlı kılan, toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere kanunla belirlenen ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırıcı bir yaptırım olmasıdır⁵³⁸.

Aynı nitelikler, vergi ceza hukukunda yer alan suçlar ve bunlara ilişkin cezalar hakkındaki düzenlemeler için de geçerlidir. Vergi yükümlü veya sorumluları, vergi oranlarının yüksekliği, toplanan vergilerin yerinde kullanılmaması, denetimin yetersizliği, vergi kanunlarının anlaşılması güç düzenlemeler içermesi, bilgi eksikliği, ekonomik kriz, rekabet koşullarındaki eşitsizlik gibi nedenler ile suç işlemenin bahanesini oluşturur veya bu fiilin gerçekleştirilebilmesi için uygun ortamı hazırlarlar⁵³⁹.

⁵³³ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 29.

⁵³⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 413.

⁵³⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 40.

⁵³⁶ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : a.g.e., C.3, 40.

⁵³⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 546.

⁵³⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 543.

⁵³⁹ Turgut CANDAN : a.g.m., 259.

Görevden doğan vergi suçları haricinde işlenen vergi suçlarında temel neden, gelişimin “homo economicus” düzeyine ulaşan insanoğlunun egosu ve yaşam koşullarının sonucu olan sınırsız ihtiyaçlarının karşılanmasında veya gelir getirici faaliyetlerinin finansmanında ve tüketimde kullanılmak üzere, olabildiğince fazla kaynak yaratma arzusudur. Bu yöndeki bir arzu, kişiyi (kazanç kaybına neden olduğu için) kazanç elde edilmesinde zorunlu olan kayıpları en aza indirmeye yöneltir⁵⁴⁰. Kişi, kendisini ekonomik anlamda kayba uğratan bu tür yükümlülüklerden kurtulabilmek için çeşitli çareler arar. Bu çarelerden bir kısmı mevcut mali hukuki sistemin zaaf ve açıklarından yararlanmak olduğu gibi keşfettiği yeni yöntem ve araçlar da olabilir. Çünkü eğer toplumda vergi kaçakçılığı bu kadar yaygın hale gelmişse bunda belirleyici unsur vergi yükümlülerinin kusurundan ziyade vergi sisteminin mali sistemin kusurları olmalıdır⁵⁴¹.

Vergi suçlarının önlenmesinde alınacak tedbirlerin bir kısmı, yasal ve idari düzenlemelerde var olan aksaklıkların giderilmesine ilişkindir. Her şeyden önce, anlaşılması ve uygulanmasında vergi idaresinin bile güçlük çektiği bir vergi mevzuatı; varsayımların, yorumların ve sübjektif değerlendirmelerin hâkim olduğu bir ortam yaratır⁵⁴². Kendine özgü teknikler içeren ve alanında gerekli uzmanlığa sahip kişilerin bile anlamakta güçlük çektiği bir vergi mevzuatı, yükümlülerin anlayabileceği basitlikten oldukça uzaktır. Vergi alanında anayasa ile bazı kayıt ve şartlar altında yetkili kılan yürütme organının bu yetkisini şartsız ve sınırsız kullanması vergilerin kanuniliği ilkesinin mutlak şekilde uygulanmasına neden olmuştur⁵⁴³.

İdarenin normlar hiyerarşisine uymadığı ve kanunu genel tebliğle, genel tebliği iç genelge ile, iç genelgeyi mukteza ile değiştirebildiği bir ortamda hukuki güvenlikten de bahsedilemez⁵⁴⁴. Bu durum hukuka güveni,

⁵⁴⁰ Turgut CANDAN : a.g.m., 258.

⁵⁴¹ Genç Osman YARAŞLI : Türkiye’de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı - APK, (Ankara, 2005), 227.

⁵⁴² İsmail AYDOĞDU - Altar ARPACI : “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?” Vergi Sorunları, Özel Ek, (Temmuz, 2004), 190.

⁵⁴³ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 96.

⁵⁴⁴ Genç Osman YARAŞLI : a.g.e., 228.

hukuki istikrarı, idareye güveni sarstığı gibi hukuki metinlerde olması gereken açıklık, belirliliğin olmamasına ve kavram karmaşasına yol açabilmektedir⁵⁴⁵.

Alanında uzman olan kişilerin bile anlamakta ve takip etmekte zorlandığı bir vergi sisteminde, kötü niyetli yükümlü ve sorumluların karmaşık, sistemsiz ve tutarsız yapının zaaflarından yararlanması imkânsız değildir. Bu nedenle, vergi mevzuatının, önceden yapılan sosyo-ekonomik araştırmalar sonucu tasarlanmış, kamuoyunun desteğini sağlamak üzere tartışmaya açılarak genelinde uzlaşmaya varılmış ve sonucunda yükümlülere adaptasyon süresi tanınmış⁵⁴⁶, kanunilik ilkesinin göz ardı edilmediği, kalıcı, isabetli çözümleri içeren düzenlemeler olması sağlanmaktadır.

Vergi suçlarının önlenmesinde alınacak tedbirlerin diğer kısmı ise var olan idari ve yasal düzenlemelerin güçlendirilip, eksiklerin telafisi yoluna gitmektir. Her şeyden önce, vergi cezalarının suçta ve cezada kanunilik ilkesine bağlı kalınarak, suçun bütün unsurlarını içerecek şekilde düzenlenmesi gereklidir. Vergi ceza hukukunda yer alan suçlar ve bunlara ilişkin cezalar hakkındaki düzenlemeler, kanunlarda açık, net ve tereddüte yer vermeyecek biçimde tanımlanmaktadır⁵⁴⁷.

Yasama organı kamu düzenin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genelliklerine bağlı kalmak zorundadır. Ceza ve usul hukuklarının özelliği, bu hukuk dalına ait hükümlerin açık, kesin ve belirli olması gereğidir.”⁵⁴⁸ Ancak vergi ceza hukukunda yer alan suçlar ve bunlara ilişkin cezalar hakkındaki düzenlemelerin; anlaşılabilirlik, belirlilik ve kesinlikten uzak oluşu, söz konusu ceza hükümlerinin uygulanmasında bir takım güçlükleri, zaafları ve keyfilikleri ve bunların doğal sonucu olarak adaletsizlikleri de beraberinde taşıyacaktır⁵⁴⁹.

⁵⁴⁵ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m, 96.

⁵⁴⁶ TOBB : a.g.e, 35.

⁵⁴⁷ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.e., 98.

⁵⁴⁸ Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ceza Sistemi..., a.g.m.

⁵⁴⁹ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 98.

4369 sayılı Kanun sonrasında gerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanan suçlara ilişkin, gerekse mali nitelikli suçlara ilişkin düzenlemelerin yarattığı sakıncaların giderilmesi büyük önem taşımaktadır. Kaçakçılık suçlarında, vergi ziyaı unsurunun, suçun unsurları arasından çıkartılması, kasıt unsurunun düzenlemede yer almaması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında bilme unsurunun yasadan çıkartılması ve uygulamada yoğun tartışmalara neden olmuştur. Yaşanan belirsizlikleri ortadan kaldırmak için getirilen çözüm ise, suç ve cezada kanunilik ilkesine ters düşer niteliktedir. Çünkü yasada açık ve net olarak belirlenmesi gereken suçun unsurları, idari düzenlemelerle belirlenmeye çalışılmıştır.

Suçun önlenmesine yönelik olarak yapılacak düzenlemelerin bir bölümü de, vergi idaresinin uygulamalarına ilişkindir. Ülkemizde vergi denetiminin ulusal düzeyde hedefleri ve buna uygun olarak stratejisi belirlenmiş değildir⁵⁵⁰. Her denetim birimi tarafından birbirinden kopuk olarak yapılmış, ancak bütün denetim birimlerini kapsayan, belirli hedefleri içeren ve denetim birimleri arasında işbirliği ve işbölümü hedefleyen bir planlama bulunmamaktadır⁵⁵¹. Ayrıca denetim birimleri arasında, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenmesi ve bunlara ilişkin yıllık uygulama programlarının hazırlanmasına ilişkin gereksiz yetki tartışmaları ve çatışmaları vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemektedir⁵⁵². Bu nedenle, denetimin temel ilke ve hedeflerinin belirlenmesi ve programların hazırlanıp hayata geçirilmesinde denetim birimleri arasında eşgüdüm ihtiyacı vardır⁵⁵³. Bu konuda yapılmış bir çalışma olan IMF Türkiye Raporunda, denetim birimleri arasında eşgüdümün nasıl sağlanacağına ilişkin bir görüşe yer verilmemiştir⁵⁵⁴. Denetimde etkinlik açısından Maliye Bakanlığı hiyerarşisi içinde yer alan denetim birimleri arasındaki eşgüdüm ve planlama sorunlarının çözülmesi bir zorunluluktur. Bu sorunun kısa dönemde, mevcut denetim birimlerinin oluşturulacağı bir komisyon aracılığıyla, uzun

⁵⁵⁰ Adnan GERÇEK : a.g.e., sh.141.

⁵⁵¹ Genç Osman YARAŞLI : a.g.e., 256.

⁵⁵² Adnan GERÇEK : a.g.e., sh.142.

⁵⁵³ Genç Osman YARAŞLI : a.g.e., 251.

⁵⁵⁴ Genç Osman YARAŞLI : a.g.e., 251.

dönemde ise planlama ve eşgüdüm sağlanmasına yönelik yasal düzenleme ve öneriler mevcuttur⁵⁵⁵. Ancak vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için denetimin merkezi ve yerel düzeydeki denetim birimleri arasında planlama ve eşgüdüme yönelik çok başlılığın ortadan kaldırılmasına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Vergi suçunun önlenmesine yönelik düzenlemelerin bir kısmı da, vergi denetimine ilişkin teknolojik alt yapıda karşılaşılan eksikliklerin giderilmesine yöneliktir. Çünkü ülkemizde vergi denetimlerinde yeni teknolojilerin imkânları yeterince kullanılmamaktadır. Nitekim gelişmiş ülkeler vergi denetim tekniklerinde oldukça ileri gitmişlerdir. Bu ülkelerde, denetime tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde bilgisayar teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanılmakta ve bazı bilimsel ve objektif ölçüler kullanılarak denetime tabi tutulacak yükümlüler hızlı ve sağlıklı olarak tespit edilmektedir⁵⁵⁶. Bu konuda, önemli bir örnek de ABD'dir. Bu ülkede vergi idaresi (IRS) yükümlülerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarını sağlamak ve vergi kaçak ve kayıplarını önlemek amacıyla vergi incelemesi için seçilecek beyannamelerin seçiminde bilgisayar teknolojisinden büyük ölçüde yararlanmaktadır⁵⁵⁷.

Ekonomik hareketlerin izlerinin takip edilebileceği gelişmiş bir bilgi ve kayıt ortamının var olduğu, teknolojinin imkanlarından yeterince yararlanan bir vergi denetim sistemi, vergi kayıplarının önlenmesinde önemli bir araçtır. Yükümlü, vergi suçu işlemenin nimetinin vergi ödemenin külfetinden daha fazla olması durumunda vergisini ödemeyebilir. Ancak etkin bir vergi denetim sisteminin varlığı halinde, yükümlüler vergi verme ile kaçırma arasındaki tercihlerini, hürriyeti bağlayıcı ceza ve mali nitelikli cezaları göz önünde bulundurarak, vergi ödeme yönünde kullanacaktır⁵⁵⁸. Denetimin ve verginin etkin bir şekilde uygulanmasına ilişkin idari faktörlerin başarısı, vergi suçu oluşturabilecek muhtemel girişimleri engelleyeceğinden, mali veya hürriyeti

⁵⁵⁵ Genç Osman YARAŞLI : a.g.e., 252.

⁵⁵⁶ Adnan GERÇEK : a.g.m., 142.

⁵⁵⁷ Erkan YETKİNER : "ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve İnceleme Yöntemleri", *Vergi Dünyası*, (Haziran, 2002), 85.

⁵⁵⁸ Harun YENİÇERİ : "Vergi kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenleri", *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004), 913.

bağlayıcı cezalarla ilgili sorunların ikinci plana düşmesine katkıda bulunacaktır.

Vergi suçunu önlemeye ilişkin yasal düzenlemelerin bir kısmı ise, Vergi Usul Kanunu dışında bazı kanunlarla getirilen yasal kısıtlamalardır. Pasaport Kanunu ile getirilen “yurtdışına çıkış yasağı”, Kamu İhale Kanunu ile getirilen ihaleye katılmada yeterlik kuralı açısından vergi borcu bulunanların ihale dışı bırakılması ve Bankacılık Kanunu ile getirilen banka kurucu ortağı olma açısından vergi borcu olanların yasaklanması, yükümlüleri vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme konusunda uyarıcı nitelik taşıyacaktır. Aynı şekilde, yükümlü veya sorumlunun ticari itibar ve toplum içindeki saygınlığını zedelemeyecek (5237 sayılı TCK ile de öngörülen güvenlik tedbirleri ile kısa süreli hapis cezasına seçenek için öngörülen yaptırımlarda olduğu gibi); ancak ticari ve toplumsal hayatta etkinliklerini sınırlandırıcı nitelikteki yaptırımlar etkili olabilecektir.

II. VERGİ YASALARINDA YER ALAN SUÇ VE CEZANIN VERGİ SUÇUNUN FAİLİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. VERGİ SUÇUNUN FAİLİ İLE VERGİ YASALARINA AYKIRI HAREKET İLİŞKİSİNİN KURULMASI

Kanundışı suç olarak belirlenmiş fiili kim işlemiş ise ceza sorumluluğunun o kişiye ait olması cezaların şahsiliği ilkesinin gereğidir. Ceza sorumluluğunun şahsiliğinin ilkesi, suç failinin cezadan bizzat sorumlu olması ve failin dışındaki üçüncü kişilerin suç olarak nitelendirilen davranış için cezalandırılmamalarını ifade eder⁵⁵⁹. Vergi ceza hukukuna konu olan faaliyetleri tek başlarına yürüten kişilerde, cezai sorumluluk, kural olarak bu kişilere aittir⁵⁶⁰. Vergi Usul Kanunu’nun 331. maddesinde belirtildiği üzere “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”. Bu duruma göre, gerçek

⁵⁵⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C :3, 14.

⁵⁶⁰ Metin TAŞ : “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları”, Yaklaşım, (Ekim, 2003), 23.

kişilerde cezai sorumluluk ilke olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe aittir. Ancak gerçek kişilerin cezai sorumluluklarına ilişkin özel durumlar söz konusu olabilir. Vergi mükellefleri, bazı hallerde faaliyetlerini vekâletname ile yetkili kıldıkları kişiler aracılığı ile yürütür. Bu durumda yükümlü, vekâletname ile işyerinin idaresini, üçüncü bir kişiye bırakmış olsa da vergi borcu ve cezalarından dolayı vergi idaresine karşı şahsen sorumludur. Bu halde vergi idaresinin muhatabı “vekil” değil, asildir. Ancak ceza hukuku açısından, cezanın muhatabı, cezaların şahsiliği ilkesi gereği, suçu işleyendir⁵⁶¹.

Aynı şekilde, vergi yükümlüsü veya temsilcisinin bilgisi dışında, çalışanın vergi kaçakçılığı suçu sayılabilecek fiilleri işlemesi durumunda, cezai sorumluluk yükümlüye değil, fiili işleyen çalışana aittir⁵⁶². Yargıtay bu konuda aldığı bir kararında “Suça konu faturalardan bir kısmının sahte olarak düzenlendiği ve bir kısım sahte faturanın da kullanıldığı, sanığın anlatımları vergi inceleme raporu içeriği ve dosyadaki belge ve bilgilerden anlaşılıp sübuta erdiği, bu faturaların; hastanede yattığı sırada bilgisi dışında işçisi tarafından düzenlendiğine dair sanığın savunması hastaneden de usulen araştırılıp değerlendirilerek ve işçisi E.T. adında bir kişi olup olmadığı hangi tarihlerde çalıştığı, sahte faturaları kullanmakta bir çıkar olup olmadığı da belirlenerek sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken soyut savunmaya değer verilerek beraatına karar verilmesi yasaya aykırıdır.”⁵⁶³ sonucuna varmıştır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu’nda kanuni ehliyeteye sahip bulunmayanların vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu kabul edilmesine karşılık, ceza sorumluluğu kabul edilmemiştir. Vergi Usul Kanunu 332. maddesine göre “velayet ve vesayet altında bulunanlar vergi veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”

⁵⁶¹ Nuri OK - Ahmet GÜNDEL : Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayını, (Ankara, 2002), 37.

⁵⁶² Metin TAŞ : a.g.m., 23.

⁵⁶³ Yargıtay, 11.C.D., 06.06.2001 gün, K.490/6353; Nuri OK - Ahmet GÜNDEL : a.g.e., 64.

Yükümlünün ölümü halinde, cezai sorumluluk Vergi Usul Kanunu'na göre, mirası reddetmemiş miraslar açısından söz konusudur (VUK m332). Zaten mirasçılar, varisin sağlığında işlediği fiillerden dolayı cezai yönden (şahsilik ilkesi gereği) sorumlu tutulamazlar. Ancak kaçakçılık suçunu oluşturan bazı fiillerin nitelikleri itibari ile ölümden sonra miraslar tarafından işlenmesi olasıdır. Bu durumda, suçun failleri olan mirasçıların cezai yönden sorumluluğu kabul edilecektir⁵⁶⁴.

Vergi Usul Kanunu, tüzel kişilerin kanuna aykırı fiilleri nedeniyle kesilen vergi cezaları karşısındaki durumunu, ayrıca düzenlemiştir. VUK 333.maddesinin 1.fıkrasına göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde tespit edilen vergi kanunlarına aykırı fiiller nedeniyle tanzim edilen vergi cezaları doğrudan doğruya tüzel kişiler adına kesilecek ve öncelikle tüzel kişilerin varlığından tahsil edilecektir. Aynı maddenin 2.fıkrasının VUK 10.maddesine atıf nedeniyle, kanuni temsilcilerin vergi ile ilgili ödevleri (kasıt ve ihmali aranmaksızın) yerine getirmemeleri halinde tüzel kişinin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin varlıklarından tahsil edilecektir.

Bu düzenlemeye göre, “Kanun tüzel kişilerin vergi cezaları karşısındaki durumunu belirlerken vergi kanunlarına aykırı fiillerin faillerinin kim olduğu, fiillerin tüzel kişilik yararına işlenip işlenmediği, kanuni temsilcilerin bu konuda kasıt veya ihmalinin bulunup bulunmadığı hakkında herhangi bir ayırım yapmamış ve her durumda vergi cezasının tüzel kişiler adına kesileceğini hükme bağlamıştır.”⁵⁶⁵

Vergi Usul Kanunu, tüzel kişiler tarafından işlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık fiilleri açısından ceza sorumluluğunu ayrıca düzenlenmiştir. Bu düzenleme gereği, VUK'un 359.maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar hükümlerine (VUK. 333/3) . İfade edildiği üzere, tüzel kişilerin

⁵⁶⁴ Nuri OK - Ahmet GÜNDEL : a.g.e., 39.

⁵⁶⁵ Azmi DEMİRCİ : “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükümlenen Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, (Ocak, 2003), 46.

hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiilleri işlemeleri halinde cezanın muhatabı ve sorumlusu, fiili işleyenler olacaktır. 4369 sayılı Kanunla getirilen bu düzenleme, söz konusu kanun öncesinde yayımlanan 143 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne de uygundur. Tebliğde hürriyeti bağlayıcı cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmesinin ceza hukukunun temel ilkelerinden olduğundan bahisle cezanın, suçu bilfiil işleyene çektirilmesinin de şahsılık ilkesinin gereği olduğu belirtilmiştir. Böylece, tüzel kişiler bünyesinde işlenen ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanan fiiller için faili hedefleyerek, ceza hukuku ile uyumlu bir düzenleme oluşturulabilmiştir⁵⁶⁶.

Tüzel kişilerin cezai sorumluluklarının belirlenmesi ve idare ile temsile yetkili olanlar açısından, şahıs ve sermaye şirketi türlerine göre Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerinde belirlenmiştir⁵⁶⁷. İlgili düzenlemeler esasınca, şirket türlerine göre değişmekle beraber, şirketi idare ve temsile yetkili olanlar, şirket ana sözleşmesi veya yönetim kararıyla belirlenebilecektir. İlke olarak, şirketlerde cezai sorumluluk idare ve temsile yetkili olan kanuni temsilcileridir. Ancak gerçek kişilerde olduğu gibi şirketlerdeki kanuni temsilcilerin cezai sorumlulukları mutlak değildir. İşletmelerin idare ve temsilini, vekaleten başkalarına bırakmaları veya emir ve iradeleri dışında hareket ederek suç işleyen işyeri çalışanlarının hukuka aykırı fiillerinde sorumluluk, kanuni temsilcilerine ait değildir⁵⁶⁸.

Tüzel kişilerde cezai sorumluluğun belirlenmesi açısından, VUK'da sadece faili hedefleyen bir yapı oluşturulması sorun yaratmıştır. Çünkü suçun, tüzel kişilik bünyesindeki maddi ve manevi katılımcılarını da etkin bir şekilde cezalandıracak Türk Ceza Kanunu ile uyumlu bir iştirak düzenlemesi geliştirilememiştir. Bunun en önemli sakıncası, gerçek fail olmadığı halde belli çıkarlar karşılığında suçu üstlenen ve çoğunlukla da tüzel kişilik bünyesinde bulunan "sanal failer" yaratılarak, bu kişilerin soruşturmanın hedefi ve cezanın muhatabı haline getirilmesidir. Bu şekilde, tüzel kişilik içindeki suçun

⁵⁶⁶ Azmi DEMİRCİ : Tüzel..., a.g.m., 50.

⁵⁶⁷ Bkz., Ahmet GÜNDEL : "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", *Yaklaşım*, (Şubat, 2003), 27-32; Metin TAŞ : a.g.m., 22-26.

⁵⁶⁸ Ahmet GÜNDEL : a.g.m., 32.

gerçek failleri veya katılımcıları perdelenebilmiştir⁵⁶⁹. Bu nedenle, VUK'da tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna ilişkin hükümlerin yeterli ve açık olarak düzenlenmemesi sonucu, kesilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın muhatabının belirlenmesinde yaşanan duraksama, yargı kararlarıyla giderilmeye çalışılmıştır. Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 28.05.2001 tarihinde verdiği karara göre, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasında cezai sorumluluk, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre takdir ve tayin edilecektir⁵⁷⁰.

Ceza sorumluluğu açısından özellik gösteren bir konu da, yeminli mali müşavirlerin durumudur. 3568 sayılı Kanuna göre, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan ve tasdikin doğru olmaması halinde tasdikini kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

B. VERGİ SUÇUNUN FAİLLERİNİN VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ALGILAMA DÜZEYİ

Toplu halde yaşayan insanların, aralarında belli bir düzen ve disiplin bulunmadığı takdirde ortak yaşam sürdürmeleri imkânsızdır. Her sosyal sistemin kendi düzenini korumak için doğal olarak oluşan düzen ve disiplini, toplumun sınırı gelişince bir kamu hizmeti biçiminde örgütlenen ve üstün bir otoritenin uyguladığı “yaptırımlar düzeninin” kurulmasını zorunlu kılar⁵⁷¹. Günümüzde sosyal disiplin ve düzeni bozan fiillerin yaptırımları veya sosyal kontrol araçları “hukuki” ve “cezai” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ceza yaptırımı, bugün iki anlayış içerisinde, suç işleyen kişiye, çeşitli yapıcı amaçları gerçekleştirmesi için uygulanan ve aslında kişiyi bir takım yoksunluklara tabi kılan bir müeyyidedir⁵⁷².

⁵⁶⁹ Azmi DEMİRCİ : Tüzel..., a.g.m., 51.

⁵⁷⁰ Veysi SEVİĞ : “Suç ve Suçlu Arasındaki İlliyet Bağı”, Yaklaşım, (Eylül, 2002), 32-33.

⁵⁷¹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 1.

⁵⁷² Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 5.

Ceza, kişiyi birçok yoksunluklara uğratması nedeniyle azap ve ıstırap verici sonuçlar doğurabilir. Ceza bugün, suçlu ve toplumun ortak yararlarını göz önüne alan ve suçluyu yeniden sosyalleştirerek toplumun üretken ve yasalara saygılı bir bireyi haline getirmek amacını güden yapıcı bir tedbirdir, toplumsal bir tepkidir⁵⁷³. Başka bir ifadeyle ceza, topluma karşı yapılan zararlı bir fiil dolayısıyla ve toplum adına uygulanan bir yaptırımdır. Sonuçlarından biri de, hakkında uygulandığı kişinin saygınlığını da fiilen zedelemesi ve sosyal itibarının azalmasına yol açmasıdır.

Devlet ile birey arasında ceza kuralından doğan hukuki ilişki, devlet'e suç ve cezaları belirlemek ve suç işlendiği takdirde harekete geçmek, suç failini cezalandırmak yetkilerini tanıdığı gibi, kişiye de kurallara aykırı hareket etmemek ve aykırı hareket ettiği takdirde, devletin cezalandırma yetkisine engel olmamak ve karşı çıkmamak ödevini yükler⁵⁷⁴. Sonuç olarak, ceza normunu koymak ve uygulamak yetkisine sahip olan devletin karşısında birey, bu yetkinin kullanılmasına engel olmamak hukuki ödevi ile yükümlüdür.

Vergi ile ilgili çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve yasaklara uyulmaması sonucu oluşan vergi suçu, mali veya hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı ile karşılanır. Vergi suçları, tüm toplumun temel ve ortak ihtiyaçları için zorunlu olan kaynakları azalttığı veya azaltılması tehlikesini ortaya çıkardığı için cezayı gerektiren fiillerdir.

Sonuçları itibari ile tüm toplum bireylerinin mağdur olduğu vergi suçlarına uygulanan vergi cezaları, amaçları açısından genel ceza hukukundan farklılaşmıştır. Çünkü vergi cezalarında amaç, bir taraftan kamu gelirinden yoksun olan kamu yönetiminin zararının giderilmesi, bir taraftan da zarar vereceği endişesi taşıyan fiillerin cezalandırılarak kamu düzeninin sağlanmasıdır⁵⁷⁵. Bu şekilde, vergi cezası ile kamunun suç olarak kabul ettiği fiil ile bozulan toplum düzeninin yeniden kurulması amaçlanır⁵⁷⁶.

⁵⁷³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.1, 5.

⁵⁷⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 394.

⁵⁷⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 9.

⁵⁷⁶ Bülent SEVEN : a.g.m.

Vergi cezası ile karşı karşıya kalmak istemeyen yükümlü, sorumluluklarını doğru olarak yerine getirmek zorundadır. Ancak toplumsal ilişkiler, kültürel yapı ve ekonomik dalgalanmalar gibi faktörlere bağlı olarak değer yargıları hızla değişen yükümlülerin, maddi menfaatlerini öne çıkaran, özgürlüğünü her şeyin üstünde tutan bir değerler sistemine olan eğilimi artmıştır. Bu durum, toplumsal otokontrol unsurlarını gevşetmiş ve suç işlemeye uygun bir ortam yaratmıştır⁵⁷⁷. Ancak vergi ile ilgili yükümlülüklerin kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi asıldır. Ancak uygulamada her yükümlünün aynı hassasiyetle bu kurallara bağlı olduğu iddia edilemez⁵⁷⁸. Çünkü yükümlüler, vergi kanunlarına uyup uymama konusunda kararlarını, ödeyecekleri vergi ile bu verginin ödenmemesi halinde taşıyacakları riski karşılaştırmak suretiyle verirler⁵⁷⁹.

Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen unsurlardan biri de, sahip olunan vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı, yükümlü ve sorumluların verginin tam olarak ödenmesi için üzerine düşen maddi ve şekli görevleri yerine getirme konusundaki davranış biçimleridir⁵⁸⁰. Vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet olarak da tanımlanan vergi ahlakı, kişilerin vergiye uyumlarını belirleyen psikolojik unsurların başında gelmektedir⁵⁸¹.

Vergi kaçırma ve vergi cezaları karşısında belirlenen davranış biçimi olarak tanımlanabilen vergi ahlakı; vergi bilinci, eğitim ve kültür düzeyi, devlete bağlılık, eşitlik ve adalet algılamaları, vergi uyumsuzluğu durumunda vicdanlarında hissettikleri utanma ve suçluluk hissi gibi sosyo-psikolojik faktörlere bağlı olarak değişebilmektedir. Burada önemli olan, vergi idaresinin vergi suçlarını tespit etme ve gerektiği ölçüde hürriyeti bağlayıcı veya mali ceza ile cezalandırabilme gücü, vergi ahlakının istenilen düzeyde oluşabilmesinde etkili olmaktadır⁵⁸².

⁵⁷⁷ TOBB : a.g.e., 43.

⁵⁷⁸ Doğan ŞENYÜZ : Vergilendirmede..., a.g.e., 33.

⁵⁷⁹ Bkz., Doğan ŞENYÜZ : Vergilendirmede..., a.g.e., 99.

⁵⁸⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 84.

⁵⁸¹ Mehmet TUNÇER : a.g.m., 110.

⁵⁸² Mehmet TUNÇER : a.g.m., 110.

Devlet ceza kuralını koyarken veya uygularken hukuki yetkisini kullanır. Bu yetki hukuk kuralının kendisinden ve bu kuralın iki taraflı olma niteliğinden kaynaklanmaktadır. Bu hukuki ilişkide birey, devletin söz konusu yetkisini kullanmasına engel olmama ödevini yüklenmiştir⁵⁸³. Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da, kanun koyucunun hukuka aykırı faaliyetleri belirleme ve cezalandırma konusundaki tepkisini kesin olarak ortaya koyması bir zorunluluktur. Başka bir ifadeyle, vergi cezalarının suçu önleme açısından öncelikle cezaların kesin olması gerekmektedir.

Cezada kesinlikten kastedilen, öncelikle suç teşkil eden fiilin vergi idaresi tarafından tespiti sonrasında suç failinin ihlal ettiği hukuki değeri karşılayan bir mali ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasıdır. Zaten yükümlünün suç işleyerek elde ettiği kazancın büyüklüğü ve niteliği karşısında uygulanacak cezanın hafif veya belirsiz olması suç failini cesaretlendirerek, cezanın etkinliğini azaltacaktır. Bu nedenle, tek başına uygulanacak olan mali veya hürriyeti bağlayıcı cezaların ağırlığı yeterli olmayacaktır. Çünkü cezanın etkin olarak belirlenmesi, vergi idaresinin etkinliği açısından önemli olmakla birlikte tek koşul değildir ve cezanın uygulanmasındaki etkinliğinin de sağlanması gerekir. Bu etkinlik, belirlenmiş cezaların tavizsiz bir şekilde uygulanmasıyla yakından ilişkilidir.

Vergi idaresinin tavizsiz olarak uyguladığı vergi cezaları, vergi suçu işleme yönünde iradesi bulunan yükümlüleri caydırabilecektir. Bu konuda, Türkiye’de yapılan bir araştırmada, vergi kaçırarak bir yükümlünün yakalandığında ödeyeceği mali cezanın yüksek olmadığına inananların oranı % 54 iken; hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılma olasılığının yüksek olduğunu düşünen yükümlülerin oranı sadece % 16’dır⁵⁸⁴. Genel eğilime ilişkin bir fikir veren bu çalışma, cezaların vergi idaresi tarafından etkin uygulanmadığını göstermektedir.

⁵⁸³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 394-398.

⁵⁸⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI - Naci Tolga SARUÇ - İsa SAĞBAŞ : “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004), 224-225.

Aynı şekilde vergi idaresi tarafından tespit edilen matrah farkına bağlı olarak, kesilen vergi cezalarının çok azının tahsili, cezaların etkinliğini azaltmaktadır⁵⁸⁵. Çünkü vergi sistemi içinde yer alan idari başvuru yollarını kullanan yükümlüler, taraf oldukları mali nitelikli cezaların çok azını ödemektedirler.

Diğer taraftan, yükümlülerin yargı organları önünde uyuşmazlık konusu yaptıkları cezalı tarhiyatları ilişkin davaların yüksek oranda lehlerine sonuçlanması, vergi idaresinin ceza uygulamasını etkinsizleştirmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin ceza uygulamasını etkinsizleştirecek ve yükümlüyü cesaretlendirecek sistem içindeki kurumları yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir. Ayrıca mali nitelikli cezalarda olduğu gibi ceza mahkemeleri de verilen hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin bilgileri de ilan etmesi gerekir. Örneğin Ceza Mahkemelerinde 213 sayılı Kanun ile verilen kararlardaki dava ve sanık sayıları, 2002 yılı itibariyle çıkan dava sayısı 7683 olup; bunun 4.638'i mahkumiyet; 2.556'sı beraat; 669'u düşme; diğer ise, 3.186'dır⁵⁸⁶.

C. VERGİ SUÇU FAİLLERİNE UYGULANAN VERGİ CEZALARININ FONKSİYONU

Ceza, toplumun suç karşısındaki tepkisi olup, yasanın suç saydığı fiiller için öngörülen yaptırım olarak tanımlanabilir⁵⁸⁷. Başka bir ifadeyle ceza, suç oluşturan bir davranışa bağlanmış sosyal tepkidir. Çünkü tarihin her döneminde suç toplumun tepkisini çekmiş ve buna verilen isim ceza olmuştur⁵⁸⁸. Sosyal tepkinin ifadesi olan ceza yaptırımının zorunluluk ve gerekliliği üzerinde herhangi bir uyuşmazlık ve tartışma hiçbir zaman olmamıştır. Herkesin birlik olduğu diğer bir konu da, sosyal düzeni ceza yaptırımına başvurmadan korumanın imkânsız olduğudur⁵⁸⁹.

Cezanın toplumsal korumaya yönelik, suçun normal yaptırımı olduğu bugün için de kabul edilmekle birlikte; niteliği, fonksiyonları ve amacı zaman

⁵⁸⁵ Şükrü KIZILOĞLU : "Cezalar Kesiliyor Ama Ödeyen Yok", Hürriyet Gazetesi, (14.02.2006)

⁵⁸⁶ Adalet Bakanlığı - Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden sözlü olarak alınan bilgi.

⁵⁸⁷ Hasan Hüseyin BAYRAKLI : a.g.e., 64.

⁵⁸⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 541.

⁵⁸⁹ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 542.

içerisinde değişiklik göstermiştir. Bugün için devletin ceza yaptırımını uygulamasını da, iki amaç öne çıkmaktadır. Birincisi, suçun azaltılmasını (genel önleme veya özel önleme), ikincisi ise, ceza kanunlarına uyulmasını sağlamaktır⁵⁹⁰. Ceza hukukunda suçlar ahlak normlarına aykırı oldukları için değil, toplum düzenini bozdukları için ceza ile karşılanırlar⁵⁹¹. Diğer taraftan, toplumun ahlak normlarına tamamen aykırı ceza hukuku kuralları konulamayacağı gibi, toplumun ahlaki değerlerine aykırı davranışları da ceza hukuku görmezden gelemes⁵⁹².

Ceza bir taraftan hem caydırıcıdır ve suçluluğun bir yaptırımla karşılanmasını amaçlar, diğer taraftan da suçlulara toplumun çoğunluğunca onaylanan hak etmiş oldukları yaptırımın uygulanmasını hedefler. Benimsendiği üzere bir ceza caydırmayı amaçlıyorsa suçluya hak ettiği yaptırım uygulanmalıdır. Eğer suçlulara hak ettikleri ceza uygulanıyorsa bu netice itibari ile onları caydıracaktır⁵⁹³. Dolayısıyla bunlar genel önleme amacı olan caydırma-önleme ile özel önleme amacı olan caydırma-uslandırma amaçlarına hizmet eder⁵⁹⁴.

Cezanın suçlulara, toplumun çoğunluğunca onaylanan, hak ettikleri yaptırımın uygulanması yönü “öç almacı teorilerce” savunulur. Bu teori, cezayı geçmiş bir olaya bağlı olarak inceler. Ceza, suçlunun geçmişte yaptığı kötülük karşılında, acı ve ızdırap vererek ödetici, öç alıcı bir araçtır. Cezanın hem caydırıcı, hem de suçluluğu azaltıcı etkisi “yararcı teorilerce” savunulur. Onlara göre ceza geleceğe yöneliktir ve ancak yararlı ise, hem özel önlemeyi, hem de genel önlemeyi amaçlıyorsa meşrudur⁵⁹⁵.

Cezanın giderek değerini kaybeden bir diğer amacı ise, suçlunun toplumdan tasfiyesidir. Ancak günümüzde bu amaçların dışında ceza için öne çıkan görüş “yeni sosyal savunma” amacıdır. Bu anlayış, suçlunun tekrar sosyalleştirilmesi amacıyla belli kurumların uygulanması esasına

⁵⁹⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 29.

⁵⁹¹ Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1., 16.

⁵⁹² Kayıhan İÇEL - Süheyl DONAY : a.g.e., C.1., 16.

⁵⁹³ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 36.

⁵⁹⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 561,562.

⁵⁹⁵ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 31.

dayanmaktadır. Bu görüşte cezanın içeriği değişmekte ve daha çok suçlunun uslanmasına, hatta rehabilitasyonuna yönelinmektedir. Bu sistem içerisinde yerine göre uygulanan ceza ve güvenlik tedbirleri birbirini tamamlamaktadır⁵⁹⁶.

Bu amaca ulaşmak için :

- i. “İzlenen çeşitli amaçlar göz önünde tutulmak suretiyle cezaların türleri itibari ile çeşitli olmaları ve bir sistem içinde aralarında bir denge ve ahenk kurulması,
- ii. Cezalar çeşitleri itibari ile cezaların değişik amaçlarını sağlayıcı nitelikte olmalı ve yerine göre bu amaçlardan bazıları üstünlük göstermelidir”⁵⁹⁷.

Günümüzde çağdaş devletin suç olarak nitelendirilen fiiller karşılığında öngördüğü yaptırımlar failin hayatına, kişi özgürlüğüne ve mal varlığına yöneliktir. Bu yaptırım sistemi içerisinde, en çok tartışılan geçmiş denemelerdeki bedensel ceza uygulamasının kalıntısı olan ölüm cezasıdır. Ülkemizin de içinde bulunduğu birçok ülkede artık uygulanmayan ölüm cezası dışında, günümüz yaptırımlar sisteminin temelini hapis cezası ve para cezası oluşturmaktadır⁵⁹⁸.

Genel ceza hukukunda, para cezaları mal varlığını azaltıcı nitelikte bir cezadır. Para cezaları özellikle kısa süreli hapis cezasına en iyi alternatif ceza olarak görülmektedir⁵⁹⁹. Para cezasının etkili bir yöntem olmasının temel nedeni, günümüz ekonomik ve sosyal yaşamında paranın çok etkili ve önemli olmasıdır. Ayrıca para cezasında, cezaların suçluyu birtakım yoksunluklara maruz bırakması özelliği de belirgindir. Diğer taraftan, hapis cezasına bir süre sonra alışabilecek olan suçlular için, onu maddi sıkıntıya sokabilecek para cezası sayesinde, cezanın caydırma ve önleme fonksiyonunun gerçekleşebileceği söylenebilir. Ancak para cezası için

⁵⁹⁶ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 547.

⁵⁹⁷ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2, 565.

⁵⁹⁸ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 66.

⁵⁹⁹ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Suç..., a.g.e., C.2, 110-112.

belirtilebilecek en önemli avantaj faildeki kusura ve suçun ağırlığına orantılı olarak belirlenmesi, dolayısıyla bölünebilmesidir. En önemli sakıncası ise, cezanın ıslahına hizmet etmemesidir.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar, kişi özgürlüğünü kısıtlayan cezalardır⁶⁰⁰. Söz konusu ceza, cezanın amaçlarından her birini bünyesinde taşır. Hem toplumu rahatsız ve tehdit eden suçlu, toplumdan uzaklaştırılır; hem de ölç almacı görüşlerin savunduğu cezanın acı ve ızdırap vermesi, suçluyu bazı sıkıntılara maruz bırakması hürriyeti bağlayıcı ceza ile gerçekleştirilir. Ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezanın en önemli fonksiyonu, cezanın ıslah amacına en uygun yaptırım türü olmasıdır. Ülkemiz vergi ceza sisteminde ikili bir yapı içerisinde yer almaktadır.

Bu amaç doğrultusunda, vergi kanunlarının gerekleri zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilecek böylece bir taraftan hazinenin vergi kaybı önlenerek, diğer taraftan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olacaktır⁶⁰¹. Diğer bir ifadeyle vergi suç ve cezaları ile korunması amaçlanan hukuksal yarar, ağırlıklı olarak hazine yararı, en genel şekliyle kamu yararadır. Ancak 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile vergi ziyai suçunun hazine yararı gözetir konumu korunmakla birlikte kaçakçılık suçlarında “vergi ziyai şartı” kaldırılmıştır⁶⁰².

4369 sayılı Kanun vergi cezalarını düzenlerken kaçakçılık suçlarının topluma karşı işlenmiş gerçek anlamda bir suç olduğundan bahisle, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerektiğinden söz etmiştir. Ekonomik suçta ekonomik ceza uygulamasını özellikle vurgulayan söz konusu düzenleme, 359. maddenin b bendin de yer alan suçların, ekonomik olmanın ötesinde topluma karşı işlenen suçlar olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılandığını belirtmiştir. Ancak hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerin suç olarak

⁶⁰⁰ Kayıhan İÇEL ve Diğerleri : Yaptırım..., a.g.e., C.3, 78-81.

⁶⁰¹ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 210.

⁶⁰² Nihal SABAN : a.g.m., 95.

kabulünde vergi ziyaına yol açmış bulunma koşulunun kaldırılması, hazine yararının korunması önceliğini kaybettiğini göstermektedir⁶⁰³.

“Bir hukuk sistemi içerisinde ceza varsa, mutlaka caydırıcı olmalıdır; caydırıcı niteliği olmayan cezaların ceza olarak nitelendirilmesi mümkün değildir” iddiası ile getirilen düzenleme, karmaşık olduğu ileri sürülen vergi ceza sistemini basitleştirmekten oldukça uzaktır. Vergilendirme alanında istenmeyen fiillerin engellenmesini amaçlayan bir ceza sisteminde öncelikle, yeni bir sistem oluşturulurken temel tercihlerin de doğru yapılması gereklidir. Suç oluşturan fiillerin türleri, nitelikleri, suçun unsurları, açık, net ve duraksanmaya neden olmayacak biçimde belirlenmelidir. Vergi kaybına yol açan bir fiil için alacağı cezayı hesaplama ve bilme imkânına sahip olmayan bir yükümlü, yürütme ve yargının mali nitelikli ceza üzerinde söz sahibi olabilmesi nedeniyle, bir ceza düzenlemesinde etkili olmayacaktır.

Farklı fiillerle aynı vergi suçunu işleyen kişilere ceza verilirken, ceza derecelendirilmesine imkân vermeyen kanuni düzenleme nedeni ile aynı ceza ile karşılanması adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar verir⁶⁰⁴. 4369 sayılı Kanun sonrasında vergi ziyai kavramından hareketle oluşan ve her türlü fiil için tek tür idari ceza öngören sistem, suça ilişkin cezanın hesaplanışındaki belirsizlik nedeni ile yükümlü aleyhine eşitliği bozucu, adaletsiz bir durum ortaya çıkarmıştır⁶⁰⁵. Ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarda vergi ziyai unsurunun, suçun unsurları arasından çıkartılması, kastın aranmasına son verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında bilme unsurunun yasadan çıkartılması sakıncalara neden olmuştur⁶⁰⁶. Bu durum, ceza ve ceza usul hukuklarının özelliği olan bu hukuk dalına ait hükümlerin açık, kesin ve belirli olması ilkesi ile anayasal güvence altındaki suç ve cezada kanunilik ilkelerine açıkça aykırılık taşımaktadır⁶⁰⁷.

⁶⁰³ Nihal SABAN : a.g.m., 95.

⁶⁰⁴ Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir..., a.g.m.

⁶⁰⁵ Bumin DOĞRUSÖZ : Anayasa..., a.g.m.

⁶⁰⁶ Bumin DOĞRUSÖZ : Vergi Ceza Sistemi Yeniden..., a.g.m.

⁶⁰⁷ Bumin DOĞRUSÖZ : Anayasa..., a.g.m.

Diğer taraftan, çağdaş ceza hukukuna göre, cezadan beklenen amaçların gerçekleşebilmesi için sahip olması gereken nitelikler göz ardı edilmiştir. Bu düzenleme ile cezanın suçlu bakımından etkili olması ve cezanın bölünebilirliği ile fiilin ağırlığına ve suçlunun sorumluluk derecesine uydurulabilmesi mümkün değildir⁶⁰⁸.

Açık, kesin ve belirgin ifadelerle düzenlenen vergi cezaları sistemi içinde yer alan bazı uygulamaların sonucu da istenilen caydırma-ıslah fonksiyonunu yerine getirememektedir. Vergi ziyaına ilişkin mali nitelikli cezalar, indirim uygulanarak veya uzlaşma sonucu çok büyük ölçüde ve/veya tamamen kaldırılmaktadır⁶⁰⁹.

İdarenin ve yükümlünün lehine birçok sonuç doğuran ve yasadaki düzenlemeden kaynaklanan indirim ve uzlaşma sonucu mali nitelikli cezalar, düzenleniş amacı doğrultusunda yeterince uygulanamamaktadır. Uzlaşma sonucu yükümlü, cezalardan hemen hemen kurtulmakta, idare de inceleme raporunun sonucunu yargıya intikal etmeden alabilmektedir. Bu durum, cezaların etkinliğini ortadan kaldırmaktadır⁶¹⁰.

Vergi cezalarının caydırıcı-ıslah edici etkisinin ortaya çıkmasını engelleyici bir diğer uygulama ise, sık başvuru alan vergi aflarıdır. Vergi idaresinin, vergi kanunlarını uygulamadaki samimiyetine ilişkin kamuoyundaki güvenilirliğini zedeleyen bir uygulamadır⁶¹¹.

Af uygulamaları, bir taraftan vergi ödevlerini tam zamanında yerine getiren yükümlülerin yasalara ve hukuka bağlılıklarını ciddi şekilde zedelerken⁶¹², diğer taraftan vergi cezalarını uygulama konusundaki kararlılığı ortadan kaldırmaktadır.

Ceza uygulamasının, etkinliğini ölçme konusunda kriminoloji alanında çeşitli araştırmalar yapılmış ve bu konuda bir yöntem geliştirilmeye

⁶⁰⁸ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2,566.

⁶⁰⁹ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 103.

⁶¹⁰ TOBB : a.g.e., 41.

⁶¹¹ TOBB : a.g.e., 142.

⁶¹² TOBB : a.g.e., 143.

çalışılmıştır⁶¹³. Bu araştırmalar, cezanın genel önleme fonksiyonunu başka bir ifadeyle potansiyel suçluları bundan caydırma fonksiyonunu ölçme bakımından değil, cezanın özel önleme etkisini ölçme bakımından sonuçlar vermiştir. Bunlar genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin olup, etkinliği ölçmede kullanılan temel ölçüt tekerrürdür⁶¹⁴.

Ülkemizde vergi cezalarına ilişkin kanuni düzenleme ve uygulamaların, yükümlüler üzerinde genel önleme ve özel önleme etkisini ölçücü kriminolojik bir araştırma yoktur. Sadece yükümlülerin vergi cezalarına ilişkin bakış açılarını yansıtan araştırmalar vardır. Cezaların etkisini ölçme konusunda hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından tekerrür, mali nitelikli cezalar açısından ise uzlaşmaya ilişkin incelemeler büyük önem taşımaktadır.

III. VERGİ YASALARINA GÖRE SUÇ TEŞKİL EDEN FİİLİ SAPTAYAN DENETİM BİRİMLERİ İLE YARGILAMA BİRİMLERİNİN FONKSİYON VE NİTELİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. VERGİ YASALARINA GÖRE SUÇ TEŞKİL EDEN FİİLİ SAPTAYAN DENETİM BİRİMLERİNİN UZMANLIĞI VE HAZIRLADIKLARI TUTANAKLARIN YETERLİLİĞİ

1. Uzmanlık Düzeyleri

Vergi ceza hukukunda vergi suçunu oluşturan fiilin meydana geldiği dolayısıyla ceza uygulamasını gerektiren maddi olayın tespiti, VUK'un 364. maddesine göre vergi daireleri, yoklama memurları ve vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılır. Vergi inceleme raporlarında belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasını gerektiren kaçakçılık fiillerinin, Cumhuriyet Savcısına bildirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mali veya hürriyeti bağlayıcı nitelikli ceza uygulamasını gerektiren ve vergi suçunu

⁶¹³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2,566.

⁶¹⁴ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN : a.g.e., C.2,567.

oluşturan fiiller vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaya yönelik vergi denetimi ile ortaya çıkarılırlar.

Bu nedenle, uygulamanın başarılı olabilmesi için denetim elemanlarının gerekli niteliklere sahip olmaları kadar, yüklendikleri görevleri kanun koyucunun amaçlarına uygun bir şekilde yerine getirmeleri büyük önem taşımaktadır.

Etkin olmayan denetim, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme konusunda isteksiz olan yükümlü için çok çekicidir. Yükümlüye bu konuda engel olabilecek tek husus, yakalandığında karşılaşılabileceği ağır mali veya hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasıdır. Eğer yakalanma uygulaması yok veya düşük ise, cezanın caydırıcı etkisi de ortadan kalkar veya zayıflar⁶¹⁵.

Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen inceleme sonucu ortaya çıkan ek tarhiyat ve cezalara ilişkin en önemli sorun, bu işlemlerin yargı organına yansması halinde sonucun vergi idaresi aleyhine olmasıyla ilgilidir. Çünkü mevcut bilgi ve araştırmalar, vergi inceleme raporuna dayanarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların dava konusu yapılması halinde, yüksek oranda yükümlü lehine sonuçlandığını göstermektedir⁶¹⁶.

Mali veya hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına yönelik olarak yargı organlarınca incelenen uyuşmazlıklarda, cezaya dayanak olan inceleme raporlarının, eksik incelemeye ve araştırmaya dayalı olması, incelemenin hukuka uygunluğu için aranan bazı usul kurallarına uygun olmaması sık karşılaşılan bir durumdur.

Cezalı tarhiyatın terkinini sağlayarak, ceza uygulamasının etkinliğini ortadan kaldıran bu durumun farklı nedenleri vardır. Vergi mevzuatının karışıklığı nedeni ile yeterince nüfuz edilememesi, yargı organları ile denetim elemanları arasında başta delil sistemi olmak üzere yorum ve anlayış farklılıklarının olması ve benzeri faktörler, en önemli nedenlerdir⁶¹⁷.

⁶¹⁵ Turgut CANDAN : a.g.m., 264.

⁶¹⁶ Bkz., İsmail ENGİN - Fatih SARAÇOĞLU - Leman DÖNMEZ : "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme ", Yaklaşım, (Mart, 2000), 238-243.

⁶¹⁷ Turgut CANDAN : a.g.m., 265.

Diğer taraftan, denetim elemanı raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın ve ceza isteminin uyumsuzluk konusu yapıp yapılmadığı hakkında bilgi sahibi olmamaktadır. Ancak yargı organları tarafından gerekli görülmesi halinde, savunma yapmak üzere çağrılmaktadır. Bu durumda, vergi inceleme raporu ne kadar sağlıklı olursa olsun, konuya hakim kişilerce savunulmuyorsa yargılamada eksiklik söz konusu olabilecektir. Raporda yer alan iddialara cevap vermede yetersiz kalınması, yargılanmanın yükümlü lehine sonuçlanmasına ve ceza işleminin terkinine neden olmaktadır. Bu durum ise, yükümlüleri vergi ödevine uymaması konusunda cesaretlendirecektir.

2. Tutanakların Yeterliliği

Vergi denetimi; yükümlülerin vergilendirme ile ilgili görevlerini vergi mevzuatı ile belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediklerinin belirlenmesi sürecidir⁶¹⁸. Denetimin temel amacı, kişileri kanunlara uygun davranmaya yöneltmek, kişiler üzerinde önleyici ve caydırıcı etki yaratmaktır⁶¹⁹. Özellikle beyan usulüne dayanan vergilendirme, vergi kayıp ve kaçagını önlemeye yönelik iyi bir denetim sistemi ile desteklenmediği zaman başarılı olamamaktadır.

Vergi incelemesi, beyan usulü aracılığıyla vergilendirme sürecine fiilen katılan yükümlünün bildirimini denetimine yöneliktir⁶²⁰. Denetim elemanı, vergi incelemesi ile yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğu ve gerekliliğini araştırır. Denetim elemanı, araştırması ile verginin doğruluğunu ispatlayacak belge ve delillerin varlığını veya yokluğunu ortaya koyar. Ancak söz konusu belgelerin vergilendirmeye temel oluşturan olayların ekonomik ve ticari hayat içinde gerçek durumu yansıtması gerekir⁶²¹.

Denetim elemanı, ödenmesi gereken verginin gerçek miktarını araştırırken, bu hususu delillerle saptama konusunda oldukça geniş

⁶¹⁸ TOBB : a.g.e., 89.

⁶¹⁹ Yusuf KARAKOÇ : "Hukuki...", a.g.m., 103.

⁶²⁰ F.Nilgün BALKAYA AKÇA - Sibel BİLGİN : " Vergi İncelemesinde Yasaklar ve Yargı Kararları Çerçevesinde Yükümlülükler ", Maliye Seçme Yazılar, (Ankara, 2003),176.

⁶²¹ F.Nilgün BALKAYA AKÇA - Sibel BİLGİN : a.g.m., 177.

imkânlara sahiptir. Eğer vergi kayıp ve kaçığının bulunduğu ile ilişkin emare ve düşünceler var ise, ibraz edilen defter ve belgeler aracılığıyla, yükümlü ile ilişkide bulunan üçüncü kişilere başvurarak ve yükümlünün açıklamalarını dinleyerek delil elde edilebilir⁶²².

İnceleme elemanı tarafından matrah farkı bulunan yükümlünün bu durumu, somut olarak, inandırıcı bilgi ve belgelerle kanıtlanabilir⁶²³. Başka bir ifadeyle inceleme elemanları yükümlünün beyanı karşısında ellerinde, geçerli ve yeterli delil bulunmadan yükümlü aleyhine zorlama kanıtlar yolu ile tarhiyata gidemez.

Dolayısıyla denetim elemanları inceleme sırasında, biçimsel sınırlamalar içinde kalmayarak, vergiyi doğuran olayı izlemek ve değerlendirmek suretiyle, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptayabilir⁶²⁴.

Denetim elemanları bu amaca yönelik olarak yükümlü veya yükümlü ile ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi isteyebilecektir. Bu bilgi isteme yöntemlerinden en sık kullanılanı alıcı ifadelerine başvurulmasıdır. Ayrıca denetim elemanı, tutanakla tespit ettiği hususların varlığını güçlendirmek amacı ile karşıt inceleme veya çapraz denetim yönetimlerini uygulayabilir. Yargı kararlarında da vergi incelemesi sırasında matrah farkı bulunurken, beyan dışı hâsılâtın gerçekte elde edilip edilmediğinin hukuken muteber delillerle ve karşıt inceleme ile yapılmış tespitlerle saptanması gerektiği belirtilmiştir⁶²⁵.

İnceleme sırasında denetim elemanı, vergi hukukunda geçerli olan ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak, olayın biçimsel yönünün yanı sıra, ekonomik gerekçeleri de dikkate almakla yükümlüdür. İnceleme sonucu düzenlenecek raporda, ekonomik yaklaşımın dikkate alınması, özellikle bu

⁶²² F.Nilgün BALKAYA AKÇA - Sibel BİLGİN : a.g.m., 186.

⁶²³ Dn. 4.D. T.21.11.1997, E. 1996/2719, K.1997/4445;

Şükrü KIZILOĞLU :Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.7,Yaklaşım Yayını,(Ankara,1995),81.

⁶²⁴ Tahsin YAĞMURLU : "Vergi İdaresinin ve Yargının Vergi Usul Hukukuna Yaklaşım Biçimi", Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, (Ankara,1991), 101.

⁶²⁵ Dn. 3.D. T.27.1.1998, E.1996/16780, K.1998/1174;

Şükrü KIZILOĞLU : Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.4, Yaklaşım Yayını, (Ankara, 1998), 558.

rapora dayalı cezalı tarhiyatı uyumsuzluk konusu yapılması halinde önem kazanır. Çünkü ekonomik yaklaşım, ekonomik delil yükümlünün defter, belge ve beyanname düzenine dayanan doğruluk karinesi karşısında ispat yükü kendine düşen idarenin en önemli dayanağı olacaktır. Hukuken muteber ve ekonomik açıdan somut delillerle desteklenmemiş raporlara dayanan tarhiyatlar yargı organlarınca terkin edilmektedir⁶²⁶.

Vergi suçunun ortaya çıkarılabilmesi için biçimsel inceleme yeterli değildir; ayrıntılı bir gerçek mahiyet araştırması gereklidir. Bu ise, fatura düzenleyenler nezdinde, iş organizasyonu, üretim kapasitesi, ekonomik durum, işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde özen gibi konularda yapılacak karşıt inceleme ile olanaklıdır.⁶²⁷ Ancak vergi inceleme süreci açısından gerçek mahiyet araştırmasına yönelik ekonomik yaklaşımın tam anlamıyla uygulandığını belirtmek pek mümkün değildir. Çünkü denetleme elemanının, önceden belirlenmiş inceleme programı nedeniyle zaman yönünden problemi olabilir. Oysaki, gerçek mahiyet bulmaya yönelik araştırma geniş bir zaman dilimine sahip olunmasını gerektirmektedir⁶²⁸. Ancak zaman alıcı ve uğraştırıcı nitelikteki böyle bir araştırmanın yetersiz sayıdaki denetim elemanı ile yapılması zordur⁶²⁹. Çünkü son yıllarda yükümlü sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmak yerine meslekten ayrılmalar nedeniyle iyice azalmıştır.

Diğer taraftan, denetim birimleri, yükümlü büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı bir yetki ve görev ayrımına göre çalışmamaktadırlar⁶³⁰. Bu durum, özellikle ceza yargılamasını gerektiren ekonomik faaliyetlerin yol açtığı vergi kaçakçılığı gibi takibi ayrı bir uzmanlık gerektiren konularda sıkıntı yaratmaktadır⁶³¹.

⁶²⁶ F.Nilgün BALKAYA AKÇA - Sibel BİLGİN : a.g.m., 193.

⁶²⁷ Turgut CANDAN : a.g.m., 264.

⁶²⁸ F.Nilgün BALKAYA AKÇA-Sibel BİLGİN : a.g.m., 193.

⁶²⁹ Turgut CANDAN : a.g.m., 264.

⁶³⁰ Vergi Denetmenleri Derneği : Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, (Ankara, 2003), 79.

⁶³¹ Vergi Denetmenleri Derneği : a.g.r., 80.

Kaçakçılık suçlarında uzmanlaşmış inceleme birimlerinin bulunmaması nedeni ile gerçek dışı ticaret işlemlerinin, sahte fatura-belge basımı ve ticaretinin ve örgütlü olarak gerçekleştirilen diğer kayıt dışı faaliyetlerin incelenmesi sırasında çoğu zaman bilgisine başvurulması gereken kişilere ve suç delillerine ulaşılmamaktadır. Bu yetersizlikler, incelemenin ve ona bağlı olarak düzenlenen raporların amaca uygun ve gerçekçi bir şekilde yapılmasını engellemektedir⁶³².

Raporlardaki iddia ve tarhiyatlar somut ve hukuken geçerli delillerle desteklenmelidir. Uyuşmazlık konusu olduğunda yargı organları idare aleyhine karar vermektedirler. Bu sonuçta, vergi organları ile vergi idaresi arasında, başta delil serbestliği ilkesi olmak üzere yorum ve anlayış farklılıklarının bulunması, yargı organlarının yerleşik kararlarına süresinde intibak edilememiş olması da rol oynamaktadır⁶³³. Özellikle Maliye Bakanlığının denetim amaçlı olarak kullanılmak üzere topladığı bilgilerin arşivlendiği, vergi istihbarat arşivinin tam ve etkin olarak kullanımı sağlanmalıdır. Böylece inceleme elemanları, yükümlülere ilişkin bilgilere rahatlıkla ulaşabilecekler ve yaptıkları denetimlerde bu bilgileri de kullanabileceklerdir⁶³⁴.

B. YARGILAMA YETKİSİNE SAHİP KİŞİ VE KURUMLARIN UZMANLIK DÜZEYLERİ VE DELİLLERİN YETERLİLİĞİ

1. Uzmanlık Düzeyleri

Vergi suç ve cezalarına ilişkin yargılama süreci, vergi suçunun niteliğine göre adli veya idari yargı organları tarafından gerçekleştirilir. Vergi Usul Kanunu'na göre hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ceza mahkemeleri tarafından yargılanırken; Vergi Usul Kanunu'nda verilen yetkiye dayanılarak vergi idareleri tarafından kesilen vergi cezalarına karşı yapılan itiraz vergi mahkemeleri tarafından incelenir.

⁶³² F.Nilgün BALKAYA AKÇA - Sibel BİLGİN : a.g.m., 191.

⁶³³ Vergi Denetmenleri Derneği : a.g.r., 91.

⁶³⁴ Mustafa Ali SARILI : " Türkiye'de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır ? ", Vergi Sorunları, Özel Ek, (Temmuz, 2004), 120.

Söz konusu inceleme ve yargılama, meslekten olan mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına görev ifade edan hâkim ve savcılar tarafından yerine getirilir. Nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, meslek içi eğitimleri ile özlük işleri hâkimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenen hâkim ve savcılar görevlerini; kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelere uygun olarak yapmak zorundadırlar.

Yargılama elemanlarının gerek mesleğe seçilmeleri sırasında sahip oldukları, gerekse mesleki-hizmet içi eğitim sırasında kazandıkları ve geliştirdikleri araştırma ve inceleme yetenekleri, hukuki uyumsuzlukların yorumlanıp çözümlenmesi bakımından büyük önem taşımaktadır.

Ayrıca yıllar itibariyle nüfustaki artışa karşın hâkim ve savcı sayısının ihtiyaç karşılama ötesinde belli bir oranı sağlayamadığı, yeterli soruşturma/ön inceleme olmadan açılan duruşmaların neden olduğu makul süre ötesi gecikmeler, yapay iş yükü, sorunlara yol açmaktadır⁶³⁵.

Kuralları içeren bir hukuk düzeninde uzmanlaşmadan da söz edilemez. Dolayısıyla yukarıda belirlediğimiz sorunlardan mümkün olduğunca uzaklaştırılmış, bilgi teknolojisi ve eğitilmiş yardımcı personel ile desteklenmiş ve uluslar arası hukuk belgelerine uyum sağlamış bir hukuk düzeni içinde yargılama yetkisine sahip hâkim ve savcı da etkin bir adalet hizmeti verebilecektir. Bu ise, genel nitelikteki suçların yargılanması ve sonuçlanmasının yanı sıra, vergi ile ilgili olarak yargıya intikal etmiş dosyaların da sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılması bakımından önem taşımaktadır.

İdari yargıda ve adli yargıda değerlendirmelerin başarılı olup, tıkanıklıkların aşılması her şeyden önce hâkimlerin vergi hukuku konusunda uzman kişiler haline getirilmesi ile mümkündür⁶³⁶. Çünkü vergileme olayı, toplumsal hayatta meydana gelen her türlü ekonomik faaliyetlerle çok yakından ilgili olup, iktisat, maliye, işletme, muhasebe gibi çok sayıda

⁶³⁵ Mustafa Tören YÜCEL : Türkiye’de Yargının Etkinliği, (Ankara, 1999), 23,114.

⁶³⁶ Yusuf KARAKOÇ : Hukuki..., a.g.m., 108.

disiplinlerin öngördüğü yöntemleri kullanır⁶³⁷. Bu niteliklere sahip bir vergileme olayı ile karşılaşan idari veya adli yargı hâkiminin de, bu disiplinleri içeren donanımına sahip olması gerekir.

Ayrıca vergi hukukunun kendine özgü ispat ve ekonomik olayları delillendirme anlayışı, yargılama sırasında hakim tarafından göz önünde bulundurulma zorunluluğu dikkate alındığında, yeterli donanımına sahip olma koşulunun önemi anlaşılmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkesin uygulandığı vergi yargılamasında olduğu gibi ceza yargılamasında da re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması, hakime gerekli gördüğü hususları kendiliğinden araştırılması imkanını sağlar. Ancak hakimin, davaya ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yaparak, oluşan vicdani kanaate göre karar vermesine imkan sağlayan re'sen araştırma ilkesi, bilirkişilik kurumuna başvurulmasını engellemez. Bununla birlikte, gerek fiziki çalışma şartları, gerekse yoğun iş yükü hakimlerin davaların birçoğunu bilirkişilere havale etmesine neden olmaktadır. İncelenmekte olan bir davada, özel bilgi ve uzmanlık gerektiren sorunların çözümü için o konunun uzmanı kişilerin yardımına başvurulması, olayların belirlenmesi, aydınlanması ve değerlendirilmesi için gerekli olabilir. Ancak hâkimin görmüş olduğu öğrenim, edinmiş olduğu bilgi ve deneyimleriyle veya başka ispat araçlarını kullanarak çözümleyebileceği hususlarda uzman bir kişinin yardımına ihtiyaç duymaması gerekir⁶³⁸. Fakat uygulamada genellikle konunun teknik özellikler göstermesi, hâkimlerin ağır iş yükü nedeniyle araştırmaya zaman bulamamaları gibi nedenlerle bilirkişilik kurumuna sık sık başvurulmaktadır.

Bilirkişilerin seçiminde, kurumsallaşmaya gidilmemesi, uzmanlığı ve bilgi birikimine önem verilememesi, davaların uzamasına neden olmaktadır⁶³⁹. Çünkü “ atanmış bilirkişiler genellikle serbest veya yeminli mali müşavir sıfatına haiz olmalarına rağmen, hukukçu olmadıklarından yine

⁶³⁷ Vergi Denetmenleri Derneği : a.g.e., 22.

⁶³⁸ Yusuf KARAKOÇ : “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, Vergi Dünyası, (Eylül,1997), 108,109.

⁶³⁹ TOBB : a.g.e., 98.

genellikle bilir değil, bilmez kişi gibi davranıp kolay yola saparak, hiçbir inceleme yapmadan sadece inceleme raporunu incelemekte ve bu rapora göre kanaat belirtmekle yetinmektedirler. Oysa, bilirkişilik her şeyden önce hukuk bilmeyi ve konunun teknik özelliklerine, yerine göre vergi hukukuna, muhasebe hukukuna veya işletme hukukuna vakıf olmayı gerektirmektedir. Bu tür yanılığın raporlar, bazen yanılığın kararların oluşmasına sebebiyet vermekte, bazen de yeniden bilirkişi incelemesi yapılması yahut kararın bozulması gibi hallere yol açarak davaların gereksiz yere uzamasına sebebiyet vermektedir.”⁶⁴⁰

Bu nedenlerle, yargı organlarında karar verme konumunda bulunan kişileri, hukuki formasyonunun yanında, vergi konusunda uzmanlığı ve tecrübesi olan, bilgi birikimine sahip kişiler arasından seçilmesi büyük önem taşımaktadır⁶⁴¹.

2. Delillerin Yeterliliği

Deliller, ispat işleminde kullanılan vasıtalar⁶⁴². Yargılama makamı bir olayın gerçekte ilişkisinin var olup olmadığını, var ise bu ilişkinin nasıl olduğuna deliller aracılığıyla karar verir⁶⁴³. Deliller, hâkimin dava ile ilgili kanaate vararak karar vermesini sağlayıcı bir nitelik taşırlar. Bu nitelikleri itibari ile deliller, hâkimin kanaatini etkileyebilme özelliğine göre farklı değerlere sahiptir. Bu kabiliyete, “delil değeri” denir⁶⁴⁴. Sunulan deliller içerisinde hâkimin dava ile ilgili bir kanaate varmasına neden olan delil, yargılama faaliyeti açısından değer taşır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olduğu vergi hukukunda vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında, olayın biçimsel yönünün yanı sıra ekonomik gerçekler de

⁶⁴⁰ Bumin DOĞRUSÖZ : “Vergi Suçlarında Bilirkişinin Anlam ve Önemi”, Dünya Gazetesi, (17.10.2002).

⁶⁴¹ TOBB : a.g.e., 98.

⁶⁴² Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e., 199.

⁶⁴³ Şükrü KIZILOĞ - Zühal KIZILOĞ : a.g.e., 712.

⁶⁴⁴ Şükrü KIZILOĞ - Zühal KIZILOĞ : a.g.e., 704.

dikkate alınacaktır. Bu amaçla, vergi yargılamasında gerçek mahiyetin, ekonomik niteliğin her türlü delille ispatlanacağı kural olarak kabul edilmiştir.

İnceleme konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapan, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirleyen hâkimin vicdani kanaate ulaşırken tarafların iddia ve talepleri ile sınırlı tutulmaması gerekir. Dolayısıyla hâkimlerin maddi olayın tespiti amacı ile her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırma yetkisi vardır⁶⁴⁵. Bu yetki sonucu hâkim yargılama süreci içerisinde bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabileceği gibi, lüzum gördüğü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilecektir.

Vergi yargısında olduğu gibi kamu düzeninin sağlanmasının amaçlandığı ceza yargısında da hâkimin gerek gördüğü hususları kendiliğinden araştırma yoluna gitmesi veya dikkate alması imkânı vardır⁶⁴⁶. Maddi gerçekliğin araştırıldığı ceza yargılamasında her unsur delil olabilir. Başka bir ifadeyle delil serbestliği ilkesi geçerlidir⁶⁴⁷.

Hâkim duruşmaya getirilmiş ve tartışılmış delilleri, vicdani kanaatiyle serbestçe takdir eder (CMK m.217). Ancak günümüzde maddi gerçeğin sınırsız şekilde araştırılmasının birçok kişisel ve toplumsal değerleri tahrip edeceği kabul edildiğinden, maddi gerçekliğin araştırılması ilkesine “delil yasakları” adı verilen bazı sınırlamalar getirilmiştir⁶⁴⁸. Bizimde dâhil olduğumuz Kıta Avrupası hukuk sistemine göre, delil yasaklarının görevi “insan haklarıyla, temel hukuk ve hürriyetleri korumaktır”⁶⁴⁹.

Aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, yasak sorgu yöntemleri ve değerlendirme yasakları Ceza Muhakemesi Kanunu’nda yer verilen delil yasaklarıdır. Bu yasaklar, itibari ile soruşturma ve kovuşturma

⁶⁴⁵ Şükrü KIZILOĞLU - Zühal KIZILOĞLU : a.g.e., 703.

⁶⁴⁶ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN : a.g.e, 206.

⁶⁴⁷ Bahri ÖZTÜRK : “Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Delil Yasakları”, Hukuki Perspektifler Dergisi, (Nisan, 2005), 13.

⁶⁴⁸ Bahri ÖZTÜRK : a.g.m., 131.

⁶⁴⁹ Bahri ÖZTÜRK : a.g.m., 132.

organları delil toplarken daha dikkatli olacaklardır. İncelendiği üzere “delil serbestliği” ilkesinin geçerli olduğu vergi ve ceza yargılama usulünde, işlemin gerçek mahiyetini araştırmada hakim aktif bir rol oynamaktadır.

Vergi mahkemesi tarafından herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmaksızın verilmiş kararlar bulunması durumunda, üst derece mahkeme tarafından bu kararlar bozulmak suretiyle, mahkemeler tarafından gerekli inceleme ve araştırmanın yapılması sağlanmaktadır⁶⁵⁰.

Diğer taraftan, vergi incelemesi raporuna göre yapılan cezalı tarhiyatların yargı organı tarafından terkin edilmemesi için saptanan hususların somut ve hukuken geçerli delillerle güçlendirilmesi gerekmektedir⁶⁵¹. Gerçek mahiyetin ortaya konulmasında ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi durumunda, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması zorunluluk arz etmektedir⁶⁵².

Delil serbestisinin geçerli olduğu ve yüklenen suçun hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebildiği ceza yargılamasında hâkim, vergi suçlarında oldukça çekingen davranabilmektedir. Olayın teknik özellikler göstermesi, davayı inceleyen hâkimin uzmanlaşmaya imkân vermeyen çeşitli ceza davaları arasında araştırmaya zaman bulamaması gibi nedenlerle eksik soruşturmasına neden olmaktadır.

Ceza yargılamasında eksik soruşturma, vergi hukukuna özgü ekonomi yaklaşımın dikkate alındığı, dolayısıyla hukuken geçerli ve ekonomik açıdan somut delillerle desteklenmiş bir araştırma ve incelemenin yapılmamış olmasının bir sonucudur. Bu husus, üst mahkeme incelemelerinde de belirlenmiştir.

Buna göre, “suça konu faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve

⁶⁵⁰ Dn. 3.D., T.11.06.1997, E.1996/147, K.1997/2359;

Şükrü KIZILOĞLU - Zuhal KIZILOĞLU : a.g.e., 704.

⁶⁵¹ F.Nilgün BALKAYA AKÇA-Sibel BİLGİN : a.g.m., 193.

⁶⁵² Dn. 9.D., T.14.10.1997, E.1996/2408, K.1997/3047;

Şükrü KIZILOĞLU - Zuhal KIZILOĞLU : a.g.e., 704.

taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan ve banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı araştırılarak, sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturmayla beraat hükmü kurulması nedeniyle hükmün bozulmasına karar verilmiştir.”⁶⁵³

Ülkemizde vergi suçlarıyla ilgili olarak ceza mahkemelerinde, 2002 yılında 7506 dava açılmış olup; bu davalarla ilgili sanık sayısı 10.595’dir. Bunun 10.160’ı erkek sanık; 435’i ise, kadın sanıktır. ⁶⁵⁴

Aynı yılda, ceza mahkemelerince vergi suç ve cezalarıyla ilgili olarak sonuçlandırılmış dava sayısı (önceki yıllarda açılan davalardan intikal edenler dahil olmak üzere) ise, 7.683 olup; bunun 4.638’i mahkumiyet; 2.556’sı beraat; 639’u dava dosyasının düşmesi olarak sonuçlanmıştır. 3.186 dosya ise, diğer nedenlerle karara bağlanmış dosyaları oluşturmaktadır ⁶⁵⁵.

⁶⁵³ Yargıtay, 11.C.D, T.23.01.2004, E.2004/1728, K.2005/1848;

Yargıtay, 11.C.D, T.26.01.2004, E.2004/1553, K.2005/1696.

⁶⁵⁴ Adalet Bakanlığı-Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü’nden sözlü olarak alınan bilgi.

⁶⁵⁵ Adalet Bakanlığı - Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü’nden sözlü olarak alınan bilgi.

SONUÇ

Devlet ceza aracılığıyla, toplumda oluşan sosyal ve hukuki düzeni koruma yükümlülüğünü yerine getirmeye çalışır. Zaten toplumsal düzeni ceza yaptırımına başvurmada korumanın zorluğu ortadadır. Çünkü ceza aracılığıyla kişilerin emredici kanun hükümlerine uyulması sağlanarak, suçluluğun azaltılması amaçlanır. Vergi cezaları ise, çeşitli nedenlerle vergi ödememe veya daha az ödeme eğiliminde olan yükümlülerin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerini sağlamaya yöneliktir. Çünkü yükümlü, vergi ödevini yerine getirmeyerek devleti vergi kaybına uğratmış veya vergi kaybı tehlikesi oluşmuştur. Devlet vergi cezası aracılığı ile bir taraftan vergi kaybını tazmin etmeye çalışırken, diğer taraftan kanunun suç saydığı fiil ile bozulan kamu düzeninin yeniden tesisini sağlamaya çalışır.

Devlet vergi kaybı veya kayıp tehlikesi sonucunu yaratan fiilleri ceza yaptırımı ile karşılar, öncelikli amacı kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak sağlamak olmayacaktır. Zaten bu amaca yönelik bir ceza uygulaması, baştan vergi yasalarının uygulanmasında etkinliği ortadan kaldıracaktır.

Vergi suçlarının ekonomik nitelik taşıması, bu suçu karşılayan cezanın da sadece ekonomik ceza olmasını zorunlu kılmaz. Her ne kadar bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktaysa da, vergi cezalarının başta gelen amacı devletin vergi alacağını güvence altına almak değildir. Çünkü hileli yollara başvurarak işlenen vergi suçlarında, ihlal edilen menfaat hazine yararından ziyade “kamu düzenidir.” Kanun koyucu da kamu düzeninin bozulmasını önlemek veya bozulan kamu düzenini sağlamak için hürriyeti bağlayıcı ceza uygular. Hileli fiillerle gerçekleştirilen vergi suçlarının sadece mali nitelikli cezalarla karşılanması, suçun niteliğine uygun düşmez. Çünkü bu suçlar, vergi kaybı oluşturması yanında toplumla karşı işlenmiş bir suç niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla “ekonomik suçlara ekonomik ceza” anlayışı sanki tüm vergi suçlarına ekonomik ceza uygulaması olarak algılanmamalıdır.

Sonuçları itibarıyla ekonomik kayba neden olan fiiller için mali nitelikli ceza uygulaması, suçun hileli fiiller ile gerçekleştirilmediği durumlar için niteliğine uygun olmakla beraber; vergi kaçakçılığını engellemek bakımından yetersiz kalabilmektedir. Bu anlamda, amaç göz önünde bulundurularak fiile yönelik mali nitelikli veya hürriyeti bağlayıcı nitelikli ceza belirlenecektir. Eğer amaç acı ve ızdırap çektirmek olmayıp, devletin vergi alacağını tahsilden ibaret ise, mali nitelikli ceza uygulanacaktır. Ancak amaç sadece vergi kaybıyla mücadele olmayıp, kamu düzenini de korumak ise, hürriyeti bağlayıcı nitelikli ceza uygulanacaktır. Bu amaçla, vergi cezalarının türleri itibarıyla çeşitli olmaları ve sistem içinde aralarında bir denge ve ahenk kurulması sağlanacaktır.

Düzenlenen cezanın, suçun ağırlığı ile orantılı, bölünebilir ve derecelendirilebilir olması, vergi yasalarının uygulanması bakımından önemlidir. Başka bir ifadeyle kanunla korunan değerle, bu değer ihlali halinde öngörülen ceza arasında makul bir oran gözetilmelidir. Ancak cezanın suçu tam olarak karşılayacak oranda düzenlenmesi son derece zordur. Öngörülen amaca ulaşılabilmesi için, korunan değer bedelini aşan bir cezaya yer verilmemelidir.

Vergi kaybı sonucunu doğuran bir hukuka aykırı fiil için hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması, işlenen ekonomik suçun bedelini aşarak faili mağdur duruma düşürecektir. Aynı şekilde, hileli fiillerle işlenen suçun hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanmaması, fiilin ağırlığı ve failin sorumluluk derecesi ile orantılı olmayan bir ceza uygulamasına yol açacaktır.

Bu nedenle, işlenen bir suçun karşılığı olan ceza, olması gerekenden az miktarda verilmiş ise, fazla miktarda verilmiş gibi cezalandırmadaki amaç ve adaletin elde edilmesinde başarılı olamaz. Buna karşılık ceza, işlenmiş suçun bedelini aşar ise fail, haksız yere cezalandırılmış olacaktır. Bu nedenle vergi kanunlarında hangi fiillerin suç oluşturduğunun ve fiilleri işleyenlerin mali nitelikli mi, yoksa hürriyeti bağlayıcı nitelikli mi cezayla karşılaşılacağı açık ve kesin olarak belirlenmelidir.

Açık ve amacını gerçekleştirecek yeterlikte bir ceza düzenlemesi, idare tarafından uygulanabildiği takdirde etkin olacaktır. Bu açıdan düzenlenen cezanın ağırlığı yanında, vergi cezasının idare tarafından uygulanmasındaki etkinlikte önemlidir. Bu etkinlik mali veya hürriyeti bağlayıcı cezaları tavizsiz bir şekilde uygulanmasıyla yakından ilişkilidir.

Bu açıdan sürekli nitelik arz eden ve beklentiler dahilinde düzenlenen ancak düzenleniş amacı iyi tahlil edilmeyen vergi affı uygulaması, vergi cezalarının etkinliğini de azaltacaktır. Çünkü vergilendirmeye ilişkin sorunların çözümlenmesine hizmet etmeyen sık sık başvurulanan vergi affı uygulaması vergi cezasının uygulanmasına ilişkin kararlı iradeyi büyük ölçüde olumsuz yönde etkileyecektir.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Berrin

2004 “Zincirleme Suç & Fikri İhtima”, Hukuki Perspektifler Dergisi, Ankara, (Sonbahar, 2004), 163-172.

AKÇA, BALKAYA F.Nilgün

2000 Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Kurumlarının Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

AKÇA BALKAYA, F. Nilgün - Sibel BİLGİN

2003 “Vergi İncelemesinde Yasaklar ve Yargı Kararları Çerçevesinde Yükümlülükler”, Maliye Seçme Yazılar, Ankara, 175-199.

AKDOĞAN, Abdurrahman

1980 Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, AİTİA, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman

1999 “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, G.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi, (Güz,1999), 97-104.

ALAYBEK, Ali

2000 Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza, Maliye Tetkik Kurulu, (Haziran, 1959).

AY, Hakan - Ömer ÇAKICI

2001 “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, Vergi Dünyası, (Ekim, 2001), 150-159.

AYDOĞDU, İsmail - Altar ARPACI

2004 “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?”, Vergi Sorunları, Özel Ek, (Temmuz, 2004), 141-171.

AYTAÇ, Önder

1998 “Hapishanelerin Alternatifi Cezalandırma Sistemleri”, Ceza Adalet Sistemi ve Polis Sempozyumu, (Ankara,6-8 Mayıs), 425-440.

BAYKARA, Bekir

2001 "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", Maliye Postası, (Eylül, 2001), 68-71.

BAYKARA, Bekir

2004 "Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur", Vergi Dünyası, (Ekim, 2004), 7-17.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin

1999 Vergi Ceza Hukuku, Afyon.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin - Naci Tolga SARUÇ - İsa SAĞBAŞ

2004 "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi", 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004).

BAYSAL, Mümtaz

1956 İngiltere'de Mali Kaza, Maliye Bakanlığı, Ankara.

BİLGİN, Kamil Ufuk

2004 Kamu Performans Yönetimi, TODAİE Yayını, Ankara.

CANDAN, Turgut

1995 Vergi Suç ve Cezaları, Ankara.

CANDAN, Turgut

1998 Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarında Sorumluluğu, Tüze Yayını, Ankara.

CANDAN, Turgut

2004 "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı", 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs 2004), 255-280.

ÇAĞAN, Nami

1982 Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayını, İstanbul.

ÇEVİK, Hasan Hüseyin

2002 "Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması: Emniyet Teşkilatı Örneği", Polis Bilimleri Dergisi, (Temmuz - Aralık 2001), 67-80.

DARENDE, M. İhsan

2005 “Yeni TCK’da İştirak”, www.turkhukuksitesi.com, (24.02.2005).

DARENDE, M. İhsan

2005 “Yeni TCK’da Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, www.turkhukuksitesi.com, (19.01.2005).

DEMİRCİ, Azmi

2003 “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu ” [Vergi Dünyası](#), (Ocak, 2003), 46-54.

DEMİRCİ, Azmi

2005 “Vergi Ziyai Cezası Hukuka Uygun Bir Ceza mıdır?” [Vergi Dünyası](#), (Ağustos, 2005), 35-42.

DOĞRUSÖZ, Bumin

2002 “Anayasa Açısından Faize Bağlı Vergi Ziyai Cezası”, [Dünya Gazetesi](#), (09.05.2002).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2002 “Naylon Fatura Olgusu ve Genel Tebliğ Düzenlemesi”, [Dünya Gazetesi](#), (20.06.2002).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2002 “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Bazı Notlar”, [Dünya Gazetesi](#), (25.04.2002).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2002 “Vergi Suçlarında Bilirkişinin Anlam ve Önemi”, [Dünya Gazetesi](#), (17.10.2002).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2003 “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir”, [Dünya Gazetesi](#), (12.06.2003).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2003 “Vergi Ceza Sistemi Yeniden Kurulmalıdır”, [Dünya Gazetesi](#), (28.08.2003).

DOĞRUSÖZ, Bumin

2004 “Vergi Ziyat Cezasının Anayasaya Aykırılığı”,
Yaklaşım, (Nisan, 2004), 43-46.

DÖNMEZER, Sulhi

1994 Kriminoloji, İstanbul.

DÖNMEZER, Sulhi

1982 Sosyoloji, Ankara.

DÖNMEZER, Sulhi - Sahir ERMAN

1997 Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.I, İstanbul.

DÖNMEZER, Sulhi - Sahir ERMAN

1997 Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.II, İstanbul.

ENGİN, İsmail - Fatih SARAÇOĞLU - Leman DÖNMEZ

2000 “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının
 Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme”,Yaklaşım, (Mart, 2000).

EREM, Faruk - Ahmet DANIŞMAN - Mehmet Emin ARTUK

1997 Ceza Hukuku, Seçkin Yayınları, İstanbul.

ERMAN, Sahir

1961 “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”,
Maliye Enstitüsü Konferansları 5. Seri 1959, İstanbul.

FALAY, Nihat

1992 “Denetim ,Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”,
Sayıştay Dergisi, (Nisan - Haziran 1992), 18-23.

GERÇEK, Adnan

2002 “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve
 Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Çağdaş Bir Vergi
 Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi
 Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır ?”, Ekonomik ve Mali
 Araştırma Yarışması, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını,
 Ankara, 1-157.

GEREK, Şahnaz - Ali Rıza AYDIN

2005 Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara.

GÖKBUNAR, Ramazan - Keramettin TEZCAN - Ahmet UTKUSEVEN

2002 “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ankara, 1-145.

GÖZÜKARA, Öcal

1992 “İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları-1”, Vergi Dünyası, (Mayıs, 1992), 50-53.

GÜNDAY, Metin

1997 İdare Hukuku, İmaj Yayını, Ankara.

GROSCLAUDE, Jacques - Philippe MARCHESSOU

1998 Procédures Fiscales, Dalloz, (Çev.Elif PÜRSÜNLERLİ, yayınlanmamış çeviri notu).

GÜNDEL, Ahmet

2003 “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, Yaklaşım, (Şubat, 2003), 27-32.

GÜNEY, Niyazi - Kenan ÖZDEMİR, Yusuf S. BALO

2004 Yeni Türk Ceza Kanunu, Adil Yayını, Ankara.

HAFIZOĞULLARI, Zeki

1996 Ceza Normu, Ankara.

Internal Revenue Code

2000

İÇEL, Kayıhan - Süheyl DONAY

1999 Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, C.1, Beta Yayını, İstanbul.

İÇEL, Kayıhan - İzzet ÖZGENÇ - Adem SÖZÜER**Fatih S. MAHMUTOĞLU - Yener ÜNVER**

2000 Suç Teorisi, C.2. İstanbul.

İÇEL, Kayıhan - Füsun SOKULLU AKINCI**İzzet ÖZGENÇ - Adem SÖZÜER****Fatih S. MAHMUTOĞLU - Yener ÜNVER**

2000 Yaptırım Teorisi, C.3. İstanbul.

JAKOB, Wolfgang

- 1991 Abgabenordnung Steuerverwaltungsverfahren und Finanzgerichtliches Verfahren, München, (Çev.Ali DEĞİRMENDERELİ, yayınlanmamış çeviri notu).

KARAKOÇ, Yusuf

- 1997 "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", Vergi Dünyası, (Eylül, 1997), 104-127.

KARAKOÇ, Yusuf

- 2004 Genel Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara.

KARAKOÇ, Yusuf

- 2004 "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs), 90-114.

KARAYEL, Mustafa

- 1998 "Ceza Hukukunda Temel Yaklaşımlar ve Günümüzden Bir Bakış", Ceza Adalet ve Sistemi ve Polis Sempozyumu, (Ankara, 6 - 8 Mayıs), 65-67.

KIZILOT, Şükrü

- 1995 Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.7, Yaklaşım, Ankara.

KIZILOT, Şükrü

- 1998 Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.4, Yaklaşım Yayını, Ankara.

KIZILOT, Şükrü

- 2005 "Yargıdaki Vergi Cezaları İptal Edilecek mi?", Hürriyet Gazetesi, (17.11.2005).

KIZILOT, Şükrü

- 2006 "Cezalar Kesiliyor Ama Ödeyen Yok", Hürriyet Gazetesi, (14.02.2006).

KIZILOT, Şükrü - Zühal KIZILOT

- 2005 Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara.

MALİYE BAKANLIĞI - GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

- 1998 Bir Reformun Anatomisi - Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti, Ankara.

MERCIER, Jean - Yves-Bernard PLAGNET

1999 Les Impôts en France : Traité de Fiscalité, Editions Francis Lefebvre, (Çev.Elif PÜRSÜNLERLİ, yayınlanmamış çeviri notu).

MUTLUER, M.Kamil

1975 "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği" , Eskişehir İTİA Dergisi, (Haziran, 1975), 114-129.

MUTLUER, M.Kamil

1979 Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir.

OK, Nuri - Ahmet GÜNDEL

2002 Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara.

OKTAR, S. Ateş

1997 "Vergi suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler", İktisat Fakültesi Mecmuası, 60. Yıl Özel Sayı, C.49, İstanbul, 116-129.

ORTAÇ, F.Rifat

1986 Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ORTAÇ, F.Rifat

2001 "Kamu Harcamalarının Etkinlik Ve Verimliliğinin Ölçülenmesinde Karşılaşılan Sorunlar", İktisat, İşletme ve Finans, (Mayıs 2001), 60-69.

ÖNCEL, Mualla - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN

2002 Vergi Hukuku, Ankara.

ÖNDER, Ayhan

1989 Ceza Hukuku, C.2, İstanbul.

ÖNDER, İzzettin

2000 "Vergi Psikolojisi", Mükellefin Dergisi, (Kasım, 2000).

ÖZGENÇ, İzzet

2004 "Ana Hatlarıyla TCK Tasarısı" Hukuki Perspektif Dergisi, (Sonbahar, 2004), 102-113.

ÖZTÜRK, Bahri

2005 “Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Delil Yasakları”, Hukuki Perspektifler Dergisi, (Nisan, 2005), 131-136.

SABAN, Nihal

2000 “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? II”, Vergi Sorunları, (Eylül, 2000), 94-103.

SABAN, Nihal

2002 Vergi Hukuku, DER Yayını, İstanbul.

SARILI, Mehmet Ali

2004 “ Türkiye’de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi için Neler Yapılmalıdır ? ”, Vergi sorunları, Özel Ek, (Temmuz, 2004), 95-125.

SEVEN, Bülent

2001 “Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımların Niteliği Konusunda Tartışmalar”, www.turkhukuksitesi, (21.07.2001).

SEViĞ, VEYSİ

2002 “Suç ve Suçlu Arasındaki İliyet Bağı”, Yaklaşım, (Eylül,2002), 32-33.

SEViĞ, VEYSİ

2005 İdare ve Anayasaya Aykırı Ceza Uygulaması”, Dünya Gazetesi, (17.11.2005).

SONSUZOĞLU, Elif

2000 “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları (Haziran, 2000), 116-134.

SUIÇMEZ, Halit

1999 “Verimlilik Düşüncesinin Kısa Tarihi”, Verimlilik Dergisi, MPM, (Ocak, 1999), 7-14.

ŞEKER, H.Nezih

1994 Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayını, İstanbul.

ŞENYÜZ, Doğan

1995 Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.

ŞENYÜZ, Doğan

2003 Vergi Ceza Hukuku, Bursa.

TAŞ, Metin

2003 "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları", Yaklaşım, (Ekim, 2003), 22-26.

Taxes Management Act

1970 Her Majesty's Stationery Office, London,

TIPKE, Klaus - Joachim LANG

XXX Steuerrecht, Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln, (Çev.Ali DEĞİRMENDERELİ, yayınlanmamış çeviri notu).

TOBB

2002 Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara.

TUNÇER, Mehmet

2003 "Vergi Ahlakı - Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye ", Vergi Sorunları, (Ekim, 2003), 92-114.

TUTAR, Erol

2002 "Suç Tasnifleri", www. kriminoloji.com (10.11.2002).

ÜYÜMEZ, M.Erkan

2004 Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ

2003 Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, Ankara.

YAĞMURLU, Tahsin

1991 "Vergi İdaresinin ve Yargının Vergi Usul Hukuku'na Yaklaşım Biçimi ", Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, Ankara, 99-110.

YARAŞLI, Genç Osman

2005 Türkiye'de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı-APK, Ankara.

YENİÇERİ, Harun

2006 “ Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma ”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, (Antalya, 10-14 Mayıs), 908-927.

YETKİNER, Erkan

2002 “Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve İnceleme Yöntemleri”, Vergi Dünyası, (Haziran 2002), 84-88.

YÜCEL, Mustafa Tören

1973 Suç ve Ceza Anatomisi, Yarıaçık Cezaevi Matbaası Yayını, Ankara.

YÜCEL, Mustafa Tören

1995 Türk Ceza Siyaseti & Kriminolojisi, Keçiören Yarıaçık Cezaevi Matbaası Yayını, Ankara.

YÜCEL, Mustafa Tören

1999 Türkiye’de Yargının Etkinliği, Ankara.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi

2007 “Anayasa Mahkemesinden Sonra Vergi Ziyat Cezası”, Vergi Dünyası, (Ocak, 2006).

ÖZET

Kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olan vergiler, kamu hizmetlerinin karşılanması bakımından önemli bir finansman kaynağıdır. Bu nedenle, devletin önemli bir gelir kaynağı olan verginin, sürekliliğinin sağlanması gereklidir. Bu amaca yönelik olarak vergi sistemlerinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak birçok güvenlik önlemi geliştirilmiştir. Bu önlemlerden birisi de vergi ceza uygulamasıdır.

Vergi yükümlüsü bazı durumlarda vergi ödevleri konusunda bilerek veya bilmeyerek hukuka aykırı davranabilir. Hukuka aykırı davranışlar ise, farklı nitelikte vergi suçlarını oluşturur. Bu suçlara da farklı nitelikte cezalar uygulanır. Vergi suçları kural olarak devlet hazinesine karşı işlenen suç niteliğinde kabul edilmektedir. Ekonomik nitelik taşıyan bu suçlar yükümlülerin yasal ve idari düzenlemelere aykırı davranışları sonucunda ortaya çıkar. Bu suçlar için mali nitelikli cezalar uygulanır. Böylece devletin vergi kaybı mali cezasıyla birlikte telafi edilir. Ancak bazı vergi suçlarında ağır basan yön, vergi kaybı olmayıp, kamu düzeninin ihlal edilmesidir. Buna yönelik olarak da cezalar hürriyeti bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla vergi suç ve cezası belirlenmesinde temel husus sadece, mali kaybın bulunması değildir.

Her iki ceza türü açısından yaptırımla ulaşmak istenilen hedefleri gerçekleştirmek, bir başka ifadeyle cezalandırmada etkinliği sağlayabilmek için kanun koyucu ve idareye bazı görevler düşmektedir. Kanun koyucu yaptığı düzenlemede, cezanın tüm unsurların kapsayacak şekilde açık ve belirgin olarak ortaya koymalıdır. İdare de, suçu nitelik yönünden etkin bir şekilde saptayarak, yaptırımları tavizsiz uygulamalıdır. Ancak bu şekilde belirlenmiş suç ve ceza yapısı, vergi kanunlarının hedeflerini gerçekleştirebilmekte yardımcı olabilecektir.

ABSTRACT

Taxes that are the most important financing resource from the point of providing public services have largest share among public incomes. So, the continuity of tax should be provided because of it's being one of the important income of the government. Due to this aim, a lot of security measures have been taken about tax systems and doing tax duties. Tax penalty is one of these measures, in some cases; tax obligation may behave illegally about tax duties consciously or unconsciously. These behaviors form different types of tax guilts. Different qualities of penalties are put into these guilts. It's known that tax guilts are guilts that are committed to exchequer. These economical guilts occur when obligator behaves opposite administrative and legal orders, for these guilts financial penalties are applied. Thus, government's loss of tax is compensated by financial penalties; however, in some of tax guilts, infraction of public order has more priority than tax loss. So, during the determination of tax guilt and penalty; the main point is not only tax loss. Towards this, penalties restrict freedom. For both type of penalties, to attain goals, in other words, to provide penalties' efficiency legislators and administrative authorities have important obligations and roles. Legislators' regularities should consist all components of penalties clearly and certainly. And, administrative authorities should determine guilt actively and put into laws without concession. Just by this way, penalties and tax laws can attain goals.