

CEZALANDIRMA AMACININ VERGİ CEZALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ercan SARICAOĞLU*

Özet: Toplum halinde yaşayan insanların barış ve huzur içinde yaşamalarını temin edecek hukuksal değerleri korumak, bireysel hakların ihlaline ve toplumsal düzenin bozulmasına neden olabilecek davranışların bu doğrultuda kontrol edilebilmesine bağlıdır. Bu nedenle, hukuki ihlal anlamı taşıyan davranışların, toplum tepkisinin bir ifadesi olarak devletin cezalandırma zaruretiyle maruz kalması kaçınılmazdır. Beşeri münasebetler içinde ortak yaşama mani olabilecek tutumların somutlaşarak ceza tehdidi altına ihlal değerlendirilmesine tabi olması suç ve ceza kavramlarını belirginleştirir. Vergilendirme alanında cezalandırılacak ihlaller ve cezalandırma amacı, “vergi ilişkisinin” sosyal düzeninin tesisinde taşıdığı değere göre belirlenir. Böylece cezalandırma amacı, sosyal düzeni koruma beklentisi içinde, toplumsal iradenin meşruiyetinde şekillenmesi gerekir.

Cezalandırma amacının belli bir sistemde kurumsallaştırma çabası “okullar mücadelesi” sonucunda ortaya konulan prensip ve değerlere dayanmaktadır. Toplumsal fayda ve adaleti gerçekleştirme amacı ile Klasik Okul, suçlu kategorisine göre belirlenen ve uygulanan yaptırımlarla toplumsal korumayı hedef tutan Pozitivist Okul cezalandırma amacı konusunda yaklaşımların temelini oluşturmaktadır. Çalışmamızda vergi cezalarının amacını belirleyebilmek için, “bir ödetme, bir kefarete olarak cezalandırma”, “fayda olarak cezalandırma” ve “uzlaştırıcı yaklaşımı esas alan cezalandırma” kategorileri altında; cezayı mutlak bir amaç olarak suç sayılan eylem için verilmiş bir karşılık, kefarete gören mutlak ceza veya mutlak adalet teorisine, cezayı suçları önleyici ve suçları ıslah edici bir yöntem olarak gören faydacı teori ve her iki teoriyi birlikte değerlendiren karma teori incelenecektir. Bu doğrultuda, pozitif hukukumuzda suç ve kabahat tasnifi üzerinden karşılanan vergi cezalarının amacı, vergi tekniğinin tamamlayıcısı olma vasfı ile birlikte ele alınarak, söz konusu yaklaşımların gereklilikleri altında değerlendirilecektir.

Anahtar Sözcükler: Cezalandırma amacı, vergi cezaları, bir ödetme, bir kefarete olarak cezalandırma, fayda olarak cezalandırma, uzlaştırıcı teori.

* Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi.

CEZALANDIRMA AMACININ VERGİ CEZALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GİRİŞ

Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması amacıyla birey ile devlet arasında kamusal borç ilişkisi kurulmasına neden olan parasal edimdir (Kaneti, 1989:4). Hukuksal bir düzen içinde beliren borç ilişkisi, taraflara karşılıklı hak ve mükellefiyet yükler. Kamu hizmetlerin finansmanı için devletin ihtiyaç duyduğu fonların toplanmasında güvence; vergi ilişkisinde, devlet için aslolan vergi alacağını tahsil etmektir (Erman, 1988:5). Vergi alacağını tahsile engel olan “ihlaller” vergi cezalarıyla karşılanır. Vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmemesi ve devletin vergi kaybına uğratılması “ihlal” anlamı taşır. Bu doğrultuda izlenen suç ve ceza siyaseti vergi tekniğinin tamamlayıcısı konumundadır. Dolayısıyla işler ve etkili bir vergi hukuku, vergi cezalarının etkinliğiyle sağlanabilir.

Ceza, suç karşılığı devlet tarafından uygulanan yaptırımdır. Devletin ve hukuk düzeninin varlığını devam ettirebilmesi cezaları zaruri kılar. Ancak bu zorunluluk cezanın amacını ortaya koymada tek başına yeterli olmaz (Centel, 2001:337). Cezanın amacına ilişkin görüşlerin şekillendirdiği değerlerin belirlenmesi gerekir.

Ceza amacının belirlenmesi, ihlalleri ve korunacak hukuki değeri somutlaştırır. Ceza hukuku anlamında suç karşılığı uygulanan cezalardaki amacın yanı sıra, ceza hükmü içeren diğer hukuk bilimlerinde yer alan ceza amaçları ayrıca incelenmelidir. Nitekim vergi ilişkisini inceleyen vergi hukukunda; “hazine yararı”, “vergisel idari düzenin korunması”, “dürüst mükellefin korunması” gibi amaçlar vergi cezalarında amacı çerçeveleyen kavramlardır. Ayrıca cezaların niceliksel olarak derecelendirilmesi ve kabahat-suç ayırımına tabi olması söz konusu amaçsal kavramların bir neticesi olarak karşımıza çıkar.

Çalışmamızda öncelikle vergi cezaları genel olarak izah edilecek, ardından cezanın amacına ilişkin felsefi yaklaşımlar irdelenecektir. Vergi cezalarının amacına ilişkin tespitler sonuç kısmında ortaya konulacaktır.

II. VERGİ CEZALARINA GENEL BAKIŞ

Vergi ilişkisinin aktif tarafı devletin, alacaklı sıfatını taşımasının yanında, verginin ödenmesinde emirlerine riayeti temin edecek otorite olması, cezalandırma yetkisine hukuki meşruiyet kazandırır. Devletin vazettiği maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi neticesinde doğan ihlallere karşılık uygulan cezalar vergi cezaları olarak adlandırılır (Erman, 1988:2). Vergi cezalarına başvurulmasına sebep olan ihlal, bireylerin emir veya yasaklara karşı takındığı itaatsiz tutumdur. Bireyleri söz konusu davranışlara iten nedenler, toplumsal nedenler, tarihi gelenekler, vergi kanunlarının sık değiştirilmesi, vergilerin ağırlığı, vergi danışmanlık kurumunun çok iyi düzenlenememiş olması, vergi denetimde eksiklik, kişisel çıkar kaygıları gibi nedenler olarak özetlenebilir (Mutluer, 2008:223). Bu halde, alacaklı ve otorite konumundaki devlet vergi alacağını teminat altına almak için, bireylerin vergilendirme alanında ihlale yönelen davranışlarının önüne

geçmek durumundadır. Bunun sağlanması etkin bir ceza tehdidi altında davranışların kontrol altında tutulabilmesine bağlıdır. Devlet, elde etmeyi planladığı vergi gelirini elde edebilme adına, bazı davranışların yapılmaması için cezalandırma yöntemiyle “yönlendirici vergilendirme” işlevine başvurur (Göker, 2011:28).

Hangi fiillerin vergi ödevine mani teşkil ettiği ve cezalandırmaya maruz kalacağı sorusu, ihlalin toplum nezdinde oluşturduğu intibadan ziyade ekonomik düzende oluşturduğu etkiye verilen cevaba göre şekillenir (Taşdelen, 2010a:770). Ancak bazı fiillerin devletin vergilendirme otoritesine karşı ihlal derecesinin yoğunluğu ve kamu düzenini bozar nitelikteki varlığı korunmaya değer hukuki değeri farklılaştırır.

Bu halde ihlaller kişilerin barış ve huzurunu bozma ölçütü göz önünde, toplumsal tepkiyi daha fazla çekmektedir. Ceza hukuku anlamında suç vasfı taşıma değeri, vergilendirme alanında ekonomik düzeni bozucu varlığından daha öndedir. Dolayısıyla kamu düzenini bozma yoğunluğu fazla olan bu fiillerin kamusal ceza niteliğindeki karşılığa tabi olması doğaldır (Mutluer, 2008:226).

Ancak bu niteliğin ötesinde bir takım şekli ödevlerin yerine getirilmemesinden doğan veya vergi kaybına neden olan fiillere karşılık verilecek cezalar ise kendisini bu kategoriden çıkartır. Vergisel idari düzenin korunmasını sağlayan ceza tehdidi altındaki söz konusu fiillerin niteliği konusunda doktrinde farklı iki görüş hakimdir. Birinci görüş, bu tür vergi cezalarının kamusal ceza niteliğinde olmadığı doğrultusundadır. Bu teorinin savunucularından vergi cezalarını vergi zammı olarak ifade edenler; vergi kanunlarına aykırı hareket etmenin mali yaptırıma tabi olduğunu, mali yaptırımın da bir ceza olmayıp doğrudan doğruya vergi niteliği taşıdığını savunurlar. Vergi cezalarına tazminat değeri atfedenler ise vergi cezasını devlet hazinesinin uğradığı zararın bir karşılığı olarak görürler. Devlete zarar verilmesi ve idarenin uyuşma hakkının doğduğu hallerde vergi cezası doğar. Bu kategori içinde diğer bir görüş, vergi cezalarını organik ölçü üzerinden tasnif ederek, idari ceza olarak kabul edenlerdir. İdari cezanın gerçek ceza olmadığını savunanların varlığına rağmen bu görüşte hakim olan gerçek ceza niteliğine sahip olmasıdır. Vergi cezalarının kamusal nitelikte ceza olduğu ilişkin görüşler iki teoride yoğunlaşır. Bunlardan birisi, devletin alacaklı olmasını ve suçu işleyen borçlu olmasını kabul ederek, vergi ilişkisini özel borç ilişkisi olarak görür. Diğer taraftan ise, vergi cezalarını tam anlamıyla ceza olarak görenler söz konudur (Mutluer, 2008:225; Karakoç, 2011:470).

Tüm bu teorilerin ve bunlara karşı geliştirilen görüşlerin ötesinde, pozitif hukukumuz vergi cezalarını, idari yaptırım ile karşılanacak vergi kabahatleri ve hürriyeti bağlayıcı cezayla karşılanacak vergi suçları olarak düzenlemiştir. Vergi ihlallerine karşılık uygulanan “cezalar”, böylece idare tarafından uygulanan idari yaptırım ve mahkemeler tarafından hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak belirlenmiştir.

Ceza, ceza hukukuna ilişkin bir yaptırımdır. Bu anlamda ceza, kişinin hukuka aykırı davranışlarından ötürü yargısal bir kararla kusuru ölçüsünde belirli bazı yoksunluklara uğramasıdır. Toplumsal düzeni korumak ya da bozulan düzeni eski haline getirebilmek için, idarenin sahip olduğu yaptırım uygulayabilme yetkisi idari yaptırımlardır (Mahmutoğlu, 1995:101). Mevzuatımızda, kabahat adı altında ifade bulan ihlallere karşılık idari yaptırım niteliğinde idari para cezası veya idari tedbirler uygulanmaktadır. TCK, m. 45'e göre suç karşılığı uygulanan yaptırımlar ise hapis ve adli para cezasıdır.

VUK "vergi cezaları" ana başlığı altında hem idari para cezasına neden olabilecek ihlalleri (vergi ziyaı, usulsüzlük) hem de hapis cezasına neden olabilecek ihlalleri (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, özel kişilerin işlerini görme) düzenlemiştir. Böylece vergi ihlalleri vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak VUK'ta yer almıştır. Dolayısıyla vergi hukuku özelinde cezalandırma amacına ilişkin değerlendirme yaparken vergi cezalarını, suç karşılığı uygulanan yaptırım olarak değil, vergilendirme alanındaki ihlallerin karşılığı olarak ele alıyoruz.

III. CEZALANDIRMA AMACINA İLİŞKİN FELSEFİ YAKLAŞIMLAR

İnsanlık tarihinin her döneminde cezaya rastlanır. Cezanın gerekliliği ve zaruriliği toplum halinde yaşama zaruretinden kaynaklanır. Toplum düzenini bozan davranışlara karşı "sosyal tepki" ifadesi taşıyan ceza, hukuk düzeninin ve devletin devamında vazgeçilmez bir olgudur (Artuk v.d., 2006:7). Ancak amacı belirlenebildiği halde ceza, toplum iradesinin tezahürü anlamına gelir.

18. yüzyıla kadarki olan döneme baktığımızda; henüz devlet düzeninin bulunmadığı küçük topluluklar halinde yaşanan ilkel ceza hukuku döneminde, ceza kişisel intikam duygularının tatmini olarak görülmüş, zamanla dini düşüncenin etkisiyle kefaret esasına itibar olunmuştur. Eski Yunan döneminde, sofist okulunun kurucusu Protagoras'a göre cezanın amacı, geleceğe yönelik olarak bizzat failin suç işlemesini önlemek ve bir kabahatin nasıl cezalandırıldığını gören diğer insanların böyle bir fiili işlemlerini engellemektir. Eflatun ise cezada iyileştirme amacı üzerinden ileriye dönük bir ceza amacı ortaya koymuştur. Aristo ahlak üzerinden ceza amacını ele almıştır (Üzülmez, 2001:261). İslam hukukunda ceza sorumluluğunun temeli irade serbestine dayanmaktadır. Cezanın kaynağı Allah ve Peygamber olduğundan esasen amacını belirlemek pek mümkün görünmemektedir. Ancak ayetlerden, hadislerden ve uygulanan cezalardan İslam hukukçularının ortaya koyduğu amaç, insanlığı ıslah, kötülük ve cahillikten korumak, ilahi emirlere aykırı davranışlarından alıkoymak, kanunlara uymaya özendirmek ve toplumsal düzeni korumaktır (Üzülmez, 2001:263). İslam hukukunda, suçlar ikiye ayrılmış; doğrudan doğruya toplum düzenine karşı işlenmiş suçların cezalandırılmasında toplumsal fayda gözetilmiş, diğerlerinde suçlulukla savaş ve sosyal savunmadan ziyade suçlunun durumu gözetilerek onun ıslahına yönelik bir ceza amacı güdülmüştür.

18. yüzyıldan sonraki dönemde, cezalandırmanın meşruluğu ve amacına ilişkin yoğunlaşmalar okullar mücadelesinin etkisiyle başlar. Bentham, Beccaria, Jean

Jacques Rousseau gibi düşünürlerin görüşleri temelinde oluşan Klasik Okul; mutlak adalet teorisi, toplumsal fayda teorisi ve karma teoriye ilişkin prensipler ile ceza amacını açıklamaya çalışmışlardır. Bilimsel pozitivizm esasına dayanan ve sanayi devriminin manevi, ekonomik ve sosyal hayatta neden olduğu değişiklikler üzerine ceza amacına ulaşmaya çalışan Pozitivist Okul; deney ve gözlem metoduyla suçlu kişilikleri üzerinden incelemelerle ceza amacına eğilen bir öğretilerdir. Klasik Okul ve Pozitivist Okulun görüşlerinin pratik yararı olan görüşleri arasında aracılık yapmaya çalışan Üçüncü Okul ise, ceza amacına bu yoldan ulaşmaya çalışmıştır (Üzülmez, 2001:291).

Cezalandırma amacına ilişkin tarihi seyrin ötesinde çalışmamızda, vergi cezalarının izahatını anlamlandırma adına “bir ödetme, bir kefarete olarak cezalandırma”, “fayda olarak cezalandırma” ve “uzlaştırıcı yaklaşımı esas alan cezalandırma” tasnifi üzerinden değerlendirmeler yapacağız.

A) Bir Kefaret Olarak Cezalandırma (Mutlak Teoriler)

Suçlunun işlediği suçun karşılığını geri ödemesi anlamına gelen kefarete üzerine temellenen bu teoride, cezadan herhangi bir fayda veya netice beklenmez. Ceza bizzatı, cezalandırmanın amacıdır ve meşruluğunu kendisinden alır. İşlenen suç dolayısıyla topluma verilen zararın ödettirilmesi ve kusurunun kefaretidir. Suçlu acı çekerek, işlediği suçun cezasını öder ve yaptığı kötülüğün karşılığını alarak, toplumsal düzeni ihlal eden davranışına karşılık adalet gerçekleşir. Ceza geleceğe değil, geçmişe dönüktür (Artuk v.d., 2006:9).

Hegel’e göre ceza, haksızlığı ortadan kaldırarak restore eder. Diyalektik metodu kullanan Hegel, suçu hakkın inkâr edilişi, cezayı ise buna verilmiş bir tepki olarak görür. Hukukun ihlali olan suç, ceza ile karşılandığında, bozulan toplum düzeni tekrar tesis edilmiş olacaktır. Durkheim, cezanın bozulan sosyal ahlak ve sosyal bağları yeniden onarılmasına dönük bir tepki olmasından bahseder. Ceza geçmişle ilgili bir tepkidir ve sosyal düzeni yeniden inşa eder. David Boonin ise cezalandırılan suçlunun, cezayı hak etmesinden, cezaya müstahak olmasından bahseder (Aktaş, 2009:17). Kant’a göre ceza hiçbir zaman başka nedenleri gerçekleştirmek için uygulanan bir araç değildir. Toplumsal savunma gibi bir amacı yoktur. Ceza, suçluya sadece suç işlediği için verilmelidir. Cezalandırmanın temelinde yarar düşüncesi olamaz. “Bütün insanların yok olması yerine tek bir insanın ölmesi daha iyidir. Çünkü eğer adalet ve haklılık düşüncesi yok olursa, dünyada artık insan hayatının bir değeri kalmaz”. Cezalandırmada, hak etme/ layık olma kriteri Kant da asıldır (Aktaş, 2009:20). (Kantın şu örneği meşhurdur; “bir adada yaşayan halkın tümü birbirlerinden ayrılıp yaşadıkları toplumu ortadan kaldırmaya karar vermiş olsalar dahi, cezaevindeki son ölüm cezası mahkumunun cezasını infaz etmek zorundadırlar” (İçel v.d., 2002:29)). Tam adalet bozulan ahlaki dengenin suçluya hak ettiği ceza verilmesiyle sağlanır (Üzülmez, 2001:266).

Cezanın kefarete teşkil etmesi, insanların temel duygularından kaynaklanır, saldırganlara karşı toplumun nefretini yansıtacak ağırlıkta yaptırımlar sağlanamadığı takdirde, adaleti vatandaşlar kendileri gerçekleştirmek, suçluları cezalandırmak isteyeceklerdir. Bu hal toplumda kargaşaya neden olur. Ceza

toplumun maruz kaldığı zarar karşılık ahlaki bir karşılık değeridir. Suçun karşılığı verilmiş bir kefarete ya da bozulan sosyal düzenin yeniden onaran bir çaredir. Ceza itaatsizliğin bedeli olarak suç karşılığı bedeldir. Dolayısıyla, ceza failin kusuruyla orantılı olmalıdır (Artuk v.d., 2006:11).

B) Fayda Olarak Cezalandırma (Nispi Teoriler)

Kefaret ceza teorisinin karşıtı olan bu düşünceye göre, cezalandırma bir amaç değil araçtır. Cezanın amacı geleceğe yöneliktir ve pratikte fayda sağlaması halinde ceza, başvurulması gereken bir yoldur. Faydacı teori cezayı sonuçları açısından meşrulaştırmaya çalışır. Cezalar, bireylerin gelecekteki davranışlarının temelini teşkil eder. Cezalar suçları önleyici amaç taşımalıdır. Böylece toplumsal fayda gerçekleşmelidir (Üzülmez, 2001:267).

Önleme, genel önleme ve özel önleme olarak ikiye ayrılır. Genel önlemede, insanlar suç işleyenlerin cezalandırılmasını gözlemleyerek, suçların bedelinin faydalarından daha fazla olduğu sonucuna ulaşmaları ve suç işlemekten caymaları söz konusudur (Artuk v.d., 2006:12). İnsanlar, maliyet-fayda hesabı yaparak suçun yüklemiş olduğu külfetin, getirisinden fazla olduğu değerlendirmesini yapıp, suç işlemlerinin engellenmesi sağlanır. Böylece, ceza insanları, korkutmak veya hukuk bilincini ve hukuka güveni güçlendirmek yoluyla hukuka uygun davranışta bulunmaya motive eder. Ceza tehdidi altında, suç işleyenlerin maruz kaldığı neticelerin farkına varan toplumun diğer bireylerinde suç işlemekten uzak durma konusunda irade varlık kazanacaktır. Ancak genel önlemenin etkili olabilmesi, bireylerin suç işlediklerinde yakalanıp, yargılanacaklarına ve belirli cezaya maruz kalacaklarına inanmaları gerekir (Artuk v.d., 2006:13).

Özel önleme, bireysel olarak ceza ile mahkûm olmuş suçlunun davranışlarını kontrol altına almayı sağlar. Suçlu, yeniden suç işlemekten alıkoymak, suçluyu toplumdan soyutlayarak toplumu korumak ve suçluyu ıslah etmek özel önlemenin amacıdır. Fail suçtan koruma vasıtası ceza tehdidiyle, gelecekteki suçlardan alıkonulur. Özel önleme üç şekilde gerçekleşir. Suçlu cezanın şiddetiyle korkutularak, bir daha suç işlemekten alıkoymak, suçluyu tecrit ederek toplumu ondan korumak, suçluyu belirli bir rehabilitasyona tutarak ıslah etmek ve topluma yeniden kazandırmak (Centel, 2001:340).

Gerek özel önleme ile bireysel olarak suçluyu suçtan uzak tutma amacı, gerekse genel önleme ile toplumu suçlunun maruz kaldığı ceza aracılığıyla suçtan uzak durmasını sağlama amacı, geleceğe dönük ve temelinde fayda olan düşüncelerdir.

Beccaria'ya göre, “cezanın ihdas nedeni, suç işleme cesareti taşıyan insanları korkutup, suçtan uzaklaştırmaktır.” Felaketler ne kadar hafif olursa olsun, kesin olunca insanları korkutur. Bentham, cezanın meşruluğunu, onun faydalılığı, gerekliliği ve uygulanabilirliği ölçüsüne bağlar. Ceza, toplum savunmasında bir araçtır. Toplum tarafından izlenen bir amacın bulunması cezanın meşruluğu için zorunlu ve yeterlidir. Bentham'a göre, cezalandırma nedeni, başkasının suç işlemesini önlemek, suçluyu ıslah etmek veya zararsız hale getirmek ve varsa mağdurun zararını karşılamaktır. Feuerbach, cezalandırma amacını aydınlatma

döneminin yararcılığına bağlamaktadır. Devletin amacı, hukuk düzenin kurulması ve korunmasıdır. Bu amaca aykırılık oluşturan her türlü hukuk ihlallerinin önleme hal ve yetkisinde devlet, fiziki ve psikoloji zorlama ile genel ve özel önlemeyi sağlar (Aktaş, 2009:4-13).

C) Uzlaştırıcı Yaklaşım (Karma Teori)

Kefaret teorisinin ve faydacı teorisinin tek başına uygulanmasının ortaya çıkardığı sonuçların dikkate alınmasıyla, bu iki görüş bir araya getirilerek uzlaştırıcı yaklaşım geliştirilmiştir. Bu teoride, ceza; kefareti teşkil etmesinin yanı sıra genel ve özel önlemeyi de gerçekleştirmeye çalışır. Böylece ceza hem geçmişe hem de geleceğe yönelik bit nitelik kazanır. Ceza, salt suçlunun kefareti olarak görülmemeli, onun topluma yeniden kazandırılmasında bir müdahale olduğu kabul edilmelidir. Sosyolojik olarak genel ve özel önlemeyi de sağlamalıdır. Ceza, hem adaleti yerine getirmek hem de toplumu savunmak için gereklidir. Cezanın sınırı adalet ve yarardır (Üzülmez, 2001:270).

Karma yaklaşımı kabul edenler arasında, uzlaşmanın yapılması konusunda görüş birliği olmasına rağmen uzlaştırmanın nasıl yapılacağı konusunda ittifak söz konusu değildir. Bir yaklaşıma göre, adalet göz önünde bulundurulurken toplumsal faydaya üstünlük tanınır, diğer bir yaklaşım ise, toplumsal faydayı dikkate alır ancak adalet prensibine üstünlük tanınır. Örneğin Rossi, cezalandırmanın sınırını “toplumsal fayda ile sınırlı adalet” olarak çizmiştir. Ancak Lucas, toplumsal faydayı ön planda değerlendirir (Dönmezer ve Erman, 1999:59).

IV. SONUÇ

Ceza, toplumda korumaya değer görülen değerlerin ihlali halinde, toplumsal yaşamı olanaklı kılmak için devletin gösterdiği tepkidir. İnsanların barış ve huzur içinde yaşamalarını temin edecek hukuksal değerlerin korunması, bireysel hakların ihlaline ve toplumsal düzenin bozulmasına neden olabilecek davranışlara mani olunabilmesi halinde sağlanabilir. Bunun tesisine imkân tanıyacak kuralların ihlal edilmiş olması ceza uygulanmasını zorunlu kılar. Cezalandırma yetkisine sahip devletin, cezaya tabi kural ihlallerini, ceza amacını belirledikten sonra somutlaştırması gerekir. Nitekim ancak bu halde, ceza, toplumsal tepki anlamı taşır.

Cezanın amacına ilişkin felsefi yaklaşımlar içinden, Türk hukuk doktrinde genelde karma teoriye yakın görüşler benimsenmiştir; *Taner, Dönmezer/Erman, Yüce, Önder, Yarsuvat ve İçel/Donay*, kısmen kefareti amacına değinerek genel ve özel önlemenin, ceza amacı olduğunu savunurlar. *Erem/Danişman/Artuk* ıslahın ceza amacını karşıladığını, *Hafizoğulları* cezanın bizzat kendisinin ödetme, işlevinin ise önleme olduğunu, *Sokullu-Akıncı* ise cezanın amacının toplumsal bilincin devamının sağlanması olduğunu, genel ve özel önlemenin ise cezanın sonuçları olarak ortaya çıktığını belirtmektedirler (Centel, 2001:355).

Cezanın amacı, yapılan kötü davranışın kefaretinin ödenmesi ile adaletin gerçekleştirilmesidir. Aynı zamanda ceza, failin yeni suçlardan alıkoymak için ıslah etmek ve suça eğilimli olabilecek kişileri korkutarak suçtan uzaklaştırmaktır.

Suçtan kaynaklanan “toplumsal tehlikelilik” durumuna karşı bir savunma tepkisidir (Hafizoğulları, 1987:210). Adalet izafi bir kavramdır, mutlak adaletin sağlanabilmesi olanaksızdır. Kefaret cezaya ahlaki açıdan yaklaşıp. Hukuk düzeninde yetersizdir. Özel önleme sonuçları itibarıyla belirsizlik doğurur. Genel önleme ağır cezalara neden olabilir. Bunun anlamı, cezanın içeriğinde hem kefarete hem de genel, özel önleme olması gerekliliğidir. Dolayısıyla ceza amacını ortaya koyarken kefarete teorisi ve fayda teorisi birlikte ele alınmalıdır. Cezanın varlığı toplumsal güven duygusunu güçlendirirken, cezaya maruz kalanın yeniden sosyalleşmesine de hizmet etmelidir. Devlet ceza ile hukuki değerlere uygun adaleti tesis ederken, sosyal düzeni ve toplumsal barışı da sağlamalıdır.

Kamu düzenin korunması ve toplumsal barışın sağlanmasında devletin üstlendiği görevlerin en önemli finansman kaynağı olan vergi ilişkisi, hukuksal bir değerdir. Vergilendirme alanında, vergi alacağının tahsilini teminat altına alan devletin bir takım emir ve yasaklarının ihlaline karşılık ceza tehdidinin hukuksal düzene bağlanması, vergi cezalarını anlamlandırır (Şenyüz, 2011:14). Böylece vergi cezalarının temel amacı vergi ilişkisinin mahiyetinde kendisini gösterir.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller, devletin gelir kaynaklarına zarar veren veya verme ihtimali bulunan fiillerdir. Söz konusu fiilleri karşılayan yaptırımlar genellikle mali niteliktedir. Bu cezalar vergi kanunlarına riayetsizliği ve bunlara riayet etmenin gerektireceği mali fedakârlıktan daha büyük fedakârlıkla karşılamak maksadına yönelmiştir. Ancak bunun anlamı cezanın gelir olarak görülmesi değildir. Bu hallerde kanunkoyucu ya sabit bir ceza ile ya da uğratılan zarar ölçüsünde bir yaptırımla bireyi cezalandırır (Erman, 1988:5). Vergi kanunlarına riayet etmemenin sağladığı fayda toplamı, riayet halindekinden fazla olması halinde “akılcı seçim teorisi” denklemi gereği vergi mükellefinin karını maksimize eden seçeneğe yönelmesi beklenir (Saban, 2009:211). Vergi cezalarında amaç, bireyin vergi kanunlarına riayet ettiği takdirde katlanacağı mali külfetle, riayetsizlik halinde karşılaşılabileceği mali müeyyideyi mukayese ederek ve bu sonuncusun daha ağır bir külfet olduğunu anlayarak, kanunlara itaat seçeneğini seçmesini sağlamaktır (Erman, 1988:6). Kanunlara aykırı hareket etme eğilimli vergi mükellefi ve diğer bireyler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi kanunlarının gereklerini zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesini temin etmeyi sağlamak için ceza verilir (Yılmaz, 2008:50). (Bu doğrultuda 12.06.1980 tarihli ve E. 1977/1, K. 1980/2 Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararında konuyla ilgili olarak “vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezalarında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidi ile söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür”).

Bu nitelik altında değerlendirdiğimiz ihlallerin cezalandırılması, vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi, caydırılmasıdır. Fayda teorisini izah ederken başvurduğumuz cezanın pratikte fayda sağlaması halinde başvurulabilecek bir yol olması savına uygundur. Bireylerin gelecekteki davranışlarını yönlendirme amacıyla ceza tehdidi ile davranışların kontrol altına

alınması, böylece toplumsal faydanın sağlanması mali nitelikteki vergi cezaların amacını izah eder. Önleme teorisi gereği, bireyin ceza tehdidinin farkına varması ile vergi kaybına neden olacak davranıştan kaçması, devletin emir ve yasaklarına riayetini sağlanması, mali nitelikteki cezaya muhatap vergi mükellefi açısından caydırıcı olduğu gibi, diğer mükelleflerin davranışlarına da örnek teşkil eder. Ayrıca, vergi cezası, vergi ödevini yerine getiren dürüst mükellef içinde adaleti temin edici fonksiyon ifa edecektir. Kefaret teorisi de burada karşılığını bulur.

Mevzuatımızda, “vergi cezaları” başlığı altında VUK’ ta yer alan vergi ziyayı, usulsüzlük cezaları, vergi idaresi tarafından düzenlenen idari para cezası olma niteliğindedir. Dolayısıyla söz konusu kabahatlere karşılık verilen vergi cezalarında amaç bu çerçevede değerlendirilir. Vergisel idari düzeni koruyan söz konusu cezalar, vergi alacağının tahsilini teminat altına alma beklentisi içinde ekonomik düzenin sağlanmasına hizmet eder (Taşdelen, 2010b:20). Ekonomik düzen toplumsal barış ve huzuru temin edecek sosyal düzenin bir parçasıdır.

Vergi cezaları bazı hallerde mali nitelikte ceza olmanın ötesinde hürriyeti bağlayıcı ceza olarak kendisini gösterir. Kanunkoyucunun mali cezalarla yetinemeyip tam anlamıyla ceza yaptırımına başvurduğu bu hallerde, ihlal anlamı taşıyan davranış toplumsal düzeni bozma niteliği açısından ceza hukuku anlamında suç değerine yaklaşır. Suç ve ceza siyasetinin vergi tekniğinin tamamlayıcısı olması gereği altında, bu vergi suçlarına karşılık hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülür. Mevzuatımızda, hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap olacak vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, özel kişilerin işlerini görme suçu ceza kanunda yer alan suç tiplerinden farksızdır. Dolayısıyla, cezalandırma amacına ilişkin teorilerden her biri açısından doğrulanabilecek tarafları söz konusudur. Ancak vergilendirme alanındaki bu ihlallerin diğer vergi cezalarından farklı yaptırımlarla düzenlenmesi, vergi alacağını tahsil amacının ötesinde bir amaç taşıdığı anlamına gelmez. Kanun koyucunun bu fiillere karşılık mali nitelikte ceza verme yerine veya ilave hürriyeti bağlayıcı ceza tercihinde bulunması, toplumsal düzenin korunmasında taşıdığı değerin daha önemli olmasındandır. Vergisel idari düzeni korumanın ötesinde, daha şiddetli toplumsal tepkiye maruz kalan bu fiillere verilen cezalarda elem ve ıstırap çekirme amacı, temel amacın karşılanamamış olmasından kaynaklanır. Bu halde ceza, adaletin gerçekleştirilmesine hizmet eder. Vergi ilişkisindeki kamu hukuku göstergeleri kefarete teorisi içinde yer alan ceza amacına ilişkin değerleri benimsetir. Bunun sebebi, adaletin tesisinde vergi ilişkisinin hukuki değer olarak koruma altında olmasından kaynaklanır

Sonuç olarak, bir fiilin yapılması veya yapılmaması devletin mali menfaatlerine zarar veriyor ve devlet hem bu menfaatlerin alacaklı sıfatıyla hem de bu fiilleri emreden yasaklayan otorite olması sıfatıyla müdahalede bulunuyorsa, temelde iki amacı vardır; vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi, caydırma ve ülkede geçerli hukuk değerlerine göre adaletin sağlanması.

KAYNAKÇA

- Aktaş, S. (2009). Cezalandırmanın Amacı Üzerine, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIII, S.1-2, 1-25.
- Artuk, M.E. ve Gökçen, A. ve Yenidünya, A.C. (2006). *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, Ankara: Turhan.
- Centel, N. (2001). Cezanın Amacı ve Belirlenmesi, *Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan*, 337-372.
- Dönmezer S. ve Erman S. (1999). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, İstanbul.
- Erman, S. (1988). *Vergi Suçları*, İstanbul.
- Göker, C. (2011). *Yönlendirici Vergilendirme*, Hayatın Kısıyında Bir Yerde Vergi Hukuku Genç Akademisyenler/Yeni Yaklaşımlar Toplantısı, 14 Mayıs 2011, İstanbul.
- Hafizoğulları, Z. (1987). *Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni*, Ankara: Seçkin.
- İçel, K. ve Sokullu A. F. ve Özgenç, İ. ve Sözüer, A. ve Mahmutoglu, F.S. ve Ünver, Y. (2002). *Yaptırım Teorisi*, İstanbul: Beta.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin.
- Mahmutoğlu, F.S. (1995). *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, İstanbul: Kazancı.
- Mutluer, K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin.
- Taşdelen, A. (2010a). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.59, S.4, 767-795.
- Taşdelen, A. (2010b). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan.
- Üzülmüş, İ. (2001). Ceza Sorumluluğunun Esası ve Cezalandırmanın Amacına Dair Düşünce Hareketleri (Ceza Hukukunda Okullar Mücadelesi), *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.V, S.1-4, 259-294.
- Yılmaz, E. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analiz ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.