

YARGI BÖLÜMÜ**DANIŞTAY KARARI**

Danıştay Başkanlığından :

Esas No : 1977/1

Karar No : 1980/2

ÖZET : 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, «Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanasımını durdurur.» hükmünün aynı Kanunun «Ceza kesmede zamanasımı» başlıklı 374 üncü maddesinde yer almamasına rağmen, ceza zamanasımı hakkında da uygulanacağı yolundaki Yedinci ve Dokuzuncu Daire kararlarıyla aksi yöndeki Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, İçtihadın Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi bk.

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Yedinci Dairesinin 26/2/1975 günlü ve E : 1974/197, K : 1975/390 sayılı ve Dokuzuncu Dairenin 13/5/1976 günlü ve E : 1974/2196, K : 1976/1491 sayılı kararları ile Dördüncü Dairenin 12/6/1974 günlü ve E : 1973/1314, K : 1974/2487 sayılı ve Onüçüncü Dairenin 22/5/1975 günlü ve E : 1974/1814, K : 1975/1899 sayılı kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 8/6/1976 günlü kararıyla istenildiğinden Raportör Üyenin raporu, Başkanun sözcülüğünün sonuç olarak «Vergi zamanasımına ilişkin ve bu zamanasımının hangi hallerde duracağını düzenliyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114/2 nci maddesi hükmünün vergi kesmede zamanasımını gösteren 374 üncü maddesini kapsamadığı gibi anılan maddeye bir gönderme de yapılmamış olduğundan, İçtihatların Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesinin yerinde olacağı» şeklindeki açıklamaları dinlendikten, ilgili kararlar ve mevzuat incelendikten sonra gereği görüldü :

1. İçtihadın birleştirilmesi yolu ile aykırılığın giderilmesi istenen kararlar :

A. 1. Yedinci Dairenin 1974/197 esas sayılı dosyasında, faizcilik yaptığı tesbit olunan yükümlü adına, takdir komisyonu kararına dayanılarak salınan banka muamele vergisi, komisyonlarca tasdik edildiği halde kaçakçılık cezası zamanasımı nedeniyle terkin olunduğundan, vergi dairesi müdürlüğü, Temyiz Komisyonu kararının bozulmasını istemiştir. Yedinci Dairenin 26/2/1975 günlü ve 1975/390 sayılı kararıyla «kaçakçılık cezasını vergi aslından ayrı ve müstakil bir ceza olarak düşünmeye imkân yoktur. Takdir Komisyonunca matrah takdir edilmeden ve vergi aslı hesaplanmadan vergi aslına göre hesaplanması gereken kaçakçılık cezasının kesilmesi söz konusu olamayacağı cihetle», takdir komisyonuna başvurma halinde ceza zamanasımının da duracağı kabul edilmiş ve Temyiz Komisyonu kararı, vergi dairesi müdürlüğü lehine bozulmuştur.

2. Dokuzuncu Dairenin 1974/2196 esas sayılı dosyasında, takdir komisyonunca takdir olunan rayiç değer üzerinden yükümlü adına ikmalen salınan emlak alım vergisi onanmakla beraber, kesilen kusur cezası komisyonca zamanaşımı nedeniyle terkin olunmuştur. Temyiz Komisyonu kararının vergi dairesi müdürlüğü tarafından ceza yönünden bozulması dileğiyle açılan dava sonunda Dokuzuncu Dairenin 13/5/1976 gününde oyçokluğuyla verdiği 1976/1491 sayılı kararı ile, «kusur cezası vergi aslının yarısı oranında kesileceğinden, kesinleşmiş matrah farkının ortaya çıkması ve bunun için vergi aslı bakımından Takdir Komisyonunca karar verilmiş bulunması gerekli olup Takdir Komisyonunda geçen sürenin bu nedenle kusur cezası yönünden tarh ve tahakkuk zamanaşımını durduracağının kabulü zorunlu olduğundan» bahisle, dava konusu Temyiz Komisyonu kararı bozulmuştur.

B. 1. Dördüncü Dairenin 1973/1314 esas sayılı dosyasında, yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasını, Temyiz Komisyonu, «213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde olduğu gibi, takdir komisyonunda geçen sürenin ceza kesme zamanaşımını durduracağına dair aynı Kanunun 374 üncü maddesinde bir hüküm bulunmadığından, beş yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra» ceza kesilemeyeceği gerekçesiyle terkin edince, bu kararın bozulması dileğiyle vergi dairesi müdürlüğü tarafından açılan dava, 12/6/1974 günlü ve 1974/2487 sayılı kararla reddolunmuştur.

2. Onüçüncü Dairenin 1974/1814 esas sayılı dosyasında, takdir komisyonuna başvurulmuş olması ceza zamanaşımını durduramayacağından, kesilen kaçakçılık cezasının zamanaşımı nedeniyle terkinine dair Temyiz Komisyonu kararının bozulması dileğiyle vergi dairesi müdürlüğü tarafından açılan dava, 114 üncü maddede bu gibi hallerde zamanaşımının ceza bakımından da duracağı açıklanmamış bulunmasına göre, bu madde hükmünün kıyas yoluyla cezalar hakkında da uygulanması olanaksızdır.» denilmek suretiyle ve 22/5/1975 günlü ve 1975/189 sayılı kararla reddolunmuştur.

II. İnceleme ve çözümleme :

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler ile Dördüncü ve Onüçüncü Dairelerin yukarıda özetlenen kararları arasında 521 sayılı Danıştay Kanununun 45 inci maddesinde öngörüldüğü şekilde aykırılık bulunduğu ve içtihadın birleştirilmesi gerektiğine 5/6/1980 gününde oybirliğiyle karar verildikten sonra konu incelendi :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde, «Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.» denilmekte, 374 üncü maddesinde de, «cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak kaçakçılıkta beş yıl ve kusurda üç yıl» geçtikten sonra vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmektedir. Ayrıca 198 sayılı Emlak Alım Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde, vergi dairelerinin eksik beyan edildiğini öğrendikleri gayrimenkul satış bedelleri için yaptıracakları takdir neticesine göre salınması gereken vergi ile kesilecek cezanın, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden bir yıl içinde ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacağı hükmü yer almış bulunmaktadır.

Görüldüğü gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 114 üncü ve 374 üncü maddelerinde, vergide ve ceza kesmede zamanaşımını ayrı bölümlerde ve değişik bir tarzda düzenlemiştir. Bu husus, Vergi Usul Kanununun hükümlerinden ve düzenleme tarzından da açıkça anlaşıldığı gibi, «vergi» ile «ceza»nın doğuş nedeni ile amaç ve ni-

tebliğindeki farklılıktan dolayı, ayrı esas ve kurallara dayanması gereğinin bir sonucudur. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 321 inci maddesinde, «Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler» in «vergi cezası» ile cezalandırılacağı öngörüldüğü halde, 19 uncu maddede vergi alacağının doğmasını, yükümlülerin kanuna aykırı davranışına değil, «vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü» ne bağlamıştır. Diğer taraftan vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında 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 tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür.

Esasen, yürürlükten kaldırılmış bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçesinde ve geçici komisyon raporunda da, Vergi Usul Kanunu ile yeni bir «Vergi Ceza Hukuku» nun tesisine gidilmiş olduğu, vergi cezasının bir vergi zammı olmayıp «vergi suçu» nu önlemeyi amaçlayan bir cezadan ibaret bulunduğu açıklanmıştır. (TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 8, Yıl 1949, Cilt 19, S. Sayısı 175, Sayfa 14-19, 87-88).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu da aralarındaki amaç ve nitelik farklılıkları nedeniyle, vergiye ilişkin kuralları «Vergilendirme» başlığı altında Birinci kitabında düzenlenirken, vergi suçu ve cezalarına ilişkin hükümleri, «Ceza hükümleri» başlıklı Dördüncü kitabında, genel ceza hukuku yapı ve kurallarına göre düzenlemiştir. Vergi Usul Kanununun düzenleme tarzı, «vergilendirme» ye ilişkin bir hükmün «vergi cezası» hakkında da uygulanmasını, bu hükümlerde açık bir göndermenin bulunmaması halinde ancak mümkün kılmaktadır. Gerçekten Kanun, 333 üncü maddesinde, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağını ve 375 inci maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceğini ifade etmek suretiyle, bunun örneklerini vermektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 345 inci maddesi, kaçakçılık cezasının kaçırılan verginin «üç katı», 349 uncu maddesi de kusur cezasının ziyaa uğratılan verginin «% 50 si tutarında» olacağını öngörmüştür. Cezanın, kaçırılan ya da ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanmasının, vergi miktarı belli olmadan ceza kesmeye imkân vermediği bir gerçektir. Ancak bu durum dahi, vergi matrahının takdir için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulmasının, ceza zamanlaşımını durduracağını kabulünü gerektiremez.

Gerçekten, işlemeye başlayan zamanlaşımının sonucu alınmaya kadar devam etmesi esas kural, zamanlaşımı engelleri ise istisna olduğundan, zamanlaşımını durduran sebeplerin kanunda açıkça ve tahdidi olarak gösterilmesi gerekmektedir. Hâlbuki 374 üncü maddede, takdir komisyonuna başvurulmuş olması, ceza zamanlaşımını durduran bir sebep olarak sayılmamıştır. Vergide zamanlaşımını durduran bir sebebin, kıyas yoluyla ceza zamanlaşımına, hem de vergi suçlusunun aleyhine olmak üzere uygulanması, Anayasa'nın 33 üncü maddesinde ifadesini bulan «Kanunsuz suç ve ceza olmaz» ilkesi karşısında kabul edilemez.

Diğer taraftan, ceza kesmede zamanlaşımını durduran sebebin kabul edilmesinin, kamu alacağının idarenin elinde olmayan sebeplerle kaybına neden olacağı iddia ve endişesi ve varit bulunmamaktadır.

Bir-defa vergi cezası, kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen, diğer bir ifadeyle, vergi karakteri taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri önlemek için, bu tür davranışları cezalandırmak üzere kesilir. Kamu giderlerini karşılamakta kullanılırsa da bu amaçla tahsil

olunmaz. Ayrıca idare, vergi suçu işleyenleri takiple görevlidir. Eğer bunu kanunlarda öngörülen süreler içinde yapmıyorsa hareketsizlik veya iktidarsızlığının sonuçlarına katlanmalıdır. İdare organlarının yavaş çalışması, yükümlülerin yıllarca ceza tehdidi altında bırakılmalarını gerektiremez.

III. SONUÇ :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun «Ceza kesmede zaman aşımı» başlıklı 374 üncü maddesinde yer alan «yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez» deyimii ile, kanunda öngörülen sürelerin geçmesi halinde, idarenin cezalandırma hak ve yetkisinin düşeceği belirtilmiş olmaktadır. Maddede zaman aşımının durmasını gerektirecek herhangi bir neden gösterilmiş değildir. 374 üncü madde hükmü bir ceza kuralı niteliğinde olduğundan ve bir başka konuda sevk edilen kanun hükmü yorum ve kıyas yoluyla bu ceza kuralına uygulanamayacağından, 114 üncü maddede vergide zaman aşımını durduran bir sebep olarak gösterilen, «vergi dairesince matrah takdir için takdir komisyonuna başvurulması» halinde ceza zaman aşımının da duracağını kabulü mümkün değildir.

Bu nedenlerle, kararlar arasındaki aykırılığın, İçtihadın Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesi suretiyle giderilmesine 5/6/1980 günündeki toplantıda üçte iki oyçokluğu sağlanamadığından 12/6/1980 gününde, kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

X — İçtihatların birleştirilmesine konu olan Yedinci Dairenin ve Dokuzuncu Dairenin kararları, vergi aşlı için zaman aşımını durduran hallerin vergi cezası için de geçerli olduğu, Dördüncü Dairenin ve Onüçüncü Dairenin kararları ise, ceza yönünden zaman aşımını durduran herhangi bir kanun hükmü bulunmadığı şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 114 üncü maddesi; genel olarak vergi alacağına ilişkin zaman aşımı süresini, 374 üncü maddesi ise, yine genel olarak vergi cezalarına ilişkin zaman aşımı sürelerini belirlemiştir. Bu bakımdan, aynı paraleldeki Dördüncü Dairenin ve Onüçüncü Dairenin kararları ile, aksi yöndeki Yedinci Dairenin kararları tamamen Vergi Usul Kanununda yazılı zaman aşımı sürelerinin uygulandığı vergilere ilişkin olduğundan bu dairelerin kararları arasındaki çelişkinin giderilmesi içtihatların birleştirilmesine konu teşkil eder.

Ancak, emlak alım vergisine ilişkin anlaşmazlıklar hakkında karar veren Dokuzuncu Dairenin kararlarının 1318 sayılı Kanunla değişik 198 sayılı Emlak Alım Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesi çerçevesinde incelenmesi gerekir. Sözü geçen maddede; eksik bildirimler için vergi dairelerinin rayiç bedel takdir yaptıracakları belirtildikten sonra, maddenin ikinci fıkrasında : (Bu takdir neticesine göre salınması gereken vergi ile kesilecek ceza vergi alacağının doğduğu takvim yılı takip eden bir yıl içinde ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zaman aşımına uğrar.) hükmü yer almaktadır.

Bu fıkra hükmü ile, vergi ve ceza birbirinden ayrılmaksızın, bir yıllık özel bir zaman aşımı süresi tanıdığına, vergi aşlı yönünden takdire başvurulmasının zaman aşımını durduracağı Dokuzuncu Dairenin uzun yıllardır müstakar bir içtihat halini alan kararlarıyla kabul edildiğine göre, bu vergiye ilişkin ceza için değişik bir zaman aşımı hükmünü uygulama olanakı yoktur.

Yukarıda açıklanan nedenlerle Dokuzuncu Dairenin kararlarını içtihatların birleştirilmesi konusu dışında tutmak gerektiğine inandığımızdan, çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyoruz.

AZLIK OYU

XX — 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesindeki «Vergi Dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanasını durdurur» hükmünün ceza kesmede de zamanasını durdurması gerekir.

Vergi Dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının ceza kesmede de zamanasını durdurup durdurmayacağı hususunda Dördüncü, Onüçüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daire kararları arasında çelişkili giderme amacıyla bu kararlar içtihadı Birleştirmeye konu yapılmıştır. Önce şu hususu göz önünde tutmak gerekirken, Dördüncü, Onüçüncü ve Yedinci Daireler kararlarının dayanağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 ve 374 üncü maddeleri olmasına mukabil Dokuzuncu Daire kararı bunlardan başka 198 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanununun 15 inci maddesiyle 1318 sayılı Kanunun 45 inci maddelerine de dayanmaktadır. Emlâk Alım Vergisi Kanununun 15 inci maddesi Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesiyle zamanasını için saptanmış bulunan beş yıllık süreye müteallik genel ilkeden ayrılmış ve «Vergi Daireleri gerek resen ve gerekse bildirim suretiyle eksik beyan edildiğini öğrendikleri satış bedeli ve satış değerleri için rayic bedel takdiri yaptırırlar.

Bu takdir neticesine göre salınması gereken vergi ile kesilecek ceza, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden bir yıl içinde ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanasına uğrar.» hükmünü getirmiştir.

Dokuzuncu Daire Emlâk Alım Vergisi Kanununun bu maddesi metnini daima gözönünde tutmaktadır. Bu metin takdire başvurulması halinde bu takdir neticesine göre salınması gereken vergi ile kesilecek cezanın vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden bir yıl içinde ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanasına uğrayacağını amir bulunduğuna göre, takdire başvurulması halinde Emlâk Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergilerinde Vergi Usul Kanununun 374 üncü maddesi uygulanmamaktadır. Başka bir deyimle, Dördüncü, Onüçüncü ve Yedinci Dairelerin gelir, gider ve Kurumlar vergilerinde ceza zamanasından mütevellit uyumsuzlukları Vergi Usul Kanununun 114 ve 374 üncü maddelerine, Dokuzuncu Daire ise Emlâk Alım Vergisi Kanununun 15 ve Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddelerine göre çözümlenmektedir. Böylece kanuni dayanağı farklı olan Dokuzuncu Daire kararının her şeyden önce, içtihadı Birleştirme konusu olmaması gerekir.

Yedinci ve Dokuzuncu Dairelerin takdire geçen sürenin zamanasını da durduracağı görüşünü benimserken iki temel fikirden hareket ettikleri anlaşılmaktadır. Temel fikirlerden birisi, en yüksek idari Yargı Organı olan Danıştayın en önemli fonksiyonunun içtihat koyma olduğu esastır. Hukukun amacı toplumun ortak yararını ve mutluluğunu sağlamaktır. Bu itibarla özellikle idari yargıç önüne gelen meselede bir karara varmadan önce bu ciheti araştırmak mevki'indedir. Böyle bir araştırmada toplumun eğilimlerinin ve inanışlarının ihmali caiz olmayacağı gibi ideal hukukun ve onun esas prensiplerinin de hiç bir zaman gözden uzak tutulmaması gerekir. Anlaşıyor ki, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler bu esastan hareketle yükümlülerin beyanlarının gerçeğe tevafuk edip etmediğini değerlendirmişler ve olumsuz yöne müteveccih bir eğilim bulunduğu kanısına vardıklarından hukukun su'i niyeti himaye etmeyeceği prensibini de kaale almak suretiyle 114 üncü maddedeki «Vergi Dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanasını durdurur.» hükmünün ceza zamanasını da kapsadığı şeklinde yorumlamışlardır. Lafzi yorum yerine gai yorumu tercih etmişlerdir. Yasa yorumlanırken elbette doktrin erbabının özün söze tercih edilmesini terviç eden «söz öldürür öz yaşatır» şeklindeki ifa-

delerinden de esinlenmişlerdir. (Maurice Hauriou, Précis Élémentaire de Droit Administratif, Paris, 1939, 786 - 815)

Yorum, Vergi Hukukunda Danıştayın da her zaman başvurduğu bir voldur. Nitekim 114 üncü maddenin ikinci fıkrasında lafız olarak sadece «Takdir Komisyonuna başvurulması zamanınamını durdurur.» denilmesine rağmen itiraz ve Temyiz Komisyonlarına başvurulması ve Danıştaya dava açılması halinde de tarih zamanınamının duracağı görüldüğü, Vergi uyumsuzluklarının çözümü ile uğraşan Danıştayın bütün vergi daireleri kararlarıyla benimsenerek istikrar kazandığından, İçtihatları Birleştirme Kurulunca, içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı kararlaştırılmıştır. (8/3/1979 gün ve 1979/2 sayılı karar)

Yedinci ve Dokuzuncu Dairelerin kararlarına dayanak teşkil eden ikinci temel fikir de, kaçakçılık ve kusur cezalarının vergi aslına tâbi bulunmaları keyfiyetidir. Vergi Usul Kanununun 345 inci maddesi mükelleflere veya sorumlulara kaçırdıkları verginin üç katı tutarında kaçakçılık cezası, 349 uncu maddesi de ziya'a uğrattıkları verginin % 50 sı tutarında kusur cezası kesileceğini amirdir.

Kaçırılan veya ziya'a uğrattılan vergi, takdire başvurulması halinde ancak takdir ile vergiye matrah olacak miktarın saptanmasıyla mümkündür. Vergi matrahı bilmeden zikrettiğimiz maddeler karşısında cezayı hesaplamak imkânı bulunmamaktadır. Nitekim Onbirinci Daire de 4/11/1972 gün ve E : 1972/223, K : 1972/2772 sayılı kararı ile, usulsüzlük cezası vergi aslına ilişkin bir ceza olmaması sebebi ile usulsüzlük cezası hakkında 114 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükmünün uygulama olanağı bulunmadığını belirtmek suretiyle zımnen vergi aslına ilişkin cezalar olmaları hesabıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvuranın kaçakçılık ve kusur cezalarına ilişkin zamanınamını durduracağını kabul etmiştir.

Vergi hukukunda müeyyide, mükellefiyete karşı koyma eğiliminde olan kimseler üzerinde caydırıcı rol ifa etmektedir. Cezadan diğer bir amaç da vergi alacağını teminat altına almaktır. Dokuzuncu Daire diğer uyumsuzluklara ilâveten Emlâk Alım Vergisinden doğan uyumsuzlukları da çözümlemektedir. 198 sayılı Kanunun birinci maddesine göre Emlâk Alım Vergisi taşınmazlardan alım ve satımlarında ve bir de yeni bina inşa edilmesinde ve ilâve inşaat yapılmasında alınmaktadır. Vergi, satış halinde Tapu idaresine taktir verilmenden önce tahsil edilmektedir. Taşınmaz mal iktisabı için temlik ve tescil şart olduğuna göre bu gibi hallerde vergi alacağının tahsilinde güçlük yoktur. Asıl güçlük doğuran husus yeni bina inşa edilmesi veya ilâve inşaat yapılması hallerinde kendini göstermektedir. Emlâk Alım Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yeni inşalarda vergi dairesine beyanname verileceğini öngördüğü halde beyannamenin ne kadar sürede verileceğine dair bir hüküm getirmemiştir. Yeni inşalarda kanuna göre iskân ruhsatı alınmadan emlak alım vergisinin tahsili gerekmektedir. Halbuki 6785 sayılı Kanuna göre sadece belediye sınırları dahilindeki yeni binalarla bu kanuna 1605 sayılı Kanunla eklenen ek 7 ve 8 inci maddelerle tesbit edilen alanlardaki inşaatlar için iskân ruhsatı alma zorunluğu vardır. Kırsal bölgelerdeki yeni inşaatlar 6785 sayılı Kanunun kapsamı dışında kaldığına göre bunlar için iskân ruhsatı alma bahse konu da değildir. Bu hal kırsal bölgelerdeki mükelleflere yeni inşa ettikleri binaları inşaatın bitimini izleyen yıl sonunda cüz'i bir miktar üzerinden beyanda bulunmak ve zaman darlığı dolayısıyla takdire de imkân bırakmamak suretiyle vergiyi kolaylıkla kaçırmaları imkânını da verecektir.

Görüldüğü üzere özellikle Dokuzuncu Dairenin çözümlediği vergi uyumsuzlukları gerek kanuni dayanak ve gerekse uygulama yönünden Dördüncü ve Onüçüncü Dairelerin çözümledikleri uyumsuzluklardan tamamiyle farklı bulunmaktadır.

Bu konu münasebetiyle, vergi cezalarının niteliklerinin tartışılmasında önemli bir yarar yoktur. Doktrin bunların tazminat niteliğindedir yoksa cezai karakterdemidir hususunu henüz açıklığa kavuşturamamıştır. Kanun metinlerinde de bir rahat bulunmamaktadır. Sadece 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanununun gerekçesinde vergi suçunu önlemeyi amaçlayan bir ceza niteliğinde olduğuna temas edilmiştir. Mülga kanunun gerekçesindeki bu ibare konuyu temelden çözecek güçte değildir. Bu bakımdan burada kıyas yolu ile suç ve ceza ihdası bahse konu olmadığı gibi ceza hukukunun «kanunsuz suç ve ceza olmaz» ilkesini gözönünde bulundurmaya da mahal yoktur. Zaten Yedinci ve Dokuzuncu Dairelerin bu kararlarında ceza kıyas bahse konu değildir. Kanunî kıyas yapmaktadırlar. Çünkü, herhangi bir suç ve ceza ihdas edilmemekte, sadece hakkında sarîh bir hüküm bulunmayan bir olayı hakkında sarîh bir hüküm bulunan bir hususa bir olaya teşmil etmek suretiyle kanunî kıyas yaparak boşluk doldurulmaktadır.

Bu nedenlerle, İctihadın, Vergi Dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde, ceza zamanlaşımının durmayacağını öngören Dördüncü ve Onüçüncü Daireler kararları doğrultusunda birleştirilmesine dair çoğunluk kararına karşıyız.

AZLIK OYU

XXX — 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde, vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurusunun tahakkuk zamanlaşımını durduracağı açık olarak kabul edilmiş ise de; vergi cezaları konusunda zaman aşımının durmasına ilişkin herhangi bir düzenleme görülmemektedir. Bu boşluğun, ana ceza kanunu olan Türk Ceza Kanununun zamanlaşımını durduran hükümleriyle doldurulması gerekir. Bilindiği gibi vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun özel bir bölümünü oluşturduğundan, vergi ceza hukukunun meskût geçtiği konularda, Türk Ceza Kanununun konuya ilişkin düzenlemelerini uygulamak gerekir. Nitekim, Türk Ceza Kanununun 10 uncu maddesi «Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddi hakkında da tatbik olunur» diyerek bunu açıkça belirtmektedir. Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, ceza kanunundaki hükümlerin uygulanması için, vergi ceza hükümlerinin yer aldığı vergi kanunlarında konuya ilişkin açık bir yollamanın bulunması gerekmez. Ancak vergi kanunlarında konuya ilişkin açık düzenlemeler varsa, herşeyden önce onların uygulanacağı kuşkusuzdur.

Hal böyle olunca, konuya ilişkin Türk Ceza Kanununun 107 nci maddesi gözönüne alındığında, vergi idaresinin takdir komisyonuna başvurusunun vergi ceza zamanlaşımını durdurması gerekir. Çünkü, bilindiği üzere sözlü geçen 107 nci madde «... dava ikamesi... diğer bir mercide halli lâzım gelen bir meselenin neticesine bağlı bulunduğu takdirde.... sorunun halline kadar zamanlaşımı durur» demektedir. Yani başka bir organda çözümü gereken bir sorunun bulunması durumunda, bu sorunun çözüm süresince zamanlaşımı durur. Bu hükümü konumuza uygun düşmektedir.

Bu nedenle; İctihadın arzettiğimiz bu gerekçelerle Yedinci ve Dokuzuncu Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği oyu ile çoğunluk görüşüne karşıyım.