



KANUNU BİLMEMEK MAZERET SAYILMAZ KURALININ İSTİSNASI: ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAHLERİNDE İHTAR ŞARTI

Kemal Serkan KESKİN^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi kabahat ve suçlarının Kabahatler Kanunu (KK) ve Türk Ceza Kanunu (TCK) dışında Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiş olması, bu ihlallere ilişkin değerlendirmelerin tamamen ayrı kurallara dayandığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Nitekim TCK'nun 4. maddesinde hüküm altına alınan 'Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz' kuralı VUK uygulamasında hüküm doğurmaktadır. Ancak VUK mük. 355. maddesinde yer verilen ihtar şartı bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir.

Çalışmamızda yukarıda belirttiğimiz özellikli durum farklı kanunlar arasındaki bağlantılar ortaya konarak irdelenmiştir. Açıklamalar yapılırken bilgi vermeme fiili konu bütünlüğünün sağlanması ve karşılaştırma yapılabilmesi açısından ihmal edilmiş olup ibraz etmeme fiili özelinde vergi kabahatleri ve vergi suçları yönünden kanuni unsurlar arasındaki farka dikkatin çekilmesi amaçlanmıştır.

Bu doğrultuda ilk olarak 'kanunu bilmemek mazeret sayılmaz' kuralından hareketle üç farklı alan gibi gözüken TCK, KK ve VUK arasındaki bağlantıya değinilmiş olup ardından anılan kuralın istisnası olarak tanımladığımız ihtar şartı vergi kabahatleri yönünden ibraz etmeme fiili neticesinde oluşacak özel usulsüzlük cezası kapsamında açıklanmıştır. Söz konusu ihtar şartının gizleme fiili neticesinde oluşan kaçakçılık suçları için kanuni unsur olmadığı sonraki bölümde irdelenip kanuni bilmemek mazeret sayılmaz kuralının istisnasını teşkil eden ihtar şartının sadece vergi kabahatleri yönünden söz konusu olduğu, vergi suçları açısından defter belge isteme yazısında mükellefin ihtar edilmemesinin suçun oluşumuna engel olmayacağı hususu çalışmamızın son bölümünde yasal dayanaklarıyla ortaya konulmuştur.

^(*) Vergi Müfettişi

2- 'KANUNU BİLMEMEK MAZERET SAYILMAZ' KURALI VERGİ CEZA HUKUKUNDA SONUÇ DOĞURUR MU?

Bilindiği üzere, 5237 sayılı yeni TCK kabahat nevinden olan fiilleri suç olmaktan çıkarmıştır. Bir başka ifade ile yeni ceza kanunu cürüm kabahat ayrımını terk etmiştir. Ceza Kanunu dışına çıkarılan kabahatler bu defa tamamen yaptırımsız bırakılmayıp, 5326 sayılı KK ile düzenlenmiştir. KK, kabahatler konusunda genel (temel) kanun niteliğindedir. KK'nın çıkmasıyla suç ve kabahat kavramlarının hukuki kaynakları arasındaki farklılaşma netleşmiştir. Suçlar suç hukukunun, kabahatler ise kabahat hukukunun konusu haline gelmiştir.¹

Suç sayılan eylemlerin Kabahatler Kanununa veya başka bir kanuna alınmakla bu özelliğini büsbütün kaybedeceğini zannetmek büyük yanılğı olur. Bilindiği gibi, suçların kabahatler ve cürümler olarak ikiye ayrıldığı dönemde, kabahatlere cüce cürümler de denilmiştir. O halde kabahatleri değerlendirebilmek için asgari düzeyde de olsa Ceza Hukuku bilgisine ihtiyaç vardır. Nitekim KK düzenleme getirmediği bazı müesseseleri TCK' ya atıfta bulunarak kendisi için geçerli kılmıştır.²

Kabahatler Kanununun 'Tanım' başlıklı 2. maddesine göre; "Kabahat deyiminden; kanunun, karışılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."

Kabahatler birer idari aykırılık olarak düzenlenmiştir. Kabahatler hukuku Kabahatler Kanununun dışında kabahatleri düzenleyen özel kanunların tümünü kapsar. Kabahatler Kanunu dışında idari yaptırımların uygulandığı alanlardan biri de vergi kabahatleridir.³

Vergiler konusunda kabahatler, bu konuda özel kanun niteliği taşıyan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiş olup, idari vergi ihlalleri şeklinde ortaya konmuştur.⁴ Vergi Kabahatleri açısından KK, vergi suçları açısından TCK genel kanun olması buna karşın her ikisi açısından VUK özel kanun olması karşısında vergi ihlallerinin cezalandırılmasını konu alan bu alanın vergi hukukunun alt dalı olarak değerlendirilebilir. Vergi kabahat ve suçlarının KK ve TCK dışında VUK'da düzenlenmiş olması, bu ihlallere ilişkin değerlendirmelerin tamamen ayrı kurallara dayandığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Vergi Ceza Hukuku esas itibarıyla vergi hukukunun vergi ödevlerine ilişkin aykırılıklara uygulanan ceza yaptırımlarıyla ilgili olarak kabahatler hukuku, suç hukuku ve vergi hukuku kesişim noktasında yer alır.⁵

5237 sayılı TCK'nun 'Kanununun Bağlayıcılığı' başlıklı 4. maddesinde yer verilen "Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz." kuralı işlenen fiilin suç olduğunun bilinmemesinin failin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını ifade etmektedir.⁶ Bu kural Vergi Ceza Hukuku daha da özelinde Vergi Kabahatleri açısından hukuki bir genel kabul olarak kabul edilebilir mi? Bir diğer deyişle VUK'nda yer alan vergi kabahatlerine ilişkin fiilleri işleyenler kanununu bilmediklerinden bahisle cezalandırılmamayı talep edebilirler mi?

1 ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2011, s: 6.

2 ŞENYÜZ, a.g.e., s: 7.

3 ŞENYÜZ, a.g.e., s: 7.

4 ŞENYÜZ, a.g.e., s: 7.

5 ŞENYÜZ, a.g.e., s: 16.

6 GÜLEÇ, Sesim Soyer, "Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı", <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz10-1/3sesimsoyer.pdf>, Erişim Tarihi: 21.05.2013.

Yukarıda da ifade edildiği gibi Türk Ceza Kanununda hüküm altına alınan bu kuralın Kabahat Hukuku, Suç Hukuku ve Vergi Hukukunun harmanlanmasından oluşan Vergi Ceza Hukuku içinde geçerli olduğu görüşünderiz.

Bu doğrultuda bakıldığında VUK'nun mük. 355. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan 'ihtar şartı'nın TCK'nun 4. maddesi ile hüküm altına alınan 'Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz' hükmünün istisnasını teşkil ettiği düşünülebilir.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu düşünce 'defter ve belgeleri ibraz etmeme' fiili özelinde yasal dayanakları ile söz konusu fiilin 'gizleme' başlığı altında vergi suçu doğurduğu da dikkate alınarak karşılaştırmalı bir şekilde irdelenecektir.

3- VERGİ KABAHAHLERİ AÇISINDAN İBRAS ETMEME FİİLİNİN KABAHAHL OLUŞTURMASI İHTAR ŞARTINA BAĞLI MIDIR?

VUK'nun 256. maddesinde defter ve belge ibraz zorunluluğu şu şekilde hüküm altına alınmıştır: "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar."

VUK'nun mük. 355. maddesi söz konusu zorunluluğa uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezalarını düzenlemektedir. Anılan madde hükmüne göre;

"VUK'nun 256. maddesinde yer alan zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

- 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.200.-TL **(422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2013'den itibaren)***
- 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 600 TL **(422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2013'den itibaren)***
- 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 300 TL **(422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2013'den itibaren)***

özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır."

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Dolayısıyla defter ve belge ibraz yazılarında ibraz edilmeme fiiline ilişkin özel usulsüzlük cezasının kesileceği hususunun belirtilmesi zaruridir. Aksi halde kesilecek cezalarda suçun kanuni unsurunun oluşmaması söz konusu olacaktır.

Ancak 5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle VUK' nun mük. 355. maddesine eklenen ve 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren fıkraya göre, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve

esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere, bilgi verme veya ibraz ödevini yerine getirmeyenlere ceza kesilebilmesi için, VUK'nun mük. 355. maddesine göre,

- Bilgi verilmesi veya defter ve belgenin ibrazı, yazılı olarak istenmeli,
- Yazıda ilgiliye defter ve belgesini ibraz etmesi veya bilgi vermesi için süre verilmeli,
- Süresinde cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı cevap vermesi ya da defter ve belgesini verilen sürede ibraz etmemesi halinde VUK'nun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceği bildirilmelidir.⁷

Yukarıda yer verilen VUK'nun mük. 355. maddesi hükümlerinin 2. fıkrasında yer alan 'yazılı olarak bildirilmesi şartı' 'ihtar şartı' olarak da kabul edilebilir. Defter ve belgelerin ibrazı açısından bakıldığında madde hükmünde belirtilen yazı 'defter belge isteme yazısı' dır. Şöyle ki, VUK'nun 139. maddesine göre incelemenin mükellefin işyerinde yapılamayacağı hallerde inceleme vergi inceleme elemanının çalışma adresinde yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Bu yazı "defter belge isteme yazısı" olarak adlandırılır.⁸

Defter ve belge ibraz yazısında;

- İbraz edilecek defter ve belgeler
- İbraz süresi
- İbraz yeri,
- İbraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.⁹

4- VERGİ SUÇLARI AÇISINDAN GİZLEME FİİLİNİN SUÇ OLUŞTURMASI İHTAR ŞARTINA BAĞLI MIDIR?

VUK'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesine göre, "Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Anılan Kanun maddesine göre, defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur."

Yukarıdaki yasa hükmünden de anlaşılacağı üzere gizleme fiili neticesinde oluşacak kaçakçılık suçunun kanuni unsurları arasında yazı ile ihtar şartı bulunmamaktadır.

5- 'KANUNU BİLMEMEK MAZERET SAYILMAZ' KURALININ VERGİ KABAHATLERİ ÖZELİNDE İSTİSNASI: İHTAR ŞARTI

Yukarıda yapılan açıklamaları defter belge isteme yazısı özelinde değerlendirecek, anılan yazının hem özel usulsüzlük kabahati ve hem de kaçakçılık suçu yönünden kanuni unsuru oluşturduğu söylenemez.

⁷ ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2. Baskı, s:738.

⁸ SUÇİÇEK, Mahmut, KESKİN, Kemal Serkan, Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları, Gazi Yayınevi, 3. Baskı, s: 19.

⁹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VİUEHY) Md. 12/1.

Şöyle ki, Ceza Hukuku'nda genel kural olarak kanunu bilmemek mazeret sayılmaz. Bu nedenle, ilgililerin eylemlerinde kanunu bildikleri kabul edilerek ceza uygulanır. Bu yönüyle, suç ya da kabahat işleyen birinin cezalandırılabilmesinin ön koşulu olarak kendisinin uyarılması gerekliliği bulunmamaktadır. Kişinin ihmal ettiği kural nedeniyle oluşan kabahatten sorumlu olması asıldır. Ancak, yukarıda da açıklandığı üzere, VUK' un mükerrer 355. maddesinde bu genel kurala bir istisna getirilerek vergi ödevinin yöneldiği kişinin bu ödevi uymaması sonucunda önceden uyarılması şartı aranmıştır. Bu "ihtar şartı" yerine getirilmeksizin şeklen VUK'un mükerrer 355. maddesinin uygulanması mümkün değildir. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki, bu ihtar şartı VUK'un 359. maddesindeki gizleme eyleminin vergi suçuna dönüşmesi bakımından aranmamıştır. Dolayısıyla, mükellefe ibraz ödevine uygun davranmaması durumunda gizleme eylemi nedeniyle vergi suçunu işlemiş sayılacağı yazıda bildirilmesi suçun oluşumu açısından bir koşul değildir.¹⁰

6- SONUÇ

Çalışmamızın ilk bölümünde 'kanunu bilmemek mazeret sayılmaz' kuralından hareketle üç farklı alan gibi gözüken TCK, KK ve VUK arasındaki bağlantıya değinildi. İkinci olarak anılan kuralın istisnası olarak tanımladığımız ihtar şartını vergi kabahatleri yönünden ibraz etmeme fiili neticesinde oluşacak özel usulsüzlük cezası kapsamında açıklandı. Ardından söz konusu ihtar şartının gizleme fiili neticesinde oluşan kaçakçılık suçları için kanuni unsur olmadığını belirtildi. Son olarak da kanuni bilmemek mazeret sayılmaz kuralının istisnasını teşkil eden ihtar şartının sadece vergi kabahatleri yönünden söz konusu olduğunu, vergi suçları açısından defter belge isteme yazısında mükellefin ihtar edilmemesinin suçun oluşumuna engel olmayacağı ortaya konuldu.

Çalışmamızda işaret edilmek istenen hususlardan da anlaşılacağı üzere, her ne kadar aynı Kanun içerisinde açıklansa da vergi kabahatleri ve vergi suçları arasında hatta vergi kabahatini oluşturan fiiller arasında dahi kanun koyucunun ince ayrımlar belirlediğinin kabul edilmesi ve kanunlar yorumlanırken kanuni unsurların dikkatle irdelenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- ERDEM, Tahir; 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım, Ankara, 2011, s: 89
- GÜLEÇ, Sesim Soyer, "Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı", [http://web .deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz10-1/3sesimsoyer.pdf](http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz10-1/3sesimsoyer.pdf), Erişim Tarihi: 21.05.2013.
- ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2. Baskı.
- SUÇİÇEK, Mahmut, KESKİN, Kemal Serkan, Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları, Gazi Yayınevi, 3. Baskı.
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2011.

¹⁰ ERDEM, Tahir; 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım, Ankara, 2011, s: 102.