

# VERGİ MAHKEMESİ VE CEZA MAHKEMESİ KARARLARININ ETKİLEŞİMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

*Yrd. Doç. Dr. Mustafa Akkaya\**

## I. Giriş ve Sorunun Sergilenmesi

Vergi ödevlilerinin vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan vergi suçlarında hazine menfaati ihlal edilmekte veya ihlal tehlikesi bulunmaktadır<sup>1</sup>. Vergi suçu olarak belirlenen fiillerle vergi alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak hazineye aktarılması engellenmekte ya da tehlikeye düşürülmektedir (VUK. m. 344, 351, 359)<sup>2</sup>. Ekonomik niteliği ağır basan bu suçların

---

\* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

- 1) İlke olarak vergi suçlarını sadece vergi yükümlü ve sorumlularının işleyebileceği düşünülür ise de, bu sıfatlara sahip olmayanların da vergi suçlarını fail, şerik vb sıfatlarıyla işlemeleri veya katılmaları da mümkün bulunduğundan “*vergi ödevlisi*” kavramı tercih edilmektedir (örn: “Özel işletli görevlilerin ikazına rağmen aracını durdurmamaya olay yerinden kaçan sanık, vergi mükellefi olmasa dahi 213 sayılı Yasanın 358. maddesinin 3 numaralı bendinde yazılı suçu işlemiş sayılır” (Y.9CD., E. 1991/1867 K. 1991/2180); aynı yönde (Y.9CD., E. 1990/3795 K. 1990/4506); “maddi olayda tüzel kişiliği bulunmayan ve eşinin ortak olduğu lokantayı işleten sanığın, 3100 sayılı Yasanın mükerrer 8. maddesine aykırı olarak müşterilere satış fişi vermediği iddia edildiğinden, bu işyerinin vergi mükellefi olmadığı ve eşinin vergi yükümlüsü olduğunun tespiti halinde ..... suç tarihinden önce lokantanın işletilmesi, ticari faaliyetin yürütülmesi için kendisine yetki verilip verilmediği, suçun oluşumuna ne şekilde katıldığı da saptanarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekir” (Y. Ceza Genel Kurulu E. 1991/9-228 K. 1991/326).
- 2) Bu bağlamda vergi suçları kapsamında incelenmesine rağmen teknik anlamda vergi suçu olarak nitelendirilmesi güç olan suçlar da vardır. Örn: Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (VUK.m. 6), vergi mahremiyetini ihlal (VUK. m. 5). Bu fiillerin

cezalandırılmasındaki temel amaç, vergi yasalarına uygun hareket edilmesini sağlayarak vergi kayıplarını önlemektir.

Devletin gelir kaynaklarına zarar veren veya zarar verme ihtimali bulunması nedeniyle cezalandırılması öngörülen fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak yaptırımlar, genellikle mali nitelikli olup, ilke olarak vergi yasalarına aykırı hareketlerle elde edilecek çıkarların üstünde mali külfetler yüklemektedir<sup>3</sup>. Ancak vergi yasalarının belli şekillerde ihlalinde salt mali yaptırımlarla yetinilmemiş, ceza hukuku anlamında yaptırımlara da yer verilmiştir.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Anılan yasadaki vergi suçları, uygulanacak yaptırımları itibariyle: **a) Mali (parasal) yaptırım gerektiren vergi suçları,** **b) Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları** olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Mali yaptırım gerektiren vergi suçlarının belirlenmesi ve cezalandırılması süreci doğrudan vergi idaresi bünyesinde gerçekleşir. Fiilin vergi suçu oluşturup oluşturmadığı vergi idaresince belirlenir ve ayrı bir yargı kararına gerek olmaksızın mali nitelikli yaptırım uygulanır. Bu tür vergi suçlarının cezalandırılmasında vergi idaresi hem taraf hem yargıç konumundadır<sup>4</sup>; vergi idaresinin hatta vergi ödevlisinin kesilen cezalar üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi mevcuttur (VUK. m. ek.1-12, 376, 371). Sayılan bu özellikleri nedeniyle mali nitelikli vergi suçları "**idari kabahat**", bunlara kesilen cezalar da "**idari yaptırım**" olarak nitelendirilmektedir<sup>5</sup>. Doğaldır ki vergi idaresinin vergi cezası kesme işlemleri bir idari işlem olarak yargısal denetime tabidir (Any. m. 125/1).

---

suç sayılıp, yaptırıma bağlanmaları, vergi kaybını önlemekten ziyade vergi idaresi gibi her işlemi ile temel hak ve özgürlüğü etkileyebilen bir kamu idaresinin ıyı işleyişindeki kamusal menfaat nedeniyledir.

- 3) **ERMAN**, Sahir, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, Maliye Enstitüsü Konferansları Onbeşinci Seri Sene 1968, İstanbul 1968, s. 73.
- 4) **ÖNCEL**, Muallâ, **KUMRULU**, Ahmet, **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, 7. B, Ankara 1999, s. 210.
- 5) **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 210; bu bağlamda bkz.: **YAĞMURLU**, Tahsin, Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Ankara 1970, s. 322; **ÖZAY**, İlhan, İdari Yaptırımlar, İstanbul 1985, s. 35; **ZANABINI**, Guldo, İdari Müeyyideler, Ankara 1964, (Çev. H. Yılmaz

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçu olarak öngörülen bazı fiiller için ise hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Bu tür vergi suçlarında suçun saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görevi içinde olup, vergi idaresinin “suç duyurusunda bulunma” veya “mütalaa verme” (VUK. m. 367) dışında inisiyatifi bulunmamaktadır. Ceza mahkemelerinin görev alanı içindeki hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bu vergi suçları kaçakçılık (VUK. m. 359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK. m. 6) ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu (VUK. m. 5) olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan fiiller için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi, onlara mali nitelikli yaptırımların uygulanmasını önlemez. Bir başka ifade ile bu tür vergi suçlarında hem mali ceza hem de hürriyeti bağlayıcı ceza bir arada uygulanır (VUK. m. 367/4).

Vergi ödevlisinin vergi suçu oluşturan fiilinin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmesi nedeniyle ceza mahkemesinde yargılanması, aynı fiil nedeniyle muhatap olduğu mali nitelikli yaptırıma karşı vergi yargısına gitmesini engellemez. Vergi ödevlisinin aynı fiili nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığın bir yönünün vergi mahkemesinde diğer yönünün ceza mahkemesinde ele alınması, anılan mahkemelerin aynı fiile ilişkin kararları arasında bir etkileşimin olup olmayacağı sorununun incelenmesini gerektirmektedir.

## II. Yasal Çerçeve ve Doktrin

### A. Yasal Çerçeve

Hemen belirtmek gerekir ki, mevzuatta inceleme konusu sorunla doğrudan ilgili bir düzenleme, ne vergi yargılama hukukuna ilişkin kuralları içeren İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ne de Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda yer almaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hüküm bulunmayan belli konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngören İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31 inci maddesi de soruna yönelik bir çözüm içermemektedir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun uygulanacağını hükme bağlayan İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 inci maddesinin ikinci bendindeki göndermeden hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun 367 inci maddesinin son fıkrasının konuyla dolaylı bir bağlantısının olduğu düşünülebilir. Anılan fıkra “*Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, bu kanunun dördüncü*

*kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce itihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz<sup>6</sup>*" biçimindedir. Aşağıda tekrar değinileceği üzere bu hüküm de mahkeme kararları arasındaki etkileşime ilişkin olmayıp, vergi idaresi -*vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler*- ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşimi düzenlemektedir.

### B. Doktrin

Ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisi konusunun doktrinde kapsamlı biçimde tartışıldığı söylemek güçtür. Doktrinin konuyla ilgili yaklaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinin son fıkrası bağlamında ifade edilen görüşlerden çıkartılmaktadır.

Bir görüşe göre, "ceza mahkemesinin vereceği kararlar vergi makamlarını ve vergi mahkemelerini bağlamayacağı gibi, vergi makamlarının uygulamaları ve vergi mahkemelerinin kararları da ceza mahkemesini bağlamaz."<sup>7</sup> Başka bir görüşe göre, ceza mahkemelerince mahkumiyet kararı verilmemesi, vergi organlarının ceza kesmesine engel olmayacağı gibi, böyle bir cezanın kesilmemesi de ceza mahkemesinin mahkumiyet kararı vermesine mani olmaz. Ancak uzman kuruluş ve mahkeme olan vergi organlarının, olayın vergi suçu oluşturmadığı yönündeki kararları kesinleştiğinde bu karar ceza hakimini bağlar. Fiilin vasfına ilişkin (bu) kararların ceza mahkemesini bağlayacağını kabul etmek gerekir<sup>8</sup>. Doktrindeki başka bir görüş ise, yargılama makamlarının kararlarının birbirine etkili olamayacağının yasada açıkça belirtilmesinden hareketle (VUK. m. 367), aynı olay hakkında farklı sonuca ulaşılan birden çok yargı kararının çıkmasının olası olduğuna işaret ederek; ceza mahkemesinin sanığın kastının bulunmadığı sonucuna vararak beraat kararı verdiği bir olayda, vergi idaresinin sanığın vergi kaçırma kastı vardır diyerek kaçakçılık cezası uygulayabileceği örneğini vermekte, ceza yargıcının olayın belirlenmesi bakımından vardığı

6) Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinin son fıkrasında 4369 sayılı Yasayla değişiklik yapılmış olmasına rağmen, incelenen sorunla ilgili olarak yasa koyucunun herhangi bir irade beyanında bulunmamış olmasının ilginç olduğuna da işaret etmek gerekir.

7) KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1988, s.216.

8) ERMAN, Sahir, Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku IV, İstanbul 1988, s. 88.

sonucun ceza dışı makamları da bağlayacağını kuşkusuz olduğunu belirterek, ceza kovuşturmasını gerektiren bir suçun işlenmesi halinde öngörülen cezaların bir bölümünün adli organlar varken, idari organlarca uygulanmasının Anayasaya aykırılık oluşturacağı savını ileri sürmektedir<sup>9</sup>. Bu konudaki bir başka görüşe göre ise “(ceza) mahkemelerinin kararları vergi dairelerini, itiraz komisyonu, teyiz komisyonu ve Danıştay’ı bağlamaz. Vergi dairelerinin ve idari yargı organlarının kararı da ceza mahkemesini bağlamaz<sup>10</sup>”.

Yukarıdaki görüşlere göre Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinin son fıkrasıyla vergi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ancak anılan hükmü, mahkemelerin kararlarının birbirlerine kesinlikle etkili olmayacağı biçiminde yorumlayan yazarlar dahi, bundan rahatsızlık duymakta, bazı hallerde kararların bağlayıcı olması gerektiğine yönelik örnekler vermektedirler<sup>11</sup>. Bu noktada yazında dile getirilen görüşlerin bir kısmının, yargı organı olmadığı genellikle kabul gören itiraz ve teyiz komisyonlarının kaldırılıp vergi mahkemelerinin kurulmasından önceki zamanlara ait olduğuna işaret etmek gerekir. Yine belirtmek gerekir ki, bu görüşlerin tümü Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesindeki “... *yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler ...*” ibaresinin vergi mahkemelerini veya daha doğru bir ifade ile vergi yargı organlarını da içerdiği yönündeki varsayıma dayanmaktadır. Oysa anılan ibarenin yer aldığı 367 nci maddeyi bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, hükmün aynı fiil nedeniyle uygulanabilecek farklı nitelikteki yaptırımlar nedeniyle çıkması olası tereddütleri, özellikle de, ceza mahkemelerinin

---

9) **HIZLI**, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984, s. 46.

10) **KURUCU**, Nazif, Açıklamalı İçtihatlı Vergi Davaları Vergi Problemleri, Ankara 1978, s. 130.

11) “ ... kesilen kaçakçılık cezası vergi mahkemesince iptal olunur ve bu karar kesinleşirse kararın ceza hakimini bağlayacağı şüphesizdir. Uzman kuruluş ve mahkeme olan vergi organları ile vergi mahkemelerinin fiilin vasfına ilişkin kararlarının ceza mahkemesini bağlayacağını kabul etmek icap eder (**ERMAN**, Vergi Suçları, s. 88). Aynı şekilde: “Bir mükellefin, cezalı vergiyi ödemeye mecbur olduğu halde mahkemede beraat etmesi mümkün olabilir. Sanık durumuna düşen mükellefin idari mercilerden veya idari yargı organlarından lehine alacağı vesikaları ceza mahkemesine intikal ettirmesi doğru olur. Müessesenin genişliği, işlerin çokluğu veya başka sebeplerle muhasebecisini veya elemanlarını her an kontrol imkanının olmadığı maddi delillerle ispat edilebilen bir kimsenin, onların hata ve kasıtlarından dolayı, kusuru olmadığı halde, hapis cezası ile cezalandırılması kanunumuzun mantığına ters düşer (**KURUCU**, s. 130)”;

verecekleri kararların *-kesin hükmün önleyici etkisi*<sup>12</sup>- vergi idaresinin ceza uygulama yetkisini kaldırıp kaldırmayacağı tartışmalarını önlemeyi amaçlayan bir düzenleme olduğu sonucuna varmaktayız.

### C. Değerlendirme

Yukarıda da değinildiği üzere, kanımızca Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinin son fıkrası, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri kararları arasındaki etkileşimle ilgili olmayıp, ceza mahkemeleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Hükümdeki "*Vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler*" ibaresindeki "*uygulama*" terimi de bu saptamayı teyit etmektedir<sup>13</sup>. Aksini kabul yasa koyucunun vergi mahkemeleri kurulmadan, bu mahkemelerle ceza mahkemeleri kararları arasındaki etkileşimi öngördüğü ve düzenleme getirdiği sonucuna varılmasını gerektirir. Bilindiği üzere vergi mahkemeleri 1982 yılında 2576 sayılı yasayla kurulmadan önce, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk dereceyi vergi itiraz komisyonları, ikinci dereceyi vergiler temyiz komisyonu oluşturuyordu. Yargı organı olmadıkları kabul edilen<sup>14</sup> bu komisyonlar ile ceza mahkemeleri arasında inceleme konusu sorunun çıkması da mümkün değildi. Nitekim Yargıtay bu hususu 1971 tarihli bir kararında "Temyiz layihasına eklenen vergi temyiz komisyonu kararı kesinleşmemiştir. ... kesinleşmiş olsa dahi mahkemeleri bağlayıcı nitelikteki kararlardan değildir." biçiminde ifade etmişti<sup>15</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 367nci maddesinin son fıkrası, vergi idaresinin uyguladığı mali nitelikli yaptırımlara ilişkin ceza kesme,

12) Bu konuda bkz.: YALÇIN, Türkan, Vergi Yargısında Kesin Hüküm. Mali Hukuk, 1992, S. 37, s. 46 vd.

13) Hükümde yer alan "makam ve merciler muamele ve kararlarına" ibaresindeki "makam ve muamele" kavramlarıyla vergi idaresinin, "merci ve kararlar" kavramıyla da mahkemelerin (1982 yılından önce vergi itiraz komisyonlarının ve vergiler temyiz Komisyonunun) ifade edilmek istendiği düşünülse dahi, yukarıda da belirtildiği üzere hükmün amaçsal ve tarihsel yorumu buna engeldir. Ayrıca "merciler ve kararları" kavramlarının hükümde yer almasını 1961 yılından önce kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığı konusundaki yetkinin takdir komisyonlarında olmasıyla açıklamak mümkündür.

14) E. 66/22, K. 66/37(itiraz komisyonları), E. 66/16, K. 66/28 (vergiler temyiz komisyonu) sayılı Anayasa Mahkemesi kararları (17.12.1966 tarih, 12480 nolu ve 2.1.1967 tarih 12493 nolu RG).

15) Y.7. CD. 5.5.1971, E.6155 K. 5890 (YKD. 1971, S. 2. s. 84-85).

uzlaşma, ceza indirimi, işlemi geri alma türündeki tasarrufların ceza yargıcını bağlamayacağını, aynı biçimde ceza yargıcının vereceği kararların da vergi idaresi bakımından bağlayıcı olmadığını öngörmekte; vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşime ilişkin hiçbir düzenleme getirmemektedir. Bir an için bu saptamanın yanlış olduğu, hükümden vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinde yararlanılabileceği kabul edilse dahi, anılan hükmün gereksinimleri karşılamaktan uzak olduğu görülecektir. Çünkü aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlık *-farklı boyutlarıyla da olsa-* yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilemeyeceğini savunmak güçtür. İlkesel olarak böyle bir kural öngörülse dahi, belli istisnalarının bulunması zorunludur. Örneğin: fiilin işlenmemiş olduğu yönündeki vergi mahkemesi kararının ceza mahkemesini de bağlaması gerekir; aksini kabul yargıya güveni azaltacağı gibi hak ve adalet duygularını da zedeler<sup>16</sup>.

### III. Çözüm Önerisi

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararları arasında bir etkileşim bulunması yolundaki ihtiyaç kabul edilip, bunu karşılayacak pozitif düzenlemenin de mevzuatımızda bulunmadığı göz önüne alındığında, sorunun usul hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde çözümlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Aynı fiil nedeniyle doğan uyuşmazlığın bir yönünün ceza diğer yönünün vergi mahkemesinde yargılanması uyuşmazlıklar arasında usul hukuku anlamında *"bağlantı"*yı gündeme getirmektedir. Bilindiği gibi uyuşmazlıklar arasındaki ortak nokta (irtibat), muhakeme ilişkisinin objeleri arasında *-objektif bağlantı-* veya süjeleri arasında *-sübjektif bağlantı-* biçiminde ortaya çıkabilir. Öte yandan aralarında irtibat bulunan uyuşmazlıkların tümünün cezai olup olmaması bakımından da tek çeşit *-örn: uyuşmazlıkların tümü cezai-* ve karışık bağlantı *-örn: biri cezai diğeri idari-* biçiminde ayrımlar da yapılmaktadır<sup>17</sup>. Aynı fiil nedeniyle hem ceza mahkemesi hem de vergi mahkemesinde yargılama yapılması durumunda ortaya çıkacak olan bağlantı, suçu işleyen her iki

16) Aynı konuda mahkemeler arasında farklı kararlar verilmesinin, yargı erkinin teklifi nedeniyle "yargılama birliği" ilkesi ile de bağdaşmayacağını belirtmek gerekir. Yargılama birliği ilkesi ve bu konudaki görüşler için bkz.: TOSUN, Öztekin, Türk Suç Muhakemesi Dersleri, C.I Genel Kısım, 4. B., İstanbul 1984, s. 317 vd.

17) Bkz. TOSUN, s.388 vd.: KUNTER, Nurullah, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 8. B., İstanbul 1986, s. 276 vd.

yargılamada da aynı kişi olduğundan sübjektif, uyuşmazlıkların biri cezai diğeri de vergisel olduğundan karşılık bağlantıdır.

Yargılanacak uyuşmazlıklar arasında bağlantının varlığı saptandığında, usul hukuku çerçevesinde muhakemelerin birleştirilmesi, nispi muhakeme yapma, bekletici sorun sayma seçenekleri söz konusu olur<sup>18</sup>. İnceleme konusu bakımından “*muhakemelerin birleştirilmesi*” seçeneği, vergi ve ceza mahkemelerinin farklı yargı kollarında yer almaları nedeniyle mümkün değildir. Nispi muhakeme yapılması, uyuşmazlık önüne gelen mahkemenin kendi uzmanlık alanı dışında kalan bir ön sorunu sadece asıl uyuşmazlığı çözmeye yetecek kadar çözmesi anlamına gelmektedir<sup>19</sup> Ceza mahkemesinin hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bir vergi suçuna ilişkin bir davada bu yola gitmesini engelleyen bir düzenleme hukuk sistemimizde mevcut değildir. Örneğin ceza mahkemesi “vergi ziyayı” bulunup bulunmadığı noktasında nispi muhakeme yaparak, kendisi bakımından bu noktadaki uyuşmazlığı çözdükten sonra yargılamaya devamla, asıl uyuşmazlık hakkında karar verebilir. Ancak ceza mahkemesinin bu yolu izlemesi, daha sonra aynı konuda vergi mahkemesinin farklı karar vermesinin beraberinde getireceği sakıncaları göze almasını gerektirir. Ceza mahkemelerinin izleyebileceği en isabetli yol kanımızca “*bekletici sorun sayma*”dır. Ceza mahkemesi yargılama sırasında aynı fiil nedeniyle vergi idaresince tesis edilen mali nitelikli cezaya karşı vergi yargısına başvurulduğunu öğrenirse, yargılamaya konu somut uyuşmazlığın özelliklerini de dikkate

---

18) Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarının kural olarak ceza mahkemesinin önüne mali nitelikli ceza kesildikten sonra gelebileceği dikkate alındığında, anılan seçeneklerin salt ceza mahkemesi için söz konusu olabileceğine işaret etmek gerekir.

19) **ÖZTÜRK**, Bahri, Uygulamalı Suç Muhakemesi Hukuku C.1, Ankara 1987, s. 108.



alarak<sup>20</sup> vergi mahkemesinin kararını bekleyebilir. İnceleme konusu yapılan sorun bakımından, vergi mahkemesi kararının beklenip beklenmemesi Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa göre tamamen ceza mahkemesinin ihtiyarındadır. Her ne kadar Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 255 inci maddesinde “*adi hukuka müteallik bir mesele*”den söz ediliyor ise de “*adi hukuk*” deyiminin, ceza hukuku dışındaki tüm alanlarını kapsadığı kabul edilmektedir<sup>21</sup>.

Ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını beklemesi, onun kararıyla bağlı olması sonucunu doğurmaz<sup>22</sup>. Ancak vergi mahkemesinin vergi idaresince mali nitelikli ceza kesilmesinin temelini oluşturan fiilin işlenmediğine, dolayısıyla da idari cezanın iptaline ilişkin kararın ceza yargıcını bağlaması gerekir. Bu sonuca vergi mahkemesi kararının ceza mahkemesi için “*kesin hüküm kudreti*” taşıması nedeniyle değil, vergi mahkemesi kararının “*mantık kudreti*” nedeniyle ulaşılmaktadır<sup>23</sup>. Vergi mahkemesi mali nitelikli ceza kesme işlemini tebligattaki usulsüzlük vb.

---

20) Mahkemenin bekletici sorun sayma kararı verirken, yargılama konusu yapılan somut uyuşmazlığın özelliklerini dikkate alması gereği, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bazı fiillerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Örn: Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin (b/2) de “*belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar*”ın hürriyeti bağlayıcı ceza ile tecziyesi öngörülmüştür. Bu hüküm nedeniyle ceza mahkemesinde yapılan bir yargılamada uyuşmazlık “*sancığın kendisinden incelenmek üzere talep edilen sattı fiileri matbaadan teslim alıp almadığı*” noktasında yoğunlaşmış ise -kesilen mali nitelikli cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmış olsa dahi-, ceza mahkemesinin bekletici sorun sayma kararı vermesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü, vergi mahkemesi farklı karar verse de , ceza mahkemesi “*teslim alma*”nın gerçekleşip gerçekleşmediği ceza muhakemesine hakim ilkeler çerçevesinde yeniden araştırılmak durumundadır (Aynı yönde Y. CGK., E. 1991/9-81, T. 8.4.1991). Ancak, VUK m. 359/ b-2 ye dayanan bir ceza yargılamasında uyuşmazlık “*belgeleri kullanma*” noktasında somutlaşmış ise, kullanmanın vergisel sonuçları bulunup bulunmadığı suçun belirlenmesinde önem taşıyacağından bekletici sorun sayma kararı verilmesi yerinde olacaktır.

21) EREM, Faruk, Ceza Usulü Hukuku, 5. B., Ankara 1978 s. 733.

22) İhtiyari olarak bekletici sorun sayma halinde hakim diğer mahkemenin verdiği kararlarla bağlı olup olmayacağı konusunda farklı görüşler ve eleştirileri için bkz.: TOSUN, s. 410; EREM, s. 348.

23) Bir fiilin gerçekleşmediği yönünde verilen bir yargı kararına rağmen, işlenmiş olabileceği yönünde bir varsayımdan hareketle yeni yargılama yapılmasına mantıki gerekçeler bulmak olanaksızdır. Karşılaştığımız: EREM, s. 348.

nedenlerle iptal etmiş ise veya ceza kesme işlemini hukuka uygun bulup onamasına rağmen, yargılama konusu olayın özellikleri *-işletmenin büyüklüğü, işlem hacmi, fiilin niteliği-*, yargılanan kişi bakımından suçun manevi unsurunun ceza muhakemesine hakim ilkeler çerçevesinde tekrar araştırılmasını gerekli kılıyorsa, vergi mahkemesinin bu tür kararları ceza yargıcını bağlamamalıdır<sup>24</sup>.

Ceza mahkemesi vergi yargısına başvurulduğundan haberdar olmaz veya haberdar olmasına rağmen vergi mahkemesinin kararını beklemez ise ne olacaktır? Bu durumda aşağıdaki olasılıklar düşünülebilir.

- Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçu nedeniyle, mali nitelikli vergi cezası da kesilmesine rağmen vergi yargısına gidilmemiş ise, etkileşimi araştırılabilecek iki farklı yargısal karar mevcut olamayacağından irdelenmesi gereken bir sorun da çıkmayacaktır.

- Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçu nedeniyle mahkumiyet kararı verilmiş, idarece tesis edilen vergi cezasına karşı vergi mahkemesinde açılan davada da mali nitelikli ceza kesmeye ilişkin işlem hukuka uygun bulunmuş ise, çelişen mahkeme kararları söz konusu olmayacağından çözümü gereken bir sorun yoktur.

---

24) Ceza muhakemesine ve idari yargılama usulüne *-dolayısıyla da vergi yargılama usulüne-* hakim ilkeler aynılık derecesine varan benzerlikler taşımaktadır (Bu ilkeler ve her iki muhakeme usulü bakımından karşılaştırılması için bkz: KUMRULU, Ahmet, Vergi yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Ankara 1989, s. 66 vd.). Ancak maddi gerçeğin ortaya çıkartılması açısından ceza yargılamasına egemen olan ilkelerin vergi yargılamasına nazaran daha sıkı olduğuna işaret edilmesi gerekir (KUMRULU, s. 78). Kanıt serbestliği, ispat yükü ve iddia ve savunmanın genişletilmesi biçiminde bir yasağın bulunmaması ceza yargılamasını, bu konularda belli sınırlamalar getiren (İYUK, m. 16; VUK, m. 3) idari yargılamaya nazaran tam yargılama kılmaktadır. Ceza yargılamasında her şeyin kanıt olması, hakimın zorunlu olarak kanıt araştırması gerekliliği, kanıt ileri sürmede zaman kısıtlaması olmaması, ispat yükünün sanığa yüklenememesi, kanıt değerlemede hakimi başlayan üstün kanıtların bulunmayacağı, hakimın kanıtları serbestçe, vicdani kanaatine göre değerlendirebilmesi ceza yargılamasının temel ilkeleri olarak sayıldığından (Y. CGK., E. 1991/9-81, T. 8.4.1991) ceza yargıcının bekletici sorun saydığı bir konuda vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olacağı, özellikle de ceza kesme işleminin vergi mahkemesince hukuka uygun bulunduğu hallerde, vergi mahkemesi kararına paralel karar verip hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmetmesi gerektiği sonucuna varılamaz.

• Vergi mahkemesi vergi idaresinin mali nitelikli cezaya ilişkin işlemi hukuka aykırı bularak iptal edebilir. Ceza mahkemesi aynı fiil nedeniyle mahkumiyet kararı vermiş ve hüküm kesinleşmişse vergi mahkemesi kararının (CUMK. m. 327/5) "*yeni delil*" olarak değerlendirilip muhakemenin yenilenmesi yoluna gitmek mümkündür<sup>25</sup>.

• Vergi mahkemesi tesis edilen mali nitelikli cezalandırma işlemi hukuka uygun bulmuş, ancak ceza mahkemesi, sanık hakkında fiilin gerçekleşmediği gerekçesiyle beraat kararı vermiş, hüküm kesinleşmişse yargı erkinin tekliğiyle ve hak ve adalet duygularıyla bağdaşmayan iki farklı karar ortaya çıkmış olacaktır. Ceza mahkemesinin failde suçla ilişkin manevi unsurun yokluğu, veya yeterli delil bulunmamasına dayanan beraat kararında ise izahı mümkün bir çelişkiye neden olacaktır.

#### IV. SONUÇ

Vergi suçu oluşturan fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığın bir yönünün vergi, bir yönünün de ceza mahkemesinde yargılanması, anılan mahkeme kararları arasında bir etkileşimin olup olmayacağı sorunu gündeme getirmektedir. Mevzuatımızda konuyla doğrudan ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Doktrindeki "*vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri kararlarının birbirini bağlamayacağı*" yönündeki yaklaşıma dayanak oluşturan Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesinin son fıkrası, mahkeme kararları arasındaki etkileşimle ilgili bir düzenleme değildir. Söz konusu hüküm, ceza mahkemesi kararları ile vergi idaresi kararlarının birbirini etkilemeyeceğini açıkça ifade etmek suretiyle, kesin hükmün önleyici etkisi nedeniyle çıkabilecek tartışmaları ortadan kaldırmaya yöneliktir.

Ceza ve vergi mahkemelerinin aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığı *-farklı boyutlarıyla da olsa-* yargılamaları, ilke olarak bu kararlar arasında bir etkileşimin bulunmasını gerekli kılmaktadır. Bir yönüyle idari, diğer yönüyle cezai de olsa aynı fiille ilgili cezalandırma yetkisinin kullanılması bağlamında farklı mahkeme kararlarının mevcudiyeti yargı erkinin tekliği, hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmaz. Ancak bu noktada, yargı kararları arasında mutlak etkileşimsizliği savunmak ne kadar yanlışsa, mutlak etkileşimi savunmanın da o kadar yanlış olacağına işaret etmek gerekir.

---

25) EREM, s. 733.

Hem mali yaptırım hem de hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları nedeniyle ceza mahkemesinin ve vergi mahkemesinin eş zamanlı yargılama yapması durumunda, ceza mahkemesi yargılama konusu uyuşmazlığın somut özelliklerini dikkate almalı, ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemesinin aynı fiil nedeniyle vereceği kararın, kendi kararı üzerinde etkili olacağı yönünde bir saptama yaparsa "*bekletici sorun sayma*" kararı vermeli (CMUK. M. 255) ve vergi mahkemesi kararını beklemelidir. Ancak ceza mahkemesinin bu kararı vermesi, vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olması sonucunu doğurmamalıdır. Ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin vereceği kararın yargılama konusu uyuşmazlıkta etkili olmayacağı yönünde bir saptama yaparsa, yargılamaya devam ederek hüküm tesis etmelidir.