

CEZA MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA ETKİSİ

Mehmet KARAARSLAN*

GİRİŞ

Ceza mevzuatında uzun yıllar süren tartışma ve çalışmaların ardından 2004 yılında çıkarılan TCK, CMK ve CGTİK gibi ceza hukuku alanını düzenleyen birçok kanun yeniden düzenlenerek yürürlüğe girdi. Bu düzenlemeler, özel ceza kanunlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemek suretiyle ciddi değişikliklere neden oldu. Bu değişiklikler özel ceza kanunu niteliğinde olan ve ceza mahkemelerince yargılanan vergi suçlarını düzenleyen hükümleri de büyük ölçüde etkiledi.

Özel kanunlarda farklı düzenlenmiş olan iştirak, içtima, teşebbüs, paraya çevirme, tecil gibi ceza hukuku genel müesseseleri bazı özel ceza kanunlarında olduğu gibi vergi ceza hukukunda da farklı düzenlenmiştir. Yasa koyucu, özel ceza kanunları ve ceza hukuku arasındaki bu farklılıkları gidermek ve hukuk uygulamasında birlik ve güvenliği sağlamak için ceza hukukundaki genel hükümleri tüm ceza kanunları için genel ve ortak hale getirmiştir.

Yeni TCK'nın 5. maddesiyle Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alındı. Bunun sonucu olarak yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Kaçakçılığı*" suçunu düzenleyen hükümleriyle Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri arasında çelişki ve çatışmalar ortaya çıkmıştır. Ancak yasa koyucu, bu çelişki ve çatışmaları gidermek ve kanunlar arasındaki uyumu sağlamak için özel ceza kanunu hükümlerinin uygulanmasını 31.12.2006 tarihine kadar uzatmıştır.

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Araştırma Görevlisi.

Bu çalışmada, meydana gelen bu değişiklikleri eski ve yeni Türk Ceza Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun hükümleri göz önüne alınmak suretiyle incelenecektir.

1. GENEL OLARAK VERGİ HUKUKU-CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ

Ceza hukukunun bir fonksiyonu da diğer hukuk branşlarındaki hukuki ilişkilerin hukuka uygun bir şekilde gelişmesini sağlayabilmek için, kendine has müeyyidelerinden bu hukuk branşlarını yararlandırmak olduğu ifade edilmiştir.¹ İşte devletin ceza müeyyideleri uyguladığı sahalardan biri de vergi hukuku'dur.² Vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt bölümüne vergi ceza hukuku denir.³

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak VUK'da düzenlenmiştir.⁴ Vergi Usul Kanunu içinde ayrı bir bölüm olarak düzenlenen vergi suç ve cezaları özel bir ceza kanunu yapısı göstermektedir.⁵ Zira 4369 sayılı Yasa'yla yapılan değişiklik öncesi vergi cezalarıyla ilgili daha ayrıntılı düzenlemeler yer almaktaydı.⁶ Ancak vergi suç ve cezaları konusundaki hükümlerin önemli kısmı 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişikliğe uğramıştır.⁷

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan suç ve cezaların önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirir ve bunlardan suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak müeyyideler idari usullerle saptanır.⁸ Aynı zamanda bunlara mali nitelikli suç ve cezalar da denir. Bu suçlar; "vergi zıyatı suçu" (VUK m. 341), "genel usulsüzlük" (VUK m. 351-352), "özel usulsüzlük" (VUK m. 353) suçlarıdır. Bu suçlar için para cezası ve işyeri kapatma cezası idare tarafından verilmektedir.

¹ Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C. 1, 8. Baskı, İstanbul 1994, s. 20-34; Erman, Sahir, *Ticari Ceza Hukuku I, Genel Kısım*, İstanbul 1992, s. 1.

² Erman, Sahir, *Vergi Suçları*, İstanbul 1988, s. 2 (Vergi...).

³ Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2005, s. 209.

⁴ Mutluer, M. Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir 1979, s. 10; Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 209.

⁵ Mutluer, s. 10.

⁶ Mutluer, s. 10.

⁷ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku, Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, (Vergi Sistemi...) 11. Baskı, Ankara 2005, s. 85.

⁸ Uluatam, Özkan - Methibay, Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 1999, s. 205.

Ancak vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için alınan mali tedbirlerin yeterli olmadığı bazı durumlarda ceza hukukuna has müeyyidelere müracaat edilir.⁹ İşte VUK'da düzenlenen bu fiiller ise ceza hukuku anlamında suç ve cezaları oluşturur. Bunlar da “Kaçakçılık” (VUK m. 359), “Vergi Mahremiyetini İhlal” (VUK m. 362), “Mükellefin Özel İşlerini Yapma” (VUK m. 363) suçları olarak düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası 765 sayılı TCK'nın 198. maddesine, mükellefin özel işlerini yapma cezası ise 765 sayılı TCK'nın 240. maddesine atıfta bulunulmak suretiyle düzenlenmiştir.

Ancak; 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasına göre “*Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanunu'na yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmıştır.*” demek suretiyle, eski TCK'nın 198 ve 240. maddelerine yapılan atıfların bu maddelerin 5237 sayılı yeni Kanun'daki muadili olan maddelere yapılmış sayılacağını belirtmektedir. Buna göre VUK'un 363. maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin suç 5237 sayılı yeni TCK'nın 257. maddesinde düzenlenmiştir.

VUK'un 362. maddesinde düzenlenen “*Vergi Mahremiyetini İhlal*” suçu ise; 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması başlığını taşıyan 258. maddesine göre cezalandırılacaktır.¹⁰

Bu suçlara ilişkin saptama ve cezalandırma faaliyeti gerek eski gerekse yeni ceza mevzuatına göre ceza mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

765 sayılı eski TCK 10. madde; “*Bu kanundaki hükümler hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da uygulanır*” demek suretiyle özel kanunlarda farklı ya da hüküm bulunmayan durumlar da TCK hükümlerinin uygulanacağını belirtmekteydi.¹¹ Ancak 5237 sayılı yeni TCK 5. madde de, “*Özel Kanunlarla İlişki*” başlığı altında “*Bu kanu-*

⁹ Uysal, Ali - Eroğlu, Nurettin, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara 2005, s. 669.

¹⁰ Bilici, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” ile ilgili atfın yeni TCK 239 ile 258. maddelerine yapılmış sayılacağını belirtmesine karşın, bu suçla ilgili TCK 239. maddenin uygulanamayacağı kanaatindeyiz, *Vergi Sistemi...* s. 95.

¹¹ Demirbaş, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2005, s. 94; Erman, Ticari... s. 31.

nun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” demek suretiyle yeni bir sistem getirmiştir.¹² Zira bu maddenin TBMM Adalet Komisyonu’nca kabul edilen gerekçesinde “Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birlik sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması nedeniyle hükümet tasarısındaki madde metni değiştirilmiştir.” Bu düzenleme ile VUK’da kaçakçılık suçuna ilişkin iştirak, paraya çevirme, tecil gibi genel hükümler 5237 sayılı TCK’ya göre incelenecek ve uygulanacaktır.

Ancak doktrinde TCK 5. maddeyle getirilmiş olan yeni düzenlemeye rağmen özel kanunlarda farklı bir düzenleme olduğu takdirde özel yasaların esas alınması gerektiği ileri sürülmüştür.¹³ Madde gerekçesi, eski ve yeni Ceza Kanunu’nun ilgili hükmü bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu görüşün isabetli olmadığını söyleyebiliriz.

Doktrinde, özel kanunlardaki TCK’nın genel hükümleriyle çelişen düzenlemelerin kaldırılmasının bir başka ifadeyle uygulanmamasının, hukuk birliğini sağlama noktasında isabetli olduğu görüşüne karşın

¹² Yargıtay 16. Hukuk Dairesi 16.02.2005 tarih, 2005/2460 esas ve 2005/733 sayılı kararında; İcra İflas Kanunu 337/1 maddesi gereğince 10 gün hafif hapis cezası ile cezalandırılan sanığın infazın durdurulması istemini reddeden mahkeme kararına itirazı üzerine vermiş olduğu kararda, YTCK 5. madde gereği bu Kanun’un genel hükümlerinin özel ceza kanunları içinde uygulanacağını, dolayısı ile İcra İflas Kanunu’na göre verilen cezanın; tecilini, para cezasına çevrilmesini ve ön ödemeden yararlandırılmasını yasaklayan İİK 353/b maddesinin uygulanmayacağına, bunun yerine YTCK hükümlerinin uygulanması gerektiğine karar vermiştir. *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 31, S. 6, Haziran 2005, s. 910, Ancak aşağıda da açıklanacağı üzere 11.05.2005 tarihinde yapılan değişikliklerle özel kanunların uygulanması, 31.12.2006 tarihine kadar devam edebilecektir (5252 sayılı Kanun’un Geçici Madde 1 Ek. 11.05.2005-5349/6).

¹³ Şenyüz, s. 231.

bu durumun ciddi sorunlar yaratabileceğini ileri süren görüşlerde mevcuttur.¹⁴

Hemen ilave edelim ki; 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 11.05.2005 tarih ve 5349/6 maddesi ile Geçici 1. maddesine ek düzenlemeye göre *“Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Birinci Kitabı’nda yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılınca ve en geç 31 Aralık 2006 tarihine kadar uygulanır”* demek suretiyle özel ceza kanunlarında düzenlenen müesseselerin (iştirak, teşebbüs, tekerrür, zamanlaşımı, vb.) 31.12.2006 tarihine kadar uygulanmaya devam edeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine eski TCK 44. maddede düzenlenen *“kanunu bilmemek mazeret sayılmaz”* ilkesi yeni TCK’nın 4. maddesinde *“ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz”* şeklinde düzenlenmiştir. Bu ilke diğer ceza mevzuatı gibi vergi suçları için de geçerlidir.¹⁵

2. SUÇUN HUKUKİ KONUSU

Genel olarak ifade edersek suçun hukuki konusu, suç tarafından ihlal edilen hukuki varlık veya menfaattir.¹⁶ Bu menfaat ya da varlık bireylere, topluma veya devlete ait olabilir.¹⁷ Vergi suçlarındaki *“başta kaçakçılık”* olmak üzere devlete ait bir menfaat ihlal edilmekte ve kamu düzeni bozulmaktadır.

Vergi suçu; vergi ödevinin yerine getirilmemesi sonucu oluşan fiililere verilen isimdir. Diğer bir ifadeyle sorumluluğu olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ya da biçimsel yükümlülöklere ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun cezayı

¹⁴ Parlar, Ali - Hatipoğlu, Muzaffer, *Açıklamalı-Gerekçeli 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Getirdiği Yenilikler Bağlamında Temel İlkeler Tanımlar Uygulama Alanı, Kast ve Taksir*, (Kast...) İstanbul 2005, s. 119, lehte ve aleyhte görüşler için aynı eser bkz., s. 117-118.

¹⁵ Erman, *Vergi...* s. 14.

¹⁶ Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku*, Aralık 2005, Ankara, s. 65; Mutluer, s. 71.

¹⁷ Toroslu, Aralık 2005, s. 65.

gerektiren fiillerdir.¹⁸ Vergi suçu dar anlamda bir suç olduğundan eski TCK'nın 10. ve yeni TCK'nın 5. maddesi gereğince ceza hukukunun genel prensipleri bu suçlar hakkında da uygulanır.¹⁹ 765 sayılı eski TCK 10. maddede *"Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur"* şeklinde bir düzenleme ile özel ceza kanunları ile farklı bir düzenleme ve uygulamaya imkan tanındığı halde yeni TCK ile *Birinci Kitap* tüm ceza kanunları için 31.12.2006 tarihinden itibaren ortak olarak uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle özel kanunlarda bulunan genel hükümler yeni TCK'da aynen tekrarlansın ya da buna aykırı hükümler barındırsın 5237 sayılı yeni TCK genel hükümleri uygulanacaktır.²⁰

Vergi suç ve cezalarında suçun hukuki konusu hazinenin zarara uğratılmasını önlemektir. Bu suçu önlemek suretiyle korunan hukuki menfaat kamu yararıdır. Vergi ceza hukuku anlamında getirilen düzenlemeler ile izlenen amaç vergi yasalarının gereklerinin zamanın da ve kurallara uygun yerine getirilmesini sağlamaktır. Vergi borçlarının zamanın da ve eksiksiz ödenmesini gerçekleştirerek hazinenin vergi kaybı önlenmektedir.²¹

Vergi ceza hukuku alanında; Hazine aleyhine işlenen fiil aynı zamanda kamu düzenini ihlal ediyorsa artık idari cezalarla yetinilmez, bunun yanında ceza mahkemesince verilecek cezalar ve müeyyideler devreye girer. Ceza mahkemesinin devreye girdiği durumlardan biri olan kaçakçılık suçu VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir.

Kaçakçılık suçu ve cezası ile hazinenin menfaati ve kamu yararı korunmaktadır.²² Yani zararın tezahür etmesi gerekmemektedir. 4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce zararın gerçekleşmesi şartı aranıyordu. Yeni düzenleme ile zarar ortaya çıkmadan da, yani fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilmektedir. Nitekim Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararda "usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemek suretiyle müsnet suçu subuta eren sanığın

¹⁸ Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon 1996, s. 68.

¹⁹ Erman, *Vergi...* s. 10; Mutluer, s. 10.

²⁰ Erol, Haydar, *Gerekçeli, Açıklamalı, İçtihatlı Yeni Türk Ceza Kanunu*, Ankara 2005, s. 13; Demirbaş, s. 94.

²¹ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 209.

²² Mutluer, s. 71, 72.

eyleminin, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin geçmesinden önce meydana çıkarılması nedeniyle, bu fiilin vergi kaybına neden olup olmayacağına bakılmayacağı, VUK m. 359/a-2 bendi kapsamına girdiğini, bilirkişi raporları ile vergi kaybı doğmadığı gerekçesi ile verilen beraat kararını hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bozmuştur.²³

Vergi cezaları her şeyden önce aykırı davranışlarda bulunulmamasının teminatıdır.²⁴ Yukarıdaki karardan da anlaşılacağı üzere, Yargıtay; suçun oluşması için vergi kaybının gerçekleşmesinin şart olmadığına karar vermektedir.²⁵

3. SUÇUN FAİLİ

Başta vergi mükellefi ve sorumlusu olmak üzere bu suçun faili herkes olabilir. Bir başka ifade ile vergi mükellefi ya da sorumlusu olmayanlar tarafından da işlenebilir bir suçtur.²⁶ Vergi suçlarında bazen mükellef adına hareket eden veli, vasi, kayyım da suçun faili olabilir.²⁷ Yani Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen filleri işleyen kişiler bu suçun failidirler.

Kaçakçılık suçunun cezası hapis cezası olduğundan tüzel kişilerin işlemiş olduğu kaçakçılık suçlarında durumun ne olacağı tereddüde neden olabilmektedir. Zira suçlu devletin koyduğu normlara isyan eden, bu isyan arzu ve iradesini açığa vurabilen, isnat kabiliyetiyle kusurluluğu haiz bulunan bir gerçek kişi olmalıdır.²⁸ Bu nedenle tüzel kişilerin suçun aktif süjesi olup olamayacakları tartışmalıdır.²⁹ Doktrinde tüzel

²³ Y. 11. CD, T. 01.12.1999, E. 1999/6980 K. 1999/8295, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 26, S. 2, Şubat 2000, s. 313.

²⁴ Ergül, Ergün, *Kara Paranın Aklanması ve Suçları*, Ankara 1998, s. 5.

²⁵ "Vergi kaybı doğmadığına ilişkin bilirkişi raporuna dayanarak verilen beraat kararını bozmuştur", Y. 11. CD, T. 29.01.2001, E. 2000/6119 K. 2001/551, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 27, S. 3, Mart 2001.

²⁶ Yargıtay, 4369 sayılı Kanun'la vergi ziyanının kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarılması sebebiyle, sahte fatura düzenleme suçunun, mükellef sıfatı olsun ya da olmasın, herkes tarafından işlenebileceğine karar vermiştir. Candan, 2004, s. 285; Hatipoğlu, Muzaffer - Parlar, Ali, *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar*, (Ticari Suçlar...) Ankara, 2005, s. 251.

²⁷ Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...* s. 252.

²⁸ Erman, *Ticari...* s. 102; Şenyüz, s. 238.

²⁹ 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde "ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesine yer verilmiştir. Bu bağlamda Ceza Hukuku'nda tüzel kişilerin suçun faili olup olamayacağı ve ceza sorumluluklarının bulunup bulunmadığı konusunda bkz., Muharrem Özen,

kişilerin suç faili sayılmalarını genel bir kaide olarak kabul edilemeyeceği düşüncesine³⁰ karşın mali-ekonomik alandaki suçlarla ilgili olarak suçun faili olabilecekleri ileri sürülmektedir.³¹

Ancak 5237 sayılı yeni TCK'nın m. 20/2 göre tüzel kişiler hakkında "ceza yaptırımı uygulanamayacağı" bunun yerine kanunda öngörülen "güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği" hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, tüzel kişilerin faaliyeti çerçevesinde işlenen suç dolayısıyla ilgili tüzel kişi hakkında sadece güvenlik tedbiri uygulanabilecektir.³² Ancak bu güvenlik tedbiri bir ceza olarak düşünülmemektedir.³³ Bu hüküm özellikle 31.12.2006 tarihinden sonra TCK'nın genel hükümlerinin diğer özel ceza kanunları içinde genel hüküm niteliği taşıyacağından çok daha önemli hale gelecektir. Zira bu tarihe kadar özel kanunlarda tüzel kişileri cezalandıran hükümler uygulanacaktır.³⁴

Doktrinde Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılacak özel kanunlarla tüzel kişileri cezalandırabilen düzenlemelere gidilmesinin mümkün olduğu düşüncesi ileri sürülmektedir.³⁵ Bu durumun yeni TCK'nın 5. maddesiyle getirmeye çalıştığı ve madde gerekçelerinde belirtilen hukuk uygulamasındaki birliği bozacağı ve genel kurallara aykırı uygulamalara sebep olacağı muhakkaktır.

Eski VUK'un 333. maddesi hürriyeti bağlayıcı cezanın "kanuni temsilciye" verileceğini öngörüyordu.³⁶ 4369 sayılı Kanun ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesi ise "Bu kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" demektedir. Böylece suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcileri değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda yer alan kişiler cezalandırılmaktadır.³⁷ Dolayısıyla

"Ceza Kanunu Tasarısı'nın Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış", *Yargıtay Dergisi*, C. 29, S. 1-2, Ocak-Nisan 2003, s. 155 vd.

³⁰ Erman, *Ticari...* s. 102; Şenyüz, s. 238.

³¹ Toroslu, Aralık 2005, s. 241.

³² Özgenç, İzzet, "İhale Sürecinde İşlenen Suçlar", *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, 30 Nisan 1 Mayıs 2005, (Ekonomik Suç...) Ankara, s. 75; Şenyüz, s. 238.

³³ Özgenç, *Ekonomik Suç...* s. 75.

³⁴ Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ekim 2005, Ankara, s. 329.

³⁵ Toroslu, Ekim 2005, s. 329; Parlar - Hatipoğlu, *Kast...* s. 119.

³⁶ Erman, *Vergi...* s. 26; Oktar, s. 124.

³⁷ Erman, *Vergi...* s. 26,27; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...* s. 252; Mutluer, s. 60; Oktar, s. 126; Uğur Yiğit, "Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar", *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Mart 2004, s. 86; Şenyüz, s. 240.

tüzel kişilerin kanuni temsilcileri azmettirme ya da başka şekilde suça katılmış ise iştirak hükümleri çerçevesinde cezalandırılacaktır. Bu sorumluluğun devri ise mümkün değildir. Yargıtay'ın konuyla ilgili bir kararında “*defter ve belgelerin muhafazası; mükellef ya da vergi sorumlusuna ait olup bu sorumluluğun vekaletname ile devrinin mümkün olmadığına*” karar vermiştir.³⁸

Bu durumda kanuni temsilci olan şirket yöneticisinin bilgisi dışında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi alan kullanan şirket çalışanı sorumlu olacaktır. Suç teşkil eden fiilden habersiz bulunan şirket yetkilisinin ise sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Ancak yaşamın olağan akışı, kanuni temsilcilerin emir ve talimatı olmaksızın çalışanların hareket etmeyecekleri şeklinde olduğundan, kanuni temsilcinin ilgi ve bilgisinin olmadığı ispat etmesi gerekecektir.³⁹

Fail ile fiil arasında kusur ve illiyet bağı esas alınmak suretiyle cezaya hükmolunacaktır.⁴⁰ Yargıtay'da; müsnet suçun oluşmasında rolü olan şirket ortağı veya müdürü belirlenerek temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlarda tespit edilip sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayini gerektiğine karar vermiştir.⁴¹

4. SUÇUN UNSURLARI

4.1. Genel Olarak

Suçlarda unsur; bir suçun varlığı için bulunması şart olan hususlardır. Suçun unsurlarından bir ya da bir kaçısı olmadığı takdirde suç oluşmaz.⁴² Kısaca suç tipikliğe uygun, hukuka aykırı kusurlu hareket olarak tanımlanabilir.⁴³ Suçun kurucu unsurları kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak ortaya konulabilir.⁴⁴

³⁸ Y. 11. CD, T. 4.6.2001, E. 2001/5241 K. 2001/6129, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 2, Şubat 2001.

³⁹ Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, (Candan, 2004...) İstanbul-Kasım 2004, s. 306-307; Yiğit, s. 86-87.

⁴⁰ Yiğit, s. 73.

⁴¹ Y. 11. CD, T. 31.5.2001, E. 2001/5976, K. 2001/5333, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 4, Nisan 2002.

⁴² Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa 2005, s. 2.

⁴³ Fatih S. Mahmutoğlu, “5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Hukuka Uygunluk Nedenleri”, *Hukuk ve Adalet*, Yıl: 2, S. 5, Nisan 2005, s. 43; Şenyüz, s. 2.

⁴⁴ Şenyüz, s. 2.

Suçun bir kısım unsurları asli, bir kısım unsurları talidir. Asli unsurlar bulunmadığı takdirde suç oluşmaz. Tali unsurlar ise suça etkili haller olarak görülür.

4.2. Kanuni Unsur

Vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi, sert ve belirgin bir şekilde kendini gösterir⁴⁵ Bir fiilin suç olarak nitelenebilmesi için bu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki tarife ve tipe uygun olması gerekir. Buna suç ve cezada kanunilik ilkesi diğer bir ifadeyle tipiklik denir. Bu da kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin doğal sonucudur. Bir fiilin değişik bir yorum ya da metotla suç olarak nitelendirilebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla kıyas yasağı vergi hukuku ve vergi ceza hukuku alanında da uygulanır⁴⁶

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kaçakçılık suçunu ve bu suça verilecek cezayı açıkça tarif etmiştir. Bu suçun oluşabilmesi için tipikliğe uygun olması yani kanuni tarife uyması gerekir. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermeleri ve yetkili makamların bir hükmün uygulanması konusunda görüşlerini ya da içtihadını değiştirmiş olması halinde mükellefe ceza verilmeyecektir.

Ancak kanunilik ilkesi Vergi Usul Kanunu ile bazı durumlarda ihlal edilebilmektedir. Doktrinde; haklı olarak belirtilen; VUK'un 359. maddesindeki "*Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler*" kavramının Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca düzenlenebildiği, yasamaya ait yetkinin yürütme organı olan Maliye Bakanlığı'nca kullanılmasının suç ve cezada kanunilik ilkesinin ihlaline sebebiyet verdiği ifade edilmiştir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesine göre; yasada sayılanlar dışındaki defter, kayıt veya belgeleri tutma zorunluluğu getirilebilmekte ya da tutulma zorunluluğu kaldırılabilir. Böylece yasada belirtilmeyen yeni bir suç konusu oluşturulabilmekte ya da suç konusu olmaktan çıkarılabilmektedir.⁴⁷

⁴⁵ Atar, s. 152; Kırbaş, s. 190.

⁴⁶ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 209; Şenyüz, s. 4; Bayraklı, s. 110.

⁴⁷ Yiğit, s. 70.

4.3. Maddi Unsur

Maddi unsur hareket, netice ve illiyet bağından oluşur. Vergi kaçakçılığı suçu serbest hareketli suçlardandır.⁴⁸ Bu suç icrai bir hareketle işlenebilir. Hareketin şekli ve sayısı yönünden seçimlik hareketli⁴⁹ suçlardandır. Kanuni tarifte yer alan hareketlerden birinin, birkaçının ya da hepsinin yapılması ile işlenebilir.⁵⁰

Maddi unsurun oluşması için vergi ziyaının gerçekleşmesi gerekli değildir.⁵¹ Eylemin yapılmış olması suçun gerçekleşmesi için yeterlidir.⁵² Bir başka ifade ile neticesi harekete bağlı olan suçlardandır.⁵³ Vergi zıyayı tehlikesi veya kamu düzeninin bozulması durumlarında da maddi unsur gerçekleşmiş olur. 4369 sayılı Yasa'yla yapılan değişiklikte netice itibari ile zarar suçu olmaktan çıkarılmış ve tehlike suçuna⁵⁴ dönüştürülmüştür. Tehlike hukuka aykırı bir neticeyi doğurma ihtimalidir. Eski düzenlemede vergi ziyaının gerçekleşmesi gerekmesine karşın 4369 sayılı Yasa ile vergi ziyaının gerçekleşmiş olması şartı aranmamaktadır.

VUK 359. maddeye göre;

a. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hileleri yapma, gerçek olmayan ve kayda konulan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilere hesap açma veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme.

2. Defter kayıt ve belgeleri tahrif etme⁵⁵ veya gizleme (incelemede ibraz etmeme) içeriği yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma,

⁴⁸ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku Genel İlkeler*, (Genel İlkeler...) Ankara 2000 s. 77.

⁴⁹ Mutluer, s. 76-77; Şenyüz, s. 254.

⁵⁰ Erman, *Vergi...* s. 17,51; Mutluer, s. 77; Yiğit, s. 121.

⁵¹ Kızılot, Şükrü, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı", *Yaklaşım*, Yıl: 6, S. 69, Eylül 1998, Vergi ziyaı unsurunun kanun metninden çıkarılmasının doğru olmadığı ifade edilmiştir, (Sahte Belge...) s. 27; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...* s. 169; Uysal - Eroğlu, s. 671.

⁵² Candan, 2004, s. 282; Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Ocak 2004, s. 963.

⁵³ Oktar, s. 119.

⁵⁴ Yiğit, s. 156.

⁵⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na göre tahrif edilmiş belge; gerçeğe uygun olarak düzenlendikten sonra üzerindeki rakam ve yazıları kazanmış, cezalı maddelerle si-

b. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter kayıt ve belgeleri yok etme, yerlerine yeni kayıt, belge koyma ya da hiç koymama belgelerin asıl ya da suretlerini kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenleme veya kullanma,

2. Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde belge basma, sahte olarak belge basma, kullanma, fiillerinin yapılması ile oluşur.

Maddede geçen vergi kanunlarında kasıt; Vergi Usul Kanunu, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunları ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göndermede bulunan diğer kanunlardır.⁵⁶

Kanun koyucu yine aynı maddede sahte belge ve muhtevası itibarıyla yanıltıcı belgenin tarifini yapmıştır. Buna göre; *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* sahte belge, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge ise; *“gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlamak suretiyle bu konuda çıkabilecek ihtilafların önüne geçmiştir.⁵⁷

4.4. Manevi Unsur

Manevi unsur isnat kabiliyeti ve kusurluluk olmak üzere iki kısımda incelenir.⁵⁸ Failin kusurlu hareket edebilme ehliyetine isnat kabiliyeti denir. Bir başka ifade ile bir kimsenin kanunun suç saydığı bir fiilden dolayı cezalandırılabilmesi için sahip olması gereken niteliklerin tamamı olarak ifade edilebilir.⁵⁹

Burada karşımıza çıkan en önemli sorun küçük, kısıtlı ya da tüzel kişilerin vergi mükellefi olması durumunda hürriyeti bağlayıcı cezaya

linmiş veya bunların yerine yeni rakam ve yazıların yazılmış olan belgedir. Belgede tahrifat yapma eyleminin sahte belge düzenlemekten farkı, tahrif edilmiş belgenin esaslı gerçek bir işleme dayanmakta fakat düzenlenen bu belge üzerindeki yazı ve rakamlar sonradan değiştirilmektedir. YCGK, T. 17.3.1986, E. 1985/9-462, K. 1986/125, Candan, 2004, s. 274.

⁵⁶ Candan, 2004, s. 266.

⁵⁷ Kızılot, Şükrü, *Sahte Belge*... s. 25; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar*... s. 232, 233.

⁵⁸ Erman, *Vergi*... s. 25; Oktar, s. 117, 119.

⁵⁹ Toroslu, Aralık 2005, s. 245.

muhatap olup olmayacakları sorunudur. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir"*. Bu hükmün sonucu olarak vergi kaçakçılığı ile ilgili kanuni temsilcinin birinci derecede sorumlu olduğu ve temsil yetkisi olmayan ya da bu yetkisini devreden yönetim kurulu üyesinin kural olarak cezai sorumluluğu olmayacağı şeklindedir.⁶⁰

Kaçakçılık suçunda kusur yeteneği esas alındığından küçüklerin ya da kısıtlıların 5237 sayılı TCK'nın 31. maddesine göre ceza ehliyetleri varsa ve yine işlenen suça azmettirme, iştirak vb. bir şekilde katılmışlarsa ceza verilebilecektir.⁶¹ Fakat ceza sorumluluğu olmayan kişilere ceza verilemeyeceği gibi ceza sorumluluğunu azaltan sebeplerin bulunması halinde de cezada indirimde gidilecektir (TCK m. 31, 32, 33, 34).⁶²

Tüzel kişiliğin ceza yargılamasında muhatap olamayacağını göz önüne alan yasa koyucu VUK'un 4369 sayılı Yasa ile değişik 333. maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağını açıkça belirtmek suretiyle, kusur sorumluluğunun uygulanacağını hiçbir tereddüde yer verilmeyecek şekilde ifade etmiştir.⁶³ Bu durumda salt kanuni temsilci değil kusuru olan herkesin, kanundaki ifade ile *"bu fiilleri işleyenlerin"*⁶⁴ cezalandırılacağını ifade etmektedir. Hakeza Yargıtay vermiş olduğu bir kararda; *"suç tarihinde şirketi idare ve temsilin kimlere ait olduğu ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar, şirket ana sözleşmesi getirtilip Ticaret Sicil Memurluğu'ndan sorularak tespiti ve sonucuna göre delillerin küll halinde değerlendirilip hukuki durumlarına göre hüküm kurulması gerektiği"* sebebiyle ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.⁶⁵ Bu karardan da açıkça anlaşıldığı gibi Yargıtay,

⁶⁰ Candan, 2004, s. 305.

⁶¹ Mutluer, s. 61-62.

⁶² Şenyüz, s. 245.

⁶³ Sarılı, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 2004, s. 226; Bilici, *Genel İlkeler...* s. 70-71.

⁶⁴ Kızılot, Şükrü, *"Şirketlerde Vergi Suçları"*, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, 30 Nisan 1 Mayıs 2005 (Sempozyum...), Ankara, s. 201; Şenyüz, s. 238; Sarılı, s. 227; Mutluer, s. 60.

⁶⁵ Y. 11. CD, T. 16.5.2001, E. 2001/3907, K. 2001/5039, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 4, Nisan 2002.

müşnet suçun oluşmasında rolü olan failleri ve bu faillerin temsil derecesi, görev bölüşümündeki ağırlık ve sınırları tespit etmek suretiyle ceza tayini yoluna gitmektedir.⁶⁶

Yine bir başka kararda; anonim şirketin esas mukavelesinin onaylı örneği getirtilip incelenerek ve Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden sorularak, sanıkların 213 sayılı Yasa'ya aykırılık suçundan sorumluluklarının olup olmadığının Türk Ticaret Kanunu 317 ve 319. maddeleri nazara alınarak belirlenmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁶⁷ Bu suretle hem cezaların tüzel kişilerin organlarına verileceğini hem de bu cezaların sanıkların kusur ve sorumluluklarına göre tayin edileceğine karar vermiştir.

4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten önce sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri tanzim etmek ve bilerek kullanma durumunda hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu iken, 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme sonrası bilerek veya bilmeyerek ayırımına yer verilmemiştir.⁶⁸ Bu durumda da ceza hukukunun kasta ilişkin genel hükümlerine gidileceğinden kuşku duymamak gerekir. Zira Kaçakçılık suçu taksirli hareketlerle gerçekleşmez, manevi unsuru kast olan bir suç türüdür.⁶⁹

4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemede sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma suçunda, bilerek sözcüğünün kullanılmamış olması, bu suç için kastın aranmadığı manasına gelmez. Her ne kadar doktrinde 359. maddedeki eylemlerin yapılması ile bu suçun oluşacağına yönelik görüşler⁷⁰ olsa da ağırlıklı olan görüş bilerek kelimesinin yer almayışının herhangi bir değişiklik yaratmadığı yönündedir.⁷¹ Gerek ceza hukuku sistemimiz gerekse özel kanunlarla ilişki başlığını taşıyan

⁶⁶ Y. 11. CD, T. 31.5.2001, E. 2001/5976, K. 2001/5333, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 4, Nisan 2002.

⁶⁷ Y. 11. CD, T. 20.6.2001, E. 2001/3350, K. 2001/7004, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 5, Mayıs 2002.

⁶⁸ Ergül, s. 97-104; Oktar, Ateş, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", *Vergi Sorunları*, Ağustos 2002, S. 167, s. 116.

⁶⁹ Candan, 2004, s. 310; Mutluer, s. 62; Oktar, s. 120; Yiğit, s. 159; Şenyüz, s. 256.

⁷⁰ Özbacı, s. 964, 966; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...* s. 170, 232, 233; Uysal - Eroğlu, s. 672 Kızılot, *Sempozyum...* s. 193-194; Kızılot, *Sahte Belge...* Bilerek kullanma sözcüğünün çıkarılmış olmasıyla iyi niyetli (bilmeyerek kullanan) mükellefler ve kanuni temsilcilerin, hapis cezası istemiyle yargılanması ya da cezalandırılması sonucunun doğabileceğini ileri sürmektedir, s. 25, 26.

⁷¹ Candan, 2004, s. 111; Mutluer, s. 62; Şenyüz, s. 257; Oktar, s. 116-117; Yiğit, s. 163.

5237 sayılı TCK 5. maddeyi göz önüne alınca, TCK genel hükümlerinin özel kanunlar içinde cari olduğunu, suçta kastın aranması gerektiğini dolayısıyla sadece eylemin yapılmış olmasının cezalandırma için yetmeyeceğini söyleyebiliriz. Keza 765 sayılı eski Ceza Kanunu'nun 45/1 maddesinde *"cürümde kastın olmaması cezayı kaldırır"* hükmü gerekse 5237 sayılı yeni Ceza Kanunu'nun 21/1 maddesinde *"suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır ve Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir"* hükümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, kastın bu suç içinde aranacağı sonucuna ulaşabiliriz.

Zaten Maliye Bakanlığı da bu konuya ilişkin duraksama ve tereddütler üzerine yayınlamış olduğu 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷² ile *"failin, failinin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan failin bilerek ve isteyerek işlenmiş olmasını ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında, bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellef adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiğini"* belirtmiştir.

Sonuç olarak; tıpkı eski düzenleme döneminde (4369 sayılı Yasa öncesinde) olduğu gibi⁷³ kastın varlığı yine aranacak ve kastın varlığı iddia makamı tarafından ispat edilecektir.⁷⁴ Ancak doktrinde bu düzenleme ile vergi idaresinin mükellefin kasıtlı olduğunu ispat etmesi zorunluluğunun olmadığı ileri sürülmektedir.⁷⁵

Buna karşın; gerek 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik öncesi⁷⁶ gerekse değişiklik sonrası düzenlemede mükellef, bilerek kullanmadığını yani kastı olmadığını ispat etmek suretiyle cezadan kurtulabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesinde düzenlenen mücbir sebep, VUK'un 369. maddesinde düzenlenen yanılma ve VUK 413. maddede düzenlenen mükellefin izahat talebine verilecek cevaba göre hareket etme durumu kusurluluğu kaldıran sebeplerdir.⁷⁷ Mücbir sebeple ilgili

⁷² 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷³ Bayraklı, s. 100.

⁷⁴ Candan, 2004, s. 112.

⁷⁵ Bilici, *Vergi Sistemi...* s. 93.

⁷⁶ Bayraklı, s. 101.

⁷⁷ Erman, *Vergi...* s. 31, 60; Şenyüz, s. 249, 251.

Yargıtay'ın 2.2.2001 tarihli bir kararında *"beş yıl süre ile muhafaza edilmesi mecburiyeti bulunan defterlerle belgelerin, 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında sayılmayan nedenlerle ibraz edilememesi halinde, mahkumiyet kararı verilmesi gerektiğini"*⁷⁸ belirtmek suretiyle mücbir sebebin kusurluluğu kaldırdığı ifade edilmiştir. Aynı şekilde yanılma durumunda da, fiili hataya düşen fail, pişmanlık müessesesine başvurmuş olmasa da, bu hata esaslı olduğu takdirde, hakim resen kastın olmadığına ve failin beraatına karar verecektir.⁷⁹

Ceza mahkemesince hükmedilecek cezalar açısından, eski TCK 45. maddede ifadesini bulan kast kaidesi aranmaktaydı.⁸⁰ Aynı şekilde 5237 sayılı Yeni TCK'nın 21. maddesinde de kastın varlığı aranmaktadır. Bunun sonucu olarak fiili bilmemek, keza cebir, ikrah ve tehdidin kusurluluğu kaldıracağı sonucuna ulaşabiliriz.

4.5. Hukuka Aykırılık

Hukuka uygunluk nedenleri, kural olarak ceza mevzuatınca yasaklanmış bir fiilin, bu fiilin işlenmesine yetki veren veya onu emreden bir normun varlığı nedeniyle, suç sayılmasını engelleyen özel durumlar olarak tanımlanmaktadır.⁸¹ *"Hukuka aykırılığın oluşmasına engel olan nedenlere hukuka uygunluk nedenleri denir"*.⁸²

Hukuka uygunluk nedeni eylemi sonradan hukuka uygun hale getirmez, eylem zaten hukuka uygundur. Çünkü suçun yapısal unsuru olarak görülen hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldırmaktadır.⁸³

Eski Ceza Kanunumuzda genel hukuka uygunluk nedeni TCK 49. maddede düzenlenmişti. Buna göre; kanun hükmünü icra, yetkili merciin emrini ifa, meşru müdafaa, ızdırar hali hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmişti. 5237 sayılı yeni Ceza Kanunu'nun bunlara ilaveten hakkın kullanılması ve mağdurun rızasını da 26. maddede genel hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlemiştir.

⁷⁸ Y. 11. CD, T. 2.2.2001, E. 2000/5998, K. 2000/823, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 27, S. 8, Ağustos 2001.

⁷⁹ Erman, *Vergi...* s. 31.

⁸⁰ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 214.

⁸¹ Toroslu, Aralık 2005, s. 98.

⁸² Şenyüz, s. 14; Oktar, s. 119; Mahmutoğlu, s. 43.

⁸³ Mahmutoğlu, s. 43-44.

Bu hukuka uygunluk nedenlerinin tümü vergi kaçakçılığı suçu için hukuka uygunluk nedeni olmasa da, kanun hükmünü icra⁸⁴ ve ızdırar hali⁸⁵ vergi kaçakçılığı suçu için hukuka uygunluk sebebi olarak kabul görmektedir. Buna karşın bazı yazarlar hukuka uygunluk sebeplerinin hiçbirinin vergi kaçakçılığı suçu için uygun olmadığını savunmaktadır.⁸⁶

İzdirar hali bir kimsenin bilerek sebebiyet vermediği ağır ve muhakkak bir tehlikeden kendisini veya bir başkasını korumak zorunda kalarak bir suç işlemesi olarak düzenlenmiştir.⁸⁷ Bu düzenlemede tehlikenin nefse yani hayata ve vücut bütünlüğüne yönelik olması gerekiyordu.⁸⁸ Ancak 5237 sayılı yeni Ceza Kanunu'nun 25/2 maddesinde *"gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan, ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğuyla ve tehlikenin ağırlığıyla konu ve kulanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez"* şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle sadece hayata ve vücut bütünlüğüne yönelik tehlike değil aynı zamanda malvarlığı haklarına yönelik tehlike de zorunluluk hali olarak kabul edilerek ceza sorumluluğunu kaldıracağı ifade edilmiştir.⁸⁹

Kaçakçılık suçu için hukuka uygunluk sebebi olarak ızdırar hali doktrinde kabul görmüştür.⁹⁰ Mesela bir tacirin bozulan ekonomik durumunun daha da kötüleşmemesi için vergi kaçırması durumunda ızdırar halinden istifade edebilmesi gerekir. Doktrinde iflasın şeref ve haysiyeti⁹¹ hatta medeni hakların bir kısmını kaybettirdiği varsayımından hareketle mükellefin vergi ödediği takdirde kesin iflas edeceği ve iflastan kurtulmasının (konkordato dahil) mümkün olmayacağı durumunda, vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olmasının ızdırar hali olarak

⁸⁴ Yiğit, s. 157.

⁸⁵ Dönmezer - Erman, C. 1, s. 413; Erman, *Vergi...*, s. 25; Oktar, s. 119; Bayraklı, s. 106.

⁸⁶ Yiğit, s. 157-158.

⁸⁷ Önder, Ayhan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II-III*, İstanbul 1992, s. 203; Dönmezer - Erman, C. 1, s. 413; Demirbaş, s. 267.

⁸⁸ Önder, s. 203; Toroslu, Aralık 2005, s. 110.

⁸⁹ Toroslu, Aralık 2005, s. 110; Mahmutoglu, s. 52; Erol, s. 118.

⁹⁰ Dönmezer - Erman, C. 1, s. 413; Erman, *Vergi...*, s. 25.

⁹¹ İzdirar halini açıklayan "dar sisteme" göre hayat ve vücut bütünlüğü tehlikenin yönelik olduğu haklar olmasına karşın, "geniş sisteme" göre hayat, vücut bütünlüğü, şeref, hürriyet, malda zorda kalma durumu da tehlikenin yönelik olduğu hakların konusunu oluşturur. Önder s. 203.

görülebileceği ve 765 sayılı eski TCK m. 49/3, 5237 sayılı yeni TCK m. 25/2 kapsamına gireceği ifade edilmiştir.⁹² Eski düzenlemeye göre nefse yönelik tehlike şartı arandığından ızdırar halinin uygulanması konusunda tereddüt olmasına karşın yeni kanunla, malvarlığı hakları kapsama alınmak suretiyle ızdırar halinin uygulanabileceğine yönelik tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanmak suretiyle vergi ödememe, eksik ödeme ya da geç ödeme durumunu kanun hükmünü icra olarak kabul edebiliriz.⁹³ Kanun hükmünü icra; kanun, tüzük ya da yönetmelik gibi maddi anlamda kanun niteliği taşıyan bir hukuk kuralını uygulayan şahsın eyleminin tipikliğe uygun olması durumunda bile, bu şahsın eyleminin kanuna uygun sayılarak cezalandırılmamasıdır.⁹⁴

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 369/1. maddesine göre; yetkili mercilerden görüş isteyen mükellefe, yazı ile yanlış izahat verilmiş olunması durumunda, bu görüşler doğrultusunda hareket eden mükellefe, vergi cezasının kesilmeyeceğini dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmayacağını belirtmektedir. Hakeza bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait içtihadın değişmiş olması ihtimalinde de fail cezalandırılmaz (VUK m. 369/2). Bu iki durumda yanılma olarak nitelenmiş ve vergi suçluluğunu kaldıran sebep olarak sayılmıştır.⁹⁵

Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi göre; mükelleflerin, maliye bakanlığı ya da yetkili kılınan makamlardan izahat alması durumunda ve aldıkları bu cevaba göre hareket ettikleri takdirde, mükellefin fiili suç olsa bile cezalandırılmayacağı ifade edilmiştir. Bu durum fiilin cezalandırılmasını önleyen bir başka hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmiştir.⁹⁶

⁹² Dönmezer - Erman, C.1, s. 413.

⁹³ Yiğit, s. 157.

⁹⁴ Mahmutoglu, s. 47-48; Erol, s. 133.

⁹⁵ Erman, *Vergi...* s. 15.

⁹⁶ Bayraklı, s. 106.

5. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ USULLERİ

5.1. İştirak

TCK'da iştirak bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesi olarak tanımlanmıştır.⁹⁷ VUK 360. maddesi vergi kaçakçılığı suçunun iştirak halinde işlenmesine ilişkin özel hüküm getirmiştir.⁹⁸ Bir başka ifade ile VUK'da düzenlenen iştirak TCK'dan farklı olarak düzenlenmiştir.

VUK 360. maddesinde asli ve ferî iştirak olarak düzenlenmiştir. Buna göre asli iştirak; asli maddi ve asli manevi iştirak şeklinde eski TCK'ya paralel bir düzenleme öngörmüştür. Ancak burada eski TCK'dan farklı olarak asli ferî ayrımında temel alınan ölçüt, “bir çıkar gözetmek” (maddi menfaat) ya da gözetmemek şeklinde ifade edilmiştir.⁹⁹ Mesela; tüzel kişiliğe haiz bir şirkette, patronun, vergi işlemleriyle ilgili olarak muhasebecinin vergi kayıtlarında tahrifat yapmasını istemesi ve şirket muhasebecisinin bunu yapması durumunda patron asli manevi iştiraktan muhasebeci ise normal ücretinden başka bir şey almadığı takdirde ferî iştiraktan, normal ücreti dışında bir maddi çıkar sağladığı takdirde o da asli iştiraktan (irtikap eden sıfatı ile) yargılanacaktır.

Görüldüğü gibi gerek eski gerekse yeni TCK'dan farklı olarak düzenlenmiş ve asli failer için işlenen suçun gerektirdiği ceza ile asli şerikler cezalandırılmakta ferî failer ise bu cezanın 1/4'ü ile cezalandırılmaktadır.

Şerikler için hükmedilecek ceza hem ceza yargılaması (hürriyeti bağlayıcı ceza) açısından hem de kaçakçılık suçu dolayısı ile kesilecek idari nitelikte para cezası açısından uygulanacaktır.¹⁰⁰

5237 sayılı Ceza Kanunu'nun 5. maddesine göre iştirak hükümleri de ceza kanununa tabi olacaktır. Diğer bir ifadeyle Kaçakçılık suçuna iştirakle ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesindeki düzenleme 31.12.2006 tarihinden itibaren uygulanmayacak bunun yerine yeni Türk Ceza Kanunu'nun iştirakle ilgili hükümleri uygulanacaktır.

⁹⁷ Toroslu, Aralık 2005, s. 201; Mutluer, s. 102; Demirbaş, s. 413; Uysal - Eroğlu, s. 683; Candan, 2004, s. 125.

⁹⁸ Kızılot, *Sempozyum...*, s. 190; Şenyüz, s. 283.

⁹⁹ Mutluer, s. 106; Kızılot, *Sempozyum...*, s. 191.

¹⁰⁰ Akış, Ercüment, “Vergi Cezalarının Özellikleri”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Ankara, Nisan 1999, C. 4, S. 4, s. 56.

Hemen belirtelim ki eski Ceza Kanunu'nun iştirak müessesesini asli ve ferî olarak düzenlemesine karşın yeni Türk Ceza Kanunu bu müesseseyi, azmettirme ve yardım etme olarak düzenlemiştir.¹⁰¹ Yeni Ceza Kanunu'na göre azmettiren, işlenen suçun cezasıyla cezalandırılmasına (m. 38) karşın yardım edene işlenen suçun gerektirdiği cezanın yarısı verilir (m.39). Ancak 5252 sayılı TCKYUŞHK'nın Geçici 1. maddesine göre 31.12.2006 tarihine kadar özel kanunlar dolayısıyla VUK'un 360. maddesi uygulanmaya devam edecektir.

5.2. İçtima

Suçların içtması; tek bir fiille kanunun birden fazla hükmünün ya da birden çok fiille kanunun aynı hükmünün birden fazla ya da farklı hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.¹⁰² Cezaların içtması ise, bir kişinin birden fazla ve birbirinden bağımsız hareketlerle Ceza Kanunu'nun aynı hükmünü veya değişik hükümlerini değişik zamanlarda ihlal etmiş olması halini belirtir.¹⁰³

Vergi Usul Kanunu 335. maddede tek fiille başka neviden birden çok vergi ziya uğratılmışsa her vergi bakımından ayrı ceza kesilir. Aynı Kanun'un 336. maddesinde ise fikri içtima¹⁰⁴ müessesesi düzenlenmiştir. Ancak bu iki düzenlemede vergi dairesince verilen idari para cezaları için geçerlidir. Ceza Mahkemesi'nce yargılanacak *"Kaçakçılık, Vergi Mahremiyetini İhlal ve Mükellefin Özel İşlerini Yapma"* suçu için geçerli değildir.

Yine VUK'un 340. maddede vergi zıyayı, usulsüzlük ve kaçakçılık suçlarının içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği düzenlenmiştir. Şöyle ki; failin işlemiş olduğu fiille hem kaçakçılık suçunu işlemiş hem de vergi zıyayına sebebiyet vermiş olması durumunda idare tarafından vergi cezası verilir (üç kat arttırılarak) hem de ceza mahkemesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır.

¹⁰¹ Demirbaş, s. 413.

¹⁰² Toroslu, Aralık 2005, s. 230; Yargıtay vermiş olduğu bir kararda yanıltıcı fatura düzenlemek eylemiyle defter ve belgeleri ibraz etme eyleminin birbirinden ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu, tek suç kabul edilemeyeceğine karar vermiştir. Y. 11. CD, T. 12.2.2001, E. 2001/419, K. 2001/1312, Candan, 2004, s. 277

¹⁰³ Önder, s. 683.

¹⁰⁴ Fikri içtima; failin bir fiil ile kanunun birkaç hükmünü ihlal etmesi durumunda failin bunlardan en ağır cezayı gerektiren hükümle cezalandırılmasıdır.

“ Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar”ı gerektiren suçlar bakımından Vergi Usul Kanunu’nda içtimaya ilişkin özel bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu nedenle VUK’un 359. maddesi açısından 5237 sayılı TCK’da düzenlenen içtima hükümleri tatbik edilecektir.¹⁰⁵

Mesela; fail yapmış olduğu tek hareketle¹⁰⁶ hem VUK’un 359. maddesinin (b) bendini ihlal etmiş hem de bu parayı aklamak için 4208 sayılı Kara Paranın Aklanması Hakkında Kanun’un 2-b maddesini ihlal etmiş olsun. Bu durumda, faile 5237 sayılı yeni TCK’nın 44. maddesi gereği tek ve daha ağır ceza verilmek suretiyle fikri içtima kuralları uygulanacaktır.¹⁰⁷

Yargıtay mahiyeti itibari ile yanıltıcı belge düzenleme eylemi ile defter ve belgeleri gizleme eyleminin ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu, her birine ayrı ceza tayini gerektiğini, tek suç kabul edilerek tek ceza verilmesinin isabetli olmadığına¹⁰⁸ karar vermiştir. Yine bir başka kararın da ise sahte fatura kullanılmasının her tarh dönemi için ayrı suç oluşturduğuna¹⁰⁹ karar vermek suretiyle ceza hukukunun içtimaya ilişkin genel hükümlerini uyguladığı görülmektedir.

5.3. Tekerrür

Tekerrür; TCK da ceza miktarına etki eden bir başka husus olarak düzenlenmiştir. Tekerrür; suç işleyerek mahkum olmuş kişinin yeni bir suç işlemekten dolayı ikinci defa mahkum olması halinde söz konusu olur.¹¹⁰ 765 sayılı eski Ceza Kanunu’nda bir suç işleyip cezasını çektikten ya da düştükten sonra tekrarlama süresi içinde tekrar suç işleyen kişinin şahsi durumu olarak ifade ediliyordu.¹¹¹ Ancak 5237 sayılı yeni Ceza Kanunu’nun 58. maddesinin 1. bendine göre “Önceden işlenen suçtan

¹⁰⁵ Akış, s. 56; Nitekim Yargıtay’da kaçakçılık suçları bakımından müteselsil suç vb. müesseseleri uygulamaktadır, YCGK, T. 5.3.2002, E. 2002/11-28, K. 2002/179.

¹⁰⁶ Yargıtay; tek yazıyla istenilen birden fazla vergilendirme dönemine ait (1994 ve 1995 vergilendirme dönemi) defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin, tek gizleme eylemi ve kaçakçılık suçu sayılacağına karar vermiştir. Y. 11. CD, T. 16.01.2002, E. 2001/11378, K. 2002/162, Candan, 2004, s. 277.

¹⁰⁷ Bilici, *Vergi Sistemi...*, dpn. 128, s. 94.

¹⁰⁸ Y. 11. CD, T. 12.02.2001, E. 2001/419, K. 2001/1312, Candan, 2004, s. 283.

¹⁰⁹ Y. 11. CD, T. 27.9.2001, E. 2001/6274, K. 2001/8764, Candan, 2004, s. 283.

¹¹⁰ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 1998, s. 561; Önder, s. 643.

¹¹¹ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 216; Akış, s. 56.

dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekrerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.” şeklinde düzenlenmiştir. İki düzenleme arasındaki temel fark, eski düzenlemede, cezanın çekilmesi ya da düşmesi şartı olmasına karşın yeni düzenlemede, mahkumiyet hükmünün kesinleşmesi yeterli kabul edilmiş ve cezanın infazı şartı aranmamıştır.

Gerek eski gerekse yeni Ceza Kanunu süreli tekrerrürü kabul etmiştir.¹¹² Eski TCK 81. maddede tekrerrür süreleri 5 seneden ziyade hürriyeti bağlayıcı ceza için 10 yıl, 5 seneden az hürriyeti bağlayıcı ceza için 5 yıl olarak düzenlenmişti. Ancak Yeni Ceza Kanunumuzda 5 yıldan fazla olan hapis cezaları için 5 yıl, 5 ya da daha az hapis cezaları veya adli para cezaları için 3 yıllık tekrerrür süresi öngörülmüştür.

5237 sayılı yeni Ceza Kanunu tek tip tekrerrürü kabul etmiştir.¹¹³ Ayrıca tekrerrür durumunda cezanın artırılması gibi bir seçenekte söz konusu olmamaktadır. Sadece yeni Kanun’un 58/3. fıkrasında; tekrerrür halinde sonraki suça ilişkin kanun maddesi hapis ve adli para cezasını seçimlik olarak öngörmüşse, bu durumda doğrudan hapis cezasına hükmolunur. Tekerrürün, bunun dışındaki sonuçları daha ziyade infazla ilgili olarak düzenlenmiştir.¹¹⁴ Fail tekrerrür durumunda daha uzun şartlı salıverme süresine tabi olacak ikinci defa tekrerrür hükümlerine tabi tutulan fail şartlı salıverilmeden yararlandırılmayacaktır (CGTİHK m. 108/3).

Tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da tekrerrür müessesesine yer verilmiştir. Ancak bunlar arasında benzerlik ve farklılıklar mevcuttur. Her iki alanda süreli tekrerrürü kabul etmiştir. Yeni Ceza Kanunu’nun tekrerrür süresini cezanın kesinleştiği tarihten itibaren başlattığı halde idari vergi cezaları için VUK m. 339 da bu sürenin önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlayacağını kabul etmiştir.

4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik öncesi Vergi Usul Kanunu’nda hem hürriyeti bağlayıcı cezalar için hem de idari nitelikteki para cezaları için tekrerrür müessesesi düzenlenmişti. 4369 sayılı Yasa’yla değiştirilmeden önce; Hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından VUK’un 359. maddesinin

¹¹² Demirbaş, s. 562.

¹¹³ Toroslu, Aralık 2005, s. 259; Demirbaş, s. 561.

¹¹⁴ Toroslu, Aralık 2005, s. 261.

4108 sayılı Kanun'la değişik 2. fıkrasında *"bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır"* şeklinde bir hükümle düzenlenmişti. Böylece cezalar; suçun tekrarlanması halinde, cezanın bir kat arttırılarak verilmesini öngörüyordu.¹¹⁵ Fakat 1998 yılında 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemelerde kaçakçılık suçu nedeniyle verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalar için tekerrürü düzenleyen hükümler kanundan çıkarıldı. Böylece hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık suçlarında da Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin genel hükümleri uygulanmaya geldi.¹¹⁶

Aynı Yasa'yla; vergi kaçakçılığı dolayısı ile işlenen vergi ziyaı suçu için VUK 339. madde değiştirilerek yeniden düzenlendi. Buna göre; vergi kaçakçılığı sonucu işlenen ve kesinleşen vergi ziyaı suçu, tekerrür süresi içinde tekrarlanırsa vergi ziyaı cezası %50 zamlı olarak uygulanacak ve VUK 339. maddeye göre vergi ziyaı suçu için 5 yıl, usulsüzlük suçu için 2 yıllık tekerrür süresi, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yıldan itibaren hesaplanacaktır.

5237 sayılı Ceza Kanunu'nun 5. maddesi bağlamında TCK'nın tekerrüre ilişkin hükümleri uygulanmaya devam edecektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunu Türk Ceza Kanunu bağlamında değerlendirmek gerekmektedir.¹¹⁷

Buna göre; kaçakçılık suçları için öngörülen hapis cezasının üst sınırı 36 ay olduğu için yeni TCK m. 58/2-b bendinde düzenlenen tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Bu bende göre *"5 yıl ya da daha az hapis veya adli para cezalarına mahkumiyet halinde bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla"* tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağını belirterek infazdan itibaren üç yıllık süre öngörmüştür.

5.4. Teşebbüs

Teşebbüs; işlenmesine karar verilen bir cürümün icrasına elverişli vasıtalarla başladıktan sonra, failin ihtiyarında olmayan sebepler yüzünden icra fiillerinin tamamlanmaması veya tamamlanamaması ne-

¹¹⁵ Candan, 2004, s. 312.

¹¹⁶ Kızılot, *Sempozyum...* s. 191.

¹¹⁷ Mutluer, s. 88.

deniyle neticenin husule gelmemesidir.¹¹⁸ Kanuni tarifte yer alan netice gerçekleştiği takdirde tamamlanmış bir suç yer alır.¹¹⁹ Buna karşın netice gerçekleşmemişse suç tamamlanmamıştır. 765 sayılı eski TCK'nın 61. maddesinde fail yapacağı bütün hareketleri bitiremediği için neticeye ulaşamadıysa eksik teşebbüs, elinde olan bütün hareketleri yapıp bitirdiği halde netice gerçekleşmemiş ise¹²⁰ tam teşebbüs (765 sayılı TCK m. 62) söz konusu oluyordu.

Ancak 5237 sayılı yeni TCK'nın 35. maddesinde düzenlenen teşebbüs eksik ya da tam teşebbüs ayrımı yapmamış, bunun yerine; mahkemelere, cezadan dörtte birden-dörtte üçe kadar indirim yapma yetkisi tanımıştır.

Failin suç yolundaki birinci ve ikinci aşaması yani tasarlama (proje) ve hazırlık hareketleri cezalandırılmamaktadır. Ancak icra hareketlerine başlayan failin hareketleri netice meydana gelmese de cezalandırılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Yasa'yla yapılan değişiklik öncesi VUK'un 358. maddesi kaçakçılık suçuna teşebbüsü ayrı bir suç tipi olarak tarif etmek suretiyle TCK'nın genel teşebbüs hükümlerinden ayrılmaktaydı.¹²¹ Böylece ayrı bir suç tipi oluşturmuş olan kanun koyucu TCK'nın teşebbüse ilişkin hükümlerinin uygulanmasını engellemişti.¹²² Ancak VUK'da 22.7.1998 tarih ve 4369 (82-1/b) sayılı Yasa ile yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu kaldırıldı. Bunun yerine yeni bir düzenleme de yapılmadığından eski TCK 10. madde gereği Ceza Kanunu'nun teşebbüse ilişkin genel hükümleri vergi kaçakçılığı suçu için de uygulandı. Yeni Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle de yeni Kanun'un teşebbüse ilişkin genel hükümleri uygulanmaktadır. Zaten "*Vergi Mahremiyetini İhlal ve Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu*" için Ceza Kanunu'nun teşebbüse ilişkin genel hükümleri uygulanmak-

¹¹⁸ Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara Eylül 1995, s. 310; Mutluer, s. 177.

¹¹⁹ Yargıtay; 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 41 ve 45. maddeleri uyarınca, suç tarihinin, verginin tarhı için yasada belirtilen sürenin son günü olduğu beyanname verilmekle vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığı ve artık teşebbüsten bahsedilemeyeceğine karar vermiştir. Y. 11. CD, T. 31.01.2001, E. 2000/6138 K. 2001/571, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 27, S. 6, Haziran 2001.

¹²⁰ Dönmezer - Erman, C. 1, s. 443.

¹²¹ Kırbaş, s. 185; Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1998, s. 44.

¹²² Akdoğan, s. 43.

taydı. Sonuç olarak kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçu için getirdiği özel düzenlemeyi kaldırmak suretiyle TCK'nın teşebbüse ilişkin genel hükümlerinin uygulanmasını sağlamıştır.

Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nda *"vergi kaçakçılığına teşebbüs"* olarak düzenlenmiş bulunan bir kısım fiilleri, 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerle tamamlanmış suç (kaçakçılık suçu) olarak düzenlemiştir. Maliye Bakanlığı'ndan izinsiz (yetkisiz) belge basma gibi.

5.5. Gönüllü Vazgeçme ve Aktif Pişmanlık

"Suçun icrası sırasında ve henüz suç tamamlanmadan, harekete son vermek veya sonucun gerçekleşmesini önlemek suretiyle failin suç işleme kararından vazgeçmesi mümkündür". Birinci ihtimalde icra hareketlerinden vazgeçme, ikinci ihtimalde ise suçun gerçekleşmesi ya da neticenin meydana gelmesi önlenmeye çalışılmaktadır.¹²³

Failin elinde olan sebeplerle icranın bitmesine engel olması halinde gönüllü vazgeçme, failin aynı nitelikteki sebeplerle neticenin gerçekleşmesine engel olması halinde ise faal nedamet (faal pişmanlık, aktif pişmanlık) söz konusu olur.¹²⁴ 765 sayılı eski TCK gönüllü vazgeçmeyi 61. maddenin son fıkrasında düzenliyordu. Buna göre, icra hareketlerinden gönüllü vazgeçen fail o ana kadarki hareketler başka suç oluşturmuyorsa, salt teşebbüsten dolayı cezalandırılmıyordu. Ancak 5237 sayılı Yeni TCK 36. madde sadece icra hareketlerinden gönüllü vazgeçmeyi değil aynı zamanda suçun tamamlanması veya sonucun gerçekleşmesini önleme durumunda da (faal nedamet, aktif pişmanlık) faile ceza verilmeyeceğini düzenlemektedir.¹²⁵ Bu düzenlemeyle, mevzuatımıza aktif pişmanlık müessesesi de girmiş bulunmaktadır. Hemen ilave edelim ki; aktif pişmanlık aşamasına kadar olan aşamalar başka suç oluşturmuyorsa bundan dolayı fail cezalandırılacaktır. Eğer oluşturmuyorsa sadece bu suça teşebbüsten dolayı cezalandırılmayacaktır.

Faal nedamet; vergi mevzuatımızda VUK'un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah olarak düzenlenmiştir.¹²⁶ Buna göre yetkili makamlar

¹²³ Toroslu, Aralık 2005, s. 196.

¹²⁴ Dönmezer - Erman, C. 1, s. 443; Önder, s. 422-423.

¹²⁵ Toroslu, Aralık 2005, s. 197.

¹²⁶ Erman, *Vergi...*, s. 20.

herhangi bir inceleme başlatmadan yetkili makama herhangi bir ihbar yapılmadan, mükellef kendiliğinden idareye başvurur, yerine getirmediği yükümlülükleri yerine getirip uygulanacak gecikme zammı ile ödemeyi haber verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde öderse kendisine vergi cezası kesilmez. Bu şartları yerine getiren kaçakçılık suçu fail ve iştirakçilerine de (VUK'un 359. maddesine göre 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildiren) ceza verilmeyecektir.¹²⁷ Ancak bunun tek istisnasını Emlak Vergisi oluşturmaktadır.¹²⁸

Faal nedamet tüm icrai hareketler tamamlandıktan sonra neticenin meydana gelmesini önlemek, önlemeye çalışmak olarak ifade edildiğinden 371. maddeye uygun olarak yükümlülüklerini yerine getiren faillerin sorumluluğu ortadan kalkmış olur.¹²⁹ Bunlar hakkında dava açılmaz ve cezaya hükmedilemez.

VUK'un 371. maddesi beyana dayanan vergiler için böyle bir imkan tanımaktadır. Ancak VUK'un 359. maddesi beyana dayanan ya da dayanmayan ayrımı yapmadığı için diğer fıkralarda düzenlenen suçlar için de faal nedamet müessesesinden faydalanılabilir.¹³⁰ Mesela maliye bakanlığından yetki almadan belge basan matbaanın bu belgeleri kullanmadan idareye haber vermesi durumunda bunlar aleyhine dava açılmamalıdır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, 371. maddeye atıfla hükmün uygulanacağını söylediğinden¹³¹ ayrıca tüm yasaların amacının suç ve cezayı önlemek olduğu ve vergi mevzuatı ile de hazinenin menfaatleri korunmaya çalışıldığı varsayılınca faillerin bu durumda faal nedametten faydalanması gerekmektedir. Sonuç olarak hazinenin ve kamu menfaatinin tazmin edilmesi ya da zarar tehlikesini önleme imkanı mevcut ise faillerin faal nedamet müessesesinden faydalandırılmaları gerekecektir. Bu itibarlar pişmanlık ve ıslah kurumu sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış olan vergi suçu cezalandırılmayacaktır. Bir başka ifadeyle devlet, tamamlanmış bir suçun cezalandırılmasından vazgeçmiş olmaktadır.¹³²

¹²⁷ Kırbaş, s. 185; Mutluer, s. 203; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...*, s. 165-166; Özbacı, s. 963; Akdoğan, s. 44; Uysal - Eroğlu, s. 682.

¹²⁸ Bilici, *Vergi Sistemi...*, s. 97.

¹²⁹ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 218; Mutluer, s. 203.

¹³⁰ Özbacı, s. 965.

¹³¹ Akdoğan, s. 43.

¹³² Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukuku'nda Pişmanlık ve Islah*, İzmir 1997, s. 11.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nda "Pişmanlık ve Islah" olarak düzenlenen müessese 5237 sayılı TCK'da da düzenlendiğinden ve 5. madde ile yapılan genel atıf bu müesseseler içinde geçerli olduğundan 31.12.2006 tarihinden sonra artık Vergi Usul Kanunu'ndaki yukarıda bahsedilen hükümler uygulanmayacaktır. Zira 5252 sayılı Yasa'nın geçici 1. maddesine göre özel ceza kanunlarındaki *TCK Birinci Kitap'ta* yer alan düzenlemelere aykırı hükümler, gerekli değişiklikler yapılmaya kadar ve en geç 31.12.2006 tarihine kadar uygulanmaya devam edecektir.

6. Müeyyide

Kaçakçılık suçuna verilecek ceza Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde ikiye ayrılmak suretiyle düzenlenmiştir. Buna göre; (a) bendinde sayılan fiilleri işleyenler için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Bu bentte düzenlenen fiilleri işlemek suretiyle hükmolunan ceza para cezasına çevrilebilmektedir. Buna göre para cezasına¹³³ çevrilen hürriyeti bağlayıcı cezanın her bir gün için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan¹³⁴ asgari ücret tarifesinin brüt tutarının yarısı esas alınmak suretiyle hesaplanıp para cezasına çevrilmekte,¹³⁵ ancak bu para cezası ertelenememektedir.¹³⁶

Vergi Usul Kanunu 359. maddenin (b) bendinde düzenlenen fiilleri işleyenler için 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunmakta fakat bu cezalar da para cezasına çevrilememekteydi.¹³⁷

¹³³ Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki paraya çevirme yönteminin 647 sayılı Yasa'nın 4. maddesindeki paraya çevirme yöntemine göre eşitsizlik yarattığı, bu nedenle Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu iddiası, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüş ve Anayasa Mahkemesi'nin 11.5.1999 tarih, 1996/6 esas ve 1999/13 sayılı kararla eşitlik ilkesini ihlal etmediğine karar vererek iptal istemini red etmiştir. Yiğit, s. 118.

¹³⁴ Anayasa Mahkemesi; 213 sayılı VUK'un 4369 sayılı Kanun'la değiştirilen 359. maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer alan "... hüküm tarihinde ..." sözcükleri Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 38. maddelere aykırı bulunarak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi, T. 7.6.1999, E. 1999/10, K. 1999/22, RG, T. 12.10.2000, S. 24198, s. 47.

¹³⁵ Ahmet Gündel, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1991, s. 86; Kızılot, Sempozyum... s. 192; Karakoç, s. 11.

¹³⁶ Bilici, *Vergi Sistemi...*, s. 93-94; Şenyüz, s. 260.

¹³⁷ Ela, Hatice - Kelecioğlu, M. Aykut, *Vergi Sorunları Dergisi*, (*Vergi Sorunları Dergisi'nin* Haziran-2000 eki) *Vergi Cezaları ve Uzlaşma*, Haziran-2000, s. 51; Kızılot, *Sempozyum...* s. 193; Bayraklı, s. 226.

5237 sayılı TCK'nun 45. maddesine göre “suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır” şeklinde bir düzenlemeye gidilmiştir. Böylece eski sistemde var olan ağır hapis, hapis, hafif hapis, ağır para ve hafif para cezaları sistemi terkedilmiş bunun yerine “hapis ve adli para cezaları” sistemi getirilmiştir. Ayrıca 5252 sayılı TCKYUŞHK 6/1 maddesiyle kanunlarda öngörülen ağır hapis cezaları hapis cezasına dönüştürülmüştür.¹³⁸

Eski sisteme göre verilen cezalar 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 5, 6 ve 7. maddelerine göre yeni ceza sistemine dönüştürülmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak verilen ağır hapis cezaları hapis cezasına çevrilmiş olduğundan dolayı bu cezalar bakımından da erteleme ve para cezasına çevrilme imkanı doğmuştur.¹³⁹ Ayrıca (b) bendinde düzenlenen cezaların para cezasına nasıl çevrileceğine ilişkin VUK'da özel bir hükümde olmadığı için yeni Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine göre diğer şartlarda mevcutsa adli para cezasına çevrilebilecek¹⁴⁰ ya da şartları varsa (iki yıl ya da altındaki hapis cezaları) tecil edilebilecektir.

VUK'un 359/b fıkrasında belirtilen fiillerin karşılığı olan cezanın alt sınırının 18 ay olması nedeniyle paraya çevrilmenin mümkün olmadığı¹⁴¹ düşünülse de paraya çevirme, ceza hukuku müesseselerinin uygulanmasından sonra ortaya çıkacak olan miktar üzerinden yapılacağından, bu miktarın bir yıl ya da altına inmesi durumunda adli para cezasına çevrilme mümkün olabilecektir.

Ceza mahkemesi hakimi hürriyeti bağlayıcı ceza yanında ceza hukukunun genel ilkelerine göre sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezasına da hükmedebilecektir¹⁴² (5237 sayılı TCK m. 50-53).

Kaçakçılık suçu işlenirken vergi zıyayı da ortaya çıkmışsa bu suçlara vergi zıyayı cezası da ayrıca uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu 344/3

¹³⁸ Hakan Üzeltürk, “Ekonomik Suçlar ve Vergiler”, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, 30 Nisan 1 Mayıs 2005, Ankara, s. 230; Şenyüz, s. 262.

¹³⁹ Candan, 2004, s. 311.

¹⁴⁰ Üzeltürk, ceza kanunlarında yapılan değişiklikler nedeniyle VUK'un 359. maddenin b fıkrasında ki suçlar için erteleme mümkün olduğunu ancak paraya çevrilemeyeceğini belirtmektedir, s. 231.

¹⁴¹ Şenyüz, s. 362.

¹⁴² Bilici, *Vergi Sistemi...*, Dipnot 130, s. 94; Ok - Gündel, s. 81; Uluatam - Methibay, s. 209; Kırbaş, s. 188.

fıkraya göre vergi zıyana Vergi Usul Kanunu 359. maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verildiği takdirde vergi zıyaı cezası üç kat ve bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat ceza kesilir. Kanun koyucu idari (mali) nitelikte para cezaları için iştirak bakımından farklılık öngörmüştür.

Ceza mahkemesinin beraat kararı idarenin verdiği vergi cezasına engel olmadığı gibi, idarenin para cezası uygulamaması ceza mahkemesinin vereceği hürriyeti bağlayıcı cezayı etkilemez, cezaya engel olmaz.¹⁴³ Tabi olarak mahkemece hükmedilecek ceza ile idari cezalar arasında “*non bis in idem*”¹⁴⁴ kuralı uygulanmaz.

Aynı şekilde Ceza Yargısı ile İdari Yargılama arasında da mutlak bir bağıllık yoktur. Zira Yargıtay’ın vermiş olduğu bir kararda da belirttiği gibi “*Vergi Mahkemesi kararının, sahtelik konusundaki delillerin değerlendirilmesinde Ceza Mahkemesi’ni bağlamayacağına karar vermiştir*”.¹⁴⁵

Ceza hakimince verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın tecili TCK hükümlerine tabidir. Ancak VUK 356/a-son maddesine göre kaçakçılık suçu sonucu verilen hürriyeti bağlayıcı cezadan çevrilen para cezası tecil edilememektedir.¹⁴⁶ Ayrıca bu fıkraya göre verilen cezanın süresine bakılmaksızın paraya çevrilebilecektir.¹⁴⁷ Hemen ilave edelim ki; (a) fıkrasına göre verilen iki yıla kadar olan hapis cezaları, para cezasına çevrilmeden doğrudan ertelenebilmektedir. Nitekim Yargıtay’da “*ibrazı istenen defter ve belgeleri gizlemek suçundan sanığa hükmolunan hapis cezasının ertelenmiş olmasına, süresi itibari ile para cezasına çevrilebilecek olan hapis cezasının 213 sayılı Yasa’nın 359/a-son maddesine göre paraya çevrileceğini, bu durumda da erteleme yasağı olacağına*”¹⁴⁸ karar vermek suretiyle 213 sayılı Yasa’nın 359/a maddesine göre verilen hapis cezalarının tecilinin mümkün olduğuna işaret etmiştir. Sonuç olarak tecil yasağı paraya çevrildikten sonra yani para cezası için söz konusu olmaktadır.

¹⁴³ Kırbaş, s. 188; Gündel, s. 89.

¹⁴⁴ “Somut bir vakia ile ilgili olarak belli bir kişi hakkında bir ceza kovuşturması başlatılmış, bir ceza davası açılmış ise, aynı şahıs hakkında aynı fiilden dolayı ayrıca ceza kovuşturması başlatılamayacağını, ayrıca bir ceza davası açılmayacağını ifade eder.” Konuyla ilgili geniş bilgi için bkz., İzzet Özgenç, “Non Bis in Idem” Kuralının Milletlerarası Değeri ve TCK’nın 10/ A Maddesi Hükmüne İlişkin Değerlendirme”, *Yargıtay Dergisi*, C. 28, S. 3, Temmuz 2002, s. 323 vd.

¹⁴⁵ Candan, 2004, s. 279.

¹⁴⁶ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 214.

¹⁴⁷ Yiğit, s. 167.

¹⁴⁸ Y. 11. CD, T. 10.5.2001, E. 2001/4115, K. 2001/4683, *Yargıtay Kararlar Dergisi*, C. 28, S. 3, Mart 2002.

5237 sayılı Yeni TCK 51. maddeye göre adli para cezalarının tecili zaten mümkün değildir. Sadece iki yıla kadar olan hapis cezalarının teciline imkan verilmiştir. Oysa 647 sayılı Ceza İnfaz Kanunu'nun 6. maddesine göre miktarına bakılmaksızın ağır ya da hafif para cezaları ertelenebilmektedir.

Sonuç olarak 31.12.2006 tarihine kadar (a) bendindeki para cezasına çevirme yöntemi uygulanmaya devam edecektir. Bu tarihten sonra yeni TCK'nın genel hükümlerine göre para cezasına çevrilecektir. Fakat (b) fıkrasında paraya çevirmeye ilişkin özel bir düzenleme olmadığından yeni TCK'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, genel hükümlerine göre adli para cezasına çevrilebilecek ya da şartları varsa (iki yıl ya da daha az hapis cezası ise) hapis cezası ertelenebilecektir. Aynı şekilde (a) fıkrasına göre verilen hapis (iki yıl ya da daha az hapis cezası) cezaları da paraya çevrilmeden ertelenebilecektir. 5252 sayılı kanunla tüm hürriyeti bağlayıcı cezalar, tek tipleştirilmiş yani hapis cezasına çevrilmiş ve iki yıla kadar olan hapis cezaları da ertelenebilme kapsamına alınmıştır.

7. SUÇA TESİR EDEN HALLER

Ceza mevzuatımız açısından genel ağırlatıcı sebep kabul edilmemiş, genel hafifletici sebep olan haksız tahrik kabul edilmiştir.¹⁴⁹ Genel hafifletici sebebin vergi ceza mevzuatımız açısından vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefiyetin özel işlerini yapma suçlarında düşünülebileceğine karşın VUK 359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçu açısından uygulanması mümkün değildir. İster tamamlanmış, ister teşebbüs derecesinde kalmış olsun kaçakçılık suçları için özel sebeple öngörölmüş ağırlatıcı veya hafifletici sebepler mevcut değildir.¹⁵⁰ Ancak sebebiyet verilen vergi ziyaının miktarı cezanın yukarı sınıra çıkılmasına yol açabilmektedir.¹⁵¹

¹⁴⁹ Kırbaş, s. 188; Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 214.

¹⁵⁰ Bilici, *Genel İlkeler...*, s. 68.

¹⁵¹ Bilici, *Genel İlkeler...*, s. 71.

8. ZAMANAŞIMI

8.1. Genel Olarak

Zamanaşımı yasanın belirttiği şartlar altında öngörülen sürenin geçmesi ile suç ve cezanın sona ermesi sonucunu doğuran hukuki müessesedir. Zamanaşımı mükellefin ya da sanığın bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.¹⁵² Vergi Usul Kanunu'nda vergi zıyaı ve usulsüzlük suçları ile ilgili ceza kesme ve Amme Alacakların Tahsil-i Usulü Hakkında Kanun'da ise tahsil zaman aşımı açıkça düzenlenmiştir. Ancak ceza hukuku manasındaki *"Kaçakçılık, Vergi Mahremiyetini İhlal"* ve *"Mükellefin Özel İşlerini Yapmakla İlgili Açık Hüküm"* bulunmamaktadır. Bu bağlamda 765 sayılı eski TCK 10 ve 5237 sayılı yeni TCK 5. madde hükmüne binaen genel hükümlerin bu suçlar için de geçerli olması sonucu, TCK'daki dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı süreleri bu suçlar için de uygulanacaktır.¹⁵³

8.2. Dava Zamanaşımı

765 sayılı eski TCK 102/4 maddeye göre 5 seneden ziyade olmayan ağır hapis ve hapis cezalarını müstelzim cürümler için zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğunu hükme bağlamıştı. 5237 sayılı yeni TCK'nın 66. maddesinin 1/e bendine göre *"beş yıldan fazla olmamak üzere hapis ya da adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl"* geçmesi ile kamu davasının düşeceğine hükmetmiştir. Dava zamanaşımı kaçakçılık suçunun işlendiği tarihte başlar ve zamanaşımı hesabında suç gününde hesaba katılır. TCK'nın öngördüğü zamanaşımı kesme ve durdurma sebepleri kaçakçılık suçu için de geçerlidir. Dava zamanaşımına uğramış bir suçu haber alan savcı takibata yer olmadığına karar vermeli ve hakim de resen göz önüne almalıdır.¹⁵⁴

Burada sekiz yıl olarak düzenlenen dava zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda (m. 114) düzenlenen zamanaşımı ve belge-bilgilerin beş yıllık ibraz süresine göre daha uzun olduğundan doktrinde haklı olarak dava zamanaşımı süresi içinde açılacak davalar bakımından ispat sorunun yaşanabileceği ifade edilmiştir.¹⁵⁵

¹⁵² Gündel, s. 156; Toroslu, Aralık 2005, s. 308; Soyaslan, s. 647.

¹⁵³ Mutluer, s. 216.

¹⁵⁴ Toroslu, Aralık 2005, s. 308; Bayraklı, a.g.e., s. 226; Soyaslan, s. 647; Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 146.

¹⁵⁵ Üzeltürk, s. 231.

8.3. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı; kesin karara bağlanmış bir cezanın karar tarihinden itibaren yasada öngörülen süre içerisinde yerine getirilememesi sonucu cezanın kalkmasıdır (sona ermesidir). 765 sayılı eski TCK 112 ve 5237 sayılı yeni TCK 68. madde de düzenlenmiştir. Yeni Kanun'a göre *"beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl"* olarak düzenlenmiştir. Ceza hukukundaki ceza zaman aşımını kesme ve durdurmaya ilişkin hükümler kaçakçılık suçu için de geçerlidir. Ceza zaman aşımı süresi doluktan sonra devletin cezayı çektirme yetkisi ortadan kalkmaktadır.

Ceza zaman aşımı süresinin bir başka önemli sonucu ise *"cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunluklarının süresi ceza zamanaşımı süresi doluncaya kadar devam eder"* (5237 sayılı TCK m. 69). Ayrıca ceza zamanaşımına uğramış olan ceza ortadan kalkmamakta sadece cezanın infaz edilebilirliği ortadan kalkmaktadır.

9. USUL HÜKÜMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçlarına ilişkin kovuşturma usulü farklı olarak düzenlenmiştir. Yaptıkları inceleme sonunda, VUK 359 ve 360. maddede yazılı kaçakçılık suçu ve iştiraki saptayan maliye müfettişleri, hesap uzmanlarıyla bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya cumhuriyet savcılığına ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın mütalaası veya gelirler bölge müdürlüğünün görüşü ile durumu yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmelidirler (VUK m. 367/1).¹⁵⁶ Keza bu yetkililer, durumu raporla tespit etmekten başka bu delillerin kaybolması ihtimaline karşı tutanakla delilleri muhafazaya da alabilirler.¹⁵⁷

VUK m. 367'de düzenlenmiş bulunan *"Defterdarlığın Mütalaası"* ceza muhakemesi hukuku bakımından bir dava ve muhakeme şartıdır.¹⁵⁸ Yargıtay *"213 sayılı Yasa'nın 367. maddesi uyarınca defterdar mütalaası*

¹⁵⁶ Kunter - Yenisey, *Ceza Muhakemeleri Hukuku*, İstanbul 1998, s. 90; Şenyüz, s. 235; Oktar, s. 122; Kırbaş, s. 188; Ela - Kelecioğlu, s. 54; Özbalcı, s. 968; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...*, s. 242.

¹⁵⁷ Uluatam - Methibay, s. 209; Kırbaş, s. 188.

¹⁵⁸ Kunter - Yenisey, s. 91; Ok - Gündel, s. 21; Şenyüz, s. 235; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...*, s. 243.

alınmadan vergi dairesi başkanlığının ihbarı üzerine açılan kamu davasına devamla hüküm kurulmasını yasaya aykırı bulmuştur”¹⁵⁹

Bu mütalaayı alan Cumhuriyet Savcılığı kamu davası açabileceği gibi taksipsizlik kararı da verebilecektir.¹⁶⁰ Aynı şekilde, verilen bu mütalaanın olumlu ya da olumsuz olması yargılama makamını bağlamaz ve mütalaanın olması yeterlidir.¹⁶¹

Cumhuriyet Savcılığı da kaçakçılık suçunun işlendiğini değişik bir yolla öğrenmişse ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını ister (VUK m. 367/2).¹⁶² Kamu davasının açılması bu incelemenin sonucuna kadar ertelenir (VUK m. 367/3).¹⁶³ Cumhuriyet Savcısı doğrudan kamu davası açamaz.¹⁶⁴ Öncelikle durumu ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi idaresi mükellefi ceza mahkemesinde yargılanmasını gerektirir bir suç işlediğini tespit ederse dosyayı yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na göndermek zorundadır.¹⁶⁵ Yukarıda da ifade edildiği gibi ceza mahkemesi ile idarenin vermiş olduğu cezalar birbirini etkilemez ve birbirinden bağımsız olarak hükmedilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359-a maddesindeki suçlar gerek eski gerekse yeni ceza mevzuatımıza göre Asliye Ceza Mahkemesi'nin görev alanına girmekte olmasına karşın Vergi Usul Kanunu'nun 359-b maddesindeki suçlar bakımından 5237 sayılı Yasa'yla ciddi değişiklik olmuştur. Zira 5237 sayılı Yasa yürürlüğe girmeden önce Ağır Ceza Mahkemesi'nin görev alanına giren 359. maddenin b fıkrasındaki suçlar, yeni Kanun'un yürürlüğe girmesiyle Asliye Ceza Mahkemesi'nin görev alanına girmiştir.¹⁶⁶

¹⁵⁹ Y. 11. CD, T. 24.11.2000, 5292/5383, Aynı yönde bir başka kararda da mütalaa olmandan hüküm kurulmasını Yasa'ya aykırı bularak bozmuştur, Y. 11. CD, T. 03.07.2000, 2902/3249, Ok - Gündel, s. 23.

¹⁶⁰ Ok - Gündel, s. 20; Yiğit, s. 171.

¹⁶¹ Kunter - Yenisey, s. 90.

¹⁶² Şenyüz, s. Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 214; Oktar, s. 122; Hatipoğlu - Parlar, *Ticari Suçlar...*, s. 244.

¹⁶³ Kırbaş, s. 188; Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 214; Kunter - Yenisey, s. 90; Gündel, s. 89; Yargıtay “213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğine muttali olan C. Savcısı'nın hemen ilgili vergi dairesine haber vererek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C. Savcılığı'na bildirilmesine kadar talik olunması gerekirken, suç duyurusu üzerine açılan kamu davasına devamla hüküm kurulmasını yasaya aykırı bulmuştur”, Y. 9. CD, T. 23.02.1989, 6394/1042, Ok - Gündel, s. 22.

¹⁶⁴ Ok, Nuri - Gündel, Ahmet, *Açıklamalı-İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren “Vergi Kaçakçılığı Suçları”*, Ankara 2002, s. 20; Gündel, s. 90.

¹⁶⁵ Bilici, *Vergi Sistemi...*, s. 92; Kunter - Yenisey, s. 90.

¹⁶⁶ Üzeltürk, s. 230; Bilici, *Vergi Sistemi...*, s. 93; Şenyüz, s. 259, 262.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçu hazine aleyhine işlenen ve kamu düzenini bozan yapısı sebebiyle hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma tabi tutulmuştur. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ceza mahkemeleri tarafından ve ceza hukuku kural ve kaidelerine göre uygulanmaktadır.

Yeni Ceza Kanunu'nun 5. maddesi ile Ceza Kanunu'nun genel hükümleri özel ceza kanunları içinde uygulanacaktır. Ancak kanun koyucu, aradaki çelişkileri gidermek ve gerekli düzenlemeleri yapmak için 31.12.2006 tarihine kadar özel ceza kanunlarının yeni Türk Ceza Kanunu'na muhalif genel hükümlerinin uygulanmaya devam edeceğini hüküm altına almıştır.

VUK 359/b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçunun 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası öngörmesi nedeniyle ertelenemeyen hürriyeti bağlayıcı cezalar, Yeni Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle tüm ağır hapis cezaları hapis cezasına dönüştürüldüğünden, iki yıla kadar olan hapis cezaları erteleme imkanına kavuşturulmuştur. Hakeza eski Ceza Kanunu'na göre ağır hapis cezaları para cezasına çevrilemiyor-ken Yeni Ceza Kanunu ile bir yıla kadar olan hapis cezaları adli para cezasına çevrilebilmektedir.

Yine 5252 sayılı TCKYUŞHK'nın Geçici 1. maddesine göre; özel kanunlarda ki genel hükümler içeren düzenlemeler 31.12.2006 tarihine kadar uygulanacağından VUK'un m. 359/ (a) ve (b) fıkraları için iki farklı paraya çevirme sistemi uygulanacaktır. VUK m. 359/a fıkrası daha hafif suç olmasına karşın; her bir günü sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücret tarifesinin bir aylık bürüt tutarının yarısı esas alınmak suretiyle para cezasına çevrilecektir. Buna karşın (b) fıkrası için TCK'nın paraya çevirme sistemi (5237 sayılı TCK m. 52'ye göre günlüğü 20-100 YTL arasında) uygulanacaktır. Böylece daha hafif suç işleyenlerin cezası daha yüksek miktarda para ödeyerek çevrilmiş olacaktır.

Sonuç olarak yürürlüğe giren Ceza Kanunu ile birlikte bütün özel ceza yasaları gibi vergi ceza mevzuatı da çelişki ve belirsizliklere sürüklenmiştir. Ceza Yasası'nın yenilenmesi tabii ki doğru ve olumlu bir gelişmedir. Ancak Yasa'nın değiştirilmesi ile ortaya çıkan özel yasalarla uyum sorunlarının çözümü 31.12.2006 tarihine kadar bekletilmemeli ve bir an önce gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1998.
- Akış, Ercüment, “Vergi Cezalarının Özellikleri”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Ankara, Nisan 1999, C. 4, S. 4.
- Atar, Yavuz, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Konya 1994.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon 1996.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, *Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Ankara 2005.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku Genel İlkeler*, Ankara 2000.
- Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara Eylül-1995.
- Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul-Kasım 2004.
- Demirbaş, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2005.
- Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C. 1, 8. Baskı, İstanbul 1994.
- Ela, Hatice - Kelecioğlu, M. Aykut, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Vergi Sorunları Dergisi’nin Haziran-2000 eki) *Vergi Cezaları ve Uzlaşma*, Haziran-2000.
- Ergül, Ergün, *Kara Paranın Aklanması ve Suçları*, Ankara 1998.
- Erman, Sahir, *Vergi Suçları*, İstanbul 1988, (Vergi...).
- Erman, Sahir, *Ticari Ceza Hukuku I, Genel Kısım*, İstanbul 1992.
- Erol, Haydar, *Gerekçeli, Açıklamalı, İçtihatlı Yeni Türk Ceza Kanunu*, Ankara 2005.
- Gündel, Ahmet, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara 1991.
- Hatipoğlu, Muzaffer - Parlar, Ali, *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar*, Ankara, 2005.
- Karakoç, Yusuf, *Türk Vergi Ceza Hukuku’nda Pişmanlık ve Islah*, İzmir 1997.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramları*, Ankara 2000.
- Kızılot, Şükrü, *Şirketlerde Vergi Suçları, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu* 30 Nisan 1 Mayıs 2005 (Sempozyum), Ankara.
- Kızılot, Şükrü, “Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı”, *Yaklaşım*, Yıl: 6, S. 69, Eylül 1998.
- Kunter - Yenisey, *Ceza Muhakemeleri Hukuku*, İstanbul 1998.
- Mahmutoğlu, Fatih S., “5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Hukuka Uygunluk Nedenleri”, *Hukuk ve Adalet*, Yıl: 2, S. 5, Nisan 2005.
- Mutluer, M. Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir 1979.

- Ok, Nuri - Gündel, Ahmet, *Açıklamalı-İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren "Vergi Kaçakçılığı Suçları"*, Ankara 2002.
- Oktar, Ateş, *Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk, Vergi Sorunları*, S. 167, Ağustos 2002.
- Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2005.
- Önder, Ayhan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II-III*, İstanbul 1992.
- Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Ocak 2004.
- Özen, Muharrem, "Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış", *Yargıtay Dergisi*, C. 29, S. 1-2, Ocak-Nisan 2003.
- Özgenç, İzzet, "'Non Bis in Idem' Kuralının Milletlerarası Değeri ve TCK'nın 10/A Maddesi Hükümüne İlişkin Değerlendirme", *Yargıtay Dergisi*, C. 28, S. 3, Temmuz 2002.
- Özgenç, İzzet, "İhale Sürecinde İşlenen Suçlar", *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu* 30 Nisan 1 Mayıs 2005, Ankara.
- Parlar, Ali - Hatipoğlu, Muzaffer, *Açıklamalı-Gerekçeli 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Getirdiği Yenilikler Bağlamında Temel İlkeler Tanımlar Uygulama Alanı, Kast ve Taksir*, İstanbul 2005.
- Pınar, İbrahim (Derleyen), *Tüm Vergi Kanunları, Kanun Metinleri Dizisi, Seçkin Yayıncılık*, Ankara, 26. Baskı, Nisan 2005.
- Sarılı, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 2004.
- Soyaslan, Doğan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 1998.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa 2005.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara, Ekim 2005.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku*, Ankara, Aralık 2005.
- Uluatam, Özhan - Methibay, Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 1999.
- Uysal, Ali - Eroğlu, Nurettin, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara 2005.
- Üzeltürk, Hakan, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu* 30 Nisan 1 Mayıs 2005, Ankara.
- Yalvaç, Gürsel, *Ceza ve Yargılama Hukuku Yasaları, TC Anayasası, TCK, CMK, CGTİK ve İlgili Mevzuat*, 7. Bası, Temmuz 2005.
- Yiğit, Uğur, *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul Mart 2004.