

5326 Sayılı Kanun'un 23 ve 24'üncü Maddelerine Göre Cumhuriyet Savcısı ve Mahkeme 213 sayılı Kanun'da Öngörülen Vergi Cezalarını Kesebilir Mi?

Yunus Anıl AY¹

ÖZ: Bu çalışmada, 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'te düzenlenen, cumhuriyet savcısının ve mahkemenin fiilin suç değil kabahat olması durumunda idari yaptırıma hükmetme yetkisi, 213 sayılı Kanun'da yer alan idari nitelikli vergi cezaları yönünden değerlendirilmiştir. 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi kaçakçılığı suçlarıyla vergisel kabahatlerin aynı fiille işlenmesi mümkün olduğundan, savcı veya mahkemece fiil suç değil kabahat olarak nitelendirildiğinde, bu ceza muhakemesi unsurlarının vergi cezasına hükmedebilecekleri sonucuna ulaşılmıştır. Çünkü bu konuda 5326 sayılı Kanun ek m. 1, 213 sayılı Kanun'un vergi mahkemelerinin görevine ilişkin konularda uygulanmayacağı öngörse de bu hüküm, yaptırıma hükmedecek makam yönünden savcı ve mahkemenin istisnai yetkisini ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla savcı ve mahkeme, vergi cezasına hükmedebilecek ve fakat bu idari kararların denetiminde 5326 sayılı Kanun'un kararın yargısal denetimine ilişkin hükümleri uygulanmayacak, bu konuda vergi mahkemeleri görevli olacaktır.

Anahtar Sözcükler: 5326 sayılı Kanun, 213 sayılı Kanun, İdari Vergi Cezası, Cumhuriyet Savcısı, Mahkeme

JEL Kodu: K34

According to Articles 23 and 24 of Law No. 5326, Can the Public Prosecutor and the Court impose the Tax Penalties stipulated in Law No. 213?

ABSTRACT: In this study, the authority of the public prosecutor and the court to impose administrative sanctions in cases where the act is not a crime but a misdemeanor, as regulated in Articles 23 and 24 of Law No. 5326, is evaluated in terms of administrative tax penalties stipulated in Law No. 213. Since Law No. 213 allows tax evasion crimes and tax misdemeanors to be committed with the same act, it has been concluded that these criminal procedure elements may impose tax penalties when the act is characterized as a misdemeanor and not a crime by the public prosecutor or the court. Because, although additional Article 1 of the Law No. 5326 stipulates that the Law No. 213 shall not be applied in matters related to the jurisdiction of the tax courts, this provision does not eliminate the exceptional authority of the prosecutor and the court in terms of the authority to impose the sanction. Therefore, the prosecutor and the court will be able to impose tax penalties, but the provisions of Law No. 5326 regarding the judicial review of these administrative decisions will not be applied, and the tax courts will be in charge of this matter.

Keywords: Law No. 5326, Law No. 213, Administrative Tax Penalty, Public Prosecutor, Court

JEL Code: K34

¹ Kamu Hukuku, Hukuk Fakültesi, Çağ Üniversitesi, Mersin.
E-mail: yunusanilay@gmail.com, ORCID: 0000-0001-6412-9979.

1. Giriş

İdari yaptırımların uygulanması ve yargısal denetimi konusunda genel nitelikli 5326 sayılı Kanun birtakım istisnai düzenlemeler öngörmektedir. Ancak daha eski tarihli kanunlarla -çok daha yeni sayılabilecek- 5326 sayılı Kanun arasında genel kanun-özel kanun ve sonraki kanun-önceki kanun çatışması çıkabilmektedir. Aslında 5326 sayılı Kanun genel kanun özelliğini m. 3/1-a'da idari yaptırımın kanun yolu denetimi yönünden ve m. 3/1-b'de diğer genel hükümlerinin idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımları yönünden uygulanacağını söylemektedir. Yine anılan Kanun m. 22/1, kabahat dolayısıyla idari yaptırıma hükmetme yetkisini açıkça ilgili kanununda yetkilendirilmiş idari merciye bırakmış; ancak istisnai olarak m. 23 ve 24'te savcı ve mahkemenin de idari yaptırıma hükmedebileceği halleri belirlemiş; yine istisnai olarak savcı ve mahkemece verilecek bu idari yaptırım kararlarının yargısal denetiminin m. 27, f. 6 ve f. 7'ye göre (adli yargıda) yapılabileceğini öngörmüştür. Uyuşmazlık Mahkemesi ve Yargıtay'ın birtakım kararlarında görülebildiği kadarıyla da -özel kanununda açıkça idari yaptırıma hükmetme yetkisi idareye tanınmasına ve yine bazen yargısal denetimin de açıkça idari yargıda yapılması öngörülmesine rağmen bu kanunların uygulanmasına ilişkin olaylarda- bu mahkemeler, 5326 sayılı Kanun'un genel kanun niteliğini ve genel hükümler kısmında yer alan m. 23 ve 24'teki istisnai düzenlemelerin dikkate alınması gerektiği yaklaşımını sergilemektedirler. Benzer bir durumun 213 sayılı Kanun'da öngörülen vergi cezaları bakımından da gündeme gelip gelmeyeceğinin irdelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü 213 sayılı Kanun'da öngörülen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları da -açıkça cezayı kesmeye yetkili makam ve cezanın yargısal denetimi öngörülmüş olsa bile- idari nitelikli cezalardır ve 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24 yönünden değerlendirilmeleri önem arz etmektedir.

2. 5326 Sayılı Kanun'a Göre Cumhuriyet Savcısı ve Mahkemenin İdari Yaptırıma Hükmetme Yetkisi

2.1. Cumhuriyet Savcısının İdari Yaptırıma Hükmetme Yetkisi

Genel olarak, bir kabahat dolayısıyla idari yaptırıma hükmetme yetkisi, ilgili kanununa göre idari makam, kurul veya kamu görevlisine aittir (5326 s. K.² m. 22/1). Kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde, ilgili kamu kurum veya kuruluşunun en üst amiri bu konuda yetkili kılınmıştır (5326 s. K. m. 22/2). İlgili idari makam, kurul veya kamu görevlisi bu yetkiyi kendi faaliyet konusuyla ilgili olarak ve yine yetkili olduğu coğrafi sınırlar içinde kullanabilir (5326 s. K. m. 22/3-4).

5326 sayılı Kanun, m. 22'de idari yaptırıma hükmetme konusundaki genel kuralı ortaya koyduktan sonra m. 23/1'de savcının da kanunda açık hüküm bulunan hallerde kabahat dolayısıyla idari yaptırıma hükmedebileceğini öngörmektedir³. Bununla birlikte, m. 23/2'ye göre bir suç dolayısıyla başlatılan soruşturma kapsamında, bir kabahatin işlendiğini öğrenen savcı, durumu ilgili kamu kurum veya kuruluşuna haber verebileceği gibi kendisi de idari yaptırıma hükmedebilecektir. Diğer yandan m. 23/3'e göre soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde - ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından idari yaptırım kararı verilmediyse- savcının idari yaptırıma hükmetmesi gerekir.

5326 sayılı Kanun m. 23/2 ve m. 23/3 arasında bir fark vardır. Anılan Kanun m. 23/2'ye göre soruşturmaya konu fiilden ayrı başka bir fiil ile de bir kabahat işlendiği anlaşılırsa savcı tarafından ya ilgili idareye durum bildirilecek ya da bununla ilgili olarak idari yaptırım kararı verilebilecektir (Gündüz & Gündüz, 2022, 116-117). Diğer yandan m. 23/3'e göre soruşturma konusu fiilin suç değil, kabahat teşkil ettiği anlaşıldığında ve ilgili idarenin idari yaptırım kararı vermemiş olması durumunda

² 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (31.03.2005 tarihli ve 25772 Mükerrer sayılı Resmî Gazete).

³ Buna örnek olarak bkz. 5326 sayılı Kanun m. 43/B; 6222 sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun (14.04.2011 tarihli ve 27905 sayılı Resmî Gazete) m. 23/3; 5977 sayılı Biyogüvenlik Kanunu (26.03.2010 tarihli ve 27533 sayılı Resmî Gazete) m. 15/9; 5941 sayılı Çek Kanunu (20.12.2009 tarihli ve 27438 sayılı Resmî Gazete) m. 7/9-10; 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmî Gazete) m. 94/3; 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu (18.10.1983 tarihli ve 18195 sayılı Resmî Gazete) m. 36/2-b; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu (07.04.1969 tarihli ve 13168 sayılı Resmî Gazete) m. 17/3; 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun (02.05.1961 tarihli ve 10796 sayılı Resmî Gazete) m. 175; 5681 sayılı Matbaalar Kanunu (24.07.1950 tarihli ve 7564 sayılı Resmî Gazete) m. 6; 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun (25.02.1930 tarihli ve 1433 sayılı Resmî Gazete) m. 3/son.

savcı tarafından idari yaptırıma hükmedilmesi bir zorunluluktur (Bkz. Gündüz & Gündüz, 117). Dikkat edilirse ilk durumda suç teşkil eden fiilin yanında başka bir fiilden daha bahsedilebilmekte ve savcının kabahat teşkil eden bu fiil dolayısıyla ayrıca idari yaptırıma hükmetme zorunluluğu bulunmamakta iken ikincisinde tek bir fiilin suç mu yoksa kabahat mı teşkil edip etmediği durumu ortaya çıkmakta ve fiil kabahat oluşturuyorsa savcının buna ilişkin idari yaptırıma hükmetme mecburiyeti doğabilmektedir.

İdari yaptırımlar idari işlem mahiyetindedir. Bundan dolayı genel nitelikli kanun olan 5326 sayılı Kanun (m. 3), idari yaptırıma hükmetme yetkisini esas olarak idareye vermiştir. Savcının tesis edebileceği idari yaptırım ise kanundan kaynaklanan istisnai bir yetki olarak ortaya çıkmaktadır. Savcıya idari yaptırıma hükmetme yetkisi veren ilgili düzenleme, norm denetimine konu edilmiş ve Anayasa Mahkemesi, savcıya böyle bir yetki verilmesinin Anayasa⁴ (AY) m. 141'in öngördüğü usul ekonomisi ilkesi ile uyumlu olduğuna kanaat getirmiştir⁵. Yüksek Mahkeme'nin bu yöndeki gerekçesini dayandırdığı usul ekonomisi ilkesi, aslında AY m. 141/4'e göre bir *dava* yönünden ele alınmakta ve bu ilkeyi işletme görevi yargıya verilmektedir. Oysaki savcının bu aşamada hükmettiği idari yaptırımın bir *dava* ile doğrudan ilgisi kurulamamaktadır (Bkz. Gündüz & Gündüz, 2022, 128). Çünkü bu işlem niteliği itibarıyla idari bir karardır. Ayrıca savcılık teşkilatının *yargı erki* kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği de çok belirgin değildir (İlgisi yönünden bkz. Karakehya & Arabacı, 2016, 2066-2069). Çünkü Anayasa, *yargı erkinin* doğrudan doğruya mahkemeler tarafından kullanılabileceğini öngörmektedir (AY m. 9). Ayrıca Anayasa'nın *Yargı* başlığı altında m. 138 ilâ m. 160 arasında düzenlenen hükümlerinde görülebildiği kadarıyla savcının hâkimle birlikte anıldığı ortak hükümler, mesleki özellikler yönünden ve sağlanan teminata ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır⁶ (AY m. 139, 140). Özellikle AY m. 138'de öngörülen mahkemelere ve hâkimlere yönelik bağımsızlık, savcılık teşkilatı ve savcılar için öngörülmemiştir. Yine bağımsızlıkla ilgili yaklaşım, 2802 sayılı Kanun m. 4'te de mahkeme ve hâkim bakımından düzenlenmişken savcılık teşkilatı ve savcı için böyle bir öngörüle bulunulmamıştır. Dolayısıyla savcılık teşkilatı ile Adalet Bakanlığı arasında daha yoğun bir ilişkinin kurulduğu söylenebilir (AY m. 140/6, 144). Bununla birlikte, savcının *yargıyla ilgili işlemleri* ve idari işlemleri birbirinden ayrılmakta ve idari işlemleri üzerinde Bakanın gözetim ve denetim yetkisi ortaya çıkmakta; ayrıca onun idari yönden Bakanlığa bağlı olduğu kabul edilmektedir (2802 s. K. m. 5/3, 5/4). Yargıyla ilgili iş ve işlemleri üzerindeki denetim ve gözetim yetkisi ise ilgili Başsavcılıklara verilmiştir (2802 s. K. m. 5/1)⁷. Bu bağlamda konuya yaklaşıldığında savcılık teşkilatının organik yönden idari nitelikli ve fakat özellik gösteren fonksiyonel yönüyle de adli nitelikli faaliyetlerde bulunan bir oluşum olarak değerlendirilebileceği düşünülmektedir⁸.

Ceza muhakemesinde savcı, soruşturma evresinde asıl yetkili muhakeme süjesi olarak dikkate alınabilirse de (5271 s. K. m. 160, 161) yargılamanın gerçek fonksiyonunun ortaya çıktığı kovuşturma evresinde, yargılama işini gerçekleştiren mahkeme olmaktadır (5271 s. K. m. 175 vd.). Savcının kamu

⁴ 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmî Gazete.

⁵ "...İtiraz konusu kurallar 5326 sayılı Yasa'nın 22., 23. ve 24. maddeleri ve aynı Yasa'nın 3. maddesinin iptal gerekçesi ile birlikte değerlendirildiğinde, Cumhuriyet savcısının kabahat dolayısıyla idari yaptırım uygulamasının istisnai olduğu, hafif hapis ve hafif para cezasından dönüştürülenler dışında bu konuda asıl yetkinin idareye tanındığı görülmektedir. Cumhuriyet savcısına bu yetkinin tanınması nedeninin görevsizlik kararı verilerek işin uzatılması yerine süratle bitirilmesi olduğu anlaşıldığından, düzenlemelerin Anayasa'nın 123., 125. ve 128. maddelerine aykırı olmadığı gibi, davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasını öngören Anayasa'nın 141. maddesiyle de uyumlu olduğu kanısına varılmıştır..." AYM, T. 01.03.2006, E. 2005/108, K. 2006/35 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr> E.T.: 25.02.2023).

⁶ Teminatla ilgili ortak düzenlemelerle ilgili olarak ayrıca bkz. 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu m. 44-46 (26.02.1983 tarihli ve 17971 sayılı Resmî Gazete).

⁷ 2802 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri, hâkimi de idari görevleri yönünden Adalet Bakanına bağlı kabul etmektedir. Kanun'un hâkim ve savcıya ilişkin düzenlemeleri, bağımsızlık ilkesi dışında çoğunlukla ortak bir şekilde ele alınmıştır.

⁸ 5237 sayılı Kanun (12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmî Gazete) m. 6/1-d, hâkimle birlikte Cumhuriyet savcısını da yargı görevi yapan kavramı içinde kabul etmektedir. Ancak burada avukatın sayıldığı da görülmektedir. Dolayısıyla bu kavram, savcının tabi olduğu örgütsel yapının yerini açıklamamakta, yargıyla ilgili iş ve işlemler yapan hâkim, savcı ve avukatın görevleriyle ilişkili olarak bir suçun unsuruna dair özellik gösteren veya cezayı etkileyen nitelikli bir hal şeklinde anlaşılmaktadır. Örneğin bkz. fail yönünden 5237 sayılı Kanun m. 252/7; mağdur yönünden bkz. m. 265/2, 277/1, 288/1.

davasını açmada takdir yetkisinin bulunması, kovuşturmayaya yer olmadığı veya buna ilişkin erteleme kararı verebilmesi de (5271 s. K. m. 171, 172) onun bir yargı organı olarak kabulünü mümkün kılmamaktadır. Çünkü bu durumda olay daha mahkemenin önüne gelmemekte; sadece Kanun'un sınırlarını çizdiği takdir yetkisi kullanılarak şüpheli hakkında soruşturma evresine özgü bir karar verilmektedir (İlgisi yönünden bkz. Karakehya & Arabacı, 2016, 2066-2067). Dikkat edilirse bu verilen kararlar da zaten ceza muhakemesine ilişkin yargısal bir karar niteliğinde değildir. Çünkü 5271 sayılı Kanun'un uyuşmazlığı sonlandırmaya ilişkin olarak verilebilecek kararları m. 223/1'de mahkeme için saydığı hüküm çeşitleridir ki savcının bunlardan birine hükmetme yetkisi bulunmamaktadır. Bundan dolayı savcının esasında adli alanda görev yapan idari karakterli bir niteliğinin olduğunu kabul etmek gerekir (Bkz. Karakehya & Arabacı, 2016, 2067). Savcının hukuki statüsünü bu şekilde belirledikten sonra ise ona 5326 sayılı Kanun'da idari yaptırıma hükmetme yetkisi verilmesi durumunun anlamlandırılabilceği söylenebilir⁹.

2.2. Mahkemenin İdari Yaptırıma Hükmetme Yetkisi

5326 sayılı Kanun m. 24 "*Kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde mahkeme tarafından idari yaptırım kararı verilir.*" şeklindeki düzenlemesinden anlaşılabilceği kadarıyla mahkemeye¹⁰ verilen idari yaptırıma hükmetme yetkisi, kovuşturma konusu fiilin nitelendirilmesiyle sınırlandırılmıştır. Bu durumda kovuşturma konusu fiil suç oluşturmakla birlikte ayrıca başka bir fiilin kabahat teşkil etmesi durumunda mahkeme tarafından idari yaptırıma hükmedilemez. M. 23 f. 2 ve f. 3'te savcının idari yaptırım kararı verebilmesi için idari yaptırım kararına hükmetmekle asıl yetkili idarenin bu konuda bir karar vermemiş olma şartına ise mahkeme yönünden yer verilmediği görülmektedir. Bu durumda açıkça öngörülmemiş olsa bile ilgili idare tarafından idari yaptırım kararı verildiyse artık mahkemece de idari yaptırıma hükmedilmemesi gerektiği söylenebilir. Aksi halde kişi, aynı konuda aynı fiilden dolayı ikinci defa ve aynı şekilde cezalandırılmış olur. Yine 5326 sayılı Kanun m. 43/A hükmüne göre¹¹ m. 24'teki şarta bakılmaksızın birtakım suçlardan dolayı tüzel kişilerin temsilcisi kovuşturma evresinde yargılanırken tüzel kişilik hakkında da idari yaptırıma hükmetme yetkisinin mahkemeye verildiğini de söylemek gerekir (Bkz. Gündüz & Gündüz, 2022, 121-122).

Belirtmek gerekir ki 5326 sayılı Kanun m. 24'te kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması haline işaret edildiği ve daha açık bir şekilde m. 27/7'de kovuşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu ve dolayısıyla bir beraat kararı verilmesi durumuna da atıf yapıldığından dolayı mahkemece idari cezaya hükmedilmesi gerekliliği, 5271 sayılı Kanun m. 223/2'de sayılan durumlarda ortaya çıkabilir¹². Bu durumda mahkemece örneğin *ceza verilmesine yer olmadığı kararı, görevsizlik kararı ya da düşme veya durma kararı* verilmesini gerektiren hallerde kabahat dolayısıyla idari cezaya hükmedilemeyeceği düşünülmektedir¹³. Çünkü 5326 sayılı Kanun m. 27/7, "*...fiilin suç oluşturulmaması nedeniyle verilen beraat kararına karşı...*" dediğinden dolayı 5271 sayılı Kanun m. 223'teki beraat kararına ilişkin şartlarla ilişki kurulmuş olmaktadır. Aksi bir yaklaşımın, istisnai olarak verilen bir idari yetkinin geniş yorumlanması sonucunu doğuracağı düşünülmektedir.

Savcılık teşkilatının aksine mahkemenin *yargı erki* içinde olduğuna şüphe yoktur ve bir mahkemenin özellikli fonksiyonu da yargısal niteliklidir. Hem Anayasa'da mahkemelerin yargı bölümünde sayılması hem de bunların *bağımsız* olarak öngörülmesi dolayısıyla (AY m. 138) bu durum belirginleşmektedir.

2.3. Kanun Yolu Denetimi¹⁴

⁹ Bu konudaki eleştiriler hakkında bkz. (Gündüz & Gündüz, 2022, 122).

¹⁰ Mahkemeden anlaşılması gereken ceza mahkemesidir. Bununla birlikte, örneğin 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu (10.01.2017 tarihli ve 29944 sayılı Resmî Gazete) ve 5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu'nda (15.07.2005 ve 25876 sayılı Resmî Gazete) özel görevli ceza mahkemelerine yer verildiği ve bu şekilde kurulan ceza mahkemelerinin de buradaki mahkeme kavramının kapsamına girdiği söylenebilir.

¹¹ Düzenlemenin eleştirisi yönünden bkz. (Doğan, 2015, 52 vd.).

¹² Beraat kararı, 5271 sayılı Kanun m. 223/2'de düzenlenen *yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması, yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması, yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması, yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması* hallerinde verilebilir.

¹³ İlgisi yönünden bkz. (Gündüz & Gündüz, 2022, 117-118).

¹⁴ Bu başlığın kanun yolu denetimi şeklinde açılmasının sebebi, 5326 sayılı Kanun'un idari yaptırım kararlarının

Kanun yolu bakımından 5326 sayılı Kanun m. 23 ve m. 24 hükümlerine göre gerçekleşen durumlar için m. 27’de başvuru ve itiraz yoluna ilişkin özel düzenlemeler öngörülmüştür.

İlk olarak, Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma evresinde verilen idari yaptırım kararına karşı başvuru için m. 27/6’nın “*Soruşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idarî yaptırım kararı verilmesi halinde; kovuşturmaya yer olmadığı kararına itiraz edildiği takdirde, idarî yaptırım kararına karşı başvuru da bu itiraz merciinde incelenir.*” şeklinde ifadesine bakmak gerekir. Ancak dikkat edilirse bu hüküm, m. 23/3 ile ilgili olarak soruşturma konusu fiilin suç değil, kabahat olarak nitelendirilmesi dolayısıyla hükmedilecek idari yaptırıma karşı başvuru yolunu göstermektedir. Oysaki m. 23/2’ye göre soruşturma konusu fiilin yanında ortaya çıkan bir başka fiilin kabahat teşkil etmesi durumunda da savcının yaptırıma hükmetme yetkisi bulunmaktadır. Bu itibarla şöyle bir ayırım yapma gereği doğmaktadır: Eğer savcı tarafından m. 23/2 dolayısıyla idari yaptırıma hükmedilirse başvuru yolu için özel kanunda bir merci belirlendiyse buraya başvurmak gerekecektir. Bu başvurunun sonucunda verilen kararın kanun yolu denetimi de 5326 sayılı Kanun m. 3/1-a’ya göre ilgili merci kararının kanun yolu denetimine tabi olur. Eğer böyle bir belirleme yoksa genel hükme göre -5326 sayılı Kanun m. 27/1’in gereği olarak- sulh ceza mahkemesine başvurmak gerekecektir ve bu kararın denetimi de m. 29’a göre işletilir. Diğer yandan savcı tarafından verilen idari yaptırım kararı, m. 23/3’e göre verildiyse ve bu halde kovuşturmaya yer olmadığına dair verilen karara itiraz edilirse m. 27/6’ya göre itiraz mercii -başvuru olması durumunda- idari yaptırım kararını da incelemekle görevlidir¹⁵. 5271 sayılı Kanun m. 173’e göre kovuşturmaya yer olmadığı kararına karşı itiraz mercii, Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğidir. Bu durumda sulh ceza hâkimliğinin verdiği karara karşı kanun yolu denetimi, 5271 sayılı Kanun m. 268’de öngörülen itiraz usulüne göre işletilebilir ki bu usul 5326 sayılı Kanun m. 29 ile de uyumlu görünmektedir.

İkincisi, mahkeme tarafından kovuşturma evresinde hükmedilen idari yaptırım kararına karşı başvuru ve itiraza ilişkin özel durumu değerlendirmek gerekir. Mahkeme, 5326 sayılı Kanun m. 24’e göre kovuşturma konusu fiilin kabahat olduğuna kanaat getirir ve ilgili idari yaptırıma hükmederse m. 27/7’ye göre beraat kararına karşı kanun yoluna başvurulduysa idari yaptırım kararının denetimi de -başvuru yapılırsa- bu kanun yolu mercii tarafından yapılacaktır. Bu düzenleme *argumentum a contrario* ile değerlendirildiğinde, beraat kararına karşı kanun yoluna başvurulmazsa ilgili idari yaptırım kararı için özel kanunda bir başvuru yolu tanımlanmışsa buna göre, yoksa m. 27/1’e göre başvurunun sulh ceza hâkimliğine yapılması gerekir.

3. 213 Sayılı Kanun’da Öngörülen Vergi Cezaları Bakımından Değerlendirme

3.1. Genel Olarak

5326 sayılı Kanun m. 3’ün

“*Bu Kanunun;*

a) *İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda*

yargısal denetimine yönelik olarak öngördüğü *başvuru* ve *itiraza* (m. 27 ve 29) aynı üst başlık altında -*karar verme yetkisi ve kanun yolları* şeklinde- yer vermesinden kaynaklanmaktadır. Yoksa kanun yolu denetiminden tek başına yargılama hukukuna ilişkin olarak bir mahkeme kararının yargısal denetimi anlaşılmalıdır. Bu kavram burada -idari yaptırım kararının yargısal denetimini de kapsayacak şekilde- geniş anlamda kullanılmıştır.

¹⁵ “...*İncelenen uyuşmazlıkta, 5607 sayılı Kanun’un olay tarihinde yürürlükte bulunan 3. maddesinin on birinci fıkrası uyarınca, yapılan soruşturma sırasında soruşturma konusunun kabahat olduğu değerlendirilerek, 5326 sayılı Kanun’un 16. maddesinde belirtilen idari yaptırım türlerinden biri olduğu ve Kabahatler Kanunu’nun 5560 sayılı Kanun’la değişik 3. maddesinde belirtildiği üzere, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı nedeniyle, görevli mahkemenin belirlenmesinde 5326 sayılı Kanun hükümlerinin dikkate alınacağı, anılan Kanunun 27. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca ve aynı maddenin altıncı fıkrasında, soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idari yaptırım kararı verilmesi halinde; kovuşturmaya yer olmadığı kararına itiraz edildiği takdirde, idari yaptırım kararına karşı başvurunun da bu itiraz merciinde inceleneceği açıkça belirtildiğinden, 5607 sayılı Kanun’un 28.3.2013 gün ve 6455 sayılı Kanununun 64. maddesi ile düzenlenen geçici 8. maddesinin ikinci fıkrasında da, bu Kanunun yayımı tarihinden önce işlenen bu Kanuna muhalefet kabahatlerinde, lehe hükümlerin uygulanması usulünün 5252 sayılı Kanununun 9. maddesi hükmüne göre yapılacağı düzenlendiğinden, davanın görüm ve çözümünde adli yargı yerinin görevli olduğu sonucuna varılmıştır...*” UYM, T. 25.09.2017, E. 2017/551, K. 2017/582.

aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.”

şeklindeki düzenlemesi dikkate alındığında, idari yaptırım kararlarının kanun yolu denetimine ilişkin ilgili özel kanununda bir düzenleme bulunmuyorsa 5326 sayılı Kanun'un kanun yolu denetimine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Hükmün (a) bendinde, onun genel kanun özelliğini dışlayan öngörüsünün sadece *kanun yolu denetimine* ilişkin ortaya koyulduğuna dikkat etmek gerekir. Gerçekten de 5326 sayılı Kanun *birinci kısım dördüncü bölümde* yer alan *karar verme yetkisi ve kanun yolları* başlığı altında düzenlenen m. 22 ilâ m. 31 hükümlerinin *kanun yoluna* ilişkin hükümleri, m. 27 ilâ m. 31 arasında düzenlenen hükümlerdir. Diğer yandan (b) bendine göre de 5326 sayılı Kanun'un diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiilleri hakkında uygulanacaktır. 213 sayılı Kanun'da düzenlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri için öngörülen yaptırımların da *idarî para cezası* niteliğinde yaptırımlar olduğunda tereddüt etmemek gerekir (Bkz. Öncel vd., 2019, 226; Karakoç, 2014, 493-495; Kaneti vd., 2019, 336). 5326 sayılı Kanun'un *genel hükümlerinden* anlaşılması gereken ise Kanun'un *birinci kısım genel hükümler* başlığı kapsamında yer alan ilk dört bölümdür. Genel hükümler kapsamında, *dördüncü bölüm* de yer almaktadır ki bu konuda (a) bendinin *kanun yoluna* ilişkin ortaya koyduğu şartın *karar verme yetkisi* bakımından ortaya koyulmadığı söylenebilir. Karar verme yetkisi, m. 22 ilâ m. 26 arasında düzenlenmektedir. Dolayısıyla 5326 sayılı Kanun'un genel kanun etkisi, m. 22 ilâ m. 26 arasında düzenlenen hükümleri yönünden de geçerli kabul edilmelidir.

5326 sayılı Kanun m. 22/1, idari karar verme yetkisini ilgili kanununda *açıkça* gösterilen idari kurul, makam veya kamu görevlilerine bırakmıştır. Örneğin 213 sayılı Kanun m. 365/1 de vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceğini *açıkça* öngörmektedir. Bununla birlikte ilgili kanununda idari yaptırıma hükmedecek idari mercii konusunda *açıkça* bir belirleme yapıp yapılmadığından bağımsız olarak 5326 sayılı Kanun m. 23 ve m. 24'te düzenlenen savcı ve mahkemenin idari yaptırıma hükmetme yetkilerinin *istisnai* şekilde tanımlandığı görülmektedir. Bu hükümlerin 5326 sayılı Kanun m. 3/1-(b)'nin öngördüğü *diğer genel hükümleri* kapsamında olduğuna da dikkat etmek gerekir. Dolayısıyla örneğin m. 23/2'ye göre savcı bir suç soruşturması kapsamında -idarî para cezasını veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin bir yaptırım öngörülen- bir kabahatin de işlendiğini öğrenirse durumu ilgili idari merciiye bildirebileceği gibi kendisi de idari yaptırım kararı verebilecektir. Yine m. 23/3'e göre de soruşturma konusu fiilin suç değil kabahat olarak nitelendirilmesi durumunda savcı tarafından idari yaptırım kararı verilmesi, *emredici* şekilde düzenlenmiştir. Benzer durum m. 24'te mahkemeye tanınan yetkide de bulunmaktadır. Dikkat edilirse bu hükümler, ilgili kanununda karar verme yetkisi *açıkça* idareye tanınmış olsa bile savcı ve mahkemenin *istisnai* olarak idari yaptırıma hükmedebileceği şeklinde öngörülmüştür. Örneğin Uyuşmazlık Mahkemesi'nin önüne gelen bir olayda, 2872 sayılı Kanun'dan¹⁶ kaynaklı olarak suç duyurusunda bulunulan şüpheli hakkında savcı tarafından -fiilin suç olmadığı ve fakat kabahat olduğu gerekçesiyle- idari para cezasına hükmedilmiştir¹⁷. Yüksek Mahkeme, belli şartlar altında savcı tarafından da idari ceza verilebileceğini ifade etmektedir¹⁸. Bu

¹⁶ 11.08.1983 tarihli ve 18132 sayılı Resmî Gazete.

¹⁷ “...İncelenen uyuşmazlıkta, 2872 sayılı Kanun'un 20/j maddesinin ihlal edildiği nedeniyle suç duyurusunda bulunulduğundan bahisle 5252 sayılı Kanun'un 7. maddesi de dikkate alınarak davacı şirkete Cumhuriyet Savcısı tarafından 31.745,00TL idari para cezası verilmiştir. / Buna göre, dava konusu olayda; idari yaptırım kararının idari makam ve mercilerce değil de soruşturma konusu fiilin suç olmayıp kabahat olarak değerlendirilmesi sonucu Cumhuriyet Başsavcılığı'na verildiği dikkate alındığında, kararın idari işlemde çok, yargısal nitelikte bir yetkinin kullanılması sonucu verilen ceza niteliğini taşıdığı açık olduğundan, davanın çözümünün, Kabahatler Kanununu hükümleri uyarınca adli yargı yerine ait olduğu sonucuna varılmıştır...” UYM, T. 09.04.2012, E. 2011/265, K. 2012/65 (kararlar.uyusmazlik.gov.tr, E.T.: 10.03.2023).

¹⁸ “...Kabahatler Kanununun 23. ve 27.maddeleri birlikte irdelendiğinde; belli şartlar altında Cumhuriyet savcılığı'na da idari yaptırım kararı verebilme yetkisinin tanındığı, özellikle soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde Cumhuriyet savcısının ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından idari yaptırım kararı verilmemiş olması koşuluyla idari yaptırım kararı verebileceği, bu karara karşı kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabileceği, Cumhuriyet Savcısının soruşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idarî yaptırım kararı vermesi

yorumun, özellikle 2872 sayılı Kanun'un m. 24'te ceza verme yetkisini açıkça idareye vermesine ve itirazın m. 25/2'ye göre idare mahkemesinde yapılabilmesinin öngörülmesine rağmen yapıldığına dikkat etmek gerekir. Dolayısıyla aslında Yüksek Mahkeme -ilgili kanunda idari yaptırıma hükmetme yetkisi açıkça idareye verilmiş ve kanun yolu denetimi açıkça idari yargıya verilmiş olsa bile- 5326 sayılı Kanun m. 23'te savcının özel şartlarda idari yaptırıma hükmedebileceği ve yine buna bağlı şekilde kanun yolu denetiminin adli yargıda yapılabileceği durumunu istisnai olarak kabul edileceğini ifade etmiş olmaktadır. Benzer şekilde Yargıtay'ın; kanun yararına bozma kararına konu olan bir olayda, 5809 sayılı Kanun'un¹⁹ uygulamasına ilişkin olarak savcılığın, fiili suç olarak değil kabahat olarak değerlendirmesine rağmen verdiği görevsizlik kararını (daha sonradan bu karara itiraz edilmesi ve sulh ceza hâkimliği tarafından itirazın reddine ilişkin verilen kararı) -5326 sayılı Kanun m. 23'e de atıf yapılarak- isabetli bulmadığı görülmektedir²⁰. Dikkat edilirse 5809 sayılı Kanun m. 60/8'e göre de idari yaptırım kararı verme yetkisi açıkça idareye ve m. 62'ye göre de bu kararın denetim yetkisi yine açıkça idare mahkemesine verilmiştir. Buna rağmen Yargıtay'ın bu kararına göre savcının 5326 sayılı Kanun m. 23'ü dikkate alarak bir değerlendirme yapması gerektiği anlaşılmaktadır. Yine benzer şekilde Yargıtay'ın kanun yararına bozma konulu bir başka kararında da savcı tarafından 1618 sayılı Kanun²¹ m. 30/2'de öngörülen idari para cezasına -5326 sayılı Kanun m. 23/3'e göre- hükmedilmiştir; bu karara karşı sulh ceza hakimliğine itiraz edilmiş ve hâkimlikçe de karar iptal edilmiştir. Yargıtay, 1618 sayılı Kanun'da idari cezaya hükmetme yetkisinin açıkça idareye verilmesine rağmen savcının 5326 sayılı Kanun m. 23/3'ten kaynaklanan yetkisinin devam ettiği gerekçesiyle hâkimliğin kararını bozmuştur²². Yine Yargıtay, kanun yararına bozmaya konu bir başka kararında, 6102 sayılı Kanun²³ m. 562/1-c'ye göre verilecek idari para cezasının -aynı hükmün 14. fıkrası mahallin en büyük mülki amirini yetkili kılsa da- 5326 sayılı Kanun m. 23'e göre verilebileceği kanaatindedir²⁴. Yine

halinde kovuşturmayaya yer olmadığı kararına itiraz edildiği takdirde idarî yaptırım kararına karşı başvurunun da bu itiraz merciinde inceleneceği anlaşılmaktadır..." UYM, T. 09.04.2012, E. 2011/265, K. 2012/65 (kararlar.uyusmazlik.gov.tr, E.T.: 10.03.2023).

¹⁹ 10.11.2008 tarihli ve 27050 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete.

²⁰ "...5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 'Cumhuriyet savcısının karar verme yetkisi' başlıklı 23. maddesi; ... Kanun yararına bozmaya konu dosyadaki somut olayda, müştekinin yurt dışından yanında getirmiş olduğu bir adet cep telefonunu yurt içinde kullanmak ve ilgili MCKS sistemine kayıt ettirmek için 25.07.2013 tarihinde ... bayisine başvurduğu, bayinin yapmış olduğu araştırmada, müştekinin TC kimlik numarası ve pasaportu üzerinde 09.04.2012 tarihinde kayıtlı bir adet cihaz bulunduğu, bu nedenle işlemin gerçekleşmediği, müştekinin 2012 yılında yurt dışına giriş çıkış yapmadığını belirttiği, böyle bir başvurudan da haberi olmadığını beyan ettiği, BTK'dan gelen yazı cevabında müşteki adına 09.04.2012 tarihinde başka bir IMEI numarası için yapılan başvurunun kabul edildiği ve cihazın müşteki adına kayıt edildiğinin, bu başvuruya dair evrakların ilgili GSM operatöründen sorulması gerektiğinin yazıldığı, Cumhuriyet Savcılığınca bunun üzerine herhangi bir araştırma yapılmadan, eylemin 5809 sayılı Kanun'un teknik uyumluluk başlıklı 57. maddesi kapsamında değerlendirilerek, kayıt altına alınmaması gereken cihaza haberleşme şebeke hizmeti vermek fiilinin sorumluluğunun ilgili GSM operatöründe olduğu ve bunun ancak idari para cezası öngördüğü gerekçesiyle 'Görevsizlik' kararı verildiği, ayrıca 5809 sayılı Kanun'un 56/4 maddesi gereği soruşturmaya devam edilmesi gerekirken eksik inceleme ve araştırma sonucu bir karar verildiği anlaşılmakla..." Y., 19. CD., T. 29.05.2017, E. 2016/5879, K. 2017/5061 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 04.06.2023).

²¹ 28.09.1972 tarihli ve 14320 sayılı Resmî Gazete.

²² "...bu nedenle kabahatlinin alan kılavuzluğu belgesinin bu alanda geçerli olmayacağı, ayrıca her ne kadar kabahat konusu eyleme uyan 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu'nun 30/2. maddesinde idari para cezasını mülki amirin vereceği belirtilmiş ise de 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 23/3. maddesi uyarınca Cumhuriyet savcının da bu konuda yetkili olduğu cihetle, başvurunun reddi yerine yazılı şekilde kabulüne karar verilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 309. maddesi uyarınca anılan kararın kanun yararına bozulması isteminde bulunulmakla gereği görüldüğü düşünülür; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın kanun yararına bozma istemine dayanan ihbarname içeriği yerinde görüldüğünden..." Y., 19. CD., T. 9.10.2017, E. 2016/548, K. 2017/838 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 04.06.2023).

²³ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete.

²⁴ "...Kabahatlinin cezasının, 30/06/2012 gün ve 28339 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanunun 30. maddesiyle değişik 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 562/1-c maddesi gereğince idari para cezası yaptırımını gerektirdiği cihetle; kabahatli hakkında üyesi olduğu ... Konut Yapı Kooperatifince, genel kurul toplantısında Yönetim Kurulu Bakanlık Temsilcisine 2011 Yılı Olağan Genel Kurul toplantısından sonra yevmiye defterinin noterce kapanış tasdikinin yapılmadığının ve defterin son

Yargıtay'ın benzer durumlarda 5326 sayılı Kanun m. 24'e göre mahkeme tarafından da idari yaptırım kararı verilebileceği yönünde kararları bulunmaktadır²⁵.

Görülmektedir ki özel bir kanunda açıkça idari yaptırıma hükmetme yetkisi ilgili idareye bırakılmış olsa bile 5326 sayılı Kanun'un genel hükümlerinde yer alan ve fakat istisnai bir yetki olarak tanımlanan m. 23 ve m. 24'teki düzenlemeler uygulama alanı bulmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'e ilişkin yorumlu ret kararındaki yaklaşımı da bu şekildedir²⁶. Yine Yargıtay'ın bu konuda ortaya koyduğu yaklaşımda, ilgili kanunların özel olmasına veya önceki ya da sonraki tarihli kanunlar olmasına bakılmaksızın 5326 sayılı Kanun'un ilgili *istisnai* hükümlerinin dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır²⁷. Gerçekten de Yüksek Mahkeme, bu özel nitelikli kanunlarda açıkça idari yaptırıma hükmedecek idari mercinin düzenlenmesine rağmen (ve bazılarında açıkça kanun yolu denetimi için idare mahkemesinin de sayılmasına rağmen; örneğin 2872, 5809, 4733 sayılı Kanunlar) savcı ve mahkemenin 5326 sayılı Kanun'dan kaynaklanan yetkilerinin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşmaktadır. Bu durumda şu soruyu sormak gerekir: 213 sayılı Kanun'da öngörülen vergi cezalarının kesilmesinde de 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24 uygulama alanı bulabilir mi? Çünkü 213 sayılı Kanun da idari para cezası niteliğinde vergi cezaları öngörmektedir. Bu

kayıt ve noterce tasdik edilen kapanış sayfa fotokopisi ve diğer belgelerin Bakanlık Temsilcisine verilmemesinin adli makamlara ihbar edilmesi üzerine, Çorlu Cumhuriyet Başsavcılığın'ca 2012/7838 soruşturma numarası üzerinden başlatılan soruşturma sonucu 2012/5712 karar numarası üzerinden Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar verilmesine müteakip, kabahatlinin eylemi nedeniyle Çorlu Cumhuriyet Başsavcılığı Kabahatler Bürosuna kayıt yapılarak, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 23. maddesinin '(2) Bir suç dolayısıyla başlatılan soruşturma kapsamında bir kabahatin işlendiğini öğrenmesi halinde Cumhuriyet savcısı durumu ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirebileceği gibi, kendisi de idari yaptırım kararı verebilir' hükmü de gözetilerek kabahatlinin eylemine uyan idari para cezası yaptırımı uygulanmasında hukuka ve usule aykırılık bulunmadığı anlaşılmakla; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının yerinde görülmeyen kanun yararına bozma isteminin REDDİNE..." Y., 19. CD., T. 25.09.2017, E. 2016/15189, K. 2017/7224 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 04.06.2023).

²⁵ "...Bu itibarla, dosya, üniversitelerin ziraat fakültesi toprak bilimi ve bitki besleme, çevre mühendisliği, kimya mühendisliği bölümlerinde çalışan öğretim üyesi bilirkişilerden oluşacak heyete tevdi edilerek, atıkların alıcı ortamı kirlettiği ya da kirletme ihtimali taşıyıp taşımadığı yönünden, yukarıda (II) numaralı kısımda açıklanan yönetmelikler ya da ekleriyle birebir ilişki kurulmak suretiyle Yargıtay denetimine imkân sağlayacak içerikte rapor alınmalıdır. / Rapor içeriğine göre atıkların toprak alıcı ortamını, dolayısıyla çevreyi kirletmediği, kirletme ihtimali taşımadığı sonucuna ulaşılması halinde, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 24. maddesi gereğince; a)Atığın, miktar ve içerik itibarıyla sadece görsel kirlilik oluşturan ve basit bir çaba ve az masraf ile giderilmesi, ortamdaki uzaklaştırılması mümkün olan yüzeysel kirlenme oluşturmaması halinde, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 20/s bendi, b)Yüzeysel kirlenme boyutunu aşan kirlilik oluşturmaması durumunda ise 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 20/j. maddesi gereğince idari yaptırım kararı verilip verilmeyeceğinin tartışılması gerekir..." Y., 18. CD., T. 30.01.2017, E. 2015/29255, K. 2017/803 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 04.06.2023). "...Dosya kapsamında ele geçirilen dava konusu doldurulmuş makaronlara ilişkin alınan bilirkişi raporunda makaronların ve kıyılmış tütünlerin yurt içinde üretildiği ve kaçak olmadığı anlaşılmakla, dava konusu doldurulmuş makaronlar yönüyle sanığın eylemi suç tarihinde yürürlükte bulunan 6111 sayılı Yasa ile değişik 4733 sayılı Yasanın 8/5-ı maddesinde belirtilen ve idari yaptırımı gerektiren kabahati oluşturacağı, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 24. maddesi uyarınca sanığa idari yaptırım kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmiş ise de, idari para cezasının miktarına göre 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 20/2-c maddesinde yazılı soruşturma zaman aşımının dolmuş olduğu anlaşılmakla..." Y., 7. CD., T. 11.10.2022, E. 2022/6584, K. 2022/13886 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 04.06.2023).

²⁶ "...İtiraz konusu kurallar 5326 sayılı Yasa'nın 22., 23. ve 24. maddeleri ve aynı Yasa'nın 3. maddesinin iptal gerekçesi ile birlikte değerlendirildiğinde, Cumhuriyet savcısının kabahat dolayısıyla idari yaptırım uygulamasının istisnai olduğu, hafif hapis ve hafif para cezasından dönüştürülenler dışında bu konuda asıl yetkinin idareye tanındığı görülmektedir. Cumhuriyet savcısına bu yetkinin tanınması nedeninin görevsizlik kararı verilerek işin uzatılması yerine süratle bitirilmesi olduğu anlaşıldığından, düzenlemelerin Anayasa'nın 123., 125. ve 128. maddelerine aykırı olmadığı gibi, davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasını öngören Anayasa'nın 141. maddesiyle de uyumlu olduğu kanısına varılmıştır..." AYM, T. 1.3.2006, E. 2005/108, K. 2006/35 (22.07.2006 tarihli ve 26236 sayılı Resmî Gazete).

²⁷ "...Uygulamada vergi idaresi vergi cezasını tespit ederken KK dikkate almadığı gözlemlenmiştir. Benzer biçimde, Danıştay'ın vergisel idari para cezaları için Kabahatler Kanunu'nun uygulanmasını tartıştığı kararlara ise rastlanmamıştır. Öte yandan, vergisel idari para cezalarına ilişkin olmamakla beraber Yargıtay, Kabahatler Kanunu'nun bütün kabahatler açısından uygulama alanı bulması gerektiği görüşündedir..." (Kaneti vd., 2019, 343).

Kanun da 5326 sayılı Kanun'a göre özel nitelikli bir kanundur²⁸. Yine 213 sayılı Kanun m. 365'te ceza kesme yetkisi açıkça idareye verilmiş ve ayrıca kesilen cezalara karşı itiraz yolu m. 377 ve 378'de vergi mahkemesine başvuru şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in "4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır." şeklindeki düzenlemesini de dikkate almak gerekir. Bu düzenlemenin 5326 sayılı Kanun'a sonradan 5348 sayılı Kanun²⁹ m. 5 ile eklendiğini belirtmek gerekir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi'nin 2006 yılında 5326 sayılı Kanun m. 3'ü iptal ettiğini ve ilgili hükmün yeni haliyle ek m. 1 arasındaki uyumluluğun da tartışılması gerekir. Anayasa Mahkemesi, 5326 sayılı Kanun m. 3'ün "Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır." şeklindeki düzenlemesini; Anayasa'da adli ve idari yargı arasında bir ayırım yapıldığı, idari yargının inceleme alanına giren bir konunun adli yargının denetimine bırakılması konusunda yasa koyucunun geniş bir takdir hakkına sahip olmadığı; işlenen fiilin ağırlığından dolayı, işlemin idari yönünden ziyade cezai yönünü ön plana çıkardığından dolayı bu tip durumlarda tesis edilen cezanın adli yargının denetimine bırakılabileceği ve fakat idare hukukunun esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin sadece para cezası içermesine bakılarak bu işlemin adli yargının denetimine bırakılmayacağı; bu bağlamda idari yargının denetimine tabi tutulması gereken konular gözetilmeden başvuru yolu, itiraz ve bunlara ilişkin usul ve esasların değiştirilmesinin Anayasa m. 125 ve 155'e aykırılık taşıdığı gerekçesiyle iptal etmiştir³⁰. Bu iptal kararından sonra ise 5326 sayılı Kanun m. 3'ün güncel halini aldığı belirtilmelidir. Aslında m. 3'ün iptal kararı öncesindeki düzenlemesinin, 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi cezalarının kanun yolu denetimine ilişkin özel öngörüsü dolayısıyla ve 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in bu konuda sağladığı bağışıklık dolayısıyla m. 3'ün değişiklikten önceki haliyle değişiklikten sonraki güncel hali arasında esaslı bir fark ortaya çıkmamaktadır. Çünkü kanun koyucu, Anayasa Mahkemesi'nin 5326 sayılı Kanun m. 3'ün ilk halini iptal etmeden önce -aslında yine Yüksek Mahkeme'nin iptal gerekçesine paralel olarak- 213 sayılı Kanun'un kendine özgü uygulamasını *kanun yolu denetimi* yönünden gözetmiş ve ek m. 1'i ihdas etmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra m. 3'te yapılan değişiklikte 213 sayılı Kanun ile ilgili *kanun yolu denetimine* ilişkin özel öngörü artık diğer özel kanunlardaki idari cezaların denetimi bakımından da ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte 5326 sayılı Kanun m. 3'ün mevcut düzenlemesi sonrasında ek m. 1'in tamamıyla işlevsiz kaldığı söylenemez. Mezkûr hükümden dolayı özellikle 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'e göre *istisnâî* olarak savcı veya mahkeme tarafından verilecek idari yaptırımların m. 27, f. 6 ve f. 7'de öngörülen özel denetime değil, vergi mahkemesinin denetimine tabi olmaya devam edeceği söylenebilir.

5326 sayılı Kanun ek m. 1'in vergi mahkemelerinin görevine ilişkin olarak ele alındığı görülmektedir (Bkz. Erdem, 2009, 419). Oysaki vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler 213 sayılı Kanun'da değil, 2576 sayılı Kanun³¹ m. 6'da düzenlenmiştir. Bununla birlikte 213 sayılı Kanun'da vergi mahkemelerinin göreviyle ilgili olabilecek hükümlerin varlığından bahsedilebilir. Özellikle m. 377 ve 378'de öngörülen düzenlemeler bu bağlamda değerlendirilebilir³². Diğer yandan 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerden bahsederken aslında *vergi mahkemelerinin görevine giren ve 213 sayılı Kanun'da yer alan tüm düzenlemelerden* mi bahsetmektedir? Bu durumda bu hükümler saklı tutularak aslında 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'te öngörülen düzenlemelerin de bu alanda işlevsiz kaldığı söylenebilir mi? Aslında bu durumda ek m. 1'in gerekçesine de bakmakta fayda vardır. Buna göre 5348 sayılı Kanun m. 5 ile eklenen bu hükmün teklif metnindeki gerekçesi şöyledir:

"*Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyumsuzluklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülhaza edilerek, Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir.*"³³

²⁸ İlgisi yönünden bkz. (Kaneti vd., 2019, 342-343).

²⁹ 18.05.2005 tarihli ve 25819 sayılı Resmî Gazete.

³⁰ AYM, T. 1.3.2006, E. 2005/108, K. 2006/35 (22.07.2006 tarihli ve 26236 sayılı Resmî Gazete).

³¹ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

³² İlgisi yönünden bkz. (Başaran Yavaşlar, 2008, 335 vd.)

³³ <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c084/tbmm22084097ss0897.pdf> (E.T.: 04.06.2023).

Bu gerekçenin özellikle 5326 sayılı Kanun'un *usule* ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünden bir istisna hükmüne yer verildiği ifade edilse de gerekçe esasında, *vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak ve vergi uyumsuzluklarına ilişkin* bir atıf yapılmıştır. 5326 sayılı Kanun'un *usule* ilişkin hükümlerinin ise özellikle m. 22 ilâ 31'de düzenlendiği ve fakat ek m. 1'in bunu özellikle vergi mahkemelerinin göreviyle ilişkilendirdiği için bu konuda artık sadece *kanun yolu* denetimi yönünden -başvuru ve itiraz yolu için- özgü bir bağımsızlık durumunun ortaya çıktığı düşünülmektedir³⁴. Çünkü kanun koyucu *vergi cezasının kim tarafından uygulanacağı* konusunda da aksi kanaatte olsaydı, ek m. 1'deki düzenlemeyi vergi mahkemelerinin göreviyle ve vergi uyumsuzluklarıyla ilişkilendirmeden, 213 sayılı Kanun'un uygulaması yönünden ve 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'teki istisnai durumlardan etkilenmeyeceği şeklinde düzenleyebilirdi³⁵. Kaldı ki gerekçedeki amacın hükme tesir edebilmesi için en azından hükmün buna uygun kurgu ve özelliği içermesi gerekir. Çünkü hükmün, kanun koyucunun elinden çıktıktan sonra ortaya koyduğu yapı ve işleve göre yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Şu hâlde, 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in, m. 23 ve 24'te düzenlenen savcının ve mahkemenin istisnai olarak idari cezaya hükmetme yetkisini, 213 sayılı Kanun'da öngörülen vergi cezalarına hükmedilmesi yönünden ortadan kaldırmadığı söylenebilir. Ancak 5326 sayılı Kanun ek m. 1; kanun yolu denetimine ilişkin düzenlendiğinden dolayı m. 27 ilâ 31 arasındaki hükümlerin uygulanması yönünde bir engel oluşturur (Bkz. Kaneti vd., 2019, 342).

Belirtmek gerekir ki savcılık veya mahkeme tarafından verilen ve 213 sayılı Kanun'dan kaynaklanan bir vergi cezasına yargı içtihatlarında rastlanılmamıştır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi tarafından 04.11.2021 tarihinde, 213 sayılı Kanun m. 367/son'da yer alan "*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*" şeklindeki düzenlemesi iptal edildiği için konunun değerlendirilmesinin ayrıca önem arz ettiği düşünülmektedir³⁶. Çünkü Yüksek Mahkeme'nin iptal kararına ilişkin gerekçesinde, vergisel süreçlerle adli cezai süreçler arasında bir bağlantının kurulabilmesi gerekliliğine ve özellikle aynı fiilden dolayı farklı yürüten süreçlerin birbiriyle *maddi* ve *zamansal* yönden yeterli bir bağlantının kurulduğuna ilişkin güvencenin sağlanması gerekliliğine işaret edilmiş; m. 367/son'un bu güvenceyi ortadan kaldırdığı ve bu itibarla AY m. 36'ya aykırılık teşkil ettiği kanaatine varılmıştır³⁷.

³⁴ Aksi yönde bkz. (Öncü, 2019, 2471). İlgisi yönünden bkz. (Saban, 2016, 580). *Şenyüz'e* göre vergi kabahatleri için önce özel kanun olan 213 sayılı Kanun'daki hükümlere, sonra genel kanun olan 5326 sayılı Kanun hükümlerine bakılması gerekir (Şenyüz, 2017, 61). *Öner'e* göre 5326 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle vergi hukukunun kendine özgü özellikleri dikkate alınmış ve vergi cezaları Kabahatler Kanununun tamamen kapsamı dışında bırakılmıştır (Öner, 2018, 154).

³⁵ İlgisi yönünden bkz. (Başaran Yavaşlar, 2008, 2841-2845).

³⁶ Ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. (Yılmazoğlu, 2022.).

³⁷ "...77. Kaçakçılık suçundan veya vergi kabahatlerinden dolayı başlatılan cezalandırma süreçlerinden birinin kesinleşmek suretiyle sona ermesinden sonra diğerinin başlaması ya da anılan süreçlerden birinin kesinleşmesinden önce başlayan diğer sürecin ilk sürecin kesinleşmesinden sonra da işlemeye devam etmesi durumunda yeniden yargılama/cezalandırma söz konusu olabilecektir. Nitekim vergi kabahatine ya da kaçakçılık suçuna ilişkin süreçlerden birisi kesinleştiğinde diğer sürecin işlemeye devam etmesi ihtimal dahilindedir. İtiraz konusu kural bu yönden bir engel getirmemektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi (§§ 32-33) süreçlerin bir bütünü parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesi hâlinde birden fazla yargılama veya cezalandırma aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlal etmeyecektir. Bunun için süreçlerin maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı içinde yürütülebileceğinin kuraldan anlaşılabilmesi gerekmektedir... / 81. Buna karşılık başlangıç aşamaları sonrasında yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olup süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşime gerek dava konusu kuralda gerekse diğer kurallarda yer verilmemiştir. / 82. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçlerinin vergi incelemesi sonunda düzenlenen raporlara dayanılarak başlatılması nedeniyle başlangıç aşamasında idarenin ve ceza muhatabının karşılıklı olarak delillerini sunmaları aşamasında kısa bir dönem için süreçler paralel yürümekte ise de aradaki etkileşimsizliğin sonucu olarak süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıkabildiği anlaşılmaktadır. / 83. Bu itibarla aynı fiille işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama/cezalandırma süreçlerinde, herhangi birinin diğerinden önce kesinleştiği ve birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel

Yüksek Mahkeme, bu hükmü iptal ettikten sonra ise artık vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla kestiği üç kat tutarındaki vergi ziyayı cezasını, ceza mahkemesinin (veya duruma göre savcının) vergi kaçakçılığı fiiliyle ilgili yaptığı nitelendirme sonuçlanmadan kesmemesi gerektiği yönündeki yaklaşımın³⁸ güçlendiği düşünülmektedir³⁹. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından vergi cezası kesilmeden -gerektiğinde tarhiyat yapılarak- keyfiyet başsavcılığa bildirildiğinde, kesilmesi gereken bir vergi cezası bulunmakta ve hâlihazırda bu ceza idarece kesilmediğinden dolayı 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'te öngörülen savcı ve mahkemenin istisnai ceza kesme yetkisi gündeme gelebilecektir. Bundan dolayı olay artık savcı veya mahkemenin önüne geldiğinde, bu ceza muhakemesi unsurlarının özellikle fiili suç değil kabahat olarak nitelendirmesi durumunda 5326 sayılı Kanun m. 23/3 ve 24 dolayısıyla ilgili vergi cezalarına hükmetmelerinin mümkün hale geldiği düşünülmektedir.

3.2. Vergi Kaçakçılığı ile Vergi Kabahatleri Arasındaki Özellik Gösteren Durumlar

213 sayılı Kanun m. 359'da vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar öngörülmektedir. Kanun m. 341'de vergi ziyayı kabahati ve m. 351 ve devamında da usulsüzlük kabahatleri öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı suçları ile vergi kabahatleri arasında fiillerin benzer oldukları dolayısıyla bazı durumlarda bu fiillerin çakışabileceği söylenebilir. Özellikle vergi ziyayı kabahatiyle kaçakçılık fiilleri arasında - vergi kaçakçılığına ilişkin bir hareketin vergi ziyayı neticesini de doğurabilmesi yönünden- kuvvetli bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Zaten vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir fiilin vergi ziyasına yol açabilmesi durumu da öncelikle m. 359'da öngörülmektedir (213 s. K. m. 359, f. 3 ve f. 7). Bununla birlikte usulsüzlük kabahatleriyle kaçakçılık suçları arasında da -hareketin şekli yönünden- özellik gösteren durumların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir (213 s. K. m. 340).

213 sayılı Kanun'da düzenlenen Vergi kaçakçılığı suçlarıyla vergi kabahatleri arasında -fiil bakımından hareket ve netice yönünden- bir ilişki kurulabildiğinden dolayı bu kabahatler dolayısıyla kesilecek vergi cezalarında da 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24 hükümlerinin uygulama olanağının tartışılacağı düşünülmektedir. Çünkü özellikle bir fiilin suç değil de kabahat olması durumunda Cumhuriyet savcısı ve mahkemeye verilen yetki, vergi suç ve kabahatleri yönünden de bir fiilin vergi kaçakçılığı değil vergi kabahati olması durumunda bu yetkinin devam edip etmediğinin belirlenmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

3.2.1. Vergi Ziyayı ile Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Vergi ziyayı kabahatine tanımlı fiillere bakıldığında, bu fiillerin mükellefin veya sorumlunun vergisel ödevlerini zamanında veya eksik şekilde yerine getirmesinden kaynaklanan sebeplerle verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesi (213 s. K. m. 341/1) ya da mükellef veya sorumludan kaynaklanan bir sebeple verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya verginin haksız iadesine sebebiyet verilmesi (213 s. K. m. 341/2) olduğu görülmektedir. Ancak 213 sayılı Kanun m. 341/2'nin "*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine...*" ibaresine bakıldığında *sair suretlerle* ibaresinin kabahatin hareket alanını oldukça genişlettiği düşünülmektedir ki bu ibare öngörüldükten sonra artık *şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar* ifadesinin işlevsiz kaldığı söylenebilir. Çünkü hüküm *sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi* diyerek artık fiilin gerçekleşme sebebine yönelik sınırlandırma alanını ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla vergi ziyayı kabahatinde hareket, *serbest hareketli* bir özellik gösterir (Bkz. Şenyüz, 2017, 88). Ayrıca *sair suretlerle* ibaresi, yasaklanan bir

devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olduğu görülmektedir. İtiraz konusu kural ile yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlamayacağı hüküm altına alınmakla bu bağlantı eksikliği daha da pekiştirilmiştir. Bunun da ötesinde kuralın gerek idare ve gerekse yargı organlarınca bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı görülmektedir... / 85. Bu itibarla aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kural, söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek niteliktedir. Zira kural kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımamaktadır..." AYM, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 23.03.2023).

³⁸ Bu yaklaşımla ilgili bkz. (Karakoç, 2010, 12).

³⁹ İlgisi yönünden bkz. (Kaneti vd., 2019, 344; Yılmazoğlu, 2022, 322-323).

davranışın mükellefçe icra edilmesine yönelik bir anlamı da ortaya çıkarmaktadır.

Aslında 213 sayılı Kanun m. 341'de öngörülen vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyayı için iki ayrı hareket şeklinin belirlendiği düşünülmektedir. Öncelikle m. 341/1'in "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" şeklindeki düzenlemesine bakıldığında, bir vergi kanununun muhtelif hükümlerindeki *emredici* nitelikteki ödevleri yerine getirmeme⁴⁰ dolayısıyla verginin geç veya eksik tahakkukuna sebep olmadan bahsedildiği söylenebilir. Bu durumda, buradaki hareket şekli *ihmalî* olarak nitelendirilebilir. Örneğin 193 sayılı Kanun⁴¹ m. 92/1, yıllık gelir vergisi beyannamesinin, gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın mart ayının 1 ilâ 25. günü arasında verilmesini emretmektedir. Mükellef, bu sürede *emredilen* davranışı yerine getirmezse verginin geç tahakkuk etmesine sebep olabilir. Benzer şekilde mükellef, beyannamesini zamanında vermesine rağmen matrahı hiç göstermemiş veya eksik göstermişse eksik gösterdiği kısım yönünden ödevini -emredilen davranışı gereği gibi yerine getirme konusunda- ihmal etmiş olmaktadır. Diğer yandan m. 341/2'nin "*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.*" şeklindeki düzenlemesine bakıldığında ise *sebebiyet vermek* ifadesi dolayısıyla mükellefin aktif bir davranışıyla verginin ziya uğratılmasından bahsedildiği düşünülmektedir. Bundan dolayı bu fıkradaki tipe uygun hareketin özellikle *icrai* şekilde ortaya çıkabileceği söylenebilir. Çünkü mükellefin vergi ziyasına sebebiyet verecek hareketi, vergi kanunlarında öngörülen *yasaklayıcı normların* ihlali ile ortaya çıkacaktır⁴². Örneğin 193 sayılı Kanun m. 41 ticari kazançta gider kabul edilmeyen ödemeleri ve 5520 sayılı Kanun⁴³ m. 11 de kurum kazancının tespitinde birtakım indirimlerin yapılmasını yasaklamıştır. Mükellef, kazancına bu indirimleri uyguladığında, yasaklanan hareketi icrai bir davranışıyla delmiş olduğundan vergi ziyasına sebebiyet vermiş olur. Yine örneğin 213 sayılı Kanun m. 359'da öngörülen vergi kaçakçılığı suçlarında da Kanun'un yasakladığı hareketler fail tarafından -çoğunlukla- icrai şekilde gerçekleştirilmeye elverişli görünmektedir ki bu durumda vergi ziyayı da meydana gelirse artık suç teşkil eden fiil, hareket yönünden m. 341/2 kapsamındaki hareket şekliyle de örtüşmektedir. Dikkat edilirse hem vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hareketlerin şeklinin hem de 341/2'de öngörülen vergi ziyayı kabahatine ilişkin hareket şeklinin *icrai* olması, ikisi arasında bir ilişki kurulabileceğini göstermektedir. Böylece bunların çakışabileceği durumlar ortaya çıkabilir. Özellikle 341/2'de öngörülen hareketin serbest hareketli şekilde ortaya çıkabilmesi dolayısıyla vergi kaçakçılığı fiillerinin verginin ziyasına sebebiyet vermesi halinde bu durumdan bahsedilebilmektedir. Örneğin m. 359/1-b'ye göre defter sahifelerini yok eden bir mükellefin bu hareketi m. 341/2'ye göre verginin eksik tahakkukuna da sebep olabileceğinden hakkında vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Elbette bu durumda kesilecek ceza m. 344/2'ye göre ziya uğratılan verginin üç katı tutarında olacaktır.

213 sayılı Kanun m. 341'de düzenlenen vergi ziyayı kabahati, hareketin ve neticenin birbirinden ayrılabilirdiği bir kabahat şeklinde düzenlenmiştir (Bkz. Şenyüz, 2017, 117). Failin tipe uygun hareketi gerçekleştirmesi, her zaman için vergi ziyayı neticesinin de gerçekleşmesine sebep olmayabilir. Hüküm, netice yönünden f. 1'de verginin geç veya eksik tahakkukunu öngörmüşken f. 2'de eksik tahakkuku veya haksız iadeyi öngörmüştür. Bu durumda örneğin beyannamesini zamanında vermeyen ve fakat olağan vadesinde vergiyi eksiksiz ödeyen bir mükellefin, bu fiilin kabahat kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği gibi sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Bkz. Candan, 2022, 114-118). Aslında bu tip durumlarda teknik olarak tipe uygun netice doğduğu sürece kabahatin oluştuğunu kabul etmek gerekir; ancak Danıştay'ın konuya yaklaşımının, netice yönünden verginin fiili olarak ziyasına yol açılmış olması şeklinde olduğu görülmektedir (Bkz. Candan, 114-118). Kabahat olarak öngörülen fiilin, netice yönünden kapsamını amaçsal yönden daraltan bu yorumun -aslında kabahatin öngördüğü ceza dolayısıyla bir temel hak ve hürriyete müdahale özelliği taşıdığı gözetildiğinde-

⁴⁰ Emredici normlara aykırılık dolayısıyla hareketin şekli hakkında bkz. (Türay, 2020, 118-121). Hareketin şekli hakkında bkz. (Dönmezer & Erman, 1994, 376-378).

⁴¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete).

⁴² Yasaklayıcı normlar yönünden hareketin şekli hakkında bkz. (Türay, 2020, 118-121). Hareketin şekli yönünden bkz. (Dönmezer & Erman, 1994, 376-378).

⁴³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.).

isabetli bir yaklaşım olduğu söylenebilir⁴⁴.

213 sayılı Kanun m. 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarıyla m. 341'de düzenlenen vergi ziyayı kabahati arasındaki önemli bir fark, kaçakçılık suçlarına ilişkin hareketlerin vergi idaresini *aldatmaya* yönelik olmasıdır⁴⁵. Fail, suç teşkil eden fiili işlerken vergi kanunlarının ortaya koyduğu ödevleri yerine getirmemekten ziyade -çoğu zaman ödeyeceği vergi miktarını azaltma amacıyla⁴⁶- kanunların vergi düzenini kurmak için tanımladığı ve özellikle vergi idaresinin işlemlerini sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilmesi için kamusal güven attığı bu alanı sarsacak veya zedeleyecek birtakım hareketlerde bulunmaktadır. Sonuçları itibarıyla bu kamusal güven alanının ihlali de vergi kabahatlerine göre daha ağır görüldüğünden olsa gerektir; bu alan bir suç ile koruma altına alınarak ilgili hareketler yasaklanmıştır. Bununla birlikte failin, bir vergi kabahatinde öngörülenden daha ağır cezalandırılmasının gereği de özellikle bu fiillerdeki *aldatıcılık* unsurudur. Bundan dolayı vergi kaçakçılığı suçlarının genel olarak failin *hileli hareketleriyle* gerçekleştirilmeye elverişli suçlardan olduğu kabul edilebilir görünmektedir. Her ne kadar m. 359, teknik anlamda *hile* kavramını sadece m. 359/1-a(1)'de "*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...*" şeklinde belirtmiş olsa da bunun dışında sayılan hareketlerin de -açıkça zikredilmese bile- hilenin⁴⁷ geniş anlamdaki kapsamına dâhil edilebileceği söylenebilir. Çünkü vergi kaçakçılığı suçlarında fail, vergisel menfaati için vergi idaresini *aldatma* kastıyla yasaklanmış hareketleri gerçekleştirmektedir. Bu suçların gerçekleşmesi için ise bir menfaatin sağlanması önemli değildir; önemli olan aldatıcı -hileli- hareketin hükümde öngörülen şekillerden biriyle ve kast ile işlenmesidir.

Failin, m. 359'da öngörülen hileli hareketlerden birini gerçekleştirmesiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmakla birlikte bu hareketin vergi ziyaya da sebep olması mümkündür ki kaçakçılık suçlarıyla vergi ziyayı kabahatleri arasındaki ilişki burada belirginleşmektedir⁴⁸. Aslında vergi kaçakçılığına ilişkin fiillere bakıldığında, bu suçların -çoğunlukla- *tehlike suçu* (Bkz. Candan, 2022, 133; Şenyüz, 2017, 405) ve *hareketi neticesine bitişik suç* şeklinde düzenlendiği görülmektedir (Bkz. Karakoç, 2014, 519). Tipe uygun hareket gerçekleştiğinde suç oluşur. Gerçekten de m. 359'da öngörülen vergi kaçakçılığı suçlarının gerçekleşmesi için -vergi ziyayı kabahatinin aksine- somut bir zararın ortaya çıkması gerekmez. Yine de bir vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinde bu fiil ile aynı zamanda vergi ziyayı da gerçekleştirmişse gerçekleşen kabahat için de ayrıca ceza kesilebileceğini Kanun açıkça öngörmektedir (213 s. K. m. 359/7, 344/2).

3.2.2. Usulsüzlük ile Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

213 sayılı Kanun usulsüzlüğün tarifini m. 351'de "*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*" şeklinde yapmaktadır. Vergi ziyayı kabahatinin aksine usulsüzlük bir *tehlike* kabahatidir (Bkz. Karakoç, 2014, 504; Şenyüz, 2017, 138). Sırf hareket kabahati

⁴⁴ Diğer yandan vergi ziyayı kabahatinin hareket aşamasında kalması durumunda usulsüzlük kabahati yönünden bir değerlendirme yapmak gerekebilir. Örneğin bir vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi, I. Derece usulsüzlük kabahatidir. Beyannamenin geç verilmesinden dolayı verginin geç tahakkuk edip etmediği bu açıdan önemli değildir.

⁴⁵ İlgisi yönünden bkz. (Görkemli, 2021, 415-417).

⁴⁶ Vergi kaçakçılığı suçlarında failin genelde mükellef veya sorumlu olduğu ve bunların da vergi kaçırma amacıyla hareket edebileceği düşünülebilirse de bunun doğrudan doğruya suçun unsurlarında tanımlanmış olduğu söylenemez. Kaldı ki 213 sayılı Kanun m. 359'da yer alan tüm fiiller yönünden de doğrudan böyle bir çıkarım yapılamayacağı düşünülmektedir. Hükümde yer alan fiillerin mükellef veya sorumlu dışındaki kişiler tarafından da icra kabiliyeti olduğu düşünülmektedir ki bunların bu fiilleri işlerken genel bir menfaat elde etme amacıyla hareket edebilecekleri de söylenebilir. Ancak suçun tehlike suçu olarak düzenlenmesi ve hareketi neticesine bitişik suç olması dikkate alındığında hükümde öngörülen hareketlerin vergi idaresini aldatmaya yönelik kastla işlenmesi yeterlidir. "...Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahi düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır..." Yargıtay, CGK., T. 20.11.2018, E. 2017/315, K. 2018/549 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 23.03.2023).

⁴⁷ Sözcük anlamı bakımından hile "*...Bir kimsenin kendi davranış biçimiyle, diğer bir şahsı bir irâde beyanında bulunmaya, bir sözleşme yapmaya yöneltmek için 'hatalı bir düşüncenin, doğrulanmasına veya devâmına' kasten neden olması...*" şeklinde tanımlanmaktadır (Yelbaşı, 2014, 246). Dolandırıcılık suçu yönünden hileli davranışlar hakkında bkz. (Koca & Üzülmüş, 2015, 643-648).

⁴⁸ İlgisi yönünden bkz. (Şenyüz, 2017, 399-400).

olduğundan, doğrudan maddi bir zararın gerçekleşmesi gerekmez (Bkz. Şenyüz, 2017, 138). Hareketin şekli yönünden ise bunların da genel olarak mükellefe yönelik emredici ödevlerin yapılmaması şeklinde ortaya çıkması (Bkz. Karakoç, 2014, 512) dolayısıyla *ihmali* şekilde işlenebileceği söylenebilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının *icrai* ve vergi idaresini *aldatma* kastıyla *hileli* hareketle işlenebilmesinin aksine usulsüzlük kabahatleri, genel olarak *ihmali* hareketle işlenebilir ki ilgili suç ve kabahat tipi arasındaki temel farklılığın bu olduğu söylenebilir. Bununla birlikte usulsüzlük kabahatleriyle vergi kaçakçılığı fiilleri arasında -hareketin şekli yönünden- hiçbir ilişkinin kurulamayacağı söylenemez.

Usulsüzlük kabahatinin özellik gösterebileceği kaçakçılık fiillerinden biri 213 sayılı Kanun m. 359/1-a(2)'nin "...*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir...*" şeklindeki düzenlemesi olabileceği düşünülmektedir. Bu suçta gizleme hareketine özgü bir kanuni karine kabul edilmiştir. Bu durumda özel usulsüzlüklerden olan m. 353/1-4'ün "*Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; ... veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri...*" şeklindeki düzenlemesi ile m. 359/1-a(2)'de öngörülen defter ve belgeleri ibraz etmeme veya saklama hareketleri çakışabilir (Bkz. Üstün, 2011, 367). Ancak m. 359/1-a(2)'nin öngördüğü fiildeki *gizleme* hareketi icraidir ve bu yöndeki kastın varlığı bir gerekliliktir. Bununla birlikte öngörülen kanuni karineden dolayı gizleme fiilinin özellikle m. 353/1-4'e uygun bir hareket olarak değerlendirilebileceği de söylenebilir. Gerçekten de örneğin inceleme sırasında inceleme elemanına m. 353/1-4'te sayılan defterlerini ibraz edemeyen mükellefin bu davranışı -ilgili defterlerin sabit olduğu anlaşılıyorsa- artık m. 359/1-a(2)'deki suç kapsamına dâhil edilmeye elverişli hale gelmektedir. Çünkü ilgili hüküm gizleme fiiline yönelik kanuni bir karine ortaya koymuştur ve bu karinenin de -özellikle m. 171 vd. ve m. 256'da defter tutma ve ibraz mecburiyeti ile ve mük. m. 257'ye göre yüklenebilecek diğer ödevlerle birlikte dikkate alınması gerekir.

Vergi mükellefi, sadece maddi vergi borcu yönünden değil, vergi normlarının ortaya koyduğu ölçüde şekli birtakım konularda da -mükellefiyetin niteliğine göre ağırlığı değişmekle birlikte- ödevli kabul edilebileceği için bu ödevlere uymakla -diğer bir deyişle verginin şekli gerekliliklerine uymakla- yükümlüdür. Bundan dolayı *gizleme* hareketinin mutlaka icrai şekilde ortaya çıkması gerekliliğinden söz edilemez. Yakın ilgisi dolayısıyla belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 359/1-a(2)'de geçen *gizleyenler* ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı, somut norm denetimine de konu olmuş ve Yüksek Mahkeme; defter, kayıt ve belgeleri usulüne uygun tutma ve gerektiğinde ilgililere ibraz etme ödevinin kamusal karakterli olduğunu, kişinin elindeki defter ve belgelerin kamusal nitelik taşıdığını ve dolayısıyla bunları ibraz etme ödevinin *susma hakkı* ve onun altında tanımlanan haklar (AY m. 38/5) kapsamında değerlendirilemeyeceğine ve düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık taşımadığına kanaat getirmiştir⁴⁹.

Dolayısıyla hükümdeki gizleme hareketine ilişkin kanuni karinenin *kesin* nitelikte olduğunu ve artık aksinin iddia ve ispat edilemeyeceği düşünülmektedir. Bununla birlikte burada dikkat edilmesi

⁴⁹ "...25. Kanun'da yer alan defter ve belgeleri ibraz mecburiyeti, kamu düzeninin işleyişiyle ilgili bir kuraldır. İbraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler, ilgili kişinin vergi mükellefi statüsünde bulunmasından dolayı kanun gereği düzenlenmesi ve saklanması zorunluluğu bulunan defter ve belgelerdir ve içerik itibarıyla kamusal yönleri ağır basmaktadır. Bu defter ve belgelere ilişkin kayıt tutma zorunluluğu, özü bakımından cezai olmayan düzenleyici bir amaçtan ileri gelmektedir. Nitekim kuralın da yer aldığı fıkrafta bulunan '*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, ...*' ibaresinden de anlaşılacağı üzere vergi idaresi, bu belgelerin varlığından haberdardır ve bu belgelerin mükellefin uhdesinde bulunduğunu bilmektedir. Bu nedenle düzenlendiği ve saklandığı kabul edilen bu defter ve belgeler, ibrazının istendiği aşamada devlet ve kamu açısından suç delili değil mükellefin beyanlarının doğruluğunu tevsik edici birer belge niteliğindedir. Mükellef açısından ise kendi vergisel işlemlerinin vergi kanunlarına uygunluğunu ortaya koymaya yarayan bir ispat aracıdır. / 26. Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi mükellefleri açısından ibraz zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin niteliği dikkate alındığında bu defter ve belgeler için ibraz mecburiyeti getirilmesi ve buna uyulmaması durumunda yaptırım öngörülmesi, kişinin kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlandığı şeklinde yorumlanamaz...itirazın REDDİNE...OYÇOKLUĞUYLA..." AYM, T. 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 22.03.2023).

gereken husus, ibrazı gereken defter ve belgelerin sabitliğinin belirgin olmaması durumunda ortaya çıkabilir⁵⁰. Failin, defter ve belgelerinin sabitliği konusundaki itiraz, iddia ve ispat faaliyetlerinin dikkate alınması gerektiği ve bu sayede karine kapsamına dâhil olmaktan kurtulabileceği düşünülmektedir. Örneğin mükellefin, varlığı noter kayıtlarına dayanan defterlerinin zayi olduğuna yönelik iddia ve beyanları, bu konuda bir zayi belgesi olmasa bile başvuru yapıldığına veya başvuru yapılması için hazırlanıldığına ilişkin emarelerin dahi dikkate alınması gerektiği söylenebilir. Bu durumda gizleme kastından bahsedilemeyeceği için fiilin suç teşkil etmeyeceği söylenebilirse de (Ümit, 2021, 1274-1275) aynı durumun 213 sayılı Kanun m. 353/1-4'te öngörülen özel usulsüzlük kabahatini de ortadan kaldırıp kaldırmayacağı tartışılabilir. Çünkü 5326 sayılı Kanun m. 9'un "*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*" şeklindeki düzenlenmesine göre kabahatin taksirle işlenmesi de mümkün kılınmıştır. 213 sayılı Kanun'un düzenlediği vergi kabahatlerinde de kast ve taksir ayrımı yapılmadığı için bu kabahatlerin de taksirle işlenebileceği söylenebilir.

3.2.3. Vergi Kaçakçılığı ve Sahtecilik İlişkisi

İlgisi dolayısıyla belirtmek gerekir ki 5237 sayılı Kanun m. 204 ilâ m. 208 arasında düzenlenen belgede sahtecilik suçlarıyla 213 sayılı Kanun m. 359/1-b'de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu arasında fiillerin benzerlikleri yönünden ilişki kurulabilir⁵¹. Ancak düzenleme itibarıyla büyük ölçüde benzerlik taşıyan bu hükümler eşdeğer nitelikte değildir. 5237 sayılı Kanun'da düzenlenen sahtecilik suçlarında genel kapsamlı ve suçla korunan hukuki değer kamu güveni olmakla birlikte 213 sayılı Kanun m. 359'da düzenlenen ilgili suç, vergi hukukuna özgü ve korunan hukuki değer devletin vergi yetkisini kullanabilmesi için oluşturduğu kamusal karakterli vergi düzeni olarak değerlendirilebilir⁵². Diğer bir ifadeyle 213 sayılı Kanun m. 359/1-b'de düzenlenen sahtecilik, 5237 sayılı Kanun'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının özel bir türü olarak da değerlendirilebilir⁵³.

Burada özellik gösterebilecek durum ise sahtecilik dolayısıyla açılan davanın vergi kaçakçılığı suçu olduğu ve fakat aynı zamanda bir vergi kabahati de teşkil ettiği noktasında ortaya çıkabilir. Bu durumda soruşturma evresinde, savcılığın dava şartı olan mütalaa talebi için vergi idaresine başvurması gerekir. Bununla birlikte 5326 sayılı Kanun m. 23/2'nin gereğini işleterek kabahat dolayısıyla idari cezaya hükmedip hükmedemeyeceği de tartışılabilir görünmektedir. Çünkü bu aşamada daha kabahat dolayısıyla idari ceza kesilmemiştir. Vergi ziyayı cezasının miktarının belirlenebilmesi için tarihyatın gerekli olduğu ve tarihyatın yapılabilmesi için de takdir komisyonu

⁵⁰ İlgisi yönünden bkz. (Ümit, 2021, 1274-1275).

⁵¹ İlgisi yönünden bkz. (Ünal, 2021, 1261).

⁵² "...TCK'nın ve VUK'nın sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırıldığında da düzenlemelerin nedeni ve amaçlarındaki farklılık açıkça görülmektedir. TCK'daki sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmî ve özel belgede sahtecilik ifadeleri kullanıldığı hâlde, VUK'da 'kaçakçılık suçları ve cezaları' başlığı kullanılmıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın ve belgenin özelliğine göre yetkili mercinin değerlendirmesine bırakıldığı hâlde VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.' denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış olup aldatıcılık özelliği buna göre kıymetlendirilmelidir. / Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK'nın 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönünden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı yanlış uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir / Bu nedenlerle VUK'nın 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ve kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin şekil şartları ve aldatma yeteneği yönünden aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı kabul edilmelidir..." Yargıtay, CGK., T. 20.11.2018, E. 2017/315, K. 2018/549. Aynı yönde Yargıtay, CGK., T. 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517 K.; Yargıtay, CGK., T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641 (www.lexpera.com.tr, E.T: 23.03.2023).

⁵³ İlgisi yönünden bkz. (Ünal, 2021, 1261; Görkemli, 2020, 431-432).

kararının gerekli olduğu *subjektif vergilerde* savcının ceza miktarını tespit etmesi mümkün olamasa da *objektif vergilerde* takdir komisyonunun hâlihazırda yapmış olduğu objektif ölçüler üzerinden⁵⁴ tarhiyatın yapılması mümkün olduğundan, savcı tarafından ceza miktarının da belirlenebileceği düşünülmektedir. Diğer yandan usulsüzlük cezalarında tarhiyat gerekliliği olmadığından, bunların miktarlarının belirlenmesi de mümkündür.

3.3. Soruşturma Evresinde Cumhuriyet Savcısı Tarafından Vergi Cezası Kesilmesi

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere vergi kaçakçılığı fiilleriyle vergi kabahatleri fiilleri birlikte işlenebileceğinden dolayı savcının soruşturma evresinde 5326 sayılı Kanun m. 23, f. 2 veya f. 3'e göre vergi cezası kesme yetkisinin olup olmadığı tartışılabilir görünmektedir. Gerçekten de 213 sayılı Kanun m. 359 kapsamındaki suçlardan -özellik gösteren- biri hakkında soruşturmaya başlayan savcı, fiilin suç oluşturmadığı ve fakat kabahat olduğu kanaatine varırsa bu cezayı kesmesinde bir engel bulunmakta mıdır? Aslında olağan durumlarda vergi kabahati dolayısıyla vergi cezası kesmeye yetkili olanın vergi idaresi olduğu açıktır (213 s. K. m. 365/1). 5326 sayılı Kanun m. 22/1'in ifade ettiği durum 213 sayılı Kanun'da öngörülen idari yaptırımlarda yetki konusunda da geçerlidir. Bununla birlikte 5326 sayılı Kanun m. 23, f. 2 ve f. 3'ün bu olağan duruma rağmen tanımlanmış olduğu dikkate alınmalıdır. Diğer bir deyişle m. 23, f. 2 ve f. 3, idari yaptırım yetkisinin idareye verilmiş olmasına rağmen savcıya da istisnai olarak ilgili yaptırımlara hükmedebileceği bir yetki vermiştir. 213 sayılı Kanun uygulamasını ise bu öngörüden bağışık tutmayı gerektirecek bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda, 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in bir engel teşkil ettiği ileri sürülürse - yukarıda da açıklanmaya çalışıldığı üzere- bu hükmün vergi mahkemelerinin görevine ilişkin düzenlemesinden dolayı 5326 sayılı Kanun'un *kanun yolu* ile ilgili hükümlerinin -özellikle m. 27, f. 6 ve f. 7'nin- uygulanması yönünden bir engel oluşturacağı söylenebilir.

5271 sayılı Kanun m. 2'ye göre soruşturma "*Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi*" ifade etmektedir. Mezkûr Kanun m. 160 vd. hükümlerinde de soruşturma evresinde savcının yapacağı işlemler, görev ve yetkileri ve ilgili süreçler ortaya konulmaktadır. Buna göre vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla savcı bir soruşturma başlatacaktır. Ancak burada 213 sayılı Kanun m. 367'den kaynaklanan özel bir durum bulunmaktadır.

Vergi müfettişleri⁵⁵ yaptıkları vergi incelemesi sırasında m. 359'daki suçlardan birinin işlendiğini tespit ettiklerinde rapor değerlendirme komisyonunun (RDK) mütalaasıyla birlikte doğrudan doğruya raporlarını savcılığa, yine vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar da düzenledikleri raporları RDK'nin mütalaasıyla birlikte vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa iletecekler; bunlar da keyfiyeti başsavcılığa bildireceklerdir (213 s. K. m. 367/1). Bununla birlikte başsavcılığın da m. 359'daki suçların işlendiğini öğrenmesi durumunda inceleme yapılmasını talep etme yetkisi bulunmaktadır (213 s. K. m. 367/2).

Kanun, bu konuda vergi idaresinin yaptığı işin teknik yönünü dikkate almış ve dolayısıyla idarenin savcılığa yardımcı olmasını amaçlamış gibidir⁵⁶ ki bu yönde bir *muhakeme şartı* ortaya koymuştur. Bu muhakeme şartını m. 367/3'ün "*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*" şeklindeki düzenlemesi dolayısıyla *dava şartı* olarak nitelendirmek gerekir⁵⁷. Dolayısıyla savcının da bu sürede delil toplamasının ve işin esasını araştırmasının mümkün olduğunu ve fakat inceleme neticesi sonuçlanmadan iddianame düzenlememesi gerektiği söylenebilir (5271 s. K. m. 160). Aksi takdirde mütalaa şartı işlevsiz bırakılmış olur. Bununla birlikte savcının suç şüphesi dolayısıyla mütalaa talebi vergi idaresince reddedilirse bu ret işlemine karşı idari yargıda dava açma kabiliyetinin bulunduğu düşünülmektedir⁵⁸

⁵⁴ Örneğin 1319 sayılı Kanun (11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmî Gazete) m. 29. İlgisi yönünden bkz. 213 sayılı Kanun mük. m. 49.

⁵⁵ Burada kullanılan vergi müfettişleri deyimini, vergi müfettiş yardımcılarını da kapsamaktadır.

⁵⁶ İlgisi yönünden bkz. (Şenyüz, 2017, 369.).

⁵⁷ Suça iştirak halinde şerik için ayrıca mütalaa veya rapor şartı aranmaz (213 s. K. m. 367/5). Yine m. 359/1-ç'de öngörülen suçtan dolayı kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartının aranmayacağı belirtilmektedir (213 s. K. m. 367/4). Bu durumda dava şartı ortadan mı kaldırılmıştır yoksa inceleme tamamlanmadan dava açılabilir mi durma veya düşme kararı mı verilecektir. Düzenleme belirgin değildir. Bu durumda dava şartının ortadan kaldırıldığı düşünülmektedir. Çünkü aksi durumun pratik bir faydasının olmadığı söylenebilir.

⁵⁸ Belirtilmelidir ki vergi idaresi, savcılığın suç şüphesine katılmasa bile bu yöndeki kanaatini ve bunu destekleyen bilgi ve belgeleri de gösterecek şekilde mütalaa ile ona sunmalıdır. Bu durumda savcının

(2577 s. K.⁵⁹ m. 2/1-a). Diğer yandan bir şekilde mütalaa olmadan iddianame düzenlenir ve mahkemece kabul edilip dava açıldığında ise *durma* veya *düşme* kararının verilmesi gerekecektir (5271 s. K. m. 223/8).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği⁶⁰ m. 53 ve 54'te vergi müfettişleri tarafından düzenlenebilecek *vergi inceleme raporları*, *vergi tekniği raporu* ve *vergi suçu raporu* öngörülmektedir. Benzer şekilde Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁶¹ m. 19 ve 20'de de vergi inceleme raporunun düzenlenmesi ve ilgili komisyona gönderilmesine dair düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelere uygun şekilde oluşturulup düzenlenen raporlar RDK'nin mütalaasıyla birlikte -veya duruma göre vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla- başsavcılığa gönderilmektedir. Savcılık tarafından bu rapor ve mütalaa dikkate alınacaktır ve fakat nihayetinde iddianame düzenlenebilmesi için savcının suçun işlendiği konusunda *yeterli şüphenin* oluştuğuna dair kanaati önem arz etmektedir (5271 s. K. m. 170/2). Ayrıca vergi idaresi tarafından başsavcılığa gönderilen inceleme neticesine ilişkin rapor ve mütalaanın da tek başına yeterli şüpheyi karşıladığını düşünmemek gerekir. Bu, en azından savcının soruşturmayı başlatması yönünden *basit şüphe* şartını karşılamaya yetmekle birlikte savcının soruşturmayı derinleştirilmesiyle birlikte şüphenin yoğunluğu artabileceği gibi şüpheli lehindeki deliller toplandıkça da bu şüphenin yoğunluğu azalabilir. Dolayısıyla vergi idaresinin bu konudaki araştırma, değerlendirme ve nitelendirmeleri şüpheye etki eden tali nitelikli bir işleve sahiptir ve fakat savcının kararını doğrudan doğruya bağlayıcı bir işleve sahip değildir⁶² (Bkz. Şenyüz, 2017, 365; Arslaner, 2022, 2400). Vergi idaresinin rapor ve mütalaasına rağmen savcının fiile ilişkin suç nitelendirmesini güçsüz bulması ve fiilin suç teşkil etmediğine kanaat getirmesinin mümkün olduğu söylenebilir (Bkz. Şenyüz, 2017, 371-372) ki fiilin suç değil kabahat değeri taşıması durumunda 5326 sayılı Kanun m. 23/3'ün uygulanması gündeme gelebilir. Çünkü mezkûr hüküm emredicidir (Bkz. Gündüz & Gündüz, 2022, 117).

Belirtilmelidir ki vergi kaçakçılığına ilişkin vergi idaresinin başsavcılığa gönderdiği raporda suç dışında birtakım kabahatlere de atıf yapılmış olabilir ve hatta vergi idaresi bu kabahatlere ilişkin vergi cezalarını zaten kesmiş olabilir. Bununla birlikte, yukarıda da tartışıldığı üzere aynı fiilin hem vergi kaçakçılığı suçunu hem de vergi ziyai kabahatini oluşturduğu ve bunun soruşturma evresinde savcının önüne geldiği durumlarda, vergi idaresinin vergi ziyai kabahatine ilişkin üç kat tutarındaki cezayı kesebilmesinin -bu aşamada- mümkün olmadığı düşünülmektedir (Bkz. Karakoç, 2016, 171). Çünkü 213 sayılı Kanun m. 344/2'nin "*Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*" şeklindeki düzenlemesinden anlaşılmaktadır ki vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediği anlaşılmadan, bu fiile ilişkin üç kat tutarında kesilmesi gereken vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Dolayısıyla bu durumda savcının -vergi idaresinin rapor ve mütalaasında iddia edildiğinin aksine- fiilin suç oluşturmadığı ve fakat vergi ziyai oluşturduğu gerekçesiyle kovuşturmaya yer olmadığı kararı verildikten sonra vergi ziyai cezası kesmesinde bir engelin bulunmadığı, hatta bunun 5326 sayılı Kanun m. 23/3'ten kaynaklanan bir gereklilik olduğu söylenebilir⁶³. Bu durumda fiilin kaçakçılık suçu değil de vergi ziyai kabahati teşkil ettiği yönünde nitelendirmede bulunan savcının kesebileceği vergi ziyai cezası ise bir kat tutarındadır. Örneğin vergi idaresi, mükellefin fiilini 213 sayılı Kanun m. 359/1-a(1)'de öngörülen hesap veya muhasebe hilesi⁶⁴ kapsamında görmüş, rapor ve mütalaasını bu

kovuşturmaya yer olmadığı kararı vermesi gerektiği hakkında bkz. (Şenyüz, 2017, 372.).

⁵⁹ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁰ 07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı Resmî Gazete.

⁶¹ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete.

⁶² "...Ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem taşımaksızın kaçakçılık suçunun takibatı vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilir. 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa alınması dava şartı olduğundan Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenerek kamu davası açılabilmesi için vergi idaresinden mütalaa alınması gerekmektedir. Mütalaa Cumhuriyet savcısı için bağlayıcı olmayıp soruşturma neticesinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verilebileceği gibi iddianame de düzenlenebilir..." AYM, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 23.03.2023).

⁶³ Aksi yönde bkz. (Torunoğlu, 2010, 522-523).

⁶⁴ İlgisi yönünden bkz. (Candan, 2022, 489-491).

yönde kurmuş olsun. Suça konu fiil vergi ziyasına da yol açmış olabilir ve fakat vergi idaresi bu aşamada vergi ziyai cezası kes(e)memelidir⁶⁵. Çünkü iddia edilen fiilin doğruluğuna göre kesilebilecek vergi ziyai cezası üç kat tutarında kesilebilir ki bunun için suçun sübuta kavuşması gerekir. Diğer yandan başsavcılığa yapılan bildirim sonucunda savcı, fiilin nitelendirilmesinde, örneğin suçun manevi unsuru yönünden oluşmadığına ve fakat fiilin vergi ziyasına sebep olduğuna kanaat getirmiş olabilir. Artık savcının 5326 sayılı Kanun m. 23/3'ün gereği olarak ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesmesi gerekir. Ayrıca yine fiilin suç değil de usulsüzlük kabahati oluşturduğu noktada, savcının ilgili cezayı kesme yetkisi bulunmasına rağmen bu ihtimalin gerçekleşme olasılığının düşük olduğu düşünülmektedir; çünkü vergi idaresi zaten başsavcılığa mütalaaı göndermeden önce bu cezayı kesecektir. Ancak vergi idaresinin bu yönde bir ihmali ortaya çıkarsa savcının bu cezayı kesmesi mümkün ve gerekli olur.

213 sayılı Kanun m. 367/2'ye göre vergi kaçakçılığı suçu işlendiğine yönelik harekete geçen savcının olağan durumda vergi idaresini haberdar etmesi beklenmekteyse de fiilin suç olmadığı ve fakat kabahat teşkil ettiğine yönelik çıkarımda bulunup bulunamayacağı tartışılabilir. Bu durumda örneğin fiilin açıkça suç teşkil etmediği anlaşılabilirse ve fakat vergi kabahati oluşturduğu noktasında da tereddüt yoksa savcının vergi cezasını kesmesi gerektiği düşünülmektedir (5326 s. K. m. 23/3). Çünkü vergi idaresinin inceleme sonucuna dayanan mütalaa şartı bir *soruşturma şartı* olarak değil bir *kovuşturma şartı* olarak düzenlenmiştir (213 s. K. m. 367/3). Bundan dolayı vergi idaresinin mütalaaı olmadan savcının soruşturmayı sonlandırabilme kabiliyetinin varlığı devam etmektedir. Benzer şekilde, suç fiiline eşlik eden kabahat fiillerinin varlığı da tespit edildiyse ve vergi idaresinden mütalaa talebinde bulunulsa bile savcının vergi cezasına hükmetme yetkisi bulunmaktadır (5326 s. K. m. 23/2). Ancak bu durumda savcının vergi cezası kesmesi bir gereklilik değildir. Elbette, ayrıca suçun oluşup oluşmadığı yönünde yeterli kanaat elde edilemiyorsa 5271 sayılı Kanun m. 160'tan kaynaklanan araştırma mecburiyeti ilkesinin uzantısı olan *soruşturma mecburiyeti ilkesinin* gereği olarak savcının bir kanaate varmadan önce mutlaka vergi idaresinden gelecek inceleme sonucunu beklemesi gerekir.

Yine özellikle vergi ziyai kabahati bakımından savcının vergi idaresinden önce suça ilişkin belirtiler dolayısıyla harekete geçmesi ve vergi idaresinin mütalaaasını beklemeden fiilin suç oluşturmadığını ve fakat vergi ziyai kabahati olduğuna ilişkin bir kanaat getirerek bu cezaya hükmetmesi durumunun, bir *subjektif verginin* resen tarhiyatında takdir komisyonunun bir belirleme yapması gerekliliği dolayısıyla mümkün olamayacağı söylenebilir de *objektif vergilerde* önceden belirlenmiş değerler dikkate alınarak⁶⁶ savcı tarafından kesilecek ceza miktarının hesaplanmasının mümkün olduğu hallerde cezanın kesilmesi gerektiği düşünülebilir. Diğer yandan usulsüzlük cezalarında, ceza miktarlarının belirlenmesinde tarhiyata gerek bulunmadığından savcının bu cezaların miktarlarını belirlemesi mümkündür.

3.4. Kovuşturma Evresinde Mahkeme Tarafından Vergi Cezası Kesilmesi

Öncelikle belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 367/1'in "...359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve..." şeklinde bir ifade kullanmasının sorunlu olduğu düşünülmektedir. Çünkü bir suçun işlendiğinin *tespiti* işi mahkemenindir⁶⁷. Tespit yerine *kanaat* veya *şüpheye* ilişkin bir kavramın tercih edilmesi daha isabetli olabilirdi. Bununla birlikte bu ibare, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir *maddi tespit* şeklinde yorumlanmalıdır. Ancak bir mahkemenin suç yönünden yaptığı tespit ise *hukuki tespittir*. Elbette maddi gerçekliğin hukuki gerçeklikle örtüşmemesi de mümkündür ki bu durumda hukuki tespite üstünlük tanınmalıdır. Örneğin

⁶⁵ Bu durumda vergi idaresinin ziya uğratılan verginin bir katı tutarında ceza kesmesi kabiliyetinin olup olmadığı, suçla ilgili hüküm ortaya çıktıktan sonra kesilmesi gereken geriye kalan vergi ziyai cezasının kesilip kesilmeyeceğine yönelik bir kabiliyetinin olup olmadığı tartışılabilir. Ancak bu yönde bir tutumun vergi idaresinin fiili nitelendirmesiyle ilgili çelişkili bir durum ortaya koyabileceği de söylenebilir ki artık suçla ilgili muhakeme tamamlanmadan vergi idaresi tarafından üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi kabiliyetinin olmadığını kabul etmek daha isabetli görünmektedir. İlgisi yönünden bkz. (Karakoç, 2016, 172; Karakoç, 2010, 10-12; Tunç, 2022, 1296-1298).

⁶⁶ Örneğin 1319 sayılı Kanun m. 29.

⁶⁷ Gerçi benzer düzenlemelere örnek olarak 5237 sayılı Kanun m. 278, 279 ve 280 hükümleri de verilebilir. Ancak dikkat edilirse bu hükümler *bir suçun işlenmesi* ifadesini kullanmaktadırlar. Ancak bir suçun *işlendiğinin tespiti* bir muhakeme meselesidir ki bu konudaki yetki, Kanun ile kurulmuş ve görevlendirilmiş bir mahkemededir.

vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçunun olduğu yönündeki maddi tespitleri gerçeklik taşıya bile mahkemenin bu maddi tespitleri oluşturan birtakım delillerin hukuka aykırı yöntemle elde edildiğine kanaat getirerek bunların *hükme esas alınmaması* sonucunda (5271 s. K. m. 230/1-b), beraat kararı verilmesi de mümkündür. Bu durumda, maddi anlamda suçun olduğu kabul edilebilse bile hukuki anlamda suçun olmadığı kabul edilir ki fiille ilgili esas alınacak değerlendirme budur. Bu itibarla artık vergi idaresinin, vergi ziyasına vergi kaçakçılığı fiiliyle sebep olduğu değerlendirilmesi dolayısıyla 213 sayılı Kanun m. 344/2'ye göre de üç kat tutarında vergi ziyai cezasını kesemeyeceği düşünülmektedir. Çünkü vergi idaresinin, suçu hukuki yönden tespit edebilme yetkisi yoktur. Aksi takdirde ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığına ilişkin yargılama yapmasına gerek kalmazdı.

Diğer yandan bir an için 5271 sayılı Kanun'un da muhtelif hükümlerinde (m. 52/3-b, 58/3, 133/1, 160/2, 236 f. 2 ve f.5) savcı veya mahkemece yapılan muhakeme işinin *maddi gerçeği ortaya çıkarma* işlevi de dikkate alındığında -mahkemenin beraat kararına rağmen- vergi idaresinin üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesip kesemeyeceği durumu tartışılabilir görünmektedir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 344/2'nin üç kat vergi ziyai kesilmesi için m. 359'daki fiillerle sebebiyet verme ifadesini kullanmaktadır ve vergi ziyasına m. 359'daki *fiillerle sebebiyet verme* ifadesinin, mutlaka suçun oluşması gerektiği şeklinde yorumlanamayacağı da ileri sürülebilir. Diğer bir deyişle m. 344/2'deki üç kat tutarındaki vergi ziyai cezasının kesilebilmesi için kaçakçılık suçuna yönelik bir *mahkûmiyet* kararının aranmaması gerektiği de ileri sürülebilir. Bununla birlikte m. 344/2'nin vergi ziyai cezasına ilişkin istisnai ve nihayetinde daha ağır bir ceza öngörerek temel hak ve hürriyetler yönünden müdahale niteliği ağırlaştırıcı ve *istisnai* olduğu için bu hükmün özellikle *dar yorumlanması* gereği ortaya çıkar⁶⁸. Bundan dolayı hükmün gerçek anlamı, maddi tespitleri kapsamakta ise de bu kapsamın ilgili kaçakçılık fiilleri dolayısıyla *mahkûmiyet kararı şartı* aranması gerekliliği yönünde daraltılması ve bu şekilde yorumlanması gerektiği düşünülmektedir⁶⁹.

5271 sayılı Kanun m. 2/1-f'ye göre kovuşturma "*İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi*" ifade etmektedir. Kovuşturma evresinde, kamu davası açılmış ve uyuşmazlık artık mahkemenin önüne gelmiştir. Bu durumda mahkeme, kovuşturmanın gereği gibi yapılması bakımından savcının iddianamede ortaya koyduğu olay ve bulgular ile vergi idaresinin rapor ve mütalaasında ortaya koyduğu inceleme sonucunu değerlendirecektir. Gerektiğinde mahkemenin de olayla ilgili bilgi ve belge toplama kabiliyetinin olduğunu da belirtmek gerekir. Diğer yandan hüküm verilirken esas olan mahkemenin kanaatidir. Ancak bu kanaatin oluşmasında önemli olan ve mahkemece yapılması gereken iş, hüküm kurarken bunu nasıl gerçekleştirdiği, dava dosyasındaki tüm bulgu, bilgi, belge ve diğer delilleri tartışarak bunların şüpheyi ortadan kaldırıp kaldırmadığını değerlendirmek ve bunu gerekçelendirmektir (5271 s. K. m. 230). Yoksa iddianameye konu olan fiillerin nitelendirilmesi ve suçun hukuki yönden tespiti konusunda nihai kararı mahkemenin vereceğinde tereddüt bulunmamaktadır.

Mahkeme gerek iddianame gerekse de vergi idaresinin suça konu rapor ve mütalaasını değerlendirmek mecburiyetindeyse de fiilin nitelendirilmesinde bunlarla doğrudan bağlı değildir. Bundan dolayı fiilin bir vergi kaçakçılığı teşkil etmediğini ve fakat vergi kabahati olduğunu tespit edebilir. Yukarıda savcının vergi ziyai kesmesi yetkisinde bahsedildiği durum burada da geçerlidir. Örneğin mütalaa ve iddianame, 213 sayılı Kanun m. 359/1-a(1)'in "*...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler...*" ifadesinden kaynaklanan bir fiille dayandırılmış ve fakat mahkemece olayda suçun manevi unsurunun gerçekleşmediğine kanaat getirilmiş olabilir (İlgisi yönünden bkz. Candan, 2022, 492-494). Bununla birlikte mahkemece fiilin vergi ziyasına sebep olduğuna da kanaat getirilmiş olabilir. Mahkeme artık, suçtan dolayı beraat kararı verecek ve fakat ziyai uğratılan verginin bir katı tutarında da vergi ziyai cezası kesecektir. Benzer şekilde fiilin vergi kaçakçılığı suçu değil, usulsüzlük kabahati oluşturduğuna kanaat getirilirse buna ilişkin ceza mahkemece kesilebilecektir.

Burada yine ilgisi ve önemi dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'nin 213 sayılı Kanun m. 367/son

⁶⁸ İstisnalar dar yorumlanır hakkında bkz. (Gözler, 2013, 59-65).

⁶⁹ Karakoç'un bu sorunun çözümünde önerisi, vergi idaresi tarafından tarhiyat aşamasında bir kat vergi ziyai cezası kesilebileceği, failin vergi kaçakçılığı suçundan hakkında mahkûmiyet kurulması durumunda ise fail hakkında iki kat vergi ziyai cezasının ikmal edilebileceği şeklindedir (Karakoç, 2016, 172; Karakoç, 2010, 10-12). Bu konuda benzer öneriler için bkz. (Tunç, 2022, 1296-1298).

hükmünün iptali yönünde verdiği karara da değinmek gerekir. M. 367/son'un "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." şeklindeki düzenlemesi birtakım sorunlu durumların oluşmasına sebebiyet verme potansiyeline sahipti. Çünkü hüküm açıkça ceza mahkemesi tarafından verilen kararları etkisizleştirmekte ve vergi idaresinin müstakil değerlendirmelerine üstünlük atfetme anlamına geliyordu. Gerçekten bu hükmü göre mahkemenin beraat kararına rağmen vergi idaresinin vergi kaçakçılığı tespiti dolayısıyla -karardan önce veya sonra- üç kat vergi ziyayı kesmesi bile kabul edilebilir bir hale geliyordu. Oysaki bir mahkemenin kararına rağmen artık fiilin nitelendirilmesi konusunda vergi idaresinin değerlendirmelerine sonuç bağlanamayacağı ve bundan dolayı bu aşamada idarece bir yaptırıma hükmedilememesi gerekir. Yüksek Mahkeme'nin iptal kararının özellikle mahkeme kararının vergi idaresini bağlamayacağı yönünde ortaya çıkardığı olumsuz sonuçları ortadan kaldıracaklığı söylenebilir⁷⁰. Gerçekten de artık vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla aynı fiille vergi kabahatinin de ortaya çıktığı değerlendiriliyorsa -özellikle vergi ziyayı cezası kesilmesi yönünden- kaçakçılık suçu ile ilgili muhakemenin tamamlanmadan ve bu konudaki karar kesinleşmeden vergi idaresinin vergi cezası kes(e)memesi gerektiği düşünülmektedir (Bkz. Karakoç, 2010, 12). Çünkü m. 367/son hükmü iptal edildikten sonra ceza mahkemesi tarafından verilen karardaki gerekçede vergi kabahatine yönelik ortaya koyulan çıkarımların da vergi idaresi yönünden dikkate alınması gerekliliğine ilişkin yeni bir sonucun ortaya çıktığı söylenebilir. Vergi idaresi, 213 sayılı Kanun'a göre vergi cezası kesilmesi konusunda asıl yetkili organ olsa da 5326 sayılı Kanun m. 24'te mahkemeye de bu yetkinin verilmesi dolayısıyla ceza mahkemesinin de -özellikle aynı fiil dolayısıyla- yapılan yargılamada vergi cezasına hükmedebileceği olasılığını göz ardı etmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Aslında Yüksek Mahkeme'nin iptal hükmü, bu konuda yeni bir yaklaşımın ortaya çıkmasına sebep olabilir. Özellikle aynı fiil ile vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatinin birlikte ortaya çıkabileceği durumlar yönünden düşünüldüğünde vergi idaresinin suça ilişkin teknik tespitleriyle birlikte gerekiyorsa tarhiyat işlemi de tesis edilecektir. İşin cezai kısmı ise ceza mahkemesine bırakılmalıdır. Çünkü aynı fiille işlenmesi mümkün olan suç ve kabahatte, ceza mahkemesinin, fiilin unsurlarına yönelik yaptığı değerlendirmeler -muhakeme suça ilişkin yapıldığı için kabahatle ilgili değerlendirmeler de burada ortaya çıkabilir- hukuki yönden vergi idaresinin yapacağı değerlendirmelerden daha etkilidir. Diğer yandan suça ilişkin değerlendirmelere ve beraat hükmü kesinleşmesine rağmen vergi idaresinin vergi cezasını kesme olanağının 5326 sayılı Kanun m. 24'ün amir hükmü dolayısıyla ortadan kalktığı söylenebilir. Bu durumda ceza mahkemesi tarafından bir *mahkûmiyet* hükmü kesinleştikten sonra vergi idaresinin vergi cezası kesebileceği söylenebilir. Vergi idaresinin vergi cezasını kesmesi bakımından ceza mahkemesi kararının kesinleşmesini beklemesi gerekliliğine yönelik yaklaşımın ise Yüksek Mahkeme'nin aradığı süreçler arasındaki maddi ve zamansal ilişkinin de kurulmasını sağlayabileceği düşünülmektedir. Ancak vergi idaresi, ceza mahkemesinin kararını beklemeden üç kat tutarındaki vergi ziyayı cezasını keserse bir beraat kararına rağmen mükellefin vergi mahkemesinde de dava açmak zorunda kalacağı düşünülebilir. Böylece aynı fiil dolayısıyla -farklı cezalar olsa bile- iki ayrı mahkemede yargılanan mükellef hakkında fiilin nitelendirilmesi noktasında farklı hükümlerin ortaya çıkma ihtimali doğmaktadır.

3.5. Kanun Yolu Denetimi

Gerek savcı gerekse de ceza mahkemesi tarafından 213 sayılı Kanun'dan kaynaklanan ve 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'e göre hükmedilen vergi cezaları idari niteliktedir. Çünkü adli alanda görev yapan bu makamların verdikleri tüm kararlar adli nitelikte değildir. Burada Kanun'dan kaynaklanan özel bir yetkinin kullanılması söz konusudur. Yine normalde 5326 sayılı Kanun'un bu idari kararlar

⁷⁰ "...Bu itibarla aynı fiille işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama/cezalandırma süreçlerinde, herhangi birinin diğerinden önce kesinleştiği ve birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olduğu görülmektedir. İtiraz konusu kural ile yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlamayacağı hüküm altına alınmakla bu bağlantı eksikliği daha da pekiştirilmiştir. Bunun da ötesinde kuralın gerek idare ve gerekse yargı organlarıncaya bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünüün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı görülmektedir..." AYM, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 23.03.2023).

yönünden ortaya koyduğu yargısal denetimin göz önünde bulundurulacağını söylemek gerekirdi. Ancak ek m. 1, vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümleri saklı tuttuğu için artık savcı ve mahkeme tarafından verilecek vergi cezalarında m. 27 ilâ 31 hükümlerinin geçerli olmayacağını söylemek gerekir. Bu bağlamda özellikle m. 27, f. 6 ve f. 7'nin de işletilme olanağı ortadan kalkmaktadır. Böylece bu hükümlere bakılmaksızın savcı veya mahkeme tarafından verilen vergi cezalarının yargısal denetiminde vergi mahkemelerini ve idari yargılama hukukuna ilişkin kanun yolları denetimine ilişkin hükümlerin uygulanacağını kabul etmek gerekir.

Bununla birlikte, bu konuda özellik gösterebilecek birtakım durumlardan bahsedilmesi gerekir. İlk olarak, savcı veya mahkeme tarafından verilen bir vergi cezasının mükellefe doğrudan tebliğ edilmesi gerektiği söylenebilir. Çünkü bu karar idari niteliklidir. Ayrıca 5326 sayılı Kanun genel olarak m. 26/1'de 7201 sayılı Kanun'a⁷¹ göre idari yaptırım kararının ilgili kişiye tebliğ edileceğini öngördüğü için kararın vergi idaresi aracılığıyla mükellefe gönderilemeyeceği söylenmelidir. Savcılık veya mahkeme kestigi cezayı, 213 sayılı Kanun m. 366'a uygun düzenledikleri bir *ceza ihbarnamesi* ile mükellefe göndermelidir.

Örneğin vergi idaresi tarafından vergi kaçakçılığı dolayısıyla düzenlenen mütalaa savcılığa gönderilmeden önce, gönderildiği sırada veya savcı veya mahkeme tarafından yapılan değerlendirmeden önce, vergi idaresi tarafından mükellef hakkında tarhiyat yapılması da mümkündür. Bu tarhiyat işlemi gerçekleştirildikten sonra vergi ihbarnamesiyle mükellefe gönderilir ve tarh işlemine karşı dava açma süresi başlamış olur. Normalde vergi idaresince tarhiyat yapılmasını gerektirecek sebebin ortaya çıkması durumunda bir vergi ziyai cezası kesilmesi de pek muhtemeldir. Ancak vergi idaresi, vergi ziyai cezasına vergi kaçakçılığı fiiliyle sebep olduğunu değerlendirdiyse 213 sayılı Kanun m. 344/2'ye göre üç kat tutarında kesilmesi gereken cezayı kes(e)memeli, bunun için vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili yapılan soruşturma veya kovuşturma sonucunu beklemelidir. Bu bekleme süresinde, savcı veya mahkeme fiilin suç değil de vergi ziyai olduğuna kanaat getirirse bir kat tutarında vergi ziyai cezasını kendisi kesmelidir. Bu halde savcılık veya mahkeme tarafından vergi cezasının, ceza ihbarnamesiyle mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren vergi cezasına karşı dava açma süresi başlayacaktır. Mükellef ise zaten vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tarhiyat işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açmış olabilir. Diğer yandan savcı veya mahkemece kesilen vergi ziyai cezasına karşı da vergi mahkemesinde dava açılabilir ki bu durumda şartları oluştuysa tarhiyata karşı açılan dava ile vergi ziyai cezasına karşı açılan davanın 2577 sayılı Kanun m. 38'e göre -aynı dosyada- birleştirilmesi mümkün olabilir. Diğer yandan bu davalarda bağlantının sağlanmasına yönelik şartlar sağlanamadıysa -örneğin kaçakçılık suçuna ilişkin ceza mahkemesinde görülen davanın sonuçlanması uzun sürmüştü ve tarhiyatla ilgili vergi davası da kanun yolu başvurusu sebebiyle istinaf mercii tarafından incelenmeye başlanmışsa- bağlantı gerçekleştirilemeyeceğinden, vergi cezasını inceleyen vergi mahkemesinin, tarhiyatla ilgili davayı bekletici mesele yapmasında fayda bulunur.

4. Sonuç

Görülmektedir ki 213 sayılı Kanun'un vergi cezaları yönünden uygulanmasında 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24 hükümleri dikkate alınmalıdır. Elbette bu yönde bir uygulamaya rastlanmadığı söylenmelidir. Ancak konunun uygulamasının olmaması, konunun teknik yönden tartışılmasını değersiz kılmaz. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Kanun m. 367/son'u iptal ettikten sonra durumun yeniden şekillenebileceği de söylenebilir. Dolayısıyla bu teknik tartışmanın hâlihazırda iki önemli yönü olduğu düşünülmektedir:

İlki, Anayasa Mahkemesi tarafından 213 sayılı Kanun m. 367/son hükmünün iptaline ilişkindir. Bu hüküm iptal edildikten sonra vergi idaresinin özellikle ceza mahkemesinin kararıyla bağlı olmayacağına yönelik durum ortadan kaldırılmış olmaktadır. Artık ceza mahkemesinin suça konu fiille ilgili yaptığı tespitlerin ve özellikle verilen hükmün vergi idaresi tarafından dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır ki bu durum bir yandan da 5326 sayılı Kanun m. 24'ün, 213 sayılı Kanun yönünden de uygulanma kabiliyetini artırmış olmaktadır. Elbette aynı durumun, ceza muhakemesinin aslı unsurlarından olan savcının, fiili suç değil kabahat olarak nitelendirmesi halinde de geçerli olduğu söylenebilir.

İkincisi, 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in ortaya koyduğu özel düzenlemedir. Bu düzenlemenin ele alınış şekli dolayısıyla vergi cezalarında 5326 sayılı Kanun'un, *idari yaptırımın yargısal denetimi*

⁷¹ 19.02.1959 tarihli ve 10139 sayılı Resmî Gazete.

yönünden uygulanmayacağı anlamı çıkmaktadır. Her ne kadar bu hükmün gerekçesinde vergi cezaları yönünden 5326 sayılı Kanun'un *usule* ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı söylene de yine bu gerekçede -hükümde olduğu gibi- vergi mahkemelerine ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bir atıf yapılmıştır. Kaldı ki hükmün kendisi -gerekçesinden bağımsız olarak- kabahate hükmetme yetkisi yönünden 5326 sayılı Kanun'un ilgili *istisnai* hükümlerinin uygulanmayacağı sonucunu çıkarmaya elverişli kurgulanmamıştır. Dolayısıyla kanun hükmü, *vergi cezasını kesen makam* yönünden bu konuda 213 sayılı Kanun hükümlerini saklı tutmamıştır. Kanun koyucunun vergi cezasını kesenler yönünden 213 sayılı Kanun uygulamasını 5326 sayılı Kanun hükümlerinden bağımsız tutmak isteseydi, bunu rahatlıkla yapabirdi. Şu haldeyse 5326 sayılı Kanun m. 23/3 ve 24'ün amir hükümlerini vergi cezaları yönünden de bağımsız tutmayı gerektirecek bir hüküm bulunmamaktadır. Aksi bir yorum, kanun hükmünün öngörmediği bir özelliği -haddinden fazla geniş yorumlayarak- ona yüklemek anlamına gelirdi.

Nihayetinde söylenebilir ki 5326 sayılı Kanun'un Cumhuriyet savcısı ve ceza mahkemesine istisnai olarak verdiği idari yaptırıma hükmetme yetkisi, vergi cezaları yönünden de uygulanabilir görünmektedir. Ancak *uygulamanın*, bu çalışmadaki yaklaşımla paralel bir okuma yapmasını beklemek güçtür. Çünkü özellikle vergi ziyai cezasının çoğunlukla tarhiyatla birlikte ortaya çıktığı dikkate alındığında, vergi idaresinin, iş daha ceza muhakemesi unsurlarının önüne gelmeden vergi cezasını da kesme eğilimini kolayca terk edebileceğini düşünmek zordur. Diğer yandan yukarıdaki özellikli durumlar oluştuğunda da özellikle tarhiyat aşamasının teknik yoğunluğu fazla olduğu için ve tarhiyat gerçekleşmeden ceza miktarının belirlenmesinin çoğu durumda mümkün olmayacağı ve fakat ceza miktarının belirlenebileceği durumlarda da işin teknik boyutunun yoğunluğundan dolayı savcı ve mahkeme tarafından vergi cezası kesme işinde istekli davranılmayacağı düşünülebilir. Ayrıca ilgili cezalar savcı veya mahkeme tarafından kesilse bile ödevlinin dava veya idari başvuru olanakları bakımından sorunlu durumların da ortaya çıkabileceği düşünülebilir. Dolayısıyla çalışmayı oluşturan sorunun cevabı: Cumhuriyet savcısının ve mahkemenin 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'e göre istisnai olarak vergi cezası kesme yetkisi *hukuken* vardır; ancak bu yetki *filen* kullanıl(a)madığı için vergi cezaları yönünden metruktür.

Kaynakça

- Arslaner, Hakan (2022). Soruşturma Aşamasında Mütalâanın Vergi Suçları Açısından Önemi. *Mali Hukuk Dergisi*, 18(215): 2389-2408.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. *İstanbul Barosu Dergisi*, 82(6): 2839-2859.
- Candan, T. (2022). Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Doğan, K. (2015). Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1): 1-77.
- Dönmezer, S. & Erman, S. (1994). Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I, Beta, İstanbul.
- Erdem, T. (2009). *Vergisel Kabahatler*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Görkemli, B. (2021). Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 12(47): 407-434.
- Gözler, K. (2013). Yorum İlkeleri. (Ed.) ERGÜL, O.: Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 15-119.
- Gündüz, F. E. & Gündüz, H. (2022). Kabahatler Kanunu'na Göre Cumhuriyet Savcısı ve Mahkemenin İdari Yaptırım Kararı Verme Yetkisi. *Adalet Dergisi*, 1(68): 111-131.
- Kaneti, S.; Ekmekçi, E.; Güneş, G.; Kaşıkçı, M (2019). Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakehya, H. & Arabacı, M. (2016). Cumhuriyet Savcısının Hukuki Statüsü, Muhakemedeki Taraf Pozisyonu ve İspat Yükünün Bulunması Üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4): 2059-2081.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı): 3-26.
- Karakoç, Y. (2016). Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Koca, M. & Üzülmüş, İ. (2015). Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınları, Ankara.
- Öncel, M.; Kumrulu, A.; Çağan, N.; Göker, C. (2019). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Öncü, K. (2019). 6183 Sayılı Kanun'a Göre İdari Para Cezalarının Kapsamı ve Tahsilinde 5326 Sayılı Kanun'un Etkisi. *Malî Hukuk Dergisi*, 15(179): 2467-2488.
- Öner, E. (2018). Vergi Hukuku, Seçkin, Ankara.
- Saban, N. (2016). Vergi Hukuku, Beta, İstanbul.
- Şenyüz, D. (2017). Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Torunoğlu, T. (2010). Vergi Ziyayı Kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı): 477-544.
- Tunç, Z. (2022). Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Cezalarının Birlikte Uygulanmasına Alternatif Bir Yaklaşım. *Malî Hukuk Dergisi*, 18(210): 1277-1302.
- Türay, A. (2020). İhmal Suretiyle İcrai Hareketin Sınırlı Sayıda Olup Olmadığı Sorunu. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(Özel Sayı): 115-154.
- Ümit, C. (2021). Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70(4): 1261-1296.
- Ünal, E. (2021). Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 27(2): 1260-1297.
- Üstün, Ü. S. (2011). Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(3):363-390.
- Yelbaşı, C. (2014). Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Yazarın Kendi Yayını, Ankara.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2016). Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyayı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 29(126): 323-356.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2022). Anayasa Mahkemesi'nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri. *Ankara Barosu Dergisi*, 80(3): 255-327.
- kararlar.uyusmazlik.gov.tr
normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
www.lexpera.com.tr