

Vergi Ziyayı Kabahati İsnadı Karşısında Savunma Hakkının İhlal Edilip Edilmediği İncelemesi

Av. Onat Kök

GİRİŞ

Vergi, kamu hizmetlerinin devlet tarafından yerine getirilmesinde önemli finansal kaynakların başında gelmektedir. Bu sebeple devletin vergi gelirlerini toplamasında yaşanacak kayıpların önüne geçmesi ve vergi sisteminin düzgün işlemlerini sağlaması gerekmektedir. Zaten, devlet tarafından kişiler üzerine vergi ödevi yüklenmiş olup vergi ödevinin yerine getirilmemesi halinde çeşitli yaptırımlar öngörülmüş durumdadır. Bu yaptırımlar vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmakla birlikte, kimi fiiller suç sayılarak karşılığında hürriyeti kısıtlayıcı ceza veya adli para cezası öngörülmüş; kimi fiiller ise kabahat sayılmak suretiyle karşılığında idari para cezası öngörülmüştür.

Karşılığında hürriyeti kısıtlayıcı ceza veya adli para cezası öngörülen fiiller suç sayılmakta ve Ceza Muhakameleri Kanunu kapsamında tanınan güvenceler ile birlikte soruşturması ve kovuşturması yapılmaktadır. Burada yargılama faaliyeti tarafsız mahkemelerce yürütülüp suç isnadıyla karşılaşan kişiler, bir mahkeme kararı ile cezalandırılmaktadırlar. Ne var ki, karşılığında idari para cezası öngörülen vergi kabahatleri vergi idaresi tarafından yapılan tek taraflı bir inceleme neticesinde sonuçlandırılıp vergi kabahati isnadı altında bulunan kişi bu durumu ceza ihbarnamesi aldıktan; yani kendisine idari para cezası uygulandıktan sonra öğrenmektedir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nda ve Kabahatler Kanunu'nda savunma hakkının kurumsallaştırılmamış olmasından ileri gelmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesinde ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36.maddesinde savunma hakkı tanınmış durumdadır. Bununla birlikte savunma hakkının yalnızca suç isnadı ile karşılaşan kimseler açısından değil, idari para cezası ile karşılaşan kimseler için de uygulanması gerektiği de kabul görmüş durumdadır. Zaten bu kabul ile paralel bir şekilde, Vergi Usul Kanunu'na göre daha çağdaş düzenlemeler olan, Sermaye Piyasası Kanunu, Rekabet Kanunu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun denetime ilişkin düzenlemelerinde idari para cezası uygulanmadan önce muhatabın savunmasının alınması zorunluluğu öngörülmüştür. Bu husus, idari para cezalarının kişilerin mülkiyet haklarına yönelik bir müdahale olduğu görüşünün süreklilik kazanması kapsamında da idari para cezaları çerçevesinde muhataplara savunma hakkının eksiksiz bir şekilde sağlanması gerektiğini gözler önüne sermektedir.

Bu makale ile ele alınacağı üzere, vergi ziyayı kabahati düzenlemelerine ilişkin olarak savunma hakkının üç temel yüzü olan "bilgilendirme" ile "yeterli süre verilmesi" ve "yaptırımdan önce savunma alınması" güvencelerinin tanınıp tanınmadığı incelemesi yapılacaktır. Ancak bu incelemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, öncelikle genel olarak vergi ziyayı kabahatine yer verilecek, vergi ziyayı kabahatinin unsurları incelendikten sonra vergi ziyayı kabahatinin vergi idarelerince nasıl ortaya çıkarıldığı gösterilecek ve genel olarak savunma hakkı hususu ele alınıp vergi ziyayı kabahati uygulamasında savunma hakkına riayet edilip edilmediği sorusuna cevap aranacaktır.

1. BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ ZİYAI KABAHATI

1.1. Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri

Vergi Usul Kanunu ("VUK" olarak anılacaktır) incelendiğinde vergi suç ve cezalarının, ceza hukuku anlamında hürriyeti kısıtlayıcı yaptırım öngören vergi suç ve cezaları olarak 359 – 363.maddelerde düzenlendiği ve idare hukuku anlamında idari para cezası yaptırım öngören vergi kabahat ve yaptırımlarının 341 – 355.maddelerde düzenlendiği görülmektedir.¹ VUK'ta yapılan iki gruplu düzenleme sebebiyle de doktrinde farklı değerlendirmeler söz konusu olmuştur. Şöyle ki, bir görüş idari para cezası öngören düzenlemeleri "Mali Nitelikli Suçlar ve Cezalar" şeklinde ve hürriyeti kısıtlayıcı yaptırım öngören hükümleri "Ceza Hukuku Anlamında Suçlar ve Cezalar" kapsamında ele alırken;² bir görüş ise idari para cezası öngören hükümleri "İdari Vergi Suçları" ve hürriyeti kısıtlayıcı yaptırım öngören maddeleri "Kamusal Vergi Suçları" şeklinde ele almaktadır.³ Diğer ve tarafımızca da kabul gören görüş ise, 359 – 363.maddeleri "Vergi Suçları ve Cezaları" olarak ve 341 – 355.maddeleri "Vergi Kabahatleri ve Cezaları" olarak ele almaktadır.⁴

Bu görüşe katılma sebebimiz her iki düzenleme grubunun da farklı usullere tabi olmasından ve farklı hukuki menfaatleri korumasından ileri gelmektedir. Gerçekten de, vergi suçu sayılan fiillerin cezalandırılması ile kamu yararının korunması amaçlanırken, vergi kabahati sayılan fiillerin cezalandırılması ile hazine yararının korunması amaçlanmaktadır.⁵ Zaten suç sayılan fiiller için hapis cezası ve adli para cezası söz konusu iken; kabahat sayılan fiiller için idari para cezası ve idari tedbirler söz konusudur. Diğer taraftan suç sayılan fiillerin soruşturulması ve kovuşturulması Ceza Muhakemeleri Kanunu'na tabi iken; kabahat sayılan fiiller Kabahatler Kanunu'na tabidir. Öyle ki, suç sayılan fiiller için öngörülen ceza mahkeme tarafından verilirken; kabahat sayılan fiiller için yaptırım bir idari işlem ile idare tarafından uygulanmaktadır.

Bu doğrultuda VUK'ta düzenlenen vergi suç ve kabahatleri ayrı olup bu şekilde ele alınması işbu yazının konusu olan vergi ziyai kabahati isnadı karşısında savunma hakkının ihlal edilip edilmediği incelemesinin sağlıklı yapılması adına faydalı olacaktır.

¹ Yılmazoğlu, Yunus Emre. "Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış Ve Vergi Ziyai Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 124, 2016, Erişim Tarihi: Aralık 13, 2020. s. 325, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-124-1577>

² Öncel, Mualla ve Ark. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, ss. 215-216

³ Mutluer, Kamil. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, ss. 213-222

⁴ Bilici, Nurettin. Vergi Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, ss. 118 - 125

⁵ Bilici, Nurettin. Vergi Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, s.113

1.2. Vergi Ziyayı Kabahati ve Unsurları

1.2.1. Vergi Ziyayı ve Vergi Ziyayı Kabahati

Vergi ziyayı kabahatinin unsurları ele alınmadan önce kanunda yer alan vergi ziyayı ve vergi ziyayı kabahatine ilişkin düzenlemeler incelenmelidir. Bu kapsamda, vergi ziyayı kavramı VUK'un 341.maddesinde aşağıdaki şekilde öngörülmüştür:

“Vergi ziyayı, 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 ziyayı hükmündedir.”

Bununla birlikte vergi ziyasına sebep olunması halinde uygulanacak yaptırım da VUK'un 344.maddesinde şu şekilde öngörülmüştür:

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

Yukarıdaki maddelerden görüldüğü üzere, vergi ziyayı kabahati vergi gelirlerinin kayba uğratılmasına karşı düzenlenmiştir. Diğer taraftan, kanunun düzenlemesi sebebiyle vergi ziyayı kabahatinin yalnızca vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenmesi mümkün olabilecektir.⁶ Bu genel kapsam doğrultusunda vergi ziyayı kabahatinin ortaya çıkarılması ve isnadının daha iyi ele alınması adına vergi ziyayı kabahatinin unsurlarının ele alınması yararlı olacaktır. Zira bu incelemeler savunma hakkı bakımından yapılacak incelemede yol gösterici olacaktır.

1.2.2. Vergi Ziyayı Kabahatinin Unsurları

Vergi ziyayı kabahatinin unsurları kanuni unsur, maddi unsur ve manevi unsur çerçevesinde ele alınacaktır.

1.2.2.1. Kanuni Unsur

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38.maddesi “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için

⁶ Torunoğlu, Tahsin. “Vergi Ziyayı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, 2010Erişim Tarihi: Aralık 13, 2020, s.515, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/14-tahsintorunoglu.pdf>

konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” hükmünü havidir. Bu hüküm Kanunilik İlkesi'nin temel kaynağı olup bu ilke gereği suç ve cezaların belirli olması gerekmektedir. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu'nun 4.maddesinde kanunilik ilkesi kabahatler açısından da kabul edilmiş durumdadır. Kanunilik ilkesinin bir gereği olarak kabahat teşkil eden fiil ile karşılığında öngörülen yaptırım belirli olmalıdır.⁷ Yukarıda bahsedildiği üzere, kanunilik unsuru vergi ziyayı kabahati açısından VUK m.341 ile m.344 ile sağlanmış durumdadır.

1.2.2.2. Maddi Unsur

Hareket Unsuru

Hareket unsuru, genel olarak kanunun suç olarak kabul ettiği bir sonuca neden olan harekettir.⁸ Vergi ziyayı kabahati açısından hareket unsuru, VUK 341.madde ve 344.maddede ele alınmıştır. Buna göre, vergi ziyayı kabahati mükellef veya vergi sorumlusu tarafında aşağıda sayılan hareketler ile işlenebilecektir.

- 1) Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi,
- 2) Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi,
- 3) Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması,
- 4) Verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi,
- 5) VUK m.359'da düzenlenen kaçakçılık fiillerinde bulunulması,
- 6) Kanuni süresi geçtikten sonra vergi beyannamesi verilmesi.

Sonuç Unsuru

Sonuç unsuru, kendisine bağlı hukuki sonuçlar bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilen veya engel olmak yoluyla oluşturulan değişikliklerdir.⁹ VUK m.341 ve m.344'de düzenlendiği üzere, vergi ziyayı kabahati açısından sonuç unsuru vergi ziyasının ortaya çıkmış olmasıdır.¹⁰ Bu kapsamda yukarıda yer alan fiiller ile vergi ziyasına sebep olunması halinde vergi ziyayı kabahatinden söz edilebilecektir.

1.2.2.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, suç veya kabahati teşkil eden fiil ile fail arasındaki bağı ifade etmektedir. Manevi unsur denildiğinde kast ve taksir kavramları gündeme gelmektedir. Vergi ziyayı kabahati açısından bu hususun irdelenmesi Kabahatler Kanunu'nun 9.maddesi çerçevesinde yapılmalıdır. Zira bu maddede

⁷ Öygün, Ezgi. "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 104, 2013, Erişim Tarihi: Aralık 15, 2020, s. 234, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-104-1249>

⁸ Mutluer, Kamil. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 213

⁹ Mutluer, Kamil. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 214

¹⁰ Muşmal, Ayşe Melike. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyayı Kabahati" (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2014), s. 59

“Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir” düzenlemesi yapılmıştır. VUK m.341 ve m.344’te kast ve taksire ilişkin açık bir düzenleme olmadığından ve VUK m.344’ün madde gerekçesi olan *“...vergi kaybı, ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse kasıtlı olsun vergi cezasının kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği”*¹¹ ifadesi vergi ziyayı kabahatinin hem kast hem taksir ile işlenebileceğini göstermektedir.

1.3. Vergi Ziyayı Kabahatine Karşı Uygulanan Yaptırımlar

Vergi ziyayı kabahatine karşı uygulanan idari yaptırımlar VUK m.344’te üç kademeli olarak öngörülmüş durumdadır. Buna göre m.344/1, m.344/2 ve m.344/3 kapsamında ayrı nispette idari para cezaları uygulanmaktadır.

- VUK m.344/1 kapsamında uygulanan idari para cezası:

Vergi ziyasına VUK m.341’de yazılı olan *“Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesi, Şahsi, medeni haller ve aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunmak, Verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek.”* fiilleri ile sebebiyet verilmesi halinde ceza ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında uygulanacaktır.

- VUK m.344/2 kapsamında uygulanan idari para cezası:

VUK m.359’da düzenlenen kaçakçılık suçunun fiilleri ile vergi ziyayı kabahati işlenmiş ise, ceza ziyaa uğratılan verginin üç katı arttırılarak uygulanacaktır. Bu fiiller şu şekildedir: *“Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca belge basmak veya bu belgeleri kullanmak.”*

- VUK m.344/3 kapsamında uygulanan idari para cezası:

VUK m.344’de düzenlenen fiil ile vergi ziyayı kabahati işlenmiş ise, ceza ziyaa uğratılan verginin yarı oranında uygulanacaktır. Bu fiil kanuni süresi geçtikten sonra vergi beyannamesi verilmesi şeklindedir. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için vergi incelemesine başlanmamış olması veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir.

- İştirak halinde verilecek ceza

VUK m.344/2’ye göre ise, 359. maddede sayılan fiillere iştirak edenlere vergi ziyayı kabahatine ilişkin ziyaa uğrayan verginin bir katı nispetinde uygulanacaktır.

¹¹ Muşmal, Ayşe Melike. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyayı Kabahati” (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2014), s. 65

2. BÖLÜM

VERGİ ZİYAY KABAHATİNİN ORTAYA ÇIKARILMASI

2.1. Genel Olarak

Vergi kabahatlerini oluşturan olaylar mükellef veya vergi sorumlusunun bağlı bulunduğu vergi idarelerince tespit edilir. Vergi cezaları ise olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.¹² VUK m.364'e göre vergi cezalarını gerektiren olaylar "yoklama" ve "vergi incelemesi" neticesinde ortaya çıkarılır. VUK m.142 uyarınca "arama" ve VUK m.148 uyarınca "bilgi toplama" yollarına da başvurulması mümkündür.¹³ Vergi ziyayı kabahatinin ortaya çıkarılmasında başvuru yolları aşağıda detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

2.1.1. Yoklama

Yoklama, VUK m.127'de "*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*" şeklinde düzenlenmiştir. Vergi idaresi, mükelleflerce vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğini yoklama vasıtası ile tespit etmektedir.¹⁴ Yoklama VUK m.128'e göre vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları; yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır. Yine VUK m.131'e göre yoklama ile tespit edilen hususlar yoklama fişine geçirilir.

2.1.2. Vergi İncelemesi

VUK m.134'te yapılan düzenlemeye göre vergi incelemesinin amacı, "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*". Vergi incelemesi VUK m.135'e göre "*vergi müfettişleri; vergi müfettiş yardımcıları; ilin en büyük mal memuru; vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır*". İnceleme neticesinde tutanağa geçirilmesi lüzumlu görülen hususlar, ilgilinin itirazları ile birlikte tutanağa geçirilir. İhtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan inceleme tutanağı, vergi cezaları bakımından mükellef ve sorumluları bağlayıcı bir maddi delil niteliği taşımaktadır.¹⁵

2.1.3. Arama

Arama yapılabilecek haller VUK m.142'de düzenlenmiştir. Buna göre "*ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*" denilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında mükellefler açısından bir güvence olarak, arama yapılabilmesi iki şarta bağlanmıştır. Bu şartlar şu şekildedir: "*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi*".

¹² Mutluer, Kamil. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 230

¹³ Muşmal, Ayşe Melike. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyayı Kabahati" (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2014), s. 77

¹⁴ A.g.e, s. 78

¹⁵ Candan, Turgut. Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 414.

2.1.4. Bilgi Toplama

VUK kapsamında bilgi toplama, talep üzerine ve devamlı olmak üzere iki şekilde öngörülmüştür. Talep üzerine bilgi toplama 148.maddede “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*” şeklinde düzenlenmiş olup lafızdan da anlaşıldığı üzere zorunlu niteliktedir. Devamlı bilgi verme de vergilendirmeye ilişkin olaylar hakkında kamusal alan dahil olmak üzere tüm gerçek ve tüzel kişilere bu zorunluluğu öngörmekte olup 151.maddede sayılanlar dışında bilgi vermektan imtina etmek söz konusu değildir.

2.2. Vergi İnceleme Raporu ve Vergi Tekniği Raporu

Yürütölen vergi incelemelerinde her türlü delil ve ispat vasıtası toplanarak somut bir şekilde vakıaları ortaya koyan vergi tekniği raporu ve vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Bu raporlar Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57.maddesinde “*Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.*” denilmek suretiyle ve “*Yürütölmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir.*” denilmek suretiyle düzenlenmiştir. Aynı maddede vergi tekniği raporlarının sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.

Vergi inceleme tutanağı düzenlendikten sonra ilgisine tebliğ edilecek olup bu vergi inceleme raporunda mükellefe ilişkin olarak bir tarh önerisinin bulunması söz konusu olabilir. Vergi inceleme raporu ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yaratan “icrai” nitelikte bir işlem olsa da, vergi idaresince yapılacak bir tarhiyat neticesinde kesinlik kazanacağından vergi inceleme raporunun tarh işlemi ile birlikte dava edilmesi mümkün olacaktır.¹⁶

2.3. Vergi Ziyatı Kabahati İsnadı ve İdari Para Cezası Kesilmesi

Vergi idaresince yapılan vergi incelemeleri neticesinde mükellefin vergi ödevlerine aykırı bir davranışı olduğu, bu aykırı davranışın VUK m.341 veya m.344'ta düzenlenen fiillerden olduğu ve vergi ziyana sebebiyet verildiği tespit olunması halinde, mükellefe bağılı olduğu vergi idaresinde Kanun'da yazılı nispete göre idari para cezası uygulanacaktır. Kesilen vergi cezası ceza ihbarnamesi ile ilgiliye tebliğ edilecek olup VUK m.364'te öngörölen hususlar bu ihbarnamede yazılı olacaktır. Bu maddede olayın tespitine ilişkin tutanaklar ile vergi inceleme raporunun da ilgiliye tebliğ edilmesi gerektiği düzenlenmektedir.¹⁷

¹⁶ Canbazöglu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağıının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, Türkiye Barolar Birliğı Dergisi, Sayı 89, 2010, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2020, s.172, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-625>

¹⁷ Muşmal, Ayşe Melike. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyatı Kabahati” (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2014), ss. 82-83

3. BÖLÜM

GENEL OLARAK SAVUNMA HAKKI

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Adil Yargılanma Hakkı Başlıklı 6.maddesi'nin 3.fıkrası, “Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;” hükmünü havidir. Bununla birlikte T.C. Anayasası'nın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 36.maddesi “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü ile savunma hakkı düzenlenmektedir.

Bu maddelerin idare hukukuna yansımaları ise, idari yaptırım uygulanmadan önce ilgilinin, isnad edilen fiili işlemediği veya işlemiş olmasına rağmen daha az cezanın takdir edilmesini gerektirecek bir takım bilgi, belge ve olgulara ilişkin imkân ve kolaylıklara sahip olmasını ifade etmektedir.¹⁸ AKILLIOĞLU'na göre de, savunma hakkının iki temel unsuru bilgi alma ve görüş bildirme hakkıdır.¹⁹

Bununla birlikte savunma hakkının AİHM uygulamasında ve Türk uygulamasında yargı kararları ile şekillendiği görülmektedir. Yargı kararları ile şekillenen savunma hakkının, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nce de 13 Şubat 1991 tarihli ve 1 sayılı karar ile “bilgilendirilme” ve “yeterli süre verilmesi” imkânlarını içermesi ve yaptırımdan önce kişinin savunmasının alınması gerektiği topluluk kuralı haline getirilmiştir.²⁰

Savunma hakkının Türkiye uygulamasındaki yerini ise aşağıdaki Danıştay kararı ile göstermek mümkün olacaktır. Bu karara göre,

“...Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.”²¹

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin AİHM içtihatlarına bakıldığında ise, adli mahkemeler önünde görülen ve suç isnadı olan vergi ceza davaları ile idari yargı yerleri önünde görülen idarece isnad edilen vergi

¹⁸ Kurt, Hayrettin. “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014, Sayı 1, Erişim Tarihi: Kasım 27, 2020. s. 137, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_1_7.pdf

¹⁹ Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetim Önünde Savunma Hakları”, Ankara: TODAİE Yayınları, 1983, s.17.

²⁰ Kurt, Hayrettin. “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, Erişim Tarihi: Kasım 27, 2020. s. 138, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_1_7.pdf

²¹ Danıştay 4. Dairesinin 10.10.2013 gün ve E:2013/2702, K:2013/6862 sayılı kararı

kabahatleri için adil yargılanma hakkı güvenceleri uygulanmaktadır.²² Savunma hakkı adil yargılanma hakkından bağımsız düşünülmemeyeceğinden vergi kabahatleri açısından savunma hakkının gerektirdiği asgari şartların sağlanması gerektiğini söylemek yerinde olacaktır.

Sonuç olarak AİHS ve Anayasa’da yer alan düzenlemeler başta olmak üzere, Avrupa Konseyi Toplum Kuralları, AİHM ve Danıştay içtihatları çerçevesinde vergi idarelerince mükellef ve vergi sorumlularına isnad edilebilen vergi ziyai kabahati için savunma hakkının söz konusu olduğu ve bu kapsamda kendisine vergi kabahati isnad edilen ilgililerin savunma hakkı güvencelerinden yararlanarak kendilerine “bilgilendirilme” ile “yeterli süre verilmesi” imkanlarının sağlanması ve “yaptırımdan önce savunma alınması” hukuki bir gerekliliktir.

4. BÖLÜM

VERGİ ZİYAI KABAHAHATİ İSNADI KAPSAMINDA SAVUNMA HAKKININ İHLAL EDİLİP EDİLMEDİĞİ HUSUSU

Bir üst bölümde detaylı bir şekilde ele alındığı üzere, savunma hakkının idari para cezaları açısından da uygulanması bir zorunluluk olup vergi ziyai kabahati isnadı kapsamında savunma hakkının ihlal edilip edilmediği hususu savunma hakkının gereklilikleri olan isnad ile karşılaşan muhataplara “bilgilendirme” ile “yeterli süre verilmesi” imkanlarının ve “yaptırımdan önce savunma alınması” kapsamında değerlendirilecektir.

4.1. Vergi Ziyai Kabahatinde Yaptırımdan Önce Savunma Alınıp Alınmadığı Hususu

Önemle belirtmek isteriz ki, Vergi Usul Kanunu’nda vergi kabahatleri kapsamında idari para cezası uygulanmadan önce muhatabın savunması alınması zorunluluğu öngörülmemektedir. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu çerçevesinde de savunma hakkı kurumsallaştırılmış değildir.²³ Uygulamada da vergi ziyai tespitine ilişkin “yoklama”, “vergi incelemesi”, “arama” ve “bilgi toplama” gibi araçlara başvurulduktan sonra vergi idaresince tek taraflı olarak vergi ziyai tespiti yapılmakta ve muhataba vergi ziyai kabahati kapsamında idari para cezası uygulanarak ceza ihbarnamesi gönderilmektedir. Muhataplar ise kendilerine vergi ziyai kabahati nedeniyle idari para cezası uygulandığını bu aşamada öğrenmektedir.

Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu’na nazaran daha çağdaş düzenlemelerde idari para cezası uygulanmadan önce muhatabın savunmasının alınacağı hüküm altına alınmış durumdadır. Örneğin Sermaye Piyasası Kanunu’nun 105.maddesinde “*İdari para cezalarının uygulanmasından önce ilgilinin savunması alınır*” denilmek suretiyle Petrol Piyasasında Yapılacak Denetimler ve Ön Araştırma Yönetmeliği’nin 23.maddesinde “*Soruşturma raporunun tebliğ yazısında, hakkında soruşturma yapılan gerçek veya tüzel kişiye otuz günlük süre verilerek, raporda tespit edilen hususlarla ilgili yazılı savunmasını Kuruma göndermesi istenir*” şeklinde ve Rekabet Kanunu’nun soruşturmaya dair hükümlerinde savunma hakkına yer verilmiş durumdadır.

²² Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı 7, 2016, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2020. s. 187, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229900>

²³ Kurt, Hayrettin. “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, Erişim Tarihi: Kasım 27, 2020. s. 139, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_1_7.pdf

Vergi gibi her vatandaşı büyük ölçüde etkileyen bir hususta, idari yaptırımın tek taraflı olarak savunma alınmadan uygulanıyor olması, AİHS ve Anayasa'da yer alan düzenlemeler başta olmak üzere, Avrupa Konseyi Topluluk Kurallarına, AİHM ve Danıştay içtihatlarına aykırılık teşkil etmektedir. Hal böyle iken, Vergi Usul Kanunu'nun çağdaşlaştırılması adına vergi kabahatleri çerçevesinde idari para cezası uygulanmasına dair karar aşamasından önce muhatapların yazılı savunması alınması hukuki bir zorunluluktur.

4.2. Vergi Ziyayı Kabahatine İlişkin Olarak Muhataba Bilgi Verilip Verilmediği Hususu

Yukarıda detaylı bir şekilde ele alındığı üzere, AİHS ve Anayasa ile tanınan savunma hakkı gereğince kişilerin kendileri hakkında yürütülen vergi incelemesinden haberdar olmaları, vergi idaresince kendileri hakkında iddia olunan fiile ilişkin toplanan delilleri bilmeleri ve buna bağlı olarak bu hususlara karşı iddia ve delillerini sunabilmeleri, karşı argüman oluşturabilmeleri gerekmektedir. Bilgilendirilme şartına ilişkin olarak "yoklama" ve "arama" neticesinde düzenlenen tutanağın bir örneğinin muhtaba verileceği, "vergi incelemesi" sonucunda oluşturulan raporun ise ceza ihbarnamesi ekinde muhtaba tebliğ edileceği belirtilmiştir. Yine de bu hükümlerin savunma hakkı güvencesini sağladığını belirtmek güç olacaktır.

Öncelikle vergi inceleme raporunun tebliğ edildiği aşama ceza ihbarnamesinin tebliği aşaması olup bu aşamada zaten muhatap aleyhine idari para cezası uygulanmış durumdadır. Diğer taraftan VUK m.141 kapsamında vergi incelemeleri sırasında lüzum görülen hallerde tutanak tutulabileceği ve ilgililerin bir itirazı var ise tutanağa geçirtmeleri gerektiği düzenlenmektedir. Ancak, inceleme geçiren her vergi mükellefinin vergi hukukuna dair düzenlemeleri tam anlamıyla bildiğinin ileri sürülmesi mümkün olmamalıdır. Uygulamada ise, sahada yapılan vergi incelemelerinde tutanak tutulmadan önce VUK m.141'e ilişkin ilgililere bilgi verilmediği görülmektedir. İhtirazi kayıt konulmaksızın ilgililerce imzalanan tutanaklar ise sonrasında mükellefler aleyhine delil teşkil etmektedir.²⁴

Bu sebeplerle, Vergi Usul Kanunu'nun da çağdaşlaştırılmak suretiyle savunma hakkının yerine getirilmesi için muhataplara kendileri hakkındaki yürütülen vergi incelemesi, toplanan deliller, isnad ve haklar ile ilgili olarak asgari bilgilendirmenin sağlanması gerekmektedir. Aksi halde vergi kabahatleri karşılığında uygulanan idari para cezalarının hukukiliğinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

4.3. Vergi Ziyayı Kabahatine İlişkin Olarak Muhataba Savunma Yapması İçin Yeterli Süre Verilip Verilmediği Hususu

Savunmanın hazırlanması için gerekli zaman ve kolaylıkların sağlanması savunma hakkının önemli bir unsurudur.²⁵ Ne var ki, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan inceleme araçlarından hiçbirinde bu unsur sağlanmış değildir. Örneğin, VUK m.130'da "*Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez*" düzenlemesi yer alırken, VUK m.138'de "*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber*

²⁴ Candan, Turgut. Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 414.

²⁵ Aydemir, İsa. "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı 7, 2016, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2020. s. 186, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229900>

verilmesi mecburi değildir” hükmü yer almaktadır. Bu hükümler çerçevesinde muhtapalara savunma yapmaları için gerekli zaman ve kolaylık sağlanmadığı açıkça görülmektedir.

Diğer taraftan, ceza ihbarnamelerine karşı dava yoluna başvurmak için öngörülen otuz günlük süre savunma hakkı bakımından gerekli zaman verildiği şartının sağlandığını göstermemektedir. Yukarıda ele alındığı üzere, savunma hakkının yerine getirilmiş olması için idari para cezası uygulanmadan önce muhataptan yazılı savunma alınmış olması gerekmektedir. Aksine, vergi incelemesi tamamlandıktan ve muhataba idari para cezası uygulandıktan sonra süre verilmiş olması muhatapların savunma hakkının büyük ölçüde ihlal edildiğini göstermektedir. Zira, vergi idaresi tek taraflı olarak geniş sürelerde vergi ziyayı kabahati iddiasıyla idari para cezası uygularken; bununla karşı karşıya kalan muhatapların yalnızca otuz günlük süresi bulunmaktadır.

Netice olarak, Vergi Usul Kanunu’nun halihazırdaki durumu ile muhataplara savunmalarını hazırlaması için gerekli zaman ve kolaylıkları sağlamadığı görülmektedir. Yine, Vergi Usul Kanunu’nun çağdaştırılması suretiyle mükelleflere ve vergi sorumlularına zaman ve kolaylık sağlayan hükümlerin öngörülmesi gerekmektedir.

SONUÇ

İşbu çalışma ile, vergi ziyayı kabahatinin nitelik ve unsurları ele alınmış olup vergi ziyayı kabahatinin vergi idaresince kişilere nasıl isnad edildiği ortaya konulmuştur. Bunun yanında AİHS’in 6.maddesi ve T.C. Anayasası’nın 36.maddesi kapsamında savunma hakkının kişilere tanınmış olduğu ve bu haktan yalnızca suç isnadı ile karşılaşan kimselerin değil, idari para cezasına muhatap olan kimselerin de yararlanabileceği ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ise, vergi ziyayı kabahati isnadı ile karşılaşan kimselerin gerek inceleme aşamasında gerekse idari para cezası uygulanmasından önce yazılı savunmalarının alınmadığı, kişilerin süreç boyunca kendileri hakkında toplanan delillere ilişkin ve haklarına ilişkin bilgilendirilmediği, haber verilmeden yapılan denetimler ve ancak ceza ihbarnamesinin tebliği ile otuz günlük dava yoluna başvurma süresi verilmesinin yeterli süre ve kolaylık sağlanması şartlarını yerine getirmediği görülmüştür.

Bu doğrultuda, Vergi Usul Kanunu’nun savunma hakkının gerekleri ile çatışır biçimde vergi incelemelerinde muhatapları dışlar bir tutum sergilediği ve idarenin tek taraflı bir inceleme yürüttükten sonra vergi ziyayı kabahatine dayanarak kişilere idari para cezası uyguladığı anlaşılmıştır. Gerçekten de, kişiler vergi ziyayı kabahati çerçevesinde kendilerine idari para cezası uygulandığını, bunun dayanağını oluşturan belgeleri ancak ceza ihbarnamesini tebliğ almaları ile öğrenme imkanına sahiptir. Ancak bu şekildeki bir düzenlemenin çağdaşıktan son derece uzak olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun aksine çağdaş düzenlemelerde idari para cezası uygulanması aşamasından önce muhatapların savunmasının alınması gerektiği öngörülmektedir. Ne var ki, bu anlayış Vergi Usul Kanunu’nda kendisine yer bulmuş değildir. AİHS ve Anayasa gibi kaynaklarda savunma hakkının tanınmış olduğu gerçeği karşısında ise, vergi ziyayı kabahati gibi idari para cezası yaptırımını öngören düzenlemelerde savunma hakkının tanıdığı asgari güvencelerin öngörülmesi gerektiği ve Vergi Usul Kanunu’nun bu anlamda çağdaştırılması gerektiği açık bir biçimde söylenebilecektir.

KAYNAKÇA

Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetim Önünde Savunma Hakları”, Ankara: TODAİE Yayınları, 1983.

Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı 7, 2016, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2020. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229900>.

Bilici, Nurettin. Vergi Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

Canbazođlu, Kerem. “Vergilendirme Ve Vergi Alacağıının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 89, 2010, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2020. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-625>.

Candan, Turgut. Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

Kula, Ayşegül, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümleri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 140, 2019, Erişim Tarihi Aralık 13, 2020. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2019-140-1815>.

Kurt, Hayrettin. “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014, Sayı 1, Erişim Tarihi: Kasım 27, 2020. http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_1_7.pdf.

Muşmal, Ayşe Melike. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyayı Kabahati” Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2014.

Mutluer, Kamil. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Öncel, Mualla ve Ark. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.

Öygün, Ezgi. “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 104, 2013, Erişim Tarihi: Aralık 15, 2020. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-104-1249>.

Şanver, Cahit, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, Yönetim Bilimleri Dergisi, Sayı 29, 2017, Erişim Tarihi: Aralık 15, 2020. <http://ybd.dergi.comu.edu.tr/dosyalar/Ybd/turk-vergi-sisteminde-vergi-kabahat-ve-suclarina-uygulanan-yaptirimlarin-ca.pdf>

Şen, Ersan, “Kabahatler Kanunu’nun Ceza Muhakemesi Kanunu Hükümleri ile İlişkisi”, Ceza Hukuku Dergisi, 5(12), 11-17, Erişim Tarihi: Aralık 20, 2020. <https://www.jurix.com.tr/article/2945>.