

## İDARİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

**Bekir BAYKARA**

**Avukat**

(Not: Bu Makale Yaklaşım Dergisinin Şubat 2005 146. sayısında yayınlanmıştır.)

### GİRİŞ

Vergi cezası; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır şeklinde tanımlanmıştır. (VUK 331). Bundan yola çıkarak, vergi suçunu; vergi kanunlarına aykırı harekettir şeklinde tanımlayabiliriz. Başka bir ifade ile, vergi kanunlarının ihlali vergi suçudur diyebiliriz. Ancak bu tanım eksiktir. Çünkü tek başına vergi kanunlarının ihlali (çiğnenmesi) her zaman cezayı gerektirmez. Çünkü suç oluşmamıştır.<sup>1</sup> O halde vergi kanunlarına aykırı bir hareketi suç haline getiren unsurları incelemek gerekir. Bu; vergi suçunun analitik anatomik incelemesinin bir bölümüdür.

Bu yazı, idari ve adli vergi suçları olarak adlandırdığımız<sup>2</sup> vergi suçlarından, idari vergi suçlarının analitik incelemesine yönelik çalışmalarımızın bir bölümüdür.

Bu konudaki birinci makalemiz vergi cezası kesme işleminin hukuki analizidir.<sup>3</sup> Bu makalede vergi cezasının idari işlem yönü ele alınıp incelenmiştir. İkinci makale ise bu makalenin bir parçasının geniş olarak incelenmesidir.<sup>4</sup> Her iki makalenin bu yazı ile birlikte okunmasının, konunun analizinde kolaylık sağlayacağını düşünüyoruz.

Yazımız, giriş ve sonuç bölümleri dışında iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak idari vergi suçu ele alınacaktır. İkinci bölümde ise idari vergi suçunun unsurları incelenecektir.

### I-GENEL OLARAK İDARİ VERGİ SUÇU

#### A-Genel Olarak Suç

Suç<sup>5</sup> ve bunun karşılığı olan ceza, esas itibariyle ceza hukuku kavramlarıdır. Bu nedenle, suçun tanımında genel ceza hukuku kaynaklarından yararlanacağız.

Suçu kısaca, ceza yaptırımını (müeyyidesi) ile karşılanan eylem olarak tanımlayabiliriz. Böyle bir tanım akla, “hangi eylemler ceza yaptırımını ile karşılanır?” sorusunu getirmektedir. Cezacılar bu soruya, suçu unsurları itibariyle tanımlayarak cevap vermektedirler. Dolayısıyla

<sup>1</sup> Bu nedenle gerekçede vergi suçu; “Vergi Kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur” olarak ifade edilmiştir. (5432 Sayılı VUK gerekçesi IV/3 bölümü). Bu tanımdaki “... cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi...” cümlesi, her ihlalin suç olmadığını göstermektedir.

<sup>2</sup> Bu ayrımın nedeni ve diğer sözcüklerle ifadesi yazımızın I/B-2 bölümünde açıklanacaktır.

<sup>3</sup> Bekir Baykara, Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, Vergi Dünyası Ekim 2004, sayı 278.

<sup>4</sup> Bekir Baykara, Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur, Vergi Dünyası Kasım 2004 sayı 279.

<sup>5</sup> Suç, törelere, ahlak kurallarına veya yasalara aykırı davranış, cürüm olarak karşılanmaktadır. Türkçe Sözlük TDK Yayını.

tanımlar, tanımı yapan yazarın kabul ettiği unsur sayısına göre değişmektedir. Biz, Türkiye’de hakim görüşe uyarak, suçun dört unsuru olduğunu düşünüyoruz. Bu nedenle suçun “Kanunun tanımladığı ve hiçbir hukuk kuralı tarafından suç olmaktan çıkarılmamış ve kusurlu irade ile işlenen eylem” olarak tanımlanabileceği kanısındayız.

## **B-Vergi Suçu ve İdari Vergi Suçu Kavramı**

### **1-Vergi Suçu Kavramı**

TCK’nu genel ve soyut suç tanımlamadığı gibi vergi ceza hukukunun temel kaynağı olan VUK’nun da vergi suçu tanımlanmamıştır. Ancak Kanunun gerekçesi vergi suçunu; “Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur”<sup>6</sup> şeklinde tanımlamıştır. Öğretide vergi suçu tanımı çeşitlidir. Yazarlar vergi suçunu, bu suçun unsurlarından birini veya bir kaçını öne çıkararak tanım yapmaktadırlar. Bu tanımları ve değerlendirmeyi başka bir yazıya bırakarak, vergi suçunu; vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin<sup>7</sup> mükellefler ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce, cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir, biçiminde tanımlayabiliriz. Yaptığımız bu tanımla, gerekçedeki tanımdan ayrılmış olduk. Bunun nedeni, gerekçedeki tanımın yetersizliği, eksikliği değil zaman içinde yetersiz kalmasıdır. Gerçekten 5432 sayılı VUK’unda vergi suçu sadece mükellef (ve sorumlular) tarafından işlenebilen özgü (mahsus) suçtur.<sup>8</sup> Ancak yapılan değişikliklerle<sup>9</sup> bu durum değişmiştir. Bu nedenle tanıma “mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce”<sup>10</sup> sözlerini ekledik.

### **2-İdari Vergi Suçu Kavramı**

Sözcükler, kavramlar; varlıkları, olayları, durumları, tasarlama veya hayal etme şeklindeki düşünce ürünlerini birbirinden ayırmak için vardır. Bir dilin zenginliği, bir bilim kolunun gelişmişliği, birbirinden ayrı, farklı olan varlık, olay, durum veya tasarımların ayrı sözcükler ve kavramlarla ifade edilmesine bağlıdır. Bu da o bilim koluna emek veren kişilerin çabasına bağlıdır.

<sup>6</sup> 5432 Sayılı VUK’nun gerekçesi IV/3. bölümü.

<sup>7</sup> Vergi kanunlarındaki “mükellef”i yükümlü, “vazife”yi görev, “mecburiyeti” de ödev olarak karşılayabiliriz. Bazı maliyecilerin mükellef yerine ödevli demeleri kanımca yanlıştır. Çünkü her mükellef aynı zamanda ödevlidir. Ancak her ödevli mükellef değildir.

<sup>8</sup> Mahsus (özgü) suç, sadece belli konum ve durumda olanlar tarafından işlenebilen suçtur. Örn. TCK 202. md. (YTCK Md. 247) Zimmet suçu sadece memurlar tarafından işlenebilir. Mahsus suçta birlikte (müşterek) faillik yoktur. (5237 sayılı TCK, Md. 40 gerekçesi) Bu nedenle 5432 sayılı VUK’nu, iştirak teşvik ve yardım kurumlarını ayrı ayrı düzenlemişti.

<sup>9</sup> Örneğin VUK 353. md.nin 3. fıkrası, mükellef olmayanlara da ceza kesme imkanı getirilmiştir.

<sup>10</sup> Bir yazımız aynı nedenle tanıma “vergi mükellefleri ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin” sözlerini eklemektedir. (Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara Eylül 1995 Sh. 17). Ancak biz mükellef deyiminin sorumluyu da kapsadığı düşüncesiyle, tanıma “sorumlu” sözcüğünü koymadık.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 213 sayılı VUK’undan önce yürürlükte olan 5432 sayılı VUK’nun ilk halinde vergi cezaları sadece idare tarafından kesilen mali (parasal) cezalardan ibaretti. Bu durumda “vergi suçu” ve “vergi cezası” kavramları yeterli idi. Ancak daha sonra 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla belli hallerde ceza mahkemelerinde yargılama ve bunun sonucunda hapis cezası getirildi. Kanun bunun adını da koydu. “Hileli vergi suçu” dedi. Ancak hileli vergi suçu kavramı 1981 yılında 2365 sayılı Kanunla kaldırıldı. Bu durumda “hileli vergi suçu” kavramı kullanılamazdı. Fakat cezası idare tarafından verilen (kesilen) suçlar ile cezasına adliye mahkemelerince hükmedilen suçları ayırmak ihtiyacı vardı.<sup>11</sup> Çünkü Kanunun kullandığı “kaçakçılık suçu” kavramı bu ihtiyacı gidermezdi. Bunun nedeni VUK 344 ve 345. md.lerinin başlığında (4369 sayılı Kanundan önce) kaçakçılık sözcüğünün bulunmasıdır.

Cezası vergi dairesi tarafından “kesilecek” suçlar ile, cezaya adliye mahkemesinde “hükmedilecek” suçların her ikisine birden “vergi suçu” demek uygun değildir. Çünkü iki ayrı kurum söz konusudur. Bu ikisinin her biri için iki ayrı kavrama ihtiyaç vardır. Bu konuda çalışan yazarlar, ihtiyacı çeşitli kavramlarla gidermeye çalışmışlardır.<sup>12</sup>

Biz bu iki suçu ayırmada, “idari vergi suçları” “adli vergi suçları” sözcüklerini tercih ettik<sup>13</sup> ve bunu daha önceki yazılarımızda kullandık. Ancak deyimim yerleşik olmaması nedeniyle adli vergi suçları için “hapis cezasını gerektiren vergi suçları” deyimini de kullandığımız oldu.<sup>14</sup> “İdari vergi suçu” ve “adli vergi suçu” kavramlarının, her iki suç türünü daha iyi açıkladığını düşünüyoruz. Çünkü, aşağıda da tekrarladığımız gibi, görüşümüze göre her iki suç arasında mahiyet (nitelik) farkı bulunmamaktadır. Bu iki suç arasındaki fark, esas itibarıyla cezayı veren organ bakımındandır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında idari vergi suçunu, “vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefleri ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi” olarak tanımlayabiliriz. Bu tanımın yukarıda (A) bölümündeki tanımdan farkı, “... vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde...” ifadesidir. Gerçekten idari vergi suçunu adli vergi suçundan ayıran cezasıdır. Daha doğrusu cezayı veren organdır. İdari vergi suçunun cezası genellikle para

<sup>11</sup> Böyle bir ihtiyacın sonucu olarak 2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 52. md.sinin başlığı “adli para cezası”dır. Maddenin gerekçesinde “söz konusu yaptırım adli para cezası olarak ifade edilmiştir. Bu suretle söz konusu yaptırımın idari nitelikteki para cezası”ndan farklılığına işaret edilmek istenmiştir.

<sup>12</sup> Bunlardan bazıları, “vergi cezalarını gerektiren fiiller” “dar anlamda vergi suçları” Sahir Erman, Vergi Suçları İstanbul, 1988 Sh. 13, “Mali Nitelikteki Suçlar”, “Ceza Hukuku Anlamında Suçlar” Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Ankara 2002 Sh. 210., “İdari Vergi Suçları”-Kamusal Vergi Suçları, Kamil Mutluer Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1974 Sh. 39-40.

<sup>13</sup> Aynı deyim tercih eden bir eser için bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2001 Sh. 14.

<sup>14</sup> Bekir BAYKARA, Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Af, Yaklaşım Nisan 2003 Sayı 124.

cezası şeklinde olur. Bazen kapatma<sup>15</sup> şeklinde idari cezalar da uygulandığı olmaktadır. Ancak idari cezalarda asıl önemli husus, bu cezanın her zaman idare tarafından kesiliyor veya uygulanıyor olmasıdır.

## **II-İDARİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI**

### **A-İdari Vergi Suçunun Unsurları İtibariyle İncelenmesi Gerekliliği**

Bir hususu unsurları itibariyle incelemek, onu analiz (tahlil) etmektir. Analiz etmek ise, o hususu olduğu öğeler itibariyle ele almak, çözümlenektir.

Suç, sadece ceza içeren kanunda tanımlanan bir eylem (fiil) değildir. Bu eylemin kusurlu bir iradeye dayanması gerekir. Ayrıca bu eylem başka bir norm tarafından hukuka uygun hale getirilmemelidir.

O halde suç olanı olmayandan ayıran unsurları, öğeleri ortaya koymak gerekir. İşte bunlara suçun unsurları denmektedir. Yani “unsur suçun tam olarak mevcut olması için gerekli şarttır.”<sup>16</sup>

Vergi suçunu anlayabilmek, bu konu ile ilgili sorunları çözebilmek için, suçun unsurları itibariyle incelemek gerekir. Bu inceleme şeklini genel ceza hukukuna öykünme olarak anlamamak gerekir. Aynı inceleme özel hukukta haksız fiil için yapılmaktadır.<sup>17</sup> Çeşitli hukuki metinlerde, idari vergi suçları unsurları itibariyle incelenmektedir. VUK'nun gerekçesinde, idari vergi suçları için, suçun objektif ve subjektif unsurlarından söz edilmektedir.<sup>18</sup> Vergi hukuku doktrinde vergi suçları, unsurları itibariyle incelenmektedir.<sup>19</sup> Danıştay da bir çok kararında, “cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan...”<sup>20</sup> ifadeleri ile bu hususa işaret etmektedir.

<sup>15</sup> VUK'nu 3239 sayılı Kanunla, mükerrer 354. madde olarak, “işyeri kapatma cezası” eklenmişti. Fakat bu ceza 2004 yılında 5228 sayılı Kanun ile kaldırıldı. Ancak kapatma cezası konusunda bu ilk değildi. Bugünkü VUK'nun esasları olan 5432 sayılı VUK'nundan önce de “sedd cezası” adıyla bu ceza vardı. Bu konuda bkz. Bekir Baykara, Vergi Zıyaı Suçunda Manevi Unsur, Vergi Dünyası, Kasım 2004, Sayı 279.

<sup>16</sup> Faruk Erem (Umanist Doktrin Açısından) Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, II Baskı, C.1, Sh.20, Ankara 1976)

<sup>17</sup> Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Tıpkı Basım, İstanbul, 2001 Sh. 480

<sup>18</sup> “... Halbuki vergi cezasını tayin ederken objektif bakımdan vergi suçu unsurlarından maada, subjektif bakımdan mükellefin içinde bulunduğu şartları da göz önünde tutmak bugünün vergi ve vergi cezası telakkilerine prensip olarak girmiştir.” (5432 sayılı VUK'nunu gerekçesi bölüm IV/6).

<sup>19</sup> Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979 Sh. 115 vd., Yılmaz Hızlı, Türk Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1989 Sh. 56 vd., Turgut Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, Ankara, 1995 Sh. 63 vd., Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Afyon, 1996 Sh. 67 vd.

<sup>20</sup> Örneğin D.3.D 16.12.1998 E. 1997/3369, K. 1998/4588, D. 4. D. 29.01.1999 E. 1998/4001, K. 1999/144

Genel olarak suçun unsurlarını, idari vergi ceza hukukundan örnekler vererek daha önceki bir makalemizde incelemiştik.<sup>21</sup> Aşağıdaki bölümde idari vergi suçunun unsurlarını inceleyeceğiz.

## **B-İdari Vergi Suçunun Unsurları**

### **1-Kanunilik Unsuru**

Kanunilik, eylemin kanunda yazılı tanıma uygun olmasıdır. Bazı yazarlar kanunilik yerine tipiklik de demektedirler. Suç kalıbına uygunluk diyen de vardır.<sup>22</sup> Bir fiil, kanunda tanımlanmış suç kalıbına uymazsa cezalandırılmaz. Örneğin VUK’nu 353. madde 4008 sayılı kanunla değişmeden önce, düzenlenmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecek belgeler teker teker sayılmıştı. Bunlar arasında “adisyon fişi” bulunmamaktaydı.<sup>23</sup> Bu nedenle Danıştay, adisyon fişi düzenlememe dolayısıyla verilen cezayı kaldırmıştır.<sup>24</sup>

### **2-Maddi Unsur**

Suçun maddi unsuru insan eylemidir. Daha doğrusu kanunda tanımlanmış suç kalıbına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem, hareket ve bu harekete bağlı yani bu hareket nedeniyle ortaya çıkmış olan dış dünyadaki değişikliği, yani sonucu birlikte ifade eden bir kavramdır.

İdari vergi suçları ve cezaları esas itibariyle VUK’nun 344, 351, 352, 353 ve Mük. 355. maddelerinde tanımlanmıştır. VUK 344/III. maddede yapılan yollama dolayısıyla adli vergi suçlarını düzenleyen 359. md.nin de aynı zamanda üç kat olarak kesilecek idari vergi suçlarının maddi unsurunu da düzenlediğini belirtmek gerekir.

Ancak, idari vergi suçlarının maddi unsurunun düzenlendiği maddeler bunlardan ibaret değildir. Yukarıda saydığımız maddelerdeki bazı hükümler, vergi kanunlarında yer alan diğer hükümleri, normları korumaktadır. Bu durumda iki metin bulunmaktadır. Sırf ceza kuralı ve ceza normunun koruduğu kural.<sup>25</sup> Örneğin 352/I-2 maddesine göre, “Bu kanuna göre tutulması mecbur olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;” birinci dereceden (re’sen takdiri de gerektirdiğinden) iki kat usulsüzlük cezasını gerektirir. Burada VUK 352/I-2, aynı Kanunun ikinci kitabının ikinci kısmındaki hükümlerini korumaktadır. Bu nedenle, VUK 352/I-2 maddeye göre, bir serbest meslek erbabına kesilecek ceza, aynı kanunun 210. maddesinin ihlali nedeniyle kesilmiş olmaktadır. İdari ve adli vergi ceza hukukunda bu duruma çok rastlanmaktadır. Esasen bu durum vergi hukukunun ruhuna da uygundur. Çünkü

<sup>21</sup> Bekir Baykara, Vergi Zıyayı Suçunda manevi Unsur, Vergi Sünyası Kasım 2004 Sayı 279, Sh. 8.

<sup>22</sup> Turhan Tufan Yüce, Ceza Hukukunun Temel kavramları, Ankara 1985 Sh. 50.

<sup>23</sup> Daha sonraki değişikliklerde de adisyon fişi yoktur. Ancak maddeye “...Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; cümlesi eklenmiştir.

<sup>24</sup> D. 4. D. 29.06.1992, E. 1991/1559, K. 1992/3337.

<sup>25</sup> Dönmezer/Erman age sh. 210.

vergi bir mükellefiyettir ve bu mükellefiyetin yerine getirilmesine yönelik bir dizi ödev ve mecburiyetleri içerir. Vergi suçu da; bu ödev ve mecburiyetlere uyulmaması nedeniyle ceza müeyyidesi ile karşılanan eylemdir. Bu nedenle, vergi suçunun maddi unsuru olarak, tüm ödev ve mecburiyetlerin vergi ceza normunda belirtilmesi düşünülemez.

İdari vergi suçlarında maddi unsur, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı hareketi yapmaktır. Vergi suçlarının çoğu, kanunun yap dediğini yapmamak şeklinde ortaya çıkar. Yani vergi suçlarının çoğu ihmali suçtur. Örneğin, beyannamelerin verilmemesi, defterlerin tutulmaması, işe başlamanın bildirilmemesi, defterlerin tasdik ettirilmemesi gibi. Bu bağlamda VUK 344. md.de tanımlanan vergi ziyayı suçu, icrai hareketlerle oluştuğu haller bulunmakla birlikte, esas itibariyle ihmali bir suçtur. VUK 344. md.deki vergi ziyayı suçunun tanımı da bu durumu açıklamaktadır.

Az da olsa icrai hareketlerle oluşan idari vergi suçları da bulunmaktadır. Bunlar, düzenlenen belgelere gerçek meblağdan farklı meblağlar yazmak (353/1), düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer vermek veya gerçeğe aykırı belge düzenlemek (353/2), gibi eylemlerdir.

VUK'nun 359. md.sinde hapis cezasını gerektiren vergi suçları yani adli vergi suçları düzenlenmiştir. Ancak bu maddede sayılan eylemler ile vergi kaybına neden olmak, VUK 344/III md.ye göre vergi ziyayı suçunu oluşturur. Bu nedenle bu maddede sayılan eylemler aynı zamanda idari vergi suçlarının da maddi unsurudur. VUK 359. md.de sayılan fiiller, defter ibraz etmeme (defterleri gizleme) dışında icraidirler.

İdari vergi suçları genellikle tek hareketli suçlardır. Yani tek bir hareket yapılmakla suç oluşur.

İdari vergi suçlarında seçimlik hareketli suçlar yanında, bağlı hareketli suçlar da mevcuttur. Vergi ziyayı suçu seçimlik hareketli suçtur. Herhangi bir hareketle vergi kaybına uğratıldığında suç oluşur. Ancak 344/III md. de düzenlenen üç kat ceza gerektiren suçlar, (bunlara nitelikli vergi ziyayı suçu diyebiliriz) bağlı hareketli suçlardır. Yani üç kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için suçun 359. md.de belirtildiği şekilde işlenmesi gerekir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren vergi suçları ise bağlı hareketli suçlardır. Yani bu suçlar ancak kanunda yazılı hareketlerin yapılması ile oluşur.

İdari vergi suçları sonucu (neticesi) bakımından, sonucu olan ve olmayan vergi suçları olarak ikiye ayrılır. Vergi ziyayı suçu sonucu olan bir suçtur. Vergi ziyayı (kayıbı) yok ise bu suç da yoktur. Dolayısıyla vergi ziyayı cezası kesilemez. Örneğin, fatura kesmeme çoğunlukla vergi kaybına da neden olur. Ancak fatura kesilmemesine rağmen, (zarar olması veya

devreden KDV bulunması nedeniyle) vergi kaybı oluşmamış ise vergi ziyayı cezası kesilemez. Çünkü vergi ziyayı suçu sonucu olan bir suçtur ve sonuç oluşmamıştır.

Vergi ziyayı suçu dışındaki idari vergi suçları sonucu olmayan daha doğrusu sırf hareket suçlarıdır. Bu suçlarda hareket yapıldığında suç oluşmuş olur. Yukarıdaki örneği tekrarlırsak mal tesliminden itibaren yedi günlük süre geçtiği anda, fatura düzenlememe suçu oluşur ve 353/I maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilir. Halbuki yukarıda belirttiğimiz gibi aynı eylem hemen vergi ziyayı suçunu oluşturmaz. Bunun için vergi kaybının olup olmayacağına beklenilmesi gerekir.

### **3-Manevi Unsur**

#### **a-Giriş**

Kısa bir süre önce yayınlanan bir yazımızın başlığı “Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur” idi.<sup>26</sup> Yani, vergi ziyayı suçunun manevi unsurunu bu yazımızda, tarihi gelişimi ile birlikte ele almıştık. Ancak idari vergi suçu vergi ziyayı suçundan ibaret değildir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları da idari vergi suçları sınıfındadır. Bu nedenle usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarında manevi unsuru ayrıca incelemek gerekir.

Bu alt bölümde vergi ziyayı suçunda manevi unsuru kısaca özetleyeceğiz. Daha sonra usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarında manevi unsuru ele alacağız. Genel olarak suçun manevi unsurunu, sözünü ettiğimiz yazımızda geniş olarak incelediğimiz için, burada değinmeyeceğiz.

#### **b-Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur**

Vergi ziyayı suçu VUK 344. md.de düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin başlığı tek bir suçu ifade ediyor görünse de, içeriğinde iki suç düzenlenmiştir. İkinci fıkrada “basit vergi ziyayı suçu” üçüncü fıkrada ise “nitelikli vergi ziyayı suçu” düzenlenmiştir.<sup>27</sup> Sözünü ettiğimiz yazıda geniş olarak ortaya koyduğumuz gibi, basit vergi ziyayı suçu kastla veya taksirle işlenebilir. Nitelikli vergi ziyayı suçu ise ancak kasten işlenebilir. Yani nitelikli vergi ziyayı suçunun taksirle işlenmesi mümkün değildir.

Nitelikli vergi ziyayı suçunda kastın varlığının kim tarafından hangi organ tarafından tespit edilip göz önünde bulundurulacağı yukarıda sözünü ettiğimiz yazımızda belirtilmemiştir. Bu husus ayrı bir yazı konusudur. Ancak burada bir cümle ile görüşümüzü belirtmek istiyoruz. Nitelikli vergi ziyayı suçunda kastın varlığı veya yokluğunu idare dikkate alamaz görüşündeyiz. Yani suçun maddi unsuru tamamsa idare üç kat vergi ziyayı cezasını kesecek, mükellef kastının olmadığını vergi mahkemesinde ispat edecektir.

<sup>26</sup> Vergi Dünyası Kasım 2004, Sayı 279.

<sup>27</sup> Bekir Baykara, agm. Sh. 16.

### **c-Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Suçunda Manevi Unsur**

İdari vergi suçlarında uygulama sıklığı bakımından önemli bir yer tutan usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları, VUK'nun 351, 352, 353, 355 ve Mük. 355. maddelerinde düzenlenmiştir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilinin oluşumu için manevi unsur şarttır. Yani davranışın kasta veya (en azından) taksire dayanması gerekir. Ancak nitelikli vergi ziyaı suçundan farklı olarak usulsüzlük fiillerinin taksirle işlenmesi yeterlidir. Bu nedenle mücbir sebep nedeniyle beyanname vermeyen mükellefe usulsüzlük cezası kesilemez.<sup>28</sup> Keza deprem felaketinden etkilenen mükellefe mük. 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilemez.<sup>29</sup>

### **4-Hukuka Aykırılık Unsuru**

Hukuka aykırılık, kanunda yazılı tanıma uygun, maddi ve manevi unsurları tamam olan bir fiilin ayrıca tüm hukuk düzenine aykırı olmasıdır. Başka bir deyişle, ceza hükmü içeren kanunda yazılı tanıma uygun, maddi ve manevi unsurları tamam bir insan davranışının, başka bir hukuk kuralı tarafından uygun görülmemesidir. Örneğin, bir kişiyi hürriyetinden mahrum etmek suçtur. (TCK 179, 180, YTCK Md. 109). Ancak herhangi bir kişi bu işi CMUK'nun 127 md.sine<sup>30</sup> uygun yaparsa suç olmaz. Çünkü kanun müsaade etmiştir. Keza meşru savunma halinde bir kişiyi yaralayan kişi, cezalandırılmaz. (TCK md. 49, YTCK Md. 25).

İdari vergi ceza hukukunda, hukuka aykırılık unsuru ile ilgili örnek bulmak zordur. Ancak 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 12. md.sine göre “kayıtlarda olduğu halde işletmede mevcut olmayan mallar” ile ilgili kesilecek fatura buna örnek olabilir. Gerçekten bu kanun ile ilgili çıkarılan 1 no’lu tebliğin IV/B-2 bölümünde faturalar ve alıcıyla ilişkin bilgi olamayacaktır. Halbuki normal durumda alıcının adının olmaması halinde 353. md.ye göre özel usulsüzlük, en azından 352. md.ye göre usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirdi. 4811 sayılı kanunun varlığı hukuka uygunluk nedeni olduğundan ceza kesilmemektedir.

<sup>28</sup> D. 7. D. 23.09.1999, E. 1998/993, K. 1999/3509.

<sup>29</sup> D. 3. D. 04.07.2001, E. 2000/830, K. 2001/2680.

<sup>30</sup> Aynı husus 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun (CMK) 90. md.sinde düzenlenmiştir.



## ÖZET VE SONUÇ

VUK’nu iki çeşit suç düzenlemiştir. Bunlar; cezası idare (vergi dairesi) tarafından “kesilecek” suçlar ve cezasına adliye mahkemelerince “hükmedilecek” suçlardır. Cezayı kesen veya hükmeden organa göre, birincisinin “idari vergi suçları” ikincisinin ise “adli vergi suçları” olarak adlandırmanın uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Adli vergi suçlarında olduğu gibi, idari vergi suçlarının da unsurları itibariyle analizi vergi teorisine ve uygulamasına bir çok fayda sağlayacaktır. Esasen gerek kanunun gerekçesinde gerekse Danıştay kararlarında, suçun unsurları itibariyle tamam olması gerektiğine işaret edilmektedir.

Yazıda idari vergi suçlarının, kanuni (tipiklik), maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurları olmak üzere dört unsur itibariyle incelenmiştir.

İdari vergi suçunun oluşması için bir “eylem” in bulunması gerekir. Eylem suçun maddi unsurudur. Eylem, icrai veya ihmali bir insan davranışı ve bu nedenle dış dünyada meydana gelen bir değişikliği, ifade eder. Bu değişikliğe sonuç (netice) adı verilir. Örneğin vergi zıyı gibi. Ancak kanun bazen sonucun oluşmasını beklemez. İcrai veya ihmali bir hareket yeterlidir. VUK 353/1’de düzenlenen fatura düzenlememe eyleminde durum böyledir.

Suçun oluşması için eylemin yani maddi unsurun varlığı yeterli değildir. Bu eylemin kanunda yapılmış suç tanımına, yani suç kalıbına uygun olması gerekir. Buna suçun “kanunilik” veya “tipiklik” unsuru denir.

Suçun oluşması için suç kalıbına uygun bir eylemin varlığı da yeterli değildir. Bu eylemin kusurlu bir iradenin ürünü olması gerekir. Kusur, kast ve taksir şeklinde görünür. VUK’nun 344. md.sinin üçüncü fıkrasında belirtilen vergi zıyı suçu (biz buna nitelikli vergi zıyı suçu diyoruz) ancak kasıt ile işlenebilir. Ancak, ortada kanunda suç olarak tanımlanan bir eylem varsa, idarenin kastın varlığını araştıramayacağı, kastın yokluğunun vergi mahkemesinde ispat edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Nitelikli vergi zıyı suçu dışındaki idari vergi suçları, yani basit vergi zıyı suçu ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları taksirle işlenebilen suçlardır.

Suçun varlığı için gerekli en son unsur hukuka aykırılık unsurudur. Bu, suç kalıbına uygun ve kusurlu bir irade ile işlenen eylemin başka bir hukuk kuralı tarafından uygun görülmemiş olmasıdır. Bu unsurun uygulamasına vergi ceza hukukunda pek rastlanmayacağını yazının metninde belirtmiştik.