

**T.C.**

**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL  
İLKELER KAPSAMINDA VERGİ KABAHATLERİ  
VE VERGİ SUÇLARINDAKİ SAPMALARIN  
İNCELENMESİ VE ALMANYA ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Abdullah ÖMERCİOĞLU**

**KIRIKKALE – 2014**



**T.C.**  
**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL**  
**İLKELER KAPSAMINDA VERGİ KABAHLATLERİ**  
**VE VERGİ SUÇLARINDAKİ SAPMALARIN**  
**İNCELENMESİ VE ALMANYA ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**HAZIRLAYAN**

**Abdullah ÖMERCİOĞLU**

**KIRIKKALE – 2014**

T.C.

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Abdullah ÖMERCİOĞLU'na ait "Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği" adlı çalışma, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 26/06/2014

İmza

Danışman Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

İmza

Üye Doç. Dr. Mustafa ÖZEN

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

İmza

Üye Yrd. Doç. Dr. İştar CENGİZ

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

## **Kişisel Kabul**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

**Tarih:** 26/06/2014

**Adı Soyadı:** Abdullah ÖMERCİOĞLU

**İmza:**

## ÖZET

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA  
VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARINDAKİ SAPMALARIN  
İNCELENMESİ VE ALMANYA ÖRNEĞİ**

**Abdullah ÖMERCİOĞLU**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

Vergi yaptırım hukuku, vergi suç ve kabahatleri ile ilgili düzenlemelere aykırı fiiller karşısında müeyyide uygulanmasını öngören kurallar bütünüdür. Bu çerçevede öncelikle kabahat ve suç kavramlarının birbirlerinden ayrılması ve vergi kabahatleri ile vergi suçlarına özgü durumların ortaya konulması gerekir. Daha sonra da yaptırım hukukuna ilişkin temel ilkelerin belirlenmesi ve vergi suçları ile ilişkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmamızda, bahsedilen olguların ortaya konulması ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Temel ilkelerden sapmaların hukuki düzenlenmelerle engellenmesi vergi yaptırım hukuku sisteminin hukuka uygunluk taşıması açısından önemli bulunmaktadır. Bu çerçevede vergi kabahatleri bakımından kanunilik, eşitlik, cezaların şahsiliği ve kusur ile re'sen araştırma ilkelerinden sapıldığı görülmektedir. Vergi suçları açısından ise hukukun birliği, teklilik ve orantılılık ilkelerinden sapmalar bulunmaktadır.

Karşılaştırmalı hukuk açısından, Alman Vergi Yaptırım Hukuku Sistemi de Almanya'da incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yaptırım, Suç, Kabahat, Vergileme ilkeleri, Alman vergi yaptırım hukuku, Vergi kaçakçılığı, Vergi ziyarı

**Danışmanı: Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**Sayfa Sayısı: 106**

## ABSTRACT

DEPARTMENT OF PUBLIC LAW

FINANCIAL LAW

EXEMINATION THE DEVIATIONS OF THE TAX MISDEMEANORS AND  
TAX CRIMES UNDER THE TAX SANCTION LAW PRINCIPLES AND  
GERMANY SAMPLE

Abdullah ÖMERCİOĞLU

(MS Thesis)

Tax sanction law is a set of rules that stipulate the application of sanction to acts against the regulations related to crimes and misdemeanors. In this context, it is principally essential that the notions of crime and misdemeanors be distinguished and that states particular to tax misdemeanors and tax crimes be propounded. Then it is essential that basic principles related to enforcement law be determined and their relation to tax crimes be evaluated. In this work, it is aimed to propound and evaluate the aforementioned notions.

The prevention of deviance from basic principles by means of legal regulations is particular with regards to accordance of the tax enforcement law to the law. In this context, it is seen that there is deviance from the principles of legality, equality, privity of penalties, flaw(s) and ex officio investigation in terms of tax misdemeanors. In terms of tax crimes, on the other hand, there is deviance from the principles of unity of law, non bis in idem and proportionality.

In terms of comparative law, the German Tax Sanction Law has been analyzed in Germany as well.

**Key Words:** Sanction, Crime, Misdemeanor, Tax principles, German tax sanction law, Tax evasion, Loss of tax

**Advisor:** Assoc. Prof. Elif Sibel ÇAKAR

**Page Number:** 106

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
BGHSt	: Alman Federal Adalet Mahkemesi Ceza Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
BVerfGE:	: Alman Federal Anayasa Mahkemesi İçtihadı
C	: Cilt
CGİK	: 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
çev.	: Çeviren
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
E.	: Esas
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KabhK	: 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
kt.	: Karar Tarihi
m.	: Madde
örn.	: Örneğin
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi



s. : Sayfa  
S. : Sayı  
TCK : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu  
vb. : Ve benzeri  
VUK : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI .....	i
KİŞİSEL KABUL SAYFASI .....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
KISALTMALAR CETVELİ .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### **VERGİ YAPTIRIM HUKUKU, VERGİ KABAHAHLARI VE VERGİ SUÇLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR**

<b>I. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNUN TANIMI .....</b>	<b>2</b>
<b>II. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNUN GELİŞİMİ VE ÖNEMİ .....</b>	<b>2</b>
<b>III. YAPTIRIM KAVRAMI VE TÜRLERİ .....</b>	<b>4</b>
<b>A- GENEL OLARAK YAPTIRIM KAVRAMI VE TÜRLERİ .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Yaptırım Kavramı .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Yaptırım Türleri .....</b>	<b>4</b>
<b>a) Özel Hukuk Yaptırımları .....</b>	<b>5</b>
<b>b) Kamu Hukuku Yaptırımları .....</b>	<b>5</b>
<b>i) Ceza Hukuku Yaptırımları .....</b>	<b>6</b>
<b>ii) İdare Hukuku Yaptırımları .....</b>	<b>6</b>
<b>B- VERGİ HUKUKUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR .....</b>	<b>7</b>
<b>1. Yargı Organlarınca Uygulanan Yaptırımlar .....</b>	<b>7</b>
<b>2. İdari Organlarca Uygulanan Yaptırımlar .....</b>	<b>9</b>

<b>IV. VERGİ KABAHAATİ VE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI</b> .....	9
<b>A- GENEL OLARAK KABAHAAT – SUÇ AYRIMI</b> .....	9
1. Kabahat Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim .....	10
2. Suç Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim .....	10
<b>B- VERGİ KABAHAATLERİ VE VERGİ SUÇLARI AYRIMI</b> .....	11
1. Vergi Kabahatleri Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim .....	11
a) Kabahatin Tespiti ve Yaptırım Uygulama Yetkisi .....	12
b) Vergi Kabahatlerine Özgü Durumlar .....	12
2. Vergi Suçları Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim .....	13
a) Suç Fiilinin Tespiti ve Ceza Kesme Yetkisi .....	14
b) Vergi Suçlarına Özgü Durumlar .....	15
<b>V. VERGİ KABAHAATLERİ - VERGİ SUÇLARI VE YAPTIRIMLARI</b> .....	16
<b>A- VERGİ KABAHAATLERİ VE YAPTIRIMLARI</b> .....	16
1. Vergi Ziyatı Kabahati ve Yaptırımı .....	16
a) Vergi Ziyatına Sebep Olan Fiiller .....	17
i) Ağır Nitelikli Fiiller .....	17
ii) Hafif Nitelikli Fiiller .....	18
iii) Orta Nitelikli Fiiller .....	18
b) Vergi Ziyatı Kabahatinin Yaptırımı .....	18
2. Genel Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı .....	18
a) Birinci Derecede Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı .....	19
b) İkinci Derecede Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı .....	20
3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı .....	20
<b>B- VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI</b> .....	22
1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası .....	22
a) Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	23
b) Kaçakçılık Suçunun Cezası .....	24
2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası .....	24
3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası .....	25
4. Haysiyete ve Şerefe Tecavüz (Hakaret) Suçu ve Cezası .....	25
5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu ve Cezası .....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER VE VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ BU İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU

<b>I. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER</b> .....	28
<b>A- GENEL İLKELER</b> .....	28
1. Kanunilik İlkesi .....	28
2. Eşitlik İlkesi .....	30
3. Ölçülülük (Orantılılık) ve Cezaların Gerekliliği İlkesi .....	31
4. Kusur İlkesi .....	32
5. Cezaların Şahsiliği İlkesi .....	33
6. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi .....	35
7. Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi .....	36
8. Kanunu Bilmemenin Mazeret Sayılamayacağı İlkesi .....	37
9. Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Gözetilmesi İlkesi .....	38
10. Adil Yargılanma Hakkı İlkesi .....	40
<b>B- VERGİ YARGILAMA USULÜNE İLİŞKİN İLKELER</b> .....	42
1. Re'sen Araştırma İlkesi .....	42
2. Teklik İlkesi (Non Bis In Idem): Aynı Suçtan iki kez Yargılanamama ve Cezalandırılmama İlkesi .....	43
3. Hukukun Birliği (Etkileşimsizlik) İlkesi .....	45
4. Gerekçeli Olma İlkesi .....	46
5. Suçsuzluk Karinesi .....	47
6. Kendini Suçlamama Hakkı İlkesi .....	48
7. Savunma Hakkı İlkesi .....	50
8. Hukuka Aykırı Bulguların Delil Olarak Kullanılmaması İlkesi .....	51
<b>II. VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU</b> .....	52
<b>A- VERGİ KABAHATLERİNİN TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU</b> .....	53
<b>B- VERGİ SUÇLARININ TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU</b> .....	54

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

<b>I. VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALAR</b> .....	55
<b>A- KANUNİLİK İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	55
<b>B- EŞİTLİK İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	57
<b>C- CEZALARIN ŞAHSİLİĞİ VE KUSUR İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	58
<b>D- TEKLİK İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	60
<b>E- RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	61
<b>F- HUKUKUN BİRLİĞİ İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	62
<b>G- ÖLÇÜLÜLÜK (ORANTILILIK) İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	63
<b>H- KENDİNİ SUÇLAMAMA HAKKI İLKESİNDEN SAPMALAR</b> .....	64
<b>II. VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	65
<b>A- VERGİ KABAHATLERİNDE VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN     TEMEL İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	65
<b>B- VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL     İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	66

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ALMANYA'DA VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

<b>I. ALMAN VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER</b> .....	69
<b>A- ALMAN FEDERAL ANAYASASI (GRUNDGESETZ) BAKIMINDAN     TEMEL İLKELER</b> .....	70
1. Eşitlik İlkesi .....	70
2. Kanunilik İlkesi .....	71
3. Ölçülülük İlkesi .....	73
4. Belirlilik İlkesi .....	73
<b>B- ALMAN VERGİ KANUNU (ABGABENORDNUNG) BAKIMINDAN     TEMEL İLKELER</b> .....	74
<b>C- ALMAN CEZA KANUNU (STRAFGESETZBUCH) BAKIMINDAN TEMEL     İLKELER</b> .....	74
1. Kanunsuz Suç Olmaz: Nullum Crimen Sine Lege Scripta .....	75
2. Hukuki Korunma İlkesi .....	75
3. Kusur İlkesi .....	76
4. Diğer İlkeler .....	77
<b>II. ALMANYA'DA VERGİ KABAHAHLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ VE TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU</b> .....	77
<b>A- ALMAN HUKUKUNDA KABAHAHLAT – SUÇ AYRIMI</b> .....	77
<b>B- ALMANYA'DA VERGİ SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ</b> .....	79
1. Vergi Kaçakçılığı Suçu: Steuerhinterziehung .....	80
2. Vergi Sırrının İhlali Suçu: Verletzung des Steuergeheimnisses .....	81
<b>C- ALMANYA'DA VERGİ KABAHAHLERİNİN ÇEŞİTLERİ</b> .....	81
1. Ağır İhmalle Vergiyi Az Gösterme .....	82
2. Küçük Ölçekli Genel Vergi Hilesi .....	82
3. Riske Atma .....	83
4. Vergi İade ve İndirimlerinin Haksız Edinilmesi .....	84
5. Tanımlayıcı Unsurların Amaca Aykırı Kullanılması .....	84

<b>III. ALMANYA'DA VERGİ KABAHLATLERİ VE VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	84
<b>A- ALMANYA'DA VERGİ KABAHLATLERİNİN VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	85
<b>B- ALMANYA'DA VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	86
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b> .....	88
<b>KAYNAKÇA</b> .....	92

## GİRİŞ

Devletin temel görevi, toplumsal ihtiyaçları karşılamaktır. Toplumsal ihtiyaçların ne oldukları siyasal süreçte belirlenmekte, Devlet bu ihtiyaçları finanse etmek amacıyla vergi toplamaktadır. Devlet gelirlerinin önemli bir bölümünü vergiler oluşturmaktadır. Devlet; mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla, vergilendirme yetkisine dayanarak vergi toplamaktadır. Etkin bir vergilemenin sağlanması vergi yasalarına uyulması; uyulmaması durumunda ise yaptırımların etkin olarak uygulanabilmesine bağlıdır.

Vergilendirme ile ilgili hukuk kurallarına uyulmaması durumunda uygulanacak olan hukuki yaptırımlar vergi yaptırım hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi yaptırım hukuku çerçevesinde, vergilendirme ile ilgili yasaların ihlal edilmesi ve bu ihlal karşısında uygulanacak olan hukuk kurallarının, vergi yaptırım hukukunun kaynağını oluşturan unsurlar çerçevesinde belli ilkelere dayandırılması gerekmektedir. Bu ilkeler, vergi yaptırım hukuku ile ilgili temel ilkelere dir.

Bu tez çalışmasında, vergi yaptırım hukukuna ilişkin olarak belirlediğimiz temel ilkeler çerçevesinde, Türkiye'deki vergi kabahat ve suçları ile bu ilkelere sapmalar incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada, ayrıca, konu ile ilgili olarak Almanya'daki hukuki düzenlemeler ortaya konulmaya ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

# VERGİ YAPTIRIM HUKUKU, VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

## I. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNUN TANIMI

Modern demokrasilerde devlet, vergileme yetkisini belirli kurallar çerçevesinde kullanır. Bunun karşılığında da mükelleflerden, koyduğu vergi normlarına uymalarını bekler. Bu normlara uyulmamasının doğal sonucu da gene kanunlarla öngörölmüş kurallar çerçevesinde devletin (Hazinenin) uğradığı zararların giderilmesini sağlamaktır. Nitekim burada Hazinenin yararı, kamunun yararı ile özdeşleşmektedir. Bu şekilde devlet, devamlılığı için gerekli olan en büyük mali kaynağı durumundaki vergileri güvence altına almaktadır.

Vergi yaptırım hukuku, esasında, hukuk düzeninin koruma altına aldığı normların ihlal edilmesine bir tepki olarak egemen erkin cezalandırma yetkisini kullanması müessesesinin vergi hukuku alanındaki yansımasıdır. Bu bağlamda egemen güç durumunda olan, genel anlamda devletin vergileme yetkisi dâhilinde öngördüğü düzenlemelere aykırı davranışların yaptırıma maruz bırakılması, devletin her şeyden önce egemenlik yetkisinin bir göstergesidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde vergi yaptırım hukuku, en geniş şekliyle, vergileme kurallarına aykırı fiillere karşılık olarak öngörölen hukuk olarak tanımlanabilir.

## II. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNUN GELİŞİMİ VE ÖNEMİ

Tarihte ilk demokrasi mücadelesi, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır. Gerçekten de parlamentoların kazandıkları ilk yetki, vergilendirme

yetkisidir. Dolayısıyla vergi hukuku, kamu hukukunun ortaya çıkan ilk koludur.<sup>1</sup> Tarihte olduğu kadar günümüzde de anayasaların neredeyse tamamı, devletin vergileme yetkisini muhtevasında barındırmaktadır. Nitekim vergi koyma gücü egemenlik haklarının başlarında gelir.

Önceleri siyasal iktidarların mutlak vergileme yetkisine karşı başlatılan mücadeleler ile kazanılan haklar, vergi hukukunun gelişimi dolayısıyla, vergi kurallarına karşı fiillerin cezaya bağlanması durumunu ifade eden vergi yaptırım sistemlerinde de gelişme göstermiştir. Bu kapsamda bir yandan devletin vergileme yetkisine sınırlar getirilirken diğer yandan da bu yetki dolayısıyla konulan vergilerin ve vergi ile ilgili hususların yerine getirilmesini engelleyenlerin cezalandırılması, hem ulusal hem de uluslararası metinlerle koruma altına alınmıştır.

Vergi ile ilgili normların gereklerini yerine getirmeyenlere karşı uygulanan yaptırımlar iki açıdan değerlendirilebilir. Bunlardan ilki, konulan yaptırımların etkinliği sorunu, diğeri de bu yaptırımların evrensel değerlere uygunluğu sorunudur. Başka bir deyişle yaptırımlar hem mükellefin vergi kaybı yaratmaması ve konulan kurallara uyması için caydırıcı olmalı hem de bu caydırıcılık fiilin niteliğiyle orantılı olmalıdır.

Öğretide vergi hukukunun vergi suçları ve kabahatleri ile bunlara uygulanacak olan cezalar ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilmektedir. Bu suç ve kabahatler niteliği itibariyle devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç veya kabahatlerdir; dolayısıyla mağduru genel olarak “kamu”dur. Kamunun zararı, vergiler ile elde edilecek hazine gelirinin kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olmasından kaynaklanır. Vergi borçlarının zamanında ve tam olarak ödenmemesi durumunda hizmetler aksayacak ve hatta durma noktasına gelebilecektir. Diğer yandan devlet idaresi de mali kaynaklı olarak planlama yapamayacak ve istikrarsızlık ortaya çıkabilecektir. Bu sakıncalarla karşılaşmamak adına vergi yaptırım sisteminin dirayetli ve güncel olması gerekliliği büyük önem taşımaktadır.

---

<sup>1</sup> Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.7.

### III. YAPTIRIM KAVRAMI VE TÜRLERİ

#### A- GENEL OLARAK YAPTIRIM KAVRAMI VE TÜRLERİ

##### 1. Yaptırım Kavramı

Hukukun herkes tarafından bağlayıcı olması gerekmektedir. Nitekim sosyal sözleşme ile korumaya alınmış olan bir değer olarak hukuk, güçlü-güçsüz ayrımı yapılmaksızın herkese eşit olarak uygulanır. Bu eşit uygulamayı sağlamak ve güvence altına almak için ise, hukuka aykırı fiillere bir tepki olarak, yaptırımların gerekliliği kabul edilmiştir.

Günümüzde yaptırım kavramı, kanun, ahlak gibi kurumların buyruklarının yerine getirilmesini sağlama, müeyyide olarak tanımlanmaktadır.<sup>2</sup> Müeyyide hakkındaki her düşünce, hukuk normunun ihlal edilebilirliği düşüncesine dayandırılmakta ve müeyyide, normun ihlal edildiği an ile bağlı görülmektedir.<sup>3</sup> Buradaki ihlal, kanunun emirlerini yapmamak ya da yasaklarına uymamak olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla genel olarak yaptırım kavramı, hukuk kurallarına aykırı davranmanın bir sonucu olarak muhatabının istemeyeceği negatif bir olgu, zorlama olarak anlaşılmaktadır. Bu zorlama uygulamada, kanun koyucunun her ihtimal üzerinde durarak ihlalleri cezalandırması gerekliliğini doğurur. Dolayısıyla karşılaşılan yaptırım, ihlal edilen hukuk düzeninin öngördüğü yaptırımdır.<sup>4</sup>

##### 2. Yaptırım Türleri

Müeyyidenin özünü oluşturan zorlama çeşitli şekillerde ortaya çıkar. Bunlar özel hukuk ve kamu hukuku bakımından sınıflandırılabilir.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Buradaki yaptırıma tabi hukuk kuralları, tanımdan da anlaşılacağı üzere sadece yazılı kanunun emrine uymama değil; örfi olarak yerleşmiş değerlerin buyruklarına da uyulmaması durumunda yaptırımla karşılanan normlardır. Genel olarak yaptırım kavramı ele alındığında anlaşılması gereken hukuk, belirli bir toplumda belirli bir zamanda fiilen uygulanmakta olan yazılı veya sözlü kuralların oluşturduğu bütünü kapsamaktadır.

<sup>3</sup> Zeki HAFIZOĞULLARI, **Ceza Normu / Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1987, s.142.

<sup>4</sup> Modern hukuk düzenlerinde “ihkak-ı hak” yani kişinin kendi hakkını kendinin alması yasaktır. Nitekim böyle bir hak, devletin egemenlik hakkı ile çelişir; dolayısıyla cezalandırma yetkisi devletin yetkili kıldığı organlarca, kanun koyucunun iradesi dâhilinde kullanılır.

<sup>5</sup> Necip BİLGE, **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s.22-25. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.8,9.

## a) Özel Hukuk Yaptırımları

Özel Hukuk bağlamında müeyyideler, Cebri İcra, Tazminat ve Geçersizlik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cebri icra, başka bir deyişle “aynen teslim” ya da “değerin ödenmesi”, borçlunun borcunu ödemediği zaman ceza görmemesi; fakat alacaklının mahkeme veya icra dairesine müracaatı ile borcun zorla alınmasını ifade eder.<sup>6</sup>

Tazminat, cebren icranın mümkün olmadığı durumlarda, haksız bir fiil veya sözleşme şartlarına uyulmaması sonucu ortaya çıkan zararın giderilmesine yönelik bir müeyyide türüdür.<sup>7</sup>

Geçersizlik, bir hukuki işlemin kanunun öngördüğü kuralları taşıması durumudur. Geçersizlik durumunda, kanunun aradığı kurucu unsur eksikliği sebebiyle işlem ya da sözleşmenin hiç doğmaması yokluk; doğmuş bir işlem ya da sözleşmenin geçersiz sayılması ise hükümsüzlük (butlan)<sup>8</sup> olarak karşımıza çıkar.

## b) Kamu Hukuku Yaptırımları

Kamu hukuku bakımından yaptırımlar temelde, Ceza Hukuku ve İdare Hukuku yaptırımları olarak ayrılabilir. Bu ayrımın sebebi ceza yargılamasının mahiyeti gereği hürriyeti bağlayıcı olmasıdır.

---

<sup>6</sup> BİLGE, s.22.

<sup>7</sup> BİLGE, s.22,23; Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin, 16.Bası, 2014, s.724.

<sup>8</sup> 2011 yılında kabul edilen yeni 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa göre “hükümsüzlük” olarak düzenlenen butlan, eski kanun döneminde, mutlak butlan ve nispi butlan olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Yeni kanunla nispi butlan, “kısmi geçersizlik” adıyla düzenlenmiştir. Mutlak butlanda (kesin hükümsüzlük) geçerli bir hukuki işlem veya sözleşme olmasına karşın kanunun emredici hükümlerine bir aykırılık söz konusudur. Nispi butlanda (kısmi geçersizlik) ise gene geçerli bir hukuki işlem veya sözleşme olup kanunun emredici hükümlerine de uygun olan ancak o işlemi oluşturan iradede bir sakatlık olması halidir. Mutlak butlan durumunda işlem veya sözleşme hukuk âleminde doğmuş ancak geçersiz hale gelmiştir; nispi butlan durumunda ise doğmuş olan işlem veya sözleşme taraflardan birinin iptal talebine kadar geçerli olarak kalır.

## i) Ceza Hukuku Yaptırımları

Ceza hukuku kurallarının ihlali karşısında karşılaşılan sonuç cezadır. Cezaların amacı Beccaria'nın dediği gibi, *“suçlunun kendi yurttaşlarına karşı zarar vermelerini engellemek ve başkalarının benzer eylemlerde bulunmalarını önlemek”* tir.<sup>9</sup>

Cezalar ağırlıklarına göre çeşitlere ayrılmıştır. Hukukumuz açısından suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır. Ayrıca kısa süreli hapis cezasına<sup>10</sup> seçenek olarak en az iki yıl süreyle bir eğitim kurumuna devam etme, kamuya yararlı bir işte çalıştırma, belirli bir meslek ya da sanatı yapmaktan yasaklama, adli para cezasına çevirme gibi seçenekli yaptırımlar da öngörülmüştür. Bu seçenekli yaptırımların uygulanması ise hâkimin takdirine bırakılmıştır.<sup>11</sup> Hâkim bu takdirini, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre değerlendirir.

Ceza hukukunda öngörülen bir diğer yaptırım türü de güvenlik tedbirleridir. Bunlar, kasten işlenen bir suç dolayısıyla hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak, failin belli haklarından yoksun bırakılması ya da suça konu mal ve varsa gelirlerinin müsaderesi şeklinde uygulanır.

## ii) İdare Hukuku Yaptırımları<sup>12</sup>

Bir idari işlemin unsurlarında bir sakatlığın olması, o işlemi hukuka aykırı duruma getirir. İdarenin bu sakat işlemi “geri alma” veya “ilga” yollarıyla ortadan kaldırmaması ya da “değiştirme” yoluyla hukuka uygun hale getirmemesi durumunda idari yargı organlarınca uygulanacak olan müeyyideler “iptal” ve “yokluk” olmak üzere iki türdür.

<sup>9</sup> Cesare BECCARIA, (çev. Sami SELÇUK), **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Ankara, İmge Kitabevi, 2010, s.69-70.

<sup>10</sup> Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmemek kaydıyla 1 aydan az, 20 yıldan fazla olmayan hapis cezasıdır. Kısa süreli hapis cezası ise, bir yıl ya da daha az süreli hükmedilen hapis cezalarıdır.

<sup>11</sup> Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmiş olmamak şartıyla, otuz gün ve daha az süreli hapis cezasına mahkûm olanlar ile fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş bulunanlar bakımından hâkimin takdir yetkisi yoktur; bu durumlarda seçenekli yaptırımlara çevirme mecburidir. Öte yandan suç tanımında hapis cezası ile adli para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü hallerde hapis cezasına hükmedilmişse bu ceza artık adli para cezasına çevrilemez.

<sup>12</sup> Daha geniş bilgi için bkz. Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2011, s. 162-180.

İdari işlemin iptali, bu işlemin geçersizliğinin yetkili mahkeme tarafından tespit ve ilanıdır. İşlem iptal edilene kadar sonuçlarını hâsıl olur.

Yokluk ise “maddi yokluk” ve “yok hükmünde sayma” olarak ayrılmaktadır. Bu durumlarda iptalin aksine işlem hukuk âleminde hiç doğmamış kabul edilir.

Bir diğer yaptırım türü, disiplin cezasıdır. Bu müeyyide, müeyyideyi uygulayan organ bakımından iptal ve yokluktan ayrılmaktadır. Disiplin cezaları idare tarafından, belirli meslek mensuplarına, buldukları kısmi sosyal düzene zarar verici fiilleri dolayısıyla verilir.

İdare tarafından uygulanan bir diğer yaptırım, kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında kanunda açıkça öngörülen ihlaller hakkında uygulanan idari para cezalarıdır. Bu cezalar idareyi tecavüzlerden korumak, idari faaliyetlerin yerine getirilmesini ceza yaptırımını ile teminat altına almak ve düzeni bozucu davranışları engellemek amacına yöneliktir.

## **B- VERGİ HUKUKUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR**

Vergi Hukuku her şeyden önce Kamu Hukukunun bir alt başlığı olduğundan uygulanabilecek olan yaptırımlar da kamu hukukuna ait yaptırımlar olacaktır. Burada uygulanacak olan yaptırımları belirlerken yaptırımını uygulamaya yetkili organlara göre bir ayrıma gidilmesi konunun seyri açısından önem taşımaktadır.

### **1. Yargı Organlarınca Uygulanan Yaptırımlar**

Yargı organlarınca uygulanacak olan yaptırımlar tahlil edilirken, yaptırıma konu fiilin mahiyeti önem kazanmaktadır. Şöyle ki, bir idari işlem olan tarhiyat sonucu belirlenen vergilere<sup>13</sup> ve kesilen vergi cezalarına karşı yargı yoluna başvurulduğunda bu durum idari usul uygulamak durumunda olan Vergi Mahkemelerince çözümlenir. Dolayısıyla Vergi Mahkemelerinde açılacak olan davanın türü iptal veya tam yargı davası olacaktır.<sup>14</sup> Yargılama sonucunda işlemin iptaline karar verilecek olursa

---

<sup>13</sup> Mükellefler kendi beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu durumun iki istisnası vardır. Birinci istisna, vergilendirme hatası nedeniyle vergi dairesine yapılan itirazın reddedilmesi hali; ikinci istisna ise ihtirazi kayıtlı yapılan beyanlardır.

<sup>14</sup> Türk idare hukuku öğretisinde, vergi davalarının, tam yargı davalarının türlerinden biri olduğunu savunanların yanı sıra, iptal davası olduğunu savunanlar da vardır. Çalışmamızda bu tartışmalara değinilmeyecek, vergi davalarının genellikle tam yargı davası olduğu düşüncesinden hareket

uygulanacak olan yaptırım “iptal” müeyyidesi olacaktır. Bu durumda belirlenen vergi borcu veya kesilen ceza geçersiz hale gelecektir.

Öte yandan genel olarak idari yargıda yokluk müeyyidesinin nasıl uygulanacağı sorun teşkil etmektedir. Yokluk müeyyidesi ile idari işlem hukuk âleminde hiç doğmamış kabul edileceğinden bazı hallerde durumun tespiti gerekebilmektedir. Ancak idari yargı merciinin tespit davasını kabul edip etmeyeceği tartışmalıdır. Uyuşmazlık Mahkemesi kararında da tespit davasının idari yargı merciince kabul edilip edilmeyeceği idare mahkemesinin takdirine bırakılmıştır.<sup>15</sup> Şüphesiz ki bu durum sadece tespit hükmü gereken işler bakımından geçerlidir. Nihayetinde yargılama sonucunda kurulan hüküm de bir tespit niteliği taşıdığından iptal veya tam yargı davaları bakımından bu sorundan bahsedilemez. Dolayısıyla idari yargı mercileri bakımından oluşan bu argüman, vergi davaları bakımından geçerli değildir.

Diğer yandan fiilin TCK anlamında suç teşkil etmesi durumunda yargılama mercii ceza muhakemesi usulü uygulamak durumunda olan Ceza Mahkemeleridir. Kanunsuz suç olmaz ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde kanunlarla düzenlenmiş olan vergi suçları bakımından uygulanacak olan yaptırımlar, sadece kanunun öngördüğü müeyyidelerdir. Genel olarak vergi suçları karşılığında uygulanan yaptırımlar, hapis ve adli para cezalarıdır. Hapis cezaları, kanunun öngördüğü şekilde kısa süreli hapis cezası ya da süreli hapis cezası şeklindedir. Hükmedilecek olan cezanın bir yıl veya altında bir süre olması durumunda daha önce açıklandığı üzere kısa süreli hapis cezasına seçenек yaptırımlara da başvurulabilir. Bunlar dışında ceza yargılaması müeyyidelerinden olan ağırlaştırılmış müebbet ve müebbet hapis cezaları vergi ceza yaptırımları arasında yer almaz. Kanun bazı suç halleri için ayrıca ya da hapis cezası ile birlikte adli para cezası öngörülen halleri de belirtmiştir. Bunların dışında hapis cezasının kanuni sonucu olarak güvenlik tedbirleri de uygulama alanı bulabilmektedir.

---

edilecektir. Bkz. Lütfi DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, S. 1, Mart, 1988, s. 63-77. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s. 266.

<sup>15</sup> Bu konuda doktrinde idari yargı merciin tespit davasını kabul etmesi gerektiği görüşü ağır basmaktadır. Uygulamada ise İdare Mahkemeleri, tespit taleplerini reddetmektedir. Bkz. Ramazan ÇAĞLAYAN, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2013, s.573-582; Turan YILDIRIM, **İdari Yargı**, İstanbul, Beta, 2008, s.294-301.

## 2. İdari Organlarca Uygulanan Yaptırımlar

Daha önce de bahsedildiği üzere idare tarafından uygulanan yaptırımlar, İdare Hukuku kapsamında “disiplin cezası” ve “idari para cezası”ndan ibarettir. Bunlardan disiplin cezası, vergi hukuku anlamında bir müeyyide niteliği taşımaz. Nitekim vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinde uygulanacak olan yaptırım idari para cezası yaptırımıdır.<sup>16</sup>

## IV. VERGİ KABAHAHATI VE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI

Vergi Hukukunda uygulanacak olan yaptırımları tahlil ettikten sonra önemli bir ayırım olarak vergi suçları ve vergi kabahatleri inceleme konusu yapılacaktır. Kabahat ve suç kavramının birbirinden farklı olması, bunlara uygulanacak olan yaptırımın niteliğini de etkilemektedir. Dolayısıyla tabi olunan hukuki rejimin belirlenebilmesi açısından bu ayırma gidilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>17</sup>

### A- GENEL OLARAK KABAHAHAT – SUÇ AYRIMI

Hukuka aykırı fiillere tepki olarak karşımıza çıkan yaptırımlarla korunmaya çalışılan sùje kamu yararı değerleridir. Bu değerlere ihlal niteliğindeki eylemler ihlalin ağırlığına göre suç ve kabahat olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu şekildeki ikili ayırım o ÷lkede izlenen suç politikası ile ilgilidir.<sup>18</sup> Hukuka aykırı eylemlerden bazıları hukuk düzenine karşı ağır ihlal oluştururken bazıları daha hafif ihlal konumu arz eder. Hukuk

---

<sup>16</sup> Mali nitelikli vergi cezaları da denen bu yaptırımların hukuki nitelikleri doktrinde tartışma yaratmıştır. Bir görüşe göre vergi cezası aslında bir vergi zammı ve bir misil zammıdır. Başka bir görüşe göre ise bu cezalar Devlet hazinesine zarar verdiği için tazminat niteliğindedir. Bir diğerk görüşe göre ise vergi cezası, ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu belirli miktarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir. Bugün kabul edilen ve kanımızca doğru olduğu savunulan görüşe göre ise mali vergi cezaları, idari usuller uygulanarak idarece uygulanması bakımından bir idari işlem olması dolayısıyla idari bir yaptırımdır. Daha geniş bilgi için bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.478-480; Tahsin TORUNOĞLU, “Vergi Ziyayı Kabahatı”, **DEÜ Hukuk Fakóltesi Dergisi**, C. 12, Özel S., 2010 (Basım Yılı:2012), s. 478-485.

<sup>17</sup> Vergi kabahatlerinde uygulanan yaptırımların amacı, Hazine yararadır. Başka bir deyişle amaç, Hazinesinin gelir kaybını engellemektir. Vergi suçlarında ise amaçlanan, kamu düzeninin korunmasıdır. Türkiye’de bu nedenle vergi suçları, vergi zıyanının varlığına bağlanmamıştır. Oysaki VUK’da düzenlenmeyen suç tipleri, ekonomik suçtur ve bu suçlar dolayısıyla hem Hazine yararı hem de kamu düzeni korunmalıdır.

<sup>18</sup> Ramazan ÇAĞLAYAN, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2006, s.123.



düzenini ihlal edici eylemlerden daha ağır olarak nitelenen ihlaller suçları, daha hafif olarak nitelenenler ise kabahatleri ifade etmektedir.<sup>19</sup>

## 1. Kabahat Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim

5326 Sayılı Kabahatler Kanununun 2. maddesine göre Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılmaktadır.<sup>20</sup> Doktrinde suç ve kabahatleri birbirinden ayırmak için çeşitli maddi ölçütler dile getirilmiştir ancak bu görüşler ayrımı yapmaya yeterli olmamış ve niceliksel bir ölçüt arayışına girilmiştir. Bu çerçevede kabahatler, suç kavramına ulaşmamış olan, daha hafif nitelikli ihlaller olarak adlandırılmıştır.

Hukumumuz bakımından kabahat kavramının tabi olduğu hukuki rejimi belirlerken 2005 yılı milat olarak alınabilir. Bu tarihten önce, 756 Sayılı Eski TCK suçları cürüm ve kabahat olarak ayırmıştır. Bu durum kabahatlerin bir ceza hukuku müessesesi olduğu anlamını taşımaktadır. Ancak Yeni TCK’da kabahatlere yer verilmemiş olması ve 2005 yılında ayrıca çıkarılan Kabahatler Kanunu ile ceza hukukunda yer alan suç-kabahat ayrımı bir kenara bırakılarak kabahatler “idari suç” haline getirilmiştir.<sup>21</sup>

Görüldüğü üzere, kabahatlerin tabi olduğu hukuki rejimin çerçevesini genelde İdare Hukuku; özelde ise Kabahatler Kanunu belirlemektedir.<sup>22</sup>

## 2. Suç Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim

TCK’da suçun genel bir tanımı bulunmamaktadır. Kanunilik ilkesi gereği her suç ayrıca tanımlanmıştır. Ancak bu durum kabahatler için de geçerli olduğundan suç kavramını açıklamaya yetmemektedir. Dolayısıyla suç, beşeri davranışlar üzerine hukuk

<sup>19</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin, 2012, s.3.

<sup>20</sup> Bu tanımda bahsedilen haksızlık terimini hukuka aykırılık olarak anlamak daha doğru olacaktır. Şöyle ki, haksızlık, başkasının bir fiili nedeniyle değer veya menfaatin tehlikeye uğraması ya da zarar görmesidir. Dilencilik ya da kumar oynama kabahati ise bu niteliği karşılamamaktadır. Zeki HAFIZOĞULLARI, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, US-A Yayıncılık, 2008, s.179.

<sup>21</sup> Aksi görüş için bkz. HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.181-182.

<sup>22</sup> Kabahat teşkil eden fiiller hakkında yasada kanun yoluna ilişkin olarak açıkça idari yargı görevli kılınmamışsa, Kabahatler Kanunu’nun 27, 28 ve 29. maddeleri hükümlerine göre sulh ceza ve ağır ceza mahkemelerine başvuru ve itiraz yoluna gidilebilecektir. Kanun yolu dışındaki diğer genel hükümler ise, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacaktır. Yasin SÖYLER, “Kabahatler Kanununa İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yasama Dergisi**, S. 12, Mayıs-Haziran-Temmuz-Ağustos, 2009, s.155. Kanımızca bu durum Kabahatlerin idari suç olduğu (kabahatleri suç olmaktan çıkarma) eğilimi ile çelişmektedir.

kuralları oluşturmaya yetkili kimsenin değerlendirmelerine göre toplumun var olması şartlarına zarar veren veya toplumun ilerlemesini engelleyen, etkin bir biçimde yasaklanmaları ancak bir ceza meyyidesiyle sağlanabilen fiiller olarak tanımlanabilir.<sup>23</sup> Bu fiiller niteliği itibariyle kabahatlere göre daha ağır crmlerdir ve daha ağır yaptırımlarla koruma altına alınmıştır.

Pek tabii ki suçlar bakımından uygulanacak olan hukuki rejim, Ceza Hukuku rejimidir. Nitekim TCK m.5'te bu kanunun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme ile kanun koyucunun suç kapsamına aldığı bütün fiiller, hangi kanunda düzenlendiği fark etmeksizin, ceza yargılamasına tabi tutulacak ve ancak bu yargılama sonucunda yaptırıma maruz bırakılabilecektir.

## **B- VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARI AYRIMI**

### **1. Vergi Kabahatleri Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim**

Vergiler konusunda kabahatler, bu konuda özel kanun niteliği taşıyan VUK'ta düzenlenmiş olup, idari vergi ihlalleri şeklinde ortaya konulmuştur. Vergi hukukunda kabahatler, vergi devi bulunanların, üzerlerine düşen şekli yükümlere aykırı hareketleri sonucu oluşmaktadır.<sup>24</sup>

Vergi Kabahatleri Hukuku; Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu, Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan oluşan hukuki rejime tabidir. KabhK, pek çok konuda VUK'tan farklı kurallar öngörerek, VUK'un KabhK'ya aykırı düzenlemelerinin ilgasına yol açmıştır. Bu durum esas itibariyle vergi kabahati tipleri ile bunların yaptırımlarının VUK'ta, genel hükümlerin ise KabhK'da yer alması sonucunu doğurmuştur.<sup>25</sup> Nitekim KabhK m.3 de bu kanunun genel kanun niteliğinde olduğunu hükme bağlamıştır.

<sup>23</sup> HAFIZOğULLARI, *Genel Hükümler*, s.176.

<sup>24</sup> şENYüZ, s.8,9.

<sup>25</sup> Funda BAşARAN YAVAşLAR, "Vergi Suç ve Kabahatler Hukukunda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 82, S. 6, 2008, s.2845.

## a) Kabahatin Tespiti ve Yaptırım Uygulama Yetkisi

Vergi kabahatine ilişkin ihlal fiillerinin tespitine, vergi daireleri veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlar mazhar kılınmıştır. Yaptırımlar ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince uygulanır. Daha önce de değinildiği üzere vergi kabahatlerinin yaptırımı kanunda idari para cezası olarak öngörülmüştür.

## b) Vergi Kabahatlerine Özgü Durumlar

Genel çerçevede değerlendirildiğinde vergi kabahatleri de tıpkı diğer kabahatler gibi bazı özel durumlara sahiptir.<sup>26</sup> Örneğin, KabhK m.9’da kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi kabahatleri de hem kasten hem de taksirle işlenebilir.<sup>27</sup>

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve erteleme, diğer kabahatlerdeki gibi vergi kabahatleri bakımından da uygulanmaz. Aynı şekilde kanunda herhangi bir güvenlik tedbirine de yer verilmemiştir.

Kabahatler bakımından cezai sorumluluk yaşı 15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi kabahatleri bakımından da cezai sorumluluk yaşı aynıdır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki 15 yaşındaki bir mükellefin işlerini Medeni Kanun uyarınca veli, vasi veya kayyımının yürütmesi esastır. Böyle bir durumda VUK m.332’ye göre kabahate konu fiili işleyen veli, vasi veya kayyım cezalandırılacağından vergi kabahatleri bakımından cezai sorumluluk yaşınının 18 olduğu, kanunen olmamakla birlikte, söylenebilir.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Suç ve kabahat ayrımının önemi ve sonuçları için bkz. Hakan HAKERİ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet, 2012, s.50-52.

<sup>27</sup> Daha geniş bilgi için bkz. Mustafa ÖZEN, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara, Adalet, 2014, s.126-128.

<sup>28</sup> Bazı yazarlar, KabhK m.8/2 dolayısıyla temsilci yanında temsil edilen gerçek kişinin de yaptırımı maruz kalabileceğine işaret etmektedirler. Bkz. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138.Yıl Sempozyum**, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, 2008, s.165,166. Ancak kanımızca bu durum özel kanun niteliğinde olan VUK m.332 hükmüyle çeliştiği için uygulanamamaktadır. Burada önceki – sonraki kanun ve özel – genel kanun ilkeleri geçerlilik kazanmaktadır. Doktrindeki ağır basan görüşe göre durum “lex specialist” ilkesine göre, önceki tarihli özel kanunun sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kalkmayacağı şeklinde çözülecektir. Bkz. GÖZÜBÜYÜK, **Hukuka Giriş**, s.67. Dolayısıyla VUK m.332 hükmü, KabhK m.8/2 karşısında geçerli kalmaktadır. Kabahatler Kanunundaki bu hüküm ancak bu kanunda yer verilen kabahatler bakımından geçerlidir. Benzer görüş için bkz. ŞENYÜZ, s.52-62.

İdari yaptırımların ölüm halinde de infaz edilmeleri mümkün olsa da bunun vergi kabahat ve yaptırımları açısından, özellikle de vergi ziyayı kabahati açısından, uygulaması olmamaktadır. Nitekim VUK m.372 uyarınca ölümle vergi suçları düşer.<sup>29</sup>

Bir diğer örnek tekerrür halinde karşımıza çıkmaktadır. KabhK’da tekerrür ayrıca cezalandırılmazken, VUK m.339’a göre, vergi kabahatlerinde tekerrür halinde cezanın artırılması öngörülmüştür. Tekerrür uygulamasında vergi kabahatleri bakımından önceki veya sonraki kabahatin aynı olması şart değildir.

Diğer kabahatlerden farklı olarak VUK m.371’de “Pişmanlık ve Islah” müessesesi öngörülmüştür.<sup>30</sup> Bu maddeye göre vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyenlerin, kanuna aykırı fiillerini ilgili makama kendiliğinden haber vermesi durumunda ceza kesilmez. Pişmanlık, kabahati ortadan kaldırmaz; sadece yaptırım uygulanmasına engel olur.<sup>31</sup>

## 2. Vergi Suçları Kavramı ve Tabi Olduğu Hukuki Rejim

Vergi suçları, VUK’ta tanımı yapılmış, soruşturma ve kovuşturma usulü ceza yargılamasına bağlanmış, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren ihlaller olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarına ağır ve vahim nitelikte aykırılık oluşturan bu eylemler hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.<sup>32</sup>

Vergi suçlarına ilişkin genel hükümlere VUK’ta yer verilmemiştir. Dolayısıyla TCK’nın genel hükümleri vergi suçları bakımından da geçerli olmaktadır.

Usul bakımından ise, VUK’ta düzenlenen “ceza gerektiren olayın tespiti” (m.364) ve “bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” (m.367) haricinde, işlenen vergi suçunun soruşturulması, kovuşturulması ve infazı hakkında, CMK ve CGİK’de yer alan hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Bu çerçevede, vergi suçları hukukunun tabi olduğu hukuki rejim, VUK, TCK, CMK, CGİK ile bu alanda uygulama alanı bulan diğer genel kanunlarca (örn. Adli Sicil Kanunu) düzenlenmektedir.<sup>33</sup>

<sup>29</sup> TORUNOĞLU, s. 484.

<sup>30</sup> KabhK’da yer alması bakımından sadece “Çevreyi Kirletme” kabahati bakımından etkin pişmanlığa yer verilmiş olup ceza kesme işlemi idarenin takdirine bırakılmıştır.

<sup>31</sup> ŞENYÜZ, s.317.

<sup>32</sup> KARAKOÇ, s.502,503.

<sup>33</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Son Durum”, s.2840.

## a) Suç Fiilinin Tespiti ve Ceza Kesme Yetkisi

Vergi suçlarına ilişkin ihlal fiillerinin tespitine, vergi kabahatlerindeki gibi, vergi daireleri veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olan kamu görevlileri yetkili kılınmıştır.<sup>34</sup> Vergi suçunun tespitine yönelik vergi incelemesi, hazırlık soruşturmasının en önemli bölümüdür. Vergi incelemesi ile her şeyden önce suç teşkil eden fiiller tespit edilecektir. Bu fiiller ve bunların kanıtları “Vergi Suçu Raporu” ile tespit edilir. Bu rapor derhal Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir.

Vergi suçlarına ilişkin cezalara, diğer suçlarda da olduğu gibi, ceza mahkemelerince hükmedilir. Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Bu süreç soruşturma evresi olarak adlandırılmaktadır. Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa, Cumhuriyet savcısı, düzenlediği iddianame ile kamu davası açar. İddianamenin kabulü ile dava açılmış olur. Açılan bu kamu davası, yetkili ve görevli mahkeme tarafından kovuşturulur ve yargılama sonucunda mahkeme ceza verilip verilmemesi hususunda hükme varır.

Görüldüğü üzere idare, fiilin bir vergi suçu olduğu kanaatine varırsa, bunu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle yükümlüdür. Ancak fiilin suç şüphesi oluşturup oluşturmadığına karar verme yetkisi Cumhuriyet savcısına bırakılmıştır. İdarenin işlemi tespit mahiyetinde olup, suç dolayısıyla muhataba yaptırım uygulayamaz. Ancak vergi suçunun yanında vergi kabahati de işlenmişse, bu durum idare tarafından kabahatin cezalandırılmasına engel teşkil etmez. Cumhuriyet Savcısının suç niteliğinin neticesine hükmetme yetkisi ise Ceza Mahkemesindedir.<sup>35</sup>

<sup>34</sup> VUK'taki bu hüküm suç fiilinin tespiti için yeterli değildir. Dolayısıyla CMK ile birlikte değerlendirildiğinde idarenin tespiti, savcılığa yapılan bir ihbar niteliğindedir. Tespite yetkili kılınanlar haricinde, suç işlendiğini öğrenen herhangi bir kimse de bu suçu savcılığa bildirmekle yükümlüdür. Ayrıca, sonra değinileceği üzere, bazı vergi suçları bakımından şikâyet müessesesi de söz konusu olabilmektedir.

<sup>35</sup> Suçlar bakımından görevli mahkeme belirlenirken üst sınır göz önünde bulundurulur. Dolayısıyla vergi suçları bakımından, kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işleri görmekle görevli olan Ağır Ceza Mahkemelerinde vergi suçları yargılama konusu yapılmamaktadır. Bu durumda, suçun gerektirdiği cezanın kanunda belirlenmiş olan üst haddine göre belirlenecek olan görevli mahkeme, Sulh Ceza Mahkemesi (üst sınırı 2 yıla kadar olan suçlar için) ya da Asliye Ceza Mahkemesidir. Yetkili mahkeme ise, vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir.

## b) Vergi Suçlarına Özgü Durumlar

Vergi suçları bakımından birleşme, fikri içtima olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>36</sup> Buna göre, failin tek bir fiili ile birden fazla kanun hükmünü ihlal etmesi, dolayısıyla birden çok suç işleme durumunda, ancak bunlardan en ağır olanından ceza verilmesi gerekmektedir.<sup>37</sup> Vergi suçlarında VUK m.340 uyarınca, vergi kabahatleri ile vergi suçları arasında içtima ve tekerrür hükümleri uygulanmaz. Dolayısıyla birleşme sadece vergi kabahatleri ya da sadece vergi suçları arasında mümkündür. Başka bir deyişle vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçları birleşmez. Kanun maddede, suçta tekerrür bakımından da aynı uygulamayı getirmiştir.

Kabahatler bakımından geçerli olan VUK m.371 hükmü, vergi ziyayı sonucu doğuran vergi suçları açısından da uygulanmaktadır. Bu durum ceza hukukundaki etkin pişmanlıktan farklı olarak vergi suçlarına özgü bir nitelik taşımaktadır. Şöyle ki, etkin pişmanlık, failin suça ilişkin bütün icra hareketlerini bitirdikten sonra neticenin gerçekleşmesine engel olmasıdır. VUK'ta hükme bağlanan pişmanlık müessesesi ise netice meydana geldikten sonra işler. Burada idarenin cezalandırmaktan feragati söz konusudur. Bu hükmün uygulanabilmesi için gereken vergi ziyayı cezasını gerektiren fiiller, vergi suçları açısından, vergi kaçakçılığı ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda kendini bulmaktadır. Pek tabii ki bu fiiller vergi suçu olarak cezalandırılacak ancak vergi ziyayı cezası kesilemeyecektir.

İştirak bakımından vergi suçları açısından TCK hükümleri uygulanır. Ancak VUK m.360 ile özel bir hüküm getirilmiştir. Bu maddeye göre kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının, bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir. Buradaki iştirak eden, TCK m.39 anlamında "yardım eden"dir. Yardım eden sıfatına haiz muhataba verilecek ceza, kendi kusuru ölçüsünde, TCK m.39 uyarınca yarı oranında indirildikten sonra belirlenen cezanın yarısıdır. Başka bir deyişle, suçta menfaati olmayan iştirak edene ceza dörtte bir oranında uygulanır.

---

<sup>36</sup> Faile verilen birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla 28 yıl infaz uygulandıktan sonra şartlı salıverilme uygulanır. Dolayısıyla "gerçek içtima" vergi suçları bakımından uygulanamamaktadır. Bkz. ŞENYÜZ, s.534.

<sup>37</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.359.

TCK’da düzenlenmiş olan gönüllü vazgeçme, cezanın ertelenmesi, suçta teşebbüs<sup>38</sup> ile CMK’da düzenlenmiş olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması<sup>39</sup> ise tıpkı diğer suçlarda olduğu gibi ceza yargılaması bakımından vergi suçları açısından da uygulama alanı bulmaktadır.

## **V. VERGİ KABAHAHLERİ - VERGİ SUÇLARI VE YAPTIRIMLARI**

Kabahat ve suçları birbirinden ayırdıktan ve tabi oldukları hukuki rejimi tahlil ettikten sonra, VUK’ta düzenlenmiş olan kabahatler ve suçların şekli bakımından anlatılması ve bunlara uygulanacak olan yaptırımların ortaya konması, Türk Vergi Yaptırım Sisteminin içeriğini oluşturmaktadır. Bu başlık altında vergi yaptırım sistemimizde yer alan vergi kabahat ve suçları, VUK kapsamında ele alınacaktır.

### **A- VERGİ KABAHAHLERİ VE YAPTIRIMLARI**

Vergi kabahatleri VUK’ta Dördüncü Kitap İkinci Kısım Vergi Cezaları başlığı altında ilk iki bölümde düzenlenmiştir. Buna göre vergi kabahatleri, “vergi ziyayı” ve “usulsüzlük”ten ibarettir. Ancak kanun usulsüzlük kabahatini, “özel usulsüzlük” başlığı altında ayrı bir madde ile çeşitlendirmiştir.

#### **1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Yaptırımı**

Vergi ziyayı, kanunda, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle vergi ziyayı, vergi kaybına yol açılması; mükellefin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm

---

<sup>38</sup> Vergi suçlarında teşebbüse daha ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan Hüseyin BAYRAKLI / Ahmet BOZDAĞ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S.158, Ocak-Haziran 2010, s.15-34.

<sup>39</sup> Hükmün açıklanmasının geri bırakılabilmesi için hükmedilecek olan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis cezası olması gerekmektedir. VUK m.359/b’de öngörülen kaçakçılık fiillerinin yaptırımı 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olduğundan, bu tip kaçakçılık suçları hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanması mümkün olmamaktadır.

ifade eden hususları yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ile ilgili bir fiildir.<sup>40</sup>

Vergi ziyayı kabahatinde maddi unsur, hareket ve sonuçtan oluşmaktadır. Hareket, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak ya da yasakladığı fiili yapmaktır. Bu hareketler kanunda üç grup altında ele alınmıştır. Bunlar; “verginin eksik tahakkuku”, “verginin geç tahakkuku” ve “verginin haksız yere geri verilmesi” halleridir.<sup>41</sup> Sonuç ise hareketin neticesidir. Ziyayı kabahati neticeli bir kabahattir, yani vergi ziyaya uğramadıkça bu kabahatten söz edilemez.

Manevi unsur, failin kusurlu iradesidir. Bu iradenin vergi ziyayı kabahati bakımından tezahürü kast veya taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Nitekim daha önce de değinildiği üzere kabahatler, kast, taksir ve hatta ihmali davranışla dahi işlenebilir.

### **a) Vergi Ziyasına Sebep Olan Fiiller**

Vergi ziyayı oluşturan fiiller VUK m.344’te, yaptırımlarının ağırlıklarına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Bu fiiller doktrinde ağır, orta ve hafif nitelikli fiiller olarak açıklanmaktadır.

#### **i) Ağır Nitelikli Fiiller**

Bu grupta yer alan fiiller VUK’un kaçakçılık suçunu düzenleyen fiillerdir. Bunlar;

- 1) Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- 2) Gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak,
- 3) Çift defter tutmak,
- 4) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- 5) Yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,
- 6) Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- 7) Defter sayfalarını kopartmak suretiyle yok etmek,
- 8) Sahte belge düzenlemek veya kullanmak,

---

<sup>40</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, 2013, s.128-129.

<sup>41</sup> Doğan ŞENYÜZ / Mehmet YÜCE / Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin, 2013, s.226.



- 9) Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bunları bilerek kullanmak.

### **ii) Hafif Nitelikli Fiiller**

Kanunda hafif nitelikli olarak tek bir fiil öngörülmüştür. Bu da beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verilmesidir. Ancak bunun için mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanmamış ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olunması gerekir.

### **iii) Orta Nitelikli Fiiller**

Orta nitelikli fiiller, kabahatin basit halidir. Kanunda bu fiiller tahdidi olarak sayılmamıştır. Dolayısıyla orta nitelikli fiiller ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan tüm fiillerdir.<sup>42</sup>

## **b) Vergi Ziyayı Kabahatinin Yaptırımı**

Kanunda vergi ziyayı kabahatinin yaptırımı, hafif nitelikli fiil için ziyaa uğrayan tutarın yarısı; orta nitelikli fiiller için bir katı; ağır nitelikli fiiller için ise üç katı olarak belirlenmiştir. Ayrıca ağır nitelikli fiillere iştirak edenlere de bir kat yaptırım uygulanır. Yaptırım belirlenirken dikkat edilmesi gereken husus, tahakkuk etmesi gereken vergi ve tahakkuk eden vergi arasındaki kayıp, farktır. Bu fark, ziyayı oluşturur ve katsayıya tabidir.

## **2. Genel Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı**

Usulsüzlük, kanunda, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmıştır. Bu yapıyla genel usulsüzlük kabahati, vergi mükellefiyetine bağlı olarak bildirim, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki gibi hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmaktadır.<sup>43</sup>

Usulsüzlük kabahatinde vergi kaybı meydana gelmez ancak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratılmasına neden olur. Bu nedenle usulsüzlük suçları “tehlike

---

<sup>42</sup> ŞENYÜZ, s.105.

<sup>43</sup> ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.231.

suçu” olarak nitelendirilir.<sup>44</sup> Usulsüzlük kabahati ile korunan hukuksal değer, vergi kanunlarına uyulmasındaki toplumsal menfaattir. Bu toplumsal menfaat, vergisel işlemlerin gereği gibi yapılması halinde vergi kaybının önlenmesi ve böylelikle kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli olan para veya maddi desteğin sağlanmasıdır.<sup>45</sup>

Maddi unsur hareket ve sonuç unsurlarından oluşmaktadır. VUK 352.maddesinde genel usulsüzlük kabahatini iki dereceye ayırmıştır. Ancak vergi ziyai, netice olarak aranmamıştır. Dolayısıyla genel usulsüzlükler hareket kabahati niteliğindedir; hareketin işlenmesiyle kabahat oluşur, ayrıca vergi kaybına yol açması aranmaz.

Manevi unsur açısından önceki açıklamalar genel usulsüzlük kabahati için de geçerlidir; kast, taksir ve hatta ihmali davranışla dahi işlenebilir.<sup>46</sup>

Genel usulsüzlük fiilleri, yaptırımının ağırlığına göre iki dereceye ayrılmıştır. Usulsüzlüğün dönem matrahını re’sen takdiri gerektirmesi durumunda bu derecelere göre belirlenmiş olan yaptırım iki kat uygulanır.

### **a) Birinci Derecede Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırım**

Genel usulsüzlük kabahatinin oluşması açısından kanunda tanımlanan birinci derece usulsüzlük fiilleri şunlardır;

- 1) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- 2) Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- 3) Kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması,
- 4) Ekim sayım beyanı davetine süresinde icabet edilmemesi,
- 5) Defterlere ilişkin kayıt nizamına uyulmaması,
- 6) İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- 7) Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması,
- 8) Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,

<sup>44</sup> ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s.211.

<sup>45</sup> ÖZEN, s.133,134.

<sup>46</sup> Aksi görüş için bkz. KARAKOÇ, s.500.

9) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesi.

Birinci derecede usulsüzlük kabahatinin yaptırımı, VUK'a bağlı cetvele göre, mükellef grupları bakımından belirlenmektedir.<sup>47</sup>

### **b) İkinci Derecede Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı**

Genel usulsüzlük kabahatinin oluşması açısından kanunda tanımlanan ikinci derece usulsüzlük fiilleri şunlardır;

- 1) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi,
- 2) Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- 3) Yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması,
- 4) Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- 5) Tasdiki mecburi olan defterlerin tasdik muamelesinin, ek 1 aylık süre içinde yaptırılmış olması,
- 6) Beyannameler, bildirimler ve belgelerin kanunen belli şekil ve muhteviyata uymaması,
- 7) Bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

İkinci derecede usulsüzlük kabahatinin yaptırımı, VUK'a bağlı cetvele göre, mükellef grupları bakımından belirlenmektedir.<sup>48</sup> Bu tip usulsüzlüklerin yaptırımı birinci derecedekilere göre daha az, genellikle yarısı oranında, belirlenmiştir.

### **3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Yaptırımı**

Özel usulsüzlük kabahati fiilleri, genel usulsüzlük kabahati fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarınca öngörülen şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Aralarındaki fark, özel usulsüzlük kabahatinin vergi yükümlülüğünü daha ağır

---

<sup>47</sup> 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli tutarlar için bkz. VUK Gen. Teb. No:422.

<sup>48</sup> 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli tutarlar için bkz. VUK Gen. Teb. No:422.

noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyayı yaratma açısından da daha elverişli bir ortam yaratmasıdır.<sup>49</sup>

Kabahatin maddi ve manevi unsurları, genel usulsüzlük kabahatleriyle aynı niteliktedir.

Özel usulsüzlük kabahatleri kanunda sistematiklikten uzak ve karmaşık bir şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeptendir ki yaptırımları da kanunda tek tek gösterilmiştir. Bu yaptırımların bazıları nispi bazıları da maktu para cezası şeklinde belirlenmiştir. Kabahate konu fiillerden benzer nitelikte olanların bir araya toplanarak kategorize edilmesi, bu fiillerin daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır.<sup>50</sup>

- 1) Belge düzenine ilişkin aykırılıklar
  - Belgeleri vermemek, almamak veya farklı meblağlara yer vermek
  - Belgeleri kullanmamak, almamak, bulundurmamak veya gerçeğe aykırı düzenlemek
  - Tahsilat ve ödemeleri geçerli belgeye bağlamamak
- 2) Bilgi verme ve bildirim zorunluluğuna uymamak
  - Yetkililerin isteğine rağmen bilgi vermemek
  - Rayiç bedel tespitlerinde kullanılacak bilgileri vermemek
  - Matbaaların bastıkları belgeler hakkında bilgi vermemek
  - Vergi numaralı işlemleri bildirmemek
  - Bilgi formu ve cetvelleri vermemek
  - Ölüm ve intikalleri bildirmemek
- 3) İbraz zorunluluğuna uymamak
  - Defter, belge ve diğer kayıtları ibraz etmemek
  - Taşıtta bulunması gereken belgeleri ibraz etmemek
- 4) Muhasebe sistemine aykırılıklar
  - Hesap planının uygulanması ve mali tabloların düzenlenmesinde aykırılıklar
  - Muhasebe standartlarına aykırı bilgisayar programlarının kullanılması
- 5) Diğer aykırılıklar
  - Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğüne uymamak
  - Vergi incelemesine elverişli şartları sağlamamak

---

<sup>49</sup> şENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.233.

<sup>50</sup> şENYÜZ, s.175.

- Günlük tutulacak defter düzenine ilişkin aykırılıklar
- Levha ve vergi levhasına ilişkin aykırılıklar
- Vergi kimlik numarasını aramadan işlem yapmak
- Araçların durdurulmaması
- Damga vergisi aranmadan işlem yapmak
- Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymamak

## **B- VERĐİ SUÇLARI VE CEZALARI**

Vergi suçları VUK'ta Dördüncü Kitap İkinci Kısım Vergi Cezaları başlığı altında üçüncü bölüm "Suçlar ve Cezaları" Şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi suçları, "kaçakçılık", "vergi mahremiyetinin ihlali" ve "mükelleflerin özel işlerini yapmak"tan ibarettir. Ancak kanun, getirdiği bazı yasaklamalarla bu yükümlere aykırı fiillerin de cezalandırılmasının önünü açmıŐtır. Bunlar "haysiyet ve Şerefe tecavüz" ve "ekim sayım beyanlarını denetlememe" suçları olarak karşımıza çıkmakta ve doğrudan TCK'ya göre yaptırım uygulanmaktadır.

### **1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası**

Kaçakçılık, vergi ziyayı Şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtle işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koyduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere verilen addır.<sup>51</sup>

Suçun maddi unsuru hareket ve neticeden ibarettir. Suç, maddede belirtilen hareketlerle işlenebilir; yani Őeçimlik bir suçtur. Fiillerin işlenmesi ile kaçakçılık suçu oluşur; ayrıca vergi ziyayının varlığı aranmaz.<sup>52</sup>

Suçun manevi unsuru, diğer suç tiplerinde olduğu gibi kasttır. Kast, suçun bilerek ve istenerek iŐlenmesidir. Suçun taksirli halinin cezalandırılabilmesi için bunun kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekir.

---

<sup>51</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Klcoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s.241.

<sup>52</sup> Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. Elif SONSUZOğLU, "Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, S.210, Haziran 2010, s.22-30.

Fiillerin aynı bent içinde kalacak şekilde farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde takvim dönemi itibariyle ayrı suçların meydana geldiği kabul edilir. Dolayısıyla bu durumda zincirleme suçtan bahsedilemez.<sup>53</sup>

### **a) Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

Maddede sayılan fiiller, hareketlerin ağırlığı ve cezaları dikkate alınarak, kanundaki düzenlemeye de uygun bir şekilde üç grup altında incelenebilir. Buna göre;

Birinci grup fiiller (m.359/a):

- 1) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak,
- 2) Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak,
- 3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek,
- 4) Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek,
- 5) Defter veya Belgeleri Gizlemek.

İkinci grup fiiller (m.359/b):

- 1) Defter, Belge veya Kayıtları Yok Etmek,
- 2) Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak,
- 3) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak.

Üçüncü grup fiiller (m.359/c):

- 1) Anlaşmasız Matbaalarca Belge Basılması,
- 2) Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak.

---

<sup>53</sup> ŞENYÜZ, s.453-455.

## **b) Kaçakçılık Suçunun Cezası**

Kanunda birinci grup fiiller için 18 aydan 3 yıla; ikinci grup fiiller için 3 yıldan 5 yıla; üçüncü grup fiiller için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Görevli mahkeme, bu üç grup açısından da Asliye Ceza Mahkemesidir.

## **2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası**

VUK m.5'e göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler, aynı maddenin yeni hükmüne göre belli vergi suçları kendilerine bildirilen mesleki kuruluşlar ve bu kurumların ilgili kişileri görevleri dolayısıyla yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler; kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Nitekim Anayasa m.20'de de mahremiyete ilişkin normlar getirilmiştir.<sup>54</sup> Bu yaklaşım hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.

Suçun faili ancak VUK m.5'te sayılanlar olabilir; özgü suçtur.<sup>55</sup>

Suçun maddi unsuru, gizli kalması gereken bilgilerin yayılması, ifşa edilmesidir. Aynı kişiye ait bilgilerin tek suç işleme kararı kapsamında birden fazla defa açıklanması halinde zincirleme suç oluşur. Birden fazla kişiye karşı tek hareketle suç işlenmesi durumunda ise tek suç işlenmiş olur. Suçun meydana gelmesi için mükellefin, açıklanan mahremi dolayısıyla zarar görmesi gerekmez; failin açıklamasıyla suç oluşmuş olur.

Suçun manevi unsuru açısından, kanunda taksirli hali öngörülmediğinden ancak kastla işlenebilir. Dolayısıyla, failin fiilini bilmesi ve sonucunu istemesi haricinde bu suça meydan vermesi mümkün değildir.

<sup>54</sup> Anayasa m.20 özel hayatın gizliliğine göre, herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

<sup>55</sup> CANDAN, s.399,400; ŞENYÜZ, s.505-508; DONAY, s.167; ÖZEN, s.71.

Mahremiyeti ihlal edenlere VUK m.362'nin yollamasıyla TCK m.239 bilgi veya belgelerin açıklanması suçu gereğince yaptırım uygulanır. İlgili maddeye göre faile bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilir. Suçun nitelikli halleri de TCK'da düzenlenmiştir. Görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesidir.

### **3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası**

VUK m.6'ya göre, vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaktır.

Bu suç da özgü bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Fail, kendisine mükellefin özel işlerini yapmasının yasaklandığı memurlardır.

Suçun maddi unsuru, mükelleflerin vergi uygulaması ile ilgili özel işlerinin yapılmasıdır. Bu iş karşılığında failin ücret almasının ya da görülen işin memurun çalıştığı dairede gerçekleşmemesinin önemi yoktur. Netice açısından TCK m.257 suçun oluşması için özel olarak, kişilerin mağduriyeti veya kamunun zarara uğraması ya da kişilere haksız menfaat sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla bu suç salt hareket suçu değil, neticeli bir suçtur.

Suçun manevi unsuru kasıttır. Kanun suçun taksirli halini düzenlememiştir.

Bu yasağa aykırı davranan memurlar VUK m.363'ün yollamasıyla TCK m.257 görevi kötüye kullanma suçunun birinci fıkrasına göre altı aydan iki yıla kadar cezalandırılırlar. Ayrıca vergi ziyayı oluşmuşsa faile VUK m.344'e göre vergi ziyayı cezası da verilir. Görevli mahkeme Sulh Ceza Mahkemesidir.

### **4. Haysiyete ve Şerefe Tecavüz (Hakaret) Suçu ve Cezası**

VUK m.5'te vergileme ile ilgili bilgilerin ne şekilde açıklanabileceği belirtildikten sonra açıklanan bu bilgilere nazaran mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği hükme alınmıştır. Kanun, eski halinde, bu yasağın müeyyidesini eski TCK'nın ilgili maddelerinde düzenlemiştir. Ancak 2008 yılında



yapılan değişiklik sonucunda, eski TCK'nın değişmesiyle işlevsiz kalan bu müeyyide de kaldırılmıştır.

Müeyyidenin VUK'tan çıkarılması, yasağın uygulanması açısından fark yaratmamaktadır.<sup>56</sup> Fiil TCK m.125 kapsamında suç oluşturuyorsa cezalandırılacaktır. Suçun faili herkes olabilir.

Suçun maddi unsuru bakımından hareket, mükellefe ait bilgileri içeren vergi cetvelleri, mükellefin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen ve vadesi geçmiş vergi ve cezaları hakkında mükellefleri rencide edecek, onurlarını kıracak ve onları manevi olarak incitmeye sebep olacak her türlü davranışlardır.<sup>57</sup> Dolayısıyla fiiller bağlıdır; sadece açıklanabilen vergileme ile ilgili bilgiler üzerinden hakaret sonucu bu suç oluşur. Netice ise, bu davranışlar sonucunda mükellefin olumsuz olarak etkilenmesi ve maddi veya manevi zarara uğramasıdır.<sup>58</sup> Bu bakımdan suç bir zarar suçudur. Ancak zararın oluşup oluşmadığına kanaat getirecek kişi pek tabii mükelleftir. Bu durum suçun soruşturulması ve kovuşturulmasını TCK m.131'de de öngöröldüğü gibi şikâyete bağlı duruma getirmektedir.

VUK 5.maddesinde hangi hallerin mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz niteliği taşımadığını açıklamıştır. Bu durumlarda hukuka uygunluk sebeplerinden söz edilir ve bu suça vücut vermez.

---

<sup>56</sup> Bu konuda bazı yazarlar hakaret suçunu bir vergi suçu olarak kabul etmemektedirler. Bkz. Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2012, s.165-186; AKDOĞAN, **Vergi Hukuku**, s.128-156; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s.212-215; KARAKOÇ, s.502-522; Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 31. Baskı, 2013, s.124-130. Kanımızca bunun sebebi olarak VUK 5. maddesinde yer alan düzenlemenin bir müeyyide içermemesi gösterilebilir. Şöyle ki, kanunda bir yasak yükümüne yer verilmiş olması onun cezai bir sonucu olduğu anlamına gelmez. Bu tür normlara "eksik ceza normu" denir. Suçlar ve cezaların kanuniliği ilkesi göz önüne alındığında VUK m.5'teki bu yasak ancak TCK m.125 anlamında, hakaret suçunun özel bir türü olarak algılanabilir. Nitekim bir kimsenin, bir mükellef hakkında "vergi yüzsüzü" vb. nitelemelerde bulunması pek tabii TCK m.125 anlamında hakaret suçuna vücut verir ve ayrıca VUK m.5'teki yasağı da ihlal eder. Ancak VUK m.5'in ihlali nedeniyle ayrıca bir müeyyide uygulanmadığı gibi uygulanacak olan müeyyidenin VUK'un yollamasıyla gerçekleşmemesi nedeniyle bu suçun bir vergi suçu olarak nitelenememesi bizce de isabetlidir. Öte yandan 2008 yılında yapılan değişiklikten önce mülga fıkrada belirtilen müeyyide nedeniyle bu fiillerin bir vergi suçunu oluşturduğu açıktır. Mülga fıkraya göre, açıklanan bilgiler dolayısıyla mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edenlere (eski) TCK'nın hakaret suçunun müeyyidesi üç misli uygulanır. Dolayısıyla kanun koyucu burada yasak yükümünü bir ceza müeyyidesine bağlayarak yeni bir suç tanımı yapmıştır. Bu haliyle eski kanunun daha akılcı olduğu söylenebilir; aksi halde konulan yasak hükümsüz kalmaktadır. Çalışmamızda bu konu, TCK açısından değerlendirilecek; ancak fiiller VUK m.5'in ihlali çerçevesinde ele alınacaktır.

<sup>57</sup> ŞENYÜZ, s. 521.

<sup>58</sup> Haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilenler, uğradıkları maddi veya manevi zararları için özel hukuk hükümlerine göre hukuk mahkemelerinde tazminat davası açabilirler. Bu durum hakaret suçunun oluşmasından farklıdır. Şöyle ki mağdur mükellef, zararının tazmini için sadece tazminat davası da açabilir. Bu durumda ceza yargılaması yapılmaz ancak fiilin hakaret niteliği de ortadan kalkmaz.

Suç ancak bilerek ve istenerek işlenebilir. Failin taksirli davranışları cezalandırılmaz. Bu durum suçun manevi unsurunu kast yapmaktadır.

Suçun basit halinin yaptırımını üç aydan iki yıla kadar hapis cezası veya adli para cezasıdır. Ayrıca TCK m.125'te hakaret suçunun alenen işlenmesi durumunda cezanın altında bir oranında artırılacağı düzenlenmiştir. Görevli mahkeme Sulh Ceza Mahkemesidir.

## **5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu ve Cezası**

Gelir Vergisi Kanununda belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü (m.54) aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerinin buldukları köy veya muhtarlarına başvurarak her yıl ekim sayım beyanında bulunma mecburiyeti getirilmiştir.<sup>59</sup>

Bu beyanların doğruluğunu araştırmak, beyanda bulunmamış olanları beyana davet etmek, davete uymayanları vergi dairesine bildirmek görevi de muhtar ve ihtiyar heyetine verilmiştir. Bu görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine VUK m.246/2'nin göndermesiyle TCK m.257, görevi kötüye kullanma suçuna göre yaptırım uygulanır. Dolayısıyla bu suç görevi kötüye kullanma suçunun özel bir hali olarak düzenlenmiştir. Ancak suçun oluşması için kişilerin veya kamunun zararına neden olması ya da kişilere haksız kazanç sağlaması şarttır.<sup>60</sup>

Hükmolunacak ceza, görevinin gereklerine aykırı hareket eden kamu görevlisine altı aydan iki yıla kadar; ihmal veya gecikme gösteren kamu görevlisine üç aydan bir yıla kadar hapis cezasıdır. Görevli mahkeme Sulh Ceza Mahkemesidir.

---

<sup>59</sup> Bkz. VUK m.243.

<sup>60</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Son Durum", s.2856.

## İKİNCİ BÖLÜM

# VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER VE VERGİ KABAHAHLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ BU İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU

## I. VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Vergileme ilkeleri, vergi uygulamasının sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için vergilerin kapsam ve yapılarını belirleyen, sınırlarını çizen kurallar bütünüdür. Öğretide bu kurallardan, kanuni olanlar hariç, çeşitlendirilerek bahsedilmektedir.

Çalışmamızda sadece vergi yaptırım hukukuna ilişkin olarak gördüğümüz temel ilkelere, genel vergi hukuku ve yargılama hukuku açısından değinilecek; öğretide kabul edilen diğer çeşitli ilkelere yer verilmeyecektir.

### A- GENEL İLKELER

Vergi hukuku açısından genel ilkelere maksat, başta anayasa olmak üzere diğer kanunlarda yer alan ve vergi yaptırım hukukunu doğrudan etkileyen ilkelere. Bunlar, kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi, ölçülülük ve cezaların gerekliliği ilkesi, kusur ilkesi, cezaların şahsiliği ilkesi, kanunların geriye yürümezliği ilkesi, lehte olan kanunun uygulanması ilkesi, kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı ilkesi, hukuka uygunluk sebeplerinin gözetilmesi ilkesi ve adil yargılanma hakkı ilkesi olarak sayılabilir.

#### 1. Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, vergi hukukunun özünü oluşturmaktadır. Cumhuriyetin ilanından bu yana vergilerin kanuniliği ilkesi her zaman anayasal bir güvence ile

korunmuştur.<sup>61</sup> Buna göre kanunilik ilkesi, vergi düzenlemelerinin ancak kanunla yapılabileceği anlamına gelir. Bu da sadece vergilerin kanunla konulabileceği değil aynı zamanda değiştirilmesi, içeriğinin belirlenmesi ve kaldırılmasının da kanunla yapılması gerektiğine işaret etmektedir.

1982 Anayasası “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği belirtikten sonra bunların muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği hadler arasında Bakanlar Kurulunun değişiklik yapabileceğine yer verilmiştir. Bu hüküm, kanunilik ilkesi bakımından, şekli anlamda anayasa aykırılık teşkil etmese de uygulama bakımından bazı sorunlara yol açabilmektedir. Dolayısıyla uygulamada, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin zaman zaman kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenmektedir.<sup>62</sup>

Konumuz açısından değerlendirildiğinde vergi suç-kabahat ve cezalarının kanuniliği ilkesi de hem Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi ve suç ve cezaları düzenleyen 38. maddesi<sup>63</sup> bakımından hem de TCK ve KabhK’nın ilgili maddeleri<sup>64</sup> bakımından geçerliliği olan, vergi yaptırım hukukuna ilişkin bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maddeler değerlendirildiğinde suçlar bakımından mutlak bir kanunilik ilkesinin olduğu ancak kabahatler bakımından bu ilkenin sınırlı olarak uygulandığı söylenebilir.<sup>65</sup> Nitekim anayasada yer alan düzenlemeler de buna işaret

<sup>61</sup> 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu m.85’te vergilerin ancak kanunla tarh ve cibayet olunabileceği (konulup alınabileceği); 1961 Anayasası’nın 61. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin sadece kanunla konulacağı hükme alınmıştır. Aynı şekilde 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde 1961 Anayasası’ndaki düzenleme korunmuştur. Bkz. Suna KİLİ / A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Türk Anayasa Metinleri**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006, s.146,210,319.

<sup>62</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 15.Baskı, 2013, s.212.

<sup>63</sup> 1982 Anayasası m.38/1’e göre kimse, işlendiği zaman yürürlükte olan kanunun suç saymadığı bir fiil dolayısıyla cezalandırılmaz. Bunun yanında m.38/3 uyarınca, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulmaktadır.

<sup>64</sup> TCK m.2’ye göre kimseye kanunda açıkça suç sayılmayan bir fiil için ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Benzer şekilde KabhK m.4’te hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun da kanunda açıkça tanımlanabileceği belirtilmiştir. Ancak her ne şekilde olursa olsun, kabahatlerin yaptırımlarının türü, süresi ve miktarı sadece kanunla belirlenebilmektedir. Aynı madde, çerçevesi kanunla çizilmiş olmak kaydıyla kabahatin içeriğinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceğini de kabul ederek kabahate konu fiil hakkında idareye sınırlı bir yetki tahsis etmiştir.

<sup>65</sup> Bazı yazarlar kabahatler konusunda suç ve cezada kanunilik ilkesinin etkisinin hiç bulunmadığını savunmaktadırlar. Bkz. Aziz TAŞDELEN, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **AÜHFD**, C. 59, S. 4, 2010, s.773. Bunun tam tersine, kabahatler bakımından da katı bir kanunilik ilkesi uygulandığı görüşü için bkz. Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.14-17. Bu kesin görüşlerin aksine kanımızca kanunilik ilkesi kabahatler bakımından sınırlı bir uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim Anayasa m.38’de bahsedilen kanunilik ilkesi, sadece suçlar ve yaptırımlar bakımından mutlaktır.

etmektedir. Dolayısıyla kabahatler söz konusu olduğunda kanunilik ilkesi, “idarenin kanuniliği ilkesi<sup>66</sup>” altında kabul edilebilir.<sup>67</sup>

## 2. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, her şeyden önce, Anayasanın 10.maddesinde tanımlanan, kanun önünde herkesin hiçbir ayırım gözetilmeksizin eşit kabul edilmesidir. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Bu durum, hukukumuz açısından genel bir sınır çizmekte ve her konuda aksi eylemleri kesin olarak yasaklamaktadır.

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin ödeme güçleri göz önüne alınarak genel vergi yüküne katılımlarını ifade eder. Bu ilkeye göre her mükellef, ancak kendi ödeme imkânı dâhilinde vergi ödemek durumundadır. Bu şekilde vergi ödemede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergide eşitlik, doktrinde, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere incelenmektedir. Buna göre, vergi ödeme gücü bakımından aynı olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması yatay eşitlik; vergi ödeme gücü farklı olanların farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulması ise dikey eşitlik olarak tanımlanmaktadır.<sup>68</sup>

Eşitlik ilkesi konumuz açısından, vergilemede olduğu kadar yaptırımlar bakımından da geçerli bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı fiillere aynı yaptırımların uygulanması gerekliliği eşitlik ilkesinin bir alt kapsamını oluşturur. Vergi cezaları belirlenirken muhataplar arasında fark gözetilemez ve hiç kimseye ayrıcalık tanınmaz. Bu şekilde örneğin vergi ziyayı kabahati işlemiş olan iki farklı mükellefe, oluşan ziyayın mertebesine göre aynı veya benzer yaptırımın uygulanması gerekmektedir. Muhataplar bakımından, eylemlerinin aynı olmasına rağmen, uygulanacak olan yaptırım ve muamelelerin farklı olması bu anlamda eşitlik ilkesiyle bağdaşmaz.

---

Kabahatler konusunda uyulması gereken kanunilik ilkesinin sınırları ise kanunla belirlenir; içi idari işlemlerle doldurulabilir. Bu durum kanunilik ilkesinin özüne aykırı olmadığından kabahatler konusunda da kanunilik ilkesinin sınırlı olarak uygulandığı söylenebilir. Ancak kabahatlerin yaptırımları hakkında kanunilik ilkesinin mutlak olduğu açıktır.

<sup>66</sup> İdarenin kanuniliği ilkesi ya da başka bir deyişle kanuni idare ilkesi, idareye ve faaliyetlerine kanunun egemen olmasıdır. Bkz. GÜNDAY, s.42-45. Dolayısıyla burada vergi kabahatine konu fiillerin idarece belirlenebilmesi için önce çerçeve kuralı koyan bir kanun (VUK) gerekmektedir. Burada belirlenen sınırlar içerisinde ve bu sınırlara uygun olarak idare, kabahatin konusunu belirleyebilir.

<sup>67</sup> TAŞDELEN, s.773.

<sup>68</sup> Bkz. Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2004, s.162; BİLİCİ, s.35.

### 3. Ölçülülük (Orantılılık) ve Cezaların Gerekliliği İlkesi

Ölçülülük ilkesi<sup>69</sup>, genel anlamda suç ile ceza arasında denge olması anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle orantılılık, uygulanacak olan müeyyidenin fiilin ağırlığına uygun olmasıdır. Suç ve ceza arasındaki oranın adalete uygunluğu, cezanın, failin eyleminden sağladığı yararlar uyumlu olup olmamasına ve suçun toplum yaşamında yarattığı etki ile kamu vicdanındaki tepkiye göre takdir olunur. Suç ile ceza arasında orantılılık bulunması hukuk devleti<sup>70</sup> ilkesinin ve adalet anlayışının gereğidir.<sup>71</sup>

Ölçülülük ilkesi, cezaların gerekliliği ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır. Cezai bir müeyyideye bağlanması zorunluluk olarak görülen normlar bakımından uygulanacak olan cezanın, cezayı gerektiren fiile ilişkin ve bu fiilin mahiyetine uygun bir nitelikte olması gerekmektedir. Ayrıca cezaların gerekliliği ilkesi uyarınca kanun koyucunun iradesi şeklinde tezahür eden bu cezaların, cezanın ıslah amacına hizmet etmesinin önüne geçebilecek düzenlemelerden de kaçınması gerekmektedir. Bu çerçevede öngörülecek olan cezayı hafifleten ya da cezayı denetime çeviren unsurların da gerek ölçülülük ilkesi gerekse cezaların gerekliliği ilkesi kapsamında ele alınması gerekmektedir.

Cezaların gerekliliği ilkesi, bir emir ya da yasak içeren hukuk normlarının ihlali halinde yaptırımla karşılaşılması durumudur. Bu ilke gereğince kişiler, herhangi bir yaptırıma maruz kalmamak için kurala aykırı fiillerde bulunmaktan kaçınırlar. Ancak pek tabii ki cezaların gerekliliğini belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Dolayısıyla kanun koyucunun koyduğu kuralı yaptırıma bağlayıp bağlamaması onun takdirindedir. Kanun koyucunun bir normu yaptırıma bağlamaması uygulamada, daha önce de değinildiği üzere bazı sıkıntılara yol açabilmektedir.<sup>72</sup> Bu tip normlara ceza hukuku anlamında “eksik ceza normu” denmektedir. Burada uyulması emredilen bir kural söz konusu olmakta ancak uyulmadığında karşılaşılacak olan bir yaptırım bulunmamaktadır.

<sup>69</sup> Ölçülülük terimi yerine “orantılılık” ya da “oransallık” da kullanılabilir.

<sup>70</sup> Hukuk devleti, insan haklarına saygılı, bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında anayasa ve hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Anayasa Mahkemesi bu tanımını ilgili her kararında genellikle tekrarlamaktadır. Bkz. E. 2002/38, K. 2002/89, k.t. 8.10.2002.

<sup>71</sup> Turgut CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.34-35.

<sup>72</sup> Yukarıda bahsedilen “şeref ve haysiyete tecavüz suçu” ile ilgili açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir.

#### 4. Kusur İlkesi

Kusur, bilerek veya bilmeyerek bir işi gereği gibi yapmama olarak tanımlanabilmektedir. Hukukta kusur kavramı, özel hukuk ve kamu hukuku bakımından ayrılmaktadır. Borçlar hukuku bakımından doktrin ve uygulamadaki hâkim görüşe göre, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği davranış biçimine kusur denmektedir.<sup>73</sup> Konumuz açısından kusur ilkesi, yaptırıma tabi suç veya kabahatlere ilişkin olarak VUK'ta kusurluluğa ilişkin düzenleme olmaması nedeniyle ceza hukuku ve kabahatler hukuku bakımından açıklanmaktadır.

Ceza sorumluluğu için, failin kusurunun bulunması gerekmektedir. Nitekim Anayasa m.38'e göre kusursuz ceza olmaz ilkesi, ceza hukukunun temel ilkelerindedir.<sup>74</sup> Burada kusur, failin hareketi ile fiili arasındaki manevi bağı nitelemektedir ancak failin iradesinin kurala itaatsizlik niteliği de taşıması gerekir.<sup>75</sup> Kusurluluğun kabul edilebilmesi için öncelikli kişinin kusur ehliyetine (isnat yeteneğine) haiz olması gerekmektedir. Bu da anlama, bilme ve isteme yeteneğine sahip olmayan kişinin kusurlu sayılmayacağı anlamına gelmektedir.<sup>76</sup>

Suçlar bakımından kusurluluk (manevi unsur), kast veya taksir şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan kast, asıl kural olmakla birlikte, icra durumunda hareketin gerçekleştirildiği, ihmal durumunda ise gerçekleştirilmesi gerektiği sırada failin fiilinin mahiyetini bilmesi ve bu fiilinin neden olacağı sonucu istemesi şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>77</sup> Burada kastın henüz hazırlık aşamasında mevcut olması önem taşımaz; çünkü hazırlık hareketleri icraya başlanmadıkça cezalandırılmaz.

Kusurluluğun diğer şekli olan taksir TCK m.22'de, "dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesinin öngörülmeyle gerçekleştirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Burada kasttaki bilme ve isteme unsurlarından sadece bilme unsuru mevcuttur. Başka bir deyişle fail, fiilinin mahiyetini bilmekte ancak bu fiilinin neden olacağı sonucu istememektedir. Bu durumda taksirli suçtan bahsedebilmek için öncelikle kanunda fiilin taksirle

<sup>73</sup> EREN, s.569.

<sup>74</sup> KOCA / ÜZÜLMEZ, s.293.

<sup>75</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.255.

<sup>76</sup> Cengiz OTACI / İbrahim KESKİN, **Türk Kabahatler Hukuku**, Ankara, Adalet, 2010, s.29.

<sup>77</sup> TCK m.21/1 - Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

işlenebileceği gösterilmiş olmalıdır. Daha sonra kastın olmaması, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık ve neticenin öngörülebilir olması gerekmektedir. Aksi halde taksirden söz edilemez.<sup>78</sup>

Kabahatler bakımından kusur belirlenirken KabhK. m.12 uyarınca, aksi öngörülmedikçe TCK'nın ilgili hükümleri yürürlük bulmaktadır. Ancak KabhK. m.9'da kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebileceği öngörülerek suçlardaki gibi taksirli halin cezalandırılmasının ayrıca düzenlenmesi gerekmediği ayrımı yapılmıştır. Bunun dışında kast ve taksir ile ilgili olarak yukarıda açıklananlar kabahatler bakımından da geçerlidir.

Konumuz bakımından vergi suç ve kabahatlerinde, daha önce de değinildiği üzere VUK'ta kusurluluğa ilişkin özel bir düzenleme olmaması dolayısıyla TCK ve KabhK.nun ilgili maddeleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu kapsamda vergi suçları açısından, kanunda bu suçların taksirli halleri cezalandırılmadığından kusur ilkesi kast; vergi kabahatleri bakımından ise, VUK'ta özel düzenleme olmaması sebebiyle, KabhK. m.9 uyarınca kusur ilkesi hem kast hem de taksir olarak tezahür etmektedir. Başka bir deyişle, vergi suçları bakımından manevi unsur kast aranırken vergi kabahati fiillerinin taksirle işlenmesi ile kasten işlenmesi fark yaratmamakta ve aynı oranda cezalandırılmaktadır.

## **5. Cezaların Şahsiliği İlkesi**

Anayasanın 38. Maddesinin 6. fıkrası uyarınca ceza sorumluluğunun şahsi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu ilke, sadece suçu işleyen kişinin cezalandırılacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ceza sadece failine uygulanacak ve fiile iştirak etmemiş olan ancak fail ile ilişkisi bulunan diğer kişiler cezaya muhatap olmayacaklardır. Bu çerçevede fiilden dolayı failin veli, vasi, kayyım ya da bir yakınına ceza verilemez. Ceza ölümle sona erer, mirasçılara geçmez.

Bu ilkenin ceza hukuku anlamında mutlak olarak uygulandığı, TCK'nın 20. maddesi, kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı ve cezanın muhatabının sadece gerçek kişi olabileceği yönündeki hükmü karşısında açıkça

---

<sup>78</sup> Taksir, neticenin öngörülememesine veya neticenin öngörülmesine karşın istenmemesine göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki taksirin basit halini oluştururken diğeri bilinçli taksir halini oluşturur. Bilinçli taksir durumunda, taksirli suça ilişkin ceza artırılır. (TCK m.22/3).



anlaşılmaktadır. Nitekim kanun koyucu, madde gerekçesinde, suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişilerin suç faili olabileceğini ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebileceğini söylemiş ve bu anlayış, Anayasada da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereği olarak gösterilmiştir.

Vergi usul kanunu açısından cezaların şahsiliği ilkesi mutlak olarak uygulanmamaktadır. Şöyle ki, VUK m.332’de veli, vasi, kayyımın<sup>79</sup>; 333/son maddesinde fiilleri işleyenlerin<sup>80</sup>; 251/a maddesinde de işverenin<sup>81</sup> vergi cezalarına muhatap kabul edilmesi, cezaların şahsiliği ilkesinin gereği olarak Vergi Ceza Hukukunda yer almaktadır. Bu örneklerde vergi kanununa aykırı davranış her ne kadar verginin mükellefi veya sorumlusu olan küçük, kısıtlı, tüzel kişi ya da işçi adına yapılmış olsa da kanuna aykırı davranışın faili, veli, vasi, kayyım, kanuni temsilci veya işveren olmakta ve bizzat bu kişiler yaptırımla karşılaşmaktadırlar.<sup>82</sup> Diğer yandan, VUK m.333’ün ilk fıkrasında yer alan “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir” denerek cezaların şahsiliği ilkesine istisna getirilmiştir. Bu durumda tüzel kişinin işlerini gerçekleştiren yöneticinin fiilinden doğan vergi kanununa aykırılıklar dolayısıyla sorumluluk tüzel kişiye yüklenmiştir.

Kabahatler Kanunu bakımından vergi kabahatleri değerlendirildiğinde, yukarıda bahsedilen istisnaya aynı doğrultuda KabhK. m.8/1ve2 fıkralarında, organ veya temsilciler tarafından işlenen kabahat fiili dolayısıyla bu fiili işleyenler yanında tüzel kişi veya temsilci gerçek kişiye de idari yaptırım kararı uygulanabileceği hükme bağlanmıştır. Ancak burada VUK’tan ayrılan nokta, cezanın yansıtılabilme imkânıdır. Başka bir deyişle KabhK’na göre verilecek ceza, fiilin sahibi gerçek kişiye de verilebilir. Bu durum kişisellik ilkesine istisna olarak kabul edilmektedir.

<sup>79</sup> VUK Madde 332 – Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.

<sup>80</sup> Madde 333/son – Bu Kanunun 359’uncu (vergi kaçakçılığı) maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360’ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

<sup>81</sup> Madde 251/a – Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsili olunur.

<sup>82</sup> CANDAN, s.30,31.

## 6. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi

Kanunların geriye yürütmesi, hukuk âleminde getirilen yeni kuralların (normların) sadece yürürlük tarihinden itibaren değil; bu tarihten önce de geçerli olması ve hüküm ifade etmesidir. Bu durum uygulamada hak kayıplarına ve adaletsizliği neden olmuş ve kanunların geriye yürütmemesi ilkesi kabul edilmiştir.<sup>83</sup> Dolayısıyla kanunların geriye yürümezliği ilkesi, genel bir hukuk kuralı olarak, yeni kanunun yürürlük tarihinden itibaren hukuk dünyasında etkili olması anlamına gelmektedir.

Vergi hukukunda geriye yürütme ise, vergilemenin geriye doğru yansıtılması olarak düşünülebilir. Ancak pek tabii ki bu durum da bahsedildiği üzere hak kayıplarına ve adaletsizliği yol açacaktır. Dolayısıyla vergi hukuku bakımından da bu ilke kural olarak geçerli sayılmaktadır.<sup>84</sup>

Vergi kanunlarının geriye yürütmesi, “gerçek geriye yürütme” ve “gerçek olmayan geriye yürütme” olarak ikiye ayrılır. Gerçek geriye yürütme, kanunun geçmişte başlayıp, bitmiş ve kurala uygun olarak sonuçları doğmuş ve ortaya çıkmış hukuksal ilişkilere uygulanmasıdır. Vergi hukukunda gerçek geriye yürütme yoktur. Gerçek olmayan geriye yürütmede ise, geçmişte başlamış fakat kanun yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış, devam eden ilişkilere uygulanmasıdır. Vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürütmeye izin verilmektedir.<sup>85</sup>

Hukukumuzda geriye yürütmezlik ilkesinin kaynağı kendini Anayasada bulmaktadır.<sup>86</sup> Kanunilik ilkesinin sonucu olarak kabul edilen<sup>87</sup> geriye yürütmezlik ilkesi çerçevesinde Anayasanın suç ve cezalara ilişkin 38.maddesi ve vergi ödevini düzenleyen 73.maddesi vergi hukukunda geri yürütmezlik ilkesinin kaynağını

<sup>83</sup> Geriye yürütmenin hukuka aykırılığı konusunda karşılaşılan argümanlar genellikle hak-beklenen hak, hukuki güvenlik, hukuk devleti, hukuki belirlilik ve ölçülülük ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni konan bir normun geriye de etki etmesi, bu ilkelerin ihlaline yol açmaktadır. Bu ihlaller dolayısıyla geriye yürütmezlik ilkesi, hukukun genel ilkelerinden sayılmaktadır. Daha detaylı bilgi için bkz. Volkan ÖZGÜVEN, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürütmezlik İlkesi**, Adana, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.33-43.

<sup>84</sup> Kural olarak vergilendirmenin geriye yürütülemeyeceği söylene de uygulamada bazı gerekçelerle geriye yürütülen vergilerle karşılaşılmıştır. Bunlar; mali politikalar, savaş, deprem vb. olağanüstü durumlarda ek finansman kaynağı gereksinimi ve tarh, beyanname verme, tahsil gibi teknik özellikler ileri sürülerek konmuşlardır. ÖZGÜVEN, s.91-101.

<sup>85</sup> ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.49,50.

<sup>86</sup> Karşılaştırmalı vergi hukuku bakımından geriye yürütmezlik esası ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Billur YALTI, (Der.) **Vergi Hukukunda Geriye Yürütmezlik Esası**, İstanbul, Beta, 2011.

<sup>87</sup> Aksi görüş için bkz. Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s.138.

oluşturmaktadır. Bu iki madde karşılaştırıldığında, suçlar bakımından Anayasa 38/1’de “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz” hükmü dolayısıyla geriye yürümeme ilkesi mutlak olarak geçerlilik kazanmaktayken; vergileme bakımından Anayasa m.73’te açık hüküm bulunmaması nedeniyle daha göreceli bir uygulamadan bahsedilebilmektedir. Nitekim uygulamada, dipnotta (84) da değinildiği üzere geriye yürüyen vergi kanunları görülebilmektedir.

Konumuz açısından değerlendirildiğinde vergi yaptırımları bakımından suç ve kabahatler şeklinde tezahür eden sistematik karşısında Anayasanın 38.maddesi hükmü mutlak olarak uygulanacaktır. Başka bir deyişle, hukukun genel kuralı olarak kabul edilen ve kanunilik ilkesinin sonucu olan geriye yürümezlik ilkesi VUK’ta yer almamasına rağmen, ceza normları açısından kesin kural; diğer normlar bakımından ise uygulanmasına özen gösterilmesi gereken bir ilkedir.

## **7. Lehte Olan Kanunun Uygulanması İlkesi**

Ceza hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin istisnası olarak karşımıza çıkan lehte olan kanunun uygulanması ilkesi, sanık lehine kanunun geriye yürütülmesi prensibi olarak tanımlanmaktadır. Bu ilkeye göre işlendiği zamanda yürürlükte olan kanuna göre suç kabul edilen bir fiil, daha sonra yürürlüğe giren kanun dolayısıyla suç olmaktan çıkarılmışsa, lehte olan yani sonraki tarihli olan kanun geriye yürür şekilde uygulanır ve faile fiilinden dolayı ceza verilemez.<sup>88</sup> Burada korunmaya çalışılan değer, failin ceza alması dolayısıyla ıslahından vazgeçilmesi değil; kanun koyucunun fiilin suç olduğu algısından geri dönmesi ya da fiile değer görülen cezanın azaltılması veya bir dönem için daha az görülmesidir.

Vergi yaptırımları bakımından ilkenin uygulanması konusunda vergi suçları hakkında TCK’nın özel kanunlarla ilişkisini düzenleyen 5.maddesi gereğince TCK’nın

---

<sup>88</sup> TCK m.7 - (1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç 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. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüşse infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar.

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

(3) Güvenlik tedbirleri hakkında, infaz rejimi yönünden hüküm zamanında yürürlükte bulunan kanun uygulanır.

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

genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı emredildiğinden vergi suçu oluşturan fiiller bakımından failin lehine olan kanunun uygulanması esastır. İşlendiği zamanın kanununa göre suç oluşturan bir fiili suç olmaktan çıkartan yeni kanun, eski kanuna göre verilen hüküm kesinleştikten sonra yürürlüğe girmiş olsa bile yeni kanun TCK m.7/1'e göre kesin hükme etki eder.<sup>89</sup>

Vergi kabahatleri bakımından ise farklı görüşler olmakla birlikte<sup>90</sup>, lehte olan kanunun uygulanması ilkesinin geçerli olduğu kanısındayız. Şöyle ki genel kanun olması bakımından KabhK m.5 zaman bakımından uygulama kurallarına göre TCK'nın zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Dolayısıyla vergi kabahatleri bakımından da VUK'ta konuya ilişkin özel bir düzenleme olmaması dolayısıyla ceza kanunundakine benzer şekilde muhatap (fail) lehine olan kanunun uygulanması esastır. Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir. Başka bir deyişle, idari yaptırım kararı verilmişse, verilen ceza derhal ödetelecektir; bu durumda kanunun değişmesi dolayısıyla lehe hüküm bulunması durumunda muhatap (fail) lehe hükmün uygulanmasını isteyemeyecektir. Bu durum kabahatler bakımından ilkenin ancak idare tarafından cezanın henüz kesilmemiş olduğu hallerde geçerli olduğu anlamına gelmektedir.

## 8. Kanunu Bilmemenin Mazeret Sayılamayacağı İlkesi

Kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı ilkesi esasen bir ceza hukuku ilkesi<sup>91</sup> olmakla beraber günümüzde genel bir hukuk kuralı olarak karşımıza

<sup>89</sup> Mahmut KOCA / İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Seçkin, 2013, s.69.

<sup>90</sup> Mali nitelikteki cezaların ve dolayısıyla vergi kabahati cezalarının, hazineye verilen zararın tazminine yönelik olması nedeniyle kabahatin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna göre bu zararın tazminine hazinenin hak kazanmış olduğu düşüncesine göre lehe kanun uygulanamayacağı hakkındaki görüş için bkz. Marcel WALINE, (çev. Tahsin YAĞMURLU), "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", **Danıştay Dergisi**, S. 28-29, 1978, s.76-81. Kabahatler ile cezalar arasında amaç farklılığı olması dolayısıyla kabahatler bakımından lehe kanun uygulanamayacağı hakkındaki görüş için bkz. Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.132.

<sup>91</sup> TCK m.4 uyarınca, Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.

çıkmaktadır.<sup>92</sup> Bu ilkeye göre bir ülkede yaşayan bireyler, uymakla yükümlü oldukları kanun maddelerini bilmediklerini iddia ederek o yükümü yerine getirmekten kaçınamazlar. Kanunun öngördüğü yüküm bir fiili yapmak olabileceği gibi bir fiili yapmamak da olabilir. Bu durumun kanunun bağlayıcılığı açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Kanunun bilinmesi zorunluluğunun herkes için mutlak olup olmadığı tartışma konusudur. Ancak genel kanaat, kişilerin kanunu bilmemelerinin imkânsız olması halinde, bilmemenin mazeret sayılabileceğidir.<sup>93</sup> Gerçekten de TCK m.30/4'te kaçınılmaz bir hataya düşülmesi durumunda kanunu bilmemek mazeret olarak kabul edilmiştir. Burada kaçınılmaz hataya düşmekten maksat, hataya düşmenin failin kendi kusurundan ileri gelmemesidir.<sup>94</sup>

Vergi kanunları bakımından değerlendirecek olursak, TCK hükmü, sadece ceza kanunlarının bilinmemesinden bahsetmesi sebebiyle vergi hukukuna (ve diğer hukuk dallarına) ilişkin kanunların bilinmemesi, bu anlamda bir ihlal teşkil etmez. Ancak vergi ceza hukuku bakımından, TCK hükmünün “ceza kanunları” deyimi dolayısıyla ceza öngören bütün kanunların bilinmesinin gerektiği sonucuna varılabilir. Başka bir deyişle, vergi suçlarına ilişkin öngörülen kuralların bilinmemesi mazeret sayılmamaktadır.

## 9. Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Gözetilmesi İlkesi

Hukuka uygunluk sebepleri denilen kavram, kanuna aykırı iş veya eylemlerde bulunulmasına karşın, bu iş veya eylemlerin hukuka uygun görülmesi yani ceza müeyyidesine tabi tutulmaması anlamına gelmektedir. Bu durumda fiilin hukuka uygun olduğu kabul edilir ve muhatabına ceza verilmez.

---

<sup>92</sup> Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kuralının hukuki esası bakımından üç görüş vardır:

- 1- Karine görüşü: Ülkede yaşayan herkesin ceza kanunlarını bildiği varsayılır.
- 2- Faraziye görüşü: Ülkede yaşayan herkesin kanunları ve bu arada ceza kanunlarını da bildiği faraziyesi kabul edilmiştir.
- 3- Görev görüşü: Ülkede yaşayan herkes, o ülkede yaşamının bedeli olarak, kanunları bilmek ve onlara uymak durumundadır.

Daha detaylı bilgi için bkz. Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İzmir, Seçkin, 2013, s.403,404.

<sup>93</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.298.

<sup>94</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.302.

Hukuka uygunluk nedenleri, suçlar ve kabahatler<sup>95</sup> bakımından genel kanun olması dolayısıyla TCK'da yer almaktadır. Hukuka uygunluk nedenleri genel hukuka uygunluk nedenleri ve özel hukuka uygunluk nedenleri olarak ayrılmaktadırlar. Genel hukuka uygunluk nedenleri, TCK'nın 24, 25, 26. maddelerinde öngörölmüş olan nedenlerdir. Bunlar bünyesine uygun olmak kaydı ile her suç bakımından söz konusu olabilen nedenlerdir. Özel hukuka uygunluk nedenleri ise, nitelikleri tartışmalı olmakla birlikte, sadece bazı suçlar veya bazı durumlar için öngörölmüş bulunan hukuka uygunluk nedenleridir.<sup>96</sup> Vergi yaptırımları bakımından kanunda öngörölmüş olan özel bir hukuka uygunluk sebebi yer almamaktadır.<sup>97</sup> Dolayısıyla TCK'nın ilgili maddelerinde yer alan sebepler, vergi suç ve kabahatleri bakımından da geçerlilik taşımaktadır.

Buna göre, TCK 24. maddesinin ilk fıkrasında kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmeyeceği düzenlenmiştir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki burada kanunun emrini yerine getirecek olan kişi kamu görevlisidir. Örneğin, VUK m.151 uyarınca kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini öne sürerek bilgi vermekten kaçınmazlar. Başka bir deyişle, bilgi verme mecburiyeti olan mükellef veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerine karşı, verecekleri bilgiler için dava yoluna gidemezler. Bu durum kanun hükmünün yerine getirilmesidir ve TCK m.134 anlamında özel hayatın gizliliğini ihlal suçunu oluşturmaz.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan kişinin sorumlu olmayacağı düzenlenmiştir. Burada da önemli olan emrin hukuka uygun olmasıdır. Nitekim üçüncü fıkrada konusu suç teşkil eden bir emrin hiçbir surette yerine getirilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu da, kamu görevlisinin emrin hukuki denetimini yapabileceği ancak yerindelik denetimini yapamayacağı anlamına gelmektedir.

---

<sup>95</sup> Kabhk m.12'ye göre, aksine hüküm bulunmayan hallerde, TCK'nın hukuka uygunluk nedenlerine (...) ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.

<sup>96</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.234.

<sup>97</sup> Bazı yazarlar VUK m.359/2'deki, pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında ceza verilmeyeceğine ilişkin düzenlemeyi hukuka uygunluk nedeni olarak kabul etmektedirler. Bkz. Şükrü KIZILOTT / Zuhall KIZILOTT, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım, 2011, s.662,663. Ancak kanımızca Özen'in de ifade ettiğı üzere pişmanlık durumunda kaçakçılık suçu yanında vergi ziyayı kabahatinin cezasından vazgeçilmesi durumu bir hukuka uygunluk sebebi değıil, şahsi cezasızlık nedenidir. Bkz. ÖZEN, s.56.

Bir diğer hukuka uygunluk sebebi olarak TCK m.25 uyarınca meşru savunma hali ve zorunluluk hali öngörölmüştür.<sup>98</sup> Bu durumlarda da, kanunda sayılan şartlar varsa, faile ceza verilmez. Ancak vergi hukuku açısından bu durumların uygulama alanı bulabildiğini söylemek çok güçtür.

Son olarak TCK m.26'da hakkın kullanılması ve fiile muhatap ilgilinin rızasının olması durumlarında da faile ceza verilmeyeceği öngörölmüştür. Bu çerçevede, vergi ile ilgili bilgilerinin paylaşılmasına rıza göstermiş olan mükellef daha sonra bu bilgileri paylaşan kamu görevlisi hakkında vergi mahremiyetinin ihlal edildiği yolunda bir iddiada bulunamaz. Ancak belirtmek gerekir ki, rıza, bilgilerin açıklanmasından önce veya açıklama esnasında verilmiş olmalıdır. Rızanın açık ya da örtülü olması ise somut olayı etkilemez.<sup>99</sup>

## 10. Adil Yargılanma Hakkı İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir gerekliliği olarak toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak, bireye hem toplum hem de devlet nezdinde adilce davranmak demektir. Bunun hukuksal alanda yansımaları sağlayabilmek adına adil yargılanma hakkı büyük bir öneme sahiptir. Bu hak, adil bir yargılamanın minimum gereklerini güvence altına almaktadır.<sup>100</sup>

Adil yargılanma ilkesi, sadece soruşturma veya kovuşturma evreleriyle veya bunlara ilişkin kurallarla sınırlı değildir. Buna göre adil yargılanma, merkezinde insan onurunun olduğu, eşit ve hakkaniyete uygun olarak, muhakemenin tümüne ilişkin olan bir ilkedir.

Önemli bir nokta da terminolojide ortaya çıkmaktadır. Adil yargılama, dürüst yargılamadan farklıdır. Şöyle ki dürüst yargılama, gerek şekli gerek maddi açıdan usul kararlarına uygun yargılama yapmaktır. Dolayısıyla adil yargılama, daha üst bir ide

---

<sup>98</sup> Meşru savunma hali, kanundaki şekliyle, gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırı halinde, o anda hâl ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerdir. Zorunluluk hali ise, gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerdir. Her iki halde de faile ceza verilmez.

<sup>99</sup> HAFIZOĞULLARI, **Genel Hükümler**, s.248.

<sup>100</sup> Veli Özer ÖZBEK ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2011, s.52.

olarak, kanuna uygun olmasa dahi hukuka uygun<sup>101</sup> olan yargılama anlamına gelmektedir.<sup>102</sup>

AIHS 6.maddesinde herkesin, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahip olduğu hükme alınmıştır. Bu çerçevede adil yargılanma hakkının kapsamını, silahların eşitliği ilkesi<sup>103</sup>, dürüst işlem ilkesi<sup>104</sup>, hukuki dinlenilme hakkı<sup>105</sup>, bağımsız ve tarafsız hâkim, savunma hakkı ve makul sürede yargılanma hakkı oluşturmaktadır. Ayrıca maddede uzunca sayılan diğer ilkeler ise adil yargılanmanın sağlanması araçları olarak değerlendirilebilir.

Bunlar kısaca:

- 1- Halka açıklık (yargılamanın ve hükmün açıklanmasının aleniliği) ilkesi<sup>106</sup>
- 2- Kanuni hâkim tarafından yargılanma hakkı
- 3- Masumiyet karinesi<sup>107</sup>
- 4- Şüpheden sanık yararlanır ilkesi
- 5- Suçlamayı öğrenme hakkı
- 6- Muhakemeye yön verme hakkı
- 7- Adli yardım hakkı<sup>108</sup>
- 8- Tercüman yardımından yararlanma hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>109</sup>

---

<sup>101</sup> Hukuka uygunluktan kasıt temel-evrensel hukuk kurallarına uygunluktur.

<sup>102</sup> Yener ÜNVER / Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku 2.Cilt**, Ankara, Adalet, 2010, s.16.

<sup>103</sup> Bu ilke, şüpheli veya sanığın hakları ve savcının yetkileri arasında bir dengenin sağlanması anlamına gelir. Bu durum mutlak bir eşitlikten ziyade iddia ve savunma makamı arasında denge kurulmasına yöneliktir.

<sup>104</sup> Dürüst işlem ilkesi, muhakeme işlemlerinin yapılması sırasında sanık veya şüpheli aleyhine hileli işlemlere girilmesini gerektirir. Böyle bir hileli işlem doğrudan insan onuruna ve adalet duygusuna zarar verecek bir sonuç doğurur. Dolayısıyla özellikle delil toplama aşamasında yapılacak olan işlemler dürüstlük ilkesine uygun olarak yerine getirilmelidir. Bu durum adil yargılanmanın sağlanması adına büyük önem arz eder.

<sup>105</sup> Bir diğer anlamıyla meram anlatma hakkı, herkesin mahkeme önünde derdini anlatabilmesi, ne istediğini söyleyebilmesi, gereği gibi dinlenmeden hüküm verilememesi, dilekçe sunma ve aleyhine olan delilleri çürüterek muhakemeyi etkileyebilme hakkıdır. Bu şekilde savunma muhakemeyi kendi doğrultusuna sokmaya çalışarak iddiadan gelen muhakemeyi egale etmeye çalışır.

<sup>106</sup> Bkz. Baş:7984/77, K. No: 76, k.t. 8.12.1983 (Pretto ve diğerleri, İtalya Davası).

<sup>107</sup> Bkz. Baş:8658/79, K. No: 100, k.t. 6.5.1985 (Bönisch, Avusturya Davası).

<sup>108</sup> Bkz. Baş:8398/78, K. No: 68, k.t. 25.4.1983 (Pakelli, Almanya Davası).

<sup>109</sup> Bkz. Baş:8544/79, K. No: 68, k.t. 21.2.1984 (Öztürk, Almanya Davası).



İç hukukumuz açısından adil yargılanma hakkı ilk kez 2001 değişikliğiyle anayasal güvenceye alınmıştır. Anayasanın Kişinin Hakları ve Ödevleri başlığı altındaki (m.36) Hak Arama Hürriyeti'ne eklenen ibareye göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Bu hüküm, her ne kadar adil yargılanma hakkını güvenceye alsada, madde adil yargılanma hakkının içeriği hakkında bir düzenleme içermemektedir. Dolayısıyla Anayasa m.90/son ile birlikte değerlendirilerek AİHS ve bu sözleşmeyi yorumlayan AİHM kararları ışığında ulaşılan kapsam 1982 Anayasasındaki adil yargılanma hakkının kapsamını oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, AİHS ile bağlı olan Türkiye açısından, adil yargılanmanın gereklilikleri kendini AİHS m.6'da bulmaktadır. Bu durum pek tabii vergi hukuku açısından da aynı şekilde işlemektedir.

## **B- VERGİ YARGILAMA USULÜNE İLİŞKİN İLKELER**

Yargılama, daha doğru bir terimle muhakeme, ceza hukuku bakımından CMK m.2/1-f'de iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre; vergi hukuku bakımından İYUK m.14'te ilk inceleme üzerine uygun bulunup tebligata çıkılmasından hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre olarak ifade edilmiştir. Buradaki vergi yargılamasından kasıt vergi suçları bakımından, ceza mahkemesinde görülen vergi suçlarının yargılanmasından; vergi kabahatleri bakımından ise idari vergi yaptırımına karşı başvuru vergi mahkemesinde yapılan yargılamadan ve bunlara ilişkin kanun yollarında yapılan yargılamadan ibarettir. Bunların hepsi bakımından ortak olan bazı ilkeler, vergi yargılama usulüne ilişkin olarak incelenecektir.

### **1. Re'sen Araştırma İlkesi**

Kamu hukukunda genel olarak yargılamada amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak hâkim tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı tutulmamış ve re'sen tahkik yapmak, diğer bir ifadeyle kendiliğinden araştırma yapmakla yetkili ve hatta görevli tutulmuştur.

Kamu hukukunun alt dalı olarak vergi hukukunda da re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Ancak VUK'ta buna ilişkin açık bir düzenleme olmamakla birlikte bu ilke,

genel kanun niteliğindeki İYUK m.20’de düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri evrakların gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu ilke, yargıcın bağımsız olarak olayı araştırması ve maddi gerçeğe ulaşmak için hukuka uygun her türlü incelemeyi gerçekleştirebilmesine imkân tanımaktadır.

Re’sen araştırma ilkesi kural olmakla birlikte mutlak olarak uygulanmaz; bu ilkeye kamu nizamı ve usul bakımından bazı sınırlamalar getirilmiştir. İlk sınırlama İYUK’un re’sen araştırma ilkesini tanıdığı aynı 20.maddenin üçüncü fıkrasında çizilmiştir. Bu fıkraya göre, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.

Re’sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırı ise, vergi yargıcının keyfi davranmaması gereğidir. Bu durum kanunun hâkimi bağladığı yargılamaya ilişkin kurallar bakımından geçerlidir. Bir başka sınır da vergi mahkemelerinin İYUK madde 2 dolayısıyla yerindelik denetimi yapamamalarından kaynaklanmaktadır.<sup>110</sup>

## **2. Teklik İlkesi (Non Bis In Idem): Aynı Suçtan İki Kez Yargılanamama ve Cezalandırılmama İlkesi**

Non bis in idem prensibi, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı olarak yargılama hukukunun evrensel temel ilkelerinden biri haline gelmiştir.

Bu ilke, AİHS’nin 7 numaralı ek protokolünün 4.maddesinde bir devletin mahkemeleri tarafından belli bir fiilden dolayı kesin olarak mahkûm olan veya beraat eden kişinin aynı devlet kanunlarına göre aynı fiilden kovuşturulamayacağı ve cezalandırılmayacağı kuralını koymuş ve sözleşmenin olağanüstü hallerde sözleşmeyi askıya almayı düzenleyen 15.maddesine dayanılarak dahi bundan ayrılmanın mümkün olmayacağını, sadece yeni ve sonradan öğrenilen olaylar ve verilmiş karara etki edecek

---

<sup>110</sup> Çağdaş Evrim ERGÜN, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, AÜHFD, C. 55, S. 2, 2006, s.65-69.

ölçüde muhakeme hataları dolayısıyla yargılamanın yenilenebileceğini kabul etmiştir.<sup>111</sup> Ancak bu ilkenin kapsamı tek bir yargılama alanı ile ilgilidir; farklı yargılama alanları (örneğin disiplin yargılaması ve adli yargılama) bakımından verilen cezalarda çifte ceza durumundan bahsedilemez.<sup>112</sup>

İlkenin kapsamı sadece suçlara ilişkindir dolayısıyla aynı fiil dolayısıyla suç ve kabahatin cezalandırılması bu ilke kapsamında değerlendirilemez. Nitekim AİHM de çeşitli kararlarında esaslı unsurların aynı olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğini, fiile konu kabahat ve suçun esaslı unsurlarının farklı olması durumunda teklik ilkesinin ihlal edilmiş olmayacağını belirtmiştir.<sup>113</sup> Başka bir deyişle bu ilkenin uygulanmasında önem arz eden husus, kanunda tanımlanmış olan ihlal fiilinin esaslı unsurlarının farklı olmasıdır; kabahate verilen ceza ile suça verilen cezanın esaslı unsurları farklıysa non bis in idem kapsamında ilişkilendirilmemelidir.

Vergi Usul Kanunu bakımından teklik ilkesine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte vergi suçları bakımından ceza mahkemesinin uymakla mükellef olduğu CMK kapsamında teklik ilkesinin m.223/7 uyarınca mutlak olarak uygulandığı görülmektedir.<sup>114</sup> Vergi kabahatleri bakımından ise durum öğretide ceza mahkemesi kararı ile idarece uygulanan yaptırımların çifte ceza olup olmadığı ve vergi kabahatlerinin birbirleriyle birleşip birleşmediği çerçevesinde açıklanmaktadır.<sup>115</sup>

Kabahatler bakımından bahsedilen ilk durum için, bir yanılıyla, vergi suçları ve kabahatleri arasında bu ilke gereğince ilişkilendirmeler yapıldığı görülmektedir. Oysaki vergi kabahatleri olan vergi ziyayı ve usulsüzlükleri ile vergi suçlarının esaslı noktaları birbirinden ayrılmaktadır. Bunlar birbirlerinin unsuru olmadıkları gibi birbirlerinin tamamlayıcısı konumunda da değildir. Dolayısıyla ceza mahkemesi kararı ile idarece uygulanan yaptırımların çifte ceza olup olmadığının mukayesesi gereksizdir. Durum hiç şüphesiz teklik ilkesini ihlal etmemektedir. Öte yandan kabahatlerin birbirleriyle birleşip birleşmemesi konusunda VUK özel bir düzenlemeyle m.336/1'de cezayı

---

<sup>111</sup> OTACI / KESKİN, s.37.

<sup>112</sup> Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta, 2006, s.159.

<sup>113</sup> Bkz. Baş:36855/97 ve 41731/98, k.t. 14.9.1999 (Ponsetti ve Chesnel, Fransa Davası). Karar hakkında bkz. YALTI, **Vergi Yükümlüsü**, s.159-160.

<sup>114</sup> CMK m.223/7 – Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.

<sup>115</sup> Bkz. CANDAN, s.49-53; YALTI, **Vergi Yükümlüsü**, s.159,160.

gerektiren tek bir fiille birden fazla neviden vergi kabahati işlenmiş olması durumunda cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanının uygulanacağını takdir etmiştir.

### **3. Hukukun Birliği (Etkileşimsizlik) İlkesi**

Hukukun birliği ilkesi, geniş anlamda, yetkili mercilerce hukuka uygun şekilde verilmiş olan kararların birbirleri üzerinde tezat oluşturmaması anlamına gelmektedir. Burada verilen kararların birbirlerini etkisiz hale getirmemesi ve kararlar arasında birlik sağlaması amaçlanmaktadır. Aksi halde kararların çatışması durumunda hangi kararın geçerli olacağı sorunu doğacaktır. Hukukun birliği ilkesi, dar anlamda, yargılama yapmaya yetkili mercilerin (mahkemelerin) vermiş oldukları yargısal kararların birlik oluşturması anlamında kullanılmaktadır. Bu da kararların birbirleri üzerindeki etkileşimsizliği ile sağlanmaktadır.

Bu çerçevede, Borçlar Kanunu 74.maddede hâkimin, zarar verenin kusurunun olup olmadığı, ayırt etme gücünün bulunup bulunmadığı hakkında karar verirken, ceza hukukunun sorumlulukla ilgili hükümleriyle bağlı olmadığı ve hatta ceza hâkimince verilen beraat kararıyla dahi bağlı olmadığı düzenlenmiştir. Bu maddeyle varılmak istenen amaç ceza sorumluluğu ile hukuki sorumluluğu birbirinden ayırarak kararlar arasında denge kurulmak istenmesidir.

Ceza yargılaması bakımından da, CMK m.218/1’de, yüklenen suçun ispatının, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı ise; ceza mahkemesinin bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak “bekletici sorun” kararı verebileceği müessesine yer verilmiştir. Burada görüldüğü gibi mahkemeye takdir hakkı tanınmış ve ancak suçun ispatı çerçevesinde etkileşimsizlik ilkesi kabul edilmiştir.

Vergi hukuku bakımından ise, VUK m.367/son fıkrasında, Ceza mahkemesi kararlarının, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını (m.344-363) uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı hükmü getirilmiştir. Bu maddenin konuluş nedeni, TBMM Adalet Komisyonunca hazırlanan raporunda, “...manevi unsurun oluşmadığı bir davada beraat kararı verilmiş olsa da, bu belgelerin kullanılması nedeniyle vergi kaybı söz konusu olabilir. Bu durumda beraat

kararına rağmen, vergi kaybı olduğu için idari para cezası olarak vergi cezası verilebilmelidir. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde, bu fatura gerçek bir ticari ilişkiyi canlandırabilir. 359.maddenin (c) bendinden (Kaçakçılık) mahkûmiyete rağmen, bunlar kullanılmak suretiyle faturada gerçek bir işlem yansıtılmışsa, idari para cezası olarak vergi cezası kesilemez. Ancak bu kural kesin değildir.” şeklinde açıklanmıştır.<sup>116</sup>

Görüldüğü üzere hukukun birliği ilkesi vergi hukuku bakımından fiilleri ayırmakta ve mercileri birbirleri üzerinde görmeyerek ayrıca karar almaya itmektedir. Öte yandan vergi suçlarını yargılamakla görevli olan ceza mahkemelerinde bekletici sorun sayma yoluna gidilerek hukukun birliği ilkesi gerçekleştirilebilmektedir.<sup>117</sup>

#### 4. Gerekçeli Olma İlkesi

Anayasanın 141/3, CMK 34/1 ve 232/6, İYUK 24 ve 27 maddeleri gereğince mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olmak zorundadır.<sup>118</sup> Bu hükümler karşısında yaptırıma karar veren mercinin mahkeme olması durumunda verilen kararın gerekçeli olacağı tartışmasızdır.<sup>119</sup> Gerekçesi bulunmayan bir mahkeme kararı usulden ve esastan kanuna aykırılık içerir ve bozma sebebi teşkil eder.<sup>120</sup>

İdari işlemler bakımından ise mevzuatımızda idari işlemlerin gerekçeli olmasını zorunlu kılan genel bir kural bulunmamaktadır. Bununla birlikte öğretide ve yargı kararlarında gerekçeli olma ilkesi açıkça benimsenmiştir. Ayrıca Bireyin Korunması Hakkındaki Avrupa Bakanlar Komitesininin 77 sayılı kararında, ilgilinin hak ve özgürlüklerine veya çıkarlarına değinen bir idari işlem söz konusu olursa, olabilecek itiraza olanak vermek için işlemin gerekçeli olması öngörülmüştür. Danıştay da oluşturduğu bir içtihadında idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesini, işlemi yapan idareyi idari işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklamaya, uyguladığı

<sup>116</sup> Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008, s.77.

<sup>117</sup> Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında çıkabilecek hüküm uyumsuzluklarını önlemek ve kalıcı çözüm bulabilmek için vergi suçlarının da vergi mahkemesinde görülmesi gerektiği ve bu yolla hukukun birliği ilkesinin gerçekleştirilebileceği hakkında görüş için bkz. ÖZEN, s.106.

<sup>118</sup> Anayasa m.141/3 – Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır.

CMK m.34/1 – Hâkim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dâhil, gerekçeli olarak yazılır. (...)

İYUK m.24/e – Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm (...) belirtilir.

<sup>119</sup> OTACI / KESKİN, s.36.

<sup>120</sup> Kararın gerekçesiz olması dolayısıyla bozulması hakkında Anayasa Mahkemesi Kararı için bkz. E.2005/5668, K.2005/10028, K.t.14.06.2005.

yasayı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlayacağı; işlemde gösterilen gerekçenin işlemin yasaya uygunluğunu değerlendirme, itiraz edip etmeme ve yargı yoluna gidip gitmeme konusunda işlemin ilgisine yardımcı olacağı şeklinde açıklanmıştır.<sup>121</sup>

Bir idari işlem olan vergi kabahati cezası için de bu açıklamalar geçerlidir ve hatta VUK'ta dolaylı da olsa gerekçeli olma ilkesinin vergi kabahati cezaları bakımından da kabul edildiği anlaşılmaktadır. VUK'un yoklama ve inceleme sırasında rastlanan vergi cezası kesilmesini gerektiren olayların raporlarda gösterilmesini öngören 364.maddesi; vergi ihbarnamelerine, takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun, ceza ihbarnamesine de cezayı gerektiren olayların tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun eklenmesi zorunluluğu getiren 35.maddesi ile 366.maddesi bu tür düzenlemeler içermektedir.<sup>122</sup> Ancak burada beklenen, yargı kararlarındaki gibi bir gerekçe değil, cezaya konu fiilin ve uygulanan yaptırımın gösterildiği daha dar kapsamlı bir bilgi yazısıdır. Bu durum, bahsedilen Avrupa Bakanlar Komitesi kararına da uygun şekilde, muhataba açıklayıcı ve yol gösterici nitelik taşıyan bir gerekçe niteliğini gösterir.

## 5. Suçsuzluk Karinesi

Esasen bir ceza yargılaması ilkesi olarak karşımıza çıkan suçsuzluk karinesi, diğer adıyla masumiyet karinesi<sup>123</sup>, failin fiilinin suç olduğu yargı kararı ile sübut edene kadar masum sayılması esasına dayanmaktadır. Bu durum adil yargılanma hakkının da bir ilkesi olarak karşımıza çıkmakta ve mahkemelere önyargısız yargılama yükümlülüğü getirmektedir. Bu yükümlülük mahkeme üyelerinin görevlerini yaparken, sanığın kendisine isnat edilen suçu işlediği yönünde bir önyargıyla işe başlamamalarını gerektirir.<sup>124</sup>

Vergi usul kanununda masumiyet karinesi açık olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte m.3/B'de, defter tutma, belge düzenleme, belge verme ve alma ödevleri ile vergiye ilişkin diğer ödevlerini mevzuata uygun olarak yerine getiren mükellefler

<sup>121</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kararı, E.1995/769, K.1997/525, K.t.17.10.1997.

<sup>122</sup> CANDAN, s.37.

<sup>123</sup> Uygulama ve öğretilerde bu karineye "ilk görünüş" veya "doğruluk karinesi" de denmektedir.

<sup>124</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsü**, s.135.

bakımından dolaylı olarak tanınmıştır.<sup>125</sup> Bu doğrultuda kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan idari metinlere uygun olarak düzenlenmiş olan belge ve yapılan işlemlerin gerçeğe uygun olup olmadığının kanıtlanması yükümü vergi idaresine ait olmaktadır.

Masumiyet karinesinin tersi vergi kabahatleri bakımından geçerli değildir. Başka bir deyişle, vergi idaresinin kabahate konu fiili tespit edip ilgiliye bu fiil dolayısıyla idari yaptırım uygulaması fiilin o kabahati oluşturduğu anlamına gelmez. İlgili, bu cezai işleme karşı dava yoluna giderek yaptırımı iptal ettirebilir. Mahkeme, vergi idaresinin yaptırım uygulaması dolayısıyla mükellefin kabahatli olduğu karinesiyle işlem tesis edemez.<sup>126</sup> Bu durum masumiyet karinesinin yargılamaya ilişkin ancak soruşturma evresinde de etki doğuran bir ilke olduğu manasına gelmektedir. İdarenin yaptırım uygulaması, mükellefin masumiyet karinesinden faydalanmasına engel teşkil etmemektedir.

## **6. Kendini Suçlamama Hakkı İlkesi**

Kendini suçlamama hakkı, kişinin kendi aleyhine delil oluşturmama hakkı olarak tanımlanmaktadır. Bu hakka “susma hakkı” da denmektedir. Bir savunma aracı olarak susma hakkı, kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade veya belgeleri vermeme ve sessiz kalmasının aleyhe yorumlanamaması hususlarını içerir.<sup>127</sup>

Susma hakkı Anayasanın 38/5 fıkrasında “hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa m.90/son hükmü gereğince uygulanması zorunlu olan AİHS’de ise susma hakkı, açıkça belirtilmemekle birlikte AİHM kararlarıyla adil yargılanmayı düzenleyen 6.madde kapsamında değerlendirilerek, adil yargılamanın uluslararası standartlarda genel kabul görmüş bir uzantısı olarak kabul edilmiştir. Ancak AİHM, yerleşik içtihadında, kendi kendini suçlamama hakkının, “bir

---

<sup>125</sup> CANDAN, s.39.

VUK m.3/B – İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

(...)

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

<sup>126</sup> Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.151.

<sup>127</sup> YALTI **Vergi Yükümlüsü**, s.139.

ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayandığını” belirterek<sup>128</sup> susma hakkının ceza yargılamasına ilişkin bir hak olduğunu kabul etmiştir. Ancak kanımızca bu hak, yargılama hukukuna ilişkin genel bir ilke niteliğindedir ve AİHM kararının da bu yönde değerlendirilmesi isabetli olacaktır.<sup>129</sup>

Vergi hukuku alanında susma hakkının, vergi uygulamasının, vergi ile ilgili işlemlerde kullanılan belgelerin ve idarece gerekli görülen bilgilerin istendiğinde verilmesi yükümlülüğüne dayanması dolayısıyla mutlak olarak geçerli olduğu savunulamaz.<sup>130</sup> Vergi idaresinin denetim amacıyla gerekli bilgi ve belgelere ulaşması kamu düzeninin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada çatışan menfaatlerden söz edilebilir. Başka bir deyişle, vergi hukukunda istenen bilgi ve belgeleri vermeme dolayısıyla susma hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturmaktadır.<sup>131</sup> Ancak VUK, m.359/a-2 fıkrasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesini “gizleme” saymış ve kaçakçılık suçuna konu fiillerden kabul etmiştir. Dolayısıyla vergi hukukunda susma hakkı tartışmalı bir konu haline gelmiştir.

Şekli açıdan değerlendirecek olursak, VUK’un ibraz yükümlülüğüne ilişkin maddeleri çerçevesinde, gerekli görülen bilgi ve belgeler, muhatabı aleyhinde delil oluştursa bile istendiğinde ibraz edilmek durumundadır. Bu durumun yargılama makamı karşısında olması ya da vergi idaresince uygulanması hukukumuz açısından fark yaratmamaktadır. Vermeme halinde durum gizleme sayılarak kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmektedir.

---

<sup>128</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsü**, s.141. AİHM Kararı için bkz. Baş:10828/84, k.t. 25.2.1993 (Funke, Fransa Davası).

<sup>129</sup> Susma hakkının ceza riski taşıyan vergi inceleme safhasında da geçerli olduğuna ilişkin AİHM Kararı için bkz. Baş:31827/96, k.t. 3.5.2001 (J.B., İsviçre Davası).

<sup>130</sup> VUK m.148/1 – Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

VUK m.256/1 – (...) muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin (...) gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

<sup>131</sup> YALTI **Vergi Yükümlüsü**, s.140.



## 7. Savunma Hakkı İlkesi

Savunma hakkı ilkesi, daha önce de değinildiği üzere adil yargılanma hakkının çerçevesini oluşturan bir hak niteliğindedir. Bu hak olmadan yapılan bir yargılamanın adil olduğu söylenemez.

Savunma hakkı kapsamında şüpheli veya sanığın,

- 1- Müdafiden yararlanma hakkı,
- 2- Susma hakkı,
- 3- Kendini suçlamama hakkı,
- 4- Soru sorma hakkı,
- 5- Tercümandan yararlanma hakkı,
- 6- Delil toplama ve ibraz etme hakkı,
- 7- Delillerin toplanmasını isteme hakkı,
- 8- Duruşmada hazır bulunma hakkı bulunmaktadır.<sup>132</sup>

İdari nitelikteki vergi cezalarının, yani vergi kabahatlerine uygulanan cezaların, idari usul uygulanarak, idarece veriliyor olmasının aşamaları, idari soruşturma aşaması ve idari dava aşamasıdır. Burada müdafiden yararlanma hakkı her iki aşama için de mutlak bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlk aşama olan idari soruşturma aşaması için savunma hakkı ile ilgili olarak ne VUK'ta ne de Gümrük Kanununda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Her iki kanunda da vergi incelemeleri sırasında mükellefin savunmasının alınmasını zorunlu kılan genel bir düzenleme mevcut değildir. Mükelleften görüş ya da cevap alınması, bahsedilen anlamda bir savunma hakkını oluşturmaz. Danıştay kararlarına göre, mükellefin ifadesinin alınması, kabahate konu cezai işlemin uygulanabilmesi için gereklilik arz etmektedir; ancak konu ile ilgili soru sorulmuş olunması ifadenin alındığı yolunda yorumlanmaktadır.<sup>133</sup> Dolayısıyla ilk aşama olan idari usul aşamasında savunma hakkının tam olarak uygulandığı söylenememektedir.

<sup>132</sup> Yener ÜNVER / Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku 1.Cilt**, Ankara, Adalet, 2009, s.188.

<sup>133</sup> CANDAN, s.47. Örnek kararlar için bkz. Danıştay 4.D., 23.9.1997, E.1997/548, K.1997/2691; Danıştay 3.D., 21.9.1995, E.1995/2882, K.1995/2585.

İkinci aşama olan idari dava aşaması bakımından savunma hakkına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer verilmiştir. Bu durumda savunma hakkı, dava dilekçesinde ve savunmaya cevap dilekçesinde kullanılır.<sup>134</sup> Bu dilekçelerin karşı tarafça incelenmesi ve cevap verilebilmesi için gerekli sürenin varlığı, silahların eşitliği ilkesi gereğince, savunma hakkının sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından önem arz eder. Ayrıca kanun yolları sırasında da savunma hakkı kullanılabilir. Başka bir deyişle taraflar, temyiz veya diğer kanun yolları aşamalarında dahi yeni edindikleri bilgi ve belgeleri Danıştay'a sunabilmektedirler. Duruşmalı yargılamalarda da taraflara tanınan son söz hakkı, savunma hakkı kapsamında kabul edilebilmektedir.

Ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları, yani vergi suçları bakımından savunma hakkı CMK'da düzenlenmiştir. Ceza muhakemesi alanında savunma hakkının daha önemli olduğu iddia edilebilir. Nitekim yapılan soruşturma ve ardından kovuşturma ile hükmedilecek olan ceza hürriyeti bağlayıcı nitelikte olacaktır. Bu bağlamda idari nitelikteki vergi kabahatlerinin ilk aşaması olan idari soruşturma aşamasına nazaran cezai soruşturma aşamasında şüphelinin savunma hakkı kovuşturma aşamasına denk tutulmuştur. Bu bakımdan yukarıda sayılan ve savunma hakkının içeriğini oluşturan diğer tüm haklar, ceza muhakemesinin bütün evrelerinde uygulama alanı bulmaktadır.

## **8. Hukuka Aykırı Bulguların Delil Olarak Kullanılmaması**

### **İlkesi**

Anayasanın 38. maddesine 2001 yılında eklenen fıkra ile kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Kanuna aykırılık, bir kanun maddesi ile tanınmış olan bir hükmü ihlal eden davranışlarda bulunulmasıdır. Böyle bir durum dolayısıyla elde edilen bulguların geçerliliği tartışmalı olabileceğinden, bunların delil olarak kabul edilmemesi yoluna gidilmiştir. Pek tabii ki örneğin işkence altında alınan ifade, failin ızdıraptan kurtulma saikiyle atfedilen suçta haksız yere kabul etmesi sonucunu doğurabileceği için geçerli olamaz.

---

<sup>134</sup> Bkz. İYUK m.3-m.16.

Bu hükmün idari vergi cezaları açısından uygulaması, ancak VUK m.142 vd. “arama” ile ilgili hükümleri bakımından mümkün olmaktadır.<sup>135</sup> Buna göre arama yapılabilmesi sulh yargıcının kararına bağlıdır. Dolayısıyla sulh yargıcının kararı olmaksızın sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların mükellef veya ilgili diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapması sonucu elde edilen bulgular, vergi kaçırıldığına ilişkin olsa dahi delil olarak kabul edilemez ve bu bulgulara dayanılarak ilgililere idari yaptırım uygulanamaz. Ancak uygulamada inceleme yapmaya yetkili kişilerin bu ilkeyi ihlal ettiği görülebilmekle birlikte, uygulanan cezaya karşı yargı yoluna başvurulması durumunda vergi mahkemesince bu ilke gözetilmektedir.

Öte yandan vergi ceza davaları bakımından bu ilke muhakemenin her aşamasında uygulama alanı bulabilmektedir. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş olan her tür delil yasak delildir ve muhakemeye konu edilemez.<sup>136</sup>

## **II. VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU**

Vergi yaptırım hukukuna ilişkin temel ilkelerin vergi suç ve kabahatlerinin düzenlenmesinde etkinliği tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan düzenlemelerin ilkeler karşısındaki konumlanışları ve dolayısıyla sınır niteliğindeki bu ilkelerin ihlal edilip edilmediği kanun yapma ve uygulama açısından önem taşımaktadır. Bu kısımda, bu ilkelerin suç ve kabahatler karşısındaki durumu kısaca inceleme konusu yapılacaktır.

---

<sup>135</sup> CANDAN, s.45. Vergi idaresinin denetim biçimlerinin hukuka aykırı delillerle ilgili daha geniş bilgi için bkz. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR / Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.7, S.1, 2014, s.415-423.

<sup>136</sup> CMK m.206’ya göre, ortaya konulması istenilen bir delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse reddolunur. Ayrıca CMK m.217’ye göre, yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir. Bu hükümler ile Anayasanın bahsedilen 38. maddesi birlikte değerlendirildiğinde suçlar bakımından kanuna aykırı şekilde elde edilen bulguların delil niteliği taşıyamayacağı açıktır. Vergi davaları bakımından ise VUK’ta açık hüküm bulunmamasıyla birlikte somut olayın gereklerine göre kanuna aykırı yapılan işlemler geçerlilik taşımamaktadır. Ayrıca Anayasanın cezalara ilişkin 38. maddesi vergi yargılaması bakımından da emredici hüküm niteliği taşımaktadır.

## A- VERGİ KABAHAHLERİNİN TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU

Hukukumuz bakımından vergi kabahatlerine, özel kanun niteliğindeki VUK'ta yer verilmiştir. Bu kabahatler düzene aykırılık fiilleri olarak karşımıza çıkmakta ve yaptırım olarak idari para cezası uygulanmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan sorunların başında KabhK ile olan ilişki gelmektedir. Bu durum Vergi Usul Kanununun kazuistik yapısı dolayısıyla ve KabhK öncesinde kabahatlerin ceza hukukunun bir alt dalı olarak görülmesinin bir sonucudur. KabhK'nun yürürlüğe girmesiyle durum düzelmemiş aksine suç ve kabahat ayırımının kesin olarak yapılamaması ve VUK'un bu kanun ile olan ilişkisinin revize edilememesi dolayısıyla daha da karmaşık bir hal almıştır. Bu karmaşa, KabhK'nun genel kanun niteliği taşımasına rağmen ek madde 1, VUK'ta yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır hükmünü yorumlayan Maliye Bakanlığınca vergi kabahatleri hakkında uygulanmamasıyla daha da artmıştır.<sup>137</sup> Ancak düzenleme açıktır; ek madde 1 ile getirilen hüküm, yanlış yazılmakla birlikte, vergi mahkemelerinin işleyişine ait kuralları içermekte yani vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümlerini saklı tutmaktadır. Dolayısıyla KabhK'nun kanunilik, kusur, sorumluluk, kanunun yer ve zaman bakımından uygulanması gibi genel hükümleri vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir. Bunun haricinde, tanımlanan kabahat tipleri ve yaptırımlar VUK'ta belirtilmiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki, vergi kabahatleri tanımlanırken vergi ziyat kabahatinin yaptırımını (m.344), vergi zıyainın tanımının yapıldığı maddeden (m.341) ayrıca düzenlenmiştir. Bu durum hem VUK sistematığıne hem de kanun yapma tekniğine aykırıdır.<sup>138</sup>

<sup>137</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Son Durum", s.2840.

<sup>138</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Son Durum", s.2846.

## **B- VERGİ SUÇLARININ TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU**

Vergi suçları, tanımı VUK'ta yapılmış, soruşturma ve kovuşturma usulü ise ceza yargılamasına bırakılmış olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu suçlara ilişkin genel hükümlere VUK'ta yer verilmemiştir. Dolayısıyla TCK'nın genel hükümleri vergi suçları bakımından da geçerli olmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan sorun, bazı vergiye ilişkin ancak verginin aslını ilgilendirmeyen eylemlerin de VUK'ta düzenlenmiş olması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi suçu ile korunmak istenen olgu, genelde kamu yararı, özelde ise hazinenin uğradığı vergi geliri yoksunluğunun önlenmesi gereğidir. Vergi suç ve kabahatleri, vergi borcunu teminat altına alma amacı taşınmalıdır. Dolayısıyla VUK m.362'de düzenlenmiş olan "vergi mahremiyetinin ihlali suçu" ile m.363'de düzenlenmiş olan "mükellefin özel işlerini yapma suçu" bu amaca hizmet etmemesi dolayısıyla verginin aslına ilişkin değildir ve esasen VUK dışında düzenlenmelidir. Nitekim bu maddeler dolayısıyla yaptırım TCK'ya yollamalarla uygulanmakta; dolayısıyla VUK'ta yer verilen bu maddeler, TCK'daki ilgili maddelerin (m.239-"bilgi veya belgelerin açıklanması suçu" ve m.257-"görevi kötüye kullanma suçu") özel görünüş şekilleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum TCK'daki ilgili maddelere konacak bir veya iki fıkra ile aşılabılır.

Ayrıca kaçakçılık suçu bakımından, suçun VUK'ta tanımlanmış olmasına karşın, vergi ziyanına bağlanmamış olması dolayısıyla verginin aslına ilişkin olmayan eylemleri de içerdiği söylenebilir. Bu sebeple, kaçakçılık suçu ya vergi ziyanına bağlanmalı ya da fiil sonucunda vergi ziyanı oluşmayan kaçakçılık eylemleri TCK'da düzenlenmelidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### I. VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALAR

Hukukun sınırlarını oluşturan ve bütünlüğünü sağlayan ilkeler, sağlıklı bir uygulama olmadıkça kuramsallıktan öteye gidemezler. İnsanlık tarihi boyunca gelişen ve hukukun temel taşı olan bu ilkelerden sapmaların olması, o hukuk düzeninin işlememesine yol açarak toplumda bozulmalara yol açar. Bu çerçevede, insanların hürriyetini ve mali durumlarını ilgilendiren kısıtlamalarla ilgili olan yaptırımların, oluşması yıllar süren temel ilkeler karşısındaki durumu daha da önem kazanmaktadır. İşler bir hukuk sistemi için bu bölümde, daha önce tespit edilmiş olan vergi yaptırım hukukuna ilişkin temel ilkelerin iç hukukumuz bakımından uğradığı sapmalar ortaya konacak ve sorunlu görülen ilkeler açıklanacaktır.

#### A- KANUNİLİK İLKESİNDEN SAPMALAR

Kanunilik, genel olarak idarenin işlem ve eylemlerinde keyfiliğin önlenmesi amacıyla geliştirilen en önemli ilkedir. Bu ilkenin vergi yaptırım hukuku açısından sapmaları idareye tanınan geniş takdir yetkisi dolayısıyla ancak vergi kabaahatleri bakımından karşımıza çıkmaktadır. Vergi suçları açısından ise kanunilik ilkesi kesin olarak tanınmakta ve uygulanmaktadır.

Bu ilke çerçevesinde vergi suç, kabahat ve yaptırımlarının bütün unsurlarıyla belirlenmesi gerekmektedir. Gerek vergiler ve gerekse suç ve cezalar bakımından anayasada ayrıca düzenlenmiş olan bu ilke dolayısıyla yürütmeye yetki verilemez. Ancak hukukumuzda Maliye Bakanlığına vergi kabahati teşkil edilecek fiili belirlemeden vergi cezasını belirlemeye kadar verilen yetkiler dolayısıyla kanunilik ilkesinin zedelendiği görülebilmektedir.<sup>139</sup>

Hemen belirtmek gerekir ki, daha önce de değinildiği üzere kabahatler bakımından mutlak bir kanunilik ilkesinden bahsetmek KabhK m.4 ve Anayasa m.38 dolayısıyla isabetli olmayacağından konunun idarenin kanuniliği ilkesi bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. İdarenin kanuniliğinde kabahat oluşturan fiillerin idare tarafından belirlenmesi ihlal oluşturmaz; ancak bundan söz edebilmek için idareye tanınan sınırların tartışmaya mahal vermeyecek şekilde açık ve belirli olması gerekir.

Takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmediği her türlü düzenlemenin kanunilik ilkesinden bir sapma olduğu söylenebilir. Nitekim VUK ek m.1-11 vergi kabahatleri bakımından gidilebilen uzlaşma müessesesi ile ilgili düzenlemede idarenin uzlaşmaya konu ceza miktarını belirlemede takdir yetkisinin sınırlarının çizilmemiş olması; KabhK m.8/1-2 organ veya temsilcinin sorumluluğunda mükellef tüzel kişi ya da gerçek kişiden hangisine yaptırım uygulanacağına belirlenmesi konusunda idarenin uyacağı sınırların belirlenmemesi kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı'na defter ve belgelerin şekil ve zorunlu unsurlarını belirlemekten bunların muhafaza ve ibrazı zorunluluğu getirmeye dek pek çok konuda yetki veren VUK mükerrer m.257'ye göre getirilen zorunluluklara uymamayı özel usulsüzlük suçu olarak kabul eden mükerrer m.355 dolayısıyla kabahat oluşturan hareketi belirleme konusunda yürütmeye sınırları açıkça belli olmayan bir yetki verilmiş olmaktadır. Usulsüzlük kabahatinin yaptırımı bakımından da her yıl yeniden değerlendirilme oranında<sup>140</sup> artırılan cezaların Bakanlar Kurulunca yarısına kadar artırılması veya indirilmesi yetkisinin tanınmış olması ve bunun tebliğ ile yapılması da kanunilik

<sup>139</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Suç ve Cezaları", s.159.

<sup>140</sup> Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazete ile ilan edilir. (VUK mükerrer m. 298/B).

ilkesinden sapma oluşturmaktadır.<sup>141</sup> Bu şekilde kabahati oluşturan fiilleri belirleme yetkisi sınırları çizilmeden idareye tanınmakta ve uygulanacak olan yaptırım miktarı da idarenin takdirine bırakılmaktadır.

## **B- EŞİTLİK İLKESİNDEN SAPMALAR**

Öncelikle belirtmek gerekir ki, eşitlik ilkesinden sapmalar ancak vergi kabahatleri bakımından karşılaşılabilen argümanlardır. Vergi suçları bakımından yargılama mercii yasayla bağlı olarak normları konu veya fail bakımından ayırım gözetmeksizin uygulamak durumundadır. Yargılama usulü dolayısıyla verilen cezaların farklılık göstermesi, olayların münferiden değerlendirilmesi gerekliliği ve hakim vicdanıyla karar vermesi<sup>142</sup> nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı olduğu sonucunu doğurmaz.<sup>143</sup>

Ceza hukukunda, bir fiil için getirilen cezanın herkes için eşit olması kural teşkil etmektedir. Aynı kabahati işleyene farklı ceza öngörülmesi, kişileştirmeye müsait olmayan kabahatler açısından, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.<sup>144</sup>

Aynı kabahati işleyen mükelleflere, hukuki yapı farklılığı nedeniyle farklı mükellef gruplarına girdikleri için farklı maktu cezaların kesilmesi bu anlamda eşitlik ilkesinden bir sapmadır. Örneğin genel usulsüzlük kabahati işlemiş olan iki farklı mükellefe, aynı yaptırımın uygulanması gerekmektedir. Ancak uygulamada, tebliğlerle, mükellef grupları yaratılmış ve her grup için farklı miktarda para cezaları öngörülerek aynı fiile farklı yaptırım uygulamasına gidilmiştir.

Ayrıca, vergi idaresinin vergi ziyat kabahati işleyen bir mükellefle uzlaşmaya varılırken kabahati aynı nitelikte işleyen diğer mükellefle uzlaşmaya varamaması dolayısıyla aynı fiile farklı yaptırım uygulanması sorunu ortaya çıkabilmektedir. VUK'da, uzlaşmada idarenin takdir yetkisini hangi kriterler çerçevesinde kullanabileceğine ilişkin hiçbir açıklama yer almadığından, burada, keyfiliğe varacak

<sup>141</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.175,176.

<sup>142</sup> Anayasa madde 138'e göre “hâkimler Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler”. Hâkim vicdanî kanaatini serbest bir şekilde değil; müspet hukuk kurallarına göre oluşturmak durumundadır.

<sup>143</sup> Öğretide, suça iştirak konusunda, failerin saiklerinin belirlenmesinin güçlüğü nedeniyle saike bağlı ceza indirim veya indirimsizliği uygulanmasının zorluklara ve adaletsizliğe yol açacağı görüşü için bkz. ÖZEN, s.61.

<sup>144</sup> ŞENYÜZ, s.164.



ölçüde, ceza üzerinde istenen miktar üzerinden uzlaşmaya izin veren ve eşitlik ilkesine aykırı olan bir yetki karşımıza çıkmaktadır.<sup>145</sup>

VUK'da ayrıca, tanınmış olan “pişmanlık ve ıslah” müessesesiyle, daha önce de değinildiği üzere, vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyenlerin, kanuna aykırı fiillerini ilgili makama kendiliğinden haber vermesi durumunda ceza kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu durum, kabahati ortadan kaldırmamakta; sadece ceza kesilmesine engel olmaktadır. İdare, pişmanlık kurumu yoluyla fiilin sorumluluğunu üstelenen mükellefe verilecek olan cezadan vazgeçerek, vergi ziyai suçu nedeniyle meydana gelen vergi kaybını zammıyla beraber geri almaktadır. Buna karşılık, her ikisinin de kabahat oldukları ve her ikisinde de işlediği kabahatten pişmanlık duyan ilgiliye cezadan kurtulma yolunu açma imkânı tanımak gerektiği düşünüldüğünde, usulsüzlük suçlarının pişmanlık kurumu kapsamı dışında bırakılmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ileri sürebilmek mümkündür.<sup>146</sup>

Bundan başka, kanunilik ilkesinin istisnası olarak gösterilen Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisi dolayısıyla da bu ilkenin ihlal edildiği de görülebilmektedir. Örneğin VUK mükerrer madde 115 uyarınca, Maliye Bakanlığının, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının, belirtilen rakamın altında olması ve bunların tahakkuku için yapılacak giderlerin bu rakamdan<sup>147</sup> fazla olacağını tespiti halinde, bunların tahakkukundan vazgeçmesi mümkündür. Bu durum, ceza miktarının çok az olmasına rağmen, kişiye farklı muamele yapılmasına olanak tanıdığı için eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

## **C- CEZALARIN ŞAHSİLİĞİ VE KUSUR İLKESİNDEN**

### **SAPMALAR**

Cezalandırılabilmenin şartı olarak kusur ilkesi, vergi suç ve kabahatlerinde, daha önce de değinildiği üzere VUK'ta özel bir düzenleme olmaması dolayısıyla TCK ve KabhK.nun ilgili maddelerince uygulanmaktadır. Bu kapsamda vergi suçları açısından, kanunda taksirli haller cezalandırılmadığından kusur ilkesi kast; vergi kabahatleri

<sup>145</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.159.

<sup>146</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.158,159.

<sup>147</sup> 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli tutar 21TL'dir. Bkz. VUK Gen. Teb. No:432. Bu tutarın altındaki vergi ve vergiye bağlı cezalar toplamı dolayısıyla tarhiyattan vazgeçilebilir.

bakımından ise, VUK'ta özel düzenleme olmaması sebebiyle, KabhK. m.9 uyarınca hem kast hem de taksir olarak tezahür etmektedir. Cezaların şahsiliği ilkesi de kusur ilkesiyle sıkı sıkıya bağlı olduğundan birlikte incelenmesi uygun görülmüştür.

Vergi suçları açısından, tüzel kişinin fail olamaması ve suça konu fiilin mutlaka gerçek kişi failinin bulunması dolayısıyla kusur ilkesi mutlak olarak uygulama alanı bulmaktadır. Buradaki kusur, vergi suçlarının taksirli hali kanunda öngörülmediği için sadece kasttır. Suça konu fiilin sahibi fail kendi kusuru dolayısıyla cezaların şahsiliği ilkesi çerçevesinde sorumlu olmaktadır.

Vergi kabahatleri bakımından ise durum suçlardaki gibi kesin değildir. Şöyle ki, kabahat ile hiçbir ilgisi olmamasına rağmen temsil edilen veya yanında çalışılan mükellef gerçek kişiyi cezalandırmak, kabahat ve yaptırımlar için de kabul edilmesi gereken cezaların şahsiliği ilkesine aykırıdır. Kaldı ki, bir yandan kabahatin ancak kusurla işlenebileceğini kabul etmek (KabhK md.9), diğer yandan hiçbir kusuru bulunmayan kimseye yaptırım uygulanmasının yolunu açmak, kanunun kendi içinde çelişkili bir duruma yol açmaktadır. Burada, “kusur yoksa yaptırım da uygulanmayacaktır” şeklinde bir yorum yapabilmek de mümkün değildir. Çünkü temsil edilen veya yanında çalışılan gerçek kişinin kusurlu olması halinde, zaten o kabahate iştirak etmiş olması nedeniyle cezalandırılacaktır (KabhK md.14).<sup>148</sup> Dolayısıyla kusurlu eylemle ilgisi olmayan kişinin de cezaya muhatap olması, hem kusur ilkesine hem de cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Diğer yandan öğretide KabhK m.8/2'ye dayanarak temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş olduğu kabahatten dolayı temsilci yanında temsil edilen gerçek kişinin de idari yaptırıma muhatap tutulabileceği ve dolayısıyla hem kusur ilkesinin hem de cezaların şahsiliği ilkesinin ihlal edilmiş olacağı görüşüne de yer verilmektedir.<sup>149</sup> Ancak kanımızca VUK m.332'deki velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımına bırakılmış olanların, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamamaları hükmü, VUK'un özel kanun olması nedeniyle ve amaçsal yorum yoluyla KabhK'nun maddesinin uygulanmaması sonucunu doğurur. KabhK'da yer verilen hüküm vergi kabahatleri haricindeki hukuka aykırılıklar açısından geçerlidir.

<sup>148</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.166.

<sup>149</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Vergi Suç ve Cezaları”, s.165,166.

Dolayısıyla, vergi kabahati oluşturan eylemin sahibi temsilcinin cezaya muhatap tutulması gerekmektedir. Durum bu haliyle değerlendirildiğinde kusur ilkesine ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılıktan söz edilemez.

#### **D- TEKLİK İLKESİNDEN SAPMALAR**

Aynı suçtan iki kez yargılanamama ve cezalandırılmama olarak karşımıza çıkan “non bis in idem” veya “teklık ilkesi” esas olarak suçlar bakımından geçerli olan bir ilke olmakla beraber kabahatler açısından da değerlendirilmesi gereken bir konudur. Fail/muhatabın tek fiili dolayısıyla farklı yargılamalara ve cezalandırmalara maruz bırakılmaması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Burada dikkat edilmesi gereken, daha önce de değinildiği üzere, eylemin tanımlanmış olan suç ya da kabahat fiilinin esaslı unsurlar bakımından aynı olup olmamasıdır; fiile konu kabahat ve suçun esaslı unsurlarının farklı olması durumunda teklık ilkesinin ihlal edildiğinden bahsedilemez.

Vergi suçları bakımından, CMK m.223/7 uyarınca, aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir davanın bulunması durumunda davanın reddine karar verileceği belirtilerek teklık ilkesinin uygulandığı görülmektedir.

Vergi kabahatleri bakımından bu ilkenin uygulanmasını sağlayan çeşitli düzenlemeler vardır. Bunlardan ilki, VUK m.336/1 uyarınca, fiilin hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük kabahatlerine yol açması halinde cezalardan miktar bakımından ağır olanının uygulanacağı; diğeri, VUK m.340/2 uyarınca, vergi kabahatleriyle cezalandırılan eylemlerin, aynı zamanda kaçakçılık suçunu da oluşturması durumunda kabahat dolayısıyla ceza kesilmesinin suç dolayısıyla takibat yapılmasına engel olmayacağıdır.<sup>150</sup> Ayrıca, VUK m.359/son fıkrasında kaçakçılık suçu dolayısıyla cezalandırılanlar hakkında vergi ziyayı cezasının da ayrıca uygulanabileceği; VUK m.367/4 uyarınca da, kaçakçılığa hükmedilmesinin vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir. VUK m.353'te de tek fiil ile özel usulsüzlük fiillerinin yanında ziyayı kabahatinin de işlenmesi halinde m.336/1'in uygulanmayacağı ve her iki kabahatten dolayı da ceza kesileceği belirtilmiştir.

---

<sup>150</sup> CANDAN, s.50,51.

Burada ilkeden sapma olup olmadığını belirlemek için kullanılacak en önemli olgu, eylemin hem suçu hem de kabahati oluşturmaktır; eylemin her iki tipe de uygun olması elverişlilik bakımından fark yaratmaktadır. Örneğin kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerin birçoğu vergi ziyayı oluşturmaya elverişlidir ancak kesin olarak vergi ziyayı oluşturmazlar.<sup>151</sup> Bu durum vergi ziyayı fiilinin kaçakçılık suçunun asli unsuru olmadığı anlamına gelmektedir ve ayrıca cezalandırılması teklik ilkesini ihlal etmez.

Öte yandan, genel usulsüzlük eylemleri ile kaçakçılık suçlarının asli unsurları aynı olabilmektedir. Örneğin, VUK m.352 1.derece usulsüzlüklerin 3.bendine göre defter kayıtlarının ve bunlara ilişkin vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz veya karışık olması hali, m.359/a-1,2'de belirtilen eylemlerden ötürü oluşabilir. Dolayısıyla esaslı unsurlar aynı olduğundan, kaçakçılık suçundan verilen cezanın yanında genel usulsüzlük cezası da kesilmesi teklik ilkesinden sapma oluşturur.<sup>152</sup>

## **E- RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNDEN SAPMALAR**

Genel olarak vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğuna daha önce değinilmişti. Bu ilke gereğince hâkim, taraflarca getirilen bilgi ve belgelerle sınırlı olmadan kendisi de re'sen araştırma yapabilmektedir.

Re'sen araştırma usulünde yargıç vicdani kanaatine göre kuracağı hüküm ile kamu düzenini korumaya çalışmakta ve bu kanaatine ulaşıırken de tarafların iddia ve istemleriyle bağlı olmamaktadır.<sup>153</sup>

Bu durum vergi suçları bakımından, ceza mahkemesinde mutlak olarak uygulanmaktadır. Hâkim, yemin dâhil her türlü yola tarafların istemi olmaksızın başvurabilir ve maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri kendiliğinden isteyebilir.

Vergi yargısında ise mahkeme, tarafların sadece hukuki talepleriyle bağlı olup, bu talebin dayandığı hukuki gerekçelerle bağlı değildir. Dolayısıyla, Kabahatler Kanunu hükümleri dikkate alınmaksızın kesilen vergi cezalarına karşı yargı yoluna

---

<sup>151</sup> SONSUZOĞLU, s.22-30.

<sup>152</sup> CANDAN, s.53.

<sup>153</sup> ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s.207.

başvurulduğunda, vergi mahkemelerinin, davada ileri sürülmesi dahi, buradaki hukuksuzluğu kendiliklerinden dikkate alarak kesilen cezayı iptal etmeleri gerekmektedir.<sup>154</sup> Başka bir deyişle vergi mahkemesi, yaptırıma maruz kalmış olan muhatabın, bu yaptırımın iptal edilmesi talebi ile bağlıdır. Bunun yanında, cezanın esasına ilişkin olarak vergi idaresinin Kabahatler Kanunundan kaynaklanan yükümlülüklerini ihlal ederek ceza kesmiş olmasının değerlendirmesini ise mahkemenin re'sen yapması gerekmektedir. Aksi durumda bu ilkenin ihlal edildiği söylenebilir.

## **F- HUKUKUN BİRLİĞİ İLKESİNDEN SAPMALAR**

Hukukun birliği ilkesi gereğince farklı mercilerce birbirleri ile ilişkili konular üzerine verilen kararların birbirleriyle çelişki içermemesi gerekmektedir. Aksi halde kararlar çatışarak hukukilik sorunu ortaya çıkar.

Vergi suç ve kabahatleri bakımından hukukun birliği ilkesi, KabhK'nun kabulünden sonra tartışma konusu olmaya başlamıştır. KabhK m.15/son fıkrasında bir fiilin hem suç hem de kabahat olarak tanımlanması durumunda sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağı söylenirken; VUK m.367/son fıkrasında vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesini ve tersini bağlamadığı düzenlenmektedir. Yeni tarihli olan KabhK dolayısıyla VUK hükmünün konusuz kaldığı görülmektedir; ancak VUK'un özel kanun olması nedeniyle hem suç hem de kabahat dolayısıyla ayrıca yaptırım uygulanabilmektedir.

Pek çok olayda vergi kabahati oluşturan eylemler aynı zamanda kaçakçılık suçuna da vücut vermektedir. Bu sebeple, vergi idaresi veya vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirlerinden farklı sonuçlar doğurması hukukun birliği ilkesinden sapma oluşturmaktadır.

Öğretide hukukun birliği ilkesini açıklamak adına, bu ilkenin mahkeme kararları arasında olmayıp, ceza mahkemesi ile vergi idaresi kararları arasında geçerli olduğuna ve bu sorunun çözümü için bekletici sorun sayılması gerektiğine değinildiği görülmektedir.<sup>155</sup> Ancak kanımızca, Donay'ın da işaret ettiği üzere, VUK m.367/son

<sup>154</sup> Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Kabahatleri ve Kabahatler Kanunu", *Dünya Gazetesi*, 26.10.2007, (<http://www.ozdogrular.com/content/view/916/177/>), erişim tarihi: 15.05.2014.

<sup>155</sup> Mustafa AKKAYA, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *AÜHFD*, C. 49, S. 1-4, 2000, s.85-96.

fikrasındaki makam ve merciler deyimini, vergi idaresinin yanında vergi yargısını da içermektedir.<sup>156</sup> Dolayısıyla etkileşimsizlik ilkesi, vergi yargılaması ile ceza yargılaması bakımından da geçerlidir. Burada sorun vergi mahkemesi kararı ile ceza mahkemesi kararının çelişmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Ancak böyle bir durumda, daha önce değinildiği üzere, kabahat ve suçun farklı hukuki niteliklere sahip olması dolayısıyla ve vergi kabahatine konu fiilin vergi suçunun unsuru olmaması nedeniyle fiiller ayrıca değerlendirileceğinden kararlar arasındaki çelişki fiilin sübutuna değil eylem tipine ilişkin olacaktır. Başka bir deyişle örneğin, vergi mahkemesinin mali nitelikli cezayı hukuka uygun bulması, ancak ceza mahkemesinin sanık hakkında beraat kararı vermesi, fiilin vergi ziyayı kabahatini oluşturduğu ancak bu fiilin kaçakçılık olarak nitelendirilemeyeceği anlamına geldiğinden ortada çelişen kararlardan söz edilemez. Ancak ceza mahkemesinin vergi ziyayı nedeniyle failin aynı zamanda kaçakçılık suçunu işlediğine karar vermesi fakat vergi mahkemesinin muhataba kesilen vergi ziyayı cezasını iptal etmesi durumunda hukukun birliği ilkesine aykırılık oluşturduğu bir gerçektir.

Benzer şekilde, VUK m.363'te, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yanında vergi ziyayına yol açılması durumunda ayrıca vergi ziyayı cezası da uygulanacağı belirtilmiştir. Yukarıda yapılan açıklamalar burada da geçerli olmakla birlikte ziyayı fiilin vergi suçunun unsuru olmaması nedeniyle bir sapmadan bahsetmek mümkün değildir.

## **G- ÖLÇÜLÜLÜK (ORANTILILIK) İLKESİNDEN SAPMALAR**

Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ölçülülük ilkesi gereğince ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekmektedir.<sup>157</sup> Dolayısıyla kanun koyucu, hukuka aykırı ihlallerin yaptırımlarını belirlerken suç ya da kabahat ayrımı yapmaksızın toplumun ihtiyaçlarını gözetererek adalete uygun bir şekilde davranmalıdır. Bu da bizi cezaların gerekliliği olgusuna getirir.

Buna karşılık, eylemin ağırlığı göz önüne alınmadan cezaların belirlenmesi ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Nitekim vergi kabahatleri bakımından

---

<sup>156</sup> DONAY, s.78.

<sup>157</sup> Anayasa Mahkemesi Kararları için bkz. E.2001/119, K.2004/37, K.t.23.03.2004; E.2001/345, K.2002/86, K.t.26.09.2002; E.2013/130, K.2014/18, K.t.29.01.2014.

bahsedilmemekle birlikte, özellikle kaçakçılık suçu ile birlikte işlenen vergi ziyai kabahatinde, kabahat bakımından daha fazla idari para cezasına hükmedilmesine rağmen (VUK m.344/2-üç kat) suç dolayısıyla belirlenecek cezanın değişmemesi orantılılık ilkesinden sapma oluşturmaktadır.

Suçlar bakımından bir diğer konu hükmün açıklanmasının geriye bırakılması müessesesi karşısında çıkmaktadır. Ceza yargılamasının genel bir sorunu olan bu durum karşısında cezaların gerekliliği ilkesinin ihlal edilip edilmediği, cezanın ıslah amacı doğrultusunda incelenmesi gereken bir konudur. Bu durumun şartlarını sağlayan faile ikinci bir şans niteliğinde olması, hukuka aykırı eyleminin sonuçlarına katlanmaması dolayısıyla kamunun zarara uğramış olması, kanımızca cezaların gerekliliği ilkesi ile çelişmektedir.

## **H- KENDİNİ SUÇLAMAMA HAKKI İLKESİNDEN SAPMALAR**

Vergi hukuku alanında susma hakkının, vergi ile ilgili işlemlerde kullanılan belgelerin ve idarece gerekli görülen bilgilerin istendiğinde verilmesi yükümlülüğüne dayanması dolayısıyla mutlak olarak geçerli olmadığı ve vergi idaresinin denetim amacıyla gerekli bilgi ve belgelere ulaşmasının kamu düzeninin bir gereği olarak karşımıza çıktığına daha önce değinmiştik. Burada VUK, m.359/a-2 fıkrasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin “gizleme” sayılması ve kaçakçılık suçunu oluşturduğu kabul edilmiş, dolayısıyla vergi hukukunda susma hakkı tartışmalı bir konu haline gelmiştir.

VUK’un ibraz yükümlülüğüne ilişkin maddeleri çerçevesinde, gerekli görülen bilgi ve belgeler, muhatabı aleyhinde delil oluştursa bile istendiğinde ibraz edilmek durumundadır. Vermeme halinde durum gizleme sayılarak kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmektedir. Bu durumda mükellef, defter ve belgelerini ibraz ederse, daha önce yapmış olduğu bir vergi kaçırma eylemi sebebiyle; ibraz etmezse de ibraz etmeme eylemi sebebiyle cezalandırılacaktır. Bu onun, ibraz ödevi bakımından ceza tehdidi altında olduğunu gösterir ve dolayısıyla kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiş olur.<sup>158</sup>

---

<sup>158</sup> CANDAN, s.43.

## **II. VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **A- VERGİ KABAHAHLERİNDE VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi kabahatleri bakımından yaptırım hukukuna ilişkin olarak temel ilkelerden sapmaların daha fazla olduğu belirgin bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni olarak suç-kabahat ayrımının hukukumuz açısından kesin olarak ayrılmamış ve kabahatlerin hala daha ceza hukuku altında incelenmesi gösterilebilir. Hâlbuki idarenin, idari nitelikli bir işlemi olan kabahat fiilleri ve yaptırımlarının idare hukuku altında incelenmesi gerekmektedir. Bu ayrımın sağlıklı bir şekilde hukuk sistemimize dâhil edilmemiş olması ve diğer özel kanunların kabahatler kanunuyla organize olacak şekilde revize edilememiş olması, hukukun genel ilkelerinin kimi zaman ihlal edilebilmesinin yolunu açmış ve karışıklıklara yol açmıştır.

Yaptırımlar bakımından çatı ilkeler niteliğinde olan kanunilik ve eşitlik ilkelerinin, kabahatler söz konusu olduğunda, idareye tanınan takdir yetkisi ile yumuşatıldığı görölmektedir. Yukarıda da değinildiği üzere kabahatlerin idari bir işlem olması dolayısıyla bu ilkelerin tam olarak uygulanamayacağı düşünölebilse de kanımızca sonunda müeyyideye tabi olan fiillerin, muhatabını ceza tehdidi altında bırakmayacak ölçüde belirli ve öngörölebilir olması ve herkes bakımından bu durumun geçerlilik koruması gerekmektedir. Ancak kanun düzenlemesinde, idareye tanınan kabahat fiilini ve cezasını belirleme konusundaki geniş takdir yetkisi ve mükellefler arasında gruplama yoluna giderek aynı yoğunluk ve nitelikteki eylemin farklı miktarda cezalandırılmasıyla bu temel ilkelerin ihlal edildiği görölmektedir.

Bunun yanında, vergi kabahatleri bakımından, kusuru bulunmayan temsil edilen veya yanında çalışılan mükellef gerçek kişiye de ceza uygulanması durumunda ya da esaslı unsurları aynı olan genel usulsüzlük kabahati ile kaçakçılık suçunu oluşturan aynı



eylem dolayısıyla iki farklı yaptırımın da uygulanması veya yaptırım uygulayan mercilerin ilişkili durumlar hakkında farklı kararlara varması diğer temel ilkelerin ihlal edilmesine neden olmaktadır. Burada bahsedilen cezaların şahsiliği, non bis in idem, hukukun birliği gibi ilkelerin kabahatler açısından mutlak olamayacağı dolayısıyla bu tür ihlallerin aslında bir ihlal olarak nitelenemeyeceği savunulabilmektedir. Ancak kanımızca bu ilkeler yaptırım hukukuna hâkim olması gereken temel ilkeler niteliğindedir.

Kişinin kusursuz sorumluluğunu kabul etmek, kabahatler açısından, korumakla yükümlü olduğu üstün değerlerin varlığını gerektirir. Başka bir deyişle, örneğin, vergi ziyanına neden olan işçinin bu eylemi dolayısıyla işveren gerçek kişiyi de sorumlu tutabilmek için, devlet idaresinin afet sonucu oluşan zararları karşılaması sorumluluğunda olduğu gibi üstün bir menfaatinin olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Ancak burada sadece hukuka aykırı bir eylem bulunmakta ve bu eylemin de sorumlusu bulunmaktadır. Bu sorumluluğa dayanmayarak, sadece gözetim ve denetim gibi yan edimlere istinaden asıl kusurlu kişi yanında kusursuz gerçek kişinin de cezalandırılması, Devletin uğradığı zararın kimden olursa olsun tazmini anlamına gelmekte ve pozitif hukukla bağdaşmamaktadır.

Benzer durum bahsedilen diğer ilkeler açısından da hiç şüphesiz geçerli sayılmalıdır. Dolayısıyla, idari suç niteliğindeki vergi kabahatleri bakımından da yaptırım hukukuna ilişkin sayılan temel ilkelerin tam olarak uygulanması ve kanunlardan kaynaklanan bu aykırılıkların giderilmesi gerekmektedir.

## **B- VERGİ SUÇLARINDA VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELERDEN SAPMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi suçları bakımından yaptırım hukukuna ilişkin olarak temel ilkelerden sapmaların, kanun düzenlemesi bakımından, kabahatlere oranla daha az olduğu görülmektedir. Usul bakımından ceza yargılaması yapan ceza mahkemelerinde, yaptırımın hürriyeti bağlayıcı nitelikte olması dolayısıyla daha gelişmiş bir hukuk sisteminin yerleşmiş olduğu söylenebilir. Bu durum, ceza yargılaması için öteden beri

verilen mücadelelerle gelişme göstermiş ve halen de gelişmeye devam eden bir evrensel kurallar bütünüdür. Dolayısıyla vergi suçları bakımından, yaptırım hukukuna ilişkin temel ilkelerin sapmaları genel olarak, kanun koyucunun bu gelişmelere ayak uyduramaması ya da sistematiklikten uzak tutumları dolayısıyla ortaya çıkmaktadır.

Kanun düzenlemeleri değerlendirildiğinde suçlar bakımından, kanunilik ve eşitlik ilkelerinin mutlak olduğu ve bu birincil ilkelere yardımcı olan kusur ilkesi, cezaların şahsiliği, kanunların geriye yürümezliği, lehe kanunun uygulanması, hukuka uygunluk sebeplerinin gözetilmesi, adil yargılanma hakkı, re'sen araştırma ilkesi, kanuna aykırı elde edilen bulguların delil olarak kullanılmaması gibi diğer temel ilkelerin de uygulama alanı bulduğu görülmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki, her ne kadar kanunilik ilkesinin geçerli olduğu söylene de, kanun sistematigi bakımından verginin aslına ilişkin olmamasına rağmen VUK'ta düzenlenen ve aslında TCK'daki suç tanımlarının özel görünüş şekillerinden ibaret olan "vergi mahremiyetinin ihlali" ve "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçlarına VUK'ta yer verilmiş olması, kanun yapımına uygun düşmemektedir. Nitekim uygulanacak yaptırımlar bakımından TCK'ya göndermeler yapılmaktadır. Durum kanunilik ilkesinden sapma olarak değerlendirilemez ancak kanun sistematigiyle bağdaşmadığı açıktır.

İlkelerden sapma olarak, hukukun birliği ilkesinin, kural olarak hukuka hâkim olmasına karşın, ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi ya da vergi idaresi arasında birbirlerini etkileyen kararların, farklı sonuçlarla yer alması durumunun hukukilik sorununu oluşturduğu görülmektedir. Başka bir deyişle, merciiler arasında, örneğin vergi mahkemesinin karşısına gelen olayda vergi ziyayı oluşmadığına karar vererek kesilen cezayı iptal etmesi ancak ceza mahkemesinin ziyayı gerekçe göstererek kaçakçılık suçunun oluştuğuna hükmetmesi halinde, hangi kararın üstün tutulacağı belli olmamaktadır. Bu durumda vergi ziyayının oluşması, kaçakçılık suçunun oluşması için şart olmamakla birlikte ceza mahkemesinin kararını vergi ziyayına bağlaması, dolayısıyla ortada vergi ziyayı olduğuna ilişkin bir tespit hükmü kurduğu anlamına gelmekte; ancak vergi mahkemesi tam tersini belirlemektedir.

Bir diğer sapmanın ölçülülük ilkesine ilişkin olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Esasen kanun koyucunun takdiri ile ilgili olmakla beraber cezaların ıslah edici amacı ve kamu yararı göz önüne alındığında, kamunun uğradığı zararın tazmini ve cezanın caydırıcılık vazifesinin yerine getirilebilmesi adına vergi suçlarında cezaların artırılması gereği duyulmaktadır. Aksi halde, faile devamlı ikinci bir şans verilmesi ve verilen cezaların da kaçırılan vergiler karşısında göze alınabilir olması, toplumda sosyolojik ve ekonomik etkiler doğuracak sorunlara yol açacaktır. Ancak dikkat edilmesi gereken husus, cezaları artırırken ölçülülük ilkesini de aşmamak olmalıdır.

Bundan başka, uygulamaya dönük bazı ihlallerin de yapılabildiği görülmektedir. Bunlar vergi suçlarına özgü durumlar değil; genel olarak ceza yargıcının veya muhakeme kurallarının eksiklerinden kaynaklanabilmektedir. Örneğin, kanun, hukuka aykırı elde edilen bulguların delil olarak nitelenemeyeceğini emretmesine rağmen çoğu zaman bu bulguların yargıcın kanaatini etkilediği görülebilmektedir. Benzer şekilde, savcının muhakemedeki konumunun adil yargılanma hakkı ile uyuşup uyuşmadığı da tartışma konusudur. Bu örnekler çoğaltılabilmekle beraber kanuni bir sapma olmadıkları nedeniyle konu dışı tutulmuştur.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

# ALMANYA'DA VERGİ KABAHTLARI VE VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu son bölümde karşılaştırmalı hukuk açısından, Almanya'da yapılan araştırmalar kapsamında, Alman Vergi Hukukuna ilişkin olarak geçerli olan vergileme ilkeleri ile vergi suç ve kabahatleri incelenecektir. Ayrıca bu suç ve kabahatlerin Alman Yaptırım Hukukundaki yeri, Alman Vergi Hukukuna ilişkin prensipler dâhilinde değerlendirilecek ve sapmalar olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

## I. ALMAN VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Alman Hukukunda genel olarak temel ilkeler kendisini Federal Alman Anayasasında (Grundgesetz-1949) bulmaktadır. Bu anayasada bahsedilen tüm ilkeler bütün Alman Hukuku bakımından geçerli olmaktadır.<sup>159</sup> Bu sebeple Alman Vergi Kanununda (Abgabenordnung-1977) vergilendirmenin temel ilkelerine ayrıca yer verilmemiştir. Ancak m.85'deki "Vergileme İlkeleri" başlığı altında idarelerin, vergileri kanuna uygun şekilde uygulayacakları ve özellikle haksız tarha yol açmamaları ve vergi iade ve indirimlerinin yanlışlığa mahal vermeyecek biçimde uygulamaları konusunun garanti altına alındığı hükme alınmıştır.<sup>160</sup> Diğer vergi yaptırım hukukuna ilişkin genel prensipler pek tabii Alman Ceza Kanununda (Strafgesetzbuch-1871) yer almaktadır.

<sup>159</sup> Heike JOCHUM / Phillip J. THIELE, **Introduction to German Tax Law**, Stuttgart, Boorberg, 2013, s.13.

<sup>160</sup> Kanun metninin orijinali: "Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden."

Bunlar da daha çok yargılama hukukuna ilişkin genel ilkeleri oluşturmaktadırlar. Bu durumda Alman Vergi ve Yaptırım Hukukuna ilişkin temel ilkeler belirlenirken Alman Federal Anayasası çıkış noktası olarak kabul edilmek zorundadır. Ayrıca Alman Federal Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht) kararları da ilkeler ile ilgili içtihat oluşturması bakımından önem taşımaktadır.

Her şeyden önce Alman Vergi Hukuku da başta Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" (The Wealth of Nations) adlı eserinde belirlediği dört ilke üzerine kurulmuştur. Bunlar; gelir ve zenginliğe göre vergi ödeme, vergilerin belirli olması, vergilerin en uygun şekilde tahsili ve en düşük maliyetlerle vergi konulması olarak sıralanmaktadır. Buna günümüzde uluslararası vergi hukuku bağlamında karşılıklılık ilkesi de eklenebilmektedir.<sup>161</sup>

Temelde Anayasa olmak üzere konumuzla ilgili olarak Alman Yaptırım Hukukuna ilişkin ilkeleri kaynağına göre ayırarak incelemek, konunun genişliği bakımından daha aydınlatıcı olacaktır. Bu çerçevede konu, Alman Anayasası, Vergi Kanunu ve Ceza Kanunu açısından açıklanacaktır.

## **A- ALMAN FEDERAL ANAYASASI (GRUNDGESETZ) BAKIMINDAN TEMEL İLKELER**

Alman Federal Anayasasında temel ilkelere ilk 19 maddede yer verilmiştir. İlk maddenin son fıkrasına göre, aşağıda belirlenen temel haklar, yasama, yürütme ve yargı organlarını doğrudan doğruya bağlar.

### **1. Eşitlik İlkesi**

Anayasada yer alan haklardan en temeli 3.maddede yer verilen yasa önünde eşitlik ve ayırım yapmama yasağıdır.

Anılan yasa metnine göre bütün insanlar yasalar karşısında eşittirler. Devlet, kadın ve erkeklerin eşitliğinin gerçekten sağlanmasını özendirir ve varılan dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir. Ayrıca hiç kimse görüş, tercihleri ve

---

<sup>161</sup> Geoffrey MORSE / David WILLIAMS / David SALTER, **Principles of Tax Law**, London, Sweet&Maxwell, 1996, s.5-6.

özürleri dolayısıyla mağdur edilemez ve hiç kimseye imtiyaz tanınamaz. Bu durumun hukuki karşılığı, Federal Anayasa Mahkemesinin içtihadında da bahsedildiği üzere, aynı durumlara eşit işlem uygulanması ve gerçekte farklı olan durumlara ise farklı muameleler yapılması gerekliliğidir.<sup>162</sup>

Alman hukukunda Anayasanın bu maddesi dolayısıyla birçok temel ilke türetilmiştir. Konumuz açısından ise eşitlik ilkesi, vergide adalet ve eşitlik olarak somutlaştırılmaktadır. Alman Vergi Hukukunda eşitliğin anlamı, mükelleflerin ekonomik varlıklarına göre vergi yükü altına girmesidir. Bu ilkeye “vergilemede ödeme gücü ilkesi” denmekte ve Alman Vergi Hukukunun en temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır.

Uygulanacak muamelelerin değerlendirilmesinde üç basamaklı bir yapıdan bahsedilebilir. Bunlardan ilki, ayrıma ilişkin ölçütün yoğunluğu; ikincisi, bu ayrımla ulaşılmak istenen amacın değerlendirilmesi ve sonunca olarak, ölçüt, amaç ve muamelenin gerekliliği arasındaki ilişkinin saptanmasıdır. Eğer bu üç hal de anayasa ile uyumluluk gösteriyorsa, muamelenin ayrımcılık olmadığı sonucuna varılabilir. Başka bir deyişle, eşit olmayan muamelelerde dahi, farklı muamelenin uygulanması konunun öneminden dolayı kaçınılmaz olarak görülüyorsa eşitlik ilkesinin ihlal edildiği söylenemez.<sup>163</sup>

Yapılan açıklamalar uygulanacak vergi yaptırımları açısından da geçerlilik taşımaktadır. Vergide adalet, aynı şekilde, cezada da adalet olmasını gerektirmektedir. Bu şekilde eşit fiile eşit ceza uygulanacağı ilkesinden bahsedilebilir. Ancak Alman Hukukuna göre, önemli sayılan bazı uygulamalar dolayısıyla eşit muamele yapılamaması, yani eşit cezalandırma yoluna gidilememesi, eşitlik ilkesine aykırılık olarak görülmemektedir.

## **2. Kanunilik İlkesi**

Verginin yasallığı ilkesine Alman Federal Anayasasında açıkça yer verilmemiştir. Bu ilke, yürütme organının keyfi ve takdiri uygulamalarını önleyerek

---

<sup>162</sup> BVerfGE, 1949, 148; 1998, 365.

<sup>163</sup> JOCHUM / THIELE, s.13.

bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını belirlediğinden, Anayasanın 2, 14 ve 20.maddelerinden çıkarılabilmektedir.<sup>164</sup>

Bahsedilen 2.maddede, herkesin başkalarının haklarını ihlal etmemek, Anayasal düzene veya ahlak kurallarına aykırı düşmemek koşuluyla, kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahip olduğu söylenmekte; herkesin yaşam ve beden bütünlüğünün korunması hakkı olduğu, kişi özgürlüğüne dokunulamayacağı ve bu hakların ancak bir yasaya dayanılarak sınırlandırılabilceği güvence altına alınmaktadır.

Anayasal anlamda, kişiliğin geliştirilmesi ile ilgili özgürlük, sadece hareket özgürlüğü anlamına gelmemektedir. Bunun yanında, anayasal temele dayanmayan ve devlet eliyle getirilen düzenlemelerle yüklenen mükellefiyetleri de engelleyecek kapsamdadır. Kamusal güç vergileme yoluyla her bir ferdin yatırım yapma, tüketme ve tasarrufta bulunma gibi ekonomik özgürlüklerini etkilediğine göre yasa dışı ya da yasa karşıtı olarak kullanılması anayasaya aykırı olacaktır.<sup>165</sup>

Kanunilik ilkesinin çıkarıldığı diğer bir düzenleme olarak 14.maddede mülkiyet ve miras hakkının kapsam ve sınırlarının yasalarla belirleneceği söylenmiş; kamulaştırmanın da sadece yasaya dayanılarak yapılabileceği belirtilmiştir.

Anayasanın devletin ana ilkelerini saydığı 20.maddesi ise konumuz açısından daha kesin bir belirleme yapmaktadır. Bu maddenin 3.fıkrasına göre “yasama, anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise yasa ve hukuka bağlıdırlar”. Dolayısıyla vergi idareleri ve vergi mahkemeleri yasayla bağlıdırlar. Bu da yasayla düzenlenmemiş fiillerin yaptırımla karşılaşamayacağı anlamına gelmektedir. Aynı şekilde yasalarla belirlenmemiş vergilerden de söz edilemez. Bu durum Almanya’da, genel olarak, “hukukun üstünlüğü ilkesi” veya “hukuk devleti ilkesi” (Rechtsstaatprinzip) olarak adlandırılmaktadır ve bu ilke kapsamında bazı yan ilkelere ulaşılmaktadır.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> GÜNEŞ, s.72,73.

<sup>165</sup> GÜNEŞ, s.72.

<sup>166</sup> JOCHUM / THIELE, s.14.

### 3. Ölçülülük İlkesi

Rechtsstaatprinzip'ten çıkan en önemli ilkelerden biri olarak ölçülülük ilkesi gösterilebilmektedir.<sup>167</sup> Bu ilke gereğince yasayla elde edilmek istenen amaç ile yapılan muamele arasında orantı olması gerekmektedir. Bu durum vergi hukukunda kendini vergi idaresinin kesin yargılara varmak yerine çeşitli uygulamalarla verginin amacını gerçekleştirmeye yöneltir. Yapılan çeşitli uygulamalarla hangi vergileme hareketlerinin daha uygun ve gerekli olduğu belirlenmeye çalışılır. Alman vergi hukukunda bu duruma vergilerin ölçülülüğü/orantılılığı denmektedir.<sup>168</sup>

Ölçülülük ilkesinin vergi ceza hukuku bakımından karşılığı ise, cezaların ölçülülüğü olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>169</sup> İşlenen fiil ile verilen ceza arasında oran bulunması bu ilkenin gereğidir.

### 4. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi çoğu zaman kanunilik ilkesiyle karşılaştırılabilmektedir. Ancak kanunilik ilkesi, konu olan olgunun kanunda düzenlenmiş olmasından ibaretken belirlilik ilkesi, bu olguya ait unsurların şüpheye yer vermeyecek şekilde açıkça tanımlanmış olması anlamına gelmektedir.

Alman Vergi Hukuku bakımından belirlilik ilkesi büyük önem taşımaktadır. Bu şekilde devletin keyfi uygulamalarının önüne geçilebileceği ve vergi ile ilgili işlemlerin önceden tahmin edilebileceği söylenmektedir. Bu ilkenin kapsamına “meşru beklenti ilkesi<sup>170</sup>” ve “geçmiş yürüme yasağı ilkesi” dâhil olmaktadır.

---

<sup>167</sup> BVerfGE, 1919, 342.

<sup>168</sup> JOCHUM / THIELE, s.14.

<sup>169</sup> Hans Heiner KÜHNE, “Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İKÜ İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin, 2009, s.114,117-121.

<sup>170</sup> Meşru beklenti ilkesi (the principle of legitimate expectations), mükelleflerin sürdürülebilir kararlar alması ve anlaşmalar yapabilmeleri bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu ilkeyle mükelleflerin yasal bir beklenti içine girmeleri garanti altına alınmıştır. JOCHUM / THIELE, s.15.



## **B- ALMAN VERGİ KANUNU (ABGABENORDNUNG)**

### **BAKIMINDAN TEMEL İLKELER**

Alman Vergi Kanununun (Abgabenordnung) “vergileme ilkeleri” başlıklı 85.maddesine göre, daha önce de değinildiği üzere, idarelerin, vergileri kanuna uygun şekilde uygulayacakları ve özellikle haksız tarha yol açmamaları ve vergi iade ve indirimlerinin yanlışlığa mahal vermeyecek biçimde uygulamaları konusunun garanti altına alındığı belirtilmiştir. Bu hüküm konumuz açısından bir ilke içermemekte, ancak vergi koymakla yükümlü olan yerel idareler ile federasyon bakımından sınırlar getirmektedir.

Öte yandan “takibatın başlaması” başlıklı 86.maddede vergi idaresinin idari soruşturmaya re’sen karar verebileceği açıklanmıştır. Bu durum inceleme müessesesi bakımından geçerli olmakla birlikte “re’sen araştırma ilkesi”nin vergi kanunundaki yansımaları olarak düşünülebilir. “Soruşturma ilkesi” başlıklı 88.maddede re’sen araştırma ilkesi açıklanarak vergi idaresinin önündeki konu hakkında taraflarca bağlı olmadığı söylenmiştir. Vergi idaresi, gerekli gördüğü her türlü bilgiyi taraflardan isteyebilir ve yasal olmayan bir durumla karşılaştıklarında vergi mahkemesine kendiliğinden başvuruda bulunabilir.

## **C- ALMAN CEZA KANUNU (STRAFGESETZBUCH)**

### **BAKIMINDAN TEMEL İLKELER**

Almanya’da vergi yaptırımları denince akla vergi ceza hukuku gelmekte ve bu durum ceza hukukunun bir parçası olarak incelenmektedir. Şekli açıdan değerlendirildiğinde ise durumun ülkemizdeki gibi olduğu görülmekte, yani vergi suçları ve kabahatlerine vergi kanununda yer verildiği, bunun yanında ceza kanununda bazı vergi işlemleri dolayısıyla öngörülen suçlardan bahsedildiği ve kabahat-suç ayrımı yoluna gidildiği görülmektedir. Genel çerçevede ise vergi yaptırımlarının, vergi ceza hukuku adıyla ceza hukukunun bir alt dalı olarak kabul edildiği görülmektedir.

Ancak bunların hepsi bakımından genel olarak yaptırım hukukuna ilişkin ilkeler geçerli olmakta dolayısıyla Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch), ilkeler bakımından anayasadan sonra en önemli ikinci kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır.

## **1. Kanunsuz Suç Olmaz: Nullum Crimen Sine Lege Scripta**

Kanunilik ilkesinin bir ayağı olarak sanık lehine bir kural durumundaki kanunsuz suç olmaz ilkesi, açıkça kanunla suç olarak düzenlenmemiş bir fiilin suç olarak kabul edilemeyeceği anlamına gelmektedir. Bu ilke Alman Ceza Kanununun birinci maddesinde düzenlenmiştir. Bu durum eski ve yeni şartların toplum tarafından algılanışına göre değişiklik göstermesi olgusu üzerine kuruludur. Dolayısıyla toplumun sosyo-kanuni bakış açısına göre, hukuki açıdan, mahkemeler sanığın aleyhine olarak, kıyas yasağının koyduğu sınıra ulaşana kadar var olan hukuku yorumlayacaklardır. Toplumun gelişmesiyle orantılı olarak belirli hukuk kuralları da değişerek yeni suçlar ortaya çıkacak veya var olan suçlar artık suç olmaktan çıkarılabilecektir.<sup>171</sup>

Alman Ceza Hukukundaki kanunsuz suç olmaz ilkesi, aynı şekilde tüm ceza normları bakımından geçerli olan temel ilkelerden biri olması dolayısıyla vergi suçları bakımından da geçerlidir. Başka bir deyişle, toplumun değer yargılarına göre uygulanmakta olan hukuk açısından suç olarak kabul edilmemiş olan vergiye ilişkin ihlal fiilleri, mahiyeti ne boyutta olursa olsun suç olarak nitelenemez. Bunların suç olarak kabul edilebilmesi için bir kanunla belirtilmiş ve müeyyideye bağlanmış olması gerekir. Bu durum “cezaların gerekliliği ilkesi”ni ve “kanunsuz ceza olmaz” olgusunu oluşturmaktadır.

## **2. Hukuki Korunma İlkesi**

Alman ceza hukuku teorisyenleri ve uygulamacılarının büyük bir bölümü, Alman Ceza Kanununun unsurlarını ve diğer normlarla olan ilişkilerini tanımlarken, hukuken özel bir koruma gereksiniminde hemfikir olmuşlardır. Bu çerçevede “korunan

---

<sup>171</sup> Michael BOHLANDER, *Principles of German Criminal Law*, Oregon, Hart Publishing, 2009, s.18.

fayda doktrini” ve “normun koruma amacı teorisi”<sup>172</sup> ilkelerinden oluşan, “hukuki korunma ilkesi” olarak adlandırılabilir bir sistem geliştirmişlerdir.

Bu sisteme göre hukuken korunan menfaat, failin fiili ile elde etmek istediği menfaattir. Normun koruma amacı ise, failin fiiline maruz kalan menfaatin korunması isteğidir.<sup>173</sup> Bu ilkelere kanun koyucunun iradesi yorumlanarak ulaşılmakta ve failin sorumluluğu bu ilkelere göre tespit edilmektedir. Başka bir deyişle, kanunla tanımlanmış olan suç fiilinin yöneldiği fayda ve kanunla korunmak istenen unsur, fiilin suç olup olmadığını belirlemektedir.

### 3. Kusur İlkesi

Sorumluluğun ve cezalandırılabilmenin şartı olarak kusur ilkesi (Schuldprinzip) Alman Hukukunda önemli bir yere sahiptir.

Almanya'nın en yüksek mahkemesi konumundaki Federal Adalet Mahkemesinin Ceza Kurulunun (Bundesgerichtshofes in Strafsachen-BGHS) bir kararında yaptığı tanımlamaya göre cezalandırılabilme, suçluluğa bağlıdır. Suçluluk ise sorumlu tutulabilirlik anlamına gelmektedir. Sanık suçlu bulunurken yasalara uygun davranmamakla itham edilir. Yargılamayla suçlu bulunmanın altında yatan neden, insanın doğası gereği özgür bir varlık olması ve davranışlarını özgürce icra edebilmesinin sorumluluğunu almasında yatmaktadır. İnsan ahlaki olgunluk kazanır kazanmaz ve hür iradesi geçici olarak veya akıl hastalığı gibi kalıcı bir şekilde yok edilmedikçe yani iradesini sakatlayan nedenler olmadığı müddetçe, kanunun yasakladıklarından kaçınmak durumundadır. Kanuna uyan özgür ve sorumlu bir birey olmanın ön şartı, ahlaki hür irade temelinde, kanunu ve yasakları bilmektir. Herkim ki kendi iradesiyle kanuna aykırı bir davranışta bulunmayı seçerse, davranışı dolayısıyla suçlanabilir hale gelir.<sup>174</sup>

Görüldüğü üzere kusur ilkesi, failin özgür iradesiyle kanuna aykırı davranışta bulunması olarak tanımlanmıştır. Bu durum bizi failin fiilini bilme ve sonucunu isteme

---

<sup>172</sup> Almanca orijinali “Schutzzweck der Norm” olan ilkenin ülkemizdeki ilk çevirisini Haluk TANDOĞAN, “Hukuka Aykırılık Bağı” olarak yapmıştır. Daha sonra ise Fikret EREN aynı kavramı, “Normun Koruma Amacı Teorisi” adıyla bir inceleme olarak yayınlamıştır. Bkz. Yıldız ABİK, “Normun Koruma Amacı Teorisi”, **AÜHFD**, C.59, S. 3, 2010, s.349.

<sup>173</sup> BOHLANDER, s.18,19.

<sup>174</sup> BGHSt, 1952, 194. BOHLANDER, s.20-22.

olarak ortaya çıkan kasıt olgusuna götürmektedir. Kusurluluk cezalandırılabilmenin ön şartıdır.<sup>175</sup> Ayrıca mahkeme, kası ortadan kaldıran irade sakatlıklarından da bahsetmiş ve kusurluluğu ortadan kaldıran halleri belirtmiştir. Bu durumlar Alman Ceza Kanununun 19 ve 20.maddelerinde de bahsedilen yaş küçüklüğü ve akıl hastalığıdır.

#### **4. Diğer İlkeler**

Alman vergi yaptırım hukukuna hâkim olan temel ilkeler yukarıdaki gibi sayıldıktan sonra bu ilkelerin uygulanmasına yardımcı olan ancak bahsedilen ilkeler kadar da önemli olan birçok yan ilkedan daha bahsedilebilir. Bunların kapsamı kendi iç hukukumuzda olduğu gibi yer aldığından ayrıca açıklama gereği duyulmamıştır.

Bu ilkeler; “adil yargılanma hakkı ilkesi”, “masumiyet karinesi ilkesi”, adli korunma hakkı ilkesi”, “meram anlatma ilkesi”, “teklik ilkesi”, “gerekçeli olma ilkesi”, “kanuna aykırı elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmemesi ilkesi” olarak sayılabilir.<sup>176</sup>

## **II. ALMANYA’DA VERGİ KABAHAHLERİ İLE VERGİ SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ VE TEMEL İLKELER KARŞISINDAKİ DURUMU**

Alman vergi yaptırım hukukuna ilişkin temel ilkelerin açıklanmasıyla birlikte bu ilkelerin vergi kabahatleri ve vergi suçları bakımından uygulamaya nasıl döküldüğü incelenebilir. Bu çerçevede öncelikle kabahat ve suç ayırımının alman hukukuna göre ölçütü incelenecek daha sonra ise kanunla tanımlanmış olan kabahat ve suçların durumları değerlendirilecektir.

### **A- ALMAN HUKUKUNDA KABAHAHAT – SUÇ AYRIMI**

Ülkemizdeki karmaşanın aksine Alman Hukuku bakımından kabahatlerin hukuki konumu daha açık bir şekilde düzenlenmiştir. Alman Ceza Kanununun “Suçlar ve

<sup>175</sup> Nulla poena sine culpa (kusursuz suç olmaz).

<sup>176</sup> Michael BOHLANDER, **Principles of German Criminal Procedure**, Oregon, Hart Publishing, 2012, s.17-36.

Kabahatler” başlıklı 12.maddesinde suç ve kabahat terimleri tanımlanmış ve kabahatlerin ceza hukuku içerisinde ancak kendine özgü bir yeri olduğu kabul edilmiştir. Bu durum kabahatlerin ülkemizdeki gibi idari suç olarak değil; yoğunluğuna göre ayrılmış, kendine özgü bir ceza hukuku müessesesi olduğu anlamına gelmektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki burada bahsedilen kabahat deyimi Türkçede karşılığını cünha<sup>177</sup> teriminde bulmaktadır ve bizim anladığımız şekildeki kabahat kavramından ayrılmaktadır.

Bahsi geçen maddeye göre suç, en az bir yıl ve daha fazla hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılabilen yasadışı eylemlerdir. Kabahat ise, en kısa hapis cezasından daha az süreyle veya para cezasıyla cezalandırılabilen yasadışı eylemlerdir.<sup>178</sup> Burada en kısa hapis cezası şüphesiz bir yıldan daha az süreli hapis cezasıdır.

Görüldüğü üzere ayırım ölçütü cezalandırma sınırı olarak belirlenmiş; başka bir deyişle eylemin yoğunluğu fiilin niteliğini belirlemiştir. Görece kanun koyucu bakımından daha ağır olarak değerlendirilen ihlal fiilleri suç olarak tanımlanmış; sadece para cezası ya da bir yıldan kısa süreli hapis cezası öngörülen, daha hafif nitelikteki ihlal fiilleri ise kabahat olarak tanımlanmıştır. Kanımızca burada önemli olan Alman kanun koyucusunun bu ayırımı ceza hukuku içerisinde kabul etmiş olmasıdır.

Ancak vergi suç ve kabahatleri konusuna gelindiğinde ceza hukuku bakımından yapılan bu ayırımı yeterli gelmediği görülmektedir. Bunun genel olarak, kabahatlerin idare hukukuna ilişkin yapısı dolayısıyla ortaya çıktığı söylenebilir. Bu bağlamda, 1945 yılından sonra devletin zorlayıcı müeyyideleri ile cezalandırılan aykırılıklar arasına suç ve kabahatlerden başka “idari kabahatler” adıyla yeni bir kategori daha sokulmuştur. Bu yeni kategoriye suçlardan ayıran en önemli kıstas, İdari Kabahatler Kanununa (Gesetz

---

<sup>177</sup> Almanca orijinali “vergehen” olan kelimenin İngilizce karşılığı hem kabahat anlamındaki “misdemeanor” hem de cünha anlamındaki “minor crime” kelimelerine denk gelmektedir. Ancak Alman uygulamacılar ve doktrincileri bu kelimeyi kabahat anlamındaki “misdemeanor” şeklinde kullanmaktadırlar. Ülkemizde ise bu kelimeyi, kabahatten ağır fakat cürümden hafif olan suçlar anlamındaki cünha olarak çevirmek daha isabetli olmakla birlikte, konunun Alman Yaptırım Hukukunu incelediği göz önüne alınarak, terimin Almanya’daki kullanılan şekliyle anılması daha uygun görülmüştür.

<sup>178</sup> Maddenin orijinal metni: m.12 Verbrechen und Vergehen –

(1) Verbrechen sind rechtswidrige Taten, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht sind.

(2) Vergehen sind rechtswidrige Taten, die im Mindestmaß mit einer geringeren Freiheitsstrafe oder die mit Geldstrafe bedroht sind.

(3) Schärfungen oder Milderungen, die nach den Vorschriften des Allgemeinen Teils oder für besonders schwere oder minder schwere Fälle vorgesehen sind, bleiben für die Einteilung außer Betracht.

über Ordnungswidrigkeiten – OWiG) göre, adli nitelikli olmayan bir para yaptırımını öngörmesidir.<sup>179</sup>

İdari kabahatler, ceza kabahatlerinden ayrı olarak, kendine özgü bir muhakeme usulüne sahiptir. Burada muhakemeyi idare yürütür (OWiG m.35). İdare tarafından verilen karara karşı, 250 Euro'nun altındaki kararlar hariç olmak üzere, muhatabın mahkeme yoluna gitme, itiraz etme, hakkı tanınmıştır (OWiG m.67).

Sonuç olarak, vergi kabahat ve suçlarına geçmeden, Alman hukukunda vergi kabahati deyiminden idari kabahatlerin anlaşılacağı ve tamamen idarece yürütülen ve kuralları idare hukuku kapsamında ayrı bir kanunla belirlenmiş olan bir muhakeme yürütüleceği açıklanmıştır. Bu tür vergi kabahatleri bakımından genel kanun İdari Kabahatler Kanunu; özel kanun ise bu kanunda hüküm bulunmayan haller bakımından Vergi Kanunudur (Abgabenordnung m. 377/2).

Vergi suçu dendiğinde ise, aksi hükümler saklı olmak kaydıyla<sup>180</sup>, ceza hukuku hükümlerine göre soruşturması ve kovuşturması yapılan bir yapı bulunmaktadır (Abgabenordnung m.369/2; 385/1).

## **B- ALMANYA'DA VERGİ SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ**

Alman Vergi kanunu bakımından vergi suçları, Abgabenordnung'un sekizinci bölüm "Suçlar ve İdari Cezaların Görünüşleri, Ceza ve İdari Ceza Usulleri" başlığı altında birinci kısım "Suçların Görünüşleri" alt başlığında m.369 ile m.376 arasında düzenlenmiştir.

Bu kanununda yer verilen suçlar tek başlık altında, "Vergi Kaçakçılığı Suçu" olarak incelenebilir. Yer verilen diğer maddeler, kaçakçılığın diğer görünüş şekilleri olarak: yasadışı ithalat, ihracat veya mal transferleri, kaçakçılıkla elde edilen malların alınıp satılması ve muhafazası; özel durumlar olarak ise gönüllü vazgeçme, tesadüfi sonuçlar ve zamanaşımını düzenlemektedir.

<sup>179</sup> Bu tür kabahatler için sadece para cezası öngörülmüştür. Bu müeyyide sicil kaydına yazılmaz; ödenmediği takdirde hürriyeti bağlayıcı cezaya dönüştürülmez ve gerçek kişi şahıslar dışında da uygulanabilir. Hans Heinrich JESCHECK, (çev. Feridun YENİSEY), **Alman Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul, Beta, 2007, s.38.

<sup>180</sup> Alman Vergi Kanunu Abgabenordnung'da "Ceza Prosedürü" genel başlığı altında 1.Genel Hükümler (m.385-396); 2.Soruşturma (m.397-405); 3.Yargı Prosedürü (m.406-407); 4.Yargılama Giderleri (m.408) alt başlıklarına yer verilerek vergi ceza yargılamasına özgü muhakemeye ilişkin bazı normlar getirilmiştir.

Alman Ceza Kanununda bakımından ise vergi suçları, Strafgesetzbuch'un otuzuncu bölüm "Devlet Dairesine Karşı İşlenen Suçlar" başlığı altında m.355, "Vergi Sırrının İhlali Suçu" olarak yer almıştır.

## **1. Vergi Kaçakçılığı Suçu: Steuerhinterziehung**

Vergi kaçakçılığı suçu, Abgabenordnung m.370'te düzenlenmiştir. Madde eylemin ağırlığına göre iki grup kaçakçılık suçu tanımlamış ve farklı sürelerde cezalandırma yoluna gitmiştir.

Maddenin ilk fıkrasına göre;

- 1) Vergileme ile ilgili önemli konularda vergi idaresi veya ilgili diğer idarelere yanlış ya da eksik beyanda bulunmak,
- 2) Vergileme ile ilgili verilmesi zorunlu tutulan bilgileri saklamak,
- 3) Kullanılması zorunlu olan damga pulu veya makinesini kullanmamak

suretiyle kendisine veya bir başkasına vergi avantajı sağlamak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Bu durumlarda faile 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası verilir.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre;

- 1) Vergiyi kasten az göstermek veya haksız vergi avantajları sağlamak,
- 2) Kamu görevlisinin, gücünü ve mevkiini suiistimal etmesi,
- 3) Gücünü veya mevkiini suiistimal etmiş olan kamu görevlisinden yardım almak,
- 4) Sahte veya tahrif edilmiş belgelerle vergiyi az göstermek veya haksız vergi avantajları sağlamak,
- 5) Yukarıdaki (1). Fıkraya uygun şekilde birden fazla eylemde bulunmak amacıyla oluşturulmuş bir grubun üyesi olarak, KDV veya ÖTV'yi olduğundan az göstermek veya KDV veya ÖTV avantajı sağlamak

durumları ciddi durumlar olarak kabul edilmiştir. Bu tür ciddi vakalarda, 6 aydan 10 yıla kadar, durumun vahametine göre, hapis cezası verilmektedir.

Her iki grup için de teşebbüs cezalandırılmaktadır (m.370/2).

Bundan başka, m.372’de, yasadışı olarak ithalat, ihracat ya da mal transferi yapanların m.370/1veya2 kaçakçılık suçlarından eylemiyle ilişkili olan kısma göre cezalandırılacakları hükme alınmıştır.

Ayrıca, m.373’de, profesyonel olarak, cebren ya da organize şekilde gerçekleştirilen ticari kaçakçılık fiillerinin, fiilin ağırlığına göre ilk grup 5 yıla kadar hapis veya para cezası; ikinci grup daha ağır durumlar için 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı açıklanmıştır. Bu durumda da teşebbüs cezalandırılmaktadır.

Aynı şekilde, m.374’te, vergi kaçakçılığı ile elde edilmiş olan malların alınması, muhafazası ve satılması da m.372 ve 373 kapsamında suç oluşturmakta ve 5 yıla kadar hapis veya para cezasıyla cezalandırılmaktadır. Teşebbüs cezalandırılmaktadır.

Suçlar bakımından kovuşturma zamanaşımı süresi 10 yıldır (m.376/1).

## **2. Vergi Sırrının İhlali Suçu: Verletzung des Steuergeheimnisses**

Alman Ceza Kanununun 355.maddesine göre her kim vergi sırrına ilişkin bilgileri hukuka aykırı olarak kullanır veya yayarsa iki yıla kadar hapis veya para cezasına çarptırılır. Bu suçun cezalandırılabilmesi için yetkili mercii veya mağdurun şikâyeti gerekmektedir.

Bu suç çeşidi doğrudan devlet dairesine karşı işlenmiş sayılmaktadır ve fail herhangi bir kamu görevlisi olabileceği gibi vergi sırrına erişebilecek durumda olan diğer kişiler de olabilmektedir.

## **C- ALMANYA’DA VERGİ KABAHATLERİNİN ÇEŞİTLERİ**

Alman Vergi kanunu bakımından vergi kabahatleri, Abgabenordnung’un sekizinci bölüm “Suçlar ve İdari Cezaların Görünüşleri, Ceza ve İdari Ceza Usulleri” başlığı altında ikinci kısım “İdari Cezaların Görünüşleri” alt başlığında m.377 ile m.384 arasında düzenlenmiştir.

Bu başlık altında yer verilmiş olan kabahatler sadece para cezası ile müeyyidelendirilmiştir. Kabahatlere ilişkin, işlendiği yer, zaman, teşebbüs, hata, cezalandırma gibi genel hükümler, İdari Kabahatler Kanunu OWiG’in ilk bölümüne göre (m.1-34) yerine getirilir (Abgabenordnung m. 377/2).



İdari cezaların uygulanması için temel şart, hukuka aykırılığın kasten işlenmiş olmasıdır. Hukuka aykırılık sadece ihmalden kaynaklanıyorsa, herhangi bir ceza verilmemektedir.

Vergi kabahatleri Vergi Kanununda, “Ağır Kastla Vergiyi Az Gösterme”, “Küçük Ölçekli Genel Vergi Hilesi”, “Riske Atma”, “Vergi İade ve İndirimlerinin Haksız Edinilmesi”, “Tanımlayıcı Unsurların Amaca Aykırı Kullanılması” olarak yer almaktadır.

## **1. Ağır İhmalle Vergiyi Az Gösterme**

Abgabenordnung m.378’de yer verilen kabahate göre, vergi mükellef veya sorumlularının m.370/1 Vergi Kaçakçılığı Suçu ile birlikte ağır ihmal<sup>181</sup> ile vergi miktarında azalmaya sebep olmuşlarsa 50.000 Euro’ya kadar para cezası ile cezalandırılacakları düzenlenmiştir. Tekrar eden hukuka aykırılıklarda ceza miktarları da ağırlaştırılmaktadır.

Burada korunan hukuki yarar ve maddi unsur, vergi kaçakçılığı suçu ile aynı olmasına rağmen maddenin kabahat niteliği eylemin ağır ihmale dayanmasından gelmektedir. Ayrıca burada muhatap bakımından sınırlama getirilmiş ve sadece mükellef veya mükellefin işleriyle uğraşan kimselerin yaptırımı maruz kalabileceği düzenlenmiştir.

## **2. Küçük Ölçekli Genel Vergi Hilesi**

Abgabenordnung m.379’da yer verilen kabahat tanımına göre, öngörülen durumlarda, kişinin genel vergi hilesi yaptığı kabul edilmektedir. Bu durumlar:

- 1) Madde 138/2 gereğince verilmesi gereken belgelerin zamanında veya hiç verilmemesi,
- 2) Sirkülasyona ücret karşılığında belge eklenmesi,
- 3) Kayıtların işlem veya faaliyet hesaplarına girilmemesi ya da yanlış girilmesi.

---

<sup>181</sup> Ağır ihmal/dikkatsizlik kavramı hem basit taksiri hem de bilinçli taksiri içermektedir. Ayrıma göre basit taksir, dikkat ve özen yükümüne aykırı eylemler dolayısıyla neden olunacak sonuç öngörülmeden gerçekleştirilmesi; bilinçli taksir ise, kişinin neticeyi öngörmesi ancak istememesine rağmen neticenin gerçekleşmesi durumudur. Bkz. Roman SEER, “Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri”, **İKÜ İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin, 2009, s.226,233-243.

- 4) Madde 154/1 uyarınca hesapların orijinalliğine ilişkin yükümlülüğünü ihlal etmesi,

dolayısıyla kişinin kendisine veya bir başkasına fayda sağlamasıdır. Bu durumlarda muhatap 5.000 Euro'ya kadar para cezası ile cezalandırılır. Ancak cezalandırılabilmek için eylemin m.378 uyarınca cezalandırılabilir olmaması gerekmektedir. Başka bir deyişle, muhatabın eylemi ağır kastla vergiyi az gösterme kabahati ile cezalandırılıyorsa, ayrıca bu madde hükmünü ihlal etse dahi bu madde gereğince cezalandırılmaz.

### **3. Riske Atma**

Riske atma kabahati, Abgabenordnung m.380,381 ve 382'de sırasıyla "Stopaj Yoluyla Alınan Vergileri Riske Atma", "Özel Tüketim Vergisini Riske Atma" ve "İthalat ve İhracat Üzerinden Alınan Harçları Riske Atma" olarak düzenlenmiştir.

Stopaj Yoluyla Alınan Vergileri Riske Atma kabahatinde (m.380), stopaj zorunluluğu ya da vergiden düşülecek miktarı vergi idaresine bildirme yükümüne zamanında veya hiç uyulmaması durumunda stopaj vergisi tehlikeye atılmış sayılır ve muhataba, eylemi m.378 uyarınca cezalandırılmıyorsa, 25.000 Euro'ya kadar para cezası verilir.

Özel Tüketim Vergisini Riske Atma kabahatinde (m.381), belgelerin saklanması, düzenlenmesi veya vergileme sonraki denetim ile ilgili yükümlülöklere uyulmaması, ürünlerin ambalaj ve etiketlenmesi ile ilgili yükümlere uyulmaması, serbest limanlarda vergilendirilmemiş ürünlerin kullanılması durumlarında, her bir durum için ayrıca ve eylemi m.378 uyarınca cezalandırılmıyorsa, 5.000 Euro'ya kadar para cezası verilir.

İthalat ve İhracat Üzerinden Alınan Harçları Riske Atma kabahatinde (m.382), genel olarak, ithalat ve ihracat ile elde edilecek harç gelirlerinin tehlikeye sokulması eylemleri, m.378 uyarınca cezalandırılmıyorsa, 5.000 Euro'ya kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır.

#### **4. Vergi İade ve İndirimlerinin Haksız Edinilmesi**

Abgabenordnung m.383'deki düzenlemeye göre, madde 46/4 ilk cümle dolayısıyla vergi iade ve indirimlerinin haksız iktisabı durumunda 50.000 Euro'ya kadar para cezası verilir.

Bahsi geçen 46/4 ilk cümle, indirim veya iade taleplerinin iktisabına ilişkin tahsil ya da sair faturaların yeniden değerlendirilmesi amacıyla yapılan ticari işlemleri yasaklamıştır. Bu durumda, vergi iade ve indirimlerini haksız olarak edinenler bu müeyyideyle karşılaşacaklardır.

#### **5. Tanımlayıcı Unsurların Amaca Aykırı Kullanılması**

Abgabenordnung m.383a, madde 139a uyarınca öngörülen tanımlayıcı unsurların kullanım amaçları dışındaki uygulamalarını 10.000 Euro'ya kadar para cezası ile yasaklamıştır.

Buradaki tanımlayıcı unsurlardan (Identifikationsmerkmals) kasıt, Abgabenordnung m.139a'da açıklanan vergi numarası (m.139b), hesap numarası (m.139c) ve yetki belgesi (m.139d) olmaktadır. Bu unsurların kanunda belirtilen kullanım amaçlarından başka türlü kullanılması bu kabahati oluşturur.

### **III. ALMANYA'DA VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Alman hukukunda vergi yaptırım sistemine ilişkin olarak karşımıza çıkan ilkeler, en başta eşitlik, kanunilik-hukuk devleti, ölçülülük ve belirlilik-meşru beklenti ve geçmişe yürümeme olmak üzere temellenmiştir. Bunun dışında, re'sen araştırma, cezaların gerekliliği, hukuki korunma hakkı, kusur ilkesi, adil yargılanma hakkı, masumiyet karinesi, non bis in idem (teklik), gerekçeli olma, hukuka aykırı elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği gibi iç hukukumuz bakımından da geçerli ve önemli olan ilkeler de öngörülmüştür.

Genel olarak bakıldığında Alman hukukunda suç ve idari kabahat olgularının kesin olarak ayrıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda vergi suçları bakımından tanımlanmış olan suç tiplerine Vergi Kanununda yer verilmiş, uygulanacak olan genel hükümler bakımından Ceza Kanunu, uygulanacak olan usul bakımından ise Vergi kanununda öngörülmemiş durumlar için Ceza Usul Kanunu uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi kabahatleri bakımından da asıl kanun Vergi Kanunu olmakla birlikte genel hükümler için İdari Kabahatler Kanununun uygulanacağı belirtilmiştir.

Bahsedilen yapı hukukumuzdaki duruma benzemekle birlikte idari kabahatlerin tam olarak suçlardan ayrılmış olması bakımından farklılık taşımaktadır. Bunun haricinde yer verilen düzenlemelerin ilkeler karşısındaki durumu yorum farklılıkları göz ardı edilirse benzer sayılmaktadır. Genel bir değerlendirmeye varabilmek için suç ve kabahatler bakımından ayrıca inceleme yapılacaktır.

## **A- ALMANYA'DA VERGİ KABAHATLERİNİN VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi kabahatleri bakımından, vergi kabahatlerine özel bir kanun olan Vergi Kanununda yer verilmesi, genel hükümlerinin ise genel kanun niteliğindeki İdari Kabahatler Kanununa atfedilmesi, yer verilen kabahat tanımları ve cezaların açık ve belirli bir şekilde tanımlanmış olması, kabahatlerin kanunilik, belirlilik ve kanunsuz suç/kabahat/ceza olmaz ilkelerine uygunluğunu göstermektedir.

Bu çerçevede, 50.000 Euro'ya kadar öngörülen ağır para cezaları ile cezaların gerekliliği ilkesi ve hukuki korunma hakkı, normla korunmak istenen faydaya yani vergi kaybını engelleyerek kamu yararını gerçekleştirme düşüncesine uygun olarak sağlanmış olmaktadır. Ayrıca, idari bir eylem olmasına karşın ceza oranının yüksek olması, ölçülülük ilkesi ile çelişiyor gibi görünse de toplum yararı düşünüldüğünde, caydırıcı etkisi nedeniyle ölçülülük ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmesi yapılamaz.

Eşitlik ilkesi bakımından değerlendirildiğinde, cezaların kanunla belirlenmiş olan bir meblağa kadar verileceğinin öngörülmüş olması idareye tanınan bir takdir yetkisidir. Dolayısıyla idare cezanın belirlenmesinde eylemin yoğunluğuna göre karar

verecektir. Pek tabii ki idare her zaman aynı eyleme aynı cezayı uygulayamayabilir ancak olayların münferiden değerlendirilmesi ve takdir edilmesinin eşitlik ilkesiyle çeliştiği sonucuna varılamaz.

## **B- ALMANYA'DA VERGİ SUÇLARININ VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL İLKELER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi suçları bakımından, kanunilik, belirlilik, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkeleri tam anlamıyla uygulama alanı bulmaktadır. Tanımlanan suçlara Vergi Kanununda açıkça yer verilmiş, niteliği itibariyle vergi hukukunu ilgilendiren ancak bir vergi suçu olarak kabul edilmeyen “vergi mahremiyetini ihlal suçu” ise yerinde olarak Ceza Kanununda düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde öngörülen eylemlere konu yaptırımlar açıkça belirtilmiş ve her madde için ayrıca düzenlenmiştir.

Eşitlik ilkesi bakımından, Alman Vergi Kanununda yer verilen gönüllü vazgeçme (m.371) müessesesi ile faile hiç ceza verilmemesi ya da daha az ceza verilmesi durumlarında eyleminin yasaya aykırılığı dolayısıyla henüz yetkili merciler harekete geçmeden kendini ihbar ederek eyleminin sorumluluğunu üstlenen kişiler ödüllendirilmektedir. Bu durumun eşitlik ilkesini ihlal etmediği açıktır. Bu düzenleme ile amaçlanan, kusurlu eylemin sahibi kişinin yaptığı ihlalin sonuçlarını üstlenmesinin sağlanması ve dürüst toplum oluşturulmasıdır.

Öte yandan kaçakçılık suçuna verilecek en yüksek ceza 10 yıldır. Bu durum cezaların caydırıcı ve ıslah edici etkisiyle orantılı olarak yeterli ve gereklidir. Kamu yararının korunması ve kamunun zarar görmesini engellemek amacıyla verilecek olan hapis cezasını mahkeme eylemin yoğunluğuna göre takdir edecektir. Cezaların yüksek olması dolayısıyla ölçülülük ilkesi, hukuki korunma hakkı ilkesi ve cezaların gerekliliği ilkesi kanımızca tecelli etmiş olmaktadır.

Suçlarla ilgili bir diğer konu non bis in idem ilkesi ile ilgilidir. Bu durum özellikle aynı eylemin hem suç hem de idari kabahat olarak düzenlenmiş olması halinde önem kazanmaktadır. Şöyle ki, aynı eylem Alman Vergi Kanunu dolayısıyla hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi hilesi kabahati olabilmektedir. Hatta bir suç bir kamu

görevlisi tarafından işlenirse aynı zamanda disiplin soruşturmasına da konu olmaktadır. Ancak burada önemli olan fail/muhatabın eyleminin farklı yaptırım türlerine maruz olmasıdır. Başka bir deyişle, Alman hukukundaki suç ve idari kabahatin kesin ayrılığı dolayısıyla idarece uygulanan yaptırımlar ile yargılama makamınca uygulanan yaptırımlar da birbirlerinden kesin olarak ayrılmaktadır. Bu durum Almanya’da non bis in idem ilkesine aykırılık olarak görülmemektedir.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> KÜHNE, s.115, 117-121.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi, vergi ihlalleri karşısında uygulanacak olan yaptırımların belirlenmesi ve uygulanması, vergilendirme işleminin iki tarafı olan Devlet ve mükellef arasındaki uyumsuzlukların çözümünde ve bu çözümün etkinliğinde belirleyici olmaktadır.

Devlet ve mükellef arasındaki bu vergilendirme ilişkisi, vergi borcunun doğumuyla başlamakta, mükellef tarafından Devlet'e ödenmesiyle sona ermektedir. Vergi yaptırım hukuku ise; vergi ilişkisinde borçlu taraf olan mükellefin, vergi borcunun doğumundan bu borcun ödenmesi aşamasına kadar olan vergilendirme sürecinde, gerçekleştirdiği hukuki ihlalleri incelemektedir.

Devletin en önemli gelir kaynağı durumundaki vergilerin güvence altına alınması amacını taşıyan vergi yaptırım hukuku sistemi, gerek bu amaç doğrultusunda işlemesi ve gerekse bireyin hürriyetini ya da maddi durumunu ilgilendirmesi dolayısıyla sınırlarının çizilmesi önemli bir konu haline gelmiştir. Burada iki taraflı bir menfaatten söz edilebilir; bir yanda bireyin haklarının korunması gereği, diğer yanda ise devletin/kamunun menfaatleri bulunmakta ve bu kefaletlerin dengelenmesi gerekmektedir. Nitekim en azılı suçlunun dahi, insan olması dolayısıyla doğuştan getirdiği bazı haklarının olduğu yadsınamaz. Bu sebeple, genel olarak yaptırım hukukunda olduğu gibi, özelde vergi yaptırımları bakımından da bazı temel ilkelere uyulup uyulmadığının gözetilmesi gerekmektedir.

Vergi yaptırım hukukunun kaynağını oluşturan bu ilkelerin neler olduğunun belirlenmesi, bu ilkelerin ortaya konulma ve uygulama aşamasındaki görünüş biçimleri, vergilendirme ile ilgili olarak Devlet ve mükellef arasındaki bu vergi ilişkinin hukuka uygun olarak çözümlenip çözümlenmediğinin de bir göstergesi olacağı açıktır. Zira Vergi ihlallerine uygulanan yaptırımların hukuka uygunluğunu, vergi yaptırım hukukunun kaynağını oluşturan bu ilkeler ve bu ilkelerden sapmalar ile değerlendirilebilmek mümkün olmaktadır.

Bu çalışmada; Türkiye'de, vergi kabahatleri ve suçları, vergi yaptırım hukuku sistemine ilişkin temel ilkeler çerçevesinde incelenmeye ve değerlendirilmeye

çalışılmıştır. Çalışmada ayrıca Almanya örneği incelenmiş ve Almanya'daki vergi yaptırım hukuku bu çerçevede değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Uygulamada, hukukumuz bakımından da geçerli olan bazı evrensel ilkelerden bahsetmek mümkündür. Bunlar genellikle ceza hukukunun evrimi sırasında ortaya çıkmış olan ve “sanık hakları” olarak lanse edilebilen, suçta ve cezada kanunilik, eşitlik, orantılılık, adil yargılanma, cezaların şahsiliği, lehte kanunun uygulanması, aynı suçtan birden fazla yargılanmama ve cezalandırılmama, suçsuzluk karinesi, savunma hakkı gibi ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde bu haklar, muhakemenin, uygulanabilirliği olan her aşamasında da kabul görmekte ve dolayısıyla bu ilkelerin sadece yargılamaya mahsus olmadığı ve soruşturma ve hatta idari soruşturma evrelerinde dahi geçerli olduğu kabul edilmektedir. Bu ilkelerin evrensel olduğu kadar iç hukuk tarafından da tanınmış olması, genel anlamda adaleti sağlamak adına bir zorunluluktur. Nitekim başta Anayasa olmak üzere diğer kanunlarda da bu ilkeler tanınmış ve hatta Any. m.90'a dayanarak yürürlüğe konan uluslararası metinlerle de bu ilkelerin birçoğu güvence altına alınmıştır.

Kamu hukukunun bir dalı olarak vergi hukukunda da bahsedilen ilkeler geçerliliğini korumaktadır. Ancak sorun bu ilkelerin uygulamaya konmasından kaynaklanmakta; başka bir deyişle, kanun koyucunun bu ilkeleri ne kadar gözettiği ve yürürlükteki vergi suç ve kabahatlerine ilişkin kanunların bahsedilen ilkelerle ne derecede uyumlu olduğu noktasındadır.

Çalışmamızda gösterildiği üzere, vergi yaptırım hukuku sistemine ilişkin görülen temel ilkelerin, vergi suçları ve özellikle vergi kabahatleri bakımından bazı düzenlemeler dolayısıyla tam anlamıyla uygulanamadığı söylenebilmektedir. Bu aykırılıklar, ilkelerden birer sapma olarak değerlendirilmekte ve çözümünün aslında sistematiklikten yoksunluğun giderilmesi ile aşılabilecek düzeyde olduğu kabul edilebilir. Çalışma sonucunda, vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından yapılan tespit ve değerlendirmeleri aşağıdaki şekillerde ifade etmek mümkündür.

Türkiye'de vergi kabahat ve suçları açısından vergi yaptırım hukukuna ilişkin genel ilkeler; kanunilik, eşitlik, ölçülülük, kusur, cezaların şahsiliği, kanunların geriye yürümezliği, lehte olan kanunun uygulanması, kanunu bilmemenin mazeret sayılamayacağı, hukuka uygunluk sebeplerinin gözetilmesi, adil yargılanma hakkı



ilkeleridir. Yargılama usulüne ilişkin ilkeler ise; re'sen araştırma, teklik, hukukun birliği, gerekçeli olma, suçsuzluk karinesi, kendini suçlamama hakkı, savunma hakkı ve hukuka aykırı delillerin kullanılmaması ilkeleridir.

Vergi kabahatleri açısından, kanunilik ve eşitlik ilkelerinden sapıldığı görülmektedir. Cezaların şahsiliği ilkesi açısından da vergi kabahatlerinde ilkelerden sapma bulunmaktadır.

Vergi suçları açısından ise hukukun birliği ve orantılılık ilkelerinden sapmalar bulunmaktadır. Vergi suçlarına uygulanan yaptırımlarda temel ilkelerden sapmaların daha az olduğu görülmektedir.

Çalışma sonucunda, vergi yaptırım hukuku sisteminin işlerliğinin artırılabilmesi için önerilerimizi aşağıdaki şekillerde ifade etmek mümkündür.

Hukukumuz açısından suç ve kabahat ayrımının kesin olarak yapılarak idari suç kavramının kabahat; yani bir idari işlem olduğu kabul edilerek usul ve esasları tamamen ceza hukuku vesayetinden arındırılmalıdır. Ayrıca VUK'ta da "vergi kabahatleri" terimi kullanılarak kavram karmaşası aşılmalıdır.

Konu edilen vergi kabahatlerine özgü durumlar karışıklığa mahal vermeyecek şekilde belirlenerek özel kanun niteliğindeki VUK'ta sistematik bir şekilde düzenlenmelidir. Bunun dışındaki hallerde genel kanunun KabhK olduğuna açıkça atıf yapılmalıdır.

Vergi kabahati oluşturan eylemlerin sınırları belirlenmeli ve Maliye Bakanlığının dolaylı olarak da olsa kabahati oluşturan fiilleri belirleyebilmesini sağlayan geniş takdir yetkisi kısıtlanmalıdır. Kabahat fiilleri öngörülebilir hale getirilmelidir.

Vergi idaresinin eşit işlem yükümü tanınarak uzlaşma, ceza kesme vb. konulardaki takdir yetkisinin sınırları belirlenmelidir. Bu şekilde bütün mükellefler ile idarenin aynı mesafede olması sağlanmalıdır.

Kabahat cezası kesilirken mükellefler arasında gruplama yoluna gidilmemeli, eylemin ve dolayısıyla oluşan/oluşması muhtemel zararın ağırlığına göre cezalandırma yoluna gidilmelidir.

Pişmanlık müessesesi her türlü hukuka aykırılık için mümkün olmalıdır. Bu şekilde VUK'ta tanımlı kabahatler arasında ayırım yapılması engellenmeli ve niteliği itibarıyla vergi ziyana oranla daha hafif olarak nitelenebilecek usulsüzlük kabahatleri de pişmanlık müessesesine dâhil edilmelidir.

Vergi suçları bakımından, hükmün verginin aslına ilişkin fiillere bağlı olduğu hallerde, uzmanlık mahkemesi olan vergi mahkemesinin bu konudaki kararına bağlanması gerekmektedir. Aksi halde, yukarıda da açıklandığı üzere, ceza mahkemesinin vergi ziyayı olduğuna kanaat getirerek faili vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırması ve ancak vergi mahkemesinin vergi ziyayı iptal etmesi durumunda ikilik yaşanmaktadır. Bu sebeple, ceza mahkemesinin uzmanlık konusu dışında kalan verginin aslına ilişkin fiiller dolayısıyla, vergi mahkemesi kararı ile bağlı olması gerekmektedir.

Verginin aslına ilişkin olmayan suç tipleri (mahremiyetin ihlali suçu ve mükellefin özel işini yapma suçu), esasen TCK'da tanımlanmış olan ilgili suç tiplerinin birer özel görünüş şekilleri olduğundan VUK kapsamı dışında düzenlenmelidir. Bu şekilde TCK'ya eklenecek bir veya birkaç madde ile bu suçların birer vergi suçu olarak değerlendirilmemesi ve sistematüğün sağlanması gerekmektedir.

Bu öneriler daha da çeşitlendirilebileceği gibi, kanımızca bu aykırılıkların giderilmesi halinde vergi yaptırım hukuku sisteminin sorunlarının da bir nebze çözüleceğini söyleyebiliriz. Temelde insan olgusu üzerine kurulu olan devletin en önemli gelir ve hizmet kaynağı durumundaki vergilerin gene insan adına kullanılabilmesini sağlamak amacıyla, kamu zararını önlemeye ve tazminine yönelik düzenlemelerin, evrensel ilkelerle uyumlu bir şekilde hukuk sistemlerinde yer alması, devletin hizmet yükümünü yerine getirebilmesi adına büyük bir önem taşır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar:

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 15.Baskı, 2013.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, 2013. (Vergi Hukuku)

ASLAN, Memduh. **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006.

BECCARIA, Cesare. (çev. Sami SELÇUK), **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Ankara, İmge Kitabevi, 2010.

BİLGE, Necip. **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 31. Baskı, 2013.

BOHLANDER, Michael. **Principles of German Criminal Law**, Oregon, Hart Publishing, 2009.

BOHLANDER, Michael. **Principles of German Criminal Procedure**, Oregon, Hart Publishing, 2012.

CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

ÇAĞLAYAN, Ramazan. **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2006.

ÇAĞLAYAN, Ramazan. **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2013.

DEMİRBAŞ, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İzmir, Seçkin, 2013.

DONAY, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008.

- EREN, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin, 16.Bası, 2014.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005. (Hukuka Giriş)
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.
- GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2011.
- GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki. **Ceza Normu / Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1987, s.142.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, US-A Yayıncılık, 2008. (Genel Hükümler)
- HAKERİ, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet, 2012.
- JESCHECK, Hans Heinrich. (çev. Feridun YENİSEY), **Alman Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul, Beta, 2007.
- JOCHUM, Heike / THIELE, Phillipp J. **Introduction to German Tax Law**, Stuttgart, Boorberg, 2013.
- KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2012.
- KIZILOT, Şükrü / KIZILOT, Zuhâl. **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım, 2011.
- KİLİ, Suna / GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref. **Türk Anayasa Metinleri**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006.
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Seçkin, 2013.
- MORSE, Geoffrey / WILLIAMS, David / SALTER, David. **Principles of Tax Law**, London, Sweet&Maxwell, 1996.

OTACI, Cengiz / KESKİN, İbrahim. **Türk Kabahatler Hukuku**, Ankara, Adalet, 2010.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.

ÖZ, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.

ÖZBEK, Veli Özer ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2011.

ÖZEN, Mustafa. **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara, Adalet, 2014.

ÖZGÜVEN, Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Adana, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

PEHLİVAN, Osman. **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2004.

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan. **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin, 2013.

ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin, 2012.

ÜNVER, Yener / HAKERİ, Hakan. **Ceza Muhakemesi Hukuku 1.Cilt**, Ankara, Adalet, 2009.

ÜNVER, Yener / HAKERİ, Hakan. **Ceza Muhakemesi Hukuku 2.Cilt**, Ankara, Adalet, 2010.

YALTI, Billur. (Der.) **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, İstanbul, Beta, 2011.

YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta, 2006. (Vergi Yükümlüsü)

YILDIRIM, Turan. **İdari Yargı**, İstanbul, Beta, 2008.

### **Makaleler:**

ABİK, Yıldız. “Normun Koruma Amacı Teorisi”, **AÜHFD**, C.59, S. 3, 2010.

AKKAYA, Mustafa. “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, C. 49, S. 1-4, 2000.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin / BOZDAĞ, Ahmet. “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S.158, Ocak-Haziran 2010.

DURAN, Lütfi. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, S. 1, Mart, 1988.

ERGÜN, Çağdaş Evrim. “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **AÜHFD**, C. 55, S. 2, 2006.

KÜHNE, Hans Heiner. “Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İKÜ İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin, 2009.

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih. “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.7, S.1, 2014.

SEER, Roman. “Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri”, **İKÜ İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin, 2009.

SONSUZOĞLU, Elif. “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart mı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, S.210, Haziran 2010.

SÖYLER, Yasin. “Kabahatler Kanununa İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yasama Dergisi**, S. 12, Mayıs-Haziran-Temmuz-Ağustos, 2009.

TAŞDELEN, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **AÜHFD**, C. 59, S. 4, 2010.

TORUNOĞLU, Tahsin. “Vergi Ziyatı Kabahati”, **DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel S., 2010 (Basım Yılı:2012).

WALINE, Marcel. (çev. Tahsin YAĞMURLU), “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, **Danıştay Dergisi**, S. 28-29, 1978.

YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda. “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138.Yıl Sempozyum**, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, 2008. (Vergi Suç ve Cezaları)

YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda. “Vergi Kabahatleri ve Kabahatler Kanunu”, **Dünya Gazetesi**, 26.10.2007, (<http://www.ozdogrular.com/content/view/916/177/>), erişim tarihi: 15.05.2014.

YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda. “Vergi Suç ve Kabahatler Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 82, S. 6, 2008. (Son Durum)

