

CEZAÎ YAPTIRIM GEREKTİREN VERGİ SUÇLARI VE YARGILAMA USÛLÜ *

Arş. Gör. Ümit Süleyman ÜSTÜN **

I. GİRİŞ

“Vergi”, devletin egemenlik hakkına dayanarak cebren ve karşılıksız olarak, kamu giderlerini karşılamak üzere, herkesten ödeme gücüne göre aldığı ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır. Kamu gelirlerinin çok önemli bir bölümü, tahsil edilen vergilerden sağlanmaktadır. Verginin bu önemi sebebiyle her dönemde yönetimler verginin daha etkin bir şekilde toplanabilmesi için gerekli tedbirleri almış olmalarına rağmen, yine de önemli miktarda vergi kaybının meydana gelmesini önleyememişlerdir. Çünkü yönetimlerin daha fazla vergi toplama çabalarına karşın kişiler daha az vergi ödeme eğilimindedirler.

Vergi ile birlikte vergi kayıp ve kaçakları da ortaya çıkmış, dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele de başlamıştır. Bu mücadeleler sonucu vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile uğraşan dalı (vergi ceza hukuku) önem kazanmıştır. Ülkemizde vergi suçları ve cezaları esas olarak Vergi Usûl Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergi Usûl Kanunu’nun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırımlar idarî usûllerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince yani idarî bir merci tarafından ceza kesilir. Vergi Usûl Kanunu’nun öngördüğü bir kısım başka fiiller ise, ceza hukuku anlamında suç oluşturur. Bunların belirlenmesi ve yaptırımlarının tespiti ceza mahkemelerinin görev alanına girer.

* Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalında hazırlanan ve 12.1.2001 tarihinde savunulan aynı adlı yüksek lisans tezinin özetidir.

** Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ekonomi-Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

ii. vergi suçları

a. genel olarak

Vergi hukuku, vergi ödevini ve devletle vatandaş arasındaki vergi ilişkilerini düzenleyen, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddî ve şeklî hukuk kuralları bütününden oluşmaktadır¹. Bir başka açıdan ise vergi hukuku, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği kamu gelirlerini inceleyen hukuk dalı olarak da tanımlanır. Kısaca vergi hukuku sadece vergi ilişkisini düzenleyen bir hukuk dalı olmayıp, devletin vergi toplarken kamu gücüne dayanmasını ve ayrıca verginin etkin şekilde toplanması için önlemler alıp yaptırımlara başvurmasını da inceleme konusu yapan geniş kapsamlı bir hukuk dalıdır². İşte, vergi hukukunun vergi suç ve cezalarını inceleme konusu yapan ilgili alt dalına da “vergi ceza hukuku” adı verilmektedir.

Suç, basit bir ifade ile, hukuka aykırı fiillerden biridir³. Pozitif hukuka göre suç, kanunun yasaklayıp yaptırıma bağladığı fiildir⁴. Bir başka ifade ile suç, şeklî bakımdan hukuk düzeni tarafından ceza veya emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanunî tip olarak tanımlanabilir⁵. Fakat suçun bu şeklî görünümünün yanında hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurları da bulunur. Yani bir fiil kanunlarda yaptırıma bağlandığı halde, hukuka aykırılık unsuru taşııyorsa, fiil suç teşkil etmeyecektir. Bütün bu özellikleri dikkate alınarak suç, kanunî tipe (tarife) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir hareketle ceza normunun ihlâli olarak tanımlanabilir⁶.

Bu tanımda yer alan unsurlar, tüm suçlar için ortak özelliklerdir. Bu unsurlardan birinin dahi bulunmaması halinde suçun varlığından söz edilemez. Bu yüzden bu unsurlara suçun genel veya aslî unsurları adı verilmektedir. Bu unsur-

¹ **ÖNCEL** Mualla - **KUMRULU** Ahmet - **ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 2; **KIRBAŞ** Sadık, Vergi Hukuku, Ankara 1998, s. 23; **MUTLUER** M. Kâmil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1979, s. 6.

² **ERMAN** Sahir, Vergi Suçları, İstanbul 1988, s. 2; **ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN**, s. 1; **KIRBAŞ**, s. 75, 76.

³ **İÇEL** Kayıhan - **ÖZGENÇ** İzzet – **SÖZÜER** Adem – **MAHMUTOĞLU** Fatih S. – **ÜNVER** Yener, İçel Suç Teorisi, 2. Kitap, İstanbul 1999, s. 15; **EREM** Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, C. I, Genel Hükümler, Ankara 1995, s. 23 vd.; **ERMAN** Sahir, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 5. Seri, İstanbul 1959, s. 206.

⁴ **ZORLU** Selahaddin, Vergi Hukuku, Ankara 1981, s. 90; **MUTLUER**, s. 29; **KIRBAŞ**, s. 173.

⁵ **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 15.

⁶ **ÖZGENÇ** İzzet, Uygulamalı Ceza Hukuku, İstanbul 1998, s. 11; **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 16.

lar, kanunî unsur, maddî (objektif) unsur ve manevî (subjektif) unsur olarak da adlandırılabilir⁷.

Kanunî unsur, bir fiile suç diyebilmek için onun kanunda açık bir biçimde suç olarak düzenlenmiş ve karşılığında da bir yaptırımın belirtilmiş olmasını ifade eder⁸. Bu unsur, kanunsuz suç olmaz ilkesinin bir sonucudur. Bu unsura kanunî tip veya tipiklik de denilmektedir⁹. *Maddî unsur* suçun var olabilmesi için ortada bir fiilin bulunması gerektiğini ifade eder. Elbette ki bu fiilin kanunî tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurla yapılan bir fiil olması gerekir. Suçun maddî unsurunun da alt unsurları vardır. Bunlar hareket, sonuç ve sonucun hareketten kaynaklandığını gösteren nedensellik (illiyet) bağıdır. Bu alt unsurlar, yalnız suçlar için geçerli değildir, bütün hukuka aykırı veya uygun olan fiillerin de unsurlarını oluşturmaktadırlar¹⁰.

Manevî unsur, failin, fiili iradesi ile yani *kusurlu* olarak işlemesini ifade eder. Bu bakımdan failin iradî olarak gerçekleştirmediği fiil hukuka aykırı olsa dahi, fail bu fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacaktır¹¹. Bu unsurlar dışında, *hukuka aykırılık* da bir unsur olarak incelenebilir. Çünkü bir fiil hukuka aykırı olmadıkça, suç da oluşmayacaktır. Bu unsuru bağımsız bir unsur olarak kabul eden yazarlar vardır¹².

Suçun konusu ile hukukî değer kavramlarına da değinmek gerekir. Suçun konusu, eşya ve şahsın maddî yapısıdır. Suçun konusu ile suçun ihlâl ettiği değer birbirinden farklıdır. Hukukî değer ise, bir şahsın veya eşyanın ilişkin olduğu husustur¹³.

Türk Hukukunda, suç ve cezalar ilke olarak Türk Ceza Kanununda yer almaktadır. Fakat Türk Ceza Kanunu dışındaki bir takım kanunlarda da bazı suç

7 “Geleneksel doktrin suçta yalnız iki unsur kabul eder: Objektif (maddî unsur), sübjektif (manevî) unsur.” Bkz.: **EREM**, s. 22.

8 **ÖNER** Erdoğan, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Ankara 1981, s. 172; **EREM**, s. 74 vd.; **MUTLUER**, s. 30.

9 Bazı yazarlar tipikliği bağımsız bir unsur olarak kabul etmemektedirler. Ayrıntılı bilgi için bkz.: **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 94.

10 **KUNTER** Nurullah, Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1954, s. 10.

11 **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 204; **EREM**, s. 487 vd.; **MUTLUER**, s. 31; **ÖNER**, s. 175.

12 Ayrıntılı bilgi için, bkz.: **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 106; Karşı görüş için bkz.: **EREM**, s. 41.

13 **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 95, 96; Ayrıntılı bilgi için bkz.: **TOROSLU** Nevzat, Cürümleri Tasnifi Bakımından Suçun Hukukî Konusu, Ankara 1970, s.72.

ve cezalar düzenlenmektedir¹⁴. İçinde ceza hükümleri bulunduran kanunlardan bir tanesi de Vergi Usûl Kanunudur¹⁵. Bunun dışında bazı vergi kanunlarında da vergi suçları ile ilgili hükümler vardır¹⁶. Fakat bu çalışmanın inceleme konusu sadece VUK.'ta yer alan vergi suçlarını kapsayacaktır.

VUK.'un 331. maddesine göre, “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” Vergi suçları, devletin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi muhtemel olan fiillerdir¹⁷. İşte, vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlanabilir.

B. VERGİ SUÇLARININ BÖLÜMLERİ

Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Burada ihlâl edilen hukukî değer olan “hazine yararı” ile korunan hukukî değer “kamu yararı” örtüşmektedir¹⁸. Vergi suçları çeşitli açılardan tasnife tâbi tutulabilir. Örneğin, bazı vergi suçları zarar suçu niteliğindedir, bazıları da tehlike suçu niteliğindedir. Zarar suçlarında fiil sonucunda suç konusunun bir zarara uğraması gerekir. Oysa tehlike suçlarında fiilin sonucunun, suç konusu bakımından bir zarar meydana getirme tehlikesi vardır¹⁹.

Yaptırım kavramı, suç kavramının zorunlu bir sonucudur. Yani, ancak bir suç işlendikten sonra yaptırımdan bahsedilebilecektir²⁰. Ceza da yaptırımın bir

14 **DÖNMEZER** Sulhi – **ERMAN** Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C. 1, İstanbul 1985, s. 124; **EREM**, s. 70.

15 **ULUATAM** Özhan – **METHİBAY** Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 204; **YILDIRIM** Ramazan, “Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler” Kamu Hukuku Arşivi, yıl 2, S. 1, Şubat 1999, s. 20; **ATAR** Yavuz, Vergi Hukuku, Konya 1994, s. 139; **ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN**, s. 209; **KIRBAŞ**, s. 173.

16 Bkz.: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, m. 10; Damga Vergisi Kanunu, m. 24, 25; AATUHK, m. 107, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115.

17 **ÖZER** Yılmaz - **DOĞAN** A. Abdullah - **ARICA** M. Nadir, Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara 1996, s. 195; **ERMAN**, s. 2.

18 **ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN**, s.209.

19 **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 78.

20 **İÇEL** Kayıhan – **SOKULLU/AKINCI** Füsun – **ÖZGENÇ** İzzet – **SÖZÜER** Adem – **MAHMUTOĞLU** Fatih S. – **ÜNVER** Yener, İçel Yaptırım Teorisi, 3. Kitap, İstanbul 2000, s. 3; **GÖLCÜKLÜ** Feyyaz, “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki” AÜSBFD, C. XVIII, no: 2, Haziran 1963, s. 118, (İdarî Ceza).

türüdür. Ceza hukukunun asıl yaptırımı cezadır²¹. Yaptırım, “hukuk kurallarının ihlâl edilmesi halinde, devletin gücünü kullanarak, kurallara uyulmasını zorla sağlaması” olarak tanımlanabilir²². Bir başka deyişle yaptırım, “suç işleyen kimşenin ıslahını sağlamak için devletin kanunla tespit ve hükümle tatbik ettiği tedbirler”²³ olarak tanımlanabilir.

İdarî ihlâlin ortaya çıkması halinde, idarî düzen bozulacaktır. İdarî düzenin korunması veya bozulduğu takdirde yeniden kurulması amacıyla idare bir takım yaptırımlara başvurabilmektedir. İşte bu yaptırımlara, “idarî yaptırımlar” denilmektedir²⁴. İdarî yaptırım; idarenin görevlerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla idareye tanınan subjektif bir hak olarak da tanımlanabilir²⁵. Yetki sınırları içinde kalmak ve usûlüne uygun olarak alınmış olmak şartıyla, idarenin aldığı kararlara uymak²⁶ idare edilenler için bir yükümlülüktür. Aksi takdirde sadece idarenin düzeni bozulmakla kalmayacak, toplum içindeki düzen de tehlikeye düşmüş olacaktır.

Kanunlarda yer alan ve gerçek anlamda suç olmayan belirli fiillerin ceza mahkemelerinde yargılanması ve dolayısıyla hak edilenden daha fazla bir manevî yaptırıma uğranılması²⁷ idarî yaptırımların ortaya çıkmasının sebeplerindedir. İdarî yaptırımların kolay uygulanabilmeleri, cezaî yaptırımlara göre daha az masraflı olmaları ve ceza mahkemelerinin küçük davalarla meşgul olup iş yükünün artmaması gibi sebepler de idarî yaptırımlara duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

İdarî yaptırım gerektiren suçlar, genellikle fiilin işlenmesiyle tamam olur, yani manevî unsur aranmaksızın sadece sonuç göz önünde tutularak yaptırıma

21 **DÖNMEZER** Sulhi – **ERMAN** Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, C. II, İstanbul 1983, s. 577; **İÇEL-SOKULLU/AKINCI-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, *Yaptırım Teorisi*, s. 65.

22 **KARTAL** Zihni, “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, *Vergi Dünyası*, yıl XVIII, Kasım 1998, S. 207, s. 119; **ÖNER**, s. 168.

23 **EREM** Faruk, *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, Genel Hükümler, C. II, Ankara 1985, s. 153.

24 **OĞURLU** Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırımı Ayrımı”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. III, S. 1, Erzincan 1999, s. 145; **GÖLCÜKLÜ**, *İdarî Ceza*, s. 116.

25 **ZANOBİNİ** Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, (Çev.: **GÜNAL** Yılmaz), *AÜSBFD*, C. XVIII, no. 3-4, Eylül-Aralık 1963, s. 314.

26 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: **TOSUN** Öztekin, “Yürütme Organının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması”, *İÜHFM*, C. XXVIII, S. 2, İstanbul 1962, s. 349 vd.

27 **DONAY** Süheyl, “İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, *İÜHFM*, C. XXXVII, 1972, S. 1-4, s.424.

tâbi tutulurlar²⁸. Zaten idarî yaptırıma tâbi vergi suçlarının oluşumunda kast unsurunun aranmasına gerek bulunmamaktadır. Bu da cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları ile arasındaki en büyük farklardan biridir.

Vergi kanunlarına aykırı hareketler iki şekilde cezalandırılmaktadırlar. Bunlardan ilki, kanuna aykırı hareketlerin idarî yaptırımlara tâbi tutulmasıdır. Bu gibi durumlarda ya sabit bir para cezası öngörülmüştür ya da devlet hazinesinin uğradığı zarara göre değişen oranlı para cezası düzenlenmiştir²⁹. Buradaki amaç, vergi mükellefinin vergi kanunlarına uyması durumunda katlanacağı maddî külfet ile kanunlara uymadığı takdirde uğrayacağı yaptırımı karşılaştırarak, kanunlara uymayı tercih etmesini sağlamaktır³⁰. Danıştay'ın bir kararı ise şu yödedir: “Vergi cezalarında 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”³¹. İkinci durumda ise vergi kanunlarına aykırı hareketler, tam anlamıyla cezaî yaptırımlara tâbi tutulmaktadır. Burada hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanabilmektedir. Bu tür vergi suçları, aynı zamanda kamu düzenini bozucu nitelikte olduğundan, kanun koyucu sadece idarî yaptırımla yetinmeyerek, cezaî yaptırımlara da başvurmuştur³².

Diğer ülkelerde olduğu gibi, bizim vergi hukukumuzda da vergi suçlarına karşılık olarak bir takım idarî ve cezaî yaptırımlar öngörülmüştür. VUK.'un 331. maddesinde vergi suçlarının yaptırımı olarak, *vergi cezaları ve diğer cezalar* düzenlenmiştir. İdarî yaptırıma tâbi vergi suçları olarak nitelendirilebilecek *vergi cezalarının uygulanacağı vergi suçlarının* içinde, vergi ziyai ile usûlsüzlük bulunmaktadır. Bunlar içinde ayrıca VUK.'a 3239 sayılı kanunla eklenen mükerrer 354. madde ile işyeri kapatma yaptırımına tâbi vergi suçu da sayılmaktadır. Cezaî yaptırıma tâbi vergi suçlarına ise, kanunun tabiriyle *diğer cezalar* uygulanacaktır. Buradaki cezalar genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Bu tür vergi suçları arasında, yargılamaları ceza mahkemelerine tâbi olan, kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetinin ihlâli sayılabilir.

Sonuç itibarıyla, vergi suçları için iki tür yaptırım söz konusudur. Bunlar; “idarî” ve “cezaî” yaptırımdır. Bu nedenle, vergi suçlarının tâbi oldukları yaptırımlar açısından sınıflandırılmaları daha doğru olacaktır.

28 GÖLCÜKLÜ, İdarî Ceza, s. 138.

29 KOCAHANOĞLU Osman Selim, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul 1977, s. 161.

30 ERMAN, s. 2.

31 DİBK. 12.6.1980 gün ve E.1977/1, K.1980/2, DD. yıl 11, S. 40-41, s. 69.

32 KOCAHANOĞLU, s. 161; MUTLUER, s. 40; “... asıl cezaî müeyyideleri gerektiren vergi suçlarının diğer suçlardan farkı yoktur. Her iki hâlde de suçun hukukî mevzuu aynıdır”, bkz.: ERMAN, s.2.

C. İDARÎ YAPTIRIMA TÂBİ VERGİ SUÇLARI

İdarî yaptırıma tâbi olan vergi suçlarında, vergi alacağını tahsil etmek amacı bir üstünlük arz etmekte ve devlet aynı zamanda bir alacaklı sıfatıyla ortaya çıkmaktadır. Bu yaptırımlar esas itibariyle idarî nitelikteki organlar veya idarî yargı sistemi içindeki mahkemeler tarafından, ceza yargılama usûlü dışında kalan usûllerle uygulanıp, infaz edilirler³³. Kısaca idarî yaptırıma tâbi vergi suçlarında, devletin vergi alacağını tahsil etme amacı ön plandadır ve bu yaptırımlar idare tarafından uygulanmaktadırlar.

İdarî yaptırıma tâbi vergi suçlarına doktrinde değişik adlar verilmektedir. Kimi yazarlar, bu tür suçlara “malî nitelikli suçlar” veya “malî suçlar”³⁴ derken, bazıları da “idarî vergi suçları”³⁵ adını vermektedir. *Erman* ise bu tür suçlara, “vergi cezalarını gerektiren fiiller” demektedir³⁶. İdarî yaptırıma tâbi vergi suçları, cezaî yaptırım gerektiren vergi suçlarına oranla ahlâkî açıdan ilgisiz kalınabilecek veya çok tehlikeli olmayan ya da korunan hukukî yararın çok da önemli olmadığı toplumsal düzene aykırılıklardır³⁷.

4369 sayılı kanunla üçlü ayrıma tâbi tutulan idarî yaptırıma tâbi vergi suçları, vergi ziyayı adı altında birleştirilmişlerdir³⁸. Vergi ziyayı dışında, usûlsüzlük ve işyeri kapatma yaptırımına tâbi vergi suçları da idarî yaptırıma tâbi vergi suçları arasında yer almaktadırlar.

D. CEZAÎ YAPTIRIMA TÂBİ VERGİ SUÇLARI

Suçun tüm unsurlarını taşıyan bir fiil tespit edildikten sonra, bunu işleyen kimseye bir ceza yaptırımı belirlenecek ve uygulanacaktır. Ceza, genel mânâda yaptırımın bir türüdür ve ceza hukuku alanındaki temel yaptırımdır. Ceza hukukundaki ceza diğer yaptırımlardan ayrıdır. Çünkü bu ceza bir kamu yaptırımı niteliğindedir³⁹. Cezalandırmanın amacının ise caydırıcılık ve suçluluğun azaltıl-

³³ **ERMAN**, s. 8.

³⁴ Bkz.: **ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN**, s. 211; **ULUATAM-METHİBAY**, s. 205.

³⁵ Bkz.: **MUTLUER**, s. 39.

³⁶ Bkz.: **ERMAN**, s. 3.

³⁷ **BAŞARAN** Funda, “Bankaların Bilgi Verme yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye bağlı Özel Usulsüzlük Suçu – Müşteri Sırrını Açıklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge –”, *VSD*, yıl 23, S. 143, Ağustos 2000, s. 184.

³⁸ **ÜLGEN** Soner, “Vergi Ziyayı Cezası ve Hesaplanması”, *Vergi Dünyası*, yıl XX, S. 226, Haziran 2000, s. 112; **BAŞ** Seyit Ahmet, “Vergi Cezalarında Yapılan Değişikliklerin İrdelenmesi”, *Mükellefin Dergisi*, S. 71, Kasım 1998, s. 32.

³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: **EREM**, C. II, s. 152 vd.

ması ile suçlulara toplumun çoğunluğu tarafından onaylanan yaptırımların uygulanması olduğunu söylenebilir.

Cezaî yaptırıma tâbi vergi suçlarının, ceza hukuku anlamındaki diğer suçlardan farkı yoktur. Her iki durumda da suçun hukukî konusu aynıdır ve her ikisinin de amaçları, kamu düzeninin bir takım cezaî yaptırımlarla korunmasıdır. Bu yüzden, doktrinde bu tür cezaî yaptırıma tâbi vergi suçlarına bazı yazarlar, “dar mânâda suç” veya “dar mânâda vergi suçu” demektedir⁴⁰. Bazı yazarlar da bu tür suçları “kamusal vergi suçu” olarak nitelendirmektedirler⁴¹.

Cezaî yaptırımlar sadece gerçek kişilere uygulanmakla beraber, idarî yaptırımlar tüzel kişilere de uygulanabilmektedirler. Bir başka ifadeyle cezaların şahsiliği prensibi, idarî yaptırımlar alanında mutlak mânâda geçerli değildir⁴². Uygulanan usûl hükümlerinin ve uygulayan makamların farklılığı da bu iki yaptırım türünü ayırt etmekte kullanılan kıstaslardandır. Ceza yaptırımının en önemli özelliği, bu yaptırımın yargı mercilerince ceza yargılama usûlü hükümleri uygulanarak verilmesidir⁴³.

Sonuçta bu suçların gerek yapıları ve gerekse yargılama usûlleri bakımından diğer suçlardan hiçbir farkı yoktur. Bu suçlardan dolayı yargılamanın yapılması da ceza mahkemelerinin görevidir⁴⁴.

Cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları içinde esas itibarıyla kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları yer almaktadır. 4369 sayılı kanun ile daha önceden cezaî yaptırıma tâbi olan kaçakçılığa teşebbüs ile bilgi vermekten çekinme suçu kaldırılmıştır. Daha önce VUK’un 361. maddesinde bulunan bilgi vermekten çekinme suçu artık, ceza mahkemesinde yargılanacak bir suç değildir⁴⁵. Bilgi vermeme günümüzde yal-

⁴⁰ Bkz.: **ERMAN**, s. 2 vd.

⁴¹ Bkz.: **MUTLUER**, s. 41.

⁴² **GÖLCÜKLÜ** Feyyaz, “İdarî Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, AÜSBFD, C. XVIII, Eylül-Aralık 1963, no. 3-4, s. 215.

⁴³ **HIZLI** Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984, s.32.

⁴⁴ “VUK’un kaçakçılıkta hapis ... cezalarının verilmesine ilişkin 359. maddesine göre açılan davaların vergi mahkemesinde değil, ceza mahkemesinde görülmesi gerekir.”, Uyuşmazlık Mahkemesi Ceza Bölümü, 8.12.1989 gün ve E.1989/36, K. 1989/36; 7.1.1990 tarih ve 20395 sayılı RG.; **GÜNDEL** Ahmet, Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1990, s. 2 vd.; **ÇETİNKAYA** Mehmet, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suçları ve Cezaları”, TBBD, 1991, S. 2, s. 187 vd.

⁴⁵ “Vergi dairesine bilgi vermekten çekinmek eyleminin cezai yaptırımını teşkil eden VUK’un. 361. maddesi yürürlükten kaldırıldığı için bu maddeye dayanılarak hüküm kurulması isabetsizdir.”, Y.11.CD. 4.11.1999 gün ve E.6342, K.7353, İKİD, yıl 40, S. 476, Ağustos 2000, s. 15057.

nızca özel usûlsüzlük suçu oluşturmaktadır. Doktrinde bu durum, bilgi vermektен çekinme suçunun yaptırım gücünü kaybetmiş olmasından dolayı, haklı olarak eleştirilmektedir⁴⁶.

1. KAÇAKÇILIK

Eskiden VUK.'un 357. maddesinde hileli vergi suçu ve 359. maddesinde de bu suça verilecek ceza düzenlenmekteydi⁴⁷. Hileli vergi suçu, 31.12.1980 tarihinde 2365 sayılı kanun ile kaldırılmış ve 344. maddede kaçakçılık suçu olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu madde 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramış⁴⁸ ve 4369 sayılı kanun ile kaçakçılık suçu, 359. maddede yeni baştan düzenlenmiştir⁴⁹.

Kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suçlardandır⁵⁰. Bazı suçların kanunî tanımlarında, suçun icrasının birden fazla alternatif hareketle gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Bu tür suçlara “seçimlik hareketli suçlar” denir. Bu seçimlik hareketlerden herhangi birinin gerçekleşmesi suçun tamamlanması için yeterlidir⁵¹. Seçimlik hareketlerden birkaçının veya hepsinin gerçekleşmesi hâlinde dahi suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir. Dolayısıyla, seçimlik hareketli suçlarda bir hareketin veya birden çok hareketin yapılması arasında fark yoktur⁵².

Kaçakçılık suçu, suça sebebiyet veren fiillerin nitelikleri ve ağırlık dereceleri dikkate alınarak iki gruba ayrılmışlardır⁵³. Birinci grupta VUK.'un 359-a maddesinde düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapmak, olmayan kişiler adına hesap açmak, defter ve kayıtların tahrifi, gizlenmesi ve muhteviyatı itibariyle

46 Ayrıntılı bilgi için bkz.: **BAŞARAN**, s.184 vd.

47 Ayrıntılı bilgi için bkz.: **KAYIŞOĞLU** Bahattin, “Hileli Vergi Suçu”, Adalet Dergisi, yıl 53, Haziran-Temmuz 1962, S. 7-8, s. 848 vd.

48 **DİNÇELİ** Nuriye, “Kaçakçılık veya Kaçakçılığa Teşebbüs Suçlarını İşleyenler ile Bu Suçlara İştirak, Teşvik ve Yardım Fiili ile Katılanlara Verilecek Cezalar”, VSD, yıl 15, S. 94, Temmuz 1996, s. 52 vd.

49 “Vergi Usul Kanununun 359. maddesi, 4369 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmayıp değiştirilmiştir.”, Y.11.CD. 8.11.1999 gün ve E.6344, K.7321, İKİD (İlmi ve Kazai İçtihatlar Dergisi), yıl 40, S. 476, Ağustos 2000, s. 15056.

50 **ERMAN**, s. 51.

51 **İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER**, Suç Teorisi, s. 75.

52 **EREM**, C. I, s. 275.

53 **AKDOĞAN** Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara 1998, s. 40; “Vergi inceleme raporuna göre aleyhine vergi kaçakçılığına teşebbüs suçundan dava açılan sanığın eyleminin, ne şekilde VUK.'un 359. maddesinde öngörülen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu açıklanmadan mahkumiyet hükmü kurulması isabetsizdir.”, Y.11.CD. 27.10.1999 gün ve E.6002, K.7184, İKİD, yıl 40, S. 475, Temmuz 2000, s. 14996.

yanıltıcı belge düzenlenmesi gibi fiiller yer almaktadır. İkinci grupta ise, VUK.'un 359-b maddesinde düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, sahte belge düzenlenmesi, yetkisiz veya sahte belge basımı gibi daha ağır nitelikteki fiiller yer almaktadır. İkinci grupta yer alan fiiller hakkında daha ağır yaptırımlar söz konusudur. Bu fiiller, konunun daha iyi anlaşılması bakımından dört ayrı başlık altında incelenebilir.

a. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak, Olmayan Kişiler Adına Hesap Açmak, Çift Defter Kullanmak

Kanun, hesap ve muhasebe hileleri yapmayı kaçakçılık suçunun maddî unsuru olarak belirtmiştir. Kanun koyucu, hesap ve muhasebe hilelerinin neler olduğunu belirtmemiştir. Bu tür hileler o kadar çok ve çeşitlidir ki bunların kanunda sayılması zaten imkânsızdır. Kanunun bu şekilde düzenlemesi, ekonomik yaklaşım ilkesini esas alan yoruma da uygundur⁵⁴.

Her zaman görülebilen hesap hataları ile hesap hilelerini birbirinden ayırt etmek çok zordur. Burada önemli olan nokta, failin mazur görülemeyecek tarzda bir hesap hatası yapmış olmasıdır. Muhasebe hileleri ise kanunî defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe kurallarına aykırı biçimde işlenmesi olarak tanımlanabilir⁵⁵. Burada önemli olan nokta, defterlerde tutulan kayıtların muhasebe kurallarına aykırı olması sonucunda matrahın azalmasıdır. Ortada bir matrah azalması bulunmakla beraber, bu azalmaya yol açan kayıtlar geçerli bir şekilde açıklanabiliyorsa, alışılmadık bir defter tutma sistemi kullanılmış olsa bile muhasebe hilesinden bahsetmek doğru olmayacaktır.

Olmayan kişiler adına hesap açmak fiili, mükellefle ticarî bir ilişkiye girmemiş olan bir kişiyi, işletmeye borçlu veya işletmeden alacaklı göstermek şeklinde ortaya çıkar⁵⁶. Aslında bu fiil, hesap ve muhasebe hilelerinin bir bölümünü oluşturmaktadır.

Çift defter kullanmak fiilinin suç teşkil edebilmesi için öncelikle ortada vergi kanunlarına göre tutulması mecburî defterlerin bulunması, diğer bir ifadeyle failin defter tutmakla yükümlü olması gerekmektedir. Ayrıca, bu deftere geçirilmesi gereken bir kaydın kısmen veya tamamen başka defterlere, belgelere veya diğer kayıt ortamlarına yazılması gerekmektedir⁵⁷. Ancak fail, mecburî deftere geçirmediği kaydı başka bir yere de yazmamış ise kaçakçılık suçunun bu şekli oluşmayacaktır. Bu şartlara ek olarak, bu yazma sonucunda vergi matrahının

⁵⁴ İNAL A. Metin – SOFUOĞLU Ahmet, “4108 Sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, Manisa Barosu Dergisi, yıl 15, S. 56, Ocak 1996, s. 9.

⁵⁵ HIZLI, s. 127.

⁵⁶ ERMAN, s. 58.

⁵⁷ KOCAHANOĞLU; s. 160; ERMAN, s. 52.

azalması gerekmektedir⁵⁸. Dolayısıyla bazı kayıtlar mecburî deftere geçirilmiyip özel deftere yazılsa bile, bir matrah azalması meydana gelmediği takdirde suç oluşmayacaktır.

b. Defter ve Kayıtların Tahrifi veya Gizlenmesi, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

Tahrif, gerçek bir belgede yer alan yazı veya rakamlardan bazılarını kazıntı, silinti gibi yollarla değiştirmektir. VUK.'a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişkileri ispat etmek amacıyla düzenlenen her türlü vesika, VUK. nezdinde belgedir⁵⁹. Bu fiilin sahte belge düzenlemekten farkı, belgenin esasının gerçek bir işleme dayanmasıdır. Kaydın başından beri gerçeğe aykırı olduğu durumlarda ise, hesap hilesi söz konusu olacaktır⁶⁰.

Tahrif eden kimsenin cezalandırılması için tahrif edilen vesikanın onun veya başkası tarafından kullanılması şart değildir ve VUK.'un bu düzenlemesi TCK.'nın resmî evrakta sahtekârlık suçları bakımından kabul ettiği sisteme benzerdir⁶¹. Bir başka deyişle, vesikaları tahrif eden kimse, bunu bizzat kullanacak olursa, kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmayacaktır.

Kanunda gizlemenin tarifi yapılmıştır. Buna göre, varlığı sabit olduğu hâlde, defter veya belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir. İbraz etmemenin yani gizlemenin gerçekleşmesi için bu defter ve belgelerin ibraz zorunluluğunun bulunması gerekmektedir. İbraz zorunluluğunun bulunması için de, defter ve belgelerin tutulması ve muhafazasının vergi kanunlarına göre zorunlu olması, muhafaza sürelerinin geçmemiş olması, ibrazı talep eden kimsenin vergi incelemesine yetkili bir kişi olması gerekmektedir⁶². Bu şartlar bulunmadıkça defteri muhafaza mecburiyeti ve buna bağlı olarak ibraz zorunluluğu da ortadan kalkacağı için defter ve belgelerin gizlenmesi, kaçakçılık suçunu

58 “Hesap ve işlemlerin kanunen tutulması gereken defterler yerine matrahı azaltacak biçimde başka defter ve kağıtlara kaydetmek suretiyle vergi ziyana sebep olmak , VUK.'a muhalefet suçunu oluşturur.”, Y.11.CD. 28.4.1999 gün ve E.2377, K.3931, İKİD, yıl 40, S. 477, Eylül 2000, s. 15121.

59 **HIZLI**, s. 123; **BAŞ**, s. 38.

60 **MUTLUER**, s. 164; **ERMAN**, s. 57.

61 Bkz.: **ERMAN** Sahir, Sahtekârlık Suçları, Ticarî Ceza Hukuk-III, İstanbul 1981, s. 406-407.

62 Bkz.: VUK. m. 135; “Defter ve belgelerin tutulduğu yılı takip eden 5 yıl içinde, usulüne uygun tebligata rağmen yetkililere ibraz edilmemesi VUK.'a muhalefet suçunu oluşturur.”, Y.11.CD. 14.4.1999 gün ve E.1960, K.3533, İKİD, yıl 40, S. 477, Eylül 2000, s. 15122.

oluşturmayacaktır⁶³. Burada önemli olan defter ve belgelerin istendiği anda inceleme elemanına sunulmasıdır. Bununla beraber defter ve belgeleri hemen sunmaya ilişkin engeller çıkabilir. Bu durumda süre isteyen mükellefe uygun bir süre verilir⁶⁴. (VUK. m. 139).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tarifi kanunda yapılmıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçunda, gerçek bir belgenin değiştirilmesi, bozulması (tağyir edilmesi) söz konusudur⁶⁵. Dolayısıyla bu fiil, “tahrif etmekten” ayrı bir fiildir.

“Düzenlemek”, böyle bir belgeyi ilk olarak meydana getirmektir. Ayrıca vergi muamelelerinde kullanılacak belgeler özel evrak niteliğindedir. TCK.’ya göre, özel evrakta sahtekârlık suçunun oluşması için sahte evrakın düzenlenmesi yanında bu evrakın bizzat sahtekâr veya bilerek başkası tarafından kullanılması gerekmektedir⁶⁶. Fakat VUK, TCK.’nın sisteminden, bu tür belgelerin sadece düzenlenmesini kaçakçılık suçunun oluşumu bakımından yeterli kabul etmek suretiyle ayrılmıştır.

Belgeyi düzenleyenlerin ve alanların belli bir irade ile bu işi yaptıkları gerçektir. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle gerçeği yansıtmayan bir belge yüzünden, bu belgeyi düzenleyen ve kullananların birlikte cezalandırılmaları gerekir⁶⁷. 4369 sayılı kanundan önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin “bilerek” kullanılması şartı aranıyordu. 4369 sayılı kanun ile bilerek kullanma şartı kaldırılmıştır.

63 “Sanıkların terk ettikleri işyerine ait defter ve belgelerin incelenmek için değil, iptal için istenilmiş olması karşısında, suçun unsurları oluşmaz.”, Y.9.CD. 16.12.1998 gün ve E.1997/3825, K.1998/468, YKD, C. 24, S. 4, Nisan 1998, s. 624-625.

64 “İşini terkettiğini ve defterlerinin kaybolması nedeniyle ibraz etmediğini savunan sanığa, 213 sayılı yasanın 139. maddesine uygun tebligat aranmaz.”, Y.9.CD. 30.5.1996 gün ve E.1995/4318, K.1996/2231, YKD, C. 22, S.9, Eylül 1996, s. 1513; “Vergi incelemesinin dairede yapılmasına imkan veren istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa kanuni defter ve belgelerin yetkililere ibrazı için yapılan tebligatın hukuki geçerliliği yoktur.”, Y.11.CD. 28.4.1999 gün ve E.1999/2452, K.3933, İKİD, yıl 40, S. 471, Mart 2000, s. 14735; “Defter ve belgelerin kaybedildiğinin ileri sürülmesi karşısında VUK.’un 139. maddesine uygun tebligat aranmaz ve sanığın vergi mahkemesinde açtığı davaların sonucunun beklenmesi gerekir.”, Y.11.CD. 31.5.1999 gün ve E.3948, K.4952, İKİD, yıl 40, S. 478, Ekim 2000, s. 15187.

65 “Sanığın, ayrı vergilendirme dönemlerinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasına ilişkin eylemleri ayrı ayrı suç oluşturur.”, Y.9.CD. 14.11.1996 gün ve E.1996/2131, K.1996/6546, YKD, C. 23, S. 5, Mayıs 1997, s. 823; Ayrıca bkz.: Y.9.CD. 16.12.1996 gün ve E.1996/3796, K.1996/7838, YKD, C. 23, S. 2, Şubat 1997, s. 312.

66 **ERMAN**, Sahtekârlık, s. 477.

67 **SEVİĞ** Veysi, “Yanıltıcı ve Sahte Belge İle İlgili Cezalandırma”, Dünya Gazetesi, 1 Haziran 2000.

c. Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi, Defter Sayfalarının Yok Edilmesi, Sahte Belge veya Suret Düzenlenmesi veya Kullanılması

“Yok etmek”; defter, kayıt ve belgelerin maddî varlığına son vermek demektir. Bunların maddî varlığına son verilmeyip kayıtların tamamen okunmaz hâle getirilmesi, defter ve belgelerin tahrifi fiiline girer⁶⁸. Tabî ki yanma, çalınma ve kaybolma⁶⁹ gibi failin iradesi dışındaki yok olmalar yani mücbir sebep hâlleri bu fiil kapsamına dahil değildir. Eğer mükellef hiç defter tutmamışsa ve defterlerini tasdik ettirmediği de sabitse, burada yok etme fiili söz konusu olmayacaktır. Bu durumda ancak defter tutmama fiilinden söz edilebilecektir.

Defter sayfalarının yok edilmesi fiili, tutulması zorunlu defterlerin kanuna uygun şekilde tasdik ettirilip düzenlendikten ve gerçek kayıtlar defterlere doğru olarak geçirildikten sonra, yapraklarının koparılıp yok edilerek yerlerine yanlış bilgiler içeren başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması şeklinde meydana gelir⁷⁰. Bu fiilin cezalandırılması için, defterin varlığına zarar gelmeden sadece yapraklarının yırtılıp defterden ayrılması ve yok edilmesi gerekir. Eğer bütün yapraklar koparılıp yok edilmişse artık defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiili söz konusu olacaktır.

Fail koparılan sayfayı yok etmeyip, inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz ederse cezalandırılmayacaktır. Fakat bu düzenleme, vergi kaçırmak bakımından kötü niyetli mükelleflere imkân vermektedir. Dolayısıyla sadece sayfaların koparılmasını suç saymak ve ayrıca bunların yok edilmesini aramamak daha doğru olacaktır⁷¹.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, sahte belgenin tanımı da yapılmıştır: “Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.” “Düzenlemek”, böyle bir belgeyi ilk olarak meydana getirmek demektir. “Suret”, asılda yazılı olan bütün hususları olduğu gibi içeren bir belgedir. Suretin sahteliğinden bahsedebilmek için bir aslın bulunması ve asılda herhangi bir tahrifin yapılmamış olması gerekir⁷². Sahte fatura da sahte belgenin bir türüdür. Sahte fatura gerçeği yansıtmayan, hiç olmamış bir ticarî ilişkiyi faturanın bazı şeklî unsurlarını bünyesinde bulundurarak varmış

⁶⁸ **ERMAN**, s. 60.

⁶⁹ “1990 yılına ait defter ve belgeler istendiği halde kamu davası 1993 yılı defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi sebebiyle açıldığına ayrıca sanığın bir cilt serbest meslek makbuzunu kaybettiğini vergi dairesi müdürlüğüne bildirdiği anlaşıldığına göre, beraati yerine mahkumiyet kararı verilmesi isabetsizdir.”, Y.11.CD. 29.4.1999 gün ve E.2549, K.4054, İKİD, yıl 40, S. 471, Mart 2000, s. 14734.

⁷⁰ **KOCAHANOĞLU**, s. 182.

⁷¹ Bkz.: **ERMAN**, s. 59; **KOCAHANOĞLU**, s. 183.

⁷² **ERMAN**, s. 56.

gibi gösteren belgedir. Sahte fatura esas itibariyle kullanılmak yani vergi kaybına yol açmak amacıyla düzenlenir⁷³.

VUK.'un 359. maddesinde, “sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” ibaresi vardır⁷⁴. Bir kimse kendisinin sahte olarak yaptığı belgeyi kullanacak olursa kullanma fiilini değil yine düzenleme fiilini işlemiş olur. Ayrıca eskiden maddede sahte belgenin “bilerek” kullanılması ibaresi vardı. 4369 sayılı kanunla “bilerek” kelimesi maddeden çıkarılmıştır.

d. Yetkisiz Belge Basımı, Sahte Belge Basımı veya Kullanılması

Belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi amacıyla, belge basımını gerçekleştirecek matbaa ve basım evlerinin bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan yetki belgesi almaları gerekmektedir. Kayıt ve belge düzeninin sağlığı açısından yetkisiz belge basımı yapılması, ağır şekilde cezalandırılması gereken suçlar arasına alınmıştır⁷⁵.

Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı hâlde basan kişiler bu maddenin kapsamına girdikleri gibi, Maliye Bakanlığı ile anlaşmaları olduğu hâlde sahte olarak basanlar da bu kapsamdadırlar. Bunlara ilaveten, bu belgeleri kullananlar da bu fiili işlemiş sayılabilecektir.

Eskiden kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak düzenlenmekteydi. Yeni düzenlemeyle, kasten yapılıp yapılmadığına ve vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediğine bakılmaksızın durum adli yargıya intikal ettirilecektir⁷⁶. Kaçakçılık suçunda vergi ziyana sebebiyet verilmesi unsurunun kaldırılması doktrinde eleştirilmiştir. Vergi suçlarına karşı düzenlenen yaptırımlarla ağırlıklı olarak kamu yararının bir başka ifadeyle hazinenin korunmasının amaçlandığı kabul edilir. Fakat vergi ziyana sebebiyet verilmesi unsurunun kaldırılmasıyla hazine yararının korunmasının önceliğini kaybettiği ve vergi cezaları ile sistemin korunmasının hedeflendiği görülmektedir⁷⁷.

4369 sayılı kanundan önceki bazı Yargıtay kararları şu şekilde belirtilebilir: “Sanığın istenilen defter ve belgeleri ibraz etmemesi eyleminde, vergi kaybı-

⁷³ GÜNDAY Malik, “Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?”, VSD, yıl 23, S. 141, Haziran 2000, s. 60.

⁷⁴ “(Sanığın), paravan olarak kurdukları şirketlerden sahte faturalar temin edip kullandığı (anlaşıldığından) hakkında mahkumiyet hükmü kurulmalıdır.”, Y.9.CD. 15.1.1997 gün ve E.1996/4387, RK.1997/115, YKD, C. 23, S. 5, Mayıs 1997, s. 826.

⁷⁵ AKDOĞAN, s. 43.

⁷⁶ BAŞ, s. 36-37; YÜCEL, Vergi Cezaları, s. 82.

⁷⁷ SABAN Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”, VSD, yıl 23, S. 144, Eylül 2000, s. 95.

nın varlığı araştırılmalıdır”⁷⁸. “(Sanığın, sahte faturalarda) ödenmiş görünen katma değer vergisi kaybına sebebiyet verdiği anlaşılacakla, hakkında mahkumiyet hükmü kurulmalıdır”⁷⁹. 4369 sayılı kanundan sonraki mevcut uygulamayı, Yargıtay’ın şu kararı çok net bir şekilde yansıtmaktadır: “Usulüne uygun yapılan tebligata rağmen, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen sanığın bu fiilinin vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın, sübuta eren bu suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerekir”⁸⁰.

Bütün suçlar gibi kaçakçılık suçu da ancak kasten işlendiği takdirde cezalandırılabilir⁸¹. 4369 sayılı kanun ile kaçakçılık suçunun tarifindeki “kasten” ibaresi kaldırılmıştır. Ceza mahkemelerince hükmedilecek cezalar açısından TCK.’nın 45. maddesindeki kast kaidesinin aranacağı tartışmasızdır. Yani cürmün oluşması kastın varlığına bağlıdır. O halde VUK.’un 359. maddesinde oluşturulan suçlarda bu hareketlerin bilerek ve istenerek yapılabileceği yani kastın varlığı kabul edilmektedir⁸². Kastın olmaması da suçun oluşmasını engelleyecektir.

Kaçakçılık suçunda, bu suçu işleyen kimse mükellef de olsa bunun dışında herhangi bir üçüncü kişi de olsa fail olabilecek veya cezaya muhatap tutulabilecektir. Bunun sebebi de cezaî yaptırım gerektiren suçların kamu düzenini etkileyici nitelikte olmaları ve dolayısıyla bu suçların kim tarafından işlenirse işlensin önlenmesi gerektiği düşüncesidir⁸³.

Cezaî yaptırımlar sadece gerçek kişilere uygulanırken, idarî yaptırımlar tüzel kişilere de uygulanabilmektedirler⁸⁴. Mükellefin bir tüzel kişi olması hâlinde, idarî yaptırım niteliğindeki vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir fakat ceza mahkemesine sevk edilen kişi, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcidir⁸⁵. 4369 sayılı kanunla, VUK.’un tüzel kişilerin sorumluluğu ile ilgili 333. maddesinin son fıkrası hükmü değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle

78 Y.9.CD. 23.10.1997 gün ve E.1997/2722, K.1997/5334, YKD, C. 24, S. 7, Temmuz 1998, s. 1097-1098; “... sanığın defter ve belgeleri ibraz etmemesiyle vergi kaybına (ziyana) sebebiyete (verip) vermediği araştırılmalı ...”, Y.9.CD. 29.2.1996 gün ve E.1995/2394, K.1996/1017, YKD, S. 6, Haziran 1996, s. 1003.

79 Y.9.CD. 15.1.1997 gün ve E.1996/4387, K.1997/115, YKD, C. 23, S. 5, Mayıs 1997, s. 826.

80 Y.11.CD. 1.12.1999 gün ve E.1999/6980, K.1999/8295, YKD, C. 26, S. 2, Şubat 2000, s. 313-314.

81 **ERMAN**, s. 74.

82 **SABAN**, II, s. 100.

83 **KOCAHANOĞLU**, s. 191.

84 **GÖLCÜKLÜ**, Kanun Yolları, s. 215.

85 **ERMAN**, s. 51.

VUK.'un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi hâlinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde ön görülen cezaların, “tüzel kişilerin kanunî temsilcileri” yerine “bu fiilleri işleyenler” hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir⁸⁶. Bu düzenlemeye göre, suçta ve cezada şahsîlik ilkesi gereğince suçu kim işlemişse cezayı o çekecektir. Ancak günümüzde tüzel kişilerde bu tür suçları işleyen her zaman gerçek suçlu olmadığına da dikkate alınması gerekir.

Kaçakçılık suçunun yaptırımını yine VUK.'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Burada, suçların ağırlığına göre, iki çeşit yaptırım söz konusudur. VUK.'un 359-a maddesinin birinci bendinde yer alan hesap ve muhasebe hilesi yapmak, olmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter kullanmak fiilleriyle ikinci bendinde yer alan defter ve kayıtların tahrifi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiillerini işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Fakat bu hapis cezasının para cezasına çevrilmesine de imkân tanınmıştır. Aynı tarihte aynı suçu işleyenler hakkında hüküm tarihinin farklı olması hâlinde farklı ceza uygulanmasının haklı bir sebebe dayanmadığı gerekçesiyle VUK.'un 359-a maddesindeki “hüküm tarihinde” sözcüklerinin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi de “hüküm tarihinde” sözcüklerinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliğiyle karar vermiştir⁸⁷.

On sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası, VUK.'un 359-b maddesindeki defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilmesi, sahte belge veya suret düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri ile yetkisiz belge basımı, sahte belge basımı veya kullanılması fiillerinin yaptırımındır.

2. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLÂLİ

Vergi memurlarının ve vergi işi ile uğraşan diğer kimselerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa edememeleri ve kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları vergi mahremiyeti olarak adlandırılır. Devlet vergi mahremiyeti ile mükellefin öğrenilen sırlarının üçüncü kişilere açıklanamayacağını garanti etmektedir⁸⁸.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK.'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mahremiyeti ise esas itibariyle VUK.'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. VUK.'taki bu hükümler vergilerin tarh ve tahakkuk aşamalarında geçerli

⁸⁶ **KARABAYIR** Adem, “4369 Sayılı Kanun Temsilcilerde Hapis Cezasını Kaldırıyor mu?”, Vergi Dünyası, yıl XVIII, S. 205, Eylül 1998, s. 111.

⁸⁷ Anayasa Mahkemesi, 7.6.1999 gün ve E.1999/10, K.1999/22; 12 Ekim 2000 tarih ve 24198 sayılı RG.

⁸⁸ **TAŞ** Suat – **KARAKIŞ** Şerafettin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Vergi Dünyası, yıl XIX, S. 227, Temmuz 2000, s.91.

olan vergi mahremiyetine ilişkin kurallarla ilgilidir⁸⁹. Vergilerin tahsil ve icra aşamaları bakımından da AATUHK.'un 107. maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin bir hüküm vardır.

Suçun maddî unsuru, vergi mahremiyetini ihlâl etmektir. VUK.'un 5. maddesine göre ihlâl; ya vergi sırrının ifşa olunması ya da failin veya üçüncü kişilerin yararına olarak kullanılması şeklinde ortaya çıkabilecektir. Kısaca maddî unsur iki şekilde yani sırrı ifşa etmek veya kullanmak şeklinde meydana gelebilir⁹⁰.

Vergi sırrı, bir meslek sırrı olarak incelenmelidir. Bir meslek sırrının bulunması için de öğrenilen sırla, yapılan veya yapılmış olan meslek arasında bir ilginin bulunması gerekir⁹¹. Sırrı ifşa etmek veya açıklamak, yetkili olmayan kişinin sırrın konusu hakkında tamamen veya kısmen bilgi sahibi olmasını sağlamaya elverişli herhangi bir hareketin yapılmasını ifade eder⁹². Burada önemli olan husus, kendisine açıklama yapılan kişinin bu sırrı öğrenmek konusunda bir hak ve yetkiye sahip olmamasıdır.

VUK.'un 5. maddesinde sırrın, failin kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılması yasaklanmıştır. AATUHK.'un 107. maddesinde ise sırrın failin kendisi veya başkaları için menfaat temini amacıyla kullanılmasını ağırlaştırıcı sebep sayılmıştır. “Kullanmak”, sırrı açıklamaksızın ondan bir yarar sağlamaktır. Çünkü sır açıklanmak suretiyle kullanılırsa, esas itibariyle “sırrı ifşa etmek” fiili işlenmiş olacaktır. Bir sır ise açıklanmadan, ancak ifşa edileceği tehdidi ile kullanılmış olabilir. Ayrıca vergi mahremiyetini ihlâl suçuna bazı istisnalar getirilmiştir⁹³.

Bu suç, kasten işlenebilen bir suç olduğu için failin açıkladığı hususun bir vergi sırrı olduğunu bilmesi ve bunu açıklamayı istemesi gerekir. Ayrıca sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmaz. Failin öğrendiği sırları iyi korumaması sebebiyle öğrenilmesine yol açması hâlinde, taksiri varsa bile cezalandırılması mümkün değildir. Böyle bir durumda Maliye Bakanlığı aleyhine maddî ve manevî tazminat davası açılabilir⁹⁴.

89 ÇAĞAN Nami, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Prof. Dr. Bülent N. ESEN’ e Armağan, Ankara 1977, s. 98.

90 ÇETİNKAYA, s. 200-201.

91 ERMAN, s. 99; GÜNDEL, s. 58.

92 ERMAN, s. 101.

93 Bkz.: GENÇER Çağlan Ahmet, “Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti Gecikme Faizi, İş Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler”, VSD, yıl 17, S. 120, Eylül 1998, s. 120 vd.

94 ERMAN, s. 104.

VUK.'un 5. maddesinde fail olabilecek kimseler dört bent hâlinde sayılmışlardır. Bunlar vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Ayrıca tüm bunlara, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumları da eklemek gerekecektir. 4369 sayılı kanunla, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olduğu hükmü getirilmiştir.

VUK.'un 362. maddesine göre vergi mahremiyetini ihlâl edenlere verilecek ceza, TCK.'nın 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı yani, 14 günden 6 aya kadar hapis cezasıdır. Fakat bu ceza iki aydan az olamaz. Dolayısıyla verilecek ceza iki ay ile altı ay arasında hapis cezası olacaktır. Para cezası da iki kat olarak uygulanacaktır. Ayrıca suçları tekerrür edenler ise bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.

3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMAK

VUK.'un 363. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükümle, vergi işlemlerinde görev alan kimselerin tarafsızlıktan ayrılmamalarını sağlamak amaçlanmıştır. Ancak VUK.'un 6. maddesinin birinci fıkrasının üç bendinde yer alan hareketlerden birinin yapılması bir suç teşkil etmediği hâlde, ikinci fıkraya aykırılık bir suç teşkil etmektedir. VUK.'un 6. maddesinin ilk fıkrasında yer alan yasaklanmış işlerin yapılması hâlinde, bu kimselerin yaptıkları işlemler hükümsüz olur ve haklarında disiplin cezaları uygulanabilirse de fiil suç teşkil etmez. Sadece 6. maddenin son fıkrasına aykırılık hâlinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu gerçekleşmiş olur ve VUK.'un 363. maddesinde yazılı cezaların uygulanması söz konusu hâle gelir⁹⁵.

Suçun maddî unsuru, bir mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaktır⁹⁶. Burada da önemli olan, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili muameleler yapmaktır. Yani, vergi muameleleri ile ilgili olmayan özel işlerin yapılması hâlinde bu suç oluşmayacaktır. Failin yaptığı iş karşılığında ücret alması da şart değildir (VUK. m. 363).

Bu suç, kasten işlenebilen bir suçtur. Kısaca fail, yaptığı işin bir mükellefe ait olduğunu, bunun vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olduğunu bilecek ve isteyecektir⁹⁷.

Suçun faili, VUK.'un 6. maddesinin son fıkrasında sayılan vergi muameleleri ve vergi incelemeleri ile vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danış-

⁹⁵ ERMAN, s. 108.

⁹⁶ ÇETİNKAYA, s. 202; GÜNDEL, s. 60.

⁹⁷ ERMAN, s. 109.

tay'da görevli olan kimseleridir. VUK.'un 363. maddesinin başında “memur” tabirinin kullanılması ve cezanın da TCK.'nın 240. maddesine atfı yapılarak belirlenmesi, failin memur statüsünde bulunması gerektiğini belirtmektedir. Türk Ceza Kanununun uygulanmasında kimlerin memur olduğu, TCK.'nın 279. maddesinde belirtilmiştir. Fakat VUK.'un 363. maddesi açısından “memur”, 657 sayılı kanuna tâbi olan kimsedir⁹⁸.

VUK.'un 363. maddesine göre fail hakkında hükmedilecek ceza TCK.'nın 240. maddesinde yazılı olan cezanın aynısıdır. Yani bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Hafifletici sebeplerin varlığı hâlinde ise, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası söz konusu olacaktır. Ayrıca para cezası da aynı şekilde uygulanacaktır. Kanun koyucu, mükellefin özel işlerini yapma suçunu, vergi mahremiyetini ihlâlden daha ağır bir yaptırıma bağlamıştır.

III. YARGILAMA USÛLÜ

İdarî bir organ tarafından uygulanan bir yaptırım, idarî bir işlemin bütün niteliklerine sahip bulunduğundan, bu yaptırıma karşı yargı yoluna gidilmesi mümkündür. İdarî işlemlere karşı, bu işlemin iptali için idarî yargı organlarına başvurulacaktır. İdarî yargı organları, vergi hukuku bakımından esas olarak vergi mahkemeleridir. İdarî yargı organlarının önünde açık tutulan bu kanun yolu, idare tarafından uygulanan yaptırımlarda ana kuralı teşkil eder⁹⁹.

Cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları için ise, ceza mahkemelerinde yargılama yapılır. Bir suçun işlenip işlenmediği, işlenmişse kim tarafından işlenmiş olduğu ve yaptırımının ne olacağı sorununa çözüm getirmek amacıyla, kural olarak CMUK.'a göre gerçekleştirilen iddia, savunma ve yargılama niteliğindeki bir dizi faaliyete “ceza yargılaması (muhakemesi)”; bununla ilgili hukuk dalına da ceza yargılaması hukuku denir¹⁰⁰. Ceza yargılamasının amacı medenî yargılamanın aksine, maddî gerçeğe ulaşmaktır. Ceza yargılaması sadece şekli gerçeği aramaz, tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı değildir¹⁰¹. Bunun başlıca sebebi, ceza yargılamasının kişinin özgürlüğü ve toplum düzeni ile çok ya-

⁹⁸ **ERMAN**, s. 108.

⁹⁹ **GÖLCÜKLÜ**, Kanun Yolları, s. 194.

¹⁰⁰ **ÖZTÜRK** Bahri, Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1995, no. 1; **YURTCAN** Erdener, Ceza Yargılaması Hukuku, İstanbul 1994, s. 2.

¹⁰¹ **EREM** Faruk, “Hukuk Usulünden Ceza Usulüne Kıyaslama”, Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay'ın Hatırasına Armağan, Ankara 1964, s. 105.

kından ilgili olmasıdır¹⁰². Hatta, sanığın suçluluğu konusunda tam bir karara ulaşılmadığında, onun beraatine karar vermek gerekir.

Ceza yargılamasının bir başka amacı da toplumda hukukî barışı ve düzeni kurmaktır. Bir başka açıdan ceza yargılamasının amacı, “insan hakları ihlallerine yol açmadan¹⁰³ maddî gerçeğin araştırılıp bulunması, adaletin gerçekleştirilmesi ve hukukî barışın sağlanması” olarak tanımlanabilir¹⁰⁴.

Yargılama usûlü yargılama şartları, yargılama sujeleri, ön ve son soruşturmalar başlığı altında incelenebilir. Kanun yollarının ise normal ceza muhakemesinde olduğundan farkı bulunmadığı için, ayrıca ele alınmasına gerek yoktur.

A. YARGILAMA ŞARTLARI

Ceza yargılaması makamları olan iddia, savunma ve yargılama makamlarının harekete geçmesi ve yargılama faaliyetinin başlayıp devam etmesi, bazı durumlarda belli şartların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Gerçekleşmesi gereken bu şartlara, “yargılama (muhakeme) şartları” denilmektedir. Ceza yargılamasında ise bu şartlara, ceza yargılaması şartları adı verilmektedir¹⁰⁵. Bu şartlara doktrinde, dava şartı¹⁰⁶, yargılama şartı¹⁰⁷, koğuşturma şartı¹⁰⁸ gibi çok çeşitli isimler verilmektedir. Fakat bu isimler altında belirtilmek istenen kavramda bir fark bulunmamaktadır.

Savcıların bazı suçlarda dava açarken, yargılama makamlarının uyumsuzlukları çözümede aydınlanmaları için yetkili makam ve memurlardan “mütalâa” almaları gerekmektedir.

Mütalâa şartı VUK’un 367. maddesinde düzenlenmiştir. VUK.’un 367. maddesinde öngörülen yargılama şartına, doktrinde “mütalâa şartı”¹⁰⁹, “takip

¹⁰² TOSUN Öztekin, Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri, C. 1, Genel Kısım, İstanbul 1981, s. 37 vd.

¹⁰³ Bkz.: SOYDAN Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II”, VSD, yıl 23, S. 144, Eylül 2000, s. 117.

¹⁰⁴ ÖZTÜRK, no. 3.

¹⁰⁵ KUNTER Nurullah – YENİSEY Feridun, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1998, no. 39; ÖZTÜRK, no. 38; YURTCAN, s. 226 vd.

¹⁰⁶ ÖZTÜRK, no. 40.

¹⁰⁷ ÖZTÜRK, no. 62; YURTCAN, s. 226.

¹⁰⁸ İÇEL-ÖZGENÇ-SÖZÜER-MAHMUTOĞLU-ÜNVER, Suç Teorisi, s. 35.

¹⁰⁹ KUNTER-YENİSEY, no. 49.

şartı”¹¹⁰, “kovuşturma şartı”¹¹¹ gibi değişik isimler verilmektedir. Kanun metnindeki ifadeyi en iyi “mütalâa şartı” terimi karşılamaktadır¹¹².

Kaçakçılık suçunun işlendiğini herhangi bir şekilde öğrenen iddia makamının, kendiliğinden hazırlık soruşturması başlatabilmesi ve kamu davası açabilmesi mümkün değildir. Bu durumda, Cumhuriyet Savcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek vergi incelemesi yapılmasını talep etmesi gerekir¹¹³.

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ile gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, yaptıkları inceleme sırasında söz konusu suçları tespit etmeleri hâlinde doğrudan Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunabilirler¹¹⁴. Bunlar dışında kalan diğer vergi inceleme elemanları ise, ancak ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalâasıyla birlikte durumu yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirebilirler¹¹⁵. Eskiden sadece defterdarlığın mütalâası gerekirken, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, gelirler bölge müdürlüğünden de mütalâa alınabilmektedir.

İnceleme yapanlar, ortada bir suç bulunduğu mütalâasına varmaları hâlinde durumu savcılığa bildireceklerdir. Fakat savcı bu mütalâa ile bağlı değildir. Nitekim, mütalâanın nisbîliği ve geçiciliği buna imkân vermemektedir¹¹⁶. Yargıtay konuya ilişkin kararlarında, vergi incelemesi yapılmadan ve mütalâa alınmadan kamu davası açılmasının usûlüne uygun olmadığını kabul etmektedir¹¹⁷.

¹¹⁰ **ERMAN**, s. 12.

¹¹¹ **HIZLI**, s. 53 vd.

¹¹² **KARAKOÇ** Yusuf, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalâa’ Şartına Bağlı Olması”, Vergi Dünyası, s. 174, Şubat 1996, s. 144.

¹¹³ **KAYIŞOĞLU**, s. 852.

¹¹⁴ **KARAKOÇ**, s. 145; **KAYIŞOĞLU**, s. 852; **SOYDAN**, II, s. 116.

¹¹⁵ **ÇETİNKAYA**, s. 210; “213 sayılı Yasanın 367. maddesi gereğince Defterdarlıktan mütalâa alınmadan Emniyet Müdürlüğünün ihbar yazısına dayanılarak açılan davaya devamla hüküm tesisi yasaya aykırıdır.”, Y.9.CD. 29.4.1997 gün ve E.1997/1251, K.1997/3001, YKD, C. 24, S. 10, Ekim 1998, s. 1569-1570.

¹¹⁶ **KARAKOÇ**, s. 147; **KUNTER-YENİSEY**, no. 49.

¹¹⁷ “213 sayılı VUK. uyarınca, kamu davasının Defterdarlığın görüşüyle (mütalâasıyla) açılmaması yasaya aykırıdır.”, Y.9.CD. 13.4.1989 gün ve E.1988/7494, K.1989/1939, YKD, C. 15, S. 8, Ağustos 1989, s. 1206; “213 sayılı Vergi Usul Yasasına aykırılık eylemleri nedeniyle açılacak kamu davalarının aynı yasanın 367’nci maddesine uygun olarak açılması gerekir.”, Y.9.CD. 16.5.1985 gün ve E.1985/2395, K.1985/2758, YKD, C. 11, S. 12, Aralık 1985, s. 1858.

Dava bu mütalâa alınmadan açılmışsa, yargılama makamı da şart yerine getirilmemiş olduğundan yargılama işlemlerini yapmadan, şart gerçekleşene kadar “durma” kararı vermelidir¹¹⁸.

VUK.’un 367. maddesindeki yargılama şartı olan defterdarlık veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalâasının yazılı olarak verilmesi gerekmektedir¹¹⁹. Ayrıca açılan davada, tarafları oluşturmak için Hazine temsilcisine duruşma gününü belirten bir davetiye gönderilmesi gerekir¹²⁰. Çünkü, bir vergi suçunun tabiki için açılan kamu davasına, suçtan zarar gören sıfatıyla hazinenin müdahale etme hakkı vardır.

Vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları bakımından ise, herhangi bir yargılama şartı düzenlenmemiştir.

B. YARGILAMA SUJELERİ

Ceza yargılaması faaliyeti, belirli kişi ve organların katılımıyla yürütülen ortak bir faaliyettir. Bu bakımdan, önce bu faaliyette rol alanların belirlenmesi ve sonra da bunların rollerinin incelenmesi gerekir. Suje konusundaki görüşlerin farklıdır. Fakat, “ceza muhakemesi adı verilen faaliyetler dolayısı ile erklere sahip olan veya kendisine ödevler yükletilen her şahıs”¹²¹, ceza yargılamasında suje olarak tanımlanabilir.

Yargılama sujeleri esas olarak, hâkim, savcı, sanık ve müdahil başlıkları altında incelenebilir. Hâkimin bu sujeler içinde en önemlisi olduğu söylenebilir. Savcının suje olarak, vergi suçlarının yargılanması bakımından ayrı bir farklılığı bulunmamaktadır.

1. HÂKİM

Hâkim, yargılamada en önde gelen kişidir. İddia ve savunma makamlarının ışığı altında, uyuşmazlık hakkında karar veren kişidir. Yargılama makamını

¹¹⁸ “Suç tespiti, maliye müfettişi, hesap uzmanı veya muavini ya da gelirler kontrolörü tarafından yapılmamışsa, davaya bakabilmek için, Defterdarlık mütalâası alınmak üzere *muhakemenin durmasına* karar vermek gerekir.”, Y.9.CD. 6.11.1990 gün ve E.1990/2860, K.1990/3641, YKD, C. 17, S. 2, Şubat 1991, s. 306-307.

¹¹⁹ “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca alınan defterdarlık mütalâasının aslı veya onaylı örneği dosyada bulunmalıdır.”, Y.9.CD. 28.5.1997 gün ve E.1997/1545, K. 1997/3886, YKD, C. 24, S. 9, Eylül 1998, s. 1404-1405.

¹²⁰ “Defterdarlığın ihbarı ile VUK.’a aykırılık suçundan açılan davada, Yargıtay’ın içtihatlarına uygun olarak tarafları oluşturmak için Hazine temsilcisine duruşma gününü belirleyen davetiye çıkarılmadan duruşmaya devamla karara bağlanması doğru değildir.”, Y.9.CD. 5.11.1982 gün ve E.1982/3307, K.1982/3437, YKD, C. 9, S. 1, Ocak 1983, s. 140-141.

¹²¹ **KUNTER-YENİSEY**, no. 158.

işgal eden hâkim, sadece makam itibariyle sujudir. Yargılama makamları, hâkimlik ve mahkeme olmak üzere iki çeşit olduğuna göre hâkimlerin bazısı mahkeme adı verilen makamı, bazısı da hâkimlik makamını işgal eder. Aynı hâkim, iki çeşit makamı da işgal edebilir¹²². Dolayısıyla sujenin yetki ve görevleri, işgal ettiği makama göre değişir.

Hâkim başlığı altında, madde ve yer bakımından yetki kurallarına değinmek gerekir.

Hangi hâkimin, hangi tür ve ağırlıktaki işe bakacağını gösteren kurallara, madde bakımından yetki kuralları denir. Madde bakımından yetki, kamu düzeyiyle yakından ilgilidir¹²³.

Kabahatlere ve kanunda açıkça sulh ceza mahkemesinde görüleceği gösterilen cürümlere sulh ceza mahkemesi bakar. Ayrıca, özel kanunlardaki kabahtlar ve yalnız para cezasını gerektiren fiiller de burada yargılanır¹²⁴. Genel mahkemelerin yetki bölüşümü içinde asıl yetkili olan mahkeme, asliye ceza mahkemesidir. Bu sebeple, kanunlarda asliye ceza mahkemesinin yetkisi ayrıca gösterilmemiştir. Sulh ve ağır ceza mahkemelerinin yetkisi dışında kalan konularda, asliye ceza mahkemesi yetkili sayılır¹²⁵. Dolayısıyla genel olarak, 10 sene kadar (10 sene dahil) hapis cezası gerektiren cürümlerde asliye ceza mahkemesi yetkilidir.

Bu açıklamalara göre, kaçakçılık suçunun ilk grubuna giren fiiller bakımından yargılama yetkisi asliye ceza mahkemelerindedir. Bu fiiller, VUK.'un 359-a maddesinde düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapmak, olmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter kullanmak fiilleri ile defter ve kayıtların tahrifi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleridir. Bu fiilleri işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörüldüğü için, asliye ceza mahkemeleri yetkilidir. Ayrıca, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları bakımından da asliye ceza mahkemesi yetkilidir. Vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun yargılanması, TCK.'nın 198. maddesine yapılan atıf gereği (iki aydan altı aya kadar hapis cezası) asliye ceza mahkemelerinin yetkisi dahilindedir. Aynı şekilde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda da TCK.'nın 240. maddesine yapılan atıf sonucu (bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası) asliye ceza mahkemelerinde yargılama yapılacaktır.

¹²² Ayrıntılı bilgi için bkz.: **KUNTER-YENİSEY**, no. 178.

¹²³ Bkz.: **ÖZTÜRK**, no. 134.

¹²⁴ **ÖZTÜRK**, no. 133; **YURTCAN**, s. 78; **KUNTER-YENİSEY**, no. 189.

¹²⁵ **ÖZTÜRK**, s. 80; **KUNTER-YENİSEY**, no. 190; **TOSUN**, s. 401.

CMUK.'un 421. maddesine göre ölüm, ağır hapis ve on seneden fazla hapis cezasını gerektiren cürümlere karşı yargılama yetkisi ise, ağır ceza mahkemesininindir. Maddede hapis cezasını gerektiren cürümlerin 10 yıldan çok olması aranmıştır. Ama ceza ağır hapis ise, isterse bu cezanın alt sınırında olsun, yine de sırf ceza ağır hapis olduğu için ağır ceza mahkemesi yetkili olur¹²⁶. Kaçakçılık suçunun ikinci grubunu oluşturan fiillerin yani; defter, kayıt, belge ve defter sayfalarının yok edilmesi, sahte belge veya suret düzenlenmesi veya kullanılması, yetkisiz veya sahte belge basımı veya kullanılması fiillerinin yargılama yetkisi ağır ceza mahkemelerine aittir¹²⁷. Bu fiillerin cezası, onsekiz aydan üç yıla kadar *ağır hapis* cezası olduğu için ağır ceza mahkemeleri yetkilidir.

Hangi hâkimin hangi yerdeki işe bakacağını gösteren kurallara ise, yer bakımından yetki kuralları denir¹²⁸. Yer bakımından yetki kuralları da kamu düzeni ile ilgili olup, sanık için teminat oluşturmaktadır. Yer bakımından yetkili mahkeme kural olarak, *suçun işlendiği yer* mahkemesidir¹²⁹ (CMUK. m. 8/I). Suçun işlendiği yer bilinemediği takdirde, kanunda düzenlenmiş olan yedek kriterlere bakmak gerekecektir. Suçun işlendiği yer, vergi suçları açısından genellikle bilinmektedir ve bu açıdan bir sorun yoktur.

Suçun işlendiği yer bilinmediği takdirde başvurulacak ilk yedek kriter, sanığın *yakalandığı yer* kriteridir (CMUK. m. 9/I). Sanık yakalanmamışsa, *ikametgâhi* mahkemesi yetkili olur (CMUK. m. 9/I). Sanık, Türkiye'de ikamet etmiyorsa, *Türkiye'de en son oturduğu yer* mahkemesi yetkilidir (CMUK. m. 9/II). Bu üç yedek kriterle yetkili mahkeme tayin edilemediği takdirde, sanık hakkında *ilk yargılama işleminin yapıldığı yer* mahkemesi yetkili olacaktır (CMUK. m. 9/III). Suç basın yoluyla işlenmişse¹³⁰, yer bakımından yetkili mahkeme, *yayın (neşir) merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemedir*. Ancak aynı mevkenin bir çok yerde basılması hâlinde suç, mevkenin neşir merkezi dışındaki baskısında meydana gelmişse, bu suç için mevkenin basıldığı yer mahkemesi de yetkili olacaktır (CMUK. m. 8/III).

¹²⁶ KUNTER-YENİSEY, no. 341; YURTCAN, s. 79; TOSUN, s. 401.

¹²⁷ “359. maddede öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın, 647 sayılı yasanın 4. maddesindeki ceza veya tedbirlerden birine çevrilmesi gerekir. 213 sayılı yasanın 359. maddesinde, 4108 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonucu, fer’î ceza tayini ile ilan keyfiyetinin kaldırıldığı, davaya bakma görevinin Ağır Ceza Mahkemesine ait olduğu göz önüne alınmalıdır.” Y.9.CD. 12.11.1996 gün ve E.1996/1488, K.1996/6440, YKD, C. 23, S. 1, Ocak 1997, s. 137.

¹²⁸ ÖZTÜRK, no. 154; TOSUN, s. 410.

¹²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: KUNTER-YENİSEY, no. 198.

¹³⁰ Bu durum, doğal olarak vergi mahremiyetinin ihlâli suçu bakımından söz konusu olabilecektir.

2. SAVCI

Savcı, “suç haberini alır almaz devlet adına, şüpheli veya sanığın, gerektiğinde lehine olarak da araştırma ve soruşturma işlemlerine girişmek, suç şüpheleri kuvvetli olduğunda dava açmak, açtığı davayı yürütmek ve nihayet mahkemenin verdiği kararları yerine getirmek mecburiyetinde olan ve yasama-yürütme-yargı erklerinden yürütme içinde yer alan bir devlet memuru” olarak tanımlanabilir¹³¹. Savcı, ceza yargılaması içinde *iddia* faaliyetini yürüten sujedir.

3. SANIK

Ceza yargılamasının bir diğer önemli sujesi de sanıktır. Hâkim ve savcı, makam itibariyle sujelik sıfatını taşıırken; sanık, şahıs itibariyle sujedir¹³². Sanık kısa bir tanımla, kendisine suç isnat edilen, suç işlediği sanılan kişidir. Bu sebeple, tüm ceza yargılaması mekanizması onun için harekete geçmektedir. Sanık, aleyhinde asıl ceza davası açılmış veya henüz açılmadan önce kendisine sanık sıfatını veren bir işlem yapılmış olan kişidir¹³³.

Sanık sıfatını ancak *gerçek kişiler* alabilir. Sanıklık için, hayatta olmak ve gerçek kişi olmak çok tabiidir. Ceza sorumluluğunun subjektifliği adı verilen bu ilke, tüzel kişilerin cezalandırılmasına ve dolayısıyla sanık sıfatını almalarına engeldir¹³⁴.

a. Kaçakçılık Suçu Bakımından

Kaçakçılık suçu bakımından vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya bunların dışında herhangi üçüncü bir kişi de sanık olabilir.

Tüzel kişiler de vergi mükellefi olabilirler. Tüzel kişilerin vergi mükellefi olmaları hâlinde, bunlara düşen görevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Sanık sıfatını ancak gerçek kişiler alabilirler. Ceza sorumluluğunun subjektifliği adı verilen bu ilke, tüzel kişilerin cezalandırılmalarına, sanık sıfatını almalarına engeldir. Tüzel kişilerin de karıştığı bir suç varsa, bu durumda bile suçu işleyen bir gerçek kişidir. Bu kişiler, tüzel kişinin müdürü, memuru ya da temsilcisidirler¹³⁵. Eğer bir suç varsa, onu işlemiş olan gerçek kişi, yani tüzel kişinin müdürü, memuru, temsilcisi şahsen cezalandırılmalı ve dolayısıyla şahsen sanık sıfatını almalıdırlar.

¹³¹ ÖZTÜRK, no. 175.

¹³² YURTCAN, s. 136; KUNTER-YENİSEY, no. 241.

¹³³ KUNTER-YENİSEY, no. 242; TOSUN, s. 516 vd.

¹³⁴ KUNTER-YENİSEY, no. 243; YURTCAN, s. 136; ÖZTÜRK, no. 184.

¹³⁵ YURTCAN, s. 136; ÖZTÜRK, no. 184.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce, VUK.'un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık fiillerinin işlenmesi hâlinde öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanunî temsilcileri adına hükmolunacağı düzenlenmekteydi. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, cezaların fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı kabul edilmiştir. Cezaların şahsiliği ilkesine göre bir suçtan dolayı o suçu işleyen kimse sorumlu tutulacak ve cezalandırılacaktır. Kaçakçılık suçundaki bu düzenleme de söz konusu ilkeye uygundur ve haklı gerekçelere dayanmaktadır.

b. Diğer Suçlar Bakımından

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimseler şunlardır: Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler (VUK. m. 5). Dolayısıyla bu kişiler söz konusu yasağa uymadıkları takdirde, vergi mahremiyetinin ihlâli suçu bakımından sanık olabileceklerdir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu bakımından ise; vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan kimseler sanık sıfatını alabileceklerdir (VUK. m. 6/son; m. 363).

4. MÜDAHİL

Kamu davasına katılan veya kısaca "katılan" da denilen müdahil, kamu davasının sujelerinden biridir. Suçtan zarar gören kişinin, savcının açtığı kamu davasında savcının yanında yer almak istemesine "müdahale", bu isteğinin yetkili merci tarafından kabul edilmesi durumunda talepte bulunan kişiye de "müdahil" denir¹³⁶.

Kaçakçılık suçu bakımından da Devlet (Hazine), suçtan zarar gören konumundadır¹³⁷. Kaçakçılık suçu bakımından Cumhuriyet Savcısı tarafından açılan kamu davasına, CMUK.'un 365. maddesine dayanarak, suçtan zarar gören (mağdur) sıfatıyla Hazinenin müdahale etme hakkı vardır¹³⁸. Nitekim, Hazinenin vergi kaybından doğan zararının başka merciler aracılığıyla takip ve tahsil imkânının olması sebebiyle şahsî hak alacaklısı durumunda bulunmaması, kamu adına açılacak bu gibi ceza davalarına suçtan zarar gören sıfatıyla müdahale etmesine engel olmamaktadır¹³⁹.

¹³⁶ ÖZTÜRK, no. 179.

¹³⁷ MUTLUER, s. 72.

¹³⁸ KOCAHANOĞLU, s. 200.

¹³⁹ "Defterdarlığın ihbarı ile VUK.'a aykırılık suçundan açılan davada, Yargıtay içtihatlarına uygun olarak tarafları oluşturmak için Hazine temsilcisine duruşma gününü belirleyen davetiye çıkarılmadan duruşmaya devamla karara bağlanması doğru değildir.", Y.9.CD. 5.11.1982 gün ve E.1982/3307, K.1982/3437, YKD, C. 9, S. 1, Ocak 1983, s. 140-141.

Yargılama şartları ve yargılama suçlarının ele alınmasının ardından, asıl ceza yargılaması da şu şekilde incelenebilir.

c. ÖNSORUŞTURMA

Asıl ceza yargılamasının, önsoruşturma ve son soruşturma olmak üzere iki aşaması vardır. Önsoruşturma ceza yargılamasının birinci aşamasıdır. Bu aşamada suç haberinin yetkili organlara ulaşması üzerine harekete geçilir ve bir olayın suç teşkil edip etmediği şüphesi ve bu olayın kimin tarafından gerçekleştirildiği araştırılmaya başlanır. Önsoruşturmanın amacı, kendinden sonra gelen son soruşturmayı hazırlamak yani, onun daha iyi, daha çabuk ve daha güvenli yapılabilmesini sağlamaktır¹⁴⁰. Önsoruşturma bugün hazırlık soruşturmasından oluşmaktadır¹⁴¹. Hazırlık soruşturması olmaksızın bir ceza yargılaması faaliyeti düşünülemez.

Kaçakçılık suçunun işlendiğini herhangi bir şekilde öğrenen iddia makamının (savcılığın), kendiliğinden hazırlık soruşturması yapabilmesi ve kamu davası açabilmesi mümkün değildir. Çünkü, bu durumda Cumhuriyet Savcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek vergi incelemesi yapılmasını talep etmesi gerekir. Savcılık, hazırlık soruşturmasını başlatabilmek ve kamu davasını açabilmek için bu inceleme sonucunu beklemek zorunda kalacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlâl ve mükellefin özel işlerini yapma suçları bakımından hazırlık soruşturmasında özellik arz eden bir husus bulunmamaktadır. Ancak buradaki özellik, suç işleyeninin memur olması durumunda söz konusu olmaktadır.

Görev suçu işlediği iddia edilen memurun fiili, çok uzun bir süre, Memurun Muhakematı Hakkında Kanuna (MMHK) tâbi olmuştur. Bu sistemde önsoruşturma, adliye dışında ve idarî mercilerce yapılmaktaydı. Son soruşturma açısından bir özellik yoktu, çünkü bir memur hakkında son soruşturmanın açılmasına karar verildiğinde bu aşama genel kurallara göre adliye mahkemelerinde yapılmaktaydı¹⁴². MMHK, 4483 sayılı “Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun¹⁴³” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kanunun getirdiği en büyük yenilik, memur yargılama usûlü bakımından MMHK.’da yer alan soruşturma sisteminin bırakılıp *izin* sistemine geçilme-

¹⁴⁰ KUNTER-YENİSEY, no. 410.

¹⁴¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖZTÜRK, no. 350, dn. 1; YURTCAN, s. 366, dn. 5.

¹⁴² Ayrıntılı bilgi için bkz.: YURTCAN, s. 634; ÖZTÜRK, no. 472 vd.

¹⁴³ 4 Aralık 1999 gün ve 23896 sayılı RG.

sidir¹⁴⁴. 4483 sayılı kanun sadece memurlar ve diğ er kamu g evlilerinin g ev-leri dolayısıyla işledikleri suçlardan bahsetmek suretiyle, kanunun uygulama alanını memurlar tarafından işlenebilecek mahsus ( zg ) suçlarla sınırlamış bulunmaktadış.

4483 sayılı kanunla beraber artık, idarî mercilerin ve kurulların memur hakkında hazırlık soruşturması yapması ve kamu davasının açılmasına karar vermesi söz konusu olmayacak, bu işlemler yetkili idarî merciden izin alındıktan sonra genel hükümlere göre Cumhuriyet savcıları tarafından yürütülecek ve sonu landırılacaktır¹⁴⁵.

d. SON SORUŞTURMA

Asıl ceza yargılamasının ikinci ve sonucu aşamasına son soruşturma adı verilmektedir. Son soruşturma aşamasında ceza uyumazlığı üzülür ve sanığın suçluluğu ya da suçsuzluğu konusunda son karar (hüküm) verilir¹⁴⁶. Bir başka deyişle kamu davasının açılması ile başlayıp, iddia ve savunma işığında yargılama neticesinde verilen bir hükümle sona eren; duruşma hazırlığı, duruşma ve son karar devrelerinden oluşan ceza yargılaması aşamasına son soruşturma denmektedir¹⁴⁷.

Duruşma hazırlığı devresi, adından da anlaşılacağı üzere duruşmayı hazırlayan bir bölümdür. Bu devrenin amacı, kendinden sonra gelen duruşma bölümünün en kısa zamanda yapılabilmesini sağlamaktır. Bunun için bu devreden daha önce eksik kalmış hususlar tamamlanacağı gibi, duruşmanın yapılabilmesini sağlayacak işlemlerin de gerçekleştirilmesi gerekir¹⁴⁸.

Duruşma, son soruşturma aşamasının en çok faaliyeti gerektiren ve son karar üzerinde etkili olan devresidir. Bu yüzden son soruşturma denildiğinde akla genellikle duruşma gelir. Duruşmanın amacı, kendinden sonra gelen sonuç çıkarma devresine geçmeyi mümkün kılmaktır¹⁴⁹. Duruşma, iddia ve savunma makamlarının katılımıyla, mahkemenin (yargılama makamının) yönetiminde gerçekleştirilir. Duruşmanın amacına ulaşmak için yapılan faaliyetler onun g -

¹⁴⁴ L VANEL OĞLU Ömer Aşım, “Memurlar ve Diğ er Kamu G evlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun Eleştirisi”, Ankara Barosu Dergisi, 2000, yıl 57, S. 2, s. 37.

¹⁴⁵ L VANEL OĞLU, s. 38.

¹⁴⁶ YURTCAN, s. 391.

¹⁴⁷ ÖZTÜRK, no. 363; karş. KUNTER-YENİSEY, no. 460.

¹⁴⁸ ÖZTÜRK, no. 364.

¹⁴⁹ KUNTER-YENİSEY, no. 467; YURTCAN, s. 395.

revini oluşturur. Bu görevleri duruşmaya giriş, delilleri toplama, delilleri ortaya koyma ve koruma olarak dört grupta toplamak mümkündür¹⁵⁰.

Ceza yargılaması hukukunda maddî gerçeğe ulaşılmaya çalışıldığı için, her şey delil olabilmektedir. Ceza yargılamasının amacı, bir olaya ilişkin hakikatin araştırılmasıdır¹⁵¹. Bir başka ifadeyle ceza yargılaması hukukunda delil serbestliği *ilkesi* geçerlidir¹⁵².

Sonuç çıkarma devresi de denilen son karar devresi, asıl ceza yargılamasının son devresidir. Bu devre ile asıl ceza yargılaması sona erdiğinden, sonuç çıkarma devresinin amacına ulaşması, asıl ceza yargılamasının amacına varması anlamına gelir. O hâlde bu devrenin amacı, asıl ceza yargılamasının amacıdır, yani bir suç isnadı konusunda çıkan uyuşmazlığın kollektif olarak ve yargı hâlini alacak bir son kararla çözümlenmesidir¹⁵³. CMUK.'un 258. maddesine göre, duruşma sırasında yalnızca fiilin nitelemesinde bir değişiklik olur ve aynı fiille ilgili ağırlatıcı sebepler ortaya çıkarsa, mahkeme savunma hakkına uymak ve gereğini yapmak şartıyla bunları da yargılama kapsamına alabilir ve son karar bunları da kapsayabilir¹⁵⁴.

CMUK, uyuşmazlığı çözen son karar müessesesini düzenlememiş onun yerine duruşmaya son veren karar mânâsına olmak üzere hüküm adlı müesseseyi ele almıştır. Temyiz edilebilmesi, hükmün başlıca özelliğini oluşturur. CMUK.'un 253. maddesinde beş karara hüküm adı verilmiştir: 1) Beraat kararı, 2) Mahkumiyet kararı, 3) Davanın reddi kararı, 4) Davanın düşmesi kararı, 5) Muhakemenin durması kararı.

Ceza yargılaması faaliyetinin birinci derece yargılama bölümü, duruşma sonunda mahkemenin son kararını vermesiyle tamamlanır. Mahkeme son kararını verip bunu kanunda gösterildiği biçimde bildirdikten sonra, mahkemenin o işten elini çekmesi gerekir. Mahkeme artık kararın üzerinde değişiklik yapamayacaktır. Bundan sonra ancak kanun yollarına başvurulabilecektir.

¹⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz.: **KUNTER-YENİSEY**, no. 467.

¹⁵¹ **KUNTER-YENİSEY**, no. 329.

¹⁵² **ÖZTÜRK**, no. 220.

¹⁵³ **KUNTER-YENİSEY**, no. 481.

¹⁵⁴ “Sanık hakkında 213 sayılı yasanın 359. maddesine aykırılık suçundan dava açıldığı halde (CMUK.'un 258. maddesi uyarınca) ek savunma hakkı tanınmadan aynı yasanın 360. maddesi uyarınca ceza tayini yasaya aykırıdır.”, Y.9.CD. 30.4.1997 gün ve E.1997/1263, K. 1997/3120, YKD, C. 23, S. 9, Eylül 1997, s. 1498.

IV. SONUÇ

Vergi hukuku dinamik bir hukuk dalıdır. Sürekli değişmekte ve gelişmektedir. Bu hukuk dalında özellikle ülkemiz açısından kanun değişiklikleri sık bir şekilde söz konusu olmaktadır. Ancak kanun değişiklikleri çok dikkatli ve özenli bir şekilde yapılmalıdır. Ayrıca kanun değişikliklerinde, bilimsel çalışmaların sürekliliğinin devamı, uygulamada karışıklık ve sorunlar çıkmaması için, kanun sistematığının bozulmamasına dikkat edilmelidir.

Vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Burada ihlâl edilen hukukî değer olan hazine yararı ile korunan hukukî değer kamu yararı örtüşmektedir. Ancak 4369 sayılı kanunla kaçakçılık suçunda “vergi ziyana sebebiyet verilmesi” unsuru kaldırılmıştır. Böylece hazine yararının korunmasının önceliğini kaybettiği ve sistemin korunmasının hedeflendiği görülmektedir.

Daha önce cezaî yaptırıma tâbi bir suç olan bilgi vermekten çekinme suçu, 4369 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. Şu anki düzenlemede bilgi vermeme sadece özel usulsüzlük suçu teşkil etmektedir. Bu çok sakıncalı bir düzenleme olmuştur. Halen yürürlükte olan düzenlemeye göre bilgi verme yükümlülüğüne uymayanlar hakkında özel usulsüzlük cezası kesilmekte, bunun haricinde herhangi bir hürriyeti bağlayıcı ceza gündeme gelmemektedir. Kısaca mevcut haliyle bilgi vermekten çekinme suçu, yaptırım gücünü kaybetmiş bir durumdadır. Dolayısıyla hedeflenen yararları ulaşılabilmesi bakımından, suçun etkin cezalarla donatılması gerekir.

Altı aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçlarında, hükümlenen cezanın para cezasına çevrilmesine imkân tanınmıştır. Burada VUK.’un 359. maddesinde “hüküm tarihinde” yürürlükte bulunan bir aylık brüt asgari ücretin yarısının esas alınacağı düzenlenmekteydi. Anayasa Mahkemesi “hüküm tarihinde” ibaresini Anayasaya aykırı bularak iptal etti. Bu durumda da, suçtan kısa bir süre sonra mahkum olan ile uzun bir süre sonra mahkum olanlar arasında bir eşitsizlik meydana gelecektir. Dolayısıyla maddeye sabit bir ceza konulması hem bu gibi sakıncaların meydana gelmesini engelleyecek, hem de cezanın hesaplanmasındaki söz konusu karmaşık durumu ortadan kaldıracaktır.

4369 sayılı kanunla uzlaşma müessesesinde de değişiklikler yapılmış fakat, kaçakçılık cezası kesilen bir tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşma konusu yapılamayacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemişti. Bu düzenleme ile kaçakçılık suçunda hapis cezası pratikte kalkmış olmaktadır. 4444 sayılı kanun ile kaçakçılık cezasını gerektiren tarhiyatlarda, vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Böylece ortadaki haksız uygulama düzeltilmiş oldu.

4369 sayılı kanunla VUK.’un tüzel kişilerin sorumluluğu ile ilgili 333. maddesinin son fıkrası hükmü değiştirilmiştir. Buna göre kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanunî temsilcileri yerine bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre

suçta ve cezada şahsîlik ilkesi gereğince suç kim işlemişse cezayı o çekecektir. Bu bakımdan yapılan düzenleme isabetlidir. Ancak günümüzde tüzel kişilerde bu tür suçları işleyenlerin, her zaman tek başlarına gerçek suçlu olmadıklarının da göz ardı edilmemesi gerekir.