VERGİ YARGISI UYGULAMASINDA KABAHATLER KANUNU'NA ALTERNATİF BİR BAKIŞ VE VERGİ ZİYAI DOĞURAN FİİLLERE İŞTİRAKE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARINA DAİR BİR İRDELEME

AN ALTERNATIVE VIEW OF THE LAW OF MISDEMEANORS ON THE PRACTICE OF TAX JURISDICTION AND AN EXAMINATION OF THE CONSTITUTIONAL COURT JUDGEMENT ABOUT THE ABETMENT IN VIOLATIONS CAUSING TAX LOSS

Yunus Emre YILMAZOĞLU*

Özet: Kabahatler Kanunu (KK) yürürlüğe girdiği günden bu yana idari yargıda çeşitli hukuksal tartışmalara neden olmuştur. Kanun'un özellikle vergi yargısında uygulanabilirliği çeşitli toplantılara ve akademik çalışmalara konu olmakta, ancak yargılama mercileri genelde Kanun'un uygulanabilirliğini kararlarında tartışmaktan çekinmektedir. Bu incelemede, sadece Kanun'un vergi uyuşmazlığı doğuran işlemlere karşı açılan idari davalarda uygulanabilirliği üzerinde yapılan akademik tartışmaların genel bir derlemesi sunulmamakta, bunun yanında Kanun'un neden vergi mahkemelerince dikkate alınması gerektiği hususunda özgün bir bakış açısı da ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kabahat, Vergi Ziyaı, İştirak

Abstract: The Law of Misdemeanors has brought about many legal discussions in administrative justice since it went into effect. The applicability of the law has been also discussed in several meetings and academic studies, however, judicial authorities have abstained from discussing it in their judgments. In this study, not only the compilation of those academic studies regarding the applicability of law in the administrative lawsuits against transactions that give rise to tax disputes are submitted, but also a unique perspective on the issues about why the law requires to be taken into account by the tax courts is also tried to be revealed.

Keywords: Misdemeanor, Tax Loss, Abetment

* Anayasa Mahkemesi Raportörü, yemrey82@gmail.com

Giriş

Yeni Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile kabahatler, kanun kapsamından çıkarılmıştır. Ayrı ve genel bir Kanun'da (KK'de) kabahatlerle ilgili genel ilkelere yer verilmiştir. Doktrinde bu gelişmenin vergi ceza hukukuna (özellikle idari nitelikli vergi suç ve cezalarına) yansımaları olduğu kabul edilmektedir. Bu konuda ileri sürülen görüşler, ceza hukukunda yaşanan bu gelişmelerle ortaya çıkan suç ve kabahat ayrımı doğrultusunda mali düzene aykırılık oluşturan (Örneğin Vergi Usul Kanunu(VUK)'nda yer verilen vergi ziyaı, usulsüzlük gibi) fiillerin "vergi kabahati" bunlara kanunda öngörülen karşılıkların da "idari yaptırım" kabul edilmesi gerektiği noktasında yoğunlaşmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin Kanun'un 3'üncü maddesine yönelik iptal kararı sonrasında yapılan yasal düzenlemeler vergi ceza hukuku açısından uygulanabilirlik tartışmasına ışık tutmamış ve hatta farklı tartışmaların doğmasına sebebiyet vermiştir.

Vergi hukukuna içtihatları ile yön veren tüm yargı mercilerinin (Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ve Anayasa Mahkemesi) Kanun'un hangi gerekçeyle uygulanabileceği veya uygulanamayacağına ilişkin bu tartışmaların uzağında kalmayı tercih etmesi, Kanun'un varlığını görmezden gelme biçiminde yorumlanmaya müsaittir. Nitekim yapılan araştırmalar neticesinde KK'nin vergi kanunlarında yer verilen fiiller ve yaptırımlar bakımından neden uygulanması ya da uygulanmaması gerektiği hususunun tartışıldığı ve bu konuda ileri sürülen argümanların somutlaştığı bir karara ulaşılamamıştır. Ancak bu yönde bir kararın mevcut olmaması, yürürlükte olduğu tartışmasız olan bir kanunun vergi ödevlerine aykırılık fiilleri ve karşılığında öngörülen yaptırımlar bakımından uygulanabilirliğini tartışmaya engel değildir.

I- KK Genel Hükümlerinin Vergi Ziyaı Kabahati Yönünden Uygulanabilirliği Sorunu

1- Ceza hukuku bağlamında suç ve cezalar ile idare hukuku bağlamında fiil ve yaptırımların vergi hukuku yönünden irdelenmesi

"Vergi Hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli kuralların bütünüdür."[1]

[1] Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş

Vergilendirme ilişkisinin vergi hukukunu teşkil eden bu maddi ve şekli kurallara uygun bir düzen içinde yürütülmesi gerekir.

Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergisi gibi belli başlı vergiler, verginin hesaplanmasında esas alınacak matrahın yükümlü tarafından saptanıp bildirilmesine dayanmaktadır.[2] Vergi idaresine de beyanın doğruluğunu araştırıp tespit etme ve verginin ödenmesini sağlama hususunda yetki tanınmıştır. Ancak vergilendirme ödevlerine aykırı davranışların yaptırıma bağlanmadığı bir vergilendirme sisteminde vergi ile ilgili ödevlerin hukuka uygun şekilde yerine getirileceğini beklemek ve bu hususta denetimin yeterli bir çözüm olduğunu savunmak[3] mümkün değildir.

Bu gerçeği gören kanun koyucu, maddi ve şekli vergi hukuku kuralları ile şekillenen vergi düzenini korumak ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla[4] vergi ödevlerini ihlal eden fiilleri suç ve kabahatler hukukuna başvurarak yaptırıma bağlamıştır. Bu düzenlemelere VUK'un Dördüncü Kitabında yer verilmiştir.[5]

Kanun'da vergi suç ve cezaları, ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları (madde 359-363) ile idare hukuku anlamında vergi suç ve cezaları (kabahat ve yaptırımları) (madde 341-355) olmak üzere birbirinden farklı hukuki rejime tabi iki ayrı grupta düzenlenmiştir.[6] Hukuki rejim farklılığına bağlı olarak her iki tür hukuka aykırılık hali ve karşılığında öngörülen yaptırımlar doktrinde ayrıntılarıyla incelenmiştir. Bu tespitler[7] topluca irdelendiğinde şu sonuçlara ulaşılabilir:

Değişiklikleri İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s:2

2 Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s: 96

3 Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", Danıştay ve İdari Yargı Günü, 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:76, Danıştay Matbaası 2008 (131-178), s:131

4 Vergi Ceza Hukuku'nun amacı, korunan menfaatler temel alınarak ikili bir ayrım içinde de incelenmektedir. İlk elde amaç "vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde işlemesini ve böylece vergi geliri elde edilmesini" sağlama biçiminde belirlendiğinde, korunan menfaat "hazine ve buna bağlı olarak kamu yararı" olmaktadır. Ancak bireyi ihmal etmeyen bir bakış açısıyla amaç "herkesin vergi ödevini yerine getirmesini sağlama" biçiminde tespit edildiğinde "dürüst mükelleflerin hukuki menfaatleri" de korunmaktadır. Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, s:233 (www.vergisorunlari.com.tr)

5 Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:131

6 Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:131-132

7 "Kabahatler Kanunu Gerekçesi" (http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf), "Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:132" ve "Şafak Ertan Çomaklı-Ahmet Ak, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Mart

Ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları kamu düzenini korumaya yönelmekte ve suçlar kamusal düzene karşı hukuka aykırılık hallerini[8] oluşturmaktadır. İdare hukuku anlamındaki kabahat ve yaptırımlar ise mali ve idari düzeni korumaya yönelmekte ve kabahatler vergi geliri kaybına yol açan ve/veya vergi sisteminin işleyişini aksatan hukuka aykırılık hallerini oluşturmaktadır.[9] Vergi suç ve cezaları adli usullerle tespit edilmekte ve ceza, mahkeme kararıyla verilmekte iken, mali düzene aykırılık oluşturan fiiller ise idari usullerle tespit edilmekte ve ceza, vergi idaresince idari işlem tesisi yoluyla uygulanmaktadır. Vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası, mali düzene aykırılık oluşturan fiillere ise idari para cezası uygulanmaktadır. Adli mahkeme kararıyla verilen ceza üst temyiz merciinin denetimine tabi iken, mali düzene aykırılık oluşturan fiillere uygulanan para cezası, açılan idari dava üzerine vergi mahkemesince denetlenmektedir. Vergi suçlarının tespitinde kastın varlığı aranmakta, mali düzene aykırılık oluşturan fiillerin ise kasten ya da taksirle işlenebilmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir. Vergi cezasının muhatabı gerçek kişiler, mali düzene aykırılık oluşturan fiillere uygulanacak yaptırımının muhatabı ise gerçek ya da tüzel kişiler olabilir. Vergi cezaları adli sicile kaydolunur, mali düzene aykırılık

---

2013, 1. Baskı, Yayın No:5, s:27"

8 Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, Kasım 2013, s:4

9 "Vergi suçlarının korumaya çalıştığı genel kamu düzeni ile vergi kabahatlerinin korumaya çalıştığı idari-vergisel kamu düzeni uygulanacak yaptırımların amaçlarını farklılaştırmaktadır. Vergi suçları için yaptırım teorisinin bilinen amaçları dışında bir amaç arama arayışı kanımızca sonuç vermeyecektir. Buna karşın idari kamu düzenini bozan (vergi ziyaı) veya tehdit eden (usulsüzlük) vergi kabahatleri ile, salt caydırma amacının elde edilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır… Bu noktada varılabilecek bir ara sonuç uyarınca, vergi suçlarının vergi kabahatlerinden ayrılması da anlamlı hale gelmiştir." İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Akademi Serisi Yayın No:4 Haziran 2013, s:45; "Vergi kabahatleri kamu ekonomisi içerisinde kalmakta ve kamu gelirleri içinde önemli yeri olan vergiler için düşünülen vergisel kamu düzenini korumaktadır. Dolayısıyla, kabahatlerin suçların dışında düzenlenmesinden vergi kabahatleri de etkilenmektedir." (Donay ve Yavaşlar'a atıflar) Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:2010, Cilt:59, Sayı:4 (767-795), s:770 "Vergi kabahatlerinin hazine yararı ekseninde idari düzeni koruması esas iken, vergi suçları kamu düzeninin korunmasını esas alır." Şenyüz, age.,s:44; Vergi kabahatlerine yaptırım uygulanarak vergi kaybına uğratan ya da uğratma tehlikesi taşıyan aykırı davranışlar önlenmek istendiği; bu bakış açısında kabahati cezalandırma amacının ön plana çıktığı hakkında: Şenyüz, age., s:45

oluşturan fiillere uygulanacak yaptırımlar ise adli sicile kaydolunmaz ve ödenmediği takdirde hapse dönüştürülmez. Ceza ve yaptırım üzerinde yargı mercilerinin tasarruf yetkisi açısından; vergi mahkemesinin idari yaptırıma karşı açılan davada, idarenin işleminin tamamen ya da kısmen iptali yönünde karar verebileceği söylenebilir. Ceza ve yaptırım üzerinde muhatabın tasarruf yetkisi açısından; vergi cezalarında etkin pişmanlıktan yararlanılabileceği (213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin son fıkrasında 371. maddeye yollama var); mali düzene aykırılık oluşturan fiillere uygulanacak yaptırımlarda ise uzlaşma, indirim veya pişmanlıktan yararlanılabileceği (213 sayılı Kanun'un 371. maddesi) ifade edilebilir. Ayrıca bu tür yaptırımlar yargılamadan ayrı olarak idari başvuruya da konu edilebilir. Yaptırımda hata halinde 213 sayılı Kanun'un 375. maddesinin yollamasıyla aynı Kanun'un 116. ve devamında yer alan madde hükümleri uygulanabilir.[10] Ayrıca uzlaşma başvurusu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca yapılan başvurular da bu kapsamda değerlendirilebilir.

Ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları ile idare hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları (kabahat ve yaptırımları) arasında görüldüğü üzere önemli farklılıklar mevcuttur. Bu ayırt edici özellikler bir düzene aykırılık fiilinin "vergi suçu" mu yoksa "vergi kabahati" mi niteliğinde olduğunun saptanmasında dikkate alınmalıdır.

Vergi kabahatlerinde mali-idari kamu düzeninin korunması amacıyla vergi geliri kaybına yol açan ve/veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ya da tehlikeye sokan[11] fiillere yaptırım uygulanması öngörülmektedir. Bu kabahatler vergi idaresine tanınan arama ve inceleme yetkisi kapsamında idari usullerle saptanmakta ve ceza doğrudan idare tarafından uygulanmaktadır.

---

10 Danıştay bazı vergi uyuşmazlıklarında 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin uygulanma kabiliyetinin bulunmadığını kabul etmektedir. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.2.2007 tarihli ve E:2006/232, K:2007/62 sayılı kararı: "…2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesinde yer alan hükmün, verginin tarhına ilişkin idari işlemler yönünden uygulanması hukuken mümkün görülemez…" *Danıştay Dergisi*, sayı 122, s:89 ve devamı, http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104341.pdf, 16 Kasım 2014

11 Şenyüz, age.,s:44; Vergi ziyaı doğduğu hallerde vergi aslının gecikme faiziyle birlikte tahsil edildiği, usulsüzlük fiillerinde ise her zaman bir vergi kaybının yaşanmadığı dikkate alındığında vergi kabahatlerinin ödeme amacından ziyade caydırma amacına yöneldiği hakkında: Bayar, age., s:45

Ceza hukuku politikasındaki gelişmeler sonucunda, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır.[12] Bazı özel kanunlarda da "idarî suçlar" olarak tanımlanan fiiller karşılığında idarî yaptırımlar öngörülmektedir.[13] Ayrıca, ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında çok sayıda idarî nitelikte yaptırıma yer verilmiş ancak bu kazuistik düzenlemeler arasında bir sistem birliği kurulmamıştır.[14] KK ile kabahatler hukuku konusunda yaşanan bu karmaşa giderilmeye ve bir sistem birliği oluşturulmaya çalışılmıştır.[15]

Pozitif ceza hukukunda kabahatlerin suçlardan ayrılması eğilimi, vergi suçlarının kanunlaştırıldığı VUK'un ilgili kısmına da etki edecek

---

12 Aşağıda ayrıca irdelenecek olmakla birlikte Anayasa Mahkemesi'nin KK'nun 3. maddesinin iptaline yönelik 1.3.2006 tarihli ve E.2005/108, K.2006/35 sayılı kararında "suç ve kabahat ayrımı"na dikkat çekilmiştir. Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, kanun koyucu tarafından izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Anayasa Mahkemesi de anılan kararında, böyle bir ayrımın bulunmasını değil, ayrımdan sonra yargısal başvuru yolu tanımlanırken idari yargının görev alanının gözetilmemesini iptal hükmüne neden olarak göstermiştir.

13 İdarî nitelikteki "para cezası", bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebilir. Bu nedenle, idarî para cezasının mislî nitelikte olması mümkündür. (KK Genel Gerekçesi'nden; www.tbmm.gov.tr); "Suçlar arasındaki "cürüm" ve "kabahat" ayırımı terk edildiği için, hürriyeti bağlayıcı ceza açısından kabul edilen "hapis" ve "hafif hapis" ayırımı da kaldırılmış, böylece, temel ceza olarak, hapis cezası benimsenmiştir. Suçlar arasındaki "cürüm" ve "kabahat" ayırımının kaldırılmasının diğer bir sonucu da para cezası bakımından "ağır para cezası - hafif para cezası" ayırımının terk edilmesidir. Ancak, suç karşılığı öngörülen ve mahkeme tarafından hükmedilen para cezası ile idarî yaptırım olarak uygulanan para cezası arasındaki kavram karışıklığını önlemek amacıyla, ceza hukuku yaptırımı niteliğindeki para cezasının adı adlî para cezası olarak belirlenmiş ve gün para cezası sistemi kabul edilmiştir." (5728 sayılı Kanun Gerekçesinden, http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf)

14 KK Genel Gerekçesi'nden; http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf

15 KK 3. madde gerekçesi: "Özel kanunlarda çeşitli fiiller karşılığında idarî yaptırımlar öngörülürken; çoğu zaman, bu yaptırımların yerine getirilmesi, bunlara bağlanan hukukî sonuçlar, zamanaşımı, tekerrür, özellikle idarî para cezası türündeki yaptırımın yerine getirilmesi, bu suretle oluşan malî kaynağın kullanılma biçimi gibi hususlarda da kazuistik hükümlere yer verilmektedir.
Sistemden yoksun bu kazuistik düzenlemelerin önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için; özel kanunlarda sadece kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idarî yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir.
Bu itibarla, Tasanda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanmasının temin edilmesi gerekmiştir."
(http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c079/tbmm22079076ss0840.pdf)

niteliktedir.[16] Bu gelişme karşısında, VUK'da yer alan ve yukarıdaki tasnife göre idari nitelikteki suç ve cezalar başlığı altında değerlendirilen "vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük" fiilleri ve bunlar karşılığında öngörülen yaptırımların KK kapsamında bir kabahat olarak nitelenip nitelenemeyeceği ve Kanun'un genel hükümlerinin bu fiiller yönünden uygulanıp uygulanamayacağı hususunun irdelenme zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

2- Vergi düzenine aykırılık oluşturan fiiller KK anlamında bir kabahat midir?

Vergi suçları genel kamu düzenini korumak amacıyla öngörülmüştür. KK'nin 1. maddesinde ise Kanun'un korumaya yöneldiği kavramlar arasında "toplum düzeni" ve "ekonomik düzen" de sayılmıştır. Söz konusu amaç ayrılığı, vergi suçlarının vergi kabahatlerinden ayrılmasını anlamlı hale getirmektedir.

Bir ülkenin ekonomisi piyasa ekonomisi ve kamu ekonomisinden oluşur. Kamu ekonomisinde kamusal malların üretim süreci ile ilgilenilir. Kamusal üretimin finansman sorunu kamu gelirleri; mal ve hizmetlerin arzı sorunu da kamu giderleri çözümlemesiyle ele alınır. Bu ilişkileri inceleyen kamu maliyesinin hukuki yönü mali hukuku ilgilendirmektedir. Mali hukukun gelirlerin toplanmasına ilişkin kuralları vergi hukukunun kapsamına girer. Devlet ile vergi ödevlileri arasında kurulan vergilendirme ilişkisi de kamu ekonomisinin vergi hukuku boyutu kapsamındadır.[17]

Vergilerin yasallığı ilkesi gereğince Devlet, vergi alacağını yasaya dayanarak tahsil etmelidir. Yasanın tam ve doğru uygulanması da Devletin sorumluluğu altındadır. Vergilendirme yasaya dayandığı ve vergi uygulaması da yasa kuralarına uygun şekilde gerçekleştiği takdirde vergi ödevlisinin vergi borcunu ödeme yükümlülüğü doğar.[18] Genel hatları bu biçimde çizilebilecek vergilendirme ilişkisinin işlerliği, vergi hukukunu teşkil eden maddi ve şekli kuralların bir düzen içinde yürütülmesine bağlıdır.

16 Bayar, age., s:41
17 Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s: 1
18 Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1-4, s:150-151

KK'nin 1. maddesinde de belirtilen "toplumsal düzen" ve "ekonomik düzen" kavramlarıyla ilişkili bulunan "idari-mali düzen"in korunması amacıyla vergi kabahatleri ve karşılığında yaptırımlar öngörülmüştür.[19]

Yukarıda da açıklandığı üzere, idari-mali düzeni korumaya yönelen, vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklere aykırılık oluşturan ve kanuni tarife uygun fiillerin (vergi kabahatlerinin) [20] idari usullerle tespit edilmesinden sonra bir yargı kararına ihtiyaç duymaksızın doğrudan vergi idaresince yaptırım uygulanmaktadır.[21] Dolayısıyla genel anlamda, idari-mali düzene aykırılık fiilleri, KK kapsamında bir "kabahat" oluşturmakta ve yaptırıma bağlanmış bulunmaktadır.

İnceleme konumuz bağlamında "vergi ziyaı doğuran fiiller"in niteliğinin ayrıca ele alınması gerekir. Vergi idaresi, kendisine tanınan araştırma ve inceleme yetkilerini kullanarak, VUK'un 341. maddesi[22]

---

19 Bayar, age., s:45; "…vergilendirme ödevlerinin ihlalinin, (vergisel) kamu düzenini bozucu etkisi bulunduğu söylenebilir." Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Temmuz 2014, Sayı 18, Yıl:5 (299-348), s:311; "Kabahatlerle korunan idari düzen vergilerle ilgili olunca hazinenin zarar uğratılmasını engelleme amacına yönelik kurulan "vergisel idari düzen" olmaktadır." Şenyüz, age.,s:7, 44; "Bu yaptırımların amacı, dar anlamda vergi alacağını güvence altına almak şeklinde belirtilebilirse de geniş anlamda vergisel kamu düzenini korumak olduğu açıktır. Bu amaç şekli ödevlerle sağlanmaktadır. Şekli vergi ödevlerinin; bildirimler (VUK m.153-170), defter tutma (VUK m.171-276), vesikalar (VUK m.227-242), ekim sayım beyanı (VUK m.243-246), vergi karnesi (VUK m.147-252) ve muhafaza ve ibraz ödevleri (VUK m. 253-257) başlıkları altında düzenlendiği görülmektedir. Bu ödevlere ilişkin hukuka aykırı davranışlar ise usulsüzlük (VUK m.351, 352), özel usulsüzlük (VUK m. 353- mük.355) ve vergi ziyaı (VUK m. 344) şeklinde sınıflandırılmaktadır." Taşdelen, agm, s:782

20 Bayraklı'dan nakleden Şenyüz, age.,s:44

21 Şenyüz, age.,s:44

22 Kanun'un "Vergi ziyaı" başlıklı 341. maddesi şu şekildedir: "Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.
Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.
Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

uyarınca mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmediğini veya eksik tahakkuk ettirildiğini idari usullerle saptadığı takdirde, vergi düzenini ihlal eden bu fiile Kanun'un 344. maddesi uyarınca "vergi ziyaı cezası (yaptırımı)" uygulamaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi ziyaına neden olunduğu yönündeki idari tespit, vergi kabahati oluşturan bir fiilin işlendiğini ortaya koymakta ve karşılığında vergi idaresince vergi ödevlilerine idari nitelikteki mali yaptırım (VUK tabiriyle vergi ziyaı cezası) uygulanmaktadır. Bu mali yaptırım, KK'nin 16. maddesinin birinci fıkrasında sayılan "idari para cezası" niteliğinde olduğundan, bu yaptırımın karşılık olarak öngörüldüğü vergi ziyaı fiili Kanun'un 2. maddesi anlamında bir "kabahat" teşkil etmektedir.[23]

Buraya kadar, "adli nitelikli vergi suç ve cezaları" ile "idari nitelikli vergi kabahat ve yaptırımları" ayrımı incelendi ve mali düzene aykırılık oluşturan fiillerin KK kapsamında değerlendirilebilecek bir vergi kabahati oluşturduğu ortaya konulmaya çalışıldı. Sonraki başlık altında KK'nin genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği sorunu üzerine eğilmeye çalışılacaktır.

3- KK genel hükümleri vergi kabahatleri bakımından uygulanabilir mi?

Doktrinde bu soruya olumlu cevaplar yanında olumsuz cevaplar da verildiği görülmektedir. Bu ikili ayrım içinde öncelikle Kanun'un genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanma kabiliyetini test edelim:

---

23 Kanun'un "Tanım" başlıklı 2. maddesi şu şekildedir: "(1) Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."; Aynı Yönde Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mayıs 2010, s:192; Kılıç, agm., s:311; Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:162
KK'nun "Yaptırım türleri" başlıklı 16. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir: "(1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir.
(2) İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir."

A. Olumlu görüşlerin dayandığı argümanlar

a) "Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatlerini kapsayan bir genel kanun niteliğini haiz oluşu, idari yaptırım öngörülen fiilleri(n) suç yerine kabahat olarak nitelendirilmesine de dayanak olmaktadır."[24] Kanun, vergi kabahatlerini de içine alacak biçimde tüm kabahatleri kapsayıcı nitelikte genel bir kanundur.

b) KK'nin genel gerekçesinde ifade edilen "idari nitelikli yaptırımlara ilişkin sistem/hukuk birliği"ni sağlama amacı, karşılığında idari yaptırım öngörülen vergi kabahatlerinin de bu kapsamda değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. [25] Bu amacın aksini ortaya koyacak nitelikte, vergi kabahatlerinin Kanun kapsam dışında bırakılmasını gerektiren herhangi bir somut gerekçe ve açık yasal dayanak da bulunmamaktadır.

c) 8.2.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un ile 213 sayılı Kanun gibi ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan hükümlerin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı KK ile uyumlu hale getirilmesi, bazı suçların unsurlarında 5237 sayılı Kanun'a uyum sağlanması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda VUK'un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının, ikinci kısmının, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" biçimindeki üçüncü bölüm başlığı, 8.2.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun ile "Suçlar ve Cezalar" şeklinde değiştirilmiştir.[26] Bu değişiklikle idari yaptırım ile cezalandırılan vergi suçu-hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçu ayrımı kaldırılmış olmak-

---

24 Bayar, age., s:41

25 Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…"; KK'nda "…idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunîlik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolu da düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda idarî yaptırımlarla ilgili olarak belirlenen genel hükümler nedeniyle, bu hükümlerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanması gerekmektedir." (5728 sayılı Kanun Genel Gerekçesi'nden, http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf)

26 5728 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf; Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s:215

tadır.[27] Böylece hürriyeti bağlayıcı niteliği haiz olup ceza yargılaması sonucunda hükmolunan fiiller ve karşılığında öngörülen yaptırımlar yeni TCK ile uyumlu hale getirilerek "suç ve ceza" biçiminde nitelenmektedir. İdari usullerle tespit edilerek uygulanan diğer düzene aykırılık fiillerinin ise söz konusu suç ve cezalardan ayrıştırılarak "vergi kabahatleri ve yaptırımları" biçiminde nitelenmesi ve KK kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

d) Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "*b*" bendinde, Kanun'un **–***kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki***- genel hükümlerinin,** idari para cezasını gerektiren bütün fiiller bakımından uygulanacağı öngörülmektedir. Vergi ziyaı ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük, karşılığında bir yargı kararı gerektirmeksizin doğrudan vergi idaresince idari para cezası uygulanması öngörülen fiillerdir. Bu fiillere uygulanan yaptırımlar da idari yaptırımdır.[28] Dolayısıyla KK genel hükümleri bu fiiller bakımından da uygulanabilir niteliktedir.[29]

e) KK yürürlüğe girdiğinde, 3. maddesinde "*Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.*" kuralı bulunmaktaydı. Bu kuralla bağlantılı olarak genel hükümler arasında yer alan Kanun'un 27. maddesinin (1) numaralı fıkrasında idari yaptırım kararlarına karşı başvuru yeri ve süresi belirtilmiştir: "*İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir.*" Dolayısıyla Kanun yürürlüğe girdiğinde, genel hükümlerinin tüm kabahatler bakımından geçerli olması ve bu kapsamda kabahatlere uygulanan idari yaptırımlara karşı sulh ceza mahkemelerinin görevli olması esası benimsenmişti.

Ancak, Kanun'un 3. maddesi, Anayasa Mahkemesi'nin 1.3.2006 günlü ve E.2005/108, K.2006/35 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.[30] İptal kararı, "*Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği*

---

27 Bayar, age., s:41-42

28 Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…"; Kılıç, agm.,s:311; Taşdelen, agm., s:787

29 Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:162; Şenyüz, age., s:47; Metin Günday, *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, s:239; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008, (2839-2859) s:2840

30 22.7.2006 günlü ve 26236 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir. Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırımın türünden hareketle ve idari yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usûl ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır, Kural'ın iptali gerekir." gerekçesine dayanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, idare hukuku kurallarına göre tesis edilmiş cezai yaptırım içeren idari işlemler yönünden idari yargının görev alanının korunmasını gerektiğini belirtmektedir.

İptal kararının gereklerini yerine getirmek üzere yayımlanan 5560 sayılı Kanun'la idari yargı düzeninin korunması amaçlanmış ve KK'nin "kanun yoluna ilişkin hükümleri"nin "aksine hüküm bulunmaması halinde" uygulanabilir nitelikte olduğu kabul edilmiştir[31]:

"(1) Bu Kanunun;

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

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

---

[31] Kanun'un 5560 sayılı Kanun'la değişik 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek yapılan itiraz başvurusu, Anayasa Mahkemesi'nin 11.6.2009 tarihli ve E:2007/115, K:2009/80 sayılı kararıyla (R.G Tarih-Sayı: 26.11.2009-27418) reddedilmiştir. Kararda kural şu şekilde anlamlandırılmıştır:
"… Kabahatler Kanunu'nda genel görevli mahkeme olarak sulh ceza mahkemesi görevli kılınmakla birlikte belirli durumlarda idari yargı mercilerinin görevli olduğu kabul edilmiş, belirli idari yaptırımlara ilişkin hükümlerin ise ilgili kanunlarda bu Kanun hükümlerine uygun değişiklik yapılıncaya kadar saklı tutulması kararlaştırılmıştır.
İtiraz konusu kural, idari yaptırım kararlarına karşı başvurulacak kanun yolunun ilgili kanunlarda özel olarak düzenlenmiş olması halinde söz konusu hükümlerin uygulanmasını, idari yaptırımlara karşı başvurulacak kanun yolları bakımından diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir."

Öte yandan, Kanun'un ek 1. maddesinde[32] ise *"4.1.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır."* kuralına yer verilmiştir.[33] Kanun koyucu bu kuralla, vergi kabahatlerini KK kapsamı dışında tutmak istediğini mi ortaya koymaktadır; yoksa kural bir başka hususa ilişkin olarak mı ihdas edilmiştir? Bu hususun irdelenmesi gerekir.

Kuralda *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler"* ifadesine yer verilmektedir. Ancak, vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun koyucunun "vergi mahkemesinin görev alanına ilişkin düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nda yer almadığı, 2576 sayılı Kanun'da düzenlendiği" gerçeğini bilmemesinin mümkün olamayacağı gözetilmelidir.[34] Bu saptamadan hareketle kanun koyucunun *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler"* ifadesi ile başka bir şey anlatmak istediği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu aşamada, hükmün anlamlandırılmasında Kanun gerekçesine de başvurulabilir:

*"Vergi mahkemelerinin **görevine giren hususlarla ilgili** olarak **vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri** dolayısıyla 213 sayılı Kanunda **ayrıntılı düzenlemelere** yer verilmiştir. **Bu hükümlerin** vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun **usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması** yönünde bir istisna hükmü getirilmiştir."*[35]

Gerekçede yer alan bu ifadelerden ilk cümlede, kanun koyucunun "vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü özellikleri" nedeniyle vergi mahkemelerinin görev alanında kalan uyuşmazlıklarla ilgili "VUK'ta ayrıntılı şekilde düzenlenmiş" hususları saklı tutmaya çalıştığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu ayrıntılı hükümlerin vergi uyuşmazlıkları

---

32 11.5.2005 günlü, 5348 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Kanun'a eklenmiştir.

33 Ek 1. madde hükmü, -Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararını gereklerini yerine getirmek üzere gerçekleştirilen- Kanun'un 3. maddesindeki söz konusu değişiklikten önce de Kanun'da yer almaktaydı.

34 Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri …", s:2841

35 http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c084/tbmm22084097ss0897.pdf

yönünden saklı tutulması ve "Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin" vergi cezaları açısından uygulanmaması amaçlanmaktadır.

Vergi uyuşmalıklarının "kendine özgü özelliklerini" yansıtan, "VUK'ta düzenlenmiş", "ayrıntılı nitelikte" ve "Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümleri" yerine uygulanması tercih edilen bu düzenlemeler hangileridir?

1982 yılından önce, Türkiye'de ayrı bir vergi yargısı bulunmamakta ve vergi uyuşmazlıkları, yargılama makamı olarak kabul edilmeyen itiraz ve temyiz komisyonları tarafından VUK'ta düzenlenen kurallar çerçevesinde çözümlenmekteydi. Bu dönemde Kanun, hem vergilendirme işlemlerine ilişkin usul kurallarını (idari süreç) hem de bu işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak kuralları (yargısal süreç) içermekteydi.[36]

VUK'un yargılama usulüne ilişkin bu kurallarının birçoğunun (379 ila 412. madde hükümleri) 2577 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkması öngörülmüştür. Ancak bu değişiklik kapsamında Kanun'un 377 ile 378. maddeler korunmuş, daha sonra 2686 sayılı Kanun'la bu maddeler 2577 sayılı Kanun'la uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır.[37]

VUK'un yürürlükte bulunan düzenlemelerine bir göz atmak gerekirse; 377. maddesinde "vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar", 378. maddesinde ise "vergi mahkemesinde dava açabilme şartları ve davanın konusu"na yönelik düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Daha sonra Kanun'a 2791 sayılı Kanun'la mükerrer 378. madde eklenmiştir. Bu maddede de "Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda inceleme elemanları ile mükellefin mali müşaviri ve muhasebecisinin dinlenmesi"ne yönelik kurallar yer almaktadır.[38]

---

36 Mustafa Akkaya, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:1997, Cilt:46, Sayı:1-4 (185-208), s:193

37 2686 sayılı Kanun Genel Gerekçe ve 50, 51 ve 52. madde gerekçeleri http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/MGK_/d01/c007/mgk_01007109ss0292ek12.pdf

38 "KabhK ek md.1'de "VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler" ibaresi ile kastedilen, "vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin

Dolayısıyla kanun koyucunun ek 1. maddede yer alan "*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler*" ifadesi ile saklı tutmak istediği hükümler, vergi yargılama hukukunun kendine has özelliklerine göre[39] düzenlenmiş bu kurallardır. Bir başka ifadeyle kanun koyucu, vergi kabahatlerini KK kapsamı dışına çıkarmaya çalışmamakta, aksine vergi yargılama hukukuna kendine has kurallarını vergi yaptırımlarına ilişkin davalarda korumayı amaçlamaktadır. [40]

Ayrıca gerekçede vergi cezaları açısından uygulanmaması öngörülen düzenlemelerin KK'nin "usule ilişkin hükümleri" olduğu vurgulanmaktadır. KK'nin genel hükümlerinin hepsinin yargılama usulüne ilişkin olduğunu ileri sürmek güçtür. Örneğin Kabahatler Kanunu'nun "Genel Hükümler" üst başlıklı "Birinci Kısmı"nın, "Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları" başlıklı "İkinci Bölümü"nde yer alan kabahatin ihmali davranışla işlenilmesi, kast veya taksir, iştirak gibi kavramlara ilişkin düzenlemeleri yargılama hukuku ile ilgili olmayan uyuşmazlığın esasına ilişkin kurallardır. Dolayısıyla gerekçede yer ve-

---

VUK'da yer alan hükümler"dir. Dolayısıyla, KabhK ek md.1, VUK'un "vergi davaları" başlıklı Beşinci Kitabı'nda yer alan md. 377 (vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar), md.378 (dava konusu) ve mük. md.378'i (inceleme elemanları ile mükellefin mali müşaviri veya muhasebecisinin vergi davasında dinlenmesi) saklı tutmaktadır." (Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri…", s:2841)

39 Örneğin vergi yargılama hukukunun kendine has özelliğinin ortaya çıktığı alanlardan biri sübjektif dava ehliyetidir: "vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK'nun 377'nci maddesinin, dava açmaya yetkili olanları açıkça belirlemesi karşısında, sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan İYUK'nun 2 nci maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılamaz." (Akkaya, age., s:196)

40 "KabhK ek md.1'de, "VUK'daki hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılamayan eylemlere ilişkin hükümlerin saklı tutulduğu" yorumuna yol açacak tek bir kelime dahi yer almamaktadır… Eğer vergi kabahatleri KabhK'nun dışında bırakılmak istenseydi, bu durumda "VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır" değil, aksine "VUK'da yer alan vergi kabahatlerine ilişkin hükümler saklıdır" denilirdi." (Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri…", s:2842); Ek 1. madde "Kabahatler Kanunu'nun idari nitelikli vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olduğunu, hiçbir şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya koymaktadır. Çünkü, eğer vergi ziyaı suçu ile usulsüzlük suçları bu Kanun kapsamında olmasalardı, bunlar bakımından, KabhK md.27, f.1'de öngörüldüğü şekilde sulh ceza mahkemelerinin değil de, vergi mahkemelerinin görevli olduklarına dair bir istisna hükmü getirilmesine ihtiyaç olmazdı. Zaten kanun kapsamında olmayan bir kabahat türüne ilişkin olarak ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargısal rejimine ilişkin istisnai bir düzenleme konulmasına gerek yoktur." (Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…")

rilen "usule ilişkin hükümler" ile kastedilen olsa olsa KK'nin Birinci Kısmının, "Karar verme Yetkisi ve Kanun Yolları" başlıklı "Dördüncü Bölümü"nde yer alan kanun yollarına (idari yaptırıma karşı başvuru, başvurunun incelenmesi, itiraz yolu gibi) yargılama usulüne ilişkin kurallardır.

Ancak bu noktada bir ayrıma gitmekte fayda vardır:

i. Gerekçede yer verilen KK'nin "usule ilişkin hükümleri" ifadesi ile VUK'ta yer alan ayrıntılı düzenlemelerle "çelişen" ya da "KK'de karşılığı olmayan" kurallar kastedilmektedir. Örneğin vergi yaptırımına karşı yargı yoluna "vergi cezası kesilenler"in başvurabileceği VUK'un 377'nci maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu maddede belirtilen kişiler vergi yaptırımını idari davaya konu edebilir. Yine VUK'un mükerrer 378. maddesinde, vergi yaptırımın hukuka uygunluğunun denetlendiği idari davada yapılan duruşmada, davacı iddialarının gerekli kıldığı hallerde mali müşavir veya muhasebecinin dinlenebilmesi mümkün kılınmıştır. Dolayısıyla ek 1. madde bu düzenlemeleri korumaya yönelmektedir. Ancak vergi yargılama hukukunun bu kurallarla sınırlı olmadığı açıktır. Bu durum bir başka soruyu akla getirmektedir: Vergi yargılama hukukuna ilişkin diğer kurallar hangi düzenleme ile korunmuştur?

ii. KK hükümlerinin uygulanırlığını düzenleyen 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde "*kanun yoluna ilişkin hükümleri,* ***diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde***" kuralı yer almaktadır. KK'nin Birinci Kısmının, "Dördüncü Bölümü"nün başlığı "Karar verme Yetkisi ve Kanun Yolları"dır. Bu başlık altında idari yaptırıma karar verme yetkisi, yaptırıma karşı başvuru yolu, itiraz yolu gibi düzenlemeler bulunmaktadır. Bu durum "kanun yolları" ifadesinin, dar anlamda mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları arasında bulunan "temyiz, karar düzeltme, istinaf, itiraz" gibi yollarla sınırlı şekilde kullanılmadığını, "yaptırıma karşı başvuru yolu"nu da kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanıldığını göstermektedir.[41]

[41] "KK hem maddi hukuk hem de usul hukuku kurallarını içermektedir. Kanun tüm kabahatlere egemen olan genel hükümlere sahip olduğunu açıkça belirttikten sonra, bu davranışların genel hükümleri ile birlikte bazı kabahatleri de düzenlemektedir. Kabahatlere uygulanacak idari yaptırımları ve bu yaptırımlar için öngörülen kanun yoluna da göstermektedir. Vergi kabahatleri diğer kabahatler için öngörülen kanun yolu dışında tutulmakta, önceden olduğu gibi, vergi mahkeme-

Kurala göre, KK'nin kanun yoluna ilişkin hükümleri ancak diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanabilecek niteliktedir. Diğer kanunlarda yer alan idari yaptırım kararlarına karşı yargısal başvuru yolları ve uygulanacak yargılama usulü kuralları bu hüküm ile korunmaktadır. Örneğin; vergi kabahatleri için öngörülen idari yaptırımların vergi mahkemesinin görev alanında olduğu 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde düzenlenmektedir. Kanun'un 3. maddesindeki bu kural, vergi kabahatlerine karşı yargısal başvuru yolu yönünden Kanun'un 27. maddesindeki ana kuralın istisnasının bulunduğuna işaret etmektedir. Bir başka ifadeyle vergi kabahatleri yönünden vergi mahkemelerinin görev alanı ile diğer yargılama hukuku kurallarını koruyan kural KK'nin ek 1. maddesi değil, 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendidir.[42]

Diğer yandan 5560 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesiyle KK'nin 27'nci maddesine eklenen (8) numaralı fıkranın da bu bağlamda tartışılması gerekir. Kural şu şekildedir:

"*İdarî yaptırım kararının verildiği işlem kapsamında aynı kişi ile ilgili olarak idarî yargının görev alanına giren kararların da verilmiş olması halinde; idarî yaptırım kararına ilişkin hukuka aykırılık iddiaları bu işlemin iptali talebiyle birlikte idarî yargı merciinde görülür.*"

KK, sulh ceza mahkemelerini genel görevli mahkeme olarak belirlemişse de bu kuraldan, vergi kabahatlerine uygulanan idari yaptırımların ancak başka bir idari kararla (örneğin vergi uyuşmazlıkları açısından tarh işlemi) birlikte vergi mahkemesinde dava konusu edilebileceği aksi halde sulh ceza mahkemesine gidilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaması gerekir. Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde idari yargının görev alanını, ek 1. maddesinde de vergi yargılama hukukunun kendine özgü kurallarını koruyan kanun koyucu, bu hükümle farklı bir yorum benimsemiş ve kanun hükümleri arasında çelişkiye düşmüş olamaz.

5560 sayılı Kanun gerekçesinde, bu kuralın KK düzenlemelerinin ortaya çıkardığı bağlantı sorununa çözüm getirmek amacıyla öngörüldüğü belirtilmektedir. Kural, Anayasa Mahkemesince de benzer bir

---

lerinin görevleri devam etmektedir (KK ek m.1)." Taşdelen, agm.,s:780

42 Aynı yönde: Candan, age., s:193

şekilde yorumlanmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne göre kural, sulh ceza mahkemesine başvurulabilecek idari yaptırım kararları yönünden geçerli olup, bu yaptırım kararı kapsamında idari yargının görev alanına giren bir başka kararın da verilmiş olması halinde bu kararın iptali talebiyle birlikte idari yaptırımın iptali isteminin de idari yargı merciinde görülmesi amaçlanmaktadır.[43]

Dolayısıyla Kanun'un 3. maddesiyle idari yargının görev alanı korunmakta, bunun yanında, Kanun'un 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan bu kuralla da sulh ceza mahkemesinin görevli olduğu idari yaptırım kararları yönünden, bu kararla birlikte idari yargının görev alanına giren bir başka kararın verilmiş olması halinde bu idari yaptırım kararlarının da idari davaya konu edilmesi öngörülmektedir.

B. Olumsuz görüşün dayandığı argüman

Hukuk kuralları arasında çatışma sorununun çözümüne ilişkin ilkeler bağlamında yaklaşım geliştiren bu görüşe göre, 213 sayılı Kanun'un vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümleri, KK'nin genel

---

[43] Kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan itiraz başvurusu reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, 11.6.2009 tarihli ve E:2007/115, K:2009/80 sayılı kararı(R.G Tarih-Sayı: 26.11.2009-27418):
"Söz konusu kural, sulh ceza mahkemesine başvurulabilecek idari yaptırım kararları yönünden geçerli olup, bu yaptırım kararı kapsamında idari yargının görev alanına giren bir başka kararın da verilmiş olması halinde bu kararın iptali talebiyle birlikte idari yaptırımın iptali isteminin de idari yargı merciinde görülmesini amaçlamaktadır. Bu suretle, idari yargının görevli olduğu işlem kapsamında tesis edilen bir idari yaptırım kararının hukuka uygunluk denetiminin de aynı yargı yerince yapılması sağlanmış olmaktadır.
İdari yaptırım kararlarına ilişkin uyuşmazlıkların hangi hallerde idari yargı yerlerince çözümleneceği itiraz konusu kuralda açıkça belirtildiğinden, kuralın belirsizliğinden ve mahkemelerin görevlerinin yasayla belirlenmesi gerektiği yolundaki Anayasa'nın 142. maddesine aykırılığından söz edilemez.
Öte yandan, idari yargı yerlerinin, idari işlem niteliğindeki tüm idari yaptırımlardan doğan uyuşmazlıkların çözümünde görevli olması gerekirken itiraz konusu kuralda yer alan uyuşmazlıklarla sınırlı olarak görevli kılınmasının, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırılığı ileri sürülmüş ise de diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlayan ve bu kapsamda bulunan idari yaptırım kararlarına karşı sulh ceza mahkemesinin görevli olmasını sağlayan Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığının saptanması karşısında, itiraz konusu kural kapsamındaki idari yaptırımlar bakımından idari yargı yerlerini görevli kabul eden Yasa'nın 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırılığından söz edilemez."

hükümleri karşısında özel nitelikte hükümlerdir. Dolayısıyla önceki tarihli özel hükümlerin, sonraki tarihli genel hükümler karşısında uygulanmasına devam edilmesi gerekmektedir.[44]

Bu görüş, VUK hükümlerinin "özel olma" niteliği nedeniyle "fiilin tespitinde, yaptırım uygulanmasında ve bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde" dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır. Hatta bu yorum doğrultusunda KK'nin, VUK'ta yer alan idari-mali düzene aykırılık fiilleri ve karşılığında uygulanacak yaptırımlar bakımından bir değişiklik getirmediği, bunları "kabahat ve idari yaptırım" kavramları bağlamında değerlendirmeye gerek bulunmadığı, VUK hükümlerinin vergi hukuku yönünden "özel olma" niteliğinin bu fiil ve yaptırımların "vergi suçu ve cezası" olarak nitelenmesini gerektirdiği de savunulabilir. Kararlarında KK'nin uygulanabilirliğini tartışmayan vergi yargısının bu düşüncede olduğu ifade edilebilir.

Ancak, bu görüşe karşı şu argümanlar geliştirilebilir:

i. Daha önce de ifade edildiği üzere Kanun'un 2. ve 16. maddeleri bağlamında VUK'ta öngörülen idari mali düzene aykırılık oluşturan fiiller "vergi kabahati" ve bu fiiller karşılığında uygulanması öngörülen idari para cezaları da "idari yaptırım"dır.[45] Ayrıca KK'nin Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının gereklerini yerine getirmek üzere yayımlanan 5560 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenen 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde idari yaptırım kararlarına karşı yargısal başvuru yolu olarak "idari yargı düzeni ve bu kapsamda vergi yargısı" korunmuş; fıkranın "*b*" bendinde ise, Kanun'un (*kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki*) diğer genel hükümlerinin, idari para cezasını gerektiren bütün fiiller bakımından uygulanacağı öngörülmüştür. Diğer yandan 5560 sayılı Kanun'la düzenleme yapılmadan önce de KK'de bulunan Ek 1. madde düzenlemesi de VUK'ta yer alan vergi yargılama hukukunun kendine özgü düzenlemelerini saklı tutmaktadır. Tüm bu veriler vergi kabahatlerinin KK kapsamında yer aldığını, dolayısıyla

44 Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…"

45 Aynı yönde: "KK'nın 2.maddesinin, idari yaptırım (idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler) gerektiren bütün fiilleri kabahat olarak nitelendirmesi karşısında, adli para cezası ve hapis cezası dışında idari tedbir gerektiren vergi suçlarının vergi kabahati sayılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır." Şenyüz, age., s:43

KK'nin genel hükümlerinin vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da uygulanmasını gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda VUK'un "özel olma" niteliğinin KK'yi vergi kabahatleri bakımından uygulanamaz kıldığı yolundaki düşünce tartışılır hale gelmektedir.

ii. VUK'ta vergi kabahat ve yaptırımları bakımından her konunun düzenlendiğini söylemek güçtür. Örneğin 359. maddedeki vergi ziyaına neden olan fiillere iştirak edilmesi halinde ziya uğratılan verginin bir katı tutarında yaptırım uygulanması öngörülmekle birlikte, iştirakin hangi hallerde oluşacağı bu maddede düzenlenmiş konulardan değildir. Yeni Türk Ceza Kanunu'nda suç ve kabahat ayrımı yapıldığından, bu Kanun'un 5. maddesi[46] aracılığıyla iştirake ilişkin hükümlerine başvurulması, kabahat oluşturan bu fiiller bakımından olanaklı değildir. Bu konuda "kanunda bir hüküm bulunmadığı" sonucuna ulaşmadan önce KK'nin uygulanabilirliğinin tartışılması gerekmektedir. Dolayısıyla salt VUK hükümlerinin "özel olma" niteliğine dayanan bu görüş bu eksik düzenleme sorununa da cevap verememektedir.

C. KK'nin VUK'u ilga ettiği yolundaki görüş

VUK hükümlerinin "özel olma" niteliğini vurgulayan görüşün aksine, kanun koyucunun "KK'nin tüm kabahatlere uygulanan yaptırımlar bakımından geçerli kılınma amacı"na değer atfeden bir başka görüş de KK hükümlerinin "genel olma" niteliğini vurgulamakta ve çatışma alanlarında KK hükümlerinin VUK hükümlerini zımnen ilga ettiğini ifade etmektedir.[47]

---

[46] 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Özel kanunlarla ilişki" başlıklı 5. maddesi şu şekildedir:
"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."

[47] "KabhK'nun genel hükümlerinin bir kısmı VUK'da yer almayan konuları düzenlerken, bir kısmı VUK'daki idari nitelikli suç ve cezalara ilişkin **genel** düzenlemelerle çatışmaktadır. Biraz önce KabhK'nun gerekçesinden aktardığımız ve KabhK ek md.1'in de açıkça ortaya koyduğu üzere**,** kanun koyucunun amacı**,** KabhK'nun idari nitelikli tüm yaptırımlara ve bu arada vergi yaptırımlarına da uygulanması yönündedir**.** Buna bağlı olarak, çatışma halinde, KabhK'nun genel hükümlerinin VUK'daki idari nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin genel düzenlemeleri zımnen ilga ettiği kabul edilmelidir. Buna bağlı olarak, KabhK'nun sadece VUK'da yer almayan konuları düzenleyen hükümleri değil, VUK ile çatışan hükümleri de uygulama alanı bulacaklardır." (Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…); Yazar daha sonra yayımlanan bir başka makalesinde 5728 sayılı Kanun değişikliklerini baz alarak bir yandan zımnen ilga görüşünü destekler bir argüman ileri sürmekte

Acaba peşinen bu sonuca ulaşmak mümkün müdür? Yoksa kanun koyucu, sonradan yürürlüğe giren genel kanunla tipik belirlemeler yapmayı ve hükümle ilgili diğer alanlarda önceki özel düzenlemelerin varlığının korumasını da amaçlamış olabilir mi? Bir başka ifadeyle genel kanun, özel kanunda düzenlenmeyen boşlukları doldurmak için çıkarılmış olabilir mi? Bizce bu ikinci sonuç, özel kanun sistematiğinin korunabilmesi açısından daha elverişli gözükmektedir.

D. Çatışma Alanlarının Tespitini Önceleyen Birleştirici Görüş

"VUK hükümlerinin özel olma" ya da "KK hükümlerinin genel olma" niteliklerini önceleyen karşıt görüşlerden farklı bir yorumun benimsenmesi mümkün gözükmektedir. Bu yorum, ne "VUK hükümlerinin özel olma" niteliğini ne de "KK hükümlerinin genel olma" niteliğini yadsımakta; ikisine karşı aynı mesafede durmakta ve yeri geldikçe her ikisinden de yararlanmaktadır.

Bu yorumun içeriğinin doldurulabilmesi öncelikle "önceki özel

---

diğer yandan kanun koyucunun vergi kabahatleri açısından KK öncesine dönüşü başlattığını belirtmektedir: "5728 SK'nın vergi kabahatlerine ilişkin olarak kimi VUK hükümlerini, KabhK ile ilga edilmeden önceki içerikleriyle tekrar yürürlüğe soktuğu görülmektedir. Bundan çıkartılması gereken iki sonuç vardır: Birincisi, Kabhk'nun genel hükümlerinin vergi kabahat ve yaptırımları bakımından geçerli olduğu bu şekilde açıkça ortaya konulmaktadır. Çünkü, örneğin KabhK md.15, son fıkra, VUK'un md. 359, son fıkra ve md. 367, f.4 hükümlerinin ilgili kısımlarını zımnen ilga etmemiş olsaydı, kanun koyucunun zaten yürürlükte olan düzenlemelerin aynısını getirmesine gerek kalmazdı. Zaten yürürlükte olan bir düzenleme, aynen tekrar yürürlüğe sokulamaz… İkinci sonuç, kanun koyucunun KabhK ile ilga VUK düzenlemelerini tekrar yürürlüğe koyması, bu noktalarda, bu noktalarda Kabahatler Kanunu öncesindeki sisteme geri dönmek istediğini göstermektedir." Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri …", s:2857-2858; Yazarın bu değerli görüşüne şöyle bir argüman geliştirilebilir: KK, VUK ile çatıştığı alanlarda, VUK'un özel düzenlemelerini ilga etmemiş olmakla birlikte kanun koyucu 5728 sayılı Kanun değişiklikleri ile bu alanda yaşanan tereddütleri gidermek istemiş de olabilir.; "…5728 sayılı Kanun (m.276,280) ile Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 367'nci maddelerinde yapılan değişiklikler, KK'nun 15/3 ve 23/3 maddelerinin vergi kabahatleri üzerindeki etkisini kaldırdığı yönünde yorumlanabilmektedir… Bunun aksini düşünmekte mümkündür. Yeni oluşan kabahatler hukukunda nasıl ki, yargılama sürecine ilişkin KK'nun ek 1 maddesi ile vergi yargılaması bakımından istisnai bir durum yaratıldıysa, KK'nun 15/3 maddesine istisna olan bir durum varsa onun da aynı şekilde –aynı yöntemle- kanunda yapılması gerekirdi. 5728 sayılı Kanun gerekçesinde kanun koyucunun bu yönde bir amacı görülmemektedir. Değişiklik sonrası KK'na aykırı fıkraların korunması, kanun yapma tekniğinin bir sorunu olarak görülebilir." Taşdelen, agm, s:782 (dipnot 62'de yer alan açıklamalar)

kanun-sonraki genel kanun çatışması"nda çözüm ilkelerinin irdelenmesini gerekli kılmaktadır.[48]

Doktrinde, "önceki-özel nitelikte kanun" ile "sonraki-genel nitelikte kanun" arasındaki çatışmanın çözümüne dair kesin bir ilke bulunmadığı belirtilmektedir.[49] Çatışma sorunun çözümünde "*lex posterior*" ilkesi benimsendiğinde, sonraki genel kanunun, "*lex specialis*" ilkesine göre ise önceki özel kanunun uygulanması gerekir.[50] Bu iki ilkeden hangisinin benimsenmesi hususunda pozitif hukukta bir düzenleme yer almadığından bu konu bir tercihi gerektirmektedir.[51] Doktrinde, önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamayacağı görüşü daha ağır basmaktadır.[52] Dolayısıyla

48 Kılıç, agm., s:307

49 Kemal Gözler, Hukuka Giriş, Genişletilmiş 9. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ekim 2012, s:350

50 Gözler, age., s:350

51 Gözler, age., s:350

52 Eski düzenlemenin özel, yeni düzenlemenin genel nitelikte olması durumunda çatışmanın çözümüne dair yaklaşımlar: "yorum yöntemlerinden yararlanılarak en uygun çözümün bulunacağı" Ömer Anayurt, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin/Hukuk, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, s:228-229 (259. dipnot; "…yeni genel kanun, eski özel kanunu muhakkak surette yürürlükten kaldırmış sayılmaz. Kanun koyucunun amacını ve menfaatler durumunu gözden geçirerek bir sonuca ulaşmak gerekir." Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel İlkeleri, Turhan Kitabevi Yayınları, 4. Baskı, s:174; "… sadece kanun koyucunun sonraki genel düzenleme ile, önceki özel düzenlemeyi değiştirmek iradesini açığa vurduğu istisnai durumlarda bunu kabul etmek daha doğru olacaktır." Abdullah Demir; Yahya Deryal, Hukuk Başlangıcı ve Hukuk Metodolojisi Metodolojik Hukuka Giriş, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s:86; Yahya Deryal, Hukukun Temel Kavramları (Hukuka Giriş), Güncellenmiş 7. Baskı, Trabzon 2011, s:89; "Yasa koyucunun amacını ve çıkarlar dengesini gözden geçirerek bir sonuca ulaşmak gerekmektedir." Abdullah Dinçkol, Hukuka Giriş Hukukun Temel Kavramları, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 9. Basım, DER Yayınları: 318, İstanbul 2013, s:128; "Eski özel kanun ile yeni genel kanunun çatışması halinde birkaç görüş benimsenebilir: aa) Yeni kanun genel olduğu için kendisine aykırı bütün hükümleri kaldırdığı; yeni olması nedeniyle –özel de olsa- eski kuralları yürürlük dışı bıraktığı; bunun sonucu olarak da eski kurallara oranla yeni genel kanunun öncelikle uygulanması gerektiği bir görüş olarak savunulabilir. bb) İkinci olarak, genel kanunun, özel kanun tarafından düzenlenmiş müesseselerin tipini genel olarak düzenleme amacını güttüğü; bu nedenle özel kanunun hükümlerini saklı tutmuş sayılması gerektiği; aksi halde eski kanun hükmünü yürürlükten kaldırdığını açıkça belirteceği; bu itibarla yeni genel kanunun eski özel kanuna oranla öncelikle uygulanamayacağı görüşü de savunulabilir. cc) Üçüncü olarak, kanun koyucunun iradesinin önemli olduğu; bu nedenle ilk iki görüşte beliren çözümün doğru sayılamayacağı; kanun gerekçesinden, meclis müzakerelerinden genel kanun tarafından özel kanunun koyduğu kuralların kaldırılması amacı güdülüp güdülmediğinin araştırılması ve ondan sonra bir sonuca varılması

doktrinin çoğunluğu çatışmanın "*lex specialis*" ilkesine göre çözümünü benimsediği ifade edilebilir.[53] Ancak bunun yanında çatışma sorunun "kanun koyucunun amacı", "menfaatler durumu", "çıkarlar dengesi" kavramları da göz önünde bulundurulmak suretiyle çözüme kavuşturulması gerektiğine dair görüşler de mevcuttur.

Değerlendirmeye geçmeden önce çatışma zemininin de tespiti gerekmektedir:

i. Öncelikle önceki özel kanun-sonraki genel kanun bağlamında ortaya çıkan çatışmanın tespitinde kanunlar genel itibarıyla değerlendirmeye alınmamalı, hükümler bağlamında çatışmanın varlığı tespit edilmelidir. Dolayısıyla çatışmanın "VUK-KK" düzeyinde değil "VUK'un vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri-KK'nin genel hükümleri" bağlamında tespiti gerekmektedir.

ii. KK'nin kanun yoluna ilişkin hükümleri "aksine düzenlemenin bulunmaması halinde" uygulanabilecek nitelikte olduğundan ve ilgili kanunlarda (2576, 2577, 213) vergi kabahat ve yaptırımlarına yönelik özel düzenlemeler mevcut olduğundan KK'nin 27 ila 31. maddeleri çatışma alanının tespitinde kapsam dışında bırakılmalıdır. Dolayısıyla çatışma alanının tespitinde dikkate alınacak KK'nin genel hükümleri kanun yoluna ilişkin hükümler haricinde kalan diğer genel hükümlerdir.

---

gerektiği yolunda bir görüş de kuvvetle ve haklı olarak savunulabilir. Bu görüşe göre, kanun koyucunun iradesine ve isteğine göre yeni genel kanun, duruma göre, eski özel kanunu kaldırmış olabileceği gibi, yeni genel kanun eski özel kanunun yürürlükte kalmasına engel olmayabilir. Bu bir yorum işi olup yargıç yorum kurallarına göre uygun çözümü bulmak zorundadır." Seyfullah Edis, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:519, A.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları: 34, Altıncı Basım, Ankara 1997, s:182-183 "…yeni olan genel yasa, özel olan eski yasayı yürürlükten kaldırmaz." A.Şeref Gözübüyük, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Sevinç Matbaası, 5.Bası, Ankara, Ekim 1986, s:57; "…önceki özel kanunun geçerli sayılması lex specialis esasını sonucu sayılabilir. Ancak bu ilkenin her durumda uygulanması söz konusu olamaz. Bu halde en uygun çözüm, kanun koyucunun iradesinin araştırılması yoluyla bulunabilir." Adnan Güriz, Hukuk Başlangıcı, Anayasa'da Yapılan Değişikliklere ve Yeni Medeni Kanuna Göre Düzenlenmiş ve Genişletilmiştir, 9. Bası, Ankara, 2003, s:137; "Sonraki genel hüküm, aksine açık hüküm olmadıkça, önceki özel hükmü değiştirmez." Yaşar Karayalçın, Hukukda Öğretim-Kaynaklar- Metod- Problem Çözme, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, 1994, s:115

53 Gözler, age., s:350

iii. Üçüncü olarak, KK'nin genel hükümlerinin bir kısmı VUK'ta yer almayan konuları düzenlediğinden, bu hükümler yönünden bir çatışmanın varlığından söz edilemeyecektir. Çatışma VUK'taki kabahat ve yaptırımlara ilişkin genel düzenlemeler ile bunlarla aynı yönde bulunan KK genel hükümleri arasındadır. Dolayısıyla, önceki özel kanun-sonraki genel kanun çatışması sorununa bu hükümler bağlamında çözüm aranmalıdır.

Bu tespitler ışığında "VUK hükümlerinin özel olma" niteliği yanında "KK hükümlerinin genel olma" niteliğini yadsımayan birleştirici bir görüş şu şekilde belirlenebilir:

VUK, mali düzene aykırılık fiilleri ile bunlara uygulanması gereken yaptırımı belirleyen özel bir kanundur. Fiillerin tespiti ve yaptırımların uygulanmasına yönelik "vergi hukukunun kendine özgü kurallarını da gözeten" çok sayıda kural içermesine rağmen vergi kabahatler hukukuna dair her konuyu düzenlediği ileri sürülemez. Daha sonra yürürlüğe giren KK ise kabahatler hukukunun genel kural ve ilkelerinin belirlenmesine yönelik genel bir kanundur. KK, VUK'ta yer alan kabahatler hukukuna ilişkin düzenlemeleri yürürlükten kaldırmamıştır. Dolayısıyla çatışma alanlarında zımnen ilga yorumu değil, açıkça ilga etmeme olgusu değer kazanmaktadır. Buradan hareketle vergi kabahat ve yaptırımları bakımından VUK'ta düzenleme bulunmaması nedeniyle çatışma bulunmayan alanlarda KK'nin genel hükümlerine[54], çatışma alanlarında ise VUK hükümlerine uygulanma kabiliyeti tanınması gerekmektedir.[55] KK'nin, özel kanun niteliğindeki VUK tarafından düzenlenmiş müesseselerin tipini genel olarak düzenleme amacını güttüğü; bu nedenle özel kanunun hükümlerini saklı tutmuş sayılması gerektiği kabul edilmelidir.[56]

---

54 "KK'da düzenlenmemiş fakat VUK'ta düzenlenmiş bir genel hüküm düzenlemesi varsa, VUK'taki genel hüküm yürürlükten kaldırılmadığından uygulanmaya devam edilecektir… VUK da düzenlenmemiş, sadece KK'da düzenlenmişse herhangi bir hüküm çatışmasının varlığından bahsedilemeyeceğinden KK'daki hüküm geçerli olacaktır." Şenyüz, age., s:47

55 Kılıç, agm., s:308

56 "KK'nin kabahatlerin tümünü kapsaması açısından genel kanun, vergi kabahatleri açısından VUK'un özel kanun olduğu tartışmasızdır. Bu nedenle vergi kabahatlerinin tamamen KK'nin genel hükümleriyle açıklanması ve düzenlenmesi mümkün değildir. Kanunlar çatışması düşünülürken bu hususun göz ardı edilmemesi gerekir... KK'nin genel kanun olarak VUK ve diğer vergi kanunları

Bu yorum, KK hükümlerinin vergi kabahatleri yönünden uygulanmasını oldukça sınırlamakla birlikte iki açıdan oldukça işlevseldir: 1) VUK'ta bir düzenleme bulunmayan konular açısından KK hükümlerinin uygulanmasının kabul edilmesi 2) Çatışma alanlarında VUK hükümlerine üstünlük tanıyarak, vergi tekniğinin, vergi kabahatler hukukunun ve uygulanan yaptırımların hukukiliğinin değerlendirildiği vergi yargılama hukukunun dinamiklerinin, kendine özgü sistematik bütünlük arz eden kurallarının korunmuş olması

4- Ara Değerlendirme

1) Kanun'un ek 1. maddesinde yer alan ifadelerden, vergi kabahatlerinin Kanun kapsamı dışında bırakıldığı sonucuna ulaşılamamaktadır. Bu düzenleme, sadece 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi mahkemelerinin görev alanındaki uyuşmazlıklara ilişkin bazı kuralları kendine has özellikleri nedeniyle vergi kabahatleri yönünden saklı tutmaktadır.

2) 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi ziyaı (fiil 341. madde; yaptırım 344. madde) ile genel ve özel usulsüzlük (madde 352, 353, 355, mükerrer 355) fiilleri karşılığında, idari yaptırım niteliğinde para cezası uygulanması öngörüldüğünden, bu mali-idari düzene aykırılık oluşturan fiiller Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesi anlamında "kabahat" teşkil etmektedir.

---

hükümlerine aykırı olmayan hükümler itibarıyla geçerli kabul edilmesi yerinde olacaktır." Şenyüz, age., s:48; Yazar eserinde tebligat ve zamanaşımı yönünden verdiği örnekler ilgi çekicidir. KK'nin 26. maddesi idari yaptırım kararlarının tebliğinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu(TK)'na atıfta bulunmakta, VUK ise 93 ve devamı maddelerinde tebligat yönünden özel düzenlemeler içermektedir. Bu durumda zımnen ilga yorumuyla genel kanun olan KK'nin vergi kabahatleri yönünden de uygulanacağının kabul edilmesi, aynı ihbarname ile tebliğ edilen vergi aslının VUK, cezanın TK'ya göre tebliğ edilmesi sonucunu doğurur. Vergi hukukunun kendine özgü özellikleri ve VUK sistematiği ile bağdaşmayan bu durumun kanun koyucu tarafından amaçlandığı ileri sürülemez. Yazar, benzer yorumu zamanaşımı açsından da yapmaktadır. Şenyüz, age., s:48-49 ; "Vergi tekniğinin kendine has özellikleri olması nedeniyle özel bir usul ve cezalandırma koduna sahip olması gereği yadsınamaz. Nitekim ülkemizde genel bir idari işlem usul kodu yokken vergilere ilişkin usul kodunun olmasının nedeni budur. Bu noktada vergi hukukunun bütünlüğü içinde ele alınması gereken vergi kabahatleri için önce özel kanun olan VUK'daki hükümlere, sonra genel kanun olan KK'nın hükümlerine bakılması gerekir düşüncesindeyiz." Şenyüz, age., s:49

3) Kanun'un kanun yoluna ilişkin 27 ila 31. maddelerinin uygulanma kabiliyeti ise ***"diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması"*** haline münhasır kılınmıştır. (Kanun madde 3/1-a) Dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin kanunlarda Kabahatler Kanunu'nun kanun yoluna ilişkin hükümlerinin aksine yer alan düzenlemelerin tespit edilmesi gerekir. Bu tür düzenlemelerin varlığının tespit edilmesi halinde ilgili kanun düzenlemesi uygulanmalıdır. Aksine düzenlemenin varlığı tespit edilemiyorsa Kabahatler Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Bu noktada "aksine hüküm" kavramının da yorumlanması gerekir. Anayasa Mahkemesinin idari yargının görev alanının gözetilmediği gerekçesine dayanan Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin iptaline ilişkin kararı dikkate alındığında, kanun koyucunun bu kararın gereklerini yerine getirmek amacıyla yaptığı bu düzenlemede "aksine hüküm" ifadesi ile "idari yargılama hukuku kurallarını" korumaya yöneldiği sonucuna ulaşılmaktadır.

4) Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "b" bendinde ise, Kanun'un, kanun yolu dışında kalan diğer genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı kuralına yer verilmiştir. Örneğin Kanun'un kabahate iştiraki düzenleyen 14. maddesi bu kapsamda değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, Kanun'un 1 ila 31. maddeleri arasında yer alan genel hükümlerden, kanun yoluna ilişkin 27 ila 31. maddeleri haricinde kalan diğer hükümleri (1 ila 26. maddeler) vergi kabahatleri bakımından VUK'ta düzenleme bulunmadığı ölçüde uygulama alanı bulacaktır.[57]

5- Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Ziyaı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Kararı

İtiraz başvurusu, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı VUK'un 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin

[57] Yavaşlar, "İdari Nitelikli...", s:162

ikinci fıkrasında yer alan ***"...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..."*** ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istemine ilişkindir.

İtiraz yoluna başvuran Vergi Mahkemesi, vergi ziyaına VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda vergi idaresi tarafından bu fiillere iştirak edenlere, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesildiğini ifade etmektedir. Ancak iştirakin unsurlarına Kanun'da yer verilmediğinden hangi hallerde "iştirak"in oluşacağının belirli olmadığını iddia etmektedir. Bu nedenle başvuru kararında itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin görünümü olan "hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri" ile 38. maddesinde yer alan "suç ve cezalarda kanunilik ilkesine" aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

İtiraz konusu kuralda vergi ziyaına iştirak halinde kesilecek cezanın miktarının gösterildiği, ancak kuralda, iştirakin hangi hallerde oluşacağına dair bir belirlemenin yer almadığı açıktır. Başvuran mahkeme, var olduğunu ileri sürdüğü bu belirsizliğin giderilmesi amacıyla "eksik düzenlemenin" iptalini istemektedir.

6. Anayasa Mahkemesi, 5.3.2015 tarihli ve E: 2014/120, K:2015/23 sayılı kararı ile iptal istemini reddetmiştir. Kararın gerekçesinde kanun koyucunun, temel esas ve çerçeveyi belirledikten sonra kanunda ayrıntılı şekilde düzenlenmeyen kavramların alt mevzuat ve yargı kararları ile içeriğinin belirlenmesinin hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırı olmadığı vurgulanmıştır. Yargı kararlarıyla genel anlamda "iştirak" ve "vergi ziyaı suçuna iştirak" kavramlarının içeriğinin belirlendiğini belirten Anayasa Mahkemesi, vergi ziyaı suçuna iştiraki "…bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği halinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fillerden biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermesidir" biçiminde tanımladıktan sonra, "Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz" gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararında VUK'da yer alan vergi suçları ile vergi kabahatleri arasında bir ayrım yapılmaksızın "vergi ziyaına suçuna iştirak" kavramı altında ortak bir tanıma yer verilmiştir. Bu tespitin isabet oranı ayrı bir tartışma konusu olmakla birlikte, yine bu noktadan hareketle, Anayasa Mahkemesi'nin de KK'nin vergi hukukunda uygulama alanının bulunup bulunmadığını tartışmadığı bir ön tespit olarak ileri sürülebilir.

İptal isteminin reddi yönündeki bu karara, KK'nin vergi ziyaı kabahati yönünden uygulanabilirliği göz önüne alınarak alternatif bir gerekçe yazılması da mümkündü. Bunun için öncelikle KK'nin VUK'ta yer alan idare hukuku anlamında hukuka aykırılık oluşturan fiiller ve yaptırımları bakımından uygulanabilirliği tartışılabilir, daha sonra bu bağlamda vergi ziyaı kabahati ve bu kabahate iştirak yönünden bir değerlendirmeye yer verilebilirdi.

İncelemenin önceki bölümlerinde vergi ziyaı doğuran fiillerin vergi kabahati olarak kabul edilmesi gerektiği ve KK'nin 1 ila 31. maddeleri arasında yer alan genel hükümlerden, kanun yoluna ilişkin 27 ila 31. maddeleri haricinde kalan diğer hükümlerinin (1 ila 26. maddeler) vergi kabahatleri bakımından VUK'ta düzenleme bulunmadığı ölçüde uygulama alanı bulabileceği tespit edildiğinden, bu bölümde konunun bu yönüne ayrıca değinilmeyecektir.

VUK'ta yer alan düzenlemelerden, her vergi kabahatine ya da vergi ziyaı doğuran her fiile iştirakin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu kapsamda örneğin usulsüzlük ya da özel usulsüzlük kabahatine iştirak kabul edilemeyeceği gibi vergi ziyaı doğurmakla birlikte Kanun'un 359. maddesinde sayılanlar haricinde kalan fiillere de iştirak kabul edilemeyecektir.[58]

[58] Aynı yönde: Kılıç, agm., s338; Candan ise VUK'ta yalnızca 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak edenler için vergi ziyaı cezası öngörülmesinin iki biçimde yorumlanabileceğine işaret etmektedir. Öncelikle, kanunilik ilkesinin bir gereği olarak vergi ziyaı anılan eylemler dışındaki eylemlerle meydana geldiği takdirde bu suça iştirak edene ceza kesilmesi olanaklı değildir. Diğer taraftan, yazara göre kanun koyucu bu düzenleme biçimi ile 359'uncu maddede yazılı eylemler haricinde kalan eylemlerle kabahate iştirak edilmesini yaptırım dışında bırakma amacı taşımamakta, sadece anılan eylemlere iştirak edenlere asli failden daha hafif yaptırım

İtiraz konusu kuralda, vergi ziyaına Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillere iştirak halinde ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası uygulanacağı öngörülmektedir. Kanun koyucu bu kuralda iştirakin hangi hallerde oluşacağına dair bir belirlemeye yer vermemiş, sadece kesilecek cezanın miktarını göstermiştir.

VUK, mali düzene aykırılık fiilleri ile bunlara uygulanması gereken yaptırımı belirleyen özel bir kanundur. Fiillerin tespiti ve yaptırımların uygulanmasına yönelik "vergi hukukunun kendine özgü krallarını da gözeten" çok sayıda kural içermesine rağmen vergi kabahatler hukukuna dair her konuyu düzenlememektedir. Daha sonra yürürlüğe giren KK ise kabahatler hukukunun genel kural ve ilkelerinin belirlenmesine yönelik genel bir kanundur. KK, VUK'ta yer alan kabahatler hukukuna ilişkin düzenlemeleri yürürlükten kaldırmamıştır. KK, özel kanun niteliğindeki VUK tarafından düzenlenmiş müesseselerin tipini genel olarak düzenleme amacını gütmekte; bu nedenle özel kanun hükümlerini saklı tutmuş sayılması gerekmektedir. Buradan hareketle vergi kabahat ve yaptırımları bakımından VUK'ta düzenleme bulunmaması nedeniyle çatışma bulunmayan alanlarda KK'nin genel hükümlerine, çatışma alanlarında ise VUK hükümlerine uygulanma kabiliyeti tanınması gerekmektedir. Bu noktadan hareketle, iştirak kavramı yönünden VUK'ta düzenleme bulunmayan konularda KK'nın genel hükümlerinden 14. maddenin de göz önüne alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.[59] KK'nin "İştirak" başlıklı 14. maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.

---

uygulanması istemektedir. Zira bu açık düzenleme olmasaydı, iştirak edene de KK'nin 14. maddesi uyarınca asli fail gibi üç kat ceza kesilmesi gerekecekti. Yazar, bu ikinci yorumlama biçiminin genel kanun niteliği ve 14. maddedeki iştirak tanımı dikkate alınarak yapılacak sistematik yoruma daha uygun düşeceğini belirtmektedir. VUK'ta hüküm bulunmaması diğer eylemlerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde KK'nin uygulanmasına engel değildir. Candan, age., s:193-194

59 Aynı yönde: Kılıç, agm., s:337; Candan, age.,s:192

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır."

Vergi kabahatleri açısından özel hüküm niteliğindeki VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası ile genel hüküm niteliğindeki KK'nin 14. maddesi birlikte ele alındığında, "vergi ziyaına iştirak"in şartları şu şekilde belirlenebilir:

i- İştirak edilen fiilin hukuka aykırı (mali düzene aykırılık oluşturan) bir fiil olması[60]

ii- "İştirakçi veya iştirakçilerin fiilin işlenmesine bilerek ve isteyerek (kasıtla) katılmaları"[61]

iii- İştirak edilen kabahatin (VUK'un 359. maddesinde sayılan) ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyaı kabahati olması[62]

iv- İştirake konu hareket ile ortaya çıkan vergi ziyaı arasında illiyet bağı bulunması[63]

KK'nin 14. maddesinde bir iştirak tanımına yer verilmemiştir. Esasen, vergi mahkemesince var olduğu ileri sürülen eksiklik iddiası, bir tanım eksikliğine değil, iştirakin uygulanma şartlarının belirsizliğine

60 Şenyüz, age., s:244
61 Şenyüz, age., s:244; Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki…"
62 Şenyüz, age., s:244
63 Şenyüz, age., s:244; KK gerekçesinde kabahatlere iştirak haliyle ilgili olarak tek tip fail sisteminin kabul edildiği; kabahatin işlenişine iştirak eden kişiler arasında fail ve şerik (azmettiren veya yardım eden) ayırımı gözetilmediği belirtilmiştir. Bu hususta KK, TCK'dan ayrılmaktadır. TCK'da "İkinci Kısım/Dördüncü Bölüm"de "Suça İştirak" başlığı altında faillik, azmettirme, yardım etme gibi ayrımlara yer verilmiştir. (http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c079/tbmm22079076ss0840.pdf, s:5)

dayanmaktadır. VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrası ile KK'nin 14. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergi kabahatlerine iştirakin, VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerle kasten vergi ziyaına neden olunması halinde gerçekleşebileceği ve bu durumda ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında idari yaptırım uygulanabileceği belirli bir kesinlik içinde ortaya konulmuş olmaktadır. Dolayısıyla KK'nin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliğinin kabul edilmesi ve bu doğrultuda KK'nin 14. maddesi ile VUK'un 344. maddesinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda yasal düzlemde böyle bir eksikliğin bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu şekilde, VUK ve KK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, vergi ziyaı kabahatine iştirak yönünden hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığı hususu bilinebilir ve eylemlerin sonuçları da öngörülebilir kılınmış olduğundan, yasaların belirsizliği ve öngörülemezliğinden, ayrıca suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırılıktan söz edilemez. Anayasa Mahkemesi'nin itiraz başvurusunu bu gerekçeyle reddetmesi KK'nin vergi uyuşmazlıklarında uygulanması yönünden teşvik edici bir etken olabilirdi.

Konuyu noktalamadan ve hemen yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, VUK 344. madde ikinci fıkrada yer alan özel hüküm ile genel hüküm niteliğindeki KK'nin 14. maddesi, iştirak edenin nasıl cezalandırılacağı hususunda çatışmaktadır. KK'nin 14. maddesi, iştirak edenin fail olarak cezalandırılacağını, VUK ise faile ziyaa uğratılan verginin üç katı, iştirak edene ise bir katı yaptırım uygulanacağını açıklamaktadır. Bu noktada, VUK özel düzenleme içerdiğinden 344. maddenin 2. fıkrası uygulanması gereken normdur, iştirak eden bir kat ceza kesilmesi gerekir.

Sonuç

İncelemede KK'nin vergi uyuşmazlığı doğuran idari yaptırımları konu alan işlemlere karşı açılan davalarda uygulanılırlığına alternatif bir bakış açısı geliştirilmeye çalışıldı. KK'nin bu idari davalarda neden uygulanması gerektiği, doktrinde bugüne kadar ileri sürülen görüşler bağlamında tartışıldı. Bu kapsamda idari davaya konu olacak

yaptırım kararlarının "kabahat" niteliğinde olduğu tespit edildi. Ortaya konulan birleştirici görüş doğrultusunda, KK ile VUK'un çatışma alanlarının tespiti gerektiği, çatışma bulunmayan alanlarda KK'nin genel hükümlerine, çatışma alanlarında ise VUK'un özel hükümlerine uygulanma kabiliyeti tanınması gerektiği sonucuna ulaşıldı.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ziyaı doğuran fiillere iştirak hakkında vermiş olduğu yakın tarihli karar, KK'nin vergi uyuşmazlıklarında uygulamasının bulunmadığını zımnen ortaya koymakta ve hâkim görüşü devam ettirmektedir. Ancak "eksik düzenleme" iddiasına dayanan itiraz başvurusunun, hâlihazırda yürürlükte olan bir kanunun uygulanılırlığı tartışılarak reddedilmesi vergi hukukuna pozitif bir katkı sağlayabilirdi.

Kaynakça

Akkaya Mustafa, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:1997, Cilt:46, Sayı:1-4, s:185-208

Anayurt Ömer, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin/Hukuk, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, s:228-229

Bayar İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Akademi Serisi Yayın No:4 Haziran 2013

Bilge Necip, Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel İlkeleri, Turhan Kitabevi Yayınları, 4. Baskı

Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mayıs 2010

Çomaklı Şafak Ertan-Ak Ahmet, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Mart 2013, 1. Baskı, Yayın No:5

Demir Abdullah-Deryal Yahya, Hukuk Başlangıcı ve Hukuk Metodolojisi Metodolojik Hukuka Giriş, Adalet Yayınevi, Ankara 2013

Deryal Yahya, Hukukun Temel Kavramları (Hukuka Giriş), Güncellenmiş 7. Baskı, Trabzon 2011

Dinçkol Abdullah, Hukuka Giriş Hukukun Temel Kavramları, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 9. Basım, DER Yayınları: 318, İstanbul 2013

Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, Kasım 2013

Edis Seyfullah, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:519, A.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları: 34, Altıncı Basım, Ankara 1997

Gözler Kemal, Hukuka Giriş, Genişletilmiş 9. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ekim 2012

Gözübüyük A.Şeref, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Sevinç Matbaası, 5.Bası, Ankara, Ekim 1986

Günday Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı

Güriz Adnan, Hukuk Başlangıcı, Anayasa'da Yapılan Değişikliklere ve Yeni Medeni Kanuna Göre Düzenlenmiş ve Genişletilmiştir, 9. Bası, Ankara, 2003, s

Kılıç Ayhan, "Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Temmuz 2014, Sayı 18, Yıl:5, s:299-348

Karayalçın Yaşar, Hukukda Öğretim-Kaynaklar- Metod- Problem Çözme, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, 1994

Kurulu Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1-4, s:147-162

Öncel Mualla-Kumrulu Ahmet-Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikleri İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013

Taşdelen Aziz, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:2010, Cilt:59, Sayı:4, s:767-795

Yavaşlar Funda Başaran, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", Danıştay ve İdari Yargı Günü, 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:76, Danıştay Matbaası, 2008 s:131-178

Yavaşlar Funda Başaran, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, s:233

Yavaşlar Funda Başaran, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008, s: 2839-2859

Kabahatler Kanunu Genel Gerekçesi http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf

Kabahatler Kanunu 3. madde ile ilgili açıklamalar ve gerekçe:

(http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c079/tbmm22079076ss0840.pdf)

2686 sayılı Kanun Genel Gerekçe ve 50, 51 ve 52. madde gerekçeleri

(http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/MGK_/d01/c007/mgk_01007109ss0292ek12.pdf)

5728 sayılı Kanun Gerekçesi, http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf

http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d22/c084/tbmm22084097ss0897.pdf

22.7.2006 günlü ve 26236 sayılı Resmi Gazete

Danıştay. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.2.2007 tarihli ve E:2006/232, K:2007/62 sayılı kararı, *Danıştay Dergisi*, sayı 122, s:89 ve devamı (elektronik ortam erişimi: http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104341.pdf, 16 Kasım 2014)

Anayasa Mahkemesi'nin 11.6.2009 tarihli ve E:2007/115, K:2009/80 sayılı kararıyla (R.G Tarih-Sayı: 26.11.2009-27418)