

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Emre Can BASA

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU

Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2017

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Emre Can BASA

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU

Danışman

Prof. Dr. Aziz TAŞDELEN

Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2017

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Emre Can BASA'nın bu çalışması, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ (İmza)

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Aziz TAŞDELEN (İmza)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Mahmut KAPLAN (İmza)

Tez Başlığı: Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Tez Savunma Tarihi : 04/07/2017

Mezuniyet Tarihi : 20/07/2017

(İmza)
Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

...../...../ 2017

İmza

Emre Can BASA



T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Emre Can BASA
Öğrenci Numarası	20145228014
Enstitü Anabilim Dalı	Kamu Hukuku
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Programın Türü	(x) Tezli Yüksek Lisans () Doktora () Tezsiz Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Aziz TAŞDELEN
Tez Başlığı	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu
Turnitin Ödev Numarası	830221385

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 175 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 11/07/2017 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 6

alıntılar dahil % 19'dur.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(x) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdeler sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin savunulabilir olduğu ve jüri üyelerine gönderilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı görüşümdedir.

12/07/2017

(imzası)
Danışmanın Unvanı-Adı-Soyadı
Prof. Dr. Aziz TAŞDELEN

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	v
ÖZET	vii
SUMMARY	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNA İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR VE KONULAR İLE SUÇUN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1 Bazı Temel Kavramlar.....	3
1.1.1 Vergi Kavramı	3
1.1.2 Kabahat ve Suç Kavramları	6
1.1.2.1 Kabahat Kavramı	6
1.1.2.2 Suç Kavramı	7
1.1.3 Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları.....	10
1.1.3.1 Vergi Kabahati Kavramı.....	10
1.1.3.2 Vergi Suçu Kavramı	12
1.2 Bazı Temel Konular.....	15
1.2.1 Suçun Ceza Hukuku İçindeki Yeri	15
1.2.2 Suçun Koruduğu Hukuki Değer	18
1.2.3 Suç Normunun Yapısı	24
1.3 Tarihsel Gelişim	28
1.3.1 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi (1949-1960).....	28
1.3.2 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi (1961-...).....	30

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNUN UNSURLARI, ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE BENZER HUKUKA AYKIRI FİİLLERLE İLİŞKİSİ

2.1 Tipikliğin Maddi Unsurları.....	33
2.1.1 Fail	33
2.1.1.1 Fail Kavramı	33
2.1.1.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Fail Kavramı	35
2.1.1.2.1 Vergi İdaresinde Görevli Olan Memurlar	42
2.1.1.2.1.1 Vergi İdaresi Kavramı	42

2.1.1.2.1.2 Vergi Muameleleri ile Görevli Olan Memurlar	46
2.1.1.2.1.3 Vergi İncelemeleri ile Görevli Olan Memurlar.....	48
2.1.1.2.2 Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da Görevli Olan Memurlar	51
2.1.2 Fiil.....	54
2.1.2.1 Fiil Kavramı.....	54
2.1.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Fiil Kavramı	58
2.1.2.2.1 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Hesap İşleri Yapmak	62
2.1.2.2.2 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Yazı İşleri Yapmak.....	64
2.1.2.2.3 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Diğer Özel İşleri Yapmak.....	65
2.1.3 Konu	65
2.1.3.1 Suçun Konusu Kavramı.....	65
2.1.3.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Suçun Konusu Kavramı	68
2.1.4 Mağdur	68
2.1.4.1 Mağdur Kavramı	68
2.1.4.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Mağdur Kavramı.....	71
2.1.5 Netice.....	73
2.1.5.1 Netice Kavramı.....	73
2.1.5.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Netice Kavramı	74
2.2 Tipikliğin Manevi Unsurları.....	75
2.2.1 Manevi Unsur Kavramı	75
2.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Manevi Unsur Kavramı.....	79
2.3 Hukuka Aykırılık.....	80
2.3.1 Hukuka Aykırılık Kavramı.....	80
2.3.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Hukuka Aykırılık Kavramı	81
2.4 Kusurluluk	84
2.4.1 Kusurluluk Kavramı	84
2.4.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Kusurluluk Kavramı.....	87
2.5 Suçun Özel Görünüş Biçimleri.....	88
2.5.1 Teşebbüs	88
2.5.1.1 Teşebbüs Kavramı	88
2.5.1.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Teşebbüs Kavramı	91
2.5.2 İştirak	92

2.5.2.1	İştirak Kavramı	92
2.5.2.2	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İştirak Kavramı	95
2.5.3	İçtima	96
2.5.3.1	İçtima Kavramı	96
2.5.3.2	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İçtima Kavramı	99
2.6	Suçun Benzer Hukuka Aykırı Fiillerle İlişkisi	102
2.6.1	Suçun Görevi Kötüye Kullanma Suçuyla İlişkisi	102
2.6.2	Suçun Kamu Görevlisinin Ticareti Suçuyla İlişkisi	110
2.6.3	Suçun Nüfuz Ticareti Suçuyla İlişkisi	112
2.6.4	Suçun İrtikâp Suçuyla İlişkisi	113
2.6.5	Suçun Eski Görevle Bağlantılı İş Yapma Suçuyla İlişkisi	115
2.6.6	Suçun Ticaret ve Diğer Kazanç Getirici Faaliyetlerde Bulunma Yasağıyla İlişkisi	117

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇUN YAPTIRIMINA VE YARGILAMA HUKUKUNA İLİŞKİN KONULAR

3.1	Yargılama	119
3.1.1	Yargılama Kavramı	119
3.1.2	Ceza Yargılaması	121
3.1.2.1	Genel Olarak	121
3.1.2.2	Vergi Suçlarının Yargılanmasında Özellik Arzeden Hususlar	127
3.1.3	Vergi Yargılaması	132
3.1.4	Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi	141
3.1.5	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Yargılama	145
3.2	Yaptırım	148
3.2.1	Yaptırım Kavramı	148
3.2.2	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Yaptırım	151
3.2.3	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Yaptırımına İlişkin Bazı Özellikli Konular	152
3.2.3.1	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	152
3.2.3.2	Kısa Süreli Hapis Cezasının Seçenek Yaptırımlara Çevrilmesi	154
3.2.3.3	Hapis Cezasının Ertelenmesi	154
3.2.3.4	Koşullu Salıverilme ve Denetimli Serbestlik	155
3.2.3.5	Müsadere	155

3.2.3.6	Belirli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma.....	157
3.3	Disiplin Soruşturmasına İlişkin Konular	157
3.3.1	Genel Olarak.....	157
3.3.2	Soruşturma Evresi	158
3.3.3	Disiplin Cezası.....	159
3.3.4	Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili Hakkında Yapılan Disiplin Soruşturması	161
3.4	Zamanaşımı	162
3.4.1	Zamanaşımı Kavramı	162
3.4.2	Ceza Hukuku Açısından Zamanaşımı	163
3.4.2.1	Dava Zamanaşımı	163
3.4.2.2	Ceza Zamanaşımı	164
3.4.2.3	Müsadere Zamanaşımı.....	165
3.4.3	Kabahatler Hukuku Açısından Zamanaşımı	165
3.4.4	Disiplin Hukuku Açısından Zamanaşımı	166
	SONUÇ	167
	KAYNAKÇA.....	175
	ÖZGEÇMİŞ	186

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Ankara Barosu Dergisi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Akt.	: Aktaran
AÖAY	: Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
B.	: Bası
bk.	: bakınız
C.	: Cilt
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DK	: Danıştay Kanunu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
E.	: Esas
ESOGÜ	: Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi
EÜHFD	: Erzurum Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSK	: Hakimler ve Savcılar Kanunu
HÜHFD	: Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İİBFD	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
İTÜ	: İstanbul Teknik Üniversitesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KHK	: Kanun hükmünde kararname
KK	: Kabahatler Kanunu
m.	: madde
MÜHF-HAD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
mük.	: mükerrer
RG	: Resmi Gazete
SM	: Serbest Muhasebeci

SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.	: Tarih
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YBHD	: Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

Bu çalışmada VUK m. 363'te düzenlenen mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, Ceza Hukuku tekniğine uygun olarak, koruduğu hukuki değer, maddi ve manevi unsurları, özel görünüş biçimleri, benzer hukuka aykırı fiillerle ilişkisi, yargılanması ve yaptırımını açılarından incelenmiştir. Bu suçun incelenmesi, Ceza Hukuku, Vergi Hukuku, Vergi Ceza Hukuku ve Kabahatler Hukuku alanlarında yer alan çeşitli kavramların ve kurumların irdelenmesini gerekli kılmıştır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin doktrin ayrıntılı şekilde incelenerek bu suça ilişkin şu temel sonuçlara varılmıştır: Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değer, kamusal çalışma düzeninin, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın, sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin sağlıklı bir şekilde işlemeleri ve varlıklarını sürdürmeleridir. Hâkimler ve savcılar da bu suçun faili olabilecek kişiler arasındadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçundan ve diğer benzer hukuka aykırı fiillerden farklı niteliklere sahiptir. Bu suç, asliye ceza mahkemelerinde yargılanması gereken bir vergi suçudur. VUK m. 363'ün, TCK m. 257/1'e yaptığı atıf, yalnızca yaptırım açısından dır. Son olarak, VUK m. 363'te öngörülen vergi ziyayı cezası, hem failden hem de mükelleften alınmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Suçu, Vergi Ziyayı Cezası, Mükellef, Özel İş.

SUMMARY

THE CRIME TO THE PERSONAL AFFAIRS OF TAXPAYERS

In this study, the crime to the personal affairs of taxpayers regulated by Article 363 of the Tax Procedure Law has been evaluated in terms of the protected legal value in accordance with the Criminal Law, actus reus and mens rea, special appearances, its relationship with the similar wrongful acts, its prosecution and criminal sanctions. Evaluation of this crime has required the discussion of Criminal Law, Tax Law, Tax Criminal Law and Misdemeanors Law. These basic principles have been obtained through the evaluation of the doctrine concerning the crime to the personal affairs of taxpayers in detail: the legal value protected with the crime to the personal affairs of taxpayers is continuing the actions and assets of the principles of the public working order, distinction between the public and the personal working space in the working life, loyalty, equality, and neutrality in a salutary manner. Judges and prosecutors are also among those who may be perpetrators of this crime. The crime to the personal affairs of taxpayers has different qualifications than the crime of misconduct and other similar crimes. This is a tax crime which must be tried at the criminal court of general jurisdiction. Article 363 of the Tax Procedure Law has referred to Article 257/1 of Turkish Criminal Code only in terms of the criminal sanction. Finally, the tax loss penalty foreseen in Article 363 must be taken from both the perpetrator and the taxpayer.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Crime, Tax Loss Penalty, Taxpayer, Personal Affair.

GİRİŞ

Vergiye doğuran olayın gerçekleştirilmesiyle birlikte devlet ile mükellef arasında bir vergi ilişkisi kurulmaktadır. Devlet bu ilişkide işlemlerini yürütebilmek amacıyla gerek idari organ içinde gerekse yargı organı içinde farklı unvan ve statülerde memurlar istihdam etmektedir. Devlet, vergi ilişkisinde görev alan söz konusu memurların, bilgi, birikim ve emeklerini kamusal çalışma alanı içinde ve kendilerine verilen görevler doğrultusunda kullanmalarını istemektedir. Bu istek, Vergi Ceza Hukukunda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla güvence altına alınmıştır. Bu bağlamda, bu çalışmanın konusu hukuki açıdan mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun incelenmesidir. Bu suçun incelenmesi, Ceza Hukuku, Vergi Hukuku, Vergi Ceza Hukuku ve Kabahatler Hukuku alanlarında yer alan çeşitli kavramların ve kurumların irdelenmesini gerekli kılmıştır.

Birinci bölümde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun anlaşılmasını kolaylaştıracak bazı temel kavramlar, bazı temel konular ile bu suçun tarihsel gelişimi incelenmiştir. Bazı temel kavramlar bağlamında, vergi, kabahat, suç, vergi kabahati ve vergi suçu kavramlarına değinilmiştir. Bazı temel konular bağlamında ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun Ceza Hukuku içindeki yeri, bu suçun koruduğu hukuki değer ve bu suçu düzenleyen normun yapısı konuları ele alınarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin bir ön bilgilendirme yapılmıştır. Bu bölümde ayrıca, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin düzenlemelerin tarihsel gelişimi ele alınmıştır.

İkinci bölümde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, Ceza Hukuku tekniğine uygun olarak, maddi ve manevi unsurlar, hukuka aykırılık, kusurluluk ve suçun özel görünüş biçimleri konuları açısından ele alınmıştır. Bu bölümde, suçun faillerinin kimler olduğu, hangi fiillerin bu suçu oluşturduğu, bu suçun kimi ya da kimleri mağdur ettiği, bu suç açısından bir hukuka uygunluk sebebinin bulunup bulunmadığı, bu suç açısından teşebbüs, iştirak ve içtima müesseselerinin uygulanmasının mümkün olup olmadığı gibi temel meseleler incelenmiştir. Bu bölümde ayrıca, bu suçun benzer hukuka aykırı fiillerle ilişkisi, benzer ve farklı yönleriyle ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yargılanması ve yaptırımı, bu suçun faili hakkında yapılan disiplin soruşturması ve zamanaşımı konuları incelenmiştir. Bu bölümde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin yargılamanın hangi mahkemelerde ve hangi usullerle gerçekleştirileceği, bu suça ilişkin cezai ve idari yaptırımların neler olduğu, bu suçun faili hakkında disiplin soruşturmasının ne şekilde

yürütüleceği ve bu suçun yargılanmasında geçerli olan zamanaşımı sürelerinin neler olduğu meseleleri ele alınmıştır.

Sonuç kısmında, bu çalışmada ortaya konulan mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin başlıca saptamalara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNA İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR VE KONULAR İLE SUÇUN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1 Bazı Temel Kavramlar

1.1.1 Vergi Kavramı

Devlet: "Belirli bir insan topluluğunun, belirli bir toprak parçası üzerinde egemenlik kurarak oluşturduğu, zorlama gücüne sahip teşkilatlı bir kurum"¹ şeklinde tanımlanmıştır. Bu kurum, kendisini oluşturan yasal düzenlemeler doğrultusunda toplumsal ve idari düzeni sağlamakla yükümlüdür. Devlet bu yükümlülüğünü kamu hizmetleri vasıtasıyla yerine getirmektedir. Kamu hizmetleri, devletin siyasi organları tarafından kamuya yararlı olduğu kabul edilerek topluma sunulan hizmetlerdir². Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu söz konusu kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliği tarihsel gelişim süreci içinde devamlı olarak artmıştır. Devlet, bu hizmetleri yerine getirmek amacıyla çeşitli kamu gelirlerine başvurmaktadır. Devlet bu gelirlerin bir kısmını "egemenlik hakkına dayanarak", bir kısmını ise "egemenlik hakkına dayanmaksızın" elde etmektedir. Devletin egemenlik hakkına dayanarak elde ettiği gelirler: "vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, cebri kamu borçlanmaları, para basma ve devalüasyon gibi para işlemlerinden doğan gelirler, para cezaları, fonlar, mali tekeller, ganimet ve tazminatlar"³ şeklinde sınıflandırılmıştır. Devletin egemenlik hakkına dayanmaksızın elde ettiği gelirler ise: "mülk gelirleri, teşebbüs gelirleri, yardım ve bağışlar, gönüllü kamu borçlanmaları ve diğer gelirler"⁴ şeklinde sınıflandırılmıştır. Bütün bu gelir çeşitleri içinde devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır.

Vergi: "Devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisini haiz diğer kamu tüzel kişileri tarafından kamusal harcamaları karşılamak için, özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında herhangi bir karşılığı gerektirmeksizin kesin bir ödeme olarak aktarılan iktisadi değerler, özellikle para meblağları"⁵ şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında

¹ Gözler, 2014: 34; Teziç, 2014: 131.

² Kamu hizmeti kavramı için bk. Günday, 2011: 332; Akyılmaz vd., 2014: 547; Atay, 2014: 582; Gözübüyük, 2015: 9.

³ Erdem vd., 2015: 68; Mutluer vd., 2013: 183; Pehlivan, 2016a: 87.

⁴ Erdem vd., 2015: 78; Mutluer vd., 2013: 188; Pehlivan, 2016a: 91.

⁵ Kaneti, 1989: 4; Güneş, 2014: 23. Vergi kavramının başkaca tanımları için bk. Bilici ve Bilici, 2016: 6; Bulutoğlu, 2003: 337; Karakoç, 2014: 97; Kumkale, 2014: 506; Oktar, 2016: 1; Pehlivan, 2016b: 20; Saban, 2014: 6; Sağbaş, 2008: 27; Şenyüz vd., 2017: 78; Turhan, 1998: 20; Yılmaz, 2006: 735. Türk Dil Kurumu, vergiyi: "Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para" şeklinde tanımlamıştır. TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=VERG%C4%B0, erişim tarihi: 23.02.2017.

aktarılan ve malvarlığında azalma meydana gelen kişiler açısından belirli bir karşılığı bulunmayan parasal değerleri ifade etmektedir. Devletin yüklendiği görev ve hizmetleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan finansmanın büyük bir kısmı vergilerden sağlanmaktadır⁶. Bu nedenle, ihtiyaç duyulan kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesinin ön koşulu bu hizmetleri finanse edebilecek vergilerin toplanmasıdır. Modern devleti oluşturan topluluk, bütçe hakkını kendi seçtiği temsilcilerden oluşan yasama meclislerine vererek bu ön koşulun gerçekleştirilme biçimini anayasal olarak güvence altına almıştır⁷. Böylelikle halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı, devletin gelirlerini ve giderlerini yasalar vasıtasıyla tayin etmektedir. Bu bağlamda, Anayasa m. 73/3 uyarınca, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin konulmasında, değiştirilmesinde ve kaldırılmasında kanunilik ilkesi geçerlidir⁸. Bu doğrultuda yasama organı tarafından çıkarılan yasaların oluşturduğu bütün ise "vergi sistemi" kavramıyla ifade edilmektedir. Bu kavram, doktrinde: "Bir ülkede belirli bir zamanda yan yana uygulanan vergilerin tümü"⁹ şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir anlatımla vergi sistemi, her ülkenin kendisine özgü yasal usulleri ve tercihleri doğrultusunda şekillendirdiği mevcut vergilerinden oluşan bir bütündür. Bu bağlamda, ülkemizdeki vergi sistemi "Türk Vergi Sistemi" şeklinde adlandırılmaktadır. Bu sistem ekonomik açıdan: "Gelir üzerinden alınan vergiler", "Harcamalar üzerinden alınan vergiler" ve "Servet üzerinden alınan vergiler" şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada gelir, harcama ve servet birer mali güç göstergesi olarak kabul edilmiştir¹⁰.

Yasama organı tarafından vergiye ilişkin yasalar konulduktan sonra, devlet ile bu yasalarda belirtilen unsurları gerçekleştirenler arasında bir vergi ilişkisi doğmaktadır. Vergi ilişkisi: "Devlet ve kişiler arasında vergi hukuku çerçevesinde kurulan hukuki ve mali ilişki"¹¹ şeklinde tanımlanmıştır. Bu ilişkide taraflar eşit konumda olmadığı için dikey hukuki ilişkiler söz konusudur¹². Bir tarafta devleti ve kamu yararını temsil etmesi nedeniyle üstün yetkileri

⁶ Akdoğan, 2013: 3.

⁷ Bağlı, 2012: 39-77.

⁸ Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, oranı, muafiyet ve istisnaları ve verginin ödenmesi gibi hususlar kanunla düzenlenmelidir. Verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili açıklamalar için bk. Bilici, 2016: 13; Çağan, 1980: 133; Çomaklı ve Gödekli, 2011: 37-47; Eroğlu, 2013: 159; Güneş, 2014: 14-32; Karakoç, 2013: 1264; Mutluer ve Dayanç, 2014: 46; Oktar, 2016: 33-34; Öncel vd., 2016: 16; Pehlivan, 2016b: 29; Saban, 2014: 61-65; Taşdelen, 2010b: 5; Tekbaş, 2010: 173-179; Şenyüz vd., 2017: 27-28.

⁹ Turhan, 1998: 340.

¹⁰ "Mali güç, gelir, servet ve harcama kapasitesi anlamına gelmektedir." Karakoç, 2013: 1286; "Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir." Öncel vd., 2016: 54; "Mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamıdır." Soydan, 1998: 111; "Mali güç kavramı (...) kişilerin gelir, servet ve tüketim unsurlarından oluşan iktidarını ifade etmektedir." Budak, 2010: 264. Ayrıca bk. Güneş, 2014: 114; Çomaklı ve Gödekli, 2011: 57-64; Saban, 2014: 67-71; Şenyüz vd., 2017: 80.

¹¹ Öncel vd., 2016: 73. Ayrıca bk. Karakoç, 2014: 202-203; Taşdelen, 2010b: 4.

¹² Öncel vd., 2016: 5.

bulunan idare, diğ er tarafta ise kişiler yer almaktadır¹³. Vergi ilişkisinde idare, vergi idaresi olarak somutlaşmıştır. Vergi idaresi gerçekleştirdiği icrai işlemler vasıtasıyla "vergisel idari işleyişi ve düzeni" sağlamaktadır¹⁴. Vergi ilişkisi kavramı, vergi ödevi ve vergi ödevlisi kavramlarını doğurmuştur. Vergi ödevi kavramı, vergi borcunun ödenmesini de kapsamına alan oldukça geniş bir kavramdır¹⁵. Vergi borcunu ödemek, vergi beyannamesi vermek, defter tutmak, bildirimde bulunmak, fatura düzenlemek, fiş almak, bilgi vermek, görev nedeniyle yükümlüler hakkında öğrenilen sırları saklamak, mükelleflerin özel işlerini yapmamak gibi ödevler vergi ödevi kapsamındadır¹⁶. Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları açısından düşünüldüğünde, söz konusu bu vergi ödevleri içinde vergi borcunun ödenmesi "maddi vergi ödevini", vergi borcunun ödenmesi dışında kalan vergi beyannamesi vermek, defter tutmak, bildirimde bulunmak, fatura düzenlemek vb. ödevler ise "şekli vergi ödevlerini" oluşturmaktadır¹⁷. Vergi ödevi kavramına paralel olarak, vergi ödevlisi kavramı da vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarını da kapsamına alan oldukça geniş bir kavramdır. Vergi mükellefi, VUK m. 8/1'de: "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu ise VUK m. 8/2'de: "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda, işçisinin ücret gelirinden vergi kesintisi yaparak vergi dairesine yatırmakla sorumlu olan işveren vergi sorumlusudur. İşverenin gerçekleştirdiği vergi kesintisi sonucu malvarlığında azalma meydana gelen işçi ise vergi mükellefidir. Vergi ödevlisi kavramı ise vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun yanı sıra mükellefin özel işlerini yapmamakla ödevli olan memur, yasa ile belirlenen hısımlarının davalarına bakmamakla ödevli olan vergi mahkemesi yargıcı ve fiş almakla ödevli olan nihai tüketici gibi farklı kişileri de kapsamına alan oldukça geniş bir kavramdır¹⁸.

¹³ Akyılmaz vd., 2014: 34.

¹⁴ Taşdelen, 2010b: 5.

¹⁵ Öncel vd., 2016: 73; Karakoç, 2014: 203.

¹⁶ Öncel vd., 2016: 73; Şenyüz vd., 2017: 99-100; Taşdelen, 2010b: 5-7; Uğur ve Elibol, 2016: 2-3.

¹⁷ Karakoç, 2014: 204-206; Kızılot ve Taş, 2013: 79; Mutluer ve Dayanç, 2014: 71; Öncel vd., 2016: 73-74; Öner, 2016: 76-97; Şenyüz vd., 2017: 111; Taşdelen, 2010b: 5-6.

¹⁸ Öncel vd., 2016: 73; Karakoç, 2014: 203; Şenyüz vd., 2017: 99-100; Taşdelen, 2010b: 5-7; Uğur ve Elibol, 2016: 2-3.

1.1.2 Kabahat ve Suç Kavramları

1.1.2.1 Kabahat Kavramı

Kabahat, kelimesi: "Uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet"¹⁹ anlamlarına gelmektedir. Hukuki açıdan ele alındığında ise kabahat, idari düzeni ihlal eden ve karşılığında idari yaptırım uygulanan haksızlıklardır²⁰. 765 sayılı TCK döneminde suçlar cürüm ve kabahat olarak ikiye ayrılmıştı. 5237 sayılı TCK döneminde ise kabahatler suç olmaktan çıkarılarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir²¹. KK m. 2'de: "Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır." ifadesi yer almaktadır. KK, idari nitelikteki yaptırımlar konusunda genel bir kanun niteliğindedir. Buna karşın idari nitelikteki yaptırımlara, bu Kanun dışında, diğer pek çok kanunda da rastlamak mümkündür²². Örneğin VUK' ta vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri ile bu kabahatlere ilişkin yaptırımlar yer almaktadır.

Kabahatler de tıpkı suçlar gibi özünde haksızlık niteliği taşıyan fiillerdir²³. Fakat kabahat niteliğindeki fiillere suçlardan farklı olarak, cezai değil idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu durum, uzun bir yargılama aşamasından kaçınılmasının yanı sıra, kişilerin manevi açıdan daha ağır bir lekelenmeyle karşılaşmalarının da önüne geçmektedir²⁴. Suçlardan farklı olarak kabahatler, kanunda açıkça belirtilmemişse, KK m. 9 uyarınca, hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir.

Kabahat niteliğindeki fiillerin tespit edilmesi ve bunlara ilişkin idari yaptırımların uygulanması idari mercilerce yerine getirilmektedir (KK m. 22). Bu mercilerin, tespit ve yaptırım işlemlerini gerçekleştirirken herhangi bir yargı kararına ihtiyaçları

¹⁹ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bcd83986e8.83503747, erişim tarihi: 29.07.2016

²⁰ "Ceza kanunu dışında düzenlenen ve genel prensipleri 'Kabahatler Kanunu'nda belirlenen ve suçlardan farklı olarak idari para cezası ve idari tedbir yaptırımı ile karşılanan eylemlere 'kabahat' adını vermekteyiz." Hakeri, 2015: 61; "Kabahat, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiili ifade etmektedir." Kangal, 2011: 2; "Bir haksız hareket veya neticenin kabahat oluşturup oluşturmadığını belirlemede dikkate alınacak ölçüt, söz konusu haksız hareket veya neticeye karşı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenen idari yaptırım öngörülüp öngörülmediğinin belirlenmesidir." Özen, 2013: 5; "Kabahatle amaçlanan idarenin faaliyetlerinin aksaklığa uğratılmadan sürdürülmesini esas alan idari düzenin korunması yatar. Birer idari aykırılık olarak düzenlenen kabahatler bu haliyle suçlardan ve diğer bazı fiillerden ayrılır." Şenyüz, 2016: 7.

²¹ "Günümüzde kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ağır basmakta ve bunun sonucunda kanun koyucular kabahatleri ceza kanunları dışında özel bir kanunla veya özel kanunlar içerisinde düzenlemeyi tercih etmektedirler." Koca ve Üzülmez, 2015a: 40.

²² "Kabahatler, Kabahatler Kanunu'nda ve özel kanunlarda tanımlanmıştır. Özel kanunlarda tanımlanan bir fiilin kabahat olup olmadığı, karşılığında öngörülen yaptırıma göre belirlenecektir. Hangi kanunda düzenlenmiş olursa olsun, karşılığında idari yaptırım (idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idari tedbirler) uygulanan her haksızlık, kabahattir." Zafer, 2015: 133.

²³ "Haksızlık oluşturmakla birlikte suç sayılmayan kimi fiiller kabahat olarak nitelendirilmekte ve bunlar hakkında kabahatler için öngörülen yaptırımlar uygulanmaktadır." Koca ve Üzülmez, 2015a: 41.

²⁴ Erdem, 2010: 6; Kangal, 2011: 10.

bulunmamaktadır²⁵. Zira bu tespit ve yaptırımlar idari işlemlerle yerine getirilmektedir. Anayasa m. 125'te yer alan: "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." ifadesi gereğince, idari mercilerce uygulanan yaptırımlara karşı yargı yolu açıktır. Kabahatler karşılığında uygulanabilecek yaptırımlar KK m. 16'da: "(1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir. (2) İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir." şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca Anayasa m. 38'de bu konuyla ilgili olarak: "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." ifadesi yer almaktadır.

Kabahatlerde kanunilik ilkesi geçerlidir. Bu ilke KK m. 4'te: "(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. (2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir." şeklinde yer almaktadır. Görüldüğü üzere, hangi fiillerin kabahat oluşturacağı konusunda, kanunun belirlediği sınırlar dâhilinde idarenin genel ve düzenleyici işlemlerle tasarrufta bulunması mümkündür. Bu nedenle kabahat oluşturan fiillerin belirlenmesi konusunda, kanunilik ilkesi katı bir şekilde uygulanmamaktadır²⁶. Buna karşın, kabahat niteliğindeki fiillere uygulanacak yaptırımlar konusunda ise kanunilik ilkesi katı bir şekilde geçerlidir. Zira yaptırımın türünün, süresinin ve miktarının kanunla belirlenmesi zorunlu kılınmıştır.

1.1.2.2 Suç Kavramı

Suç, kelimesi: "Törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış, yasalara aykırı davranış, cürüm"²⁷ anlamlarına gelmektedir. Hukuki açıdan ise suç: "Hukuk kurallarının yasakladığı ve yapılmasına veya yapılmamasına cezai yaptırım (müeyyide) bağladığı eylem"²⁸ şeklinde

²⁵ Özen, 2013: 6.

²⁶ "Kabahatler Kanunu, kabahatlerin mutlaka kanuna dayanmasını, fakat mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekmediğini benimsemesine rağmen, kabahatler için uygulanacak olan yaptırımların ise, mutlaka kanunda düzenlenmesinin gerektiğini, '...ancak kanunla belirlenir' şeklinde açıkça ifade etmektedir." Karakoç, 2016: 77; "Madde metninde kanunilik ilkesinin kabahat fiillerinin yaratılması açısından idareye bir inisiyatif tanımak suretiyle esneklik getirilerek yumuşatıldığı fakat aynı esnekliğin cezaların tayini konusunda getirilmediği anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle kabahat fiillerinin tespiti bakımından kanunilik ilkesi esnetilmesine karşın aynı esneklik bunlara uygulanacak yaptırımlara tanınmamıştır." Şenyüz, 2016: 11-12.

²⁷ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bcdc623b31.94403949, erişim tarihi: 26.10.2016

²⁸ Yılmaz, 2006: 630. Ceza kanunlarında tanımı bulunmayan suç kavramı, doktrinde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Akbulut'a göre suç: "Kanunda karşılığında ceza ve/veya güvenlik tedbiri öngörülen kanuni tanıma uygun ve hukuka aykırı davranış" tır. Akbulut, 2015: 170; Artuk/Gökçen/Yenidünya'ya göre suç: "Ceza normunun yasakladığı, tipe uygun, kasten veya taksirle gerçekleştirilen hukuka aykırı haksız bir fiil" dir. Artuk vd., 2015a: 200; Demirbaş'a göre suç: "Toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından

tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan hukuk kuralları kavramı ceza kanunlarını, cezai yaptırım (müeyyide) kavramı ise hapis cezasını ve adli para cezasını ifade etmektedir. Ceza Hukuku doktrinde suç, şekli ve maddi anlamıyla iki şekilde tanımlanmıştır. Şekli anlamıyla suç, hukuk düzeni tarafından ceza ve/veya güvenlik tedbiri yaptırımı uygulanan bir insan davranışıdır²⁹. Suçun bu tanımında, fiile uygulanan yaptırımın niteliği esas alınmaktadır. Maddi anlamıyla suç ise: "Toplumda hakim olan hukuksal değerlere tecavüz teşkil eden insan davranışı"³⁰dır. Suçun bu tanımında, öze ilişkin hususlar esas alınmaktadır. Şekli ve maddi anlamlarının birlikte değerlendirilmesiyle suç, özünde toplumsal düzeni koruyan bir ceza normunda tarif edilen ve gerçekleştirilmesi hâlinde karşılığında hapis cezası ve/veya adli para cezası öngörülen hukuka aykırı eylem şeklinde tanımlamak mümkündür. Suçun oluşabilmesi için, gerçekleştirilen eylemi hukuka uygun hâle getiren bir nedenin bulunmaması gerekmektedir³¹.

İster şekli anlamı kabul edilsin ister maddi anlamı kabul edilsin her suç, temelde bir ya da daha fazla hukuksal değeri korumaktadır. Hukuksal değerler, toplumsal düzenin manevi yapı taşları şeklinde tarif edilebilir³². Örneğin kasten öldürme suçuyla korunan hukuksal değer kişinin yaşama hakkıdır. Hırsızlık suçuyla korunan hukuksal değer ise mülkiyet ve zilyetliktir.

Suçların haksızlık içeriği kabahatlere nazaran daha fazladır³³. Kabahatlerden farklı olarak, suçların tespiti ve bu tespit doğrultusunda yaptırım uygulanması işlemleri idari mercilerce değil, ceza mahkemelerince yerine getirilmektedir. Suçların tespiti ve bu suçlara yaptırım uygulanması temelde iki evrede gerçekleştirilmektedir. Bunlar soruşturma ve

düzenlenip, yaptırımı bağlanması" dır. Demirbaş, 2014: 192; Hafizoğulları/Özen'e göre suç: "Beşeri davranışlar üzerine hukuk kuralları oluşturmaya yetkili kimsenin değerlendirmelerine göre devletin amaçlarıyla çatışan, etkin bir biçimde yasaklanmaları ancak bir ceza müeyyidesiyle sağlanabilen fiiller" dir. Hafizoğulları ve Özen, 2015: 154; Hakeri'ye göre suç: "Kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiil" dir. Hakeri, 2015: 117; İçel'e göre suç: "Tipe uygunluk, hukuka aykırılık ve kusurluluk niteliklerine sahip bir eylemle ceza normunun ihlali" dir. İçel, 2016: 214; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe'ye göre suç: "Tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışı" dır. Özbek vd., 2015b: 212; Özgenç'e göre suç: "Toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlâli veya en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışları" dır. Özgenç, 2015: 158; Soyaslan'a göre suç: "Kanunun suç olarak düzenlemekte menfaat gördüğü bir değer ihlalinin cezalandırılması" dır. Soyaslan, 2014a: 211; Toroslu/Toroslu'ya göre suç: "Kanun koyucunun değerlendirmesine göre devletin amaçları ile çatışan ve müeyyide olarak cezayı gerektiren bir insan davranışı" dır. Toroslu ve Toroslu, 2016: 101; Zafer'e göre suç: "Ceza kanununun olumlu veya olumsuz bir emrinin ihlali" dir. Zafer, 2015: 127.

²⁹ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 151; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 37; Soyaslan, 2014a: 211; Toroslu ve Toroslu, 2016: 97.

³⁰ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 152; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 38; Soyaslan, 2014a: 211; Toroslu ve Toroslu, 2016: 98.

³¹ "Hukuka uygunluk nedenleri, kural olarak ceza kanunu tarafından yasaklanmış olan bir fiilin, bu fiilin işlenmesine yetki veren veya onu emreden bir normun varlığı nedeniyle, suç olarak ortaya çıkmasını engelleyen özel durumlar şeklinde tanımlanabilir." Toroslu ve Toroslu, 2016: 155; Hukuka uygunluk nedenleri ile ilgili açıklamalar için bk. Artuk vd., 2015a: 374-466; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 255-290.

³² Hukuksal değerler doktrinde: "Duyu organları aracılığıyla algılanabilir varlıklar olarak değil, toplum içindeki güvenliğe, sükûna ve varolmanın onuruna istinad eden toplumsal düzenin manevi değerleri" şeklinde tarif edilmiştir. Ünver, 2003: 130.

³³ Akbulut, 2015: 53; Özgenç, 2015: 299-300; Şenyüz vd., 2017: 235.

kovuşturma evresidir. Soruşturma evresi suç şüphesinin öğrenilmesiyle başlayıp kamu davasının açılmasıyla son bulan bir araştırma ve delil toplama evresidir (CMK m. 2/1-e). Bu evrede Cumhuriyet savcısı, sulh ceza hâkimliği ve kolluk söz sahibidir. Kovuşturma evresi ise kamu davasının açılmasıyla başlayıp hükmün kesinleşmesiyle son bulan temel yargılama evresidir (CMK m. 2/1-f). Bu evrede asliye ceza mahkemesi, ağır ceza mahkemesi ve üst derece mahkemesi olarak da Yargıtay söz sahibidir. Bu sürecin temel kurallarını ve bu sürece katılan kişilerin yetki ve yükümlülüklerini 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu belirlemektedir (CMK m. 1).

Suçlar kural olarak kasten (TCK m. 21/1) işlenmektedir. Fakat kanunun bir suçun taksirle (TCK m. 22/2, m. 22/3) işlenmesi hâlini düzenlediği durumlarda bu suçun taksirle işlenmesi de mümkündür. Suçlar konusunda temel kanun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'dur. Bu Kanun' un "Genel Hükümler" başlıklı birinci kitabında bütün suçlar için geçerli olan genel kurallar yer almaktadır. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler, suça teşebbüs, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi bu genel kurallara örnektir. TCK' nın "Özel Hükümler" başlıklı ikinci kitabında ise çeşitli sınıflandırmalar altında tek tek farklı suç tipleri ve bu suçlara ilişkin yaptırımlar yer almaktadır. Örneğin "hayata karşı suçlar" sınıflandırması altında kasten öldürme (TCK m. 81), intihara yönlendirme (TCK m. 84); "malvarlığına karşı suçlar" sınıflandırması altında hırsızlık (TCK m. 141), yağma (TCK m. 148), mala zarar verme (TCK m. 151) gibi suçlar yer almaktadır. Buna karşın bu temel kanun dışında, "yan ceza kanunu" olarak tabir edilen, "özel ceza kanunları" ile "ceza içeren diğer kanunlar" da da suç tanımlarına ve bu suçlara ilişkin yaptırımlara yer verilmesi mümkündür³⁴ (TCK m. 5). Özel ceza kanunu, belirli kişi ya da fiillere uygulanabilen kanundur³⁵. Örneğin Askeri Ceza Kanunu, bir özel ceza kanunudur. Temel ya da özel ceza kanunları dışında kalan ve yalnızca bir kısım hükümleri Ceza Hukukuna ilişkin olan kanunlar ise "ceza içeren kanun" olarak nitelendirilmektedir³⁶. Örneğin, Vergi Usul Kanunu, İcra İflas Kanunu, Basın Kanunu ceza içeren kanun niteliğindedir.

³⁴ "Türk Ceza Kanunu genel ve ana kanun (Hauptgesetz)'dur. Bu kanunun dışında suç, ceza ve ceza sorumluluğu hükümlerini içeren özel ve tamamlayıcı ceza kanunları da vardır. Toplu olarak yan ceza kanunları (Nebengesetze) adını verdiğimiz bu kanunlarla..." İçel ve Donay, 1999: 64.

³⁵ "Belirli sığata sahip kişilerin suçlarına veya belirli alana ilişkin suçlara, Türk Ceza Kanunu dışındaki kanunlarda yer verilir. Bu tip kanunlara özel ceza kanunları denir. Bu tip kanunların tüm hükümleri kural olarak ceza hukuku ile ilgilidir. Bu kanunlar genel kurumlar veya yaptırım bakımından Türk Ceza Kanunu'na yollama yapabilirler. Örneğin Terörle Mücadele Kanunu, Askeri Ceza Kanunu gibi." Zafer, 2015: 70. Ayrıca bk. Özbek vd., 2015b: 117

³⁶ "Bazı kanunlarla belirli bir sosyal alana ilişkin düzenlemeler yapıldıktan sonra, aynı kanunda bu alana ilişkin ihlaller suç olarak tanımlanır. Bu tip kanunların hükümlerinin sadece bir kısmı ceza hukukuna ilişkindir. Bu tip kanunlar, bir ceza kanunu olmamakla beraber düzenleme alanına ilişkin suç tiplerini de içerdiklerinden ceza içeren kanun niteliğindedir. Örneğin, Sendikalar Kanunu, Toplu İş Sözleşmesi Grev ve Lokavt Kanunu, Bankalar Kanunu, Basın Kanunu, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ve Vergi Usul Kanunu (m. 331 ve devamı) gibi." Zafer, 2015: 70.

Suçta neden olan fiilin ve bu fiilin yaptırımının mutlaka kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Suçta neden olan fiilin kanunlarla belirlenmesi zorunluluğu, suçun kanuniliği ilkesini ifade etmektedir. Anayasa m. 38/1'de yer alan: "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz." ve TCK m. 2'de yer alan: "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz." (TCK m. 2/1); "İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz." (TCK m. 2/2); "Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz." (TCK m. 2/3) düzenlemeleri suçun kanuniliği ilkesini güvence altına almaktadır.

1.1.3 Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları

1.1.3.1 Vergi Kabahati Kavramı

Toplumsal düzeni ve idari düzeni korumak amacıyla vergi ödevlerine aykırı davranışlar vergi suçu ve/veya vergi kabahati olarak tanımlanmıştır. Vergi suçu ve vergi kabahati ayrımı, yeni ceza sistemimizde kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması ve ayrı bir kanunda düzenlenmesiyle birlikte belirginleşmiştir³⁷. Vergi ödevlerinin bir kısmı toplumsal düzene ilişkindir. Bu ödevlere aykırı davranışlar vergi suçu olarak nitelendirilmektedir. Vergi ödevlerinin diğer bir kısmı ise idari düzene ilişkindir. Bu ödevlere aykırı davranışlar ise vergi kabahati olarak nitelendirilmektedir. Vergi kabahatleri, vergi ödevlerinin ihlali niteliğinde olan ve kanunların yaptırım olarak idari para cezası öngördüğü fiiller, şeklinde tanımlanabilir³⁸. Vergi kabahatleri, idari düzenin bir parçası olan "vergisel idari düzen"in ihlali anlamına gelmektedir³⁹. Bu kabahatlerin tespiti idare tarafından yapılmaktadır⁴⁰. Bu kabahatlerin yaptırımı da idare tarafından uygulanmaktadır⁴¹. İlgililer vergi idaresinin uyguladığı yaptırımlara karşı idari yollara ya da yargı yoluna başvurabilmektedir.

Vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlükler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu kabahatlerin oluşmasında kast unsuru aranmamaktadır. Vergi ziyayı, VUK m. 341'de: "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." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi

³⁷ Taşdelen, 2010b: 15; Narter ve Sarıcaoğlu, 2013: 75.

³⁸ Vergi kabahati kavramı ile ilgili açıklamalar için bk. Çomaklı, 2010: 332; Erdem, 2010: 211; Karakoç, 2014: 493; Mutluer ve Dayanç, 2014: 168; Oktar, 2016: 353; Öncel vd., 2016: 215; Saban, 2014: 495; Şenyüz, 2016: 53; Şenyüz vd., 2017: 238; Taşdelen, 2010b: 14; Uğur ve Elibol, 2016: 107.

³⁹ "Kabahatlerle korunan değer genel olarak idari düzendir. Vergilerle ilgili olunca vergi kabahatleriyle korunan değer hazinenin zarara uğratılmasını engelleme amacına yönelik olarak dizayn edilen vergisel idari düzen olmaktadır." Şenyüz, 2016: 8; Ayrıca bk. Taşdelen, 2010b: 15.

⁴⁰ Oktar, 2016: 353.

⁴¹ Öncel vd., 2016: 215.

ziyayı kabahatinde bir vergi kaybı söz konusudur. Örneğin, elde ettiği geliri beyan esasına göre vergilendirilen bir mükellefin, beyana ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi neticesinde hakkında idarece resen tarhiyat yapılması vergi ziyasına yol açmaktadır⁴². Vergi ziyayı kabahatinin yaptırımı, VUK m. 344'de: "ziyaa uğratılan verginin bir katı" şeklinde ifade edilmiştir.

Usulsüzlükler ise VUK m. 351'de: "Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" şeklinde tarif edilmiştir. Usulsüzlüklerde vergi kaybı tehlikesi söz konusudur⁴³. Usulsüzlükler kendi içinde "Genel usulsüzlükler" ve "Özel usulsüzlükler" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlükler de özel usulsüzlükler de şekle ve usule aykırılık teşkil ettiğinden, aralarında bir nitelik farkı bulunmamaktadır. Bu ayırım yalnızca öngörülen idari para cezasının miktarı açısındandır⁴⁴. Genel usulsüzlükler de kendi içinde "Birinci derece usulsüzlükler" ve "İkinci derece usulsüzlükler" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük dereceleri ve yaptırımları VUK m. 352'de düzenlenmiştir. Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlüğe, bu bir ayın da kaçırılmış olması ise birinci derece usulsüzlüğe örnektir. Özel usulsüzlükler ise VUK m. 353'de düzenlenmiştir. Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulmaması, muhasebe standartlarına uyulmaması gibi durumlar özel usulsüzlüklere örnek olarak gösterilebilir.

Vergi kabahatlerinin, "suç ve cezanın kanuniliği ilkesi" (Anayasa m. 38, TCK m. 2) ve "verginin kanuniliği ilkesi" (Anayasa m. 73/3) ile değil, "idarenin kanuniliği ilkesi" çerçevesinde anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir⁴⁵. İdarenin kanuniliği ilkesi, Anayasa m. 8'de: "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." ve Anayasa m. 123/1'de: "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." şeklinde ifade edilmiştir. Kanunla kurulan idarenin faaliyetlerinin de kanuna dayanması ve kanuna uygun olması

⁴² Ünsal, 2013: 102.

⁴³ Öncel vd., 2016: 216.

⁴⁴ Taşdelen, 2010b: 124. Buna karşın, doktrinde yer alan bir görüşe göre, özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere nazaran kamu düzenini daha fazla tehdit etmektedir. Bu görüşe göre, özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere nazaran vergi ziyayı doğurmaya daha yakın ve yatkındır. Bilici, 2016: 122; Kızılot ve Taş, 2013: 125; Şenyüz vd., 2017: 245. Ayrıca bk. Karakoç, 2014: 506. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, birden fazla vergi türü için geçerli olan usulsüzlükler genel usulsüzlük, yalnızca bazı vergiler ya da olaylar için geçerli olan usulsüzlükler ise özel usulsüzlük kapsamındadır. Edizdoğan vd., 2007: 108; Kırbaş, 2015: 169; Oktar, 2016: 355-357.

⁴⁵ Taşdelen, 2010a: 775-795. Aksi yönde görüş için bk. Güneş, 2014: 153.

gerekmektedir⁴⁶. Öte yandan KK m. 4'te: "Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir." ifadelerine yer verilmiştir. Anayasa'da yer alan "idarenin kanuniliği ilkesi" ile ilgili maddelerden ve KK m. 4'ten çıkarılan ortak sonuç, vergi ödevleri konusunda yasama organı tarafından tesis edilen çerçeve hükmün içeriğinin idare tarafından doldurulmasının mümkün olduğudur⁴⁷. Fakat bu idari düzenlemelerin verginin kurucu temel öğelerine⁴⁸ ve vergi suçlarına ilişkin olmaması gerekmektedir. İdare bu düzenlemeleri yaparken kamu yararını amaç edinmelidir.

1.1.3.2 Vergi Suçu Kavramı

Vergi ödevlerinin bir kısmı toplumsal düzene ilişkindir. Bu ödevlere aykırı davranışlar vergi suçu olarak nitelendirilmektedir. Vergi suçu kavramını, vergi kanunlarında suç olarak tanımlanan ve karşılığında Ceza Hukuku kapsamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller şeklinde tanımlamak mümkündür⁴⁹. Doktrinde bu suçların kamu yararını, hazineyi ve sistemi korumayı amaçladığı ifade edilmiştir⁵⁰. Vergi suçlarının tespiti ve bu suçların faillerine yaptırım uygulanması ceza yargılamasının konusuna girmektedir.

765 sayılı TCK döneminde vergi suçu kavramı, vergi kabahatlerini de kapsar şekilde kullanılmıştır. Aynı dönemde yürürlükte olan 5432 sayılı VUK'un gerekçesinde vergi suçu: "Vergi Kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi" şeklinde tanımlanmıştır⁵¹. Bu dönemde, vergi ödevlerine aykırılık şeklindeki tüm davranışlar vergi suçu kavramı ile ifade edilmiştir. Bu durum, cürüm ve kabahati suç kavramı içinde değerlendiren 765 sayılı TCK sistemine uygundur⁵². 5237 sayılı TCK döneminde ise kabahatler suç olmaktan çıkarılmış ve ayrı bir hukuka aykırılık olarak KK'da düzenlenmiştir. Böylelikle suç ve kabahat kavramlarının hukuki kaynağı birbirinden ayrılmıştır⁵³. Buna paralel olarak, vergi kabahati ve vergi suçu

⁴⁶ Gözler, 2014: 315; Gözübüyük, 2015: 52-53; Günay, 2011: 42-45.

⁴⁷ Taşdelen, 2010a: 784.

⁴⁸ Verginin kurucu temel öğeleri: verginin konusu, verginin matrahı, vergiyi doğuran olay, verginin oranı, verginin yükümlüsü, vergi muafiyet ve istisnaları şeklinde sınıflandırılabilir. Güneş, 2014: 137.

⁴⁹ Vergi suçu kavramı ile ilgili açıklamalar için bk. Şenyüz, 2016: 329; Taşdelen, 2010b: 8; Kızılot vd., 2008: 199; Özcan, 2015: 38; Ay, 2006: 32.

⁵⁰ Saban, 2000: 94-95.

⁵¹ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 20.

⁵² Taşdelen, 2010b: 9.

⁵³ Suç ve kabahat kavramları arasındaki ilişki için bk. Akbulut, 2015: 42; Artuk vd., 2015a: 201; Hakeri, 2015: 61; Koca ve Üzülmez, 2015a: 40; Özbek vd., 2015b: 53; Şenyüz, 2016: 28-38; Toroslu ve Toroslu, 2016: 103-105; Zafer, 2015: 131.

kavramlarının hukuki kaynağı da birbirinden ayrılmıştır⁵⁴. Bu nedenle günümüzde vergi suçu kavramından anlaşılması gereken, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeniyle toplumsal düzeni ihlal eden ve karşılığında adli mercilerce cezai yaptırım uygulanan hukuka aykırılıklardır. 213 sayılı VUK'ta da bu yönde birtakım değişiklikler yapılmıştır. 5728 sayılı Kanun ile VUK m. 344'ün başlığı "Vergi ziyai suçu ve cezası" iken "Vergi ziyai cezası" şeklinde değiştirilmiştir. VUK, Dördüncü Kitap, İkinci Kısım, Üçüncü Bölüm başlığı da "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" iken "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliklerin amacı, ceza mevzuatındaki yeniliklere paralel olarak, Vergi Hukukunda da suç ve kabahatlerin birbirinden ayrılmasıdır.

Vergi suçlarının bilimsel açıdan ele alınması gerekliliği Vergi Ceza Hukukunu doğurmuştur. Vergi Ceza Hukukunda, tıpkı Ceza Hukukunda olduğu gibi, kanunilik ilkesi, kanunların geriye yürümezliği ilkesi, lehe olan kanunun uygulanması ilkesi ve cezaların şahsiliği ilkesi geçerlidir⁵⁵.

Vergi suçu kavramı pozitif hukukumuzda "Kaçakçılık Suçu (VUK m. 359)", "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK m. 5 ve VUK m. 362)", "Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu (VUK m. 6/son ve VUK m. 363)" ve "Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu (VUK m. 243-246)" düzenlemelerini kapsamaktadır.

Kaçakçılık suçu, VUK m. 359'da düzenlenmiştir. VUK m. 359/1-a'da: "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak" fiilleri sayılmış ve bu fiilleri gerçekleştirenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. VUK m. 359/1-b'de ise: "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak" fiilleri sayılmış ve bu fiilleri gerçekleştirenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. VUK m. 359/1-c'de ise: "Vergi Usul

⁵⁴ Doktrinde, suç tabirinin vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını gerektiren fiiller için kullanımının sona erdiği, bu tabirin yalnızca kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma niteliğindeki fiiller için geçerli olduğu; buna karşın suç ve kabahat ayrımının VUK'ta tam olarak yerleşmediği, zira VUK'un "Tek Fiil ve Çeşitli Suç İşlenmesi" ile "Suçlarda Birleşme" başlıklı maddelerinin hem adli hem de idari yaptırım gerektiren fiilleri kapsamaya devam ettiği ifade edilmiştir. Gündüz, 2011: 6.

⁵⁵ Çiçek ve Herek, 2012: 316.

Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak" fiilleri sayılmış ve bu fiilleri gerçekleştirenler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu VUK m. 5'te ve VUK m. 362'de düzenlenmiştir. Bu suçun içeriğini düzenleyen VUK m. 5/1'de: "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler." ifadeleri yer almaktadır. VUK m. 5/2 uyarınca, bu yasak bahsi geçen kişiler görevlerinden ayrılırsa dahi devam etmektedir. VUK m. 5'in devamında, vergi mahremiyeti yasağının istisnaları da düzenlemiştir. Vergi daireleri tarafından ilan edilecek cetveller, vergi levhası asma ödevi getirilmesi, mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezalarının ve vadesi geçtiği hâlde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması, bu istisnalar arasındadır. "Vergi Mahremiyetinin İhlali" başlığını taşıyan VUK m. 362'de ise: "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. TCK m. 239, "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlığını taşımaktadır. Bu maddede ilgili suçu işleyenler hakkında, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu VUK m. 6/son ve VUK m. 363'te düzenlenmiştir. VUK m. 6/son: "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklindedir. "Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar" başlığını taşıyan VUK m. 363 ise: "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir." şeklindedir. TCK m.

257/1'de görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi hâli düzenlenmiştir. Bu fıkırdaki yaptırım olarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu, VUK m. 243 ila VUK m. 246'da düzenlenmiştir. VUK m. 243/1: "Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar." şeklindedir. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin bu beyanlar karşısında, tahkik⁵⁶ ve ihbar ödevi bulunmaktadır. VUK m. 245/2: "Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmiyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır." şeklindedir. VUK m. 246/2'de ise: "Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere, bu suç tipinde de tıpkı mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda olduğu gibi, TCK'da düzenlenen görevi kötüye kullanma suçuna atıf yapılmıştır. Fakat burada görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen TCK maddesinin belirli bir fıkrasına değil, doğrudan görevi kötüye kullanma suçuna yapılmış bir atıf söz konusudur.

1.2 Bazı Temel Konular

1.2.1 Suçun Ceza Hukuku İçindeki Yeri

TCK m. 1'de bu Kanun'un amacı: "Kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek" şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddede ayrıca: "Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir." ifadeleri yer almaktadır.

Ceza sorumluluğunun temel esasları ile suç, ceza ve güvenlik tedbirlerini belirleyen hukuk kurallarının oluşturduğu bütün "Ceza Hukuku" kavramı ile ifade edilmektedir⁵⁷. Ceza Hukuku kavramı aynı zamanda, bu kuralları inceleyen bilim dalını ifade etmek için de

⁵⁶ Tahkik, kelimesi: "Doğru olup olmadığını araştırma; doğru olup olmadığını meydana çıkarma" anlamlarına gelmektedir. Devellioğlu, 2010: 1189.

⁵⁷ Artuk vd., 2015a: 4. Ceza Hukuku kavramı ile ilgili açıklamalar için bk. Akbulut, 2015: 5; Demirbaş, 2014: 48; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 3-12; Hakeri, 2015: 1; İçel, 2016: 37; Koca ve Üzülmez, 2015a: 31; Özbek vd., 2015b: 38; Soyaslan, 2014a: 61-62; Toroslu ve Toroslu, 2016: 15; Zafer, 2015: 3.

kullanılmaktadır. Ceza Hukukunun temel yapı taşı olan ceza kanunları ise, hangi fiillerin suç oluşturacağı ve bu suçlara hangi yaptırımların uygulanacağı hususunda yasama organının tercihlerini yansıtan kanuni düzenlemeleri ifade etmektedir. Belirli bir zaman diliminde, belirli bir ülkede, yan yana yürürlükte bulunan ceza kanunları ise o ülkenin "Ceza Sistemi"ni oluşturmaktadır.

Pozitif hukukumuzda suç sayılan fiiller ve bu fiillere uygulanacak cezai yaptırımlar hususunda temel kanun 5237 sayılı TCK'dır. Bu kanunun Birinci Kitabı "Genel Hükümler" (m. 1-75), İkinci Kitabı ise "Özel Hükümler" (m. 76-343) başlığını taşımaktadır. Genel hükümler kitabında, bütün suçlar için geçerli olan kurallar düzenlenmiştir. Bu kitapta: "temel ilkeler ve tanımlar, kanunun uygulama alanı, ceza sorumluluğunun şahsiliği, kast ve taksir, ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler, suça teşebbüs, suça iştirak, suçların içtimaı, cezalar, güvenlik tedbirleri, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi, dava ve cezanın düşürülmesi" hususları yer almaktadır. Özel hükümler kitabında ise tek tek farklı suç tipleri ve bu suçlara ilişkin yaptırımlar düzenlenmiştir. Bu suçlar: "uluslararası suçlar, kişilere karşı suçlar, topluma karşı suçlar, millete ve devlete karşı suçlar" şeklinde sınıflandırılmıştır.

5237 sayılı TCK suçları ve yaptırımları düzenleyen ana metin olmakla birlikte bu konudaki tek kaynak değildir. Başka bir deyişle bu Kanun, pozitif hukukumuzdaki tüm suç tiplerini ve yaptırımlarını kapsamamaktadır. Suç sayılan fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlar TCK'nın yanı sıra özel ceza kanunlarında ve ceza içeren diğer kanunlarda da yer almaktadır. Bu bağlamda, ceza kanunlarını genel ceza kanunları, özel ceza kanunları, ceza içeren kanunlar ve tamamlayıcı ceza kanunları şeklinde sınıflandırmak mümkündür⁵⁸. Genel ceza kanunları suç işleyen herkese uygulanan kanunlardır⁵⁹. TCK genel hükümleri açısından, bir genel ceza kanunudur. Özel ceza kanunları ise belirli kişilere veya belirli eylemleri gerçekleştiren kişilere uygulanan özel nitelikteki kanunlardır⁶⁰. Askeri Ceza Kanunu, Terörle Mücadele Kanunu birer özel ceza kanunudur. Vergi Usul Kanunu, İcra İflas Kanunu, Basın Kanunu gibi, yalnızca bir kısım hükümleri Ceza Hukukuna ilişkin olan kanunlar ise "ceza içeren kanun" niteliğindedir. Bu tip kanunlarda belirli bir sosyal alana ilişkin düzenlemeler yapıldıktan sonra bu alana ilişkin ihlaller suç olarak tanımlanmaktadır⁶¹. Bu bağlamda, ceza normuna yer veren her kanunun özel ceza kanunu olmadığını ifade etmek gerekir⁶². Tamamlayıcı ceza kanunları ise genel ve özel ceza kanunlarının eksikliklerini tamamlayan

⁵⁸ İçel, 2016: 129; Özbek vd., 2015b: 117; Zafer, 2015: 70.

⁵⁹ İçel, 2016: 127; Zafer, 2015: 70.

⁶⁰ İçel, 2016: 127; Soyaslan, 2014a: 105; Zafer, 2015: 70.

⁶¹ Zafer, 2015: 70.

⁶² Özbek vd., 2015b: 118.

ceza kanunlarıdır⁶³. 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun bir tamamlayıcı ceza kanunudur. Özel ceza kanunları, ceza içeren kanunlar ve tamamlayıcı ceza kanunları hakkında "yan ceza kanunları" kavramı kullanılmıştır⁶⁴.

TCK m. 5'te: "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." ifadeleri yer almaktadır⁶⁵. Bu maddenin gerekçesinde: "Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu Kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması nedeniyle Hükümet Tasarısındaki madde metni değiştirilmiştir."⁶⁶ ifadelerine yer verilmiştir⁶⁷. Böylelikle TCK'nın genel hükümleri, hem aynı kanunun özel hükümlerinde yer alan suçlar bakımından hem de özel ceza kanunlarında ve ceza içeren diğer kanunlarda yer alan suçlar bakımından uygulama alanı bulmaktadır. TCK'nın genel hükümleri ile özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlarda yer alan hükümlerin çatışması durumunda TCK'nın genel hükümleri uygulanmaktadır⁶⁸.

213 sayılı VUK, vergilendirme sürecinde izlenecek aşama, yöntem ve usulleri düzenleyen genel bir kanun niteliğindedir⁶⁹. Bu Kanun'un Birinci Kitabı "Vergilendirme", İkinci Kitabı "Mükellefin Ödevleri", Üçüncü Kitabı "Değerleme", Dördüncü Kitabı "Ceza Hükümleri", Beşinci Kitabı ise "Vergi Davaları" başlığını taşımaktadır. Vergi ödevlerine aykırı bazı davranışlar bu Kanunda suç olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, VUK bir yan ceza kanunudur. Fakat bu Kanun, bir özel ceza kanunu değil, ceza içeren kanun niteliğindedir.

⁶³ İçel, 2016: 127; Özbek vd., 2015b: 117.

⁶⁴ İçel ve Donay, 1999: 64; Özbek vd., 2015b: 117.

⁶⁵ 765 sayılı mülga TCK m. 10'da ise: "Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur." ifadeleri yer almaktaydı. Bu dönemde 765 sayılı Kanun'un genel hükümleri ile özel ceza kanunlarının veya ceza içeren diğer kanunların hükümlerinin çatışması durumunda özel ceza kanunlarında veya ceza içeren kanunlarda yer alan hükümler uygulanmaktaydı.

⁶⁶ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 144.

⁶⁷ TCK m. 5 bir anayasa hükmü olmadığı için bu maddenin yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılacak kanunlarda bu maddeye aykırı düzenlemelerin yapılmasının mümkün olduğu, bu nedenle de maddenin ulaşılacak istenen hedefe götürmede yeterli olmadığı ifade edilmiştir. Koca ve Üzülmüş, 2015a: 46; Zafer, 2015: 73.

⁶⁸ Soyaslan, 2014a: 132.

⁶⁹ Şenyüz vd., 2017: 15-16.

Zira VUK'ta esasında vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelere aykırı davranışların yalnızca bir kısmı Ceza Hukukunun konusuna girmektedir. TCK m. 5 uyarınca, TCK'nın genel hükümleri, VUK'ta yer alan suçlar bakımından da geçerlidir. Bu nedenle, TCK'nın genel hükümleri VUK'ta yer alan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu bakımından da geçerlidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu VUK m. 363'te düzenlenmiştir. Bu madde suçun içeriği açısından VUK m. 6/son'a, suçun yaptırımı açısından ise TCK m. 257/1'e atıfta bulunmaktadır. TCK m. 257/1'de görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi hâli yer almaktadır. Bu fıkrada suçun yaptırımı olarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

1.2.2 Suçun Koruduğu Hukuki Değer

Hukuk: "Toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet gücüyle kendisine uyulması, yaptırımı (müeyyideye) bağlı kılınmış kurallar bütünü; haklar ve yükümlülüklerin toplamını gösteren toplumsal düzen"⁷⁰ şeklinde tanımlanmıştır. Sosyal bir varlık olan insanın, toplum hâlindeki birlikteliğini huzurla sürdürebilmesi ancak etkin ve adil bir hukuk düzeni ile mümkündür. Toplum kendi birlikteliğini ve düzenini korumak amacıyla birtakım değerleri hukuksal normlar hâline getirerek, bu değerleri yaptırımlar vasıtasıyla koruma altına almıştır⁷¹. Bütün hukuk kurallarının temelinde korunması amaç edinilen hukuki bir değer yatmaktadır. Bu değerler toplumdan topluma, zamandan zamana değişiklik göstermektedir. Her hukuk kuralının temelinde korunması amaç edinilen hukuki bir değer yatmakla birlikte, toplumun bütün değerleri hukuk kuralı hâline getirilmiş değildir. Toplumun birtakım değerleri yalnızca vicdanlarda görgü, ahlak ve din kuralları şeklinde varlığını sürdürmektedir⁷². Bu değerlere aykırılığın yaptırımı manevi niteliktedir. Bu yaptırımlar örneğin, sosyal saygınlığın kaybı, kişiyle ilişkilerin kesilmesi, kişinin toplumdan dışlanması şeklinde olabilmektedir⁷³. Bu tip yaptırımlar sosyal kontrol mekanizması içinde aile, cemaat, okul, kilise, sendika, dernek vb. tarafından gerçekleştirilmektedir⁷⁴. Hukukun en önemli işlevi ise norm hâline getirdiği değerlere yönelik ihlallere maddi yaptırımlarla karşılık vermesidir. Böylelikle toplumsal düzen daha etkin bir şekilde korunmaktadır⁷⁵. Zira hukuk, kendiliğinden ortaya çıkan ve topluma ait olan sosyal düzenin aksine, devlet eliyle planlı ve programlı bir şekilde

⁷⁰ Yılmaz, 2006: 274. Hukuk kavramı ile ilgili açıklamalar için bk. Bilge, 2014: 13; Bozkurt, 2012: 32-34; Güriz, 2013: 44-45; Kayar ve Üzülmöz, 2013: 47.

⁷¹ Narter ve Sarıcaoğlu, 2016: 121.

⁷² Bilge, 2014: 6.

⁷³ İçel, 2016: 39.

⁷⁴ Akbulut, 2015: 3.

⁷⁵ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 31.

yaratılmaktadır⁷⁶. Hukuk, ona emanet edilen değerleri etkin ve maddi bir şekilde korumak amacıyla yaptırımını müesseseseleştirmektedir⁷⁷.

Hukuki değerler: "Duyu organları aracılığıyla algılanabilir varlıklar olarak değil, toplum içindeki güvenliğe, sükûna ve varolmanın onuruna istinad eden toplumsal düzenin manevi değerleri"⁷⁸ şeklinde tarif edilmiştir. Norm hâline getirilmiş hukuki değerlere aykırı davranışlar kimi zaman bir haksız fiili, kimi zaman bir kabahati, kimi zamansa bir suç oluşturur. Toplumsal yaşam bakımından hayati önem taşıyan değerlere aykırı davranışlar suç olarak tanımlanmıştır⁷⁹. Toplumun birtakım değerlerinin suç tanımları vasıtasıyla korunma altına alınması ise suçla korunan hukuki değer kavramını doğurmuştur. Suçla korunan hukuki değer: "İşlenen fiille ihlal edilen hukuki varlık veya menfaat" şeklinde tanımlanmıştır⁸⁰. Her suçun temelinde korunması amaçlanan bir ya da daha fazla hukuki değer yatmaktadır⁸¹. Bu değerler bireylere, aileye, topluma veya devlete ait maddi veya manevi değerlerdir⁸². Suçla korunan hukuki değerler, suçların kanuni tanımlarında değil, bu tanımların özlerinde yer almaktadır⁸³. Suçla korunan hukuki değerler esasında, kanun koyucuyu bir fiili suç hâline getirmeye ya da suç olmaktan çıkarmaya iten değerlerdir⁸⁴.

TCK'da suçlar, korunan hukuki değerler doğrultusunda sınıflandırmıştır. Kasten öldürme suçunda (TCK m. 81) korunan hukuki değer, bireylerin yaşama hakkıdır⁸⁵. Kasten yaralama suçunda (TCK m. 86) korunan hukuki değer, kişilerin vücut dokunulmazlığıdır⁸⁶. Hırsızlık suçunda (TCK m. 141) korunan hukuki değer mülkiyet ve zilyetliktir⁸⁷. Konut dokunulmazlığının ihlali suçunda (TCK m. 116) korunan hukuki değer, kişinin konutunda barış, sükûn ve güvenlik içinde yaşama hakkıdır⁸⁸. Zimmet suçunda (TCK m. 247) korunan

⁷⁶ İçel, 2016: 39.

⁷⁷ Hafizoğulları, 1996: 147. Eserde, yaptırımın müesseseseleştirilmesinden, aynı anda ya da değil, şu dört hususun anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir: "a) Bir cevap gerektiren davranışların tayini ve tasrihi, yani birinci derecede normların belirtilmesi, b) Takribi de olsa ihlale cevabı içerecek tedbirin gösterilmesi, c) İşlenen fiilin bir cevabı gerektirip gerektirmediğinin ve gerektiriyorsa ne tedbirini ne ölçüde gerektirdiğini kararlaştırma göreviyle yükümlü kimse veya kimselerin tayini, d) Karar usulünün esaslarına uygun olarak işleyeceği kuralların belirlenmesi." Hafizoğulları, 1996: 148-149.

⁷⁸ Ünver, 2003: 130.

⁷⁹ İçel, 2016: 45; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 31.

⁸⁰ Artuk vd., 2015a: 285. Ayrıca bk. Ünver, 2003: 46; Demirbaş, 2014: 538; Toroslu ve Toroslu, 2016: 107.

⁸¹ Akbulut, 2015: 5; Artuk vd., 2015a: 5; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 32; Ünver, 2003: 46. Doktrinde, en azından bir hukuki değeri korumayan ceza normlarının Anayasaya aykırı olacağı, zira bireyin özgürlük alanına müdahale eden ceza normlarının ancak toplum tarafından kabul görmüş bir hukuki değeri korumaları durumunda meşru olacakları ifade edilmiştir. Hakeri, 2015: 2.

⁸² Toroslu ve Toroslu, 2016: 108.

⁸³ Demirbaş, 2014: 542.

⁸⁴ Özbek vd., 2015b: 44.

⁸⁵ Artuk vd., 2015a: 286.

⁸⁶ Artuk vd., 2015a: 286.

⁸⁷ Yenidünya, 2013: 7; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 108; Ünver, 2003: 137.

⁸⁸ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 109; Ünver, 2003: 137.

hukuki değer, toplumun kamu idaresinin dürüst bir şekilde işleyeceğine dair güvenidir⁸⁹. Belgede sahtecilik suçlarında (TCK m. 204-212) korunan hukuki değer kamunun güvenidir⁹⁰. Tefecilik suçunda (TCK m. 241) korunan hukuki değer, ekonomik yaşamın güvenilirliği ve bireysel menfaatlerdir⁹¹.

Toplumun birtakım değerlerinin suç tanımları vasıtasıyla korunması, bu değerleri ihlal eden kişilere cezai yaptırımlar uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Başka bir deyişle, toplumun birtakım üstün değerlerinin korunmasında cezai yaptırımlar bir vasıta olarak kullanılmaktadır. Hangi değerlere aykırılığın suç teşkil edeceğini ve ihlalin derecesine göre hangi tür ve ağırlıkta yaptırımların uygulanacağını ise kanun koyucu takdir etmektedir⁹². Kanun koyucu bu amaçla suç içeren normlar ihdas etmektedir. Bu normlar kendilerine emanet edilen toplumsal değerleri korumak amacıyla birtakım yasaklar ve emirler içermektedir. Bir başkasını öldürmemelisin (TCK m. 81), bir başkasını taciz etmemelisin (TCK m. 105), bir başkasının malını çalmamalısın (TCK m. 141), bir başkasının malına zarar vermemelisin (TCK m. 151) düzenlemeleri yasak içeren normlara; koruma ve gözetim yükümlülüğü altında bulunan bir kimseyi kendi hâline terk etmemelisin (TCK m. 97) düzenlemesi ise emredici normlara örnektir.

Araştırma konumuz olan mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun koruduğu hukuki değer konusunda ise öğretilerde farklı görüşler yer almaktadır. Erman'a göre: "Bu hükümlerin sevk edilmesiyle, vergi işlemlerinde görev alan kimselerin tarafsızlıktan ayrılmamalarını sağlamak maksadı güdülmüştür."⁹³ Bayraklı'ya göre böyle bir suçun getiriliş amacı: "Yasak kapsamı içerisinde kalan memurların, devletle vergi yükümlüleri arasında çıkan çıkar çelişkisinde, yükümlülerin yanında yer alabilecekleri endişesi"⁹⁴ ve "Yasak kapsamındaki kamu görevlilerinin, yükümlüler karşısında tarafsız kalamamaları halinde devletin zarara uğramasının önlenmesi"⁹⁵dir. Donay'a göre: "Madde ile korunan vergi hukukunda yapılan işlemlerin doğru ve sadece vergi borçlusunun mükellefiyetini kendi öz bilgisi ile Devlete ödemesidir. Elbetteki bu arada uzmanlardan yararlanmak sureti ile bu mükellefiyetini yerine getirecektir. Ancak bu evrede hiçbir şekilde vergi dairesi ile resmi veya geçici de olsa bağlantısı olan kişiler bunların özel işlerini yapmayacaktır. Böylece hem objektif davranma sağlanacak, hem de kimi görevlilerin görevlerini kötüye kullanmaları engellenmiş

⁸⁹ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 109.

⁹⁰ Gökçen, 2013: 146.

⁹¹ Giyik, 2014: 55.

⁹² Artuk vd., 2015a: 7.

⁹³ Erman, 1988: 107.

⁹⁴ Bayraklı, 2006: 301.

⁹⁵ Bayraklı, 2006: 302.

olacaktır."⁹⁶ Şenyüz'e göre: "Memurların vergi mükelleflerinin ücretsiz de olsa özel işlerini görmeleri devletin eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeler"⁹⁷; "İdarenin ve mükellefin taraf olduğu bir ilişkide, idare adına uygulama yapacak bir memurun çeşitli nedenlerle (ekonomik, ailevi, sosyal, siyasal vb.) mükelleflerin özel işlerini yapması idare tarafında yer alan memurun, idarenin yanından uzaklaşması demektir"⁹⁸; "Özel iş yapmanın yasaklanması failin bu kişilere yasal boşluklar gösterme ihtimalinin varlığı"⁹⁹dır. Bilici'ye göre: "Mükellefin özel işlerinin yapılmasının yasaklanması ile güdülen gaye, kamu görevinin ifasında disiplini sağlamakla ilgilidir. Bu şekilde Devlet yönetimine hâkim olması gereken disiplin ve güven korunacak, aynı zamanda kamunun zarar görmesi önlenecektir. Devlete güven ve devlet yönetiminde disiplin, kamunun menfaatlerini korumakla görevli olan memurların vatandaşlarla ilişkilerinde; tarafsız olmalarını ve onlara eşit davranmalarını gerekli kılar. Öyleyse memurun vatandaşla, işin gerektirdiğinin ötesinde ilişki içine girmemesi gerekir. Vergi dairesi ile veya mahkeme ile işi olan vatandaş aileden biri bile olsa, memurun bu sınırı koruması gerekir. Aksi durum, memurun iş sözleşmesi ile bağlı olduğu idareye karşı hareket etmesi anlamına gelir. Bir başka ifadeyle, menfaatlerini korumakla görevli olduğu idare yerine, karşı tarafın (mükellefin) yanında yer almak anlamına gelir. Zira vergi dairesinde çalışan memur mükellefin defterini tutarsa, mahkemede görevli hâkim onun dava dilekçesini yazarsa esas görevini yaparken objektif davranması şüpheye düşecektir."¹⁰⁰ Karakoç'a göre: "Kamu hizmetinde asli ve sürekli görevlerde çalışan kamu görevlilerinin görevlerini yaparken, görev tanımı dışına çıkmamaları ve kişilere eşit ve tarafsız davranmaları gerekmektedir. Kamu görevlilerinin mükelleflerin özel işlerini yapmaları, kişilere eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedelemektedir"¹⁰¹. Mutluer/Dayanç'a göre: "Kendisine bütün idari imkanlar açık olan kişi, eğer mükelleflerin özel işlerini de yürütürse bundan mükellefler kazançlı, idarenin ise zararlı çıkacağı kuşkusuzdur."¹⁰² Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya'ya göre: "Yükümlünün özel işlerini yapmanın yasak edilmesi ve karşılığında cezai yaptırım öngörülmesinin sebebi, idare ile yükümlünün taraf olduğu bir ilişkide, memurun yükümlünün yanında yer alması, ona kanun boşluklarını öğretmesi ve böylece idarenin yalnız bırakılmasını (kayba uğratılmasını) önlemektir."¹⁰³ Akkaya'ya göre: "Bu fiillerin suç sayılıp, yaptırıma bağlanmaları, vergi kaybını önlemekten ziyade vergi idaresi gibi her işlemi ile

⁹⁶ Donay, 2008: 174.

⁹⁷ Şenyüz, 2016: 420.

⁹⁸ Şenyüz, 2016: 420.

⁹⁹ Şenyüz, 2016: 422.

¹⁰⁰ Bilici, 2013: 2.

¹⁰¹ Karakoç, 2016: 315.

¹⁰² Mutluer ve Dayanç, 2014: 188.

¹⁰³ Edizdoğan vd., 2007: 172.

temel hak ve özgürlüğü etkileyebilen bir kamu idaresinin iyi işleyişindeki kamusal menfaat nedeniyledir"¹⁰⁴. Taşdelen'e göre: "Yükümlünün özel işlerini yapma suçunda, memurun hazineye zarar vermesi veya kendine menfaat sağlaması koşulu aranmamaktadır. Burada, memurun vergi idaresi içerisindeki çalışma kurallarına aykırı davranışı suç sayılmaktadır. Devletin çalışma düzeni korunmaktadır."¹⁰⁵. Özcan'a göre: "Bu suçla korunan hukuki değer, Vergi Usul Kanunu'nun 6'ncı maddesinin son fıkrasında belirtilen faillerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili görevlerini kendilerinden beklenen sadakat yükümlülüğü içinde, Anayasa'da belirtilen eşitlik ilkesine uygun ve tarafsız olarak icra edeceklerine dair toplumda oluşan güven duygusudur. Vergi kanunlarının uygulanmasında önemli görevleri bulunan kişilerin ilgili kanunların uygulanmasıyla bağlantılı olarak mükelleflerin de özel işlerini yapmaları halinde idare ile mükellef arasında aynı konu üzerinde çıkar çatışmalarının meydana gelmesi kaçınılmazdır. Bu çıkar çatışması, ister vergi idaresi aleyhine sonuçlar doğursun isterse vergi idaresi lehine sonuçlar doğursun, objektif ve tarafsız hareket etmesi gereken kurumlara ve o kurumların çalışanlarına karşı duyulan güvene ve vergiyle ilgili hukuki işlemlerin icrası vesilesiyle ortaya çıkan kamusal fonksiyonun itibarına zarar verecektir."¹⁰⁶. Parlar/Demirel'e göre: "Bu nevi eylemler görev ahlakı ile bağdaşmamaktadır."¹⁰⁷. Hatipoğlu'na göre: "Tarafsızlık, genellik ve kanun önünde eşitlik gibi ilkeler toplum açısından son derece önemlidir. (...) İdarede görev alan memurların söz konusu temel ilkeleri sarsacak davranışlarda bulunmalarının vergi ceza hukukundaki yansıması yükümlünün özel işlerini yapma suçu olarak ifade edilmektedir."¹⁰⁸.

Doktrinde yer alan tüm bu açıklamalar karşısında akla birtakım sorular gelmektedir. Acaba mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değer eşitlik ve tarafsızlık mıdır? Bu suç memurun sadakat yükümlülüğünü ihlal etmesi anlamına mı gelmektedir? Bu ve benzeri sorulara ilişkin yanıtların bulunabilmesi için konuyla ilgili yasal düzenlemelere göz atmak gerekmektedir.

Anayasa m. 10: "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." şeklindedir. Anayasa m. 129/1'de ise: "Memurlar ve diğer kamu görevlileri

¹⁰⁴ Akkaya, 2000: 85-86.

¹⁰⁵ Taşdelen, 2010b: 11.

¹⁰⁶ Özcan, 2015: 359.

¹⁰⁷ Parlar ve Demirel, 2002: 474.

¹⁰⁸ Hatipoğlu, 2007: 24-25.

Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler." ifadesi yer almaktadır. DMK m. 6/1'de: "Devlet memurları, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına ve kanunlarına sadakatla bağlı kalmak ve milletin hizmetinde Türkiye Cumhuriyeti kanunlarını sadakatla uygulamak zorundadırlar." ifadesi yer almaktadır. DMK m. 7 ise: "Devlet memurları siyasi partiye üye olamazlar, herhangi bir siyasi parti, kişi veya zümrenin yararını veya zararını hedef tutan bir davranışta bulunamazlar; görevlerini yerine getirirken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamazlar; hiçbir şekilde siyasi ve ideolojik amaçlı beyanda ve eylemde bulunamazlar ve bu eylemlere katılamazlar. Devlet memurları her durumda Devletin menfaatlerini korumak mecburiyetindedirler. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına ve kanunlarına aykırı olan, memleketin bağımsızlığını ve bütünlüğünü bozan Türkiye Cumhuriyetinin güvenliğini tehlikeye düşüren herhangi bir faaliyette bulunamazlar. Aynı nitelikte faaliyet gösteren herhangi bir harekete, gruplaşmaya, teşekküle veya derneğe katılamazlar, bunlara yardım edemezler" şeklindedir.

Bir vergi müfettişinin, denetim faaliyetinde bulunduğu mükellefin defterlerini tutması örneğini göz önünde bulundurduğumuzda, bu durumun sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyeceği açıktır. Zira memurun kanun hükmünü ihlal etmesi sadakat ilkesine, mükelleflerin özel işlerini yapmaması gerekirken bir mükellefin defterini tutmak suretiyle ona ayrıcalıklı davranması eşitlik ilkesine, defterini tuttuğu mükellefin yanında yer alması ise tarafsızlık ilkesine aykırıdır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değer, kamusal çalışma düzeninin ve çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayırımın sağlıklı bir şekilde işlemesi ve mevcudiyetini koruması olduğunu söylemek mümkündür. Buna ek olarak bu suçla sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkeleri de korunmaktadır. Vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesiyle birlikte devlet ve kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi doğmaktadır. Devlet bu ilişkide işlemlerini yürütebilmek amacıyla gerek idari organ içinde gerekse yargı organı içinde memurlar istihdam etmektedir. Devlet, memurların konumlarını ve görev sınırlarını anayasa, kanunlar ve bunlara dayanan idari düzenlemelerle belirlemektedir. Söz konusu memurların meslek içi eğitimleri de devlet tarafından verilmektedir. Gerekli eğitimleri alan memurlar devlet adına, vergiyi tarh ve tahsil etmek, vergi cezaları kesmek, vergi incelemesinde bulunmak, vergi yargılamasını gerçekleştirmek gibi önemli faaliyetlerde bulunmaktadır. Devlet bu ilişkide memurlarından, anayasal, kanuni ve idari görev sınırları içinde kalmalarını ve mükelleflerin özel işlerini yapmamalarını istemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapacak olanlar devletin memurları değil, serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali

müşavirler, avukatlar vb. meslek mensuplarıdır. Devlet bu serbest çalışma alanını ayrıca düzenlemiştir. Böylelikle, mükelleflerin özel işlerini yapan bir memur esasında, kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımı ihlal etmektedir. Başka bir deyişle, kendisine verilen görev kapsamında hukuk düzeninde gerçekleştirebileceği işlemler ve davranışlar konusunda sınırını aşmakta, kamusal bilgisini özele taşımakta ve gerçekleştirmemesi gereken vergisel işlem ve davranışlar gerçekleştirmektedir. Bu işlemler ve davranışlar memurun göreviyle ilgili ya da ilgisiz olabilmektedir. Görevle ilgili olsun ya da olmasın, ücret alınsın ya da alınmasın, neticede bu tip işlem ve davranışlar memurun sıfatı ve konumuyla bağdaşmamaktadır.

1.2.3 Suç Normunun Yapısı

Normlar: "Münferit müşahhas hadiselere tatbik olunan umumi mer'iyeti haiz bir takım kaziyeler"¹⁰⁹ şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre normlar, ayrı ayrı teşhis edilmiş hadiselere uygulanan genel yürürlüğe sahip bir takım kurallardır. Her norm özünde korumayı amaçladığı bir ya da daha fazla hukuki değeri barındırmaktadır. Hukuki değerler: "Duyu organları aracılığıyla algılanabilir varlıklar olarak değil, toplum içindeki güvenliğe, sükûna ve varolmanın onuruna istinad eden toplumsal düzenin manevi değerleri"¹¹⁰ şeklinde tanımlanmıştır. Hukuki değerleri koruyan normların bir araya gelmesiyle birlikte hukuk düzeni oluşmaktadır. Bu düzende normun işlevi, çatışma hâlinde olan menfaatlerin dengelenmesini sağlamaktır¹¹¹. Bu bağlamda, normatiflik hukukun olmazsa olmaz bir niteliğini oluşturmaktadır. Normatiflik: "Bir şeyi emretmeyi, yasaklamayı, izin vermeyi, yetkilendirmeyi veya hak tanımayı"¹¹² ifade etmektedir.

Ceza normları belirli bir davranışın yapılmasını veya yapılmamasını emreden kurallarla, bu emirlere aykırılığın yaptırımlarını gösteren kurallardan oluşmaktadır¹¹³. Başka bir deyişle, ceza normları, davranış ve yaptırım normlarından oluşmaktadır¹¹⁴. Davranış normları, kişilerin davranışlarını düzenlemektedir. Bu normlarda suçu oluşturan fiilin tanımı yer almaktadır¹¹⁵. Davranış normlarının ihlali hâlinde yaptırım normları uygulanmaktadır. Yaptırım normlarının uygulanabilmesi davranış normlarının ihlaline bağlıdır¹¹⁶. Örneğin

¹⁰⁹ Çağıl, 1962: 109. Ayrıca bk. Gözler, 2015: 58.

¹¹⁰ Ünver, 2003: 130. Bir başka anlatımla hukuki değerler: "Hukuk düzeninin benimsediği ve ulaşmak istediği idealleri" göstermektedir. Güriz, 2013: 27.

¹¹¹ Keyman, 2000: 25-27.

¹¹² Kayar ve Üzülmüş, 2013: 36.

¹¹³ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 64. Ceza normlarının özellikleri ile ilgili açıklamalar için bk. Soyaslan, 2014a: 95; Toroslu ve Toroslu, 2016: 33.

¹¹⁴ Demirbaş, 2014: 48; Hakeri, 2015: 65; Toroslu ve Toroslu, 2016: 34; Soyaslan, 2014a: 96.

¹¹⁵ Toroslu ve Toroslu, 2016: 35.

¹¹⁶ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 64.

kaçakçılık suçunu düzenleyen VUK m. 359/1-a'dan çıkarılan: "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmamak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmamak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmemek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmemek, defter, kayıt ve belgeleri gizlememek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlememek veya bu belgeleri kullanmamak" fiilleri davranış normu niteliğindedir. Bu normlara aykırı davranan kişilere on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmesi ise yaptırım normunu oluşturmaktadır.

Ceza normları, aralarındaki bağlantılar bakımından, bağımsız ceza normları ve bağımlı ceza normları şeklinde sınıflandırılmıştır¹¹⁷. Bağımsız ceza normları, konusu yapmak veya yapmamak olan bir davranış kuralıyla, bir yaptırım kuralından oluşan normlardır¹¹⁸. TCK'nın özel hükümlerinde, özel ceza kanunlarında ve ceza hükmü içeren diğer kanunlarda yer alan çoğu norm, bağımsız ceza normu niteliğindedir. Bağımsız ceza normları da kendi içinde tam ceza normları, eksik ceza normları ve açık ceza normları şeklinde sınıflandırılmıştır¹¹⁹. Tam ceza normlarında, davranış ve yaptırım eksiksiz olarak, kanunun tek bir hükmünde veya tek bir maddesinde yer almaktadır¹²⁰. Örneğin TCK m. 81'de bir tam ceza normu yer almaktadır. Eksik ceza normlarında ise, davranış ve yaptırımdan oluşan bir bütünün, yalnızca bir kısmı yer almaktadır¹²¹. Bu tür normlarda davranış ya da yaptırım normu eksiktir¹²². Örneğin TCK m. 257'de geçen "görevinin gereklerine aykırı hareket etmek" veya "görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstermek" ifadelerinden ne anlaşılacağı, kamu görevlisinin görevini düzenleyen mevzuata bakılarak belirlenebilecektir¹²³. Bu nedenle, TCK m. 257'de bir eksik ceza normu yer almaktadır. Açık ceza normlarında ise, bir yaptırım normu yer almakta; fakat hangi davranışların bu norm kapsamında değerlendirileceği hususundaki boşluk idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılmaktadır¹²⁴. Örneğin TCK m. 195 (Bulaşıcı hastalıklara ilişkin tedbirlere aykırı davranma) "yetkili makamlarca alınan tedbirlere uymamayı" suç saydığından

¹¹⁷ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 65; Işıktaç ve Metin, 2013: 151.

¹¹⁸ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 65; Işıktaç ve Metin, 2013: 152; Demirbaş, 2014: 117; Hakeri, 2015: 65.

¹¹⁹ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 66-68.

¹²⁰ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 66; Işıktaç ve Metin, 2013: 152; Demirbaş, 2014: 117; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 97; Zafer, 2015: 4.

¹²¹ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 67; Işıktaç ve Metin, 2013: 153; Demirbaş, 2014: 117; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 96; Zafer, 2015: 4.

¹²² Toroslu ve Toroslu, 2016: 35-36.

¹²³ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 67.

¹²⁴ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 67; Demirbaş, 2014: 118; Soyaslan, 2014a: 96; Toroslu ve Toroslu, 2016: 36; Zafer, 2015: 3.

bir açık ceza normudur¹²⁵. Açık ceza normları için beyaz norm (beyaz hüküm) ya da çerçeve kanun kavramları da kullanılmaktadır¹²⁶.

Bağımlı ceza normları ise, bir davranışı ve bir yaptırımı içermeyen, diğer normlarla tamamlanan, diğer normların kapsamını, sınırlarını veya uygulanmasını düzenleyen normlardır¹²⁷. TCK'nın genel hükümleri bu kapsamdadır. Bağımlı ceza normları kendi içinde yönergesel normlar, tanım ve yorum normları, genişletici ve daraltıcı normlar, gerçekleştirici ve geçici normlar, çatışma normları ve atıf normları şeklinde sınıflandırılmıştır¹²⁸. Yönergesel normlar, belirli bir konu veya alanda, izlenmesi gereken ilkeleri belirleyen normlardır¹²⁹. Örneğin TCK m. 1 ila 4'te yönergesel normlar yer almaktadır. Tanım normları, kanunun belirli ifadelerine verdiği teknik anlamı açıklayan normlardır¹³⁰. Örneğin TCK m. 6 bu kapsamdadır. Yorum normları ise, diğer normların anlamını, diğer normların yorumlanmasında uygulanması gereken esasları belirleyen normlardır¹³¹. Örneğin TCK m. 2/3 bu kapsamdadır. Genişletici ve daraltıcı normlar, var olan normların kapsamını daraltan veya genişleten normlardır¹³². Örneğin TCK m. 20 ila 23'te yer alan normlar bu kapsamdadır. Gerçekleştirici ve geçici normlar, kanunların yürürlük koşullarını düzenleyen normlardır¹³³. Örneğin 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un hükümleri bu kapsamdadır. Çatışma normları, normların kişi, yer ve zaman açısından uygulanmasına ilişkin konuları düzenleyen, normların çatışması durumunda bunlardan hangisinin uygulanacağını belirleyen normlardır¹³⁴. Örneğin TCK m. 42 ila 44'te yer alan normlar bu kapsamdadır. Atıf normları ise, diğer bir normu gerektiren veya diğer bir norma göndermede bulunan normlardır¹³⁵. Örneğin vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen VUK m. 362, "ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu"nu düzenleyen TCK m. 239'a atıfta bulunmaktadır. Bir normun diğerine atıfta bulunması, kendi kendisini tamamlaması anlamına gelmektedir¹³⁶. Bir norm, diğer bir normun ya davranış kısmına ya da yaptırım kısmına atıf yapmaktadır. Bir normun diğer bir

¹²⁵ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 68.

¹²⁶ Özgenç, 2015: 112.

¹²⁷ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 68; Işıktaç ve Metin, 2013: 153; Demirbaş, 2014: 117; Hakeri, 2015: 65; Soyaslan, 2014a: 97; Toroslu ve Toroslu, 2016: 36-37; Zafer, 2015: 4.

¹²⁸ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 69-72; Işıktaç ve Metin, 2013: 153; Toroslu ve Toroslu, 2016: 36-37.

¹²⁹ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 69; Demirbaş, 2014: 118; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³⁰ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 69; Işıktaç ve Metin, 2013: 154-155; Demirbaş, 2014: 118; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³¹ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 69; Işıktaç ve Metin, 2013: 155-156; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³² Hafizoğulları ve Özen, 2015: 69; Işıktaç ve Metin, 2013: 157; Demirbaş, 2014: 118; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³³ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 70; Işıktaç ve Metin, 2013: 157-158; Demirbaş, 2014: 119; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³⁴ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 70; Işıktaç ve Metin, 2013: 158; Demirbaş, 2014: 119; Soyaslan, 2014a: 98.

¹³⁵ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 71; Işıktaç ve Metin, 2013: 153; Demirbaş, 2014: 119; Hakeri, 2015: 66; Soyaslan, 2014a: 97.

¹³⁶ Hafizoğulları, 1996: 286.

normun yaptırım kısmına atıf yapması durumunda, suç oluşmuşsa, yaptırım atıf yapılan norma göre belirlenmektedir¹³⁷. Doktrinde, bir suçun yaptırımının atıf yoluyla belirlenmesinin, kanun koyucunun iki hüküm arasındaki yakınlığa ya da benzerliğe işaret etmesi anlamına geldiği ifade edilmiştir¹³⁸.

Araştırma konumuz olan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu VUK m. 363'te düzenlenmiştir. VUK m. 363'te yer alan normun yapısına bakıldığında ise bunun bir atıf normu olduğu görülmektedir. Atıf normları, diğer bir hukuk normunu gerektiren veya diğer bir hukuk normuna göndermede bulunan normlardır. VUK m. 363, davranış normu açısından VUK m. 6/son'a atıfta bulunmaktadır. Burada VUK m. 363'ün, VUK m. 6/son'da yer alan birtakım hususları tekrarladığı görülmektedir. VUK m. 6/son: "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklindedir. VUK m. 363'te ise: "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan" ifadeleri yer almaktadır. VUK m. 6/son, VUK m. 363'ten farklı olarak, yasağın öznesini belirlemekte ve yapılan iş karşılığında ücret alınıp alınmamasının bir öneminin bulunmadığını ifade etmektedir. VUK m. 363'te ise, yasak kapsamındaki kişiler hakkında, VUK m. 6/son'da yer almayan "memur" ifadesi kullanılmıştır. Bu bağlamda, suçun davranış normu açısından VUK m. 6/son ve VUK m. 363 birbirini tamamlamaktadır. VUK m. 363, yaptırım açısından ise TCK m. 257/1'e atıfta bulunmaktadır. TCK m. 257/1: "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. VUK m. 363'te, TCK m. 257/1'e atıfta bulunulurken "bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır" ifadelerine yer verilmiştir. Bu ifadenin lafzından, yapılan atfın yalnızca cezalandırma açısından olduğu anlaşılmaktadır. Zira neyin yasak olduğu ve suçun faillerinin kimler olduğu VUK m. 6/son'un ve VUK m. 363'ün birlikte değerlendirilmesinden çıkarılmaktadır. Bu suça uygulanacak yaptırımın belirlenmesi ise TCK m. 257/1'i gerekli kılmaktadır. Buna ek olarak, VUK m. 363'te, VUK m. 344'e yapılmış bir atıf da bulunmaktadır. Bu bağlamda, VUK m. 363'te: "Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir." ifadesi yer almaktadır.

¹³⁷ Artuk vd., 2015a: 114; Zafer, 2015: 70.

¹³⁸ Dönmezer ve Erman, 1997: 136.

1.3 Tarihsel Gelişim

1.3.1 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi (1949-1960)

Maliye Bakanlığı, 1940'lı yıllarda, vergisel bir reform gerçekleştirmek amacıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nı hazırlamıştır. Bakanlar Kurulu bu tasarımı 24.4.1947 tarihli kararıyla Yüksek Meclise sunmayı kararlaştırmıştır. Tasarının gerekçesinden, bu reformun en önemli amacının vergi tatbikatında "prensip birliği", "sadelik" ve "bir örneklik" ilkelerinin sağlanması olduğu anlaşılmaktadır¹³⁹. Bu gerekçede vergi tatbikatında görülen sistemsizliğe ve karışıklığa bir son verme isteği sıkça dile getirilmiştir.

5432 sayılı VUK Tasarısı, yeni bir "Vergi Ceza Hukuku" sisteminin kurulması anlamında reformsal bir niteliğe sahiptir. Dördüncü kitabı "Ceza Hükümleri" başlığını taşıyan tasarının gerekçesinde, vergi cezalarına ilişkin hükümlerin belirli prensiplere dayanmadığı ve bu hükümlerin çeşitli vergi kanunlarına uyumsuz bir şekilde dağılmış bulunduğu ifade edilmiştir¹⁴⁰. Tasarı yeni bir "Vergi Ceza Hukuku" sistemini kurmayı ve böylelikle de diğer vergi kanunlarından Vergi Ceza Hukuku ile ilgili hükümleri çıkararak bu kanunlar bakımından açıklığı ve sadeliği sağlamayı amaç edinmiştir¹⁴¹.

Tasarının gerekçesinde, vergi cezasında amacın Devlete bu yoldan gelir sağlamak değil, yalnızca vergi kanunlarının doğru olarak uygulanmasını sağlamak olduğu ifade edilmiştir¹⁴². Tasarının gerekçesinde vergi suçu kavramı: "Vergi Kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi" şeklinde tarif edilmiştir¹⁴³. Tasarıda vergi suçları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak üç gruba ayrılmıştır. Kaçakçılık: "kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesini", kusur: "ihmal yüzünden vergi ziyana sebebiyet verilmesini", usulsüzlük ise: "Vergi ziyana sebep olunmaksızın vergi kanunlarının hükümlerine özellikle de Usul Kanununun mükellef ödevleriyle ilgili hükümlerine riayetsizliği" ifade etmektedir¹⁴⁴.

Tasarının Dördüncü Kitabında "Ceza Hükümleri" ne yer verilmiştir (m. 312-351). Birinci Kısım "Umumi Esaslar (m. 312-319)", İkinci Kısım "Vergi Cezaları [Kaçakçılık, Kusur, Usulsüzlük, İtiraz ödevlerine riayet edilmemesi, Malumat vermektan imtina, Vergi mahremiyetinin ihlali: (m. 320-339)]", Üçüncü Kısım "Vergi Cezasının Kesilmesi ve Sukutu (m. 340-351)" başlıklarını taşımıştır. İtiraz ödevlerine riayet edilmemesi (m. 337), Malumat vermektan imtina (m. 338), Vergi mahremiyetinin ihlali (m. 339) suçları, vergi tatbikatı ile

¹³⁹ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 3.

¹⁴⁰ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 18.

¹⁴¹ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 18.

¹⁴² T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 19.

¹⁴³ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 20.

¹⁴⁴ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 20.

ilgili suçlar olarak ifade edilmiştir. Buna karşın tasarıda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna yer verilmemiştir.

Tasarıda mükelleflerin özel işlerinin yapılması bir suç olarak değil, "Vergi mahremiyeti" (m. 5) ve "Yasaklar" (m. 6) düzenlemeleri kapsamında bir yasak olarak yer almıştır. Tasarı m. 6/son'da: "Beşinci maddenin 1 ve 2 numaralarında yazılı kimseler, mükelleflerin vergi kanunlarının tatbikiyle ilgili hesap, yazı ve sair işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." denilmiştir. Tasarı m. 5'in 1 ve 2 numaralarında ise: "1. Vergi muameleleri ve tetkikleri ile uğraşan memurlar; 2. İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında görevli olanlar" ifadeleri yer almıştır. Tasarının bu ilk hâline göre vergi muameleleri ve tetkikleri ile uğraşan memurlar ile itiraz ve temyiz komisyonlarında görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair işlerini ücretsiz de olsa yapmaları, suç teşkil etmese de, disiplin soruşturmasına konu olabilecek bir yasak niteliğindedir.

Adalet, Bütçe, Çalışma, Ekonomi, İçişleri, Maliye, Tarım ve Ticaret komisyonlarından seçilen beşer üyeden kurulan geçici bir komisyon, 16.4.1949 tarihinde, VUK Tasarısının çeşitli maddelerinde değişiklik yapılmasına dair raporunu TBMM Yüksek Başkanlığı'na sunmuştur¹⁴⁵. Komisyonun değiştirdiğinden sonra VUK Tasarısı m. 6/son: "Vergi muameleleri, tetkikleri ve ihtilafları ile görevli memurlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklini almıştır. Ayrıca Tasarının Dördüncü Kitabının İkinci Kısım Dördüncü Bölümünde "Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar" başlığı altında "Bilgi vermekten çekinenlerle 241'inci madde hükmüne riayet etmeyenler (m. 338)", "Vergi mahremiyetinin ihlali (m. 339)" ve "Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar (m. 340)" suçları yer almıştır. Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar başlığını taşıyan m. 340: "Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 240'ıncı maddesine¹⁴⁶ göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile iştirak veya yardım veya o fiili teşvik mahiyetinde olduğu takdirde

¹⁴⁵ Adalet, Bütçe, Çalışma, Ekonomi, İçişleri, Maliye, Tarım ve Ticaret Komisyonlarından Seçilen Beşer Üyeden Kurulan Geçici Komisyon Raporu, 16.04.1949. T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 109.

¹⁴⁶ 765 sayılı TCK m. 240'ta yaptırım olarak üç aydan üç seneye kadar hapis ve otuz liradan yüz liraya kadar ağır para cezası öngörülmüştür. Bu maddede ayrıca, suçun failinin müebbeden veya muvakkaten memuriyetten mahrum edileceği belirtilmiştir. 01.08.1953 tarihinde yürürlüğe giren 6123 sayılı Kanunla hapis cezasının sınırları "altı aydan üç seneye kadar", ağır para cezasının sınırları ise "200 liradan 1000 liraya kadar" şeklinde belirlenmiştir. 2248 sayılı Kanunla hapis cezasının sınırları "bir yıldan üç yıla kadar", ağır para cezasının sınırları ise "iki bin liradan on bin liraya kadar" şeklinde değiştirilmiştir. Özcan, 2015: 470-471.

haklarında ayrıca bu kanunun 326, 327 ve 328'inci maddeleri¹⁴⁷ hükümleri uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. Böylelikle mükelleflerin özel işlerini yapmak, ceza mahkemelerinde yargılanan ve karşılığında hapis cezası öngörülen bir vergi suçu hâline gelmiştir. İlgili tasarı, 7.6.1949 kabul tarihiyle 5432 sayılı VUK olarak yasalaşmıştır.

1.3.2 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi (1961-...)

1960 yılına gelindiğinde, 1950 yılından beri uygulanmakta olan 5432 sayılı VUK'un uygulamada doğurduğu olumsuz sonuçlar, gerek idarece yapılan incelemelerde, gerek yargı kararlarında, gerekse de mükelleflerin şikâyetlerinde kendisini göstermiş ve bir VUK Tadil Tasarısı oluşturulması gereği duyulmuştur¹⁴⁸. Bu tasarının ilk hâlinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin bir düzenleme yer almamıştır. Tasarının İktisat Komisyonunun değiştirdiğinden sonraki son hâlinde ise m. 6/son: "Vergi muameleleri, incelemeleri ve ihtilafları ile görevli memurlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklini almıştır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise "Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar" başlığıyla m. 363'te düzenlenmiştir. Bu madde: "Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 240'ıncı maddesine göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile iştirak veya yardım veya o fiili teşvik mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu kanunun 338, 346 ve 347'nci maddeleri hükümleri uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. Bu dönemde yürürlükte olan 765 sayılı TCK m. 240'ta ise "Görevi kötüye kullanma suçu" yer almıştır. Bu dönemde tasarı m. 338 "İştirak", m. 346 "Teşvik", m. 347 "Yardım" başlığını taşımıştır. Tasarı 4.1.1961 kabul tarihiyle 213 sayılı VUK olarak yasalaşmış ve 10, 11, 12 Ocak 1961 tarihlerinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1981 yılına gelindiğinde, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi itiraz komisyonları ve temyiz komisyonunun kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarını çözümlene görevinin vergi mahkemelerine verilmesine ve yeni bir müessese olarak bölge idare mahkemelerinin kurulmasına paralel olarak, Maliye Bakanlığınca "Bazı Vergi Kanunlarında ve Tahsilatın

¹⁴⁷ Tasarı m. 326 "Kaçakçılığa iştirak", m. 327 "Kaçakçılığa teşvik", m. 328 "Kaçakçılığa yardım" başlığını taşımaktadır.

¹⁴⁸ Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 ve 6094 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununa Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine ve Bazı Hükümlerinin Kaldırılmasına Dair Kanun Tasarısı ve İktisadi Komisyonu Raporu, 19.12.1960. T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988: 305.

Hızlandırılması Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı" hazırlanmış ve bu tasarı 22 Ekim 1981 tarihinde Milli Güvenlik Konseyi Başkanlığı'na sunulmuştur. İlgili tasarı m. 6/son: "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklinde düzenlenmiştir. Tasarı 23.6.1982 kabul tarihiyle 2686 Sayılı Kanun olarak yasalaşmıştır.

4369 sayılı Kanun m. 81/A-19 ile getirilen 1.1.1999 yürürlük tarihli düzenlemeyle "Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar" başlığını taşıyan VUK m. 363: "Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 240'ıncı maddesine göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanır." şeklini almıştır.

5728 sayılı Kanun m. 279 ile getirilen 8.2.2008 yürürlük tarihli düzenlemeyle m. 363: "Bu Kanunun 6'ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyası cezası kesilir." şeklini almıştır. 5237 sayılı TCK m. 257'de ise "Görevi kötüye kullanma suçu" yer almıştır. Bu maddenin mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yaptırımı hususunda yollamada bulunulan ilk fıkrası: "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklinde düzenlenmiştir. Failin vergi ziyasına da sebep olması durumunda başvurulacak 213 sayılı VUK m. 344 ise: "341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. VUK m. 6/son ise: "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare

mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." şeklindeki mevcudiyetini korumuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇUNUN UNSURLARI, ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE BENZER HUKUKA AYKIRI FİİLLERLE İLİŞKİSİ

2.1 Tipikliğin Maddi Unsurları

2.1.1 Fail

2.1.1.1 Fail Kavramı

Fail, kelimesi: "İşleyen, yapan"¹⁴⁹ anlamına gelmektedir. TCK m. 37/1'de: "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden hareketle fail: "Suçun kanuni tarifinde yer alan fiil üzerinde hâkimiyet kuran, kanuni tanıma uygun haksızlığı gerçekleştiren kişi" şeklinde tanımlanmıştır¹⁵⁰.

Bir suçu oluşturan en önemli unsur, iradi bir davranıştır¹⁵¹. İradi olarak hareket edebilme yeteneği ise yalnızca insana aittir. Bu nedenle, yalnızca bir insan suçun faili olabilmektedir¹⁵². Hayvanlar, eşyalar, ölümler ya da tüzel kişiler ise suçun faili olamamaktadır¹⁵³. TCK m. 20/2'de: "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." ifadeleri yer almaktadır. Bu düzenlemeden çıkarılan sonuç, tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun bulunmadığıdır. Tüzel kişilik kapsamında gerçekleştirilen ve suç teşkil eden fiiller söz konusu olduğunda cezai sorumluluk, bu fiilleri gerçekleştiren organ veya temsilci konumundaki gerçek kişilere aittir¹⁵⁴.

Ceza kanunlarında yer alan suçlar genellikle, fail bakımından herhangi bir özelleştirmeye gitmeyen, herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Bu tip suçlara "genel suçlar" veya "herkes tarafından işlenebilen suçlar" denilmektedir¹⁵⁵. Bu tip suçların kanuni tanımında fail, "her kim", "kimse", "bir kimse" veya "kişi" terimleri ile karşılanmaktadır¹⁵⁶. Örneğin kasten öldürme suçu (TCK m. 81) genel bir suçtur. Buna karşın bazı suçlar, yalnızca özel bir

¹⁴⁹ Devellioğlu, 2010: 285.

¹⁵⁰ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 104. Fail kavramı ile ilgili açıklamalar için bk. Hakeri, 2015: 134; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 373.

¹⁵¹ Zafer, 2015: 151.

¹⁵² Demirbaş, 2014: 229; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 373; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 104.

¹⁵³ Artuk vd., 2015a: 272.

¹⁵⁴ "Ceza hukuku bakımından, suçun maddi unsurunu oluşturan fiil, mutlaka bir insan davranışı olmalıdır. Bu durumda, fiilin tüzel kişinin organları tarafından işlenmesine rağmen, tüzel kişinin de bu fiilden sorumlu tutulması, açıkça başkasının fiilinden dolayı sorumluluğun kabul edilmesi anlamına gelecektir. Böyle bir düzenleme ise, Anayasanın 38' inci maddesinin altıncı fıkrasına açıkça aykırı düşecektir." Aslan, 2010: 244-245.

¹⁵⁵ Akbulut, 2015: 286; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 104.

¹⁵⁶ Artuk vd., 2015a: 273; İçel, 2016: 295; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 104; Özgenç, 2015: 192.

yükümlülük altında bulunan veya belli niteliklere sahip kişiler tarafından işlenebilmektedir. Bu nitelikler hukuki veya maddi yapıda olabilmektedir¹⁵⁷. Bu tip suçlara "belirli kişiler tarafından işlenebilen suçlar", "mahsus suçlar" ya da "özgü suçlar" denilmektedir¹⁵⁸. Özgü suçlarda suçun faili diğer insanlara nazaran özel bir yükümlülük altındadır. Bu yükümlülük bu kişinin kendi hukuk alanının yanı sıra, başka alanlardan da kaynaklanabilmektedir¹⁵⁹.

Suçun temel şeklinin oluşması bakımından failde birtakım niteliklerin aranması durumunda "gerçek özgü suç" söz konusudur¹⁶⁰. Gerçek özgü suçlar yalnızca özel faillik vasfını taşıyan kişiler tarafından işlenebilmektedir¹⁶¹. Failin suç tanımında belirtilen özel vasıfları taşıması durumunda ise, suçun kanuni tanımı gerçekleşmemiş olacağından ilgili suç oluşmamaktadır¹⁶². Örneğin, görevi kötüye kullanma suçunu (TCK m. 257), yalnızca kamu görevlisi sıfatına sahip kişiler işleyebilmektedir. Kamu görevlisi olmayan bir kişinin bu suçu işleyebilmesi mümkün değildir. Ancak bu konuda kanunda istisnai düzenlemeler de yer almaktadır. Örneğin, işkence suçunun işlenişine iştirak eden ve kamu görevlisi olmayan kişiler de (TCK m. 94/4) kamu görevlisi gibi cezalandırılmaktadır¹⁶³. Buna karşın, bazı hâllerde suçun temel şekli herkes tarafından işlenebilirken, belirli niteliklere sahip kimseler tarafından suçun işlenmesi, cezanın artırılmasını veya hafifletilmesini gerektiren nitelikli hâlleri oluşturmaktadır. Bu tip özgü suçlara, "görünüşte özgü suçlar" denilmektedir¹⁶⁴. Görünüşte özgü suçlarda, failin niteliği suçun kurucu unsuru değil, suçu nitelikli kılan bir sebeptir¹⁶⁵. Örneğin, kasten yaralama suçunun kamu görevlisinin sahip bulunduğu nüfuz kötüye kullanılmak suretiyle işlenmesi (TCK m. 86/3-d) bu kapsamdadır.

Bir suçun kanuni tanımında yer alan "her kim", "kimse" gibi ifadeler bu suçun herkes tarafından işlenebilen bir suç olduğu, bu nedenle de özgü bir suç olmadığı hususunda ipucu vermektedir. Fakat bu durum mutlak değildir. Başka bir deyişle, bir suçun kanuni tanımında yer alan "her kim", "kimse" gibi ifadeler, her zaman, bu suçun herkes tarafından işlenebilen bir suç olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Doktrinde de bu konuda bir sonuca varmak

¹⁵⁷ Zafer, 2015: 152. Doktrinde, fail için belirli bir cinsiyetin aranmasının maddi, "kamu görevlisi", "evli olma" gibi niteliklerin aranmasının ise hukuki yapıda olduğu ifade edilmiştir. Hakeri, 2015: 140.

¹⁵⁸ Akbulut, 2015: 287; Hakeri, 2015: 140; İçel, 2016: 295; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 104; Özbek vd., 2015b: 218; Özgenç, 2015: 192; Soyaslan, 2014a: 247; Toroslu ve Toroslu, 2016: 105-106.

¹⁵⁹ "Bu yükümlülük, özel koruma yükümlülüğünden, hukuki değer sahibine karşı özel güven yükümlülüğünden veya belirli tehlike kaynakları için özel kanuni yetkiden ve tehlikeyi belirli hukuki değerlerden uzak tutma yükümlülüğü gibi nedenlerden ortaya çıkabilir." Akbulut, 2015: 287.

¹⁶⁰ Artuk vd., 2015a: 273; Zafer, 2015: 153; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 105.

¹⁶¹ Özgenç, 2015: 192.

¹⁶² Zafer, 2015: 153.

¹⁶³ Akbulut, 2015: 288.

¹⁶⁴ Akbulut, 2015: 288; Artuk vd., 2015a: 273; İçel, 2016: 295; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 105; Özgenç, 2015: 193; Zafer, 2015: 153.

¹⁶⁵ Zafer, 2015: 153.

açısından, yalnızca kanunda yer alan "her kim", "kimse" gibi ifadelerle yetinilmesinin doğru olmadığı belirtilmiştir¹⁶⁶.

Ceza kanunlarında yer alan suçlar, fail sayısı bakımından da sınıflandırılmıştır. Suçların kanuni tanımında yer alan fail, genellikle tek bir kişiyi ifade etmektedir. Ancak istisnai olarak bazı suçlar bakımından birden fazla failin aranması da mümkündür. Suçun işlenebilmesi için faillerin sayısının, suç tanımında belirtilen sayıya ulaşmasının zorunlu olduğu bu türden suçlara "çok failli suçlar" denilmektedir¹⁶⁷. Örneğin TCK m. 220'de yer alan "suç işlemek amacıyla örgüt kurma" suçunun oluşabilmesi için faillerin en az üç kişi olması gerekmektedir. Zira bu maddede: "Örgütün varlığı için üye sayısının en az üç kişi olması gerekir." ifadesi yer almaktadır. Buna karşın, bazı hâllerde suç tanımında fail, tek bir kişi olarak ifade edilmekte, fakat suç ortaklarının birden fazla olması durumunda ceza ağırlaştırılmaktadır. Bu tip suçlara ise "gerçek olmayan çok failli suçlar" denilmektedir¹⁶⁸. Örneğin TCK'da yer alan tehdit suçunun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda (TCK m. 106/2-c), suçun nitelikli hâli gerçekleşmekte ve faillere daha ağır bir ceza verilmektedir.

2.1.1.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Fail Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu VUK m. 363'te düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, bu suçun failleri VUK m. 6/son'da ifade edilen memurlardır. Yalnızca memurlar tarafından işlenebilmesi nedeniyle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, bir özgü suçtur¹⁶⁹. Bu suç, temel şeklinin oluşabilmesi açısından failin mutlaka memur olmasının aranması nedeniyle, gerçek özgü suç niteliğindedir. Fail sayısı açısından ele alındığında ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, tek faille işlenebilen bir suçtur.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm, fiil ve yaptırım unsurlarına bir arada yer vermediği için tam ceza normu niteliği taşımamaktadır. Bu norm, suçun içeriği açısından VUK m. 6/son'a, suçun yaptırımını açısından ise TCK m. 257/1'e atıfta bulunan bir atıf normudur. TCK m. 257/1'de görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi hâli yer almaktadır. Görevi kötüye kullanma suçu, yalnızca "kamu görevlileri" tarafından işlenebilen gerçek özgü suç niteliğindedir. VUK m. 363'te fail hakkında memur, TCK m. 257/1'de ise fail hakkında kamu görevlisi kavramının kullanılması bir tereddüdü doğurmuştur. Acaba bu farklılık, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler açısından bir sonuç doğuracak mıdır? Kamu görevlisi ve memur kavramlarından ne

¹⁶⁶ Toroslu ve Toroslu, 2016: 106.

¹⁶⁷ Soyaslan, 2014a: 513; Zafer, 2015: 152.

¹⁶⁸ Zafer, 2015: 152.

¹⁶⁹ Edizdoğan vd., 2007: 172.

anlaşılacaktır? Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda yer alan memur ifadesi ne şekilde yorumlanacaktır? Bu sorulara ilişkin yanıtlarının bulunabilmesi için, öncelikli olarak, kamu görevlisi ve memur kavramlarının aydınlatılması gerekmektedir. Söz konusu kavramların aydınlatılabilmesi ise bu kavramların, Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku açısından ele alınmasıyla mümkündür.

Anayasada memur ya da kamu görevlisi kavramları tanımlanmamıştır. Fakat Anayasa m. 128'de: "Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre¹⁷⁰ yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. Ancak, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümleri saklıdır." ifadelerine yer verilmiştir. Anayasada yer alan bu düzenleme, memur ve kamu görevlisi kavramları açısından temel norm niteliğindedir. Bu düzenlemenin lafzından çıkarılan sonuç, her memurun bir kamu görevlisi olduğu; fakat her kamu görevlisinin bir memur olmadığıdır. Zira bu düzenlemeye göre kamu hizmetleri memurlar ve memurlar dışında kalan diğer kamu görevlileri eliyle görülmektedir. Anayasada memurlar dışında kalan diğer kamu görevlileri tabirinden kimlerin anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Doktrinde, memurlar dışında kalan diğer kamu görevlileri tabirinden, hâkim ve savcılar, askerler ya da üniversite öğretim üyeleri gibi ayrı personel rejimine tabi olan kamu görevlilerinin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir¹⁷¹.

Meseleye İdare Hukuku açısından bakıldığında ise memur kavramının kanuni tanımına ulaşmak mümkündür. DMK m. 4'de: "Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır." ifadelerine yer verilmiştir. Kanunun ifadesine göre, bir kişinin memur sayılabilmesi için: "1) Kişinin kamuda yani devlet veya diğer kamu tüzel kişilerinde çalışması, 2) Kişinin genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerini ifa etmesi, 3) Kişinin gördüğü hizmetin asli ve sürekli kamu hizmeti niteliğinde olması veya diğer bir ifadeyle bir kadroya bağlı olarak görev yapması" gerekmektedir¹⁷². İdare Hukuku doktrininde ise memur kavramı: "Kamu hizmetlerine özgülenmiş kadrolar içinde sürekli olarak çalışan, kamu hizmeti dışında özel bir iş görmeyen, devlet örgütü içinde yer alan, hiyerarşinin kuralları ile sıkı sıkıya bağlı olan kişi"

¹⁷⁰ "Genel idare esaslarından anlaşılması gereken, kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usulleridir. Kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usulleri ise, kamu gücü kullanılarak tek yanlı idari işlemler tesis etmek ve idari kararlar almaktır." Günday, 2011: 582.

¹⁷¹ Atay, 2014: 825; Giritli vd., 2015: 663; Günday, 2011: 585; Şahin, 2004: 22.

¹⁷² Akyılmaz vd., 2014: 633; Giritli vd., 2015: 682; Bucaktepe, 2014: 464.

şeklinde tanımlanmıştır¹⁷³. Kanun ve doktrin birlikte değerlendirildiğinde, İdare Hukuku açısından memurun, kamuda bir kadroya bağlı olarak hiyerarşi düzeniyle çalışan, asli ve sürekli olarak kamu hizmeti ifa eden kişi olduğu sonucuna varılmaktadır. Memur ve devlet arasındaki ilişki bir statü ilişkisidir. Bu ilişkinin içeriği ve kapsamı bir sözleşme ile değil, genel, nesnel ve kişilik dışı olarak kanunla belirlenmiştir¹⁷⁴.

İdare Hukuku açısından memur kavramının yanı sıra, sözleşmeli personel ve geçici personel kavramlarının da üzerinde durulması gerekmektedir. Zira idare hizmetlerini yalnızca memurlar eliyle yerine getirmemektedir. Sözleşmeli personel kavramı DMK m. 4/1-B'de: "Kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileri özel bir meslek bilgisine ve uzmanlığına gereksinim gösteren zorunlu ve ayrıksı işler için, geçici olarak ve sözleşmelerinde belirtilen ücretle çalıştırılan diğer kamu hizmeti görevlileri" şeklinde tanımlanmıştır. Geçici personel kavramı ise DMK m. 4/1-C'de: "Bir yıldan az süreli veya mevsimlik hizmet olduğuna Devlet Personel Başkanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşlerine dayanılarak Bakanlar Kurulunca karar verilen görevlerde ve belirtilen ücret ve adet sınırları içinde sözleşme ile çalıştırılan ve işçi sayılmayan kimseler" şeklinde tanımlanmıştır. Sözleşmeli personellerin ve geçici personellerin ifa ettiği görevler asli ve sürekli değil arızı niteliktedir. Bu kişiler memurlardan farklı olarak, bir kadroya bağlı olmaksızın çalışmaktadırlar¹⁷⁵. Bu personeller ile devlet arasındaki ilişki bir sözleşme ilişkisidir. Doktrinde, Anayasada ifade edilen diğer kamu görevlileri tabirinin, sözleşmeli personelleri ve geçici personelleri de kapsamına aldığı belirtilmiştir¹⁷⁶.

İdare Hukuku açısından üzerinde durulması gereken bir diğer kavram, kamu görevlisi kavramıdır. Bu kavram, İdare Hukuku açısından: "Kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli

¹⁷³ Giritli vd., 2015: 677.

¹⁷⁴ Günay, 2011: 583.

¹⁷⁵ Günay, 2011: 587.

¹⁷⁶ "Memurlar dışında kalan ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen hakimler ve savcılar ile askerler gibi ayrı personel kanunları ve düzeni bulunan görevliler, sözleşmeli personel ve geçici personel diğer kamu görevlisi kapsamı içindedir." Akyılmaz vd., 2014: 626. Ayrıca bk. Özen ve Tozman, 2009: 30. Aksi yönde görüş için bk. "Gerek sözleşmeli ve gerekse geçici personel, memurluktan tamamen farklı olduğu gibi, bu personelin Anayasanın 128 inci maddesinin 1 inci fıkrası anlamında kamu görevlilerinden sayılmasına da olanak yoktur." Günay, 2011: 587. Ayrıca bk. Giritli vd., 2015: 664.

görevleri yürüten kişileri" ifade etmektedir¹⁷⁷. Bu bağlamda, İdare Hukuku açısından kamu görevlisi olabilmek için, bir kamu kurum ya da kuruluşuna bağlı olarak, asli ve sürekli görevler yürütmek gerekmektedir. Devletin siyasal yapısını oluşturan görevliler ile kamu kesiminde özel hukuka tabi olarak çalışan görevliler ise, İdare Hukuku açısından, kamu görevlisi kavramının dışında tutulmuştur¹⁷⁸.

Memur ve kamu görevlisi kavramlarına Anayasa ve DMK açısından bakıldığında, "diğer kamu görevlileri" kavramının Anayasa açısından hâkimler, savcılar, askerler, üniversite öğretim üyeleri gibi ayrı bir personel kanununa tabi olan meslek mensuplarını; DMK açısından ise sözleşmeli personelleri ve geçici personelleri ifade ettiğini söylemek mümkündür.

Meseleye Ceza Hukuku açısından bakıldığında ise, TCK'nın memur kavramına değil, kamu görevlisi kavramına yer verdiği görülmektedir¹⁷⁹. TCK m. 6/1-c'de kamu görevlisi: "Kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi" şeklinde tanımlanmıştır. TCK m. 6'nın gerekçesinde kamu görevlisi kavramının, memur kavramını da kapsamına aldığı belirtilmiştir¹⁸⁰. Gerekçeye göre, kamu görevlisi olmanın tek şartı, kamusal bir faaliyetin yerine getirilmesidir. Kamusal faaliyet ise gerekçede: "Anayasa ve kanunlarda belirlenmiş olan usullere göre verilmiş olan bir siyasal kararlar, bir hizmetin kamu adına yürütülmesi" şeklinde tanımlanmıştır¹⁸¹. Gerekçede, kamu görevlisi sayılmak açısından, kamusal faaliyet yerine getiren kişilerin maddi bir karşılık alıp almamalarının veyahut bu faaliyeti sürekli, süreli veya geçici olarak yapmalarının bir öneminin bulunmadığı ifade edilmiştir. Gerekçede avukatlık ve noterlik mesleklerini icra edenlerin, bilirkişilik, tercümanlık ve tanıklık

¹⁷⁷ Gözübüyük, 2015: 198; Atay, 2014: 820; Giritli vd., 2015: 659.

¹⁷⁸ Akyılmaz vd., 2014: 624; Gözübüyük, 2015: 198.

¹⁷⁹ Mülga 765 sayılı TCK'da ise kamu görevlisi kavramına değil, memur kavramına yer verilmişti. Bu dönemde kimlerin memur kavramına dâhil olduğu tartışmalı bir konuydu. Bu Kanun kamu görevi-kamu hizmeti ayırımına yer vermişti. Artuk vd., 2015b: 915; Bu dönemde kamu görevi icra edenlerin memur olduğu kabul ediliyordu. Kamu görevi icra eden kişilerin ise: "Devlete ait hukukî iktidar ve yetkinin kullanılması suretiyle hukukî tasarruflarda bulunan veya fiil icra eden kişiler" olduğu kabul ediliyordu. Özgenç, 2005: 102. Kamu hizmeti icra eden kişiler ise Ceza Hukuku açısından memur sayılmıyordu. Artuk vd., 2015b: 916. Bu bağlamda, doktrinde: "Devlet tarafından yapılması zorunlu olan, devletin iktidar ve gücüne ilişkin esaslı işlerin kamu görevi; devlet dışında özel kuruluşlara da yaptırılabilen ve yerine getirilmesinde kamu gücüne ihtiyaç duyulmayan işlerin ise kamu hizmeti" olduğu ifade edilmiştir. Meran, 2014: 26; Özgenç, 2005: 102-103. Buna ek olarak, doktrinde, mülga 765 sayılı TCK döneminde kişinin Ceza Hukuku açısından memur sayılabilmesi için idarede bir kadroya sahip olmasının ya da idareyle bir iş anlaşması yapmış olmasının aranmadığı ifade edilmiştir. Soyaslan, 1996: 45.

¹⁸⁰ Maddenin gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 150-151.

¹⁸¹ Doktrinde, kamusal faaliyet kavramının: "Anayasa ve kanunlarda belirlenmiş usullere göre kamu adına gerçekleştirilen her türlü hizmeti" ifade ettiği belirtilmiştir. Soyaslan, 2014b: 731. Buna karşın, doktrinde, kamusal faaliyet kavramının içeriğinin belirsiz olduğu ve bu kavramın kamu görevlisi olarak sorumlu tutulmayı belirsiz bir şekilde genişlettiği ifade edilmiştir. Ceylan, 2011: 150; Özen ve Tozman, 2009: 43; Demren Dönmez, 2011: 116.

faaliyetinde bulunanların, askerlik görevini yerine getirenlerin ve bir suç vakıasına müdahil olan, bir tutuklu veya hükümlünün naklini gerçekleştiren jandarma subay veya erlerin de kamu görevlisi oldukları ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere TCK açısından, bir kişinin kamu görevlisi sayılabilmesinin tek şartı, onun kamusal bir faaliyet yerine getirmesidir. Kamusal bir faaliyeti yerine getiren kişinin sahip olduğu statünün ya da kamusal faaliyete sağladığı katkının, onun kamu görevlisi sayılması açısından bir önemi bulunmamaktadır¹⁸². Doktrinde, TCK'da yer alan ve kamusal faaliyet ölçütünü esas alan tanımdan hareketle, kamu görevlisinin: "Kamu otoritesi (Devlet) adına yürütülen bir faaliyetin icrasına kamu hukuku usulüne göre iştirak eden herkes"¹⁸³ olduğu ifade edilmiştir. Başka bir ifadeyle kamu görevlisi, kamusal faaliyetin yerine getirilmesine genel idare esaslarına göre katılan kişidir¹⁸⁴.

Mevcut hukuki düzenlemeler dikkate alındığında, kamu görevlisi kavramının, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku açısından farklı anlamlar taşıdığı görülmektedir. İdare Hukuku açısından bir kişinin kamu görevlisi olabilmesi için kamu hizmeti görmesi ve kamu kesimindeki bir örgüte bağlı olarak çalışması gerekmektedir¹⁸⁵. Başka bir deyişle, bir kişinin İdare Hukuku açısından kamu görevlisi sayılabilmesi için kamu hizmeti ifa etmesi ya da kamusal faaliyette bulunması yeterli olmamakta, bu kişinin kamusal bir örgüte bağlı olarak çalışması da gerekmektedir¹⁸⁶. Ayrıca İdare Hukuku açısından, bu kişinin görevinin asli ve sürekli olması da aranmaktadır. Ceza Hukuku açısından ise kişinin kamusal faaliyet icra etmesi yeterlidir. Bu kişinin ayrıca kamusal bir örgüte bağlı olarak çalışması gerekmemektedir. Ceza Hukuku açısından, gerçekleştirilen görevin asli ve sürekli olması da aranmamaktadır. Örneğin bağımsız şekilde çalışan bir avukat, kamusal bir faaliyeti yerine getirmektedir. Söz konusu avukat, kamusal bir faaliyeti yerine getirmesi nedeniyle Ceza Hukuku açısından kamu görevlisidir. Fakat aynı avukat, bir kadroya bağlı olarak, kamusal bir örgütte çalışmadığı için İdare Hukuku açısından kamu görevlisi sayılmamaktadır. Bu nedenle kamu görevlisi kavramı, İdare Hukukuna kıyasla, Ceza Hukuku açısından daha geniş bir içeriğe sahiptir¹⁸⁷.

VUK m. 363'te, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failleri hakkında "memurlar" ifadesi kullanılmıştır¹⁸⁸. Bu düzenleme akıllara, doktrinde "diğer kamu görevlisi" olarak nitelendirilen ve ayrı bir personel kanununa tabi olan hâkim ve savcılarının mükelleflerin

¹⁸² Aydın, 2010: 127.

¹⁸³ Artuk vd., 2015b: 918; Özgenç, 2005: 103.

¹⁸⁴ Artuk vd., 2015b: 918; Özgenç, 2005: 103.

¹⁸⁵ Şahin, 2004: 21.

¹⁸⁶ Aydın, 2010: 115.

¹⁸⁷ Kaplan, 2015: 58; Özen ve Tozman, 2009: 46.

¹⁸⁸ Failin memur olması gerektiğini ifade eden görüşler için bk. Edizdoğan vd., 2007: 172; Özcan, 2015: 366; Şenyüz, 2016: 421. Doktrinde, VUK m. 363'te yer alan memur ifadesinden, 657 sayılı Kanun'a tabi kişilerin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Erman, 1988: 108.

özel işlerini yapma suçunun faili olup olamayacakları sorusunu getirmektedir. Bu soruya ilk bakışta olumsuz bir yanıt vermek mümkündür. Zira Ceza Hukukunda ana kural, normun lafzi olarak yorumlanması ve bu lafzın dışına çıkılmamasıdır¹⁸⁹. Fakat mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından özellikli bir durum söz konusudur. Bu özellikli durumun anlaşılması ise her şeyden önce "yorum"un anlaşılması ile mümkündür. Zira mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363 yoruma muhtaç bir normdur. Yorum: "Bir kanun hükmünün anlamını, kanun koyucunun gerçek iradesini ortaya çıkarmaya yönelik fikrî bir faaliyet" şeklinde tanımlanmıştır¹⁹⁰. Bu bağlamda, bir kanuni düzenleme ele alınırken asıl olan, bu düzenlemenin gerçek anlamına ve kanun koyucunun gerçek iradesine ulaşmaktadır. Bu asıl amaca ulaşmakta lafzi yorum her zaman tek başına yeterli olamamaktadır¹⁹¹. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu 765 sayılı TCK döneminde ihdas edilmiştir. Bu dönemde hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda hem de bu normun cezalandırma açısından atıf yaptığı TCK normunda memur kavramı kullanılmıştır. Bu dönemde 765 sayılı TCK, teşrii, idari veya adli bir âmme vazifesi gören kimseleri memur saymıştır (765 sayılı TCK m. 279). Bu nedenle, bu dönemde, hâkim ve savcılar da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasındadır. 2005 yılına gelindiğinde ise 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmiştir. Bu kanun memur kavramı yerine kamu görevlisi kavramını kullanmıştır. Bu kanuna göre: "Kamusal faaliyetin yürütülmesine herhangi bir surette katılan kişi" kamu görevlisidir. Buna yargı organlarında çalışanlar da dâhildir. Bu nedenle 5237 sayılı TCK, 765 sayılı TCK'nın memur tanımını daraltmamış, tam aksine oldukça belirsiz bir şekilde genişletmiştir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ise her iki kanun döneminde de idari bir norm olarak değil, bir ceza normu olarak algılanmalıdır. Zira VUK, adli yargıda yargılanacak suçlara da yer vermesi nedeniyle

¹⁸⁹ "Kanun koyucu gerçekleştirmiş olduğu düzenlemenin lafzı ile bir düzenleme alanı yaratmaktadır. Bu düzenleme alanının içi hâkim tarafından somutlaştırma yolu ile doldurulmaktadır. Bu alanın çerçevesini kanunun lafzının mümkün anlamları -ki buna halk dilinde ve konuşma dilindeki anlamları da dâhildir- çizmektedir. Bu, yorum için merkezi kriterdir." Keçelioğlu, 2012: 88-89.

¹⁹⁰ Artuk vd., 2015a: 118; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 57; Özgenç, 2015: 119.

¹⁹¹ "Deyimsel yorum yöntemi bir yasa kuralının anlamını çıkartabilmek için başvurulacak ilk yöntemdir. Ancak bu yöntem çoğu kez tek başına yeterli olmadığından diğer yorum yöntemleri ile desteklenmelidir." Öncel vd., 2016: 21; "Lafzi yorum, bir kanun hükmünün anlam ve kapsamının tam olarak anlaşılmasına her zaman yetmemektedir. Bu itibarla, bir kanun hükmünün anlam ve kapsamının doğru olarak anlaşılabilmesi için, ayrıca; a) kanunun hazırlık çalışmalarından, b) kanunun sistematüğinden, c) kanunla düzenlenen hukuki müessesenin tarihçesinden, d) kanunla düzenlenen müesseseye ilişkin mukayeseli hukuktaki düzenlemelerden ve e) hukukun genel ilkelerinden yararlanmak gerekir." Özgenç, 2015: 120; "Kanun ölü bir lafız olmayıp ruhsal bir içeriğe sahiptir. Kanunun gerçek anlamını belirlemeye kalkışan yorumcu, sadece lâfzı yöneten kurallara dayanamayacağı gibi, sadece düşüncüyü yöneten kurallara da dayanamaz. Yorumcu bu kuralların her ikisini de göz önünde bulundurmak zorundadır. Nitekim lâfzın anlamını belirlemekle kanunun gerçek anlamına ulaşamaz; çünkü mantık kanunlarına başvurmaksızın kanunun gerçek anlamını belirlemeye imkân yoktur." Toroslu ve Toroslu, 2016: 61.

bir yan ceza kanunu ve ceza içeren kanun niteliğindedir¹⁹². Bu nedenle günümüzde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363'ün lafzıyla birebir bağlı kalmamak, hükmün gerçek anlamına ve kanun koyucunun gerçek iradesine ulaşmak gerekmektedir. "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar" tabirini kullanan kanun koyucunun, bu düzenlemeyle bu mercilerde çalışan ve memur sıfatına sahip olan zabıt katiplerini fail olarak nitelendirirken, bu mercilerde çalışan hâkim ve savcılarını kapsam dışında bıraktığını söylemek hükmün gerçek amacıyla, kanun koyucunun gerçek iradesiyle ve memur-kamu görevlisi kavramlarının kapsamı noktasında ceza kanunlarındaki genişleme eğilimiyle bağdaşmamaktadır. Tüm bu açıklamalardan hareketle, hâkim ve savcılarının da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer aldığını kabul etmek gerekmektedir. Mesele hâkim ve savcı adayları açısından ele alındığında ise, HSK m. 7/3'te yer alan: "Adaylar, Devlet Memurları Kanunundaki Genel İdare Hizmetleri Sınıfına dahil olup, hakimlik ve savcılığın sınıf ve derecelerine dahil değildirler ve haklarında, Devlet Memurları Kanununun bu Kanuna aykırı olmayan hükümleri uygulanır." ifadesi gereğince, hâkim ve savcı adaylarının mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecekleri hususu açıktır.

Doktrinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler farklı şekillerde ifade edilmiştir. Bir görüşe göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failleri kamu görevlileridir¹⁹³. Bir diğer görüşe bu suçun failleri hâkimler de dâhil olmak üzere "vergi muameleleri ve vergi incelemesi ile uğraşan kişiler ile vergi yargı mercileri olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan kişiler" dir¹⁹⁴. Bir diğer görüşe göre failer "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar" ile "Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar" şeklinde ikiye ayrılmıştır¹⁹⁵. Bir diğer görüşe göre ise bu suçun failleri, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında vergi işlemlerinin yürütülmesi ile ilgili görev yapan memurlar, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcılığı, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcılığı, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, kanunda gösterilen hâllerle sınırlı olmak

¹⁹² Suç sayılan hareketler ve bu hareketlere uygulanabilecek yaptırımlar TCK'nın yanı sıra özel ceza kanunlarında ve ceza içeren diğer kanunlarda da yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu, İcra İflas Kanunu, Basın Kanunu gibi kanunlar Ceza Hukuku açısından "ceza içeren kanun" niteliğindedir. Bu tip kanunların hükümlerinin yalnızca bir kısmı Ceza Hukukuna ilişkindir. Özbek vd., 2015b: 117; Zafer, 2015: 70.

¹⁹³ Candan, 2010: 401; Uğur ve Elibol, 2016: 563.

¹⁹⁴ Bayraklı, 2006: 302; Karakoç, 2016: 316.

¹⁹⁵ Bilici, 2013: 3.

üzere takdir komisyonları, Danıştay Daire başkanları, Danıştay üyeleri, hâkim ve savcılar ile mahkemelerdeki diğer adli personeldir¹⁹⁶.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun memur sıfatına sahip olan faillerini, kanunun lafzi yorumundan hareketle, vergi idaresinde görevli olan memurlar ve mahkemelerde görevli olan memurlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Vergi idaresinde görevli olan memurları da, vergi muameleleri ile görevli olan memurlar ve vergi incelemeleri ile görevli olan memurlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

2.1.1.2.1 Vergi İdaresinde Görevli Olan Memurlar

2.1.1.2.1.1 Vergi İdaresi Kavramı

İdare, kelimesi: "Yönetme, yönetim, çekip çevirme, ülke işlerinin yürütülmesi, kamuya ilişkin hizmetlerin bütünü, bir kurum veya kuruluşun yönetildiği yer veya makam, bir kurumun işlerini yürüten kurul, tutum"¹⁹⁷ anlamlarına gelmektedir. Doktrinde ise idare kavramı, organik ve fonksiyonel anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır. Organik anlamda idare, yürütme organının bir parçasıdır¹⁹⁸. Ülkemizde idare organik açıdan, merkezi idare ve mahallî idareler şeklinde örgütlenmiştir¹⁹⁹. Merkezi idarede Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu ve bakanlar yetki ve görevlere sahiptir. Mahallî idareler ise il, belediye ve köylerden oluşmaktadır. Fonksiyonel anlamda idare ise: "Genel ve soyut normların belli kişi ve durumlara uygulanmasını"²⁰⁰ ifade etmektedir. Bu fonksiyon, toplumun günlük, müşterek ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik kamusal faaliyetlerden oluşmaktadır²⁰¹. Söz konusu faaliyetlerin amacı kamu yararadır. Bu faaliyetler, idari işlemler ve idari eylemlerle yerine getirilmektedir²⁰². Bu işlemlere ve eylemlere karşı, Anayasa m. 125/1 uyarınca, yargı yolu açıktır.

¹⁹⁶ Yiğit, 2004: 211.

¹⁹⁷ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821be46b32ba3.59917617
erişim tarihi: 20.10.2016

¹⁹⁸ "İdare kelimesi hukukta, bir teşkilâtı, bir idari birimi, bir resmi daireyi de ifade edebilir. Bu anlamda idare, herhangi bir yönetim işinin yapıldığı veya resmi bir işin görüldüğü daire, kurum, kuruluş veya yeri ifade etme için kullanılmaktadır. Buna, idare kelimesinin organik veya uzvi anlamı denilir. Fakülte idaresi, telefon idaresi, elektrik idaresi, veya merkezi idare, mahalli idareler, il özel idaresi ifadelerinde idare, organik anlamda kullanılmıştır." Akyılmaz vd., 2014: 33. Ayrıca bk. Günay, 2011: 4.

¹⁹⁹ "Organik anlamda idare; Yasama ve Yargı organları dışında, başında Hükümeti oluşturan münferit bakanların yer aldığı ve Devlet tüzekşiliğini temsil eden merkezi idare ile, belli yörelerin yöresel gereksinimlerini karşılamak üzere kurulan mahalli idareleri ve belli idari hizmetleri yürütmek üzere teşkil eden öteki kamu tüzel kişilerini kapsamaktadır." Günay, 2011: 9-10.

²⁰⁰ Günay, 2011: 10; "İdare kelimesi, bir faaliyeti ifade ettiğinde, maddi veya fonksiyonel anlamda kullanılmış olur. Buna göre fonksiyonel anlamda idare, devletin kendine özgü amaçlarına ulaşmak için yerine getirdiği faaliyetlerin tamamıdır." Akyılmaz vd., 2014: 33.

²⁰¹ Günay, 2011: 14; Gözübüyük, 2015: 8.

²⁰² Akyılmaz vd., 2014: 35.

Vergi idaresi kavramı ise, devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak kendisine vergileme işlemlerini yürütmek konusunda yetki ve görev verilen idari yapıyı ifade etmektedir²⁰³. Merkez ve taşra teşkilatı şeklinde örgütlenen bu yapıda, tahsil işlemleri taşra teşkilâtları tarafından gerçekleştirilmektedir²⁰⁴. Vergi idaresi örgütlenmesinde en üst merci Maliye Bakanlığı'dır²⁰⁵. Gümrük vergileri konusunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, yerel vergiler konusunda ise belediyeler ve il özel idareleri yetkilidir.

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri temelde 178 sayılı KHK ile düzenlenmiştir. 178 sayılı KHK m. 2'de Bakanlığın görevleri: "Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek, harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek, Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak, gelir politikasını geliştirmek, Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak, her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak, milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek, Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek, çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak, bahsi geçen görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek, suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak" şeklinde sayılmıştır. Bakanlığın başında Maliye Bakanı, onun emrinde ise müsteşar bulunmaktadır. Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından (178 sayılı KHK. m. 3)

²⁰³ Şenyüz vd., 2017: 149; "Vergi idaresi, verginin alacaklı tarafını temsil eden kamu idaresi birimidir." Pehlivan, 2016b: 113; "Vergi salmak kadar, vergileri hazineye intikal ettirmek, onlarla ilgili mevzuatı hukuksal çerçevede oluşturmak, görev dağılımı yapmak ve bunları idari bir yapı altında buluşturmak da önemlidir. Bu çerçevede vergilemeye ilişkin olarak ülkemizde Maliye Bakanlığı bünyesinde geometrik bir dizilimle, merkez ve taşra olmak üzere, bir yapılanma söz konusudur. Ancak bu yapılanmanın sahip olduğu yetkiler, sadece verginin tarafı olunmasından hareketle vergilendirme işlemleri ve bunlardan doğan hak ve sorumlulukların yerine getirilmesinden ibarettir. Yani söz konusu vergi teşkilatı yeni vergiler koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisine sahip olmayıp, Anayasanın yasama organına tanımış olduğu imtiyazlara sahip değildir." Çomaklı, 2010: 141.

²⁰⁴ Taşdelen, 2010b: 7.

²⁰⁵ "Devletin alacaklarını tahsil etmek ve buna ilişkin davalarda onu temsil etmek görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Vergi idaresi denilince de akla hemen bu Bakanlık gelmektedir." Kırbuş, 2015: 149; "Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bakanlık, Maliye Bakanlığıdır." Mutluer ve Dayanç, 2014: 84.

oluşmaktadır. Bakanlığın merkez teşkilatı ana hizmet birimleri²⁰⁶, danışma ve denetim birimleri²⁰⁷ ile yardımcı birimlerden²⁰⁸ (178 sayılı KHK m. 4) oluşmaktadır. Bakanlığın taşra teşkilatı ise il ve ilçe teşkilatlarından oluşmaktadır. İl teşkilatının başında defterdar, ilçe teşkilatının başında ise mal müdürü bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında danışma ve denetim birimleri arasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yer almaktadır. Bu Başkanlığın görev, yetki ve sorumlulukları Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir²⁰⁹. Söz konusu yönetmelik m. 5'te Kurulun görev ve yetkileri: "(1) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır: a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak. b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek. c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek. ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak. d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak. e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek. f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere Kalite Güvence Sistemini geliştirerek uygulamak. g) Performans Değerlendirme Sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek. ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak. h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak. ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmaları yapmak. i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak." şeklinde sayılmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Başkan, Başkan yardımcıları ve Grup Başkanlıkları²¹⁰ şeklinde örgütlenmiştir.

²⁰⁶ Bakanlığın ana hizmet birimleri şunlardır: Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı (178 sayılı KHK m. 8).

²⁰⁷ Bakanlığın danışma ve denetim birimleri şunlardır: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Bakanlık Müşavirleri, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği (178 sayılı KHK m. 19).

²⁰⁸ Bakanlığın yardımcı birimleri şunlardır: Personel Genel Müdürlüğü, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Özel Kalem Müdürlüğü (178 sayılı KHK m. 24).

²⁰⁹ Söz konusu yönetmelik, 31.10.2011 tarihli RG'de yayımlanmıştır.

²¹⁰ Başkanlığın Grup Başkanlıkları şunlardır: Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş olarak, 5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı vergileme işlemlerini yürüten temel birimdir²¹¹. 5345 sayılı Kanun m. 4'te Başkanlığın görevleri: "Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek, mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek, devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak, devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak, işlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak, vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak, gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek, gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak, terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak, nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak, Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak, faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak, kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak" şeklinde sayılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Başkanlığın

²¹¹ "Vergi uygulamasında yetki, genel olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir." Oktar, 2016: 177.

merkez teşkilatı ana hizmet²¹², danışma²¹³ ve yardımcı²¹⁴ hizmet birimlerinden; taşra teşkilatı ise vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri (vergi dairesi başkanlıkları kurulmayan yerlerde) ve vergi dairesi şubelerinden oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kuruluşların yanı sıra, çeşitli komisyonlar da vergi idaresinin bir parçasıdır. Zira bu komisyonlarda vergi idaresinin görevlileri de yer almaktadır. Örneğin genel yetkili takdir komisyonları, arsa takdir komisyonları, arazi takdir komisyonları (VUK m. 72-76), zirai kazançlar il ve merkez komisyonları (VUK m. 83-86) vergi idaresi kapsamındadır²¹⁵.

2.1.1.2.1.2 Vergi Muameleleri ile Görevli Olan Memurlar

Muamele, kelimesi: "Davranma, davranış, yol, yöntem, işlem"²¹⁶ anlamlarına gelmektedir. Vergi muamelesi kavramı ise: "İdari işlem olarak vergi yükümlüsünü bağlayan işlemler" şeklinde tanımlanmıştır²¹⁷. Tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, ceza kesme gibi işlemler bu kapsamdadır²¹⁸. Bunlara ek olarak, yoklama, inceleme²¹⁹, arama gibi işlemler de vergi muamelesi kapsamındadır²²⁰. Tarh işlemi VUK m. 20'de: "Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muamele" şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğ işlemi VUK m. 21'de: "Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

²¹² Başkanlığın ana hizmet birimleri şunlardır: Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı (5345 sayılı Kanun m. 8).

²¹³ Başkanlığın danışma birimleri şunlardır: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği (5345 sayılı Kanun m. 16).

²¹⁴ Başkanlığın yardımcı birimleri şunlardır: İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı (5345 sayılı Kanun m. 20).

²¹⁵ Bilici, 2016: 40; Oktar, 2016: 211; Pehlivan, 2016b: 114.

²¹⁶ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bfa6175586.32252085, erişim tarihi: 23.10.2016

²¹⁷ Bayraklı, 2006: 302; Karakoç, 2016: 316. Vergi muameleleri ile kastedilen işlemler, subjektif (öznel) işlemlerdir. Subjektif (öznel) işlemler ise doktrinde: "Belli bir kişiyi ya da nesneyi, kapsamını da kendilerinin belirledikleri hukuki duruma sokan, (...) kişiye göre değişik durumlar yaratan işlemler" şeklinde tarif edilmiştir. Günday, 2011: 127.

²¹⁸ Bayraklı, 2006: 302; "Vergi işlemleri, vergi tarh etme, vergi tahakkuk ettirme, vergi tahsil etme, düzeltme yapma, vergi tecil etme, vergi cezası kesilecek olayları tespit etme ve ceza kesme, gecikme faizi hesaplama ve tahsil etme gibi işlemleri kapsamaktadır." Yerci, 2008: 139.

²¹⁹ "İnceleme ve takdirin vergi işleri ile ilgili olduğunda kuşku yoktur." Donay, 2008: 175.

²²⁰ "Vergi muamelesi sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine münhasır olmayıp; vergilendirme sürecinde gerçekleşen ve gerekli bütün iş ve işlemleri kapsadığından, söz konusu faaliyetlerden herhangi birine katılan kamu görevlisi (TCK md. 6/1-c) bu kapsamda değerlendirilmelidir." Arslan, 2013: 20; "Vergi muamelesi sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine münhasır değildir: arama sırasında görev yapan polis memuru da böyle bir muamele ile meşgul olmuş sayılır." Erman, 1988: 98; "Yoklama, arama gibi işlemler de birer vergi muamelesi niteliğinde olduğundan, bu işlemlerde görev almış memurlar da vergi muameleleriyle uğraşan memurlar tabiri içinde yer alacaktır." Özcan, 2015: 294; "Vergi muameleleri sadece vergi işleminin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemi olmayıp, inceleme, yoklama, arama işlemlerini de içerdiğinden..." Sonsuzoğlu, 2000: 121.

Tahakkuk işlemi VUK m. 22'de: "Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi" şeklinde tanımlanmıştır²²¹. Tahsil işlemi ise VUK m. 23'te: "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi muamelesi kapsamında değerlendirilebilecek bu ve benzeri işlemlerle görevli olan memurlar, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasındadır²²². Buna karşın, vergi idaresinde çalışan tüm memurların bu suçun faili olabileceğini söylemek mümkün değildir. Örneğin vergi idaresinde çalışan ve memur statüsünde olan hizmetli, koruma, şoför, teknik işler sorumlusu gibi kişiler vergi muameleleri ile görevli olmadıklarından bu suçun faili olamazlar²²³. Buna ek olarak doktrinde, vergi işlerinde görev yapan bilirkişilerin ve vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak eden kişilerin, vergi muameleleri ile uğraşan memur statüsünde değerlendirilemeyecekleri ve bu nedenle de bu suçun faili olamayacakları ifade edilmiştir²²⁴. Fakat komisyonlara iştirak eden memur kişilerin durumu farklıdır. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonların vergi idaresinin bir parçası olması ve bu komisyonlara katılan kişilerin gerçekleştirdiği işlemlerin vergi muamelesi niteliğinde olması, söz konusu komisyonlara katılan memur kişilerin, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun

²²¹ Tahakkuk: "vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak (verginin ödeme zamanları içinde) tahsil edilebilir (ödenmesinin talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama" dır. Taşdelen, 2007: 287.

²²² "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar (VUK md. 5/f.1, b.1, 135) kavramına; vergi idaresinin çeşitli kademelerinde (bakanlık merkez ve taşra teşkilatı dâhil) yer alan vergi işlemleriyle ilgilenen kişiler girmektedir." Arslan, 2013: 20; "Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, vergi yükümlülerine karşı sonuç doğuracak ve her biri idari işlem niteliğinde bulunan işlemleri yapan kişilerdir. Verginin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerini yapan memurlar, onaylayıcı şef, müdür muavini ve müdür ile yazı işlerini yürüten daktilo memurlarıdır." Bayraklı, 2006: 290; "Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan, vergi idaresi içinde veya dışında, vergi ile ilgili iş ve eylemler yapan bütün memurları anlamak gerekir. Başka bir deyişle, kanunda sözü edilen memurların mutlaka maliye memuru olması gerekmemektedir. Diğer dairelerde görevli olan memurlar da yasak kapsamı içindedir." Karakoç, 2016: 309; "Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında çalışan Bakan ve müsteşardan vergi dairesi memuruna kadar tüm görevliler, yaptıkları görevin vergi işlemleri ve incelemeleri ile ilgili olduğu ölçüde 5. maddedeki yasağa uymakla yükümlüdürler." Ok ve Gündel, 2002: 366; "Vergi muameleleri ile görevli olan memurlar tabirinden, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyecek, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratacak, verginin tarhı, tahakkuku, tahsili ve vergi cezası kesilmesi gibi idari nitelikteki işlemler tesis etme iktidarına sahip kişiler ile bu işlerin yapılmasına doğrudan doğruya yardımcı olan diğer görevliler (örneğin, vergi idaresinde yazı işlerini yürüten daktilo memurları gibi) anlaşılmalıdır." Özcan, 2015: 367; "Vergilendirme işlemleriyle uğraşan memurlarla ifade edilmek istenen şey verginin tarh (VUK m. 20), tebliğ (VUK m. 21), tahakkuk (VUK m. 22) ve tahsil (VUK m. 23) aşamasında görev alanlardır." Şenyüz, 2016: 411-412; "Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar ifadesi kullanılarak suç faili olabilecek kişinin görevi belirtilmiştir. Buradan çıkartılabilecek sonuç; vergi muameleleri ile uğraşmayanların suçlu olamayacağıdır." Taş, 2008: 93; "Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatındaki vergi işlemlerinin yürütülmesi ile ilgili olan (vergi tarhı, tahsili ve ceza kesme işlemlerini yapan) memurlar..." Yiğit, 2004: 211.

²²³ Özcan, 2015: 293.

²²⁴ Özcan, 2015: 366; "Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak eden bir mesleki kuruluş temsilcisi veya bilirkişilik yapan özel sektörden bir kişinin mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işlemesi söz konusu olamayacaktır." Bilici, 2013: 3; "Bir mesleki teşekkülü temsilen komisyona seçilen üyenin veya bilirkişilik yapanın memur olmaması nedeniyle suçun faili olmaması gerekir." Şenyüz, 2016: 421.

faili olabilecek kişiler arasında yer alması sonucunu doğurmuştur²²⁵. Fakat bu durum, memurun komisyondaki görevinin devam ettiği süreçte gerçekleştirdiği fiiller için geçerlidir.

Vergi muamelesi kavramı tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, ceza kesme, düzeltme, yoklama, inceleme, arama vb. bütün işlemleri kapsamına alan oldukça geniş bir kavramdır. Bu tür işlemlerle uğraşan tüm memurlar, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasındadır. Söz konusu memurları tek tek saymak mümkün olmadığından, her somut olayda gerçekleştirilen işlemin bir vergi muamelesi olup olmadığı ve eğer bir vergi muamelesi söz konusu ise bu muameleyi gerçekleştiren kişinin bir memur olup olmadığı araştırılmalıdır. Fakat bu araştırma yapılırken mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yapısına uygun bir yorum yapılmalıdır. Bu bağlamda, örneğin vergi aramasına katılan bir polis memurunun vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından fail olabilmesi mümkünken, aynı kabul mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından uygun düşmemektedir²²⁶.

2.1.1.2.1.3 Vergi İncelemeleri ile Görevli Olan Memurlar

İnceleme, kelimesi: "İncelemek işi, tetkik"²²⁷ anlamlarına gelmektedir. Vergi incelemesi ise VUK m. 134'te: "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde tarif edilmiştir. Doktrinde ise vergi incelemesi: "Beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma" şeklinde tarif edilmiştir²²⁸. Vergi incelemesi, beyan esaslı vergilendirme anlayışını benimseyen Türk Vergi Sisteminde, gerçek mali güce ulaşılmasını sağlayan önemli

²²⁵ Şenyüz, 2016: 421. Buna karşın doktrinde, VUK m. 6/son'da, VUK m. 5/1'deki gibi "Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler" ifadesinin yer almamasından hareketle, bu durumun kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olduğu, bu nedenle de vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak eden kişilerin, memur olsalar bile mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olamayacakları ifade edilmiştir. Bu görüşe göre, bir kanun değişikliği yapılarak, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili görevleri bulunan daimi veya geçici nitelikteki komisyonlara üye olarak iştirak edenler, komisyondaki görevleri devam ettiği sürece, memur olup olmadıklarına bakılmaksızın mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasına alınmalıdır. Özcan, 2015: 367-369.

²²⁶ Doktrinde, "vergi muameleleriyle uğraşanlar" tabirinden, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından mahremiyet kapsamındaki bilgileri öğrenme imkanına sahip her memurun; buna karşın mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından ise vergi idaresi ya da vergi yargısı nezdinde vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili görevleri sürekli şekilde ve bir meslek dâhilinde gerçekleştiren kişilerin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu görüşe göre, aramaya iştirak eden bir polis memurunun, vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olması mümkünken, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olması mümkün değildir. Benzer şekilde, bir devlet üniversitesinde memur olarak çalışan Vergi Hukuku hocasının, bilirkişi olarak görevlendirildiği bir vergi işi sebebiyle, vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olması mümkünken, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olması mümkün değildir. Özcan, 2015: 367.

²²⁷ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c01cc17a83.11985226, erişim tarihi: 23.10.2016

²²⁸ Öncel vd., 2016: 102. Ayrıca bk. Bilici, 2016: 91; Karakoç, 2014: 322; Kırbas, 2015: 158; Soydan, 2015: 85; Şeker, 1994: 35; Şenyüz vd., 2017: 157; Tünel, 2010: 116.

bir araçtır²²⁹. Vergi incelemesi, vergi alacağının eksiksiz bir şekilde temin edilmesi amacıyla idarece re'sen (VUK m. 30/1) veya ikmalen (VUK m. 29/1) vergi tarhi yapıldığında, bu tarhiyatlar açısından hazırlık işlemi niteliğindedir²³⁰. Zira inceleme sonucunda inceleme elemanlarınca tutulan raporlarda yer alan bilgiler, re'sen veya ikmalen tarhiyat için gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Vergi incelemesi ayrıca, vergi suçlarının ya da vergi kabahatlerinin işlenip işlenmediğinin tespiti hususunda da bir denetim mekanizması oluşturmaktadır²³¹. Doktrinde vergi incelemesinin bu yönüyle, adli kolluk faaliyetine yaklaştığı ifade edilmiştir²³².

Vergi incelemesi aramalı ya da aramasız vergi incelemesi şeklinde yapılabilmektedir. Aramasız vergi incelemesi VUK m. 134-141'te, aramalı vergi incelemesi ise VUK m. 142-147'te düzenlenmiştir. Buna ek olarak, Maliye Bakanlığınca çıkarılan, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik de vergi incelemesine ilişkin usul ve esasları ortaya koymaktadır²³³. Vergi incelemesi, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 5/ç uyarınca, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının eşgüdümlü olarak yürüttüğü bir faaliyettir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler VUK m. 135'te sayılmıştır²³⁴. Bu maddeye göre, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkilidir. İlin en büyük mal memuru, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerlerde vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise defterdardır. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerin bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerinde malmüdürü incelemeye yetkilidir²³⁵. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan incelemeye yetkili

²²⁹ Arıkan, 2013: 46; Bayraklı, 2006: 186; Karakoç, 2014: 322; Kızılot ve Taş, 2013: 102; Şenyüz vd., 2017: 154-155; Uğur ve Elibol, 2016: 81.

²³⁰ Öncel vd., 2016: 101.

²³¹ "VUK, vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu saptamak üzere yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde sıralanan hukuksal olanaklar tanımıştır. Vergi idaresi yükümlülerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini bu araçları kullanarak yerine getirir. Vergi yasalarının öngördüğü yaptırımların uygulanmasına dayanak olacak bulgular, bu hukuksal araçlarla saptanır." Soydan, 2000: 112.

²³² "VUK'un, vergi ceza sisteminde cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sistemi bir tür kolluk faaliyetidir. Bu faaliyet, idari kolluktan ziyade adli kolluk görevine yaklaşmıştır. Vergi denetim elemanları ve vergi idaresi, örgütsel olarak idare içinde yer almakla birlikte, görevlerinin niteliği ve amacı adli kolluğa benzemektedir. İdari kolluğun görevi ve amacı, kamu düzeninin (güvenlik, dirlik ve esenlik ve sağlık) bozulmasını önlemektir. Adli kolluk ise suçları kovuşturma, suçluları ve kanıtlarını saptayıp yargı yerlerine verme görevini yerine getirir." Soydan, 2000: 113.

²³³ Söz konusu yönetmelik 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²³⁴ İlgili kişilere verilen bu yetkinin, kanunla verilmiş, devredilmez bir yetki olduğu ifade edilmiştir. Günay, 2010: 69.

²³⁵ Özyer, 2003: 216.

elemanlar ise vergi müdürü, gelir müdürü ve şube müdürleridir²³⁶. Ayrıca söz konusu kişilerin yanı sıra, VUK m. 75 uyarınca, takdir komisyonlarının da vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmaktadır²³⁷. Bu komisyonların memur üyeleri ve VUK m. 135'te vergi incelemesi yapmaya yetkili olduğu belirtilenler, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasındadır. Bu kişilerin vergi incelemesi yapabilmesi, bu konuda bir yazıyla görevlendirilmelerine bağlıdır²³⁸ (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 6/1). Bu durum, ilgili elemanların, görevlendirme yapılmayan dönemlerde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olup olamayacakları sorusunu akla getirmektedir. Bu sorunun yanıtını, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değerde aramak gerekir. Bu suçla korunan hukuki değer, kamusal çalışma düzeninin ve çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın sağlıklı bir şekilde işlemesi ve mevcudiyetini korumasıdır. Buna ek olarak bu suçla sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkeleri de korunmaktadır. Bu bağlamda, devlet, kendi yetiştirdiği memurundan, anayasaya, kanunlara ve diğer düzenleyici işlemlere riayet etmesini, kendisi için tarafsızlıkla çalışmasını, bilgisini ve emeğini bu yönde kullanmasını ve mükelleflerin özel işlerini yapmamasını istemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, belirli bir işlemi yapmak hususunda yazı ile görevlendirilmekle ilgili değildir. Bu suç, kanunda sayılan belirli memuriyet sıfatlarına güncel bir şekilde sahip olmakla ilgilidir. Bu nedenle örneğin, vergi incelemesi hususunda görevlendirme yazısı almamış bir vergi müfettişinin, bir vergi mükellefinin defterini tutmasının mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmayacağını söylemek güçtür.

178 sayılı KHK ek m. 30'da: "Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar. 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa riayet etmeyenler hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531

²³⁶ Özyer, 2003: 217.

²³⁷ "Takdir Komisyonları'nın vergi inceleme yetkisine gelince, bunlara verilen vergi inceleme yetkisinin, matrah ve servet takdiri gibi görevleri dolayısıyla ve bu görevlerle sınırlı olarak verildiğini yukarıda belirtmiştik. Esasında bu komisyonların kuruluş amacı, teknik bir konu olan matrah (kıymet) takdirlerini gerçekleştirmektir. Bu komisyonların, matrah takdiri yaparken, takdirin somut dayanaklarını da ortaya koyması, bunun için de araştırma ve inceleme yapması gerekmektedir. Bu nedenle bunlara da vergi inceleme yetkisi verilmesi doğaldır." Soydan, 2015: 419.

²³⁸ "Sadece Vergi Usul Kanununda yer alan inceleme yetkisine dayanarak, hiçbir inceleme elemanı kendiliğinden inceleme yapamamaktadır. Bir denetim elemanının vergi incelemesi yapabilmesi için, vergi incelemesi görevi ve yetkisi kanunla verilmiş olan kurum veya kuruluşun yetkili mercii tarafından verilmiş bir inceleme görevi olması gerekmektedir." Günay, 2010: 73.

sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır." ifadeleri yer almaktadır²³⁹. Bu bağlamda, vergi incelemesine yetkili olanların, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl boyunca, görevlerinden ayrılma tarihinden önceki son üç yıl içinde nezdinde vergi incelemesi yaptıkları mükelleflerin yanında ya da bu mükelleflerle ilgili kurumların bünyesinde çalışmamaları ve bunlarla muhasebecilik ya da mali müşavirlik sözleşmeleri düzenlememeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, söz konusu vergi inceleme elemanları, 2531 sayılı Kanun m. 4 uyarınca, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 5'te yer alan: "mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla da göstermek, görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak, tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek, görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak" ifadeleri de özünde, vergi inceleme elemanlarının mükelleflerin özel işlerini yapmamaları gerektiğini belirtmektedir. Benzer şekilde, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 41'de, vergi müfettişlerinin görevlerini yerine getirirken, "mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamayacağı" ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemelere aykırı davranışlar, bu davranışları gerçekleştiren memurlar hakkında yürütülecek bir disiplin soruşturmasının sebebini oluşturmaktadır.

2.1.1.2.2 Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da Görevli Olan Memurlar

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, bir bütün olarak, vergi uyuşmazlıklarının çözümlendiği yargı örgütü anlamına gelen vergi yargısını oluşturmaktadır²⁴⁰. Bu mahkemelerin, vergi uyuşmazlıklarını çözmeye yönelik faaliyetleri ise vergi yargılamasını oluşturmaktadır. Bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, vergi yargısının bir parçasını oluşturmalarının yanı sıra idari davalar açısından da görevli ve yetkilidir. Vergi yargısını oluşturan mahkemelerin kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi

²³⁹ Aynı düzenleme Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 78'de de yer almış; fakat bu düzenlemede fail olarak "vergi incelemesine yetkili olanlar" değil, yalnızca "vergi müfettişleri" öngörülmüştür.

²⁴⁰ Kırbaş, 2015: 200; Yüce, 2014: 195-196.

Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Vergi yargısında genel ve ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir. Danıştay da bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Vergi mahkemelerince verilen kararların bir kısmı istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerinin, bir kısmı ise temyiz yoluyla Danıştay'ın denetimine tabidir. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, idari yargının bir parçası niteliğindedir. Bu mahkemelerde yapılan yargılamalarda ana usul kanunu olarak İYUK, özellikli durumlar için VUK ve tamamlayıcı kanun niteliğinde de HMK uygulanmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun içeriğini düzenleyen VUK m. 6/son'da yer alan: "vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar" ve VUK m. 363'te yer alan: "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar" ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurların, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer aldığı sonucuna varılmaktadır. Bu düzenlemelere göre, bu suçun faili olabilmek açısından, ortada mevcut bir vergi davasının bulunup bulunmasının bir önemi olmadığı gibi, mevcut bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda da bunun bir vergi davası ya da bir idari dava olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Buna ek olarak, bu düzenlemelerde, fail olabilmek açısından vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli memur olmak yeterli görülmekte, vergi ihtilafları ile görevli olunup olunmaması dikkate alınmamakta, idare mahkemelerinde görevli olanlar ise tamamen göz ardı edilmektedir.²⁴¹ Son olarak, bu düzenlemelere göre, Danıştay'da görevli tüm memurlar ve yargı mensupları, hangi dairelerde görevli olduklarına bakılmaksızın bu suçun faili olabilecek kişiler arasındadır. Bu durum doktrinde haklı olarak eleştirilmiştir²⁴².

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun bu fail grubu hakkında kanunda "vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar" ve "memur" ifadelerinin birlikte kullanılması bir tereddüdü de beraberinde getirmiştir. Acaba İdare

²⁴¹ Özcan, 2015: 369.

²⁴² Doktrinde, 5432 sayılı VUK döneminde, "vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" tabiri yerine daha yerinde bir ifadeyle "vergi ihtilafları ile görevli memurlar" tabirinin kullanıldığı; buna karşın, mevcut düzenlemenin görevin niteliğini dikkate almadan yalnızca belirli yargı organlarında memur olmayı temel aldığı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, düzenlemenin bu hâliyle, Danıştay'da görevli bir temizlikçi ya da şoförün vergi işlemleriyle hiçbir ilgisi olmamasına rağmen bu suçun faili olabilecekleri, aynı temizlikçi ya da şoförün vergi dairesinde çalışması durumunda ise vergi muameleleriyle görevli olmadıklarından bu suçun faili olamayacakları ifade edilmiştir. Benzer şekilde, düzenlemenin bu hâliyle, Danıştay'da idari dava dairesinde çalışan ve vergi ile ilgili işlerde hiç görev almamış bir hâkimin bu suçun faili olabileceği; buna karşın, idare mahkemesi hâkiminin bu suçun faili olamayacağı ifade edilmiştir. Söz konusu çelişkilerin giderilmesi için ise, 5432 sayılı VUK dönemindeki düzenlemeye dönülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Özcan, 2015: 369-370.

Hukuku doktrininde memur olup olmadıkları tartışmalı olan hâkim ve savcılar, bu suçun faili olabilecek kişiler arasında mıdır? Başka bir deyişle, hâkim ve savcılarının memur olmadıkları kabulüyle, kanunda geçen "memur" kavramı üzerinden yapılan lafzi bir yorumla, hâkim ve savcılarının mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olamayacaklarını söylemek mümkün müdür? Meselenin çözümü açısından, VUK m. 363'ün yoruma muhtaç bir norm olduğunu söylemek mümkündür. Bu norm, hükmün gerçek anlamına ve kanun koyucunun gerçek iradesine göre yorumlanmalıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu 765 sayılı TCK döneminde ihdas edilmiştir. Bu dönemde hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda hem de bu normun cezalandırma açısından atıf yaptığı TCK normunda memur kavramı kullanılmıştır. Bu dönemde 765 sayılı TCK, teşrii, idari veya adli bir âmme vazifesi gören kimseleri memur saymıştır (765 sayılı TCK m. 279). Bu nedenle, bu dönemde, hâkim ve savcılar da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasındadır. 2005 yılına gelindiğinde ise 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmiştir. Bu kanun memur kavramı yerine kamu görevlisi kavramını kullanmıştır. Bu kanuna göre: "Kamusal faaliyetin yürütülmesine herhangi bir surette katılan kişi" kamu görevlisidir. Buna yargı organlarında çalışanlar da dâhildir. Bu bağlamda, 5237 sayılı TCK, 765 sayılı TCK'nın memur tanımını daraltmamış, tam aksine oldukça belirsiz bir şekilde genişletmiştir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ise her iki kanun döneminde de idari bir norm olarak değil, bir ceza normu olarak algılanmalıdır. Zira VUK, adli yargıda yargılanacak suçlara da yer vermesi nedeniyle bir yan ceza kanunu ve ceza içeren kanun niteliğindedir²⁴³. Bu nedenle, günümüzde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363'ün lafzıyla birebir bağlı kalmamak, hükmün gerçek anlamına ve kanun koyucunun gerçek iradesine ulaşmak gerekmektedir. "Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar" tabirini kullanan kanun koyucunun, bu düzenlemeyle bu mercilerde çalışan ve memur sıfatına sahip olan zabıt katiplerini fail olarak nitelendirirken, bu mercilerde çalışan hâkim ve savcılarını kapsam dışında bıraktığını söylemek hükmün gerçek amacıyla, kanun koyucunun gerçek iradesiyle ve memur-kamu görevlisi kavramlarının kapsamı noktasında ceza kanunlarındaki genişleme eğilimiyle bağdaşmamaktadır. Tüm bu açıklamalardan hareketle, hâkim ve savcılarının da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer aldığını kabul etmek gerekmektedir. Doktrinde de bu konuda fikir birliği söz konusudur²⁴⁴. Mesele hâkim ve savcı

²⁴³ Özbek vd., 2015b: 117.

²⁴⁴ Arslan, 2013: 20; Bayraklı, 2006: 303; Erman, 1988: 99; Karakoç, 2016: 316; Ok ve Gündel, 2002: 371; Özcan, 2015: 369; Sonsuzoğlu, 2000: 122; Şenyüz, 2016: 412; Taş, 2008: 94; Uğur ve Elibol, 2016: 563; Yiğit, 2004: 212.

adayları açısından ele alındığında ise, HSK m. 7/3'te yer alan: "Adaylar, Devlet Memurları Kanunundaki Genel İdare Hizmetleri Sınıfına dahil olup, hakimlik ve savcılığın sınıf ve derecelerine dahil değildirler ve haklarında, Devlet Memurları Kanununun bu Kanuna aykırı olmayan hükümleri uygulanır." ifadesi gereğince, hâkim ve savcı adaylarının mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecekleri hususu açıktır.

Vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olan ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek memurları, hâkimler, savcılar, hâkim ve savcı adayları, tetkik hâkimleri, yazı işleri müdürleri ve yardımcıları, zabıt katipleri, mübaşirler, raportörler, mahkemelerde teftiş işleriyle görevli müfettişler şeklinde saymak mümkündür²⁴⁵. İdare mahkemelerinde görevli olan memurlar ise, bu suçun faili olamamaktadır.

HSK m. 48/4'te yer alan: "Hakim ve savcılar, kanunlarda belirlenenlerden başka, resmi ve özel hiçbir görev alamazlar, kazanç getirici faaliyetlerde bulunamazlar." ifadeleri de, özünde hâkimlerin ve savcılarının mükelleflerin özel işlerini yapmamaları gerektiğini ifade etmektedir.

2.1.2 Fiil

2.1.2.1 Fiil Kavramı

Fiil, kelimesi: "İş, davranış, eylem, edim"²⁴⁶ anlamlarına gelmektedir. TCK m. 2'de: "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, Ceza Hukukunun ana konusunu, her şeyden önce, kanunda açıkça suç olarak tanımlanmış bir fiil oluşturmaktadır²⁴⁷. Kanuni tarife

²⁴⁵ Özcan, 2015: 369; "Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ise, hakimler, raportörler, tetkik hakimleri ve mahkeme kalemlerinde görevlendirilen memurlardır." Bayraklı, 2006: 303; "Vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanlardan maksat sadece hâkim veya savcı olarak bu organlarda vazife gören kimseler değildir: raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar, teftiş kurulunda görevlendirilen personel de aynı kavrama dahildir." Erman, 1988: 99; "Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, Danıştay daire başkanları, Danıştay üyeleri, tetkik hâkimleri, Danıştay savcıları, bölge idare mahkemelerinin başkan ve üyeleri, vergi mahkemelerinin başkan ve üyeleri, her düzey yargı organının yazı işlerinde çalışan kamu görevlileridir." Karakoç, 2016: 316; "6. maddenin son fıkrasında mahkemelerde görevli olanlar arasında herhangi bir ayırıma gidilmemiştir. Daire Başkanları, üyeler, hâkim ve savcılar ile mahkemelerdeki diğer adli personel yasak kapsamı içerisine alınmıştır." Ok ve Gündel, 2002: 371; Uğur ve Elibol, 2016: 563; Yiğit, 2004: 212.

²⁴⁶ Nişanyan, 2010: 187; TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c088d1f862.76267516, erişim tarihi: 03.04.2016; Yılmaz, 2006: 217.

²⁴⁷ Akbulut, 2015: 190; Demirbaş, 2014: 213; Hakeri, 2015: 155; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 80.

uygun bir şekilde gerçekleştirilen fiil yoksa, suç da yoktur²⁴⁸. Bu bağlamda, fiil niteliği taşımayan bir davranışın ya da sırf düşüncenin cezalandırılması mümkün değildir²⁴⁹.

Fiil kavramı Ceza Hukuku doktrinde farklı şekillerde tanımlanmıştır²⁵⁰. Bu tanımlardan çıkarılan ortak sonuca göre fiil, insan iradesinin ürünü olan ve dış dünyada gerçekleşen davranıştır. Fiil niteliğindeki insan davranışının ise, her şeyden önce iradi bir davranış olması gerekmektedir²⁵¹. Bu nedenle, mutlak kuvvete maruz kalan kişinin gerçekleştirdiği davranışlar²⁵², refleks hareketleri ya da uyku hâlindeyken gerçekleştirilen davranışlar Ceza Hukuku anlamında fiil değildir²⁵³. Buna karşın, cebir ve tehdit altında, zorunluluk hâlinde, ani karar sonucu, şuur bozukluğu veya şuur bulanıklığı hâllerinde gerçekleştirilen davranışlar²⁵⁴ ile küçüklerin ve akıl hastalarının gerçekleştirdikleri davranışlar²⁵⁵ Ceza Hukuku anlamında fiil niteliğine sahiptir.

Ceza Hukuku anlamında fiil, icrai ya da ihmali bir hareketle gerçekleştirilmektedir. İcrai ya da ihmali oluş, fiilin dış dünyada gerçekleşme biçimini ifade etmektedir. İcrai suçlar, kanunun yasakladığı bir hareketin aktif olarak gerçekleştirilmesi suretiyle işlenen suçlardır²⁵⁶. İcrai suçlarda suça dönük bir davranış söz konusudur. Örneğin bir insanı silah vasıtasıyla öldürmek (TCK m. 81) icrai bir suçtur. İhmali suçlar ise, yapılması gereken bir hareketin yapılmaması suretiyle işlenen suçlardır²⁵⁷. Başka bir deyişle, ihmali suçlarda, icrai harekette bulunmayı emreden bir norma uyulmamaktadır²⁵⁸. Örneğin görevi kötüye kullanma suçunun,

²⁴⁸ Bu durum Ceza Hukukunda hareketsiz suç olmaz ilkesi ile ifade edilmektedir. Hafizoğulları ve Özen, 2015: 168; Akbulut, 2015: 190; Artuk vd., 2015a: 214; Hakeri, 2015: 155; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 111.

²⁴⁹ Artuk vd., 2015a: 215; Demirbaş, 2014: 213; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 80.

²⁵⁰ Artuk-Gökcen-Yenidünya'ya göre fiil: "Belirli bir amaca yönelen, kişinin isteğine ve iradesine bağlı, dış dünyada etki doğuran icrai yahut ihmali bir insan davranışı" dir. Artuk vd., 2015a: 216; Özbek-Kanbur-Doğan-Bacaksız-Tepe'ye göre hareket: "İnsan tarafından iradi olarak gerçekleştirilen icrai ya da ihmali davranışın dış dünyaya yansımaları" dir. Özbek vd., 2015b: 225; Koca-Üzülmmez'e göre hareket: "Yönlendirici irade tarafından hâkim olunan veya hakim olunabilir, belli bir gayeyi gerçekleştirmeye yönelik ve dış dünyada gerçekleşen insan davranışı" dir. Koca ve Üzülmmez, 2015a: 92; Özgenç'e göre fiil: "Kişinin iradesiyle hakim olduğu, belli bir neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve haricî dünyada cereyan eden bir davranış" tir. Özgenç, 2015: 163; İçel'e göre hareket: "Bireyin iradesinin ürünü olan ve suçun diğer unsurları ile bağlantı içinde sonuç alt unsurunu gerçekleştiren ya da teşebbüs durumunda olduğu gibi, sonuç alt unsurunu gerçekleştirmeye elverişli nitelik gösteren insan davranışı" dir. İçel, 2016: 265; Demirbaş'a göre hareket: "Kişinin iradesinden kaynaklanan ve suçun diğer unsurlarıyla bağlantı içerisinde amaca, yani neticeye yönelen hareket" tir. Demirbaş, 2014: 216-217; Zafer'e göre hareket: "Ceza normu ile ortaya koyulan tanımda gösterilen veya tanımda gösterilmemekle beraber tanımda yer verilen zarar veya tehlike şeklindeki neticeyi meydana getirmeye uygun olan iradi, insan bedeninden yapmak şeklinde ortaya çıkan bir davranış şekli" dir. Zafer, 2015: 184. Söz konusu tanımlarda da görüldüğü üzere, doktrinde fiil kavramı yerine, hareket ya da davranış kavramları da kullanılmaktadır.

²⁵¹ Demirbaş, 2014: 216-217; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 93; Hakeri, 2015: 156.

²⁵² Artuk vd., 2015a: 218; Özgenç, 2015: 164.

²⁵³ Koca ve Üzülmmez, 2015a: 94; Özgenç, 2015: 165.

²⁵⁴ Artuk vd., 2015a: 219; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 94; Özgenç, 2015: 164.

²⁵⁵ Koca ve Üzülmmez, 2015a: 95; Artuk vd., 2015a: 217.

²⁵⁶ Akbulut, 2015: 211; Artuk vd., 2015a: 238; Demirbaş, 2014: 224; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 170; İçel, 2016: 268; Soyaslan, 2014a: 256.

²⁵⁷ Artuk vd., 2015a: 238; Demirbaş, 2014: 224; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 172; İçel, 2016: 269; Soyaslan, 2014a: 256.

²⁵⁸ Demirbaş, 2014: 224; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 92.

görevin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme gösterilerek işlenmesi (TCK m. 257/2) ihmali bir suçtur.

Ceza Hukuku doktrininde suçlar, kanuni tariflerinde yer alan fiillerin düzenleniş şekline göre, tek veya çok hareketli suçlar, serbest hareketli suçlar, bağlı hareketli suçlar, seçimlik hareketli suçlar, ani suçlar ve mütemadi suçlar şeklinde sınıflandırılmıştır.

Tek hareketli suçlar, kanuni tanımında tek bir harekete yer verilen suçlardır²⁵⁹. Örneğin kasten öldürme (TCK m. 81), hırsızlık (TCK m.141), yalan yere yemin (TCK m. 275), vergi mahremiyetinin ihlali (VUK m. 362) suçları tek hareketli suçlardır. Fakat fiilin tekliği ya da çokluğu fiilin gerçekleştirilme tarzıyla değil, fiilin hukuki açıdan ele alınmasıyla belirlenmektedir²⁶⁰. Örneğin kasten öldürme suçunda, fail mağduru öldürmek amacıyla birden fazla kez silahla ateş etmiş olabilir. Bu örnekte, doğal anlamda birden fazla fiil olmasına rağmen, hukuki anlamda tek bir fiil söz konusudur.

Çok hareketli suçlar ise, kanuni tanımında birden fazla harekete yer verilen suçlardır²⁶¹. Bu tip suçlarda suçun oluşabilmesi için, kanuni tanımda yer alan hareketlerin tamamının gerçekleştirilmesi gerekmektedir²⁶². Örneğin yağma suçunda (TCK m. 148), cebir veya tehdit niteliğindeki hareketlerle bir başkasının malı alınmakta; dolandırıcılık suçunda (TCK m. 157) hileli hareketlerle bir başkasından yarar sağlanmaktadır.

Serbest hareketli suçlar, kanuni tanımında bu suçu oluşturan hareketin tarzı konusunda özel bir bilgiye yer verilmeyen suçlardır²⁶³. Serbest hareketli suçlarda, hareketin niteliği gösterilmemektedir²⁶⁴. Bu tip suçlar, neticeyi meydana getirmeye elverişli her türlü hareketle ve her türlü vasıtayla işlenebilmektedir²⁶⁵. Örneğin kasten öldürme suçu (TCK m. 81), ölüm neticesini meydana getirmeye elverişli her türlü hareketle ve her türlü vasıtayla işlenebilmektedir²⁶⁶. Hırsızlık (TCK m. 141), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma (TCK m. 109/1), görevi kötüye kullanma (TCK m. 257/1), vergi mahremiyetinin ihlali²⁶⁷ (VUK m. 362) suçları da serbest hareketli suçlara örnektir.

²⁵⁹ Akbulut, 2015: 206; Artuk vd., 2015a: 234; Demirbaş, 2014: 221; Hakeri, 2015: 163; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 112; Özbek vd., 2015b: 231; Özgenç, 2015: 167; Zafer, 2015: 191.

²⁶⁰ Akbulut, 2015: 206; Artuk vd., 2015a: 234; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 112; Özgenç, 2015: 167.

²⁶¹ Akbulut, 2015: 206; Hakeri, 2015: 163; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 112; Demirbaş, 2014: 222; Özgenç, 2015: 168; Zafer, 2015: 191.

²⁶² Akbulut, 2015: 206; Artuk vd., 2015a: 235; Demirbaş, 2014: 222; Hakeri, 2015: 163; İçel, 2016: 271; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 112; Özbek vd., 2015b: 231.

²⁶³ Akbulut, 2015: 207; Artuk vd., 2015a: 247; Demirbaş, 2014: 221; Hakeri, 2015: 163; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 113; Özgenç, 2015: 168; Soyaslan, 2014a: 263.

²⁶⁴ Akbulut, 2015: 207; Demirbaş, 2014: 221; Hakeri, 2015: 163; İçel, 2016: 273.

²⁶⁵ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 187; Zafer, 2015: 190.

²⁶⁶ Toroslu ve Toroslu, 2016: 137.

²⁶⁷ Zira bu suçun içeriğini düzenleyen normda (VUK m. 5), "ifşa etmek" ya da "kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanmak" hareketlerinin tarzı konusunda özel bir bilgiye yer verilmemiştir. Bu suçu oluşturan hareketler yalnızca konu bakımından sınırlandırılmıştır.

Bağlı hareketli suçlar ise kanuni tanımında bu suçu oluşturan hareketin tarzı konusunda özel bir bilgiye yer verilen suçlardır²⁶⁸. Bu suçların kanuni tanımında hangi türden hareketlerle işlenebileceklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır²⁶⁹. Bağlı hareketli suçların bu hareketler dışında herhangi bir hareketle işlenebilmesi ise mümkün değildir²⁷⁰. Örneğin yağma suçunda (TCK m. 148), kişinin hangi bahisle tehdide ya da cebre maruz kalarak bir malı teslimine ya da bir malın alınmasına karşı koymamaya zorlanacağı kanunda açıkça belirtilmektedir. İhaleye fesat karıştırma (TCK m. 235) ve irtikâp (TCK m. 250) suçları da bağlı hareketli suçlara örnektir.

Seçimlik hareketli suçlar, kanuni tanımında suçun gerçekleştirilmesi konusunda birden fazla seçimlik harekete yer verilen suçlardır²⁷¹. Birbirinden bağımsız nitelikteki bu hareketlerden birinin ya da birkaçının gerçekleştirilmesiyle birlikte suç oluşmaktadır²⁷². Seçimlik hareketlerden birkaçının gerçekleştirilmesi durumunda da, suç bir defa işlenmiş sayılmaktadır²⁷³. Suçun konusu aynı olmak şartıyla, seçimlik hareketlerden herhangi birinin birden fazla gerçekleştirilmesi durumunda da suç bir defa işlenmiş sayılmaktadır²⁷⁴. Örneğin VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları, seçimlik hareketli suçlardır²⁷⁵. Bu bağlamda, VUK m. 359/1-a-1'de yer alan: "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek" hareketleri, kaçakçılık suçunu oluşturacak seçimlik hareketler arasındadır. İnsanlığa karşı suçlar (TCK m. 77), hakaret (TCK m. 85), mala zarar verme (TCK m. 151), resmi belgede sahtecilik (TCK m. 204) suçları da seçimlik hareketli suçlara örnektir.

Ani suçlar, kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte tamamlanan ve biten suçlardır²⁷⁶. Kasten öldürme (TCK m. 81), kasten yaralama (TCK m. 86), zimmet (TCK m. 247) suçları ani suçlara örnektir. VUK m. 359/1-a-2'de yer alan, vergi

²⁶⁸ Akbulut, 2015: 207; Demirbaş, 2014: 221; Hakeri, 2015: 163; Zafer, 2015: 190.

²⁶⁹ Akbulut, 2015: 207; Demirbaş, 2014: 221; Koca ve Üzülmez, 2015a: 113; Özgenç, 2015: 169; Soyaslan, 2014a: 262; Toroslu ve Toroslu, 2016: 136; Zafer, 2015: 190.

²⁷⁰ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 187; Hakeri, 2015: 163.

²⁷¹ Akbulut, 2015: 207; Artuk vd., 2015a: 236; Demirbaş, 2014: 222; Koca ve Üzülmez, 2015a: 113; Özgenç, 2015: 169; Zafer, 2015: 190.

²⁷² Demirbaş, 2014: 222; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 188; Hakeri, 2015: 163; İçel, 2016: 272; Özbek vd., 2015b: 231; Akbulut, 2015: 207; Koca ve Üzülmez, 2015a: 114; Özgenç, 2015: 170.

²⁷³ Artuk vd., 2015a: 237; Demirbaş, 2014: 222; Koca ve Üzülmez, 2015a: 114; Özgenç, 2015: 170.

²⁷⁴ Akbulut, 2015: 208; Demirbaş, 2014: 222; Hakeri, 2015: 164; Özgenç, 2015: 171.

²⁷⁵ Erman, 1988: 51; Karakoç, 2016: 278; Mutluer ve Dayanç, 2014: 181; Oktar, 2016: 368; Özcan, 2015: 134; Senyüz, 2016: 381-382; Taşdelen, 2010b: 11-12; Uğur ve Elibol, 2016: 320; Yiğit, 2004: 121.

²⁷⁶ Artuk vd., 2015a: 247; Soyaslan, 2014a: 259; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 188.

kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi suçu da ani olarak işlenebilecek bir suçtur.

Mütemadi suçlar, kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesi süreklilik arz eden suçlardır²⁷⁷. Bu tip suçlarda hareketin gerçekleştirilmesi birden tamamlanmamaktadır. Mütemadi suçlarda failin davranışının sürekliliği, zararlı ya da tehlikeli durumu kesintisiz olarak devam ettirmektedir²⁷⁸. Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu (TCK m. 109), mütemadi suçun tipik örneğini oluşturmaktadır. Zira kişinin hürriyetinden yoksun kılınması az ya da çok bir süreklilik arz etmektedir. Bu suçun tamamlanma ve bitme zamanları birbirinden farklıdır. Bu suç, kişinin iradesine uygun şekilde hareket etmesinin kısıtlanmasıyla tamamlanmakta, kişinin hareket serbestisini yeniden kazanmasıyla bitmektedir²⁷⁹. Suç işlemek için örgüt kurma (TCK m. 220) ve karşılıksız yararlanma (TCK m. 163) suçları da mütemadi suçlara örnektir. VUK m. 359/1-a-2'de yer alan, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçu da mütemadi bir suçtur. Zira bu suç açısından gizleme hareketi süreklilik arz etmektedir. Ani suçlar da bazı durumlarda mütemadi olarak işlenebilmektedir. Doktrinde bu duruma örnek olarak, petrol boru hattına yapılan bağlantı ile süreklilik arz edecek şekilde petrol çekilerek hırsızlık yapılması gösterilmiştir²⁸⁰.

2.1.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Fiil Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından fiil, failin mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapmasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, özel iş niteliğindeki bir hareketin aktif olarak gerçekleştirilmesi suretiyle işlendiğinden icrai bir suçtur. Bu suçun kanuni tanımında, yapılması gereken bir hareketin yapılmaması değil, yasaklanan bir hareketin yapılması yer almaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu tek hareketli bir suçtur. Bu suçu düzenleyen norm temelde: "Mükelleflerin özel işlerini yapan memur cezalandırılır" şeklindedir. Başka bir deyişle, bu normda esasında tek bir hareket bulunmaktadır. Bu hareket de mükelleflerin özel işlerinin yapılmasıdır. Memurun bu suçu hangi türden hareketlerle işlediğinin bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan özel işin yapılmış olmasıdır. Kanunun ifadesinde yer alan "hesap ve yazı işleri" deyimini ise, suçu oluşturan hareketin sayısını ya da tarzını

²⁷⁷ Akbulut, 2015: 209; Koca ve Üzülmez, 2015a: 115; Özgenç, 2015: 173.

²⁷⁸ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 189.

²⁷⁹ Artuk vd., 2015a: 248.

²⁸⁰ Koca ve Üzülmez, 2015a: 115; Özgenç, 2015: 173.

belirtmemektedir. Bunlar yalnızca özel işin konusuna ilişkin birer örnek mahiyetindedir²⁸¹. "Sair özel işler" deyimini ise, hesap ve yazı işleri dışında kalan diğer özel işleri ifade etmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, çok hareketli bir suç ya da seçimlik hareketli bir suç olduğunu söylemek mümkün değildir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, serbest hareketli bir suçtur. Zira bu suçun kanuni tanımında bu suçu oluşturan hareketin tarzı konusunda herhangi bir özel bilgi yer almamaktadır²⁸². Bu nedenle mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin yapılması anlamına gelebilecek her türlü hareketle ve her türlü vasıta ile işlenebilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ani suç ya da mütemadi suç şeklinde işlenebilmektedir. Örneğin memurun mükellefin defterine tek bir kayıt yapması veya mükellefi kanuna aykırı olarak tek bir konuda bilgilendirmesi ani suç niteliğindedir. Buna karşın, memurun mükellefin defterini bir takvim yılı boyunca devamlı olarak tutması mütemadi suç niteliğindedir. Böyle bir durumda deftere yapılan ilk kayıtla birlikte mükelleflerin özel işlerini yapma suçu tamamlanmaktadır. Kayıt faaliyetlerine son verilmesi ise bu suçun bitmesi anlamına gelmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kanuni tanımında yer alan "mükellef" tabiri, vergi mükelleflerinin yanı sıra, vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Zira VUK m. 8/4'te: "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şamildir." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin yanı sıra, vergi sorumlularının vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmaktadır. Doktrinde de bu hususta fikir birliği söz konusudur²⁸³.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, gerçekleştirilen hesap, yazı ve sair özel işlerin mutlaka vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olmayan hesap, yazı ve sair özel işlerin yapılması bu suçu oluşturmamaktadır. Örneğin mükellefin ticari veya şahsi mektuplarının yazılması veya tercümelerinin yapılması vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel iş niteliğinde olmadığından bu suç oluşmamaktadır²⁸⁴. VUK m. 3'te: "Bu kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi

²⁸¹ Aynı yönde görüş için bk. "Maddede, örnekseme yoluyla 'hesap, yazı ve sair özel işler' den bahsedildiğinden eylemin maddede tanımlanan suçu oluşturup oluşturmadığı takdir edilirken memurun, 'mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işleri' tabirine uyan bir işi yapıp yapmadığı gözetilerek hukuki durumu tayin edilecektir." Parlar ve Demirel, 2002: 474.

²⁸² Özcan, 2015: 370.

²⁸³ Bilici, 2013: 3; Donay, 2008: 173-174; Özcan, 2015: 360; Şenyüz, 2016: 420.

²⁸⁴ Doktrinde, bu tarz fiillerin, 657 sayılı Kanun açısından, disiplin cezasını gerektirebileceği ifade edilmiştir. Erman, 1988: 109. Ayrıca bk. Şenyüz, 2016: 422.

vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden hareketle "Vergi kanunları" deyimini, VUK'un yanı sıra VUK'a tabi vergi, resim ve harçlara ilişkin tüm kanunlar şeklinde tanımlamak mümkündür. VUK'a tabi olmayan Gümrük Kanunu ise "Vergi kanunları" deyiminin dışında kalmaktadır.

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapan bir memurun, bu işler karşılığında ücret alıp almamasının suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamaktadır. Memurun bu işleri ücret almaksızın gerçekleştirmesi durumunda da mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından mükellefin, failin görevli olduğu vergi dairesine bağlı olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır²⁸⁵. Benzer şekilde, bu suçun oluşumu açısından mükellefin yargı işlemlerinin, failin görevli olduğu mahkemede görülüp görülmemesinin de bir önemi bulunmamaktadır. Kanunun lafzı dikkate alındığında, örneğin Ankara'daki bir vergi mahkemesinde görevli olan zabıt katibinin, İstanbul'da yaşayan bir mükellefin defterini tutması durumunda da, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, özel iş niteliğindeki hareketin bir defaya mahsus olarak gerçekleştirilmesi ile sürekli bir şekilde gerçekleştirilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır²⁸⁶. Örneğin memurun, mükellefin defterini yıllar yılı tutmuş olması ile mükellefin defterine tek bir kayıt yapmış olması arasında suçun oluşumu açısından bir fark bulunmamaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, özel iş niteliğindeki hareketin mesai saatleri içinde veya dışında yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır²⁸⁷. Buna karşın, mükelleflerin özel işlerinin yapılamayacağına ilişkin yasak, memurun görev süresiyle sınırlıdır. Başka bir deyişle, bu suç açısından, vergi mahremiyetini ihlal suçunda olduğu gibi görev sona erdikten sonra da devam eden bir yasaklama söz konusu değildir²⁸⁸.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili gerçekleştirilen hesap, yazı ve sair özel işlerinin failin görev konusuna girmesi gerekmemektedir. Örneğin TCK m. 257'de düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun kanuni tanımında "görevin gerekleri" ifadesi yer almaktadır. Bu ifade nedeniyle, görevi kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için failin gerçekleştirdiği hareketin görev konusuyla ilgili olması gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu

²⁸⁵ Erman, 1988: 108; Şenyüz, 2016: 421.

²⁸⁶ Erman, 1988: 109; Şenyüz, 2016: 422.

²⁸⁷ Özcan, 2015: 567.

²⁸⁸ Özcan, 2015: 567.

düzenleyen normlarda ise bu şekilde bir ifade ve özelleştirme yer almamaktadır. Bu nedenle, bu suçun oluşumu açısından, gerçekleştirilen hareketin failin görev alanına girip girmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin bir zabıt katibinin, görev konusuyla hiçbir ilgisi bulunmayan, mükellefin beyanname dilekçesini doldurma hareketini gerçekleştirmesi durumunda da mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmaktadır.

Mükelleflerin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlerin müsaade ettiği usul ve esaslar doğrultusunda bilgilendirilmesi, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmamaktadır. Zira böyle bir durumda memur açısından bir hukuka uygunluk sebebi bulunmaktadır. Başka bir deyişle, böyle bir durumda memur, bir hukuka uygunluk sebebi doğrultusunda, hukukun kendisine yüklediği bir görevi yerine getirdiğinden mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmamaktadır.

Doktrinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kapsamının çok geniş tutulduğu ifade edilmiştir²⁸⁹. Bu bağlamda, örneğin: "Vergi dairesinde çalışan bir memurun aile fertlerinden birine, devam ettiği spor kulübündeki bir arkadaşına, komşularından birine vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili belli bilgiler vermesinin bile"²⁹⁰ bu suçu oluşturacağı belirtilmiştir. Buna ek olarak doktrinde, bu suçun kanuni tanımında yer alan özel iş deyiminin belirsiz olduğu ifade edilmiştir²⁹¹. Bu belirsizliği giderme noktasında ise özel iş deyiminden, her şeyden önce: "Vergisel süreçlerle ilgili görev gereği yerine getirilmesi gereken idari ve yargısal işlerin dışında kalan işlerin"²⁹² anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Özel iş deyiminden neyin anlaşılması gerektiğini belirlemek hususunda serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir vb. meslek mensuplarının görev konularına başvurmak mümkündür. Zira söz konusu meslek mensuplarının gerçekleştirdiği faaliyetler mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işleri niteliğindedir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu m. 2/A'da muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve

²⁸⁹ Bilici, 2013: 4.

²⁹⁰ Bilici, 2013: 4.

²⁹¹ Şenyüz, 2016: 422; Yiğit, 2004: 217.

²⁹² Şenyüz, 2016: 420.

beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak" şeklinde ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanun m. 2/B'de ise yeminli mali müşavirlerin meslek konusu: "(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak" şeklinde ifade edilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 17'de ise serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konusu: "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak; Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak; Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak; İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak" şeklinde ifade edilmiştir. Aynı yönetmelik m. 19'da ise yeminli mali müşavirlerin çalışma konusu: "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak; Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak; Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek; İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak" şeklinde ifade edilmiştir.

2.1.2.2.1 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Hesap İşleri Yapmak

Farklı faaliyet konularına sahip olan farklı işletmelerin, bu faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla kâra ve gerçekleştirdikleri faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan masrafları karşılayabilmek amacıyla da nakit paraya ihtiyacı bulunmaktadır²⁹³. Söz konusu işletmelerin

²⁹³ Cemalcılar vd., 2009: 7.

bu hedeflere ulaşabilmesi için kararlar alması, bu kararları uygulamaya koyması ve bunları denetim altında tutması gerekmektedir. İşletmeye dair kararların alınması, bunların uygulamaya konulması ve denetimi ise her şeyden önce bilgiyi gerektirmektedir. İşletmelere bu bilgiyi sağlayacak enstrüman ise muhasebedir²⁹⁴. Muhasebe, kelimesi: "İşletmelerin iktisadi etkinlikleri sonucu ortaya çıkan, varlıkları ve yükümlülükleri üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, çözümlenme ve yorumlama ilke ve yöntemleri"²⁹⁵ anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, muhasebenin ilk işlevi mali işlemlere ilişkin bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak ve mali raporlar şeklinde özetlemektir²⁹⁶. Kaydetme: "Mali işlemlerin tarih, taraflar, konu, miktar ve tutar yönüyle belgelendirilmesi amacıyla belirli şekillerle ve kurullarla muhasebe defterlerine işlenmesi"dir²⁹⁷. Sınıflandırma, işlemlerin belirli sınıf ya da gruplara göre düzenlenmesidir²⁹⁸. Özetleme: "Kaydedilmiş, sınıflandırılmış ve hesaplama işlemleri yapılmış bilgilerden çeşitli mali tabloların ve raporların hazırlanması işlemi"dir²⁹⁹. Muhasebenin ikinci işlevi ise tüm bu işlemler sonucunda ortaya çıkan bilgilerin, işletmenin yararı için analiz edilmesi, yorumlanması ve iletilmesidir³⁰⁰. Muhasebeye dair tüm bu işlemler bir düzen içinde gerçekleştirilmektedir. Bu düzen "muhasebe düzeni" şeklinde ifade edilmektedir³⁰¹. Muhasebe düzeni: "İşletmenin muhasebe defterlerine geçirmesi gereken işlemlerden, aynı gruba giren işlemlerin bir arada yer aldığı hesaplardan, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen bilgilerden, işlem ve hesapların kaydedildiği defterlerden ve işlemleri defterlere geçirme kurullarından"³⁰² oluşmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda yer alan hesap işleri deyiminden yukarıda bahsi geçen muhasebe işlemleri anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, bu

²⁹⁴ Cemalcılar vd., 2009: 8; Çaldag, 2009: 5.

²⁹⁵ İktisat Terimleri Çalışma Grubu, İktisat Terimleri Sözlüğü, s. 306; "Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir 'bilgi sistemi' dir." Sevilengül, 2011: 3; "Muhasebe, işletmede alınan kararlar sonucu, çeşitli işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle, işletme varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında ortaya çıkan değer değişmelerinin belirlenmesi ve bunların yeni kararlar almada kullanılabilir veriler haline getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bir başka tanıma göre muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek raporlama ve sonuçları analiz ederek yorumlama bilim ve sanattır." Atabey vd., 2001: 6-7.

²⁹⁶ Cemalcılar vd., 2009: 9; Sevilengül, 2011: 4.

²⁹⁷ Cemalcılar vd., 2009: 9; "Muhasebe, para ile ifade edilebilir mali nitelikli işlem ve olayları derleyip kendi kurulları çerçevesinde kaydeder." Sevilengül, 2011: 4.

²⁹⁸ Cemalcılar vd., 2009: 9; "Derlenen ve zaman sırasına göre kaydedilen bilgiler niteliklerine göre sınıflandırılır. Örneğin; alınan senetler, bankaya yatırılan paralar veya yüklenilen giderler, muhasebe tarafından, ayrı kümeler halinde toplanır." Sevilengül, 2011: 4.

²⁹⁹ Cemalcılar vd., 2009: 9; Sevilengül, 2011: 4-5.

³⁰⁰ Cemalcılar vd., 2009: 9; "Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamının ve olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkinin araştırılması 'yorumlama' aşamasını oluşturur." Sevilengül, 2011: 5.

³⁰¹ Karayalçın, 1988: 32.

³⁰² Karayalçın, 1988: 32.

suçun kanuni tanımında yer alan hesap işleri deyimi esasında mükellefin vergisel durumuna ilişkin matematiksel işlemlerin yapılmasını ve bunların yorumlanmasını ifade etmektedir. Doktrinde de bu suçun kanuni tanımında yer alan hesap işleri deyiminin, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili muhasebe işlemlerini ifade ettiği belirtilmiştir³⁰³. Bu bağlamda, muhasebe bilimi ışığında, mükellefin vergisel durumuna ilişkin verilerin matematiksel olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve bu işlemlerden analiz ve yorum vasıtasıyla sonuçlar çıkarılması hesap işleri niteliğindedir. Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili defterlerinin tutulması, bilanço ve kar-zarar tablolarının oluşturulması, matrah ve vergilerinin tespit edilmesi, mükellefin defter ve belgelerindeki hesap hatalarının düzeltilmesi gibi işlemler, hesap işlerine birer örnektir³⁰⁴. Bu tip işlerin, devletin mükelleflerin özel işlerinin yapılması hususunda müsaade gösterdiği serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir gibi meslek mensuplarınca gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, söz konusu meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili gerçekleştirdikleri tüm hesap işlerini, memurların yapmaması gereken hesap işleri şeklinde nitelendirmek mümkündür.

2.1.2.2.2 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Yazı İşleri Yapmak

Yazı işleri deyimi, yetkili makamlara, mükellef adına yazı ile başvurulmasını gerektiren ve bu şekilde hukuki sonuç doğuran işlemleri ifade etmektedir³⁰⁵. Mükelleflerin vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği bildirimlerinin yapılması, mühlet isteme, ceza indirim, uzlaşma, pişmanlık, dava ve temyiz dilekçelerinin yazılması, mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş bildirilmesi gibi davranışlar yazı işlerine birer örnektir³⁰⁶. Buna karşın doktrinde, vergi dairesine getirilen bir beyannamenin eksik bırakılan bir satırının mükellefin beyanı üzerine doldurulmasının özel iş kapsamında olmadığı ifade edilmiştir³⁰⁷. Devletin, mükelleflerin özel işlerinin yapılması hususunda müsaade gösterdiği serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, avukat gibi meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili gerçekleştirdikleri tüm yazı işlerini, memurların yapmaması gereken yazı işleri şeklinde nitelendirmek mümkündür.

³⁰³ Özcan, 2015: 362.

³⁰⁴ Bayraklı, 2006: 303; Uğur ve Elibol, 2016: 562; Yiğit, 2004: 213.

³⁰⁵ Özcan, 2015: 362; Uğur ve Elibol, 2016: 562; Yiğit, 2004: 213.

³⁰⁶ Bayraklı, 2006: 303; Özcan, 2015: 363.

³⁰⁷ Şenyüz, 2016: 421-422.

2.1.2.2.3 Vergi Kanunlarının Uygulanmasıyla İlgili Diğer Özel İşleri Yapmak

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normlarda yer alan "ve sair özel işler" deyimini, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap ve yazı işleri dışında kalan diğer özel işlerini ifade etmektedir. Diğer özel işlerin neler olduğu ise belirsizdir. Buna karşın memurların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili yapamayacakları özel işleri kanunda tek tek saymak da mümkün değildir. Bu nedenle doktrinde, kanunda bu tarz kapsayıcı bir ifadenin kullanılmasının yerinde olduğu ifade edilmiştir³⁰⁸. Uzlaşma komisyonu toplantısında komisyonca kabul edilmesi muhtemel, ileri sürülmesi gereken hususlar hakkında mükellefe bilgi verilmesi³⁰⁹, vergi idaresince sorulara telefonda mükellef yerine cevap verilmesi³¹⁰, inceleme elemanlarının tutanak tutulması sırasında "şu istekleri de ileri sür" gibi sözlerle mükellefe bilgi vermeleri³¹¹, yargılama sırasında kanuna aykırı biçimde mükellefe yol gösterilmesi³¹², mükellefe vergi mevzuatı boşlukları konusunda bilgi verilmesi ve danışmanlık yapılması³¹³ gibi davranışlar bu kapsamda sayılabilmektedir.

2.1.3 Konu

2.1.3.1 Suçun Konusu Kavramı

Konu, kelimesi: "Konuşmada, yazıda, eserde ele alınan düşünce, olay veya durum, mevzu, süje"³¹⁴ anlamlarına gelmektedir. Ceza kanunlarında düzenlenen her suçun da bir konusu bulunmaktadır³¹⁵. Genel olarak bir suçun konusunu: "Eşyanın veya şahsın fiziki, maddi yapısı, bünyesi"³¹⁶ oluşturmaktadır. Bu bağlamda, suçun konusunun bazı hâllerde bir şahıs bazı hâllerde ise bir nesne olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin hırsızlık suçunda (TCK m. 141) suçun konusu taşınır bir malı, kasten yaralama suçunda (TCK m. 86) suçun konusu kişinin vücudunu ifade etmektedir³¹⁷. Buna ek olarak doktrinde, bazı suçlar açısından suçun konusunun herhangi bir kişi veya eşya olarak değil, belirli niteliklere sahip kişi veya

³⁰⁸ Özcan, 2015: 363. Aksi yönde görüş için bk. "Suçun konusunu oluşturan; mükelleflerin hesap işleri; yazı işleri; diğer özel işleri kavramlarının, yasada bunların tanımı yapılmamış, sınırları tam olarak belirlenmemiştir. Oysa bunlar oldukça geniş anlamları içeren kavramlardır. Bu durum suçun belirlenebilir olması ilkesine aykırıdır." Yiğit, 2004: 217.

³⁰⁹ Bayraklı, 2006: 303.

³¹⁰ Özcan, 2015: 363.

³¹¹ Bayraklı, 2006: 303; Şenyüz, 2016: 422.

³¹² Bayraklı, 2006: 304.

³¹³ Bilici, 2013: 3.

³¹⁴ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c16a284b08.27455173, erişim tarihi: 04.04.2016

³¹⁵ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 107; Özgenç, 2015: 210.

³¹⁶ Özgenç, 2015: 210.

³¹⁷ Özgenç, 2015: 211.

eşya olarak belirlendiği ifade edilerek, bu duruma örnek olarak devletin egemenlik alametlerini aşığılama suçunda (TCK m. 300) suçun konusunun herhangi bir eşya değil, Türk bayrağı oluşu gösterilmiştir³¹⁸.

Bir suçun konusu ile bu suçun koruduğu hukuki değer birbirinden farklıdır³¹⁹. Bir suçun işlenmesiyle birlikte, bu suçun konusuna ya bir zarar verilmekte ya da bu suçun konusu tehlikeye atılmaktadır. Suçun işlenmesiyle birlikte, bu suçun koruduğu hukuki değer de ihlal edilmektedir³²⁰. Örneğin hırsızlık suçunun (TCK m. 141) konusu taşınır bir maldır. Bu suçla korunan hukuki değer ise mülkiyet ve zilyetliktir. Çevreyi kirletme suçlarında (TCK m. 181-182) suçun konusu temiz kalması gereken toprak, su ve havadır. Bu suçla korunan hukuki değer ise kişilerin sağlıklı bir çevrede yaşama hakkıdır³²¹. Zimmet suçunda (TCK m. 247) suçun konusu zimmete geçirilen maldır. Bu suçla korunan hukuki değer ise kamu idaresinin dürüst bir şekilde işleyeceğine dair toplumun sahip olduğu güvendir³²².

Bir suçun kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte, bu suçun konusu ya bir zarara uğratılmakta ya da bir tehlikeye maruz bırakılmaktadır³²³. Bu bağlamda, doktrinde, suçun oluşumu açısından suçun konusunun zarar görmesine ya da zarar görme tehlikesi içinde bulunmasına göre suçlar, zarar suçları ve tehlike suçları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Zarar suçları, kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesi neticesinde, suçun konusu üzerinde bir zarar meydana gelen suçlardır³²⁴. Zarar suçlarında hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte, "çıkar kaybı, olumsuz ve kötü bir sonuç, ziyan"³²⁵ ortaya çıkmaktadır. Zarar suçlarında gerçekleştirilen hareket, "korunan varlık ya da menfaatin imhası, azalması veya kaybolması"³²⁶ gibi neticeler doğurmaktadır. Örneğin kasten öldürme (TCK m. 81), taksirle öldürme (TCK m. 85), hırsızlık (TCK m. 141) ve mala zarar verme (TCK m. 151) suçları birer zarar suçudur³²⁷.

Tehlike suçları ise kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesiyle, suçun konusu üzerinde bir zarar tehlikesi meydana gelen suçlardır³²⁸. Bu tip suçlarda

³¹⁸ Zafer, 2015: 156.

³¹⁹ Artuk vd., 2015a: 285; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 108; Özbek vd., 2015b: 219; Özgenç, 2015: 211.

³²⁰ Akbulut, 2015: 298.

³²¹ Özgenç, 2015: 211.

³²² Koca ve Üzülmöz, 2015a: 109.

³²³ Artuk vd., 2015a: 286; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 109; Özgenç, 2015: 212; Toroslu ve Toroslu, 2016: 119; Soyaslan, 2014a: 250.

³²⁴ Artuk vd., 2015a: 286; Demirbaş, 2014: 238; İçel, 2016: 276; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 109; Özgenç, 2015: 212.

³²⁵ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 109.

³²⁶ Toroslu ve Toroslu, 2016: 120.

³²⁷ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 110; Özgenç, 2015: 212.

³²⁸ Artuk vd., 2015a: 286; Demirbaş, 2014: 238; İçel, 2016: 276; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 110; Özgenç, 2015: 212.

gerçekleştirilen hareket, zarar verme tehlikesi şeklinde somutlaşmaktadır³²⁹. Bu nedenle yalnızca fiilin gerçekleştirilmiş olması suçun oluşumu açısından yeterli görülmektedir. Başka bir deyişle, suçun oluşumu açısından ayrıca, suç konusunun bir zarara uğramış olması aranmamaktadır. Bu durumun, kanun koyucunun toplum açısından önem taşıyan birtakım hukuki değerleri daha etkin bir şekilde korumayı amaçlamasından kaynaklandığı ifade edilmiştir³³⁰. Buna karşın, bu tür suçların oluşumu açısından aranan tehlikenin belirli bir ağırlığa ulaşmış olması da gerekmektedir³³¹. Tehlike suçları kendi içinde soyut tehlike suçları ve somut tehlike suçları şeklinde ikiye ayrılmaktadır³³². Soyut tehlike suçlarında suçun oluşumu açısından, kanuni tanımda yer alan hareketin gerçekleştirilmesi yeterlidir. Bu hareketin suçun konusu üzerinde gerçekten bir zarar tehlikesi meydana getirip getirmediği ise incelenmemektedir³³³. Bu durumun nedeninin: "Kanun koyucunun, soyut tehlike suçlarının tanımında yer alan fiilin gerçekleştirilmesi durumunda, suçun konusu üzerinde bir tehlikenin ortaya çıkacağını varsayması" olduğu ifade edilmiştir³³⁴. Terk (TCK m. 97), yardım ve bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi (TCK m. 98), suç işlemeye tahrik (TCK m. 214/1), suçu ve suçluyu övme (TCK m. 215), iftira (TCK m. 267), yalan tanıklık (TCK m. 272), yalan yere yemin (TCK m. 275) suçları soyut tehlike suçlarına örnektir³³⁵. Somut tehlike suçlarında ise suçun oluşumu açısından, kanuni tanımda yer alan hareketin gerçekleştirilmesi yeterli değildir. Bu hareketin suçun konusu üzerinde gerçekten bir zarar tehlikesi meydana getirip getirmediğinin araştırılması gerekmektedir³³⁶. Bu araştırmayı yapacak olan kişi ise hâkimdir. Örneğin, "kişilerin hayatı, sağlığı veya malvarlığı bakımından tehlikeli olacak biçimde ya da kişilerde korku, kaygı veya panik yaratabilecek tarzda yangın çıkarılması" (TCK m. 170/1-a) bir somut tehlike suçudur³³⁷.

Doktrinde, bazı suçların hem bir zarar suçu hem de bir tehlike suçu olduğu ifade edilmiştir³³⁸. Bu duruma örnek olarak da, kasten öldürme suçunun "yangın, su baskını, tahrip,

³²⁹ Toroslu ve Toroslu, 2016: 120.

³³⁰ Artuk vd., 2015a: 286; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 110; Özgenç, 2015: 212. Buna karşın, doktrinde, ceza kanunlarında bu tür suç tiplerinin artmasının demokratik hukuk devletinin ilkelerine ve Ceza Hukukunun son çare olması niteliğine uygun olmadığı ifade edilmiştir. Özbek vd., 2015b: 236.

³³¹ Toroslu ve Toroslu, 2016: 121.

³³² Artuk vd., 2015a: 287; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 110.

³³³ Akbulut, 2015: 299; Artuk vd., 2015a: 287; İçel, 2016: 276; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 110; Özbek vd., 2015b: 237; Özgenç, 2015: 212.

³³⁴ Özgenç, 2015: 212. Ayrıca bk. İçel, 2016: 276.

³³⁵ Artuk vd., 2015a: 287; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 110; Özgenç, 2015: 213.

³³⁶ Akbulut, 2015: 300; Artuk vd., 2015a: 287; İçel, 2016: 276; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 111; Özgenç, 2015: 213.

³³⁷ Artuk vd., 2015a: 287; İçel, 2016: 276.

³³⁸ Özgenç, 2015: 214.

batırma veya bombalama ya da nükleer, biyolojik veya kimyasal silah kullanmak suretiyle" işlenmesi (TCK m. 82/1-c) gösterilmiştir³³⁹.

2.1.3.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Suçun Konusu Kavramı

Suçun konusunu, eşyanın veya şahsın fiziki, maddi yapısı, bünyesi oluşturduğuna göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun konusu mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işleridir³⁴⁰.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması suretiyle oluştuğundan, soyut tehlike suçudur³⁴¹. Başka bir deyişle, bu suçun oluşumu açısından, kanuni tanımda yer alan hareketin gerçekleştirilmesi yeterlidir. Bu hareketin gerçekleştirilmesinin yanı sıra, bir zarar tehlikesinin ya da bir zararın ortaya çıkması aranmamaktadır.

2.1.4 Mağdur

2.1.4.1 Mağdur Kavramı

Mağdur, kelimesi: "Haksızlığa uğramış (kimse), kıygın"³⁴² anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise mağdur: "Suçun konusunun ait olduğu kişi"³⁴³, suçun maddi konusunun ait olduğu kimse³⁴⁴, ceza normu tarafından korunan ve suç tarafından ihlal edilen, yani suçun hukukî konusunu oluşturan hukukî varlık veya menfaatin sahibi veya hamili³⁴⁵" gibi anlamlara gelmektedir. Örneğin hırsızlık suçunda (TCK m. 141), suçun mağduru çalınan eşyanın zilyedidir³⁴⁶. Kasten öldürme (TCK m. 81) ve kasten yaralama (TCK m. 86) suçlarında ise suçun mağduru, ölen ya da yaralanan kişidir³⁴⁷. Ceza Hukukunda "mağdursuz suç olmaz" ilkesi geçerlidir³⁴⁸.

Ceza Hukuku doktrininde, mağdur kavramından farklı olarak, suçtan zarar gören kavramı da yer almaktadır. Şekli ceza hukukuna ilişkin olan suçtan zarar gören kavramı, maddi ceza hukukuna ilişkin olan mağdur kavramına kıyasla daha geniş bir içeriğe sahiptir³⁴⁹. Suçtan zarar gören: "Bir suçun işlenmesiyle hukuken korunan menfaatleri doğrudan veya

³³⁹ Özgenç, 2015: 214.

³⁴⁰ Özcan, 2015: 359.

³⁴¹ Özcan, 2015: 371.

³⁴² TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c1b5aa4779.99721447, erişim tarihi: 10.04.2016

³⁴³ Özgenç, 2015: 214.

³⁴⁴ Artuk vd., 2015a: 288.

³⁴⁵ Toroslu ve Toroslu, 2016: 112. Ayrıca bk. Hafizoğulları ve Özen, 2015: 208; Özbek vd., 2015b: 219.

³⁴⁶ Artuk vd., 2015a: 288.

³⁴⁷ Özgenç, 2015: 214.

³⁴⁸ Akbulut, 2015: 297; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 106; Özgenç, 2015: 215; Toroslu ve Toroslu, 2016: 110.

³⁴⁹ Artuk vd., 2015a: 288.

dolaylı ihlal olan kimse" şeklinde anlaşılmaktadır³⁵⁰. Mağdur aynı zamanda suçtan zarar görendir. Fakat suçtan zarar gören, her zaman mağdur değildir³⁵¹. Örneğin, kasten yaralama suçunda (TCK m. 86) mağdur, aynı zamanda bu suçtan zarar gören kişidir³⁵². Buna karşın örneğin, bir özel hukuk tüzel kişinin parasına zilyet olan kişiye cebir ve tehdit uygulanarak yağma suçunun (TCK m. 148) işlenmesi durumunda, bu suçun mağduru cebir ve tehdide maruz kalan kişidir. Bu suçtan zarar gören ise mal varlığında azalma meydana gelen özel hukuk tüzel kişisidir³⁵³. Yine benzer şekilde, kasten öldürme suçunda (TCK m. 81) mağdur, ölen kişidir. Bu suçtan zarar gören ise ölen kişinin aile bireyleri, mirasçıları ve destekten yoksun kalan kişilerdir³⁵⁴.

Ceza Hukuku doktrininde tüzel kişilerin suçun mağduru olup olamayacakları hususu tartışmalıdır. Doktrinde yer alan bir görüş, tüzel kişilerin suçtan zarar gören sıfatına sahip olabilecekleri; fakat suçun mağduru olamayacakları, bir suçun mağdurunun yalnızca gerçek kişiler olabileceği yönündedir³⁵⁵. Doktrinde yer alan diğer bir görüş ise, tüzel kişilerin kendilerini oluşturan gerçek kişilerden bağımsız bir varlığa sahip oldukları ve kendilerine ait varlık veya menfaatleri nedeniyle suçun mağduru olabilecekleri yönündedir³⁵⁶.

Ceza Hukuku doktrininde devletin suçun mağduru olup olamayacağı hususu tartışmalıdır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, suçun mağduru yalnızca bireylerdir ve devletin bir suçun mağduru olabilmesi mümkün değildir³⁵⁷. Bu görüşe göre devletin suçun mağduru olarak görülmesi, devletin bir hak sujesi olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Oysaki hakkın sujesi yalnızca bireylerdir³⁵⁸. Aksi yöndeki görüşe göre ise devlet her suçun devamlı mağdurudur³⁵⁹. Bu görüşe göre, bir suçun mağduru "birey, aile, toplum, devlet veya devletler topluluğu" olabilmektedir³⁶⁰.

Ceza Hukuku doktrininde bazı suçların mağdurunun belirli kişi veya kişiler, buna karşın bazı suçların mağdurunun ise toplumu oluşturan herkes olduğu ifade edilmiştir³⁶¹. Bu bağlamda, örneğin öldürme, yaralama ve hırsızlık suçlarında mağdur belirli kişi ya da

³⁵⁰ Artuk vd., 2015a: 288; "Suçtan zarar gören, tazmin edilebilir bir zarara uğrayan, dolayısıyla iade ve tazmini isteme hakkına sahip olan ve ceza davasına katılabilen kişidir." Toroslu ve Toroslu, 2016: 114.

³⁵¹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 107.

³⁵² Özgenç, 2015: 214.

³⁵³ Özgenç, 2015: 215.

³⁵⁴ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 209; Hakeri, 2015: 142; Toroslu ve Toroslu, 2016: 114.

³⁵⁵ Artuk vd., 2015a: 288; Özgenç, 2015: 215; Akbulut, 2015: 297.

³⁵⁶ Toroslu ve Toroslu, 2016: 113; Demirbaş, 2014: 543; Zafer, 2015: 154.

³⁵⁷ Özgenç, 2015: 216; Artuk vd., 2015a: 289; Hakeri, 2015: 142; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 106.

³⁵⁸ Hakkın sujesini devlet olarak kabul eden anlayışın, Batıdaki faşizm ve nazizm düşüncelerinin hukuka yansımaları olduğu ifade edilmiştir. Özgenç, 2015: 216.

³⁵⁹ Toroslu ve Toroslu, 2016: 112; Demirbaş, 2014: 542; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 208; Soyaslan, 2014a: 248; Zafer, 2015: 154.

³⁶⁰ Toroslu ve Toroslu, 2016: 112.

³⁶¹ Özgenç, 2015: 216; Akbulut, 2015: 297.

kişilerdir. Buna karşın, Çevreye Karşı Suçlar (TCK m. 181 - m. 184), Kamu Güvenine Karşı Suçlar (TCK m. 197 - 212), Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar (TCK m. 247 - m. 266) gibi suçlar açısından mağdur, toplumu oluşturan herkeştir³⁶². Bazı suçlar açısından ise hem belirli kişi ya da kişilerin hem de toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu ifade edilmiştir³⁶³. Bu duruma örnek olarak, halkı kin ve düşmanlığa tahrik (TCK m. 216), iftira (TCK m. 267) ve yalan tanıklık (TCK m. 272) suçları gösterilmiştir³⁶⁴.

Ceza kanunlarında yer alan suç tanımlarında, mağdur açısından insan olmanın dışında başka birtakım nitelikler de aranabilmektedir³⁶⁵. Mağdurun kamu görevlisi olması (TCK m. 265/1), çocuk olması (TCK m. 103), kadın olması (TCK m. 99/1) bu duruma örnektir³⁶⁶.

Son olarak, bir kişinin aynı suçun hem mağduru hem de faili olabilmesi mümkün değildir³⁶⁷. Bu iki sıfat aynı kişide birleşmemektedir. Örneğin intihara yönlendirme suçunda, kendi yaşamına son veren kişinin bu suçun hem mağduru hem de faili olduğu akla gelebilirse de, bu suç açısından mağdur intihara yönlendirilen kişi, fail ise mağduru intihara yönlendiren kişidir³⁶⁸. Bir kişinin herhangi bir yönlendirmeye maruz kalmaksızın intihar etmesi ise suç oluşturmamaktadır³⁶⁹.

Tüm bu açıklamalar ışığında mağdur kelimesini değerlendirmek gerekirse, bir sıfat olan bu kelimenin "Haksızlığa uğramış (kimse)" şeklinde anlaşılması gerekmektedir³⁷⁰. Kimse, kelimesi ise: "Herhangi bir kişi"³⁷¹ anlamına gelmektedir. Bu nedenle burada kişi kavramı ön plana çıkmaktadır. Hukukta kişi kavramı: "Hak ehliyetine sahip varlıkları"³⁷² ifade etmektedir. TMK m. 8/1'de: "Her insanın hak ehliyeti vardır." ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle kişi kavramı öncelikli olarak gerçek kişileri ifade etmektedir. TMK m. 48'de ise: "Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler." ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle kişi

³⁶² Artuk vd., 2015a: 289; Özgenç, 2015: 217.

³⁶³ Artuk vd., 2015a: 289; Özgenç, 2015: 217.

³⁶⁴ Artuk vd., 2015a: 289; Özgenç, 2015: 217.

³⁶⁵ Özgenç, 2015: 217.

³⁶⁶ Artuk vd., 2015a: 289.

³⁶⁷ Akbulut, 2015: 298; Demirbaş, 2014: 544; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 107; Soyaslan, 2014a: 248; Zafer, 2015: 155.

³⁶⁸ Artuk vd., 2015a: 290; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 107.

³⁶⁹ Hakeri, 2015: 142.

³⁷⁰ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c22c28f882.63156045, erişim tarihi: 18.04.2016

³⁷¹ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c2a4c42f91.77418281, erişim tarihi: 18.04.2016

³⁷² "Hukukî anlamda kişi, haklara ve borçlara sahip olabilen varlıkları ifade etmek üzere kullanılan bir terimdir. Başka bir deyişle, hukuk dilinde kişi hak sahibi, hak süjesi anlamına gelir." Akipek vd., 2013: 229; "Kişi: Şahıs; kendilerine hukukun hak ve borç sahipliği yetkisini tanıdığı varlıklar; a) Gerçek kişi (hakiki şahıs): İnsanlardır, b) Tüzel kişi (hükmi şahıs): Başlı başına bir amaç gütmek üzere kurulan veya oluşan varlık: örneğin, devlet, dernek, ticaret şirketi, vakıf gibi." Yılmaz, 2006: 384.

kavramı tüzel kişileri de kapsamına almaktadır. Tüzel kişiler ise kendi içinde özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri şeklinde ikiye ayrılmaktadır³⁷³. Özel hukuk tüzel kişileri kurucularının serbest iradeleriyle, kamu hukuku tüzel kişileri ise kanunla ya da kanunun verdiği açık bir yetkiye dayanılarak idari işlemle kurulmaktadır (Anayasa m. 123/3). Özel hukuk tüzel kişilerinden farklı olarak kamu hukuku tüzel kişilerinin kuruluş amacı kamu yararı ve faaliyet konusu kamu hizmetidir³⁷⁴. Buna ek olarak, kamu hukuku tüzel kişileri, özel hukuk tüzel kişilerinden farklı birtakım kamusal yetki ve ayrıcalıklarla donatılmıştır³⁷⁵. Devlet de sözleşmeler yapması, haklara ve borçlara ehil olabilmesi, yargı önünde davacı ya da davalı sıfatlarını taşıyabilmesi, kamusal ve özel mallara malik olabilmesi ve işlerini yürütmek amacıyla personel istihdam edebilmesi gibi göstergelerden de anlaşılacağı üzere bir kamu hukuku tüzel kişisidir³⁷⁶. Hukukta kişi kavramının, hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri ifade etmesinden hareketle, bir kamu hukuku tüzel kişisi olan devletin de suçun mağduru olabileceğini kabul etmek gerekmektedir³⁷⁷. Mevcut TCK'da da tüzel kişilerin suçun mağduru olamayacaklarına ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Devletin bir suçun mağduru olması özellikle, kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı suçlar, devlet güvenliğine karşı suçlar gibi devlete ait varlık ya da menfaatlere yönelen suçlar açısından önem taşımaktadır³⁷⁸.

2.1.4.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Mağdur Kavramı

Doktrinde: "Vergi suçlarının mağdurunun soyut olarak Devlet olduğu"³⁷⁹ ifade edilmiştir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağdurunun ise: "Vergi kanunlarının uygulanmasında görevli, isimleri Vergi Usul Kanunu'nun 6. Maddesinin son fıkrasında zikredilen memurların yapacakları işlemlerde eşit ve tarafsız davranacağına güven duyan tüm toplum olduğu"³⁸⁰ ifade edilmiştir. Bu düşüncenin temelinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değer: "Vergi kanunlarının uygulanmasında görevli olan memurların yapacakları işlemlerde mükelleflere karşı eşit ve tarafsız davranacağına duyulan toplumsal güven olduğu"³⁸¹ kabulü yatmaktadır.

Mağdur kavramını "suçun konusunun ait olduğu şey veya suçla korunan hukuki değer sahibi" şeklinde kabul ederek, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağdurunun her şeyden ve herkesten önce devlet olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin özel

³⁷³ Gözübüyük, 2013: 89, 90-94.

³⁷⁴ Gözübüyük, 2013: 93.

³⁷⁵ Akyılmaz vd., 2014: 240.

³⁷⁶ Gözübüyük, 2013: 91.

³⁷⁷ Katoğlu, 2012: 674.

³⁷⁸ Katoğlu, 2012: 676.

³⁷⁹ Taşdelen, 2010b: 11.

³⁸⁰ Özcan, 2015: 370.

³⁸¹ Özcan, 2015: 370.

işlerini yapma suçunda suçun konusu, kamusal çalışma düzeni, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayırım ve sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkeleridir. Bu suçla korunan hukuki değer ise bu düzenin, ayırımın ve söz konusu ilkelerin sağlıklı bir şekilde işleyişi ve mevcudiyetlerini sürdürmesidir. Bu düzenin, ayırımın ve ilkelerin kurucusu ve bunların ait olduğu varlık ise devlettir. Devlet çeşitli normlar vasıtasıyla, çalışma hayatındaki kamusal alanla özel alanı birbirinden ayırmıştır. Devlet, yine çeşitli normlar vasıtasıyla bu iki alanda faaliyette bulunabilecek kişileri ve bu kişilerin niteliklerini, bu kişilerin gerçekleştirebilecekleri işler hakkında çalışma usul ve esaslarını düzenlemiştir. Devlet, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla, memurun görev sınırları dışına çıkarak yetkili olmadığı işleri yapmasını suç saymıştır. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işlerinin yapılması sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerini ihlal ederek devlete duyulan itibar ve güveni de zedelemektedir. Bu nedenle devlet, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun zorunlu ve devamlı mağdurudur. Buna ek olarak, devlet kavramını somutlaştırarak, bu suçun Maliye Bakanlığı'nı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nı mağdur ettiğini söylemek de mümkündür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağdurunun, devletin yanı sıra, toplumu oluşturan tüm bireyler olduğunu söylemek de mümkündür. Zira çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanının birbirinden ayrılarak sağlıklı bir şekilde işlemesinde ve var olmasında, buna ek olarak sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin korunmasında, devletin yanı sıra, toplumu oluşturan herkesin yararı bulunmaktadır. Örneğin, bir vergi müfettişinin bir vergi mükellefinin defterini tutması durumunda, devlet belirlediği çalışma düzenine ilişkin kurallara uyulmadığı için, toplumu oluşturan bireyler ise memur tarafından kendilerine eşit ve tarafsız muamelede bulunulmadığı için suçun mağduru olmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağduru hem devlet hem de toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Suçtan zarar gören kavramı: "Bir suçun işlenmesiyle hukuken korunan menfaatleri doğrudan veya dolaylı ihlal olan kimse"³⁸² şeklinde tanımlandığına göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından, suçtan zarar görenin mağdur kavramı ile örtüştüğünü, başka bir deyişle devleti, ilgili kamu idaresini ve toplumu oluşturan tüm bireyleri ifade ettiğini söylemek mümkündür.

³⁸² Artuk vd., 2015a: 288.

2.1.5 Netice

2.1.5.1 Netice Kavramı

Netice, kelimesi: "Sonuç"³⁸³ anlamına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise netice, hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliği ifade etmektedir³⁸⁴. Doktrinde netice kavramı yerine sonuç kavramı da kullanılmaktadır³⁸⁵.

Ceza Hukuku doktrininde suçun neticesi hususunda iki ayrı görüş bulunmaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, her suçun mutlaka bir neticesi vardır³⁸⁶. Başka bir deyişle, suç niteliğindeki her hareket, dış dünyada bir değişiklik meydana getirmektedir. Bu görüşün temelinde, her suçta harekete bitişik de olsa mutlaka bir neticenin bulunduğu ve zarara uğrama tehlikesinin de netice kapsamında olduğunun kabulü yatmaktadır³⁸⁷. Bu görüşe göre suçlar, neticesi harekete bitişik suçlar ve neticesi hareketten ayrılabilen suçlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Neticesi harekete bitişik suçlarda hareket ve netice, zaman ve yer bakımından birbirinden ayrılamayacak ölçüde birbiriyle kaynaşmış durumdadır³⁸⁸. Bu suçlarda, hareketin yapılmasıyla birlikte netice de gerçekleşmiş kabul edilmektedir³⁸⁹. Kanunun neticeyi göstermemiş olması, bu suçlar açısından bir neticenin bulunmadığı anlamına gelmemektedir³⁹⁰. Neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda ise hareketin gerçekleştirilmesiyle neticenin meydana gelmesi arasında bir zaman farkı bulunmaktadır³⁹¹. Bu suçlarda, önce hareket gerçekleştirilmekte, ardından netice meydana gelmektedir.

Doktrinde yer alan diğer görüşe göre ise, her suçun mutlaka bir neticesinin bulunduğu yönündeki görüş isabetli değildir³⁹². Bu görüşe göre, Ceza Hukukunda, bazı suçlar açısından, suçun tamamlanabilmesi için yalnızca tipe uygun hareketin gerçekleştirilmesi yeterli görülmekte ve ayrıca bir netice aranmamaktadır³⁹³. Bu görüşe göre, hareketin dış dünyada meydana getirdiği her değişiklik Ceza Hukuku açısından netice değildir. Dış dünyada meydana gelen değişikliğin Ceza Hukuku açısından önem taşıyabilmesi için suçun kanuni

³⁸³ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c322ef3347.49173394, erişim tarihi: 16.04.2016; Yılmaz, 2006: 505.

³⁸⁴ Artuk vd., 2015a: 250; Demirbaş, 2014: 233; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 118; Özbek vd., 2015b: 234; Özgenç, 2015: 175; Hakeri, 2015: 176; Toroslu ve Toroslu, 2016: 139.

³⁸⁵ İçel, 2016: 274; Toroslu ve Toroslu, 2016: 138.

³⁸⁶ Hakeri, 2015: 177; İçel, 2016: 275; Özbek vd., 2015b: 234; Soyaslan, 2014a: 260.

³⁸⁷ "Nasıl hareketsiz suç olmaz ise neticesiz suç diye bir şey de yoktur. Şekli suçlarda sadece netice harekete bitişiktir. Yoksa onlarda da netice vardır." Hakeri, 2015: 177; "Neticesiz suç yoktur. Neticenin maddi olarak ortaya çıkmaması o suçu neticesiz hale getirmez. Tehlike de bir neticedir. Bu anlamda hareketin olası sonuçları da netice kavramı içinde kabul edilmelidir." Özbek vd., 2015b: 234.

³⁸⁸ Hakeri, 2015: 176-177.

³⁸⁹ İçel, 2016: 275.

³⁹⁰ Özbek vd., 2015b: 234.

³⁹¹ Hakeri, 2015: 177.

³⁹² Artuk vd., 2015a: 251; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 118; Özgenç, 2015: 174.

³⁹³ Artuk vd., 2015a: 251; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 118; Özgenç, 2015: 175.

tanımında yer alması gerekmektedir³⁹⁴. Bu görüşün savunucularına göre suçlar, sırf hareket suçları ve neticeli suçlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Sırf hareket suçları, kanuni tanımında yer alan hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte tamamlanan suçlardır³⁹⁵. Bu hareket icrai ya da ihmali olabilmektedir³⁹⁶. Örneğin hakaret suçunda (TCK m. 125) hakaret niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte suç tamamlanmaktadır³⁹⁷. Neticeli suçlar ise, suçun tamamlanabilmesi için, hareketin gerçekleştirilmesinin yanı sıra kanuni tanımında yer alan ve özel olarak belirtilen bir neticenin meydana gelmesinin de arandığı suçlardır³⁹⁸. Bu tip suçların kanuni tanımında, dış dünyada hareketten ayrılabilen bir netice yer almaktadır³⁹⁹. Neticeli suçlarda, hareket ve netice birbirinden ayrılmakta, netice hareketten sonra gerçekleşmektedir. Örneğin kasten öldürme suçunun (TCK m. 81) tamamlanabilmesi için, öldürmeye yönelik hareketin gerçekleştirilmesinin yanı sıra, bir insanın ölmesi de gerekmektedir⁴⁰⁰.

2.1.5.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Netice Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, neticesi harekete bitişik bir suç mu yoksa neticesi hareketten ayrılabilen bir suç mu olduğu ve ayrıca bu suçun neticesinin ne olduğu hususu doktrinde tartışmalıdır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, bu suç neticesi harekete bitişik bir suçtur⁴⁰¹. Bu görüşe göre, özel iş niteliğindeki hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte netice de kendiliğinden gerçekleşmektedir. Peki bu suç açısından netice neyi ifade etmektedir? Doktrinde yer alan bir görüşe göre, bu suçun neticesi özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte kamu düzeninin bozulması ve devleti vergi kaybına uğratma tehlikesidir⁴⁰². Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun neticesini TCK m. 257/1'de yer alan: "kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olmak ya da kişilere haksız bir menfaat sağlamak" şartları oluşturmaktadır⁴⁰³. Bu görüşe göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşabilmesi için özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesinin yanı sıra, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması

³⁹⁴ Akbulut, 2015: 241; Artuk vd., 2015a: 250; Demirbaş, 2014: 233; Koca ve Üzülmez, 2015a: 118; Özgenç, 2015: 175.

³⁹⁵ Akbulut, 2015: 243; Koca ve Üzülmez, 2015a: 119; Özgenç, 2015: 175.

³⁹⁶ Artuk vd., 2015a: 252.

³⁹⁷ Özgenç, 2015: 175.

³⁹⁸ Akbulut, 2015: 243; Koca ve Üzülmez, 2015a: 119; Özgenç, 2015: 175.

³⁹⁹ Koca ve Üzülmez, 2015a: 119.

⁴⁰⁰ Artuk vd., 2015a: 252; Özgenç, 2015: 175.

⁴⁰¹ Donay, 2008: 174; Özcan, 2015: 371.

⁴⁰² Bayraklı, 2006: 304.

⁴⁰³ Bu görüşe göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failine ceza verilebilmesi için, bu şartlardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bilici, 2013: 6; Donay, 2008: 175-176.

gerekmektedir. Aksi yöndeki görüşe göre ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normun, TCK m. 257/1'e yaptığı atıf suçun unsurları açısından değil, yalnızca cezalandırma açısından⁴⁰⁴. Bu nedenle de, yalnızca mükelleflerin özel işlerinin yapılmış olması bu suçun oluşumu açısından yeterlidir. Başka bir deyişle, bu suçun oluşumu açısından özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesinin yanı sıra kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması gibi neticelerin ortaya çıkması gerekmemektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363'te "bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. Yasağa aykırı hareket ise, VUK m. 6/son uyarınca, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin ücretsiz de olsa yapılmasıdır. Söz konusu düzenlemeler incelendiğinde, bu suçun kanuni tanımında hareket unsuruna yer verildiği; fakat netice unsuruna yer verilmediği görülmektedir⁴⁰⁵. Buna karşın, Ceza Hukuku doktrininde yer alan birinci görüşte de ifade edildiği üzere, her suçun maddi veya manevi alemde mutlaka bir etkisinin, bir neticesinin olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun da bir neticesi vardır. Bu netice, özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte kamusal çalışma düzeninin, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın ve sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin ihlal edilmesi, zedelenmesidir. Söz konusu netice, failin mükellefin özel işlerini gerçekleştirilmesiyle birlikte, harekete bitişik bir şekilde gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, neticesi harekete bitişik bir suçtur⁴⁰⁶.

2.2 Tipikliğin Manevi Unsurları

2.2.1 Manevi Unsur Kavramı

Suçun manevi unsurunu, gerçekleştirilen hareket ile kişi arasındaki manevi, psikolojik bağ oluşturmaktadır⁴⁰⁷. Bir suçun söz konusu olabilmesi için bu bağın kurulması gerekmektedir⁴⁰⁸. Kast ve taksir tipikliğin en temel manevi unsurlarıdır. Suç teşkil eden hareketler ya kasten ya da taksirle gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda, kanuni tanımda yer

⁴⁰⁴ Özcan, 2015: 371; Uğur ve Elibol, 2016: 561.

⁴⁰⁵ Bu nedenle, doktrinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun bir sırf hareket (tehlike) suçu olduğu ifade edilmiştir. Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 32; Özcan, 2015: 356.

⁴⁰⁶ Donay, 2008: 174.

⁴⁰⁷ Artuk vd., 2015a: 293; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 134; Özgenç, 2015: 232.

⁴⁰⁸ Akbulut, 2015: 303; Artuk vd., 2015a: 293; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 134; Özgenç, 2015: 232.

alan hareketi gerçekleştirdiği esnada kastı ya da taksiri bulunmayan bir kişinin, Ceza Hukuku açısından sorumluluğu da yoktur⁴⁰⁹.

Kast, kelimesi: "Amaç, istek, maksat"⁴¹⁰ anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise kast TCK m. 21/1'de: "Suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi" şeklinde tarif edilmiştir. Bilmek teriminden anlaşılması gereken suçun maddi unsurlarının fail tarafından öngörülmüş olmasıdır⁴¹¹. İstemek teriminden anlaşılması gereken ise failin iradesinin suçun maddi unsurlarına yönelmiş olmasıdır⁴¹². Suçlar, kural olarak, kasten işlenirler. Bu nedenle, bir suçun kanuni tanımında kasten işlenebilen bir suç olduğunun belirtilmesine gerek yoktur⁴¹³.

Kanunun ifadesi nedeniyle kast, doğrudan kast ve olası kast şeklinde ikiye ayrılmaktadır. TCK m. 21/1'de yer alan tarif doğrudan kasta ilişkindir. Bu tarife göre doğrudan kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Doktrinde ise doğrudan kast: "Kanuni tanımda yer alan maddi unsurların fail tarafından istenmesi, iradenin düşünülen, öngörülen ve dolayısıyla bilinen bir sonucu gerçekleştirmek için kullanılması" şeklinde tarif edilmiştir⁴¹⁴. Doğrudan kast hâlinde fail, öngördüğü neticenin gerçekleşmesinin günlük hayat tecrübelerine göre muhakkak olduğu kanaatindedir⁴¹⁵. Olası kast ise TCK m. 21/2'de: "Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi" şeklinde tarif edilmiştir. Olası kast hâlinde fail, suçun kanuni tanımındaki unsurları bilmekte, öngörmekte; fakat bunların gerçekleşmesini istememektedir⁴¹⁶. Bu hâlde fail, öngördüğü neticenin gerçekleşmesinin günlük hayat tecrübelerine göre muhtemel olduğu kanaatindedir⁴¹⁷. Fakat fail, bu öngörüsüne rağmen suç

⁴⁰⁹ Hakeri, 2015: 215.

⁴¹⁰ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587c8703057750.42420794, erişim tarihi: 16.01.2017

⁴¹¹ Artuk vd., 2015a: 300; Demirbaş, 2014: 361; Toroslu ve Toroslu, 2016: 213; Zafer, 2015: 237; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 257-260; Hakeri, 2015: 221-224; İçel, 2016: 426-428; Özbek vd., 2015b: 261-264.

⁴¹² Artuk vd., 2015a: 300; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 253-257; Hakeri, 2015: 225-229; İçel, 2016: 428-429; Toroslu ve Toroslu, 2016: 209-213.

⁴¹³ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 135.

⁴¹⁴ Artuk vd., 2015a: 304. Ayrıca bk. "Fail, suçun bütün maddi unsurlarını bilerek kanuni tanıma gerçekleştirmek için hareket etmekteyse veya maddi unsurların var olduğunu veya var olacağını bilmekte veya kesin olarak öngörmekteyse doğrudan kast söz konusudur." Akbulut, 2015: 317; "Belirli bir netice veya neticeler fail tarafından isteniyorsa doğrudan (direkt) kasttan söz edilir." Hakeri, 2015: 231; "Fail, düşündüğü, öngördüğü ve dolayısıyla bildiği sonucu aynı zamanda isteyerek gerçekleştirmişse, gerçekleşen bu sonuç bakımından 'doğrudan kast' söz konusu olur." İçel, 2016: 429; "Doğrudan kast, failin hem hareketi ve hem de neticeyi öngörmesi ve gerçekleştirmeyi istemesidir." Soyaslan, 2014a: 427; "Sonuç failin istediği sınırlar içerisinde kalmış ise doğrudan kast söz konusudur." Toroslu ve Toroslu, 2016: 216; "Doğrudan kast, failin hareketinden meydana geleceğini düşündüğü ve meydana gelmesini istediği neticeye yönelik kasttır." Zafer, 2015: 240.

⁴¹⁵ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 146; Özgenç, 2015: 243.

⁴¹⁶ Artuk vd., 2015a: 307.

⁴¹⁷ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 161; Özgenç, 2015: 244; Toroslu ve Toroslu, 2016: 216.

oluşturan hareketi yapmaktan kaçınmamaktadır⁴¹⁸. Doktrinde, kasten işlenebilen bir suçun, doğrudan kastla ya da olası kastla işlenmesinin mümkün olduğu; fakat kanuni tanımında "bilerek", "bildiği hâlde", "bilmesine rağmen" gibi ifadelerle yer verilen suçların yalnızca doğrudan kastla işlenebileceği ifade edilmiştir⁴¹⁹. TCK m. 21/2 uyarınca, olası kastla hareket eden bir faile, doğrudan kastla hareket eden bir faile kıyasla daha az ceza verilmektedir.

Taksir, kelimesi: "Kısaltma, bir işi eksik yapma, bir şeyi yapabilir iken çekinip yapmama, kusur etme, kabahat, suç, günah"⁴²⁰ anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle istenmeyen fakat öngörülebilir bir neticenin gerçekleştirilmesini ifade etmektedir⁴²¹. TCK m. 22/1'de: "Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle, bir suçun taksirle işlenebilmesi, kanunda ayrıca düzenlenmiş olması şartına bağlı olan istisnai bir durumdur⁴²².

Kanunun ifadesi nedeniyle taksir, bilinçsiz taksir ve bilinçli taksir şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bilinçsiz taksir, TCK m. 22/2'de: "Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir." şeklinde tarif edilmiştir. Doktrinde ise bilinçsiz taksir: "Öngörülebilir nitelikteki neticenin öngörülmemesi"⁴²³ şeklinde tarif edilmiştir. Bilinçli taksir ise, TCK m. 22/3'te: "Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi" şeklinde tarif edilmiştir. Doktrinde ise bilinçli taksir: "Öngörülen neticenin gerçekleşmesinin istenmemesine rağmen harekete devam edilmesi"⁴²⁴ şeklinde tarif edilmiştir. Hem bilinçsiz taksirin hem de bilinçli taksirin esasını, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaktadır⁴²⁵. Bu iki taksir türü arasındaki temel fark ise, bilinçli taksirde, bilinçsiz taksirden farklı olarak, neticenin öngörülmüş olmasıdır⁴²⁶. TCK m.

⁴¹⁸ Artuk vd., 2015a: 306; Hakeri, 2015: 232; İçel, 2016: 430.

⁴¹⁹ Demirbaş, 2014: 365; Özgenç, 2015: 249.

⁴²⁰ Devellioğlu, 2010: 1199.

⁴²¹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 173. Ayrıca bk. "Taksir, genel olarak, istenen bir davranışın istenmeyen neticesinden sorumluluktur." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 263; "Kişinin istememekle beraber kendisinden beklenen ve göstermek zorunda olduğu özeni göstermemek suretiyle suç tipinde belirtilen neticenin gerçekleşmesi haline taksir denir." Özbek vd., 2015b: 508.

⁴²² Akbulut, 2015: 303; Demirbaş, 2014: 378; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 266; İçel, 2016: 444; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 135; Toroslu ve Toroslu, 2016: 221; Zafer, 2015: 265.

⁴²³ Artuk vd., 2015a: 326.

⁴²⁴ Artuk vd., 2015a: 326. Ayrıca bk. "Failin fiilinin neticesini öngörmemesi, ancak istememesi, yani kendi kişisel veya mesleki özgüveninden ötürü gerçekleşmesine hiç ihtimal vermemesi halinde bilinçli taksir vardır." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 278. Doktrinde olası kast ile bilinçli taksirin birbirinden ayrılması tartışma konusu olmuştur. Bu konuda ileri sürülen yapıcı bir öneri ise şu şekildedir: "Olası kastın 'kayıtsızlık' özelliği ile bilinçli taksirin sonucun gerçekleşmemesi için 'elden gelen çabayı gösterme' özelliklerinin kanunda vurgulanmasında zorunluluk vardır." İçel, 2007: 66.

⁴²⁵ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 218; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 265; Toroslu ve Toroslu, 2016: 225; Zafer, 2015: 266.

⁴²⁶ Hakeri, 2015: 261; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 219.

22/4'te: "Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir." ifadesi yer almaktadır. Buna ek olarak, TCK m. 22/3 uyarınca, bilinçli taksirin varlığı hâlinde, suçun bilinçsiz taksirle işlenmesine nazaran daha ağır bir ceza verilmektedir.

Doktrinde, kasten işlenen suçlarda failin kanunda yer alan neticeye yöneldiği, taksirle işlenen suçlarda ise failin hukuken önem taşımayan bir neticeye yönelmişken hukuken önem taşıyan bir başka neticeyi gerçekleştirdiği ifade edilmiştir⁴²⁷. Faildeki bu yönelim farklılığı nedeniyle kanun koyucu, bir suçun kasten işlenmesini, taksirle işlenmesine nazaran daha ağır bir cezaya layık görmüştür. Örneğin, bir insanı kasten öldüren kişi, müebbet hapis cezası ile cezalandırılırken (TCK m. 81), taksirle bir insanın ölümüne neden olan kişi, iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (TCK m. 85).

Kast ve taksirin yanı sıra, amaç ve saik de suçun manevi unsurları arasındadır. Amaç, kelimesi: "Ulaşmak istenilen sonuç, maksat, gaye, hedef"⁴²⁸ anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise amaç: "Failin fiiliyle ulaşmayı tasavvur ettiği nihai hedefi"⁴²⁹ ifade etmektedir. Saik, kelimesi ise: "Neden, sebep, güdü, etken, âmil, amaç"⁴³⁰ anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise saik: "Faili haksızlık teşkil eden fiili işlemeye iten iç etken, dürtüyü"⁴³¹ ifade etmektedir. Örneğin kasten öldürme suçunun bir suçu gizlemek amacıyla işlenmesi durumunda (TCK m. 82/1-h) fail açısından bir amaç, töre saikiyle işlenmesi durumunda (TCK m. 82/1-k) ise failin sahip olduğu bir saik söz konusudur. Ceza kanunlarında, bazı suçlar açısından, kastın yanı sıra failin belirli bir amaçla veya saikle hareket etmesi de aranmaktadır⁴³². Söz konusu bu amaç veya saik suçun temel şekline ilişkin olabileceği gibi, suçun nitelikli şekline ilişkin de olabilmektedir⁴³³. Hırsızlık suçunda yarar sağlamak maksadıyla hareket edilmesi (TCK m. 141/1) amacın suçun temel şekline ilişkin olmasına, bu suçun bir hukuki ilişkiye dayanan alacağı tahsil amacıyla işlenmesi ise (TCK m. 144/1-b) amacın suçun nitelikli şekline ilişkin olmasına örnektir.

⁴²⁷ Artuk vd., 2015a: 294; Özgenç, 2015: 256.

⁴²⁸ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c3981bb202.15661587, erişim tarihi: 24.04.2016

⁴²⁹ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 238.

⁴³⁰ Yılmaz, 2006: 586.

⁴³¹ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 239.

⁴³² Artuk vd., 2015a: 364; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 239; Özgenç, 2015: 292.

⁴³³ Özgenç, 2015: 292-293.

2.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Manevi Unsur Kavramı

Doktrinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğu hususunda fikir birliği söz konusudur⁴³⁴. Doktrinde yer alan bir ifadeye göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda fail, yaptığı işin başkasına ait olduğunu ve bu işi yapmasının suç oluşturduğunu bilmekte ve ayrıca bu işlerin yapılması sonucunda doğacak neticeyi de istemektedir⁴³⁵. Doktrinde yer alan bir diğer ifadeye göre ise fail, yaptığı işin mükellefe ait olduğunu ve vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olduğunu bilmekte ve istemektedir⁴³⁶.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Zira suçlar kural olarak kasten işlenebilmektedir. Bir suçun taksirle işlenebilmesi için kanunda ayrıca düzenlenmiş olması gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından ise kanunda böyle bir düzenleme yer almamaktadır. Kasten işlenebilen suçların, hem doğrudan kastla hem de olası kastla işlenmesi mümkün olduğundan, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, doğrudan kastla veya olası kastla işlenmesi mümkündür. Failin gerçekleştirdiği hareketin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili mükellefe ait özel bir iş olduğunu bilmesi ve bu hareket neticesinde gerçekleşmesini muhakkak gördüğü neticeyi istemesi durumunda doğrudan kastı vardır. Failin gerçekleştirdiği hareketin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili mükellefe ait özel bir iş olduğunu bilmesi; fakat bu hareket neticesinde gerçekleşmesini muhtemel gördüğü neticeyi istememesi durumunda olası kastı vardır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, failin bir mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işini yaptığını bilmesi yeterli olup, hangi mükellefin özel işini yaptığını bilmesine gerek yoktur⁴³⁷. Buna ek olarak, bu suçun oluşumu açısından failin ne tür bir amaçla veya saikle hareket ettiğinin de bir önemi bulunmamaktadır⁴³⁸. Başka bir deyişle, fail ne tür bir amaçla veya saikle hareket ederse etsin, özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte bu suç oluşmaktadır. Failin amacının veya saikinin yalnızca yardım etmek olması durumunda da sonuç aynıdır⁴³⁹.

⁴³⁴ Bayraklı, 2006: 304; Bilici, 2013: 6; Erman, 1988: 109; Karakoç, 2016: 318; Özcan, 2015: 374; Şenyüz, 2016: 423; Uğur ve Elibol, 2016: 563; Yiğit, 2004: 215.

⁴³⁵ Bayraklı, 2006: 304; Şenyüz, 2016: 423.

⁴³⁶ Erman, 1988: 109; Karakoç, 2016: 318; Özcan, 2015: 374; Parlar ve Demirel, 2002: 474; Yiğit, 2004: 215.

⁴³⁷ Özcan, 2015: 374.

⁴³⁸ Özcan, 2015: 374; Uğur ve Elibol, 2016: 563.

⁴³⁹ Bayraklı, 2006: 304; Özcan, 2015: 374.

2.3 Hukuka Aykırılık

2.3.1 Hukuka Aykırılık Kavramı

Hukuka aykırılık sözlükte: "Hukuk düzeninin kişileri zarara uğramaktan korumak amacıyla koyduğu emirlere ve yasaklara aykırı davranış biçimi"⁴⁴⁰ şeklinde tarif edilmiştir. Doktrinde ise hukuka aykırılık: "İşlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin mubah sayılmaması, yalnız Ceza Hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması"⁴⁴¹ şeklinde tarif edilmiştir. Hukuka aykırılık, haksızlık teşkil eden hareketin vasıflarından birisidir⁴⁴². Kişilerin hukuk normunun gereklerine aykırı bir davranışta bulunmaları ve somut olayda bu davranışı meşru kılacak herhangi bir hukuki dayanağın bulunmaması durumunda hukuka aykırı bir hareket söz konusudur. Bu nitelikteki bir hareket yalnızca hukukun belirli bir alanına değil, bütün hukuk düzenine aykırıdır⁴⁴³. Buna ek olarak, bir hareketin aynı anda hem hukuka uygun hem de hukuka aykırı olması mümkün değildir⁴⁴⁴. Başka bir deyişle, bir hareket ya hukuka uygundur ya da hukuka aykırıdır⁴⁴⁵. Hukuka aykırı olan bir hareket ise örneğin kimi zaman bir haksız fiili, kimi zaman bir kabahati, kimi zamansa bir suç oluşturur. Her suçun temelinde hukuka aykırı bir hareket bulunmakla birlikte, her hukuka aykırı hareket suç oluşturmamaktadır⁴⁴⁶. Bir hareketin suç niteliğine sahip olabilmesi için, ceza kanununda yer alan tanıma uygun olması ve somut olayda bu harekete ilişkin bir hukuka uygunluk sebebinin bulunmaması gerekmektedir⁴⁴⁷.

Hukuka uygunluk sebepleri doktrinde: "Suçun hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve dolayısıyla fiili tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren sebepler"⁴⁴⁸ şeklinde tanımlanmıştır. Eğer somut bir olayda, gerçekleştirilen harekete ilişkin bir hukuka uygunluk sebebi mevcutsa artık bir haksızlıktan ve bu nedenle de bir suçtan bahsedilememektedir⁴⁴⁹. Hukuka uygunluk sebepleri, özel hukuktan veya kamu hukukundan kaynaklanabilmektedir. Zira hukuk bir bütündür ve bu bütünlükte gerçekleştirilen her hareket ya hukuka aykırıdır ya da hukuka uygundur⁴⁵⁰. Hukuka uygunluk sebepleri yazılı ya da

⁴⁴⁰ Yılmaz, 2006: 275.

⁴⁴¹ Artuk vd., 2015a: 374. Ayrıca bk. "Hukuka aykırılık hukukun genel olarak yapılmasını ya da uyulmasını istediği taleplerin (emir ve yasakların) aksine olarak fiil hakkında ifade edilen negatif değer hükmüdür." Özbek vd., 2015b: 283.

⁴⁴² Koca ve Üzülmüş, 2015a: 252; Özgenç, 2015: 295.

⁴⁴³ İçel, 2016: 305; Zafer, 2015: 289.

⁴⁴⁴ Serozan, 2013: 2433.

⁴⁴⁵ Hakeri, 2015: 301.

⁴⁴⁶ Özgenç, 2015: 299.

⁴⁴⁷ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 211.

⁴⁴⁸ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 255. Ayrıca bk. Demirbaş, 2014: 262; Artuk vd., 2015a: 374; Toroslu ve Toroslu, 2016: 155.

⁴⁴⁹ Özgenç, 2015: 300.

⁴⁵⁰ Artuk vd., 2015a: 380; İçel, 2016: 308; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 259; Özgenç, 2015: 303.

yazısız olabilmektedir⁴⁵¹. TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebepleri ise, kanunun hükmünü yerine getirme (TCK m. 24/1), meşru savunma (TCK m. 25/1), hakkın kullanılması (TCK m. 26/1) ve ilgilinin rızası (TCK m. 26/2)⁴⁵² şeklindedir.

Kanunun hükmünün yerine getirilmesi, TCK m. 24/1'de: "Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilemez." şeklinde düzenlenmiştir. Doktrinde, bu düzenlemede yer alan kanun deyiminden, yalnızca kanunların değil, tüm pozitif hukuk normlarının anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir⁴⁵³. Bu bağlamda, kişinin hukuk normlarından aldığı hak veya yetkiyi, bu normlara uygun şekilde kullanması durumunda hareketin hukuka aykırılığından bahsedilememektedir. Kanun hükmünün yerine getirilmesi esasında, hükmü yerine getiren kişi açısından bir görevi ifade etmektedir⁴⁵⁴. Bu nedenle, bu hukuka uygunluk sebebinin asıl öznesi kamu görevlileridir. Kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilen hareketlerin hukuka uygun olup olmadığı hususu ise söz konusu görevlilerin görev tanımlarına bakılarak belirlenmektedir⁴⁵⁵. Örneğin bir icra memurunun, haciz işlemlerini gerçekleştirebilmek amacıyla başkasının konutuna, rıza aranmaksızın girmesi durumunda, memur kanunun bir hükmünü yerine getirdiğinden konut dokunulmazlığının ihlali suçu (TCK m. 116) oluşmamaktadır⁴⁵⁶.

Meşru savunma, TCK m. 25/1'de: "Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez." şeklinde düzenlenmiştir.

Hakkın kullanılması, TCK m. 26/1'de: "Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez." şeklinde düzenlenmiştir.

İlgilinin rızası ise, TCK m. 26/2'de: "Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez." şeklinde düzenlenmiştir.

2.3.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Hukuka Aykırılık Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından hukuka aykırılık, kanunda fail olarak belirtilen memurlar tarafından mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel

⁴⁵¹ İçel, 2016: 308.

⁴⁵² Akbulut, 2015: 363; Artuk vd., 2015a: 381; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 260; Özbek vd., 2015b: 289.

⁴⁵³ Akbulut, 2015: 369; Demirbaş, 2014: 270; Hakeri, 2015: 312; İçel, 2016: 317; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 261; Özbek vd., 2015b: 293; Özgenç, 2015: 311; Soyaslan, 2014a: 376; Toroslu ve Toroslu, 2016: 157; Zafer, 2015: 300.

⁴⁵⁴ Artuk vd., 2015a: 381; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 260; Özgenç, 2015: 312.

⁴⁵⁵ Özgenç, 2015: 312.

⁴⁵⁶ Artuk vd., 2015a: 384; Demirbaş, 2014: 270; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 261.

işlerinin yapılmasını ve somut olayda bu işin yapılmasını meşru kılacak herhangi bir hukuka uygunluk sebebinin bulunmamasını ifade etmektedir. Bu suç açısından memurun gerçekleştirdiği hareket, herhangi bir hukuki dayanağa sahip olmadığından, hukuk düzeniyle çatışmaktadır. Bu çatışma hâli ise memurun gerçekleştirdiği harekete hukuka aykırılık vasfını yüklemektedir. Bilgi ve becerisini, kamusal çalışma alanı içinde ve görevi doğrultusunda kullanması gereken memurun, tarafsızlık ve eşitlikten ayrılarak, özel çalışma alanı içinde kimi mükelleflerin özel işlerini yapması ve somut olayda bu işleri yapmasını haklı kılacak herhangi bir hukuki dayanağın da bulunmaması durumunda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından hukuka aykırılık unsuru gerçekleşmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından hukuka uygunluk sebepleri, bu suçun hukuka aykırılık vasfını ortadan kaldıran ve onu hukuk düzeni açısından hukuka uygun hâle getiren sebeplerdir. Bu sebeplerin mevcut olması durumunda, kanunda fail olarak belirtilen memurlar tarafından mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması hukuksal bir temele dayandığından, haksızlık ortadan kalkmakta ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmamaktadır. TCK'da yer alan meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası⁴⁵⁷ hukuka uygunluk sebepleri, koşulları gereği mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından uygulama alanı bulamamaktadır. Kanunun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk sebebinin ise bu suç açısından uygulama alanı bulması mümkündür.

Memurların görevleri kapsamında mükellefleri bilgilendirmeleri durumunda kanunun hükmünün yerine getirilmesi söz konusudur⁴⁵⁸. Bu bağlamda, VUK m. 413 uyarınca: "Mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz ve tereddütlü gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat istemeleri üzerine, mükelleflere özelge ile izahat verilmesi" durumunda kanunun hükmünün yerine getirilmesi söz konusudur⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ Doktrinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından, kişilerin üzerinde mutlak surette tasarruf edebilecekleri bir hakları bulunmadığından, ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebinin uygulanamayacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, vergi idaresinde amir olan bir kişinin, mükelleflerin özel işlerinin yapılması hususunda verdiği izin, suçun oluşumunu engellemeyeceği ve böyle bir durumda amirin suça iştirak ettiğinden bahsedilebileceği ifade edilmiştir. Özcan, 2015: 376-377.

⁴⁵⁸ "Kamu görevlilerinin görevleri kapsamında mükellefleri bilgilendirmeleri, haklarını hatırlatmaları, yönlendirmeleri suç oluşturmaz." Uğur ve Elibol, 2016: 562.

⁴⁵⁹ "Mükellefe böyle bir izahati veren fail, Kanunun bir hükmünü icra etmiş olacağı için, bir hukuka uygunluk sebebinden yararlanmış olur." Erman, 1988: 109; "Bu bağlamda, vergi dairesi başkanlıklarında veya vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklarda özelge taleplerini incelemekle görevli memurlar, vergi dairesi başkanlıklarından veya defterdarlıklardan gelen özelge taleplerini almaya yetkili memurlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde özelge vermek için teşekkül ettirilen komisyonda görev alan memurların yaptıkları iş, her ne kadar mükellefin özel bir işi de olsa, bu işin yapılması kanunla emredildiğinden, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel bir işini yapma suçu teşkil etmeyecektir." Özcan, 2015: 375; "Bu kapsamda mükelleflere bilgi verilmesi kanun hükmünün icrasidir." Şenyüz, 2016: 422; "Bu

Mükelleflere özelge ile izahatta bulunan memurlar, kanunun hükmünü yerine getirdiklerinden, gerçekleştirdikleri hareketler haksızlık teşkil etmemekte ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmamaktadır. Buna karşın, doktrinde yer alan bir görüşe göre, VUK m. 413 uyarınca özelge ile izahatta bulunulması, mükelleflerin özel işlerinin yapılması niteliğinde olmadığından, ortada suç teşkil eden bir hareket ve onu hukuka uygun hâle getiren bir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır⁴⁶⁰.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından geçerli olan kanunun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk sebepleri, özelgeler ile sınırlı değildir. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun m. 4 uyarınca Başkanlıkça, "Mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmesi"; aynı kanun m. 10 uyarınca Başkanlığa bağlı ana hizmet birimlerinden olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığınca, "Mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmesi, mükellef haklarının korunmasının sağlanması ve buna ilişkin gerekli alt yapının hazırlanması, mükellef şikayetlerinin değerlendirilmesi ve bu konuda gerekli tedbirlerin alınması"; yine aynı kanun m. 24/2 uyarınca, Başkanlığın taşra teşkilatını oluşturan Vergi Dairesi Başkanlığınca, "Mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirilmesi, mükelleflerin hakları konusunda bilgilendirilmesi ve gerçekleştirilen uygulamalarda mükellef haklarının gözetilmesi" gibi görevler, bu işleri gerçekleştiren memurlar açısından kanunun hükmünün yerine getirilmesidir. Bu nedenle, bu kapsamda gerçekleştirilen hareketler haksızlık teşkil etmemekte ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmamaktadır. Örneğin vergi daireleri bünyesinde, vergi iletişim merkezi gibi kurumlar vasıtasıyla mükelleflere bilgi verilmesi, vergi dairesindeki memurlarca mükelleflere vergi işlemleri için hazırlanmış matbu dilekçelerin verilmesi, mükellefe uzlaşma başvurusunu nasıl gerçekleştireceği ve bundan sonraki sürecin nasıl işleyeceği ile ilgili basit düzeyde bilgi verilmesi, memurlar tarafından mükellefleri bilgilendirici kitap, makale vb. eserlerin yazılması, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca mükellefleri bilgilendirmek amacıyla broşürlerin hazırlanması, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmamaktadır⁴⁶¹. Bütün bu örnekler açısından memurlar, kanunun verdiği görev ve yetki ile donatıldıklarından bir hukuka uygunluk sebebi söz konusudur. Doktrinde bir memurun, mükellef olan babasının özel işlerini yapması durumunda suçun oluşacağı; fakat aynı memurun VUK m. 10 uyarınca, kanuni temsilci sıfatıyla, kısıtlı durumda bulunan babasının özel işlerini yapması durumunda

madde hükmüne göre mükellefe böyle bir izahatı veren fail kanunun bir hükmünü icra etmiş olacaktır." Yiğit, 2004: 215.

⁴⁶⁰ Donay, 2008: 176.

⁴⁶¹ Özcan, 2015: 363; Şenyüz, 2016: 422.

suçun oluşmayacağı ifade edilmiştir⁴⁶². Buna ek olarak, doktrinde, VUK m. 243/son uyarınca, "çiftçilerin ekim sayım beyanında buldukları muhtarlıklardan, kayıt işlerini kendi imkanları ile tekemmül ettiremeyecek durumda olanlara valiliklerce gerekli yardımın yapılmasının" da bu suçu oluşturmayacağı ifade edilmiştir⁴⁶³.

2.4 Kusurluluk

2.4.1 Kusurluluk Kavramı

Kusur, kelimesi: "Eksiklik, ayıp, sakatlık, özür, yersiz hareket, suç, kabahat, ihmal, tedbirsizlik"⁴⁶⁴ anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise kusur: "Gerçekleştirdiği haksızlıkla ilgili olarak faildeki iradenin oluşum şartlarının tespiti ve bu tespite binaen gerçekleştirdiği haksızlık dolayısıyla failin şahsen muaheze edilmesi gerekip gerekmediği hususundaki yargıyı"⁴⁶⁵ ifade etmektedir. Başka bir deyişle kusur, işlediği suç nedeniyle fail hakkında varılan bir yargıdır⁴⁶⁶. Kusur değerlendirmesi ise, işlediği bu suç nedeniyle failin kınanıp kınanamayacağını ifade etmektedir⁴⁶⁷. Failin kusurlu olması, işlediği suç nedeniyle şahsen kınanabilmesi anlamına gelmektedir. Failin kusurlu olmaması ise işlediği suç nedeniyle şahsen kınanamaması anlamına gelmektedir⁴⁶⁸. Failin kusurlu olduğunun kabul edilebilmesi için hareketi gerçekleştirdiği sırada kusur yeteneğine sahip olması gerekmektedir⁴⁶⁹. Kusur yeteneği: "Doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme kabiliyetini"⁴⁷⁰ ifade etmektedir. Bu bağlamda, kusur yeteneği, algılama ve irade yeteneklerinden oluşmaktadır. Algılama yeteneği: "Kişinin işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama yeteneğini"⁴⁷¹ ifade etmektedir. Kişi bir davranışı, haksızlık teşkil

⁴⁶² Özcan, 2015: 361.

⁴⁶³ Şenyüz, 2016: 422; Uğur ve Elibol, 2016: 562.

⁴⁶⁴ Devellioğlu, 2010: 608.

⁴⁶⁵ Özgenç, 2015: 378. Ayrıca bk. "Kusur, kanuni tanıma uygun ve hukuka aykırı fiilden dolayı failin ceza almasını sağlayan şarttır." Akbulut, 2015: 410; "Kusur, failin, hukuka uygun davranmak imkanı varken, hukuka karşı gelmesi, haksızlığı seçmesi nedeniyle hakkında yapılan kınama yargısıdır." Koca ve Üzülmez, 2015a: 294.

⁴⁶⁶ Akbulut, 2015: 410; Koca ve Üzülmez, 2015a: 293; Özbek vd., 2015b: 365; Özgenç, 2015: 378; Zafer, 2015: 345.

⁴⁶⁷ Artuk vd., 2015a: 475; Hakeri, 2015: 378; Koca ve Üzülmez, 2015a: 292.

⁴⁶⁸ Özgenç, 2015: 378.

⁴⁶⁹ Koca ve Üzülmez, 2015a: 295.

⁴⁷⁰ Artuk vd., 2015a: 476. Ayrıca bk. "Kusur yeteneği, bir fiilin bir kimseye yüklenebilmesi için, failde bulunması gereken niteliklerin tümüne denir." Demirbaş, 2014: 335; "Kusur yeteneği, bir eylemin bir kişiye yüklenebilmesi için, eylemini yaptığı sırada o kişinin sahip bulunması gereken kişisel niteliklerinin bütünüdür." İçel, 2016: 407; "Kusur yeteneği, kusurlu olarak davranabilme yeteneğidir. Bu ise eski deyimle farik ve mümeyyiz olmak (Farik: fark eden, ayırt eden, sezen; Mümeyyiz: iyiyi doğruyu kötüyü yanlış seçen) ile açıklanabilir. Yani kişi, hareketinin toplum bakımından etki ve önemini anlayabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bu yönüyle kişi, iradesine uygun hareket edebilme ve gerektiğinde iradesinin isteklerini engelleyebilme yeteneğine sahip bulunmalıdır." Özbek vd., 2015b: 371.

⁴⁷¹ Koca ve Üzülmez, 2015a: 295. Ayrıca bk. "Algılama yeteneği, bir kimsenin yaptığı hareketin toplum içindeki değerini bilmesi ve bu davranışının topluma hâkim olan düzeni korumayı amaçlayan bir hukuk kuralıyla çatışma halinde olup olmadığını anlamasıdır." Artuk vd., 2015a: 476; "Algılama yeteneği, insanın çevresindeki olguları gözlemleyebilme yeteneğidir." Özgenç, 2015: 382.

ettiğini bilmesine rağmen gerçekleştiriyorsa bu davranış açısından algılama yeteneğine sahiptir⁴⁷². İrade yeteneği ise kişinin haksızlık teşkil eden davranışının kendi iradesinin ürünü olmasını ifade etmektedir⁴⁷³. Bunun için de kişinin irade hürriyetine, başka bir deyişle, davranışlarını isteği doğrultusunda yönlendirebilme kabiliyetine sahip olması gerekmektedir⁴⁷⁴.

Kural olarak, işlediği suç açısından kusuru bulunan bir faile ceza, işlediği suç açısından kusuru bulunmayan bir faile ise güvenlik tedbiri uygulanmaktadır⁴⁷⁵. Failin kusuru yoksa cezai sorumluluğu da yoktur⁴⁷⁶. Zira Ceza Hukukunda "kusursuz ceza olmaz" ilkesi geçerlidir. Ceza verilmesi gereken hâllerde ise, TCK m. 61/1-f uyarınca, bu cezanın failin kusuruyla orantılı olması gerekmektedir.

TCK'da failin kusurluluğuna etki eden birtakım nedenler düzenlenmiştir. Bu nedenler: hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi (TCK m. 24/2-4), zorunluluk hâli (TCK m. 25/2), hukuka uygunluk sebeplerinde sınırın aşılması (TCK m. 27), cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (TCK m. 28), haksız tahrik (TCK m. 29), çeşitli hata hâlleri (TCK m. 30/3-4), yaş küçüklüğü (TCK m. 31), akıl hastalığı (TCK m. 32), sağır ve dilsizlik (TCK m. 33), geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK m. 34) şeklinde sayılabilir⁴⁷⁷. Bu nedenlerden bir kısmı kusuru azaltırken bir kısmı kusuru tamamen kaldırmaktadır⁴⁷⁸. Bu nedenler içinde, hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi, zorunluluk hâli ve cebir ve tehdit dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından önem taşımaktadır.

Hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi, TCK m. 24/2-4'te: "Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur. Emrin, hukuka uygunluğunun denetlenmesinin kanun tarafından engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri veren sorumlu olur." şeklinde düzenlenmiştir. Anayasa m. 137'de de: "Kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse, üstünden aldığı emri, yönetmelik, tüzük, kanun veya Anayasa hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yenilirse, emir yerine getirilir; bu halde, emri

⁴⁷² Özgenç, 2015: 382-383.

⁴⁷³ Özgenç, 2015: 385. Ayrıca bk. "İrade yeteneği, kişinin fiili işlediği sırada hareketlerini serbest olarak tayin edebilme, yönlendirebilme kudretine sahip olmasıdır." Artuk vd., 2015a: 476.

⁴⁷⁴ Koca ve Üzülmez, 2015a: 295.

⁴⁷⁵ Özgenç, 2015: 379.

⁴⁷⁶ Artuk vd., 2015a: 473; Hakeri, 2015: 378; Zafer, 2015: 341.

⁴⁷⁷ Artuk vd., 2015a: 481-482; Koca ve Üzülmez, 2015a: 299; Özgenç, 2015: 390-391.

⁴⁷⁸ Koca ve Üzülmez, 2015a: 299.

yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilmez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz. Askerî hizmetlerin görülmesi ve acele hallerde kamu düzeni ve kamu güvenliğinin korunması için kanunla gösterilen istisnalar saklıdır." ifadelerine yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre, eğer amir tarafından verilen emir hukuka aykırı ise kişinin bu durumu amirine bildirmesi gerekmektedir. Amirin bu bildirimle rağmen emrinde ısrar etmesi ve emrini yazıyla yenilemesi durumunda ise emri uygulayan kişi bundan sorumlu olmamaktadır⁴⁷⁹. Böyle bir durumda sorumluluk yalnızca amire aittir⁴⁸⁰. Buna karşın, amir tarafından verilen emrin konusunun suç teşkil etmesi durumunda kişinin bu emri yerine getirmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emri yerine getiren kişi cezai sorumluluktan kurtulamamaktadır. Böyle bir durumda emri veren kişi de azmettiren olarak sorumlu olmaktadır⁴⁸¹.

Zorunluluk hâli, TCK m. 25/2'de: "Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez." şeklinde düzenlenmiştir. Faile ceza verilememesi için failin bu tehlikeye bilerek neden olmaması ve tehlikeden, gerçekleştirdiği davranış dışında başka bir şekilde kurtulma olanağının bulunmaması gerekmektedir⁴⁸². Tehlikeden başka türlü kurtulma olanağının bulunup bulunmadığını, her somut olayın özelliklerini ve failin içinde bulunduğu durumu dikkate alarak hâkim tespit etmektedir⁴⁸³. Zorunluluk hâlinde bir değerler kıyaslaması yapılmaktadır. Zorunluluk hâlinde bahsedebilmek için, bu kıyaslama sonucunda üstün tutulan değer, feda edilen değere en azından eşit olması gerekmektedir⁴⁸⁴.

Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit TCK m. 28'te: "Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır." şeklinde düzenlenmiştir. Cebir, şiddet, korkutma ve tehdide maruz kalan kişinin, gerçekleştirdiği haksızlığa rağmen kusursuz kabul edilebilmesi için bu cebir, şiddet, korkutma ve tehdidin belirli bir ağırlığa ulaşmış olması gerekmektedir⁴⁸⁵. Buna ek

⁴⁷⁹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 324.

⁴⁸⁰ Zafer, 2015: 355.

⁴⁸¹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 325; Özgenç, 2015: 421.

⁴⁸² Hafizoğulları ve Özen, 2015: 225; Hakeri, 2015: 417; İçel, 2016: 357; Zafer, 2015: 319.

⁴⁸³ Artuk vd., 2015a: 493; Demirbaş, 2014: 298; Hakeri, 2015: 418; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 332.

⁴⁸⁴ Akbulut, 2015: 442; Artuk vd., 2015a: 494; Demirbaş, 2014: 298; İçel, 2016: 358; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 332; Özbek vd., 2015b: 418; Özgenç, 2015: 417; Toroslu ve Toroslu, 2016: 175; Zafer, 2015: 320.

⁴⁸⁵ Akbulut, 2015: 451; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 338; Özbek vd., 2015b: 431; Özgenç, 2015: 412.

olarak, cebir, şiddet, korkutma ve tehdide maruz bırakılan hukuki değer, bunların etkisinde gerçekleştirilen davranışın ihlal ettiği hukuki değerle orantılı olması da gerekmektedir⁴⁸⁶.

2.4.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Kusurluluk Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, kanunda fail olarak belirtilen memurların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini yapmaları ve somut olayda bu işlerin yapılmasını meşru kılacak herhangi bir hukuka uygunluk sebebinin bulunmaması durumunda tamamlanmaktadır. Tamamlanan bu suç açısından memurdaki iradenin oluşum şartları ve memurun işlediği bu suç nedeniyle şahsen kınanıp kınanamayacağı hususu ise mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından kusuru ifade etmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapan bir memurun cezalandırılabilmesi için kusurlu olması gerekmektedir. Memurun kusurlu olduğunun kabul edilebilmesi için ise her şeyden önce, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturan hareketleri gerçekleştirdiği sırada kusur yeteneğine sahip olması gerekmektedir. Başka bir deyişle memur, mükelleflerin özel işleri niteliğindeki hareketleri gerçekleştirdiği sırada doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna uygun davranabilme yetisine sahip olmalıdır⁴⁸⁷. Kusurluluğu etkileyen nedenler açısından yapılan değerlendirmede ise TCK'da yer alan hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi (TCK m. 24/2-4), zorunluluk hâli (TCK m. 25/2), cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (TCK m. 28) düzenlemeleri, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından önem taşımaktadır.

TCK m. 24'te ve Anayasa m. 137'de yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, mükelleflerin özel işlerinin yapılması hususunda amirinden emir alan bir memurun, böyle bir emri yerine getirmemesi gerekmektedir. Zira böyle bir emir, amirin suç teşkil eden emri niteliğindedir. Amirin suç teşkil eden bir emrini yerine getiren memur ise cezai sorumluluktan kurtulamamaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerinin yapılması hususundaki bir emri yerine getiren memur fail olarak, memura bu emri veren amir ise azmettiren olarak sorumlu olmaktadır. Doktrinde bu duruma örnek olarak, bir memurun, amirinin emriyle, amirin mükellef olan bir yakınının gelir vergisi matrahını tespit etmesi gösterilmiştir⁴⁸⁸.

TCK m. 25/2'de yer alan düzenleme dikkate alındığında, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından zorunluluk hâliinden bahsedebilmek için, memurun bilerek neden olmadığı ve gerçekleştirdiği davranış dışında başka bir şekilde kurtulma olanağının da bulunmadığı ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak amacıyla mükelleflerin özel işlerini yapması gerekmektedir. Başka bir deyişle, tehlikeden kurtulabilmek açısından, özel iş

⁴⁸⁶ İçel, 2016: 471; Özgenç, 2015: 412; Zafer, 2015: 361.

⁴⁸⁷ Artuk vd., 2015a: 476.

⁴⁸⁸ Özcan, 2015: 376.

niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesi son çare olmalıdır. Memur, kendisine veya başkasına ait bir hakka yönelen tehlikeden, mükelleflerin özel işlerini yapmadan da kurtulabiliyorsa, zorunluluk hâlinde bahsedilememektedir. Doktrinde haklı olarak, memurun çok büyük mali sıkıntılar içinde bulunmasının ve bu sıkıntıları aldığı maaşla aşamamasının, bu suç açısından bir zorunluluk hâli teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir⁴⁸⁹. Zira memur bu statüye talip olurken, onun bütün hüküm ve şartlarını kabul etmektedir. Başka bir deyişle memur, göreve atanırken statüsünün, yetki, sorumluluk ve haklarının ve özellikle de maaş tutarının bilincindedir. Bu bağlamda, bir devleti var eden hukuk düzeninin, mali sıkıntılar içinde bulunan memurlarca ihlal edilmesinin bir zorunluluk hâli olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Buna karşın, doktrinde yer alan bir görüşe göre, vergi dairesinde memur olarak çalışan bir babanın, kısa bir süre içinde yurt dışında tedavi edilmezse ölümle sonuçlanabilecek bir hastalığa sahip olan kızının tedavi masraflarını karşılayabilmek amacıyla mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini yapması durumunda bir zorunluluk hâli bulunmaktadır⁴⁹⁰.

TCK m. 28'te yer alan düzenleme dikkate alındığında, mükelleflerin özel işlerini cebir, şiddet, korkutma ve tehdit altında yapan bir memura ceza verilememektedir. Doktrinde bu duruma örnek olarak, mükellefin bir vergi memurunu kaçırmaması ve bu memuru ölümle tehdit ederek vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili kendisine ait özel bir işini yaptırması verilmiştir⁴⁹¹. Bir başka örnek vermek gerekirse, karşı koyamayacağı türden bir cebire maruz kalan memurun, mükellefe kanun boşlukları hususunda bilgi vermesi durumunda da TCK m. 28 uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu örneklerde memura ceza verilmezken, memuru tehdit eden veya memura karşı cebir kullanan kişiler mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili sayılmaktadır.

2.5 Suçun Özel Görünüş Biçimleri

2.5.1 Teşebbüs

2.5.1.1 Teşebbüs Kavramı

Teşebbüs, kelimesi: "İşe girişme, el atma, girişkenlik, önce davranış"⁴⁹² anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise teşebbüs, TCK m. 35'te: "Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle

⁴⁸⁹ Erman, 1988: 109; Karakoç, 2016: 319; Özcan, 2015: 376; Yiğit, 2004: 215.

⁴⁹⁰ Özcan, 2015: 376.

⁴⁹¹ Özcan, 2015: 377.

⁴⁹² Devellioğlu, 2010: 1275.

tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur." şeklinde ifade edilmiştir⁴⁹³. Suça teşebbüs hâlinde faile, teşebbüs edilen suçun tamamlanmış şekline nazaran daha az bir ceza verilmektedir (TCK m. 35/2). Bu daha az ceza belirlenirken meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığı dikkate alınmaktadır.

TCK m. 35'ten çıkarılan ilk sonuç teşebbüsün yalnızca kasten işlenen suçlarda söz konusu olduğudur. Zira kanunda "işlemeyi kastettiği bir suç" ifadesi kullanılmıştır. Bu nedenle, taksirle işlenen suçlara teşebbüs mümkün değildir⁴⁹⁴. Bu maddeden çıkarılan ikinci sonuç, bir suça teşebbüs için aranan hareketin, sıradan bir hareket değil, neticeyi meydana getirmeye elverişli bir hareket olduğudur. Neticeyi meydana getirmeye elverişli olmayan bir hareket, Ceza Hukuku açısından dikkate alınmamaktadır⁴⁹⁵. Bu maddeden çıkarılan üçüncü sonuç ise, gerçekleştirilen hareketin icra hareketi niteliğinde olması gerektiğidir. Bu bağlamda, doktrinde, suçun bir süreç içinde işlendiği ve bu sürecin düşünce, hazırlık hareketleri, icra hareketleri, tamamlanma⁴⁹⁶ ve sona erme⁴⁹⁷ aşamalarından oluştuğu ifade edilmiştir⁴⁹⁸. Düşüncenin cezalandırılması söz konusu değildir. Hazırlık hareketleri de ayrıca bir suç oluşturmadıkları takdirde cezalandırılmamaktadır⁴⁹⁹. Bir suça teşebbüsten bahsedebilmek için gerçekleştirilen hareketlerin hazırlık hareketi niteliğini aşması ve icra hareketi niteliğine ulaşması gerekmektedir. Bu nedenle, gerçekleştirilen bir hareketin hazırlık

⁴⁹³ "Teşebbüs, suç tanımında belirlenmiş olan fiilin icrasına elverişli hareketlerle başlanmış olmakla birlikte bu fiile ilişkin icra hareketlerinin tamamlanamaması veya icra hareketleri tamamlanmış olmakla birlikte, suç tipinde ayrı bir unsur olarak belirlenmiş olan hallerde neticenin gerçekleşmemiş bulunmasını ifade eder." Artuk vd., 2015a: 580-581; "Suç işleme kararı alıp, suç yolunda hazırlık hareketlerini tamamladıktan sonra icra hareketlerine başlayıp, ancak elinde olmayan nedenlerle neticeye ulaşamama haline teşebbüs denilmektedir." Hakeri, 2015: 485; "Teşebbüs, failce işlenmek istenen bir suçun icrasına elverişli araçlarla başlanmasına karşın, elde olmayan nedenlerden dolayı icra hareketlerinin tamamlanamaması veya icra hareketlerinin tamamlandığı halde failin isteği (iradesi) dışındaki nedenlerden dolayı sonucun meydana gelmemesidir." İçel, 2016: 493.

⁴⁹⁴ Akbulut, 2015: 476; Artuk vd., 2015a: 588; Demirbaş, 2014: 445; Hafizoğulları ve Özen, 2015: 309; Hakeri, 2015: 509; İçel, 2016: 513; Koca ve Üzülmez, 2015a: 394; Özbek vd., 2015b: 486; Özgenç, 2015: 469; Toroslu ve Toroslu, 2016: 303.

⁴⁹⁵ Özgenç, 2015: 481. Ayrıca bk. "Elverişlilik genel olarak, hareketin kanunun suç saydığı sonucu meydana getirebilme iktidarındır." Hakeri, 2015: 489; "Hareketin elverişli olması demek, suç fiilini derhal oluşturabilecek nitelikte olması demektir." Toroslu ve Toroslu, 2016: 297.

⁴⁹⁶ "Suçun icrası evresini suçun tamamlanması evresi izlemektedir. Kanunda gösterilen tüm unsurları gerçekleşmiş olduğunda, suç, tamamlanmış olmaktadır. Açıkçası, suç, varlığı için öngörülmesi olan zorunlu en son unsurun gerçekleştiği anda tamamlanmış olur. Buradan, ortaya, tamamlanmış suç kavramı çıkmaktadır." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 306.

⁴⁹⁷ "Örneğin, kişinin hürriyetinden yoksun bırakılması (hürriyet, tahdit, TCK m. 109) suçunda mağdurun bir yere kilitlenmesi ile suç tamamlanır ancak, netice gerçekleşirse de bitmez, devam eder; yani, suç sona ermez. Suç mağdurun yeniden özgürlüğüne kavuşması ile sona erer." Özbek vd., 2015b: 494.

⁴⁹⁸ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 305; Hakeri, 2015: 485; Zafer, 2015: 410.

⁴⁹⁹ "Kanun kural olarak, hazırlık hareketlerini cezalandırmamaktadır. Hazırlık hareketleri, hukuk düzenimizde, kişiye tanınan hürriyet alanını oluşturmaktadır. Öyleyse, hazırlık hareketleri serbest alanla yasak alanın sınırını belirlemektedir." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 305; "Ceza hukukunda hazırlık hareketleri kural olarak suç teşkil etmez. Bunun sebebi devletin kişi karşısında gücünü sınırlamak ve kişiye daha geniş bir özgürlük alanı bırakmaktır." Soyaslan, 2014a: 287; "Hazırlık hareketi mahiyeti arzeden fiiller, kanunda suç olarak tanımlanmış olabilir. Meselâ, suç işlemek için örgüt kurulması, işlenmesi amaçlanan suçlar açısından bir hazırlık hareketi mahiyetindedir." Özgenç, 2015: 470. Ayrıca bk. Akbulut, 2015: 471; Demirbaş, 2014: 450; Hakeri, 2015: 486; Koca ve Üzülmez, 2015a: 396; Zafer, 2015: 410.

hareketi mi yoksa icra hareketi mi olduğu hususunu belirlemek gerekmektedir⁵⁰⁰. Kanunda bu belirlemeyi yapmak amacıyla "doğrudan doğruya icra" kıstasına yer verilmiştir. Kanunun gerekçesinde bu kıstası açıklamak amacıyla: "İşlenmek istenen suç tipiyle belirli bir yakınlık ve bağlantı içindeki hareketlerin yapılması durumunda suçun icrasına başlanılmış sayılacağı"⁵⁰¹ ifade edilmiştir. TCK m. 35'ten çıkarılan bir diğer sonuç ise bir suça teşebbüsten bahsedebilmek için icra hareketlerine başlayan failin, elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamış olması gerekmektedir. Bu durum, suçun icrasının tamamlanamaması veya neticenin gerçekleşmemesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir⁵⁰². TCK m. 35/2 uyarınca, faille suça teşebbüsten dolayı ceza verilebilmesi için, failin gerçekleştirdiği hareketlerin, suçun konusuna bir zarar vermesi veya en azından suçun konusu üzerinde bir tehlike meydana getirmesi de gerekmektedir⁵⁰³.

Suçta teşebbüs konusunda bahsedilmesi gereken bir diğer husus, gönüllü vazgeçmedir. Gönüllü vazgeçme doktrinde: "Failin, icrasına başladıktan sonra, suçu işleme kararını değiştirmesi ve isteyerek cürmî faaliyetine son vermesi"⁵⁰⁴ şeklinde tanımlanmıştır. TCK m. 36'da: "Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, hem icra hareketleri aşamasında, hem de icra hareketleri bittikten sonra ve fakat suç tamamlanmadan önce failin suçtan gönüllü olarak vazgeçmesi mümkündür. Buna karşın, kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere, bir suça ilişkin icra hareketlerinin bitmesinden sonra gönüllü vazgeçmenin mümkün olabilmesi için, vazgeçenin suçun tamamlanmasını önlemek hususunda ciddi bir çaba göstermesi gerekmektedir⁵⁰⁵. Buna ek olarak, gönüllü vazgeçme hükmünün uygulanabilmesi için vazgeçmenin gönüllü olması gerekmektedir. Failin karşılaştığı bir engel nedeniyle suçun icrasından vazgeçmesi durumunda gönüllü vazgeçmeden söz edilememektedir⁵⁰⁶.

⁵⁰⁰ "Bize göre hakim bir hareketin icra veya hazırlık hareketi olup olmadığını değerlendirirken hareketin normun koyduğu hukuki menfaate zarar verip vermediğine, kanuni tarifi ihlal edip etmediğine, neticeye yakın olup olmadığına veya neticeyi gerçekleştirme tehlikesi doğurup doğurmadığına bakmalıdır. Eğer hareket kanuni tarifi ihlal ediyorsa, neticeye yakınsa, korunan hukuki menfaate zarar veriyorsa icra hareketidir, değilse hazırlık hareketidir." Soyaslan, 2014a: 296.

⁵⁰¹ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 195.

⁵⁰² Özgenç, 2015: 484.

⁵⁰³ Özgenç, 2015: 468.

⁵⁰⁴ Hafizoğulları ve Özen, 2015: 322. Ayrıca bk. "Failin kendi kendisine suç yolunda ilerlemekten vazgeçmesi veya neticenin meydana gelmesini engellemesi, gönüllü vazgeçme olarak adlandırılır." Zafer, 2015: 426.

⁵⁰⁵ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 196; Ayrıca bk. Hakeri, 2015: 515.

⁵⁰⁶ "Vazgeçmenin sadece iradi olması yetmez, aynı zamanda bu irade; hür, serbest bir ortamda gönüllü olarak tezahür etmeli, fail gönüllü olarak suçu işlemekten vazgeçmelidir." Artuk vd., 2015a: 615; "Gönüllü olmayı, isteyerek gerçekleştirme, seçme şansının bulunduğu bir durumda imkânlardan birini tercih etme şeklinde

2.5.1.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Teşebbüs Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu neticesi harekete bitişik bir suçtur. Bu suç açısından, memurun özel iş niteliğindeki hareketi gerçekleştirilmesiyle birlikte netice de harekete bitişik bir şekilde kendiliğinden gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, özel iş niteliğindeki hareketin gerçekleştirilmesiyle birlikte mükelleflerin özel işlerini yapma suçu tamamlanmaktadır. Doktrinde kural olarak, neticesi harekete bitişik suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı ifade edilmiştir⁵⁰⁷. Zira teşebbüs, suçun icraya başlanması ile tamamlanması arasındaki bir aşamada söz konusu olmaktadır. Neticesi harekete bitişik suçlarda ise, suçun icraya başlanması ile tamamlanması aynı anda gerçekleşmektedir. Buna karşın doktrinde, istisnai olarak, icra hareketlerinin parçalara bölünebildiği durumlarda, neticesi harekete bitişik suçlara teşebbüsün mümkün olabileceği ifade edilmiştir⁵⁰⁸. Bu bağlamda, doktrinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun da teşebbüse elverişli bir suç olduğu belirtilmiştir⁵⁰⁹. Doktrinde, bu suça teşebbüse örnek olarak, mükellefin pişmanlık dilekçesini yazmakta olan bir vergi memurunun, amiri tarafından görüldüğünü fark ederek dilekçeyi yazmayı bırakması gösterilmiştir⁵¹⁰. Söz konusu örnek ele alındığında, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna teşebbüsün mümkün olduğu görülmektedir. Zira verilen örnek açısından, öncelikli olarak failin zihninde mükellefin özel işinin yapılması fikri belirlemiştir. Failin mükellefin pişmanlık dilekçesini yazması ise hazırlık hareketi seviyesini aşarak icra hareketi boyutuna ulaşmıştır. Fail bu icrai hareketi gönüllü olarak değil, zorlayıcı bir nedenle, amiri tarafından görüldüğünü fark etmesi nedeniyle bırakmıştır. Bu bağlamda, verilen örnek açısından teşebbüsün bütün şartları oluşmuştur. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından teşebbüse verilen bir diğer örnek, mükelleflerin özel işlerini yapmak için bilgi ve belge toplayan bir memurun, bunları açıklamadan önce yakalanmasıdır⁵¹¹. Buna karşın, bilgi ve belge toplanması hazırlık hareketi niteliğinde olduğundan bu örnek açısından mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna teşebbüs söz konusu değildir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna teşebbüsün mümkün olduğu durumlarda, bu suçtan gönüllü olarak vazgeçmek de mümkündür. Bunun için de mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun icrasına başlayan bir memurun, icra hareketlerinden, karşılaştığı bir engel

anlamak gerekmektedir." Koca ve Üzülmöz, 2015a: 417; "Yakalanma korkusu, malın değersiz olduğunun anlaşılması, mağdurun tepkisi ve direnmesi, daha sonra deneme düşüncesinin varlığı halinde vazgeçme götüllü değildir." Özbek vd., 2015b: 506.

⁵⁰⁷ Demirbaş, 2014: 471; Hakeri, 2015: 510; İçel, 2016: 513; Özbek vd., 2015b: 486.

⁵⁰⁸ Demirbaş, 2014: 472; Hakeri, 2015: 510; İçel, 2016: 514.

⁵⁰⁹ Erman, 1988: 109; Yiğit, 2004: 214; Şenyüz, 2016: 423; Uğur ve Elibol, 2016: 563.

⁵¹⁰ Bu durumda, suçun tamamlanması açısından, söz konusu dilekçenin mükellefçe vergi idaresine verilip verilmemesinin bir öneminin bulunmadığı, hatta memurun pişman olarak yazdığı dilekçeyi mükelleften geri almasının bile, bu suç açısından bir etkin pişmanlık düzenlemesi söz konusu olmadığından, işlenen suça etki etmeyeceği ifade edilmiştir. Özcan, 2015: 378. Ayrıca bk. Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 32.

⁵¹¹ Donay, 2008: 174; Şenyüz, 2016: 423; Bilici, 2013: 8.

nedeniyle değil, gönüllü olarak vazgeçmesi gerekmektedir. Bu duruma örnek olarak, mükellefin pişmanlık dilekçesini yazmakta olan bir vergi memurunun, bundan gönüllü olarak vazgeçerek, dilekçeyi yırtması gösterilebilir.

2.5.2 İştirak

2.5.2.1 İştirak Kavramı

İştirak, kelimesi: "Ortak olma, ortaklık"⁵¹² anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku açısından ise iştirak: "Suçun işlenebilmesi için gerekli olan kişi sayısından en az bir veya daha fazla kişinin o suçu işlemesi halinde, işlenen suç açısından, cezai sorumluluğun esasını belirleyen ceza hukuku kurumunu"⁵¹³ ifade etmektedir. Tek faille de işlenebilen suçlarda ikinci bir kişinin katılımı, zorunlu olarak iki ya da daha fazla fail tarafından işlenebilen suçlarda ise bu failer dışında kalan kişilerin katılımı suça iştiraki oluşturmaktadır⁵¹⁴. TCK m. 40/3 uyarınca, suça iştirakten dolayı sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, ilgili suçun tamamlanması veya en azından teşebbüs aşamasında kalması gerekmektedir.

Bir suça iştirak eden kişiler, işlenen bu suç açısından ya fail ya da şerik sıfatına sahip olmaktadır. Faillik TCK m. 37/1'de: "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur." şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, fail, kanuni tanımında yer alan hareketi gerçekleştiren kişidir. Kanuni tanımında yer alan hareketin birden fazla suç ortağı tarafından birlikte gerçekleştirilmesi durumunda ise müşterek faillik söz konusudur⁵¹⁵. Müşterek faillikten bahsedebilmek için bu suç ortaklarının birlikte suç işleme kararı doğrultusunda hareket etmeleri ve suçun işlenişi üzerinde müşterek hâkimiyet kurmaları gerekmektedir. Ortakların suç teşkil eden hareketleri, müşterek hareket ettiklerine dair bir bilgiye sahip olarak gerçekleştirmeleri durumunda birlikte suç işleme kararı bulunmaktadır⁵¹⁶. Suçun başarıyla işlenebilmesi açısından önem taşıyan bir katkının

⁵¹² Devellioğlu, 2010: 535.

⁵¹³ Özen, 2007: 239. Ayrıca bk. "Kanunen tek kişi tarafından işlenebilmesi mümkün olan bir suçun, birden fazla failin önceden işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesine, iştirak ya da suça katılma denilir." Demirbaş, 2014: 479; "Kanunun suç saydığı bir fiili birden çok kişinin birlikte işlemesine suça iştirak denmektedir." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 325; "Kanunen ve nitelikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin değişik şekillerdeki katılımıyla işlenmesine veya bir kişinin, çok failli bir suçun icrasına fail sayılmayı gerektirmeyecek nitelikteki davranışlarla katılmasına suça iştirak denir." Koca ve Üzülmmez, 2015a: 422; "Soyut olarak bir tek kişi tarafından gerçekleştirilebilen bir suçu birden çok kişi birlikte gerçekleştirdiğinde 'suça iştirak' söz konusudur." Toroslu ve Toroslu, 2016: 306.

⁵¹⁴ Özen, 2007: 239-240.

⁵¹⁵ Artuk vd., 2015a: 633-634; Özgenç, 2015: 502; Koca ve Üzülmmez, 2015a: 427-428; Toroslu ve Toroslu, 2016: 340.

⁵¹⁶ "Müşterek faillikten bahsedebilmek için ortakların işlenecek suç bakımından müşterek hareket ettiklerini bilmeleri ve istemeleri lazımdır." Artuk vd., 2015a: 640; "Bu karar, belli bir hareketin icrasına ve neticenin meydana gelmesine ilişkin olmalıdır. Öyle ki, müşterek failer arasında fiili müştereken işlemekte olduklarına dair, müşterek hareket ettiklerine dair bir bilginin, iradenin hakim olması gerekir." Özgenç, 2015: 517.

sunulması durumunda ise suçun işlenişi üzerinde müşterek hâkimiyet kurulmaktadır⁵¹⁷. Müşterek faillik, özgü suçlar açısından özellikli bir durum arz etmektedir. TCK m. 40/2'de: "Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur." ifadeleri yer almaktadır. Bu bağlamda, özgü suçların iştirak hâlinde işlenmesi durumunda, yalnızca belirli niteliklere sahip kişiler fail olabilmektedirler. Suça iştirak eden; fakat bu belirli niteliklere sahip olmayan diğer kişiler ise fail sıfatıyla değil, azmettiren veya yardım eden sıfatıyla sorumlu olabilmektedirler.

TCK m. 37/2'de: "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden doğrudan (müstakil) fail ve dolaylı fail ayrımı ortaya çıkmaktadır. Kanuni tanımda yer alan fiili bizzat ve yalnız başına gerçekleştiren kişi, doğrudan (müstakil) faildir⁵¹⁸. Kanuni tanımda yer alan fiili bir başkası vasıtasıyla gerçekleştiren kişi ise dolaylı faildir⁵¹⁹. Kanunun ifadesiyle dolaylı fail, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişidir. Dolaylı fail, suçun işlenmesinde araç olarak kullandığı kişinin hareketine egemen olmaktadır⁵²⁰. Kişinin araç olarak kullanılması ise yanılığında bulunması, kusur yeteneğinin bulunmaması veya cebire, tehdide maruz kalması gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır⁵²¹.

Şerik, kelimesi: "Suçun icrasına iştirak etmekle beraber, ceza normunda yasaklanan haksızlığı gerçekleştirmeyen diğer suç ortaklarını"⁵²² ifade etmektedir. TCK m. 40/1 uyarınca, şerikliğin söz konusu olabilmesi için "kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı" gerekmektedir. Şeriklik kanunda, azmettirme ve yardım etme şeklinde ikiye ayrılmıştır. TCK m. 38/1'de: "Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır." ifadesi yer almaktadır. Azmettirme, kanunun gerekçesinde: "Belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesi"⁵²³ şeklinde tanımlanmıştır. Azmettirme yalnızca kasten işlenebilen suçlarda söz konusu olmaktadır. Azmettirenin de kasten hareket etmesi gerekmektedir⁵²⁴. Azmettirmenin söz

⁵¹⁷ Özgenç, 2015: 506.

⁵¹⁸ "Bir suçu bizzat işleyen, başka ifadeyle kanuni tarifte belirtilen fiili kasten ve hiçbir yanılığa maruz kalmadan doğrudan doğruya gerçekleştiren ve yine kanuni tarifte aranan ilgili suça mahsus maddi ve manevi faillik vasıflarını bünyesinde toplayan şahıs doğrudan faildir." Hakeri, 2015: 569. Ayrıca bk. Artuk vd., 2015a: 632; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 427; Özgenç, 2015: 502.

⁵¹⁹ Artuk vd., 2015a: 644. Ayrıca bk. "Dolaylı faillik, bir kimsenin işlemeyi kastettiği suçu, bir başkasına işletmesidir." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 350.

⁵²⁰ Akbulut, 2015: 507.

⁵²¹ Özgenç, 2015: 530-531; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 435-442.

⁵²² Artuk vd., 2015a: 630. Ayrıca bk. Akbulut, 2015: 530; Özgenç, 2015: 502.

⁵²³ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 199-200. Ayrıca bk. "Manevî nitelikte bir iştirak olan azmettirmeden kasıt, suç işlemeyi düşünmeyen faile suç işleme kararını verdirmek, böylece suçun ilk ve etkili psikik nedenini oluşturmaktır." Toroslu ve Toroslu, 2016: 341.

⁵²⁴ Artuk vd., 2015a: 650; İçel, 2016: 547; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 458; Özgenç, 2015: 533.

konusu olabilmesi için azmettirilen kişinin belirli bir kişi olması gerekmektedir⁵²⁵. Buna ek olarak, suç işleme kararını zaten vermiş olan bir kişinin azmettirilmesi mümkün değildir⁵²⁶. Yardım etme ise doktrinde: "Bir başkasının kasten işlemekte olduğu bir suçun icrasının kasten desteklenmesi"⁵²⁷ şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda, bir suçun işlenmesi için sunulan ve faillik veya azmettirme niteliğinde olmayan her türlü katkı yardım etme kapsamında değerlendirilebilmektedir⁵²⁸. Bu katkı maddi ya da manevi olabilmektedir. TCK m. 39/2'de: "a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak." hâllerinde kişinin yardım eden sıfatıyla sorumlu olacağı ifade edilmiştir.

Azmettirenin veya yardım edenin işlenen suç nedeniyle sorumlu olabilmeleri bağıllık kuralı ile mümkündür⁵²⁹. Bağıllık kuralı, şerikin suça ilişkin kanuni tanımdaki haksızlığı gerçekleştiren kişi olmamasına rağmen, bu suçun failiyle olan ilişkisi nedeniyle cezai açıdan sorumlu olmasını ifade etmektedir⁵³⁰. Bu kural, TCK m. 40/1'de: "Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır." şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, örneğin failin işlediği suç nedeniyle cezalandırılmaması, azmettirenin ya da yardım edenin bu suç nedeniyle cezalandırılmasına engel değildir.

İştirak hâlinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme özellikli bir durum arz etmektedir. TCK m. 41/1: "İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır." şeklindedir. Bu bağlamda, iştirak hâlinde işlenen suçlarda bir suç ortağının suçun icrasından gönüllü olarak vazgeçmesi, diğer suç ortaklarının sorumluluğu açısından önem taşımamaktadır⁵³¹. TCK m. 41/2 ise: "Suçun; a) Gönüllü

⁵²⁵ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 459.

⁵²⁶ Artuk vd., 2015a: 649; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 456; Özgenç, 2015: 533.

⁵²⁷ Özgenç, 2015: 538; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 466.

⁵²⁸ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 466.

⁵²⁹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 447; Özgenç, 2015: 532.

⁵³⁰ "Ceza Hukukunda suçun kanuni tanımına dayanarak, bu tanıma uygun katkıyı sağlayan kişi cezalandırılabilir (dar fail kavramı). Suça katılan diğer kişilerin suç tipini düzenleyen norma dayanılarak cezalandırılması söz konusu değildir. Ancak failin dışında suçun gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun kanuni tanımına uygun olmayan diğer kişi veya kişilerin ihlal edilen fiilden sorumlu olmaları gerekmektedir. (...) Bağıllık kuralı, fail tarafından gerçekleştirilen fiile bağlı olarak şeriklerin cezalandırılmasını sağlayan kuralları ifade etmektedir." Akbulut, 2010: 176; "Suç ortaklığı, esas fiilin varlığını gerektirdiğinden, ister azmettirme, isterse yardım biçiminde olsun, asıl fail tarafından icra edilen tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin varlığını gerektirir. Buna iştirakte bağıllık kuralı (Akzessorietät) adı verilmektedir." Demirbaş, 2014: 497; "Bu ilke, faillik sıfatının gerçekleşmesi bakımından aranan yasal koşulların bulunmaması durumunda, bu koşulların yerine geçmekte ve böylelikle o suçun işlenmesine katkıda bulunan kişi fail sıfatına sahip bulunmasa dahi gerçekleşen hukuka aykırı sonuçtan sorumlu tutulabilmektedir." İcel, 2016: 538-539.

⁵³¹ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 474.

vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması, b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır." şeklindedir⁵³². Bu bağlamda, örneğin müşterek faillerden birisi suçun icrasından gönüllü olarak vazgeçmiş, diğer failler ise suç işleme arzularına rağmen suçun icrasını tamamlayamamış olabilirler⁵³³. Böyle bir durumda, suçun icrasından gönüllü olarak vazgeçen fail, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanırken, diğer failler suça teşebbüs nedeniyle sorumlu olmaktadır.

2.5.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İştirak Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, yapısı itibariyle tek kişi tarafından işlenebilen bir suçtur. Başka bir deyişle, tek bir memurun bir vergi mükellefinin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işini yapması durumunda bu suç oluşmaktadır. Tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesi hâlinde ise suça iştirak söz konusudur. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun iştirak hâlinde işlenmesi de mümkündür. Doktrinde, bu suça iştirak etmenin icrai ya da ihmali hareketle olabileceği ifade edilmiştir⁵³⁴. Buna karşın, ihmali hareket söz konusu olduğunda TCK m. 278'de yer alan suç da dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun iştirak hâlinde işlenmesi hususunda akla farklı ihtimaller gelmektedir. Örneğin bu suç birden fazla fail tarafından müşterek faillik sıfatıyla işlenebilir. Birden fazla vergi müfettişinin, bilgi ve becerilerini bir araya getirerek, birlikte suç işleme kararı doğrultusunda ve bir iş bölümüne dayalı olarak bir vergi mükellefinin defterlerini tutmaları durumunda müşterek faillik söz konusudur. Bu suç bir failin yanı sıra bir azmettirenin ya da yardım edenin katılımıyla da işlenebilir. Örneğin vergi dairesinde çalışan bir memurun, bir vergi mükellefinin beyannamelerinin doldurulması hususunda, bir üçüncü kişi tarafından etki altına alınması ve bu yönde suç işlemeye karar verilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda memur fail sıfatıyla, memurda suç işleme kararı oluşturan üçüncü kişi ise azmettiren sıfatıyla sorumlu olmaktadır. Bir başka örnek vermek gerekirse, mükelleflerin özel işlerini yapma hususunda kararını vermiş olan bir memura, bir üçüncü kişinin, mükellefle ilgili bilgi ve belgeleri sağlayarak yardımda bulunması ve suçun icrasını kolaylaştırması söz konusu olabilir. Böyle bir durumda memur

⁵³² "Ortağın, suça iştiraktan gönüllü vazgeçmiş sayılabilmesi için, öteki suç ortaklarına ister haber versin isterse vermesin, sadece iştirak iradesinden caymış olması, yani ortaklaşa işlemekte oldukları suçu bırakıp gitmesi yetmez, ayrıca suçtaki nedensel katkısı bir yolla gidermiş olması da gerekir." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 345.

⁵³³ Özgenç, 2015: 550.

⁵³⁴ Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ihmali hareketle iştirak edilmesine örnek olarak, amirin, bir vergi inceleme memurunun özel iş niteliğindeki hareketleri yaptığını öğrenmesine rağmen bu duruma ses çıkarmayarak söz konusu memuru desteklemesi gösterilmiştir. Özcan, 2015: 379.

fail sıfatıyla, memura bilgi ve belge sağlayan kişi ise yardım eden sıfatıyla sorumlu olmaktadır. Buna ek olarak, söz konusu örnekler açısından, azmettiren ya da yardım eden kişinin mükellefin bizzat kendisi olması da mümkündür⁵³⁵.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, yalnızca kanunda ifade edilen memurlar tarafından işlenebilen özgü suç niteliğindedir. TCK m. 40/2 uyarınca özgü suça iştirak eden ve özel faillik vasıflarını taşımayan kişiler, bu suçlar açısından fail sıfatıyla değil, yalnızca azmettiren ya da yardım eden sıfatıyla sorumlu olabilmektedirler. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna iştirak eden ve kanunda bu suçun faili olabilecek kişiler arasında sayılmayan iştirakçiler bu suç açısından fail sıfatıyla değil, azmettiren ya da yardım eden sıfatıyla sorumlu olmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, dolaylı fail tarafından işlenmesi de mümkündür. Örneğin amiri tarafından, bir vergi mükellefinin özel işlerinin yapılması hususunda etkin bir şekilde tehdit edilen bir vergi memurunun mükellefin özel işini yapması durumunda amir dolaylı fail sıfatıyla sorumlu olmaktadır. Bu örnek açısından amir, memuru suçun işlenişinde bir araç olarak kullanmaktadır. Doktrinde bu duruma örnek olarak, iş yoğunluğu bulunan bir serbest muhasebeci mali müşavirin, mükellefin defterlerinin incelenmesi işini vergi dairesinde müdür olan amcasından istemesi ve bu kişinin de bu işi astı olan ve işin özel iş niteliğinde olduğunu bilmeyen bir memura yaptırması gösterilmiştir⁵³⁶. Bu örnek açısından, memurun cezai açıdan sorumsuz, vergi dairesinde müdür olarak çalışan amcanın dolaylı fail ve serbest muhasebeci mali müşavirin azmettiren olduğu ifade edilmiştir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun iştirak hâlinde işlenmesi durumunda iştirakçilerin bir veya birkaçının suçtan gönüllü olarak vazgeçmeleri de mümkündür. Böyle bir durumda, TCK m. 41/1 uyarınca, yalnızca gönüllü vazgeçen kişi, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanmaktadır.

2.5.3 İçtima

2.5.3.1 İçtima Kavramı

İçtima, kelimesi: "Toplanma, bir araya gelme, toplantı, yığılma, birikme, kavuşum"⁵³⁷ anlamlarına gelmektedir. Suçların içtimaı ise birden çok suçun tek failde toplanmasıyla ilgili meseleleri ifade etmektedir⁵³⁸. "Kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır."

⁵³⁵ Özcan, 2015: 379.

⁵³⁶ Özcan, 2015: 379.

⁵³⁷ Devellioğlu, 2010: 470.

⁵³⁸ Artuk vd., 2015a: 682. Ayrıca bk. "Bir kimsenin birden fazla suç işlediği hallerde bu suçların hepsinden sorumluluk tayin edilmediği, biri üzerinden ceza hukuku sonuçlarının belirlendiği hallere suçların içtimaı adı verilmektedir." Akbulut, 2015: 555; "Gerçekten, suçların içtimaı; bir kimsenin, bir veya birden çok fiille, ceza kanununun aynı hükmünü veya farklı hükümlerini bir veya birden çok kez ihlal etmesi, dolayısıyla failin birden

deyimi Ceza Hukuku açısından ana kuralı belirtmektedir⁵³⁹. Bu kurala doktrinde "gerçek içtima" adı verilmektedir⁵⁴⁰. Suçların içtimaı açısından ana kural gerçek içtima olmakla birlikte, TCK'da bu ana kuralın istisnaları niteliğinde birtakım düzenlemeler de yer almaktadır. Bunlar, bileşik suç (TCK m. 42), zincirleme suç (TCK m. 43/1, m. 43/3), aynı neviden fikrî içtima (TCK m. 43/2, 43/3) ve farklı neviden fikrî içtima (TCK m. 44) düzenlemeleridir.

Bileşik suç, TCK m. 42'de düzenlenmiştir. TCK m. 42'de bileşik suç: "Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suç" şeklinde tanımlanmıştır⁵⁴¹. TCK m. 42 uyarınca, bileşik suçlarda içtima hükümleri uygulanmamaktadır. Başka bir deyişle, bileşik suçlarda, tek bir suçun varlığı kabul edilmekte ve bu suç nedeniyle faile tek bir ceza verilmektedir⁵⁴². Faile, asıl suçun unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan suç nedeniyle ayrıca bir ceza verilmemektedir. Bu durum TCK m. 42'nin gerekçesinde: "Suçu oluşturan araç suçtan dolayı ayrıca ceza verilmeyeceği" şeklinde ifade edilmiştir⁵⁴³. Bileşik suçun tipik örneğini yağma suçu (TCK m. 148) oluşturmaktadır. Bu suçun, tehdit veya cebir kullanılarak işlenmesi hâlinde, faile yalnızca yağma suçu nedeniyle ceza verilmekte, ayrıca tehdit (TCK m. 106), cebir (TCK m. 108), kasten yaralama (TCK m. 86) veya hırsızlık (TCK m. 141) suçları nedeniyle ceza verilmemektedir⁵⁴⁴.

Zincirleme suç, TCK m. 43/1'de ve TCK m. 43/3'te düzenlenmiştir. TCK m. 43/1'de zincirleme suç: "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumu" şeklinde tarif edilmiştir. Böyle bir durumda, TCK m. 43/1 uyarınca, faile tek bir ceza verilmekte; fakat bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. TCK m. 43/1'de ayrıca: "Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır." ve "Mağduru belli bir kişi

çok suçtan değil, ama tek bir suçtan sorumlu tutularak cezalandırılmasıdır." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 354; "Birden çok suç işlenmiş olmasına rağmen faile tek suçtan dolayı ceza verilen hallerde suçların içtimaından söz edilir." Koca ve Üzülmöz, 2015a: 477; "Belli bir hukuki menfaati korumakla birlikte, tek eylemle birden fazla hukuki yararın ya da farklı eylemlerle aynı hukuki yararın ihlâl edilmiş olması suçların içtimaı (ya da suçlarda içtima) olarak tanımlanır." Özbek vd., 2015b: 585; "Bir birey ceza kanununu birden çok ihlâl ettiğinde ve dolayısıyla birden çok suçtan sorumlu olduğunda suçların içtimaı söz konusu olur. Bu durum, birden çok fiil ile kanunun aynı hükmünün birden çok ihlâl edilmesi veya birden çok hükmünün ihlâl edilmesiyle ortaya çıkabileceği gibi, bir fiil ile kanunun birden çok hükmünün ihlâl edilmesiyle de ortaya çıkabilir." Toroslu ve Toroslu, 2016: 347.

⁵³⁹ Artuk vd., 2015a: 682; Hakeri, 2015: 598; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 475.

⁵⁴⁰ Özgenç, 2015: 554.

⁵⁴¹ "Her biri bağımsız suçları oluşturan fiillerin unsur olarak bir araya getirilerek tek fiil oluşturması ve yeni bir suçu meydana getirmesi veya bağımsız suçları oluşturan fiillerden birinin bir diğer suçun cezasının artırılmasını gerektiren nitelikli şeklini oluşturması halinde bileşik suç vardır." Koca ve Üzülmöz, 2015a: 521. Ayrıca bk. Zafer, 2015: 463.

⁵⁴² Koca ve Üzülmöz, 2015a: 524.

⁵⁴³ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 203.

⁵⁴⁴ Koca ve Üzülmöz, 2015a: 522; Özgenç, 2015: 558-559.

olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." ifadeleri yer almaktadır. TCK m. 43/3'te ise: "Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz." ifadesi yer almaktadır. Zincirleme suçun varlığından bahsedebilmek için, aynı failin, aynı suçu, aynı kişiye karşı, bir suç işleme kararının gerçekleştirilmesi kapsamında ve değişik zamanlarda, birden fazla kez işlemesi gerekmektedir. Bir suç işleme kararının gerçekleştirilmesi kapsamında hareket edilmesi, başka bir deyişle failin işlediği suçlar arasında manevi bir bağın bulunması, zincirleme suçun sübjektif koşulunu oluşturmaktadır⁵⁴⁵. Zincirleme suça örnek olarak fail tarafından her gün aynı kişinin tehdit edilmesi (TCK m. 106) gösterilebilir. Zimmet (TCK m. 247), irtikâp (TCK m. 250), rüşvet (TCK m. 252) suçları gibi, esasında belirli bir kişiyi değil, toplumu oluşturan herkesi mağdur eden suçlar açısından da zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulmaktadır⁵⁴⁶. Zira TCK m. 43/1'de: "Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı" ifade edilmiştir.

Fikrî içtima doktrinde: "Failin bir fiille birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet vermesi hali"⁵⁴⁷ şeklinde tanımlanmıştır. Fikrî içtima, aynı neviden fikrî içtima ve farklı neviden fikrî içtima şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Aynı neviden fikrî içtima, TCK m. 43/2-3'te düzenlenmiştir. TCK m. 43/2'de, aynı neviden fikrî içtima: "Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumu" şeklinde tarif edilmiştir. Böyle bir durumda, TCK m. 43/1 uyarınca, faile tek bir ceza verilmekte; fakat bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. TCK m. 43/3 uyarınca, kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında aynı neviden fikrî içtima hükümleri uygulanmamaktadır. TCK m. 43'ün gerekçesinde, aynı neviden fikrî içtimaya örnek olarak, sözle birden fazla kişiye sövülmüş olması gösterilmiş ve böyle bir durumda her mağdur bakımından ayrı ayrı değil, yalnızca tek bir sövme suçunun oluştuğu ifade edilmiştir⁵⁴⁸. Aynı neviden fikrî içtima açısından da bir suçun temel ve nitelikli şekilleri aynı suçu ifade etmektedir⁵⁴⁹.

Farklı neviden fikrî içtima, TCK m. 44'te düzenlenmiştir. TCK m. 44: "İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır." şeklindedir. Bu bağlamda, farklı neviden fikrî içtima,

⁵⁴⁵ Özgenç, 2015: 570. Ayrıca bk. "Bir suç işleme kararından anlaşılan; failin kanunun aynı hükmünü birden fazla ihlal etmek hususundaki 'genel planı, niyeti' dir. Diğer bir anlatımla, bir suç işleme kararından aynı suçun birden fazla işlenmesi hususunda önceden kurulan plan, genel bir niyet anlaşılmalıdır." Artuk vd., 2015a: 697; "Failin bir plan ve programı olmaksızın birden çok kez aynı suçu işlemesi halinde, işlenen suçlar arasında onları bir bütün kılan manevi bir bağ bulunmadığından, ortada zincirleme bir suç da yoktur." Hafizoğulları ve Özen, 2015: 362; "Her hareketin önceki hareketlerin devamı olarak gözükmesi ve böylece failin bütün hareketlerinin arasında tek bir sübjektif bağlantının bulunması 'bir suç işleme kararının icrası kapsamı' nın kabulünü sonuçlar." İcel, 2016: 593.

⁵⁴⁶ Akbulut, 2015: 589; Artuk vd., 2015a: 700; Koca ve Üzülmüş, 2015a: 496; Özgenç, 2015: 569.

⁵⁴⁷ Artuk vd., 2015a: 703.

⁵⁴⁸ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 204.

⁵⁴⁹ Koca ve Üzülmüş, 2015a: 510.

failin bir fiil ile birden fazla farklı suçu işlemesini ifade etmektedir. Böyle bir durumda fail, işlediği bütün suçlardan dolayı değil, yalnızca cezası en ağır olan suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Failin tek bir fiille işlediği farklı suçların aynı kanunda yer alması gerekmemektedir⁵⁵⁰. Gerekçede de ifade edildiği üzere, farklı neviden fikrî içtima, non bis in idem ilkesinin bir gereğidir⁵⁵¹. Non bis in idem ilkesi aynı fiil nedeniyle iki kez yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir. Fakat bu ilke yalnızca ceza davası açısındandır. Başka bir deyişle, bu ilke, aynı fiil nedeniyle ceza davasının yanı sıra hukuk davasının açılmasına ya da disiplin soruşturması yapılmasına engel teşkil etmemektedir⁵⁵². Farklı neviden fikrî içtima açısından da bir suçun temel ve nitelikli şekilleri aynı suçu ifade etmektedir⁵⁵³.

İçtima konusunda bahsedilmesi gereken bir diğer husus ise aynı fiille hem bir suçun hem de bir kabahatin işlenmiş olmasıdır. KK m. 15/3'te: "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." ifadeleri yer almaktadır. Bu bağlamda, aynı fiille hem bir suç hem de bir kabahat işleyen faile yalnızca suç nedeniyle yaptırım uygulanmaktadır. Faile suç nedeniyle yaptırım uygulanamayan hâllerde ise kabahat nedeniyle yaptırım uygulanmaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre bu durumun nedeni, suçun haksızlık içeriğinin kabahatin haksızlık içeriğinden daha fazla olması ve cezanın idari para cezasından daha ağır olmasıdır⁵⁵⁴.

2.5.3.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından İçtima Kavramı

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, suçların içtimaı açısından ele alındığında, akla ilk olarak Ceza Hukukunda geçerli olan ana kural gelmektedir. Bu kurala göre, somut bir olayda kaç fiil varsa o kadar suç ve kaç suç varsa da o kadar ceza bulunmaktadır. Gerçek içtima şeklinde adlandırılan bu ana kural, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu bakımından da geçerlidir. Bu bağlamda, eğer somut bir olayda failin birbirinden ayrılabilen birden fazla hareketi söz konusuysa ve bu hareketler kanunda ayrıca suç olarak tanımlanmışsa gerçek içtima kuralı uygulanmaktadır. Doktrinde bu duruma örnek olarak, mükellefin defterlerini tutan, muhasebe işlemlerini yapan, beyannamesini veren bir vergi inceleme elemanının, aynı mükellefin vergi inceleme işlemleri sırasında tespit ettiği bazı vergi ihlallerini görmezden gelmesi verilmiştir⁵⁵⁵. Böyle bir durumda gerçek içtima kuralı gereğince, vergi inceleme

⁵⁵⁰ Artuk vd., 2015a: 715; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 508; Soyaslan, 2014a: 276.

⁵⁵¹ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 205-206.

⁵⁵² Özen, 2010: 390.

⁵⁵³ Artuk vd., 2015a: 716; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 508; Özgenç, 2015: 594.

⁵⁵⁴ Akbulut, 2015: 611.

⁵⁵⁵ Özcan, 2015: 380.

elamanı hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu hem de görevi kötüye kullanma suçunu işlemiş olmakta ve bu suçlar nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, suçların içtimaı açısından ele alındığında, gerçek içtima kuralının istisnaları niteliğinde olan düzenlemelerin de bu suç açısından irdelenmesi gerekmektedir. Gerçek içtima kuralının ilk istisnası bileşik suçtur. Bileşik suçta, aslında kanunda bağımsız bir şekilde suç olarak tanımlanmış olan hareketlerin, bir araya gelerek yeni bir suç oluşturmaları hâli söz konusudur. Bu suçlardan biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, yapısal olarak ele alındığında, farklı suçların bir araya gelmesiyle oluşan bileşik bir suç niteliğinde olmadığından, bu suç açısından bileşik suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Gerçek içtima kuralının ikinci istisnası zincirleme suçtur. Zincirleme suçta, aynı fail, aynı suçu, aynı kişiye karşı, bir suç işleme kararının gerçekleştirilmesi kapsamında, değişik zamanlarda ve birden fazla kez işlemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkündür⁵⁵⁶. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağduru hem devlet hem de toplumu oluşturan herkes olduğuna göre, bu suç zincirleme suç şeklinde işlenmeye elverişli bir suçtur. Zincirleme suçu düzenleyen TCK m. 43/1'de yer alan: "Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." ifadesi, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yapısına uygun düşmektedir. Devleti ve toplumu oluşturan herkesi mağdur eden mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, esasında her işlenişinde aynı kişiyi mağdur eden bir suçtur. Bu nedenle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından zincirleme suç değerlendirmesi yapılırken ayırıcı kıstas, bir suç işleme kararının gerçekleştirilmesi kapsamında hareket edilip edilmediğidir. Doktrinde bir vergi inceleme elemanının, aynı suç işleme kararı kapsamında ve açmış olduğu özel iş yerinde, aynı mükellefin ya da farklı mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini yapması durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir⁵⁵⁷. Fakat bu görüşe katılmak güçtür. Zira, farklı mükelleflerin özel işlerinin yapılması durumunda ya da aynı mükellefin özel işlerinin farklı dönemlerde yapılmaya devam edilmesi durumunda aynı suç işleme kararının mevcudiyetinden bahsedilememektedir. Doktrinde, bir avukatla beraber çalışarak mükellefin vergi mahkemesindeki uyuşmazlığı için bir savunma dilekçesi yazan vergi memurunun, bu olaydan bir iki gün sonra bir arkadaşının ricasını kıramayarak onun için de pişmanlık dilekçesi yazması durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı

⁵⁵⁶ Narter ve Sarıcaoğlu, 2013: 94.

⁵⁵⁷ Özcan, 2015: 381.

ifade edilmiştir⁵⁵⁸. Böyle bir durumda gerçek içtima kuralı gereğince, faile iki ayrı suç nedeniyle ceza verilmektedir.

Gerçek içtima kuralının üçüncü istisnası aynı neviden fikrî içtimadır. Aynı neviden fikrî içtimada fail, aynı suçu tek bir fiille birden fazla kişiye karşı işlemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise mağdur hem devlet hem de toplumu oluşturan herkestir. TCK m. 43/1'de yer alan: "Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." ifadesi, zimmet, irtikâp, rüşvet gibi belirli bir kişiyi değil, toplumu oluşturan herkesi mağdur eden suçlar açısından da zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sonucunu doğurmuştur. Bu durum mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından da geçerlidir. Başka bir deyişle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda mağdur, teorik açıdan, aynı kişidir. Bu bağlamda, bu suç açısından, aynı neviden fikrî içtima hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Gerçek içtima kuralının son istisnası ise farklı neviden fikrî içtimadır. Farklı neviden fikrî içtima, failin bir fiil ile birden fazla farklı suçu işlemesini ifade etmektedir. Böyle bir durumda faile cezası en ağır olan suçtan dolayı ceza verilmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından farklı neviden fikrî içtima hükümlerinin uygulanması mümkündür⁵⁵⁹. Doktrinde bu duruma örnek olarak, maddi sebeplerle geçici olarak bir arkadaşının işyerinde çalışan vergi memurunun, muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenlemesi gösterilmiştir⁵⁶⁰. Böyle bir durumda tek bir fiille hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçu hem de kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Tek bir fiille iki ayrı suç işleyen fail, farklı neviden fikrî içtima kuralı gereğince yalnızca cezası en ağır olan suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Fakat bu örnek açısından irdelenmesi gereken husus, failin mükellefin özel işlerine ilişkin gerçekleştirdiği tek hareketin sahte fatura düzenlemek olup olmadığıdır. Fail sahte fatura düzenlemenin yanı sıra örneğin mükellefin birtakım özel işlerini de usulüne uygun olarak gerçekleştirmişse, artık ortada birden fazla fiil bulunmaktadır. Böyle bir durumda fail hem kaçakçılık suçundan hem de mükelleflerin özel işlerini yapma suçundan sorumlu olmaktadır⁵⁶¹.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, içtima kuralları açısından ele alındığında bahsedilmesi gereken bir diğer husus, aynı hareketin hem bir suç hem de bir kabahat oluşturmasıdır. Zira VUK m. 363 uyarınca, mükelleflerin özel işlerini yapan failin hareketlerinin vergi ziyana da neden olması durumunda faile ayrıca vergi ziyayı cezası kadar idari para cezası kesilmektedir. KK m. 15/3'te: "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım

⁵⁵⁸ Özcan, 2015: 381.

⁵⁵⁹ Karakoç, 2016: 320.

⁵⁶⁰ Özcan, 2015: 381.

⁵⁶¹ Özcan, 2015: 381-382.

uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." ifadeleri yer almaktadır. Fakat VUK m. 363, değişiklik tarihi dikkate alındığında, KK m. 15 karşısında sonraki özel kanun niteliğindedir⁵⁶². Buna ek olarak, kanun koyucunun bir hareketin hem bir suç hem de bir kabahat teşkil etmesi durumunda failin her ikisiyle de cezalandırılacağını özel olarak belirttiği durumlarda fail hem suçtan hem de kabahatten dolayı cezalandırılmaktadır⁵⁶³. Bu bağlamda, VUK'un açık hükmü gereğince, tek bir hareketle hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen hem de vergi ziyasına neden olan bir fail, hem bu suç nedeniyle sorumlu olmakta hem de hakkında vergi ziyayı cezası kadar idari para cezası kesilmektedir. Benzer bir düzenleme VUK m. 359/son'da da yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, kaçakçılık suçlarını işleyenlere VUK m. 359'da yazılı cezaların uygulanması, vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

2.6 Suçun Benzer Hukuka Aykırı Fiillerle İlişkisi

2.6.1 Suçun Görevi Kötüye Kullanma Suçuyla İlişkisi

Görevi kötüye kullanma suçu, TCK m. 257'de düzenlenmiştir⁵⁶⁴. TCK m. 257/1'de görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle, TCK m. 257/2'de ise görevi kötüye kullanma suçunun ihmali hareketle işlenmesi hâli yer almaktadır. TCK m. 257/1: "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. TCK m. 257/2 ise: "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir.

⁵⁶² "Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesinde yer alan açık hüküm gereği, hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçundan hem de vergi ziyayı kabahati dolayısıyla ceza/yaptırım uygulanması gerekir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu'na göre özel kanun niteliğindedir; hem de Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesinde yapılmış olan değişiklik Kabahatler Kanunu'ndan sonra yapılmıştır. Sonraki ve özel hükmün önceki genel hükme göre uygulanma önceliğine sahip olması nedeniyle, hem suçtan hem de kabahatten dolayı aynı fiil için yaptırım uygulanması mümkündür." Karakoç, 2016: 320.

⁵⁶³ "Kanun koyucu bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil ettiği hallerde yalnızca suçtan yaptırım uygulanması kuralından bazı özel düzenlemelerde ayrılmaktadır. Karayolları Trafik Kanununun 48. maddesinin 6. ve 7. fıkralarında hem suçtan hem de bu maddede yazılı kabahatten yaptırım uygulanması kabul edilmiştir. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 102/I-1,2. maddesinde de suç dışında ayrıca kabahatten ceza verileceği düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin son fıkrasında da KK'nın 15. maddesinin 3. fıkrasına aykırı belirleme yapılmıştır. Bu şekilde özel belirleme yapılan hallerde 15. maddenin 3. fıkrası uygulanmayacak, özel düzenleme geçerli olacaktır." Akbulut, 2015: 613-614.

⁵⁶⁴ Görevi kötüye kullanma kavramı doktrinde: "Kamu görevlisinin görevini kanun, idari düzenlemeler veya talimatların öngördüğü usul ve esaslardan başka surette ifa etmesi" şeklinde tarif edilmiştir. Artuk vd., 2015b: 1116-1117.

TCK m. 257'nin gerekçesinde de ifade edildiği üzere, görevi kötüye kullanma suçu, "genel, tali ve tamamlayıcı" bir suçtur⁵⁶⁵. Zira bu suçun kanuni tanımında yer alan "kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında" ifadesi onu genel, tali ve tamamlayıcı bir suç hâline getirmektedir. Bu bağlamda, esasında görevi kötüye kullanma olarak nitelendirilebilecek hareketlerin, kanunda ayrıca başka bir suç olarak tanımlanması durumunda, bu hareketler için öngörülen özel suç hükümleri uygulanmakta ve görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlere başvurulamamaktadır⁵⁶⁶. Buna ek olarak, böyle bir durumda, farklı hükümlerde öngörülen cezaların daha az ya da daha fazla olmasının da bir önemi bulunmamaktadır⁵⁶⁷.

Doktrinde görevi kötüye kullanma suçuyla korunan hukuki değer: "Kamu görevlilerinin görevlerinin gereklerine uygun hareket ettikleri, bu görevleri dolayısıyla kendilerine tanınan yetkileri hukuken belirlenmiş sınırlar içinde kullandıkları konusunda toplumda hâkim olan güven"⁵⁶⁸ olduğu ifade edilmiştir.

Görevi kötüye kullanma suçunun faili kamu görevlileridir. Bu suç yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilmesi nedeniyle özgü suç niteliğindedir. Görevi kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için, kamu görevlisinin gerçekleştirdiği hareketin, kendi görev alanına giren bir hususla ilgili olması gerekmektedir⁵⁶⁹. Başka bir deyişle, kamu görevlisinin kendi görev alanına giren bir hususla ilgili olmayan kanuna aykırı davranışlarda bulunması, görevi kötüye kullanma suçunu oluşturmamaktadır⁵⁷⁰. Kamu görevlisi açısından görevinin

⁵⁶⁵ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 503-505.

⁵⁶⁶ "Görevi kötüye kullanma suçu, genel, tali ve tamamlayıcı bir suç tipidir. Bu nedenle, görevin gereklerine aykırı davranışın başka bir suçu oluşturmadığı hâllerde, kamu görevlisini bu suça istinaden cezalandırmak gerekir." Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 503-505; "Görevi kötüye kullanma niteliği taşıyan herhangi bir fiilin ceza kanunu veya hususi kanunlarda başka surette cezalandırılmaması, genel, tamamlayıcı ve tâli bir norm olan 257 nci maddenin uygulanmasını gerektirir." Artuk vd., 2015b: 1114; "Gözden kaçırılmaması gereken husus failin, kanunun kendisine yüklediği görevin gereklerine aykırı davranışlarda bulunmasının veya görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstermesinin TCK'da veya özel Kanun'larda düzenlenen bir başka suçu oluşturup oluşturmadığıdır, eğer failin eylemi bir başka suçu oluşturuyorsa bu maddenin uygulanması söz konusu olamaz." Ekinci vd., 2014: 120-121; "TCK'nın 257. maddesi, kamu görevlisinin görevinin gerekleriyle bağdaşmayan fiili başkaca suçları oluşturmadığı hallerde uygulanabilecektir." Koca ve Üzülmüş, 2015b: 905.

⁵⁶⁷ Toroslu, 2015: 309.

⁵⁶⁸ Özgenç ve Şahin, 2002: 195. Ayrıca bk. "Görevi kötüye kullanma suçunda korunan hukuki menfaat genel olarak kamu idaresinin işleyişine olan güvendir." Memiş Kartal, 2013: 1380; "Korunan hukuki değer, kamu idaresinin güvenilirliğidir." Meran, 2014: 441; "Bu suçla kamusal görevlerin düzenli, etkili ve dürüst bir biçimde yerine getirilmesine ilişkin kamusal menfaat korunmaktadır." Özbek vd., 2015c: 1068; "Bu suçların hukukî konusu, kamusal görevlerin (yasama gücüne ait olanlar hariç) düzenli, etkili ve dürüst bir biçimde yerine getirilmesine ilişkin devlete ait menfaattir." Toroslu, 2015: 308.

⁵⁶⁹ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 503-505.

⁵⁷⁰ "Kamu görevlisinin kendi görevine girmeyen bir konuda tasarrufta bulunması ihtimalinde, görevin kötüye kullanılmasından değil, olsa olsa 'kamu görevinin usulsüz olarak üstlenilmesi' suçundan bahsedilir ki, 257 nci madde bunu cezalandırmamaktadır." Artuk vd., 2015b: 1116; "Fail kendi görev ve yetkisi içinde olmayan hukuka aykırı bir işlem yaptığında görevi kötüye kullanma suçundan bahsedilemez. Ancak unsurları mevcutsa

gereklerinin neyi ifade ettiği hususu ise her somut olay açısından, fail kamu görevlisinin statüsünü düzenleyen mevzuata bakılarak belirlenmektedir⁵⁷¹. Hareketin gerçekleştirilme tarzı açısından ele alındığında ise görevi kötüye kullanma suçu serbest hareketli bir suçtur. Zira kanuni tanımında bu suçu oluşturan hareketin tarzına ilişkin özel bir bilgi yer almamaktadır. Bu bağlamda, bu suçun görevin gereklerine aykırılık teşkil eden herhangi bir hareketle işlenmesi mümkündür⁵⁷². Görevi kötüye kullanma suçunun konusu kamu görevidir⁵⁷³. Doktrinde bu suçun mağdurunun toplumu oluşturan herkes olduğu ifade edilmiştir⁵⁷⁴. Fakat buna devleti ve özel olarak ilgili kamu idaresini eklemek de mümkündür. Buna ek olarak, bu suç nedeniyle belirli kişi ya da kişilerin zarara uğraması durumunda, özel olarak bu kişilerin de suçun mağduru olduğunu ifade etmek gerekmektedir⁵⁷⁵.

TCK m. 257'nin gerekçesinde, görevi kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması şartlarından birinin gerçekleşmesinin aranacağı ifade edilmiştir⁵⁷⁶. Doktrinde yer alan bir görüşe göre bu şartlar, suçun oluşumu açısından zorunlu olarak bulunması gereken şartlardır⁵⁷⁷. Başka bir deyişle, bu görüşe göre, görevin gereklerine aykırı hareketlerle kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunmamışsa ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanmamışsa görevi kötüye kullanma suçu oluşmamaktadır. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması şartları suçun oluşumu açısından değil, failin cezalandırılabilmesi açısından aranmaktadır⁵⁷⁸. Başka bir deyişle, bu görüşe göre, failin

başka bir suçtan veya disiplin suçundan bahsedilir." Ekinci vd., 2014: 130; "Kamu görevlisinin kendi görev alanına girmeyen bir konuda tasarrufta bulunması durumunda diğer unsurların da varlığı halinde 'yetkili olmadığı bir iş için yarar sağlama' (TCK m. 255) suçu oluşur." Özbek vd., 2015c: 1070.

⁵⁷¹ Üzülmöz, 2012: 197. Ayrıca bk. "Görev gereği olan iş kavramı, kamu görevlisinin yetki alanına giren ve hukuk düzeni tarafından yerine getirilmesi kamu görevlisinden istenen işlemleri kapsar." Toroslu, 2015: 313.

⁵⁷² Özbek vd., 2015c: 1070; Üzülmöz, 2012: 197.

⁵⁷³ Üzülmöz, 2012: 195.

⁵⁷⁴ Üzülmöz, 2012: 195; Ekinci vd., 2014: 128.

⁵⁷⁵ Özgenç ve Şahin, 2002: 199.

⁵⁷⁶ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 503-505. Buna karşın, TCK m. 257'de değişiklik yapan 08.12.2010 tarihli ve 6086 sayılı Kanun'a ilişkin teklifin gerekçesinde ise: "Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunundaki düzenlemelerden farklı olarak, bu suçun oluşabilmesi için, objektif cezalandırılabilme şartı olarak, görevin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız menfaat sağlanması gerekmektedir." ifadeleri yer almıştır. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 505-506.

⁵⁷⁷ "Bu suçun tamamlanması için, kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı bir harekette bulunması yeterli değildir; bu hareketten ayrıca kişiler yönünden bir mağduriyetin veya kamu zararının doğmuş olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanmış olması da aranır. O halde bu suç, söz konusu sonuçların ortaya çıktığı anda tamamlanmış olur." Toroslu, 2015: 311. Ayrıca bk. Ekinci vd., 2014: 133-135; Okuyucu Ergün, 2009: 11; Özbek vd., 2015c: 1071; Soyaslan, 2014b: 767.

⁵⁷⁸ Bu görüşe göre, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması şartları, kamu görevlisinin cezalandırılabilmesi açısından seçimlik olarak aranan objektif

görevinin gereklerine aykırı hareket etmesiyle birlikte görevi kötüye kullanma suçu oluşmaktadır. Fakat oluşan bu suç nedeniyle faile ceza verilebilmesi için kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması gerekmektedir.

Görevi kötüye kullanma suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Başka bir deyişle, bu suçun oluşabilmesi için kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olan hareketi kasten gerçekleştirmesi gerekmektedir. Zira bu suçun taksirle işlenebileceğine ilişkin bir düzenleme kanunda yer almamaktadır.

Görevi kötüye kullanma suçu, araştırma konumuz olan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından ayrı bir öneme sahiptir. Zira doktrinde genellikle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçuyla birlikte değerlendirilmiştir. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçunun bir türüdür⁵⁷⁹. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu aslında görevi kötüye kullanma suçudur⁵⁸⁰. Bu görüşe göre, VUK m. 363 ve VUK m 6/son yasadan çıkarılmalıdır. Zira görevi kötüye kullanma suçu bu maddeleri de kapsamaktadır. Bu görüşe göre, ilgili düzenlemeler yasadan çıkarılınca, mükelleflerin özel işlerini yapma niteliğindeki hareketlerle vergi ziyanına neden olunması hâli cezasız kalmaktadır. Bu eksiklik ise, vergi ziyanının düzenlendiği VUK m. 341'e ekleme yapılarak giderilmelidir. Doktrinde yer alan aksi yöndeki görüşe göre ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ile görevi kötüye kullanma suçu arasında herhangi bir bağlantı bulunmamaktadır⁵⁸¹. Zira görevi kötüye kullanma suçu açısından failin gerçekleştirdiği hareketin kendi görev alanına girmesi gerekirken; mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından failin gerçekleştirdiği hareketin kendi görev alanına girmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, görevi kötüye kullanma suçu bir zarar suçuyken; mükelleflerin özel işlerini yapma suçu bir tehlike suçudur.

Görevi kötüye kullanma suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi, asli norm-tali norm ve genel norm-özel norm ilişkisinin değerlendirilmesiyle mümkündür. Tali norm doktrinde: "Açıkça veya örtülü bir şekilde, başka

cezalandırılabilme şartları niteliğindedir. Artuk vd., 2015b: 1113; Memiş Kartal, 2013: 1393; Özgenç, 2015: 635; Üzülmöz, 2012: 199.

⁵⁷⁹ Erman, 1988: 110; Şenyüz, 2016: 420; Uğur ve Elibol, 2016: 561.

⁵⁸⁰ Bilici, 2013: 9. Doktrinde benzer şekilde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kanun koyucunun sürekli yeni bir suç düzenlemek zorundaymış gibi hareket etmesinin ürünü olan, bir belirsizlikler yumağı olduğu, bu suçu düzenlemek yerine meselenin görevi kötüye kullanma suçu içinde değerlendirilmesi gerektiği ve disiplin cezası açısından da kamu görevlilerinin tabi olduğu özel kanunlardaki düzenlemelerin yeterli olduğu ifade edilmiştir. Yiğit, 2004: 217.

⁵⁸¹ Özcan, 2015: 356.

bir normun uygulanabilmesi için onun gerisine çekilen norm"⁵⁸² şeklinde tanımlanmıştır. Bir ceza normunda "kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında" ifadesinin yer alması durumunda asli norm-tali norm ilişkisi ortaya çıkmaktadır⁵⁸³. Bu şekilde bir ifadeye yer veren norm, kendisiyle esasında aynı hareketleri düzenleyen normlar karşısında tali norm niteliğini taşımaktadır. Asli norm-tali norm ilişkisinin söz konusu olduğu durumlarda, tali normun sonralığı ilkesi gereğince, asli norm uygulama alanı bulmaktadır⁵⁸⁴. Örneğin zimmet (TCK m. 247), irtikâp (TCK m. 250) ve rüşvet (TCK m.252) suçlarıyla, görevi kötüye kullanma suçu arasında asli norm-tali norm ilişkisi söz konusudur⁵⁸⁵. Zira görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen TCK m. 257'de: "kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında" ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle, esasında görevin gereklerine aykırı hareketlerle oluşan zimmet, irtikâp ve rüşvet suçları söz konusu olduğunda bu suçlara ilişkin asli normlar uygulanmaktadır.

Meseleye genel norm-özel norm ilişkisi açısından bakıldığında ise, bu ilişkinin Ceza Hukuku açısından oldukça önemli bir mesele olduğu görülmektedir. Zira suç ve ceza içeren hükümler yalnızca TCK'nın özel hükümlerinde düzenlenmemiştir. Yan ceza kanunu şeklinde ifade edilen özel ceza kanunlarında ve ceza hükmü içeren diğer kanunlarda da farklı suçlar ve bu suçlara ilişkin cezalar yer almaktadır. Bu durum, bazı hâllerde aynı kanun içinde yer alan farklı hükümlerin, bazı hâllerde ise farklı kanunlar içinde yer alan farklı hükümlerin aynı suçu düzenlediği düşüncesini ortaya çıkarmaktadır. Bu düşünce doktrinde, "görünüşte normlar çatışması" kavramıyla ifade edilmektedir⁵⁸⁶. Görünüşte normlar çatışması söz konusu olduğunda, gerçekleştirilen hareket birden çok normun tarifine uygun olmasına rağmen, bunlardan yalnızca birisi uygulanmaktadır⁵⁸⁷. Böyle bir durumda, söz konusu normlar arasında bir genel norm-özel norm ilişkisinin bulunup bulunmadığının ve eğer böyle bir ilişki mevcutsa hangisinin genel norm, hangisinin özel norm niteliğinde olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu belirleme yapılırken söz konusu normların TCK'da mı, yoksa yan ceza kanunlarında mı yer aldığına bir önemi bulunmamaktadır⁵⁸⁸. Bu bağlamda, yan ceza kanunlarında yer alan normun, her zaman özel norm niteliğinde olmadığını ifade etmek gerekmektedir⁵⁸⁹.

⁵⁸² İçel, 2016: 608.

⁵⁸³ Artuk vd., 2015a: 683.

⁵⁸⁴ İçel, 2016: 608; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 524; Zafer, 2015: 458.

⁵⁸⁵ Hakeri, 2015: 643; Soyaslan, 2014a: 131.

⁵⁸⁶ Toroslu ve Toroslu, 2016: 89.

⁵⁸⁷ Toroslu ve Toroslu, 2016: 89.

⁵⁸⁸ İçel ve Donay, 1999: 65-66.

⁵⁸⁹ İçel ve Donay, 1999: 66.

Özel norm doktrinde: "Genel norm ile birlikte aynı hukuki değeri koruyan, fakat ayrıca özellik öğeleri adı verilen öğeleri de bünyesinde taşıyan norm"⁵⁹⁰ şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka anlatımla özel norm, bir harekete ilişkin uygulanabilir normlar arasında, diğer normlarda yer alan unsurların yanı sıra bazı ilave unsurlara da yer veren normu ifade etmektedir⁵⁹¹. Bu bağlamda, genel norm-özel norm ilişkisinden bahsedebilmek için her iki normun da temelde aynı hukuki değeri koruması gerekmektedir⁵⁹². Buna ek olarak, genel normda yer alan bütün unsurların özel normda da yer alması ve özel normun özel nitelikte bir veya birkaç unsura yer vermesi gerekmektedir⁵⁹³. Bu şekilde bir genel norm-özel norm ilişkisinin kurulabildiği durumlarda, özel normun önceliği ilkesi gereğince, somut olaya özel norm uygulanmaktadır⁵⁹⁴. Özel normun öncelikli olarak uygulanmasında, daha ağır bir cezayı içerip içermemesinin bir önemi bulunmamaktadır⁵⁹⁵. Örneğin zimmet (TCK m. 247), irtikâp (TCK m. 250), rüşvet (TCK m. 252) gibi suçları düzenleyen normlar, görevi kötüye kullanma suçunu (TCK m. 257) düzenleyen norm karşısında özel norm niteliğindedir⁵⁹⁶. Zira söz konusu suçlar, görevi kötüye kullanma suçu ile aynı hukuki değeri korumaktadır. Buna ek olarak, söz konusu suçların kanuni tanımlarında, görevi kötüye kullanma suçunun kanuni tanımında yer almayan birtakım özel unsurlar yer almaktadır. Bu nedenle, somut bir olaya, söz konusu suçları düzenleyen normlar öncelikli olarak uygulanmaktadır. Son olarak, çözümü bir hayli karışık gibi görünen genel norm-özel norm ilişkisinin, doktrinde oldukça yalın bir şekilde: "Bir normun özel norm olduğunu belirlemek güç değildir. Eğer bir normun öngördüğü husus, bu norm var olmasaydı genel normun kapsamına dahil olacaktı denilebiliyorsa birinci norm özel normdur." cümleleriyle ifade edildiğini belirtmek gerekmektedir⁵⁹⁷.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ile görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm arasında asli norm-tali norm ilişkisi bulunmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm karşısında asli norm niteliğindedir. Görevi kötüye kullanma suçunun kanuni tanımında: "kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında" ifadesine yer verilmesi, bu suçu düzenleyen normun, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm karşısında tali

⁵⁹⁰ İçel ve Donay, 1999: 66.

⁵⁹¹ Akbulut, 2015: 576; Artuk vd., 2015a: 683; İçel, 2016: 606-607; İçel ve Donay, 1999: 68; Özgenç, 2015: 606; Toroslu ve Toroslu, 2016: 90-91; Zafer, 2015: 458.

⁵⁹² Demirbaş, 2014: 519; Koca ve Üzülmez, 2015a: 520.

⁵⁹³ Toroslu ve Toroslu, 2016: 90-91.

⁵⁹⁴ Akbulut, 2015: 25; Artuk vd., 2015a: 683; İçel, 2016: 607; İçel ve Donay, 1999: 65; Koca ve Üzülmez, 2015a: 520; Özbek vd., 2015b: 612.

⁵⁹⁵ İçel ve Donay, 1999: 66.

⁵⁹⁶ Memiş Kartal, 2013: 1390, Soyaslan, 2014a: 132.

⁵⁹⁷ Toroslu ve Toroslu, 2016: 91.

bir norm olması sonucunu doğurmuştur. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ile görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm arasında genel norm-özel norm ilişkisi de bulunmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm karşısında kısmen özel bir norm⁵⁹⁸, kısmense bu suçu düzenleyen normdan tamamen bağımsız bir norm niteliğindedir. Bu durumu iki farklı örnekle açıklamak mümkündür. Birinci örnek bağlamında, mükelleflerin özel işlerini yaparak, onlara kanun boşluklarını ya da hileli yolları göstererek idarenin zararına yol açacak şekilde hareket eden bir vergi müfettişi düşünülebilir. Böyle bir durumda, hem TCK m. 257 kapsamında görevin gereklerine aykırı hareket edilmesi hem de VUK m. 363 kapsamında mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması hâli söz konusu olmakta ve bir "görünüşte normlar çatışması" ortaya çıkmaktadır. Söz konusu çatışmanın çözülebilmesi için, bu iki normun, genel norm-özel norm ilişkisi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmede, her iki normun temelde "kamusal çalışma düzeninin sağlıklı bir şekilde işleyişi ve sadakat, eşitlik, tarafsızlık gibi ilkeleri bünyesinde barından toplumsal güveni" koruduğu ve VUK m. 363'ün faili ve fiili özelleştirerek TCK m. 257'ye nazaran birtakım ilave unsurlara yer vermesi nedeniyle öncelikli olarak uygulanacağı savunulabilir. İkinci örnek bağlamında ise, vergi mükelleflerinin defterlerini tutan bir zabıt katibi düşünülebilir. Böyle bir durumda, zabıt katibinin gerçekleştirdiği hareket görevinin gerekleriyle ilgili olmadığından görevi kötüye kullanma suçu oluşmamaktadır. Buna karşın, zabıt katibi mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer aldığından ve gerçekleştirdiği hareket de mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işi niteliğinde olduğundan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmaktadır. Bu örnek bağlamında görülmektedir ki, görevi kötüye kullanma suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu birbirinden tamamen bağımsız bir şekilde de gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle, görevi kötüye kullanma suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun aynı suç olmadıklarını ve birbirlerini tamamen kapsamadıklarını ifade etmek gerekmektedir. Doktrinde ise bu duruma örnek olarak, bir vergi memurunun, vergi idare mahkemesine itiraz dilekçesi yazması gösterilmiştir⁵⁹⁹. Bu örnek açısından da memurun gerçekleştirdiği hareket, kendi görev alanına girmediğinden, görevi kötüye kullanma suçu oluşmamakta; fakat mükelleflerin özel işlerini yapma suçu bütün unsurlarıyla oluşmaktadır. Bu bağlamda, bu iki suç arasındaki en temel fark, failin gerçekleştirdiği hareketin göreviyle

⁵⁹⁸ "İçtima bakımından ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturan hareketlerin bazen görevi kötüye kullanma suçunu da oluşturduğu görülmektedir. Böyle durumlarda, fikri içtima kuralları uygulanmadan, özel-genel kanun ilişkisi içinde sorun çözülecek, özel normun önceliği gereği sadece mükellefin özel işlerini yapma suçundan ceza verilmesi söz konusu olacaktır." Özcan, 2015: 567.

⁵⁹⁹ Özcan, 2015: 356.

ilgili olmasının aranıp aranmamasıdır. Görevi kötüye kullanma suçunun oluşumu açısından, failin gerçekleştirdiği hareketin göreviyle ilgili olması gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından ise, failin gerçekleştirdiği hareket, göreviyle ilgili ya da ilgisiz olabilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçundan, yapısal olarak da farklıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte oluşan neticesi harekete bitişik bir suçtur. Bu suçun oluşumu açısından somut bir zarar aranmamaktadır. Bu suçun oluşumunda zarar, soyut olarak, kamusal çalışma düzeninin ve sadakat, eşitlik, tarafsızlık ilkelerinin ihlaliyle ortaya çıkmaktadır. Görevi kötüye kullanma suçunda ise gerçekleştirilen hareket neticesinde kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması gerekmektedir. Kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması şartlarının, bu suçun oluşumu açısından zorunlu olarak aranması gereken seçimlik şartlar olduğunu söylemek mümkündür. Doktrinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normun, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norma yaptığı atıftan hareketle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından da kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması şartlarının seçimlik olarak aranacağı ifade edilmiştir⁶⁰⁰. Buna karşın, VUK m. 363'ün lafzına bakıldığında, TCK m. 257'ye yapılan atfın yalnızca cezalandırma açısından olduğu görülmektedir. Buna ek olarak, VUK m. 363'de, suçun oluşumu açısından kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunmasının ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanmasının aranacağına ilişkin herhangi bir ifade yer almamaktadır⁶⁰¹.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ile görevi kötüye kullanma suçu, fail unsuru açısından da birbirinden farklıdır. Görevi kötüye kullanma suçunun faili kamu görevlisidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili ise yalnızca kanuni tanımında yer alan memur kişilerdir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ile görevi kötüye kullanma suçunun birbirine karıştırılması, VUK m. 363'ün, TCK m. 257/1'e yaptığı atıftan kaynaklanmaktadır. Buna karşın VUK m. 363'te, bu suçu işleyenler hakkında TCK m. 257/1'in uygulanacağı değil, bu suçu işleyenlerin TCK m. 257/1'e göre cezalandırılacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan atıf yalnızca cezalandırma açısındandır. Doktrinde haklı olarak, bu karışıklığa bir son vermek ve kanun değişiklikleriyle yapılan atıfların karşılıksız kalmasını engellemek amacıyla,

⁶⁰⁰ Bilici, 2013: 6; Donay, 2008: 175-176; Şenyüz, 2016: 423.

⁶⁰¹ Uğur ve Elibol, 2016: 561.

VUK m. 363'e suçun yaptırımına ilişkin bir hükmün eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁶⁰². Aynı durum, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da geçerlidir. Bu suçu düzenleyen VUK m. 362'de, vergi mahremiyetini ihlal edenlerin TCK m. 239'a göre cezalandırılacağı ifade edilmiştir. Nasıl ki vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile TCK m. 239'da yer alan ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu aynı suç değilse, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ile görevi kötüye kullanma suçu da aynı suç değildir. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun aslında görevi kötüye kullanma suçu olduğundan bahisle gereksiz bir suç olduğunu söylemek, TCK'da yer alan zimmet, irtikâp ve rüşvet gibi suçların da gereksiz suçlar olduğunu söylemek anlamına gelmektedir. Oysa ki hem bu suçlar hem de mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, özel birtakım unsurlara da yer vermeleri nedeniyle hukuk alanında birer boşluğu doldurmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin düzenleme, gereksiz olmanın aksine, hukuki belirlilik açısından son derece faydalıdır.

2.6.2 Suçun Kamu Görevlisinin Ticareti Suçuyla İlişkisi

Kamu görevlisinin ticareti suçu, TCK m. 259'da düzenlenmiştir. TCK m. 259: "Yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzdan yararlanarak, bir başkasına mal veya hizmet satmaya çalışan kamu görevlisi, altı aya kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. Maddenin gerekçesinde, bu suç tanımıyla: "Bir kamusal faaliyetin yürütülmesine katılan veya bir kamu hizmetinden yararlanan kişilerin, kamu görevlisinin görevinin gereklerine uygun işlem tesis edilmeyeceği yönünde bir endişeyle kendilerini sunulan mal veya hizmeti satın almak mecburiyetinde hissetmelerinin önüne geçilmesinin"⁶⁰³ amaçlandığı ifade edilmiştir. Maddede geçen "yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzdan yararlanma" ifadesinden anlaşılması gereken, kamu görevlisi tarafından yürütülen görevin etkinliğinden yararlanılmasıdır⁶⁰⁴. Kamu görevlisinin ticareti suçuyla korunan hukuki değer, tarafsızlık ve itibarın korunması ilkeleridir⁶⁰⁵. Bu suçun oluşumu açısından, kamu görevlisi tarafından satılmaya çalışılan hizmetin, bu görevlinin görevi gereği yapmakla yükümlü olduğu bir hizmet değil, kendi görev ve yetki sınırları dışında kalan, göreviyle ilgisiz bir hizmet olması gerekmektedir⁶⁰⁶. Hizmetin kamu görevlisinin göreviyle ilgili olması durumunda, kamu

⁶⁰² Karakoç, 2010: 8; Özcan, 2015: 500; Eroğlu, 2013: 166-167.

⁶⁰³ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 507.

⁶⁰⁴ Meran, 2014: 625; Zafer, 2008: 115.

⁶⁰⁵ "Kamu görevlisinin sıfatını kullanarak mal veya hizmet satması, kamu görevlisinin sunduğu mal veya hizmeti satın almayan vatandaşların, kamusal faaliyetlerden eşit şekilde yararlanamayacaklarına dair bir endişe duymaları, tarafsızlık ilkesinin ihlaline neden olur. Ayrıca böyle bir endişe duyulması, idareye karşı duyulan güveni ve idarenin itibarını, saygınlığını da zedeler." Zafer, 2008: 104.

⁶⁰⁶ Meran, 2014: 625.

görevlisinin ticareti suçu değil, TCK m. 250'de yer alan irtikâp suçu oluşmaktadır. Kamu görevlisinin ticareti suçu, yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilen özgü suç niteliğindedir. Suçun mağduru, kamu idaresi ve kendisine mal ya da hizmet satılmaya çalışılan kişidir⁶⁰⁷. Kamu görevlisinin ticareti suçu, kasten işlenebilen bir suçtur.

Doktrinde kamu görevlisinin ticareti suçuna örnek olarak, bir vergi dairesi müdürünün, dairesine bağlı bir mükellefi, defterlerini serbest muhasebeci olan oğluna tutturması konusunda zorlaması verilmiştir⁶⁰⁸. Bu örnek açısından müdür, kendi görev alanına girmeyen bir hizmetin satın alınması hususunda, yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzdan yararlanarak mükellefi baskı altına almaktadır. Bu durum kamu görevlisinin ticareti suçunu oluşturmaktadır. Bu örnek açısından müdür, mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini yapmadığı için, oğluya fail olabilecek kişiler arasında yer almadığı için, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmamaktadır.

Kamu görevlisinin ticareti suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu birbirinden farklı suçlardır. Bu iki suç arasındaki en temel fark baskı unsuru açısındandır. Kamu görevlisinin ticareti suçunda fail, mal veya hizmetin satın alınması hususunda yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzu bir baskı vasıtası olarak kullanmaktayken, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda failin bu türden bir baskısı söz konusu değildir⁶⁰⁹. Bu baskı nedeniyle kamu görevlisinin ticareti suçunda, mal veya hizmet satın almak zorunda bırakılan kişi suçun mağduru olmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise, özel işleri yapılan kişi bu suç nedeniyle mağdur olmamakta; tam aksine bu suçtan yarar sağlamaktadır. Bu iki suç, fail unsuru açısından da birbirinden farklıdır. Kamu görevlisinin ticareti suçu yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise yalnızca kanuni tanımında yer alan memurlar tarafından işlenebilmektedir. Bu iki suç, suçun oluşum evresi açısından da birbirinden farklıdır. Kamu görevlisinin ticareti suçunda, mal veya hizmet satmaya çalışmak, suçun oluşumu açısından yeterlidir. Bu bağlamda, TCK m. 259'un gerekçesinde: "Suçun tamamlanması için, mal veya hizmetin satılmış olmasının gerekmediği"⁶¹⁰ ifade edilmiştir. Başka bir deyişle, bu suç açısından kanun koyucu, hazırlık hareketlerini dahi suçun tamamlanması açısından yeterli görmüştür. Buna karşın, aynı durum mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından geçerli değildir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından, hazırlık hareketlerinin gerçekleştirilmesi suç teşkil etmemektedir. Örneğin, memurun mükellefe özel işlerini yapmayı teklif etmesi ya da memur ve mükellefin

⁶⁰⁷ Zafer, 2008: 109.

⁶⁰⁸ Yurtcan, 2015: 141.

⁶⁰⁹ Özcan, 2015: 357.

⁶¹⁰ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 507.

özel işlerin yapılması hususunda anlaşması, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından yeterli değildir⁶¹¹. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşabilmesi için icrai nitelikteki hareketlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2.6.3 Suçun Nüfuz Ticareti Suçuyla İlişkisi

Nüfuz ticareti suçu, TCK m. 255'te düzenlenmiştir. TCK m. 255/1: "Kamu görevlisi üzerinde nüfuz sahibi olduğundan bahisle, haksız bir işin gördürülmesi amacıyla girişimde bulunması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, kendisine veya bir başkasına menfaat temin eden kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Kişinin kamu görevlisi olması halinde, verilecek hapis cezası yarı oranında artırılır. İşinin gördürülmesi karşılığında veya gördürüleceği beklentisiyle menfaat sağlayan kişi ise, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. Bu suç açısından fail, bir kamu görevlisi üzerinde nüfuz sahibi olduğu iddiasıyla, bir kişinin haksız bir işinin gördürülmesi amacıyla, kendisine veya bir başkasına menfaat sağlamaktadır⁶¹². Nüfuz ticareti suçuyla korunan hukuki değer, kamu idaresinin güvenilirliğidir⁶¹³. Bu suçun faili herhangi bir kişi olabilmektedir. Fakat failin kamu görevlisi olması durumunda daha ağır bir ceza verilmektedir. TCK m. 255'in gerekçesinde, failin kamu görevlisi olması durumunda bu suçun oluşabilmesi için: "gördürülmesi amaçlanan işin, kamu görevlisinin görev alanına giren bir iş olmaması gerektiği"⁶¹⁴ belirtilmiştir. Gördürülmesi amaçlanan işin kamu görevlisinin görev alanına giren bir iş olması durumunda ise rüşvet suçu oluşmaktadır⁶¹⁵. İşinin gördürülmesi karşılığında veya gördürüleceği beklentisiyle menfaat sağlayan kişi de bu suçun faili olmaktadır. Bu bağlamda, nüfuz ticareti suçu, çok failli bir suçtur. Suçun mağduru ise hem ilgili kamu idaresi hem de devlettir. Nüfuz ticareti suçu, kasten işlenebilen bir suçtur.

Nüfuz ticareti suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu birbirinden farklı suçlardır. Nüfuz ticareti suçunun oluşumu açısından, bir kişinin, kamu görevlisi üzerinde nüfuz sahibi olduğundan bahisle, bir başka kişinin haksız bir işini gördüreceğini ifade etmesi ve bu kişiden bir menfaat sağlaması gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından ise, bir kamu görevlisi üzerinde nüfuz sahibi olduğunun belirtilmesi, haksız bir işin gördürüleceğinin ifade edilmesi ya da bir menfaat sağlanması gerekmemektedir. Mükellefin fail tarafından yerine getirilen işi haksız bir iş değil, vergi

⁶¹¹ Özcan, 2015: 357.

⁶¹² Soyaslan, 2014b: 762.

⁶¹³ Meran, 2014: 395.

⁶¹⁴ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 500-501.

⁶¹⁵ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 500-501.

ödevlerinin yerine getirilmesi niteliğindedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, failin suçtan menfaat sağlayıp sağlamamasının da bir önemi bulunmamaktadır⁶¹⁶. Bu suçun oluşumu açısından, mükellefin kandırılması veya aldatılması da gerekmemektedir⁶¹⁷. Bu iki suç, fail unsuru açısından da birbirinden farklıdır. Nüfuz ticareti suçunun faili herhangi bir kişi olabilmektedir. Bu suçun failinin kamu görevlisi olması da gerekmemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise yalnızca kanuni tanımında yer alan memurlar tarafından işlenebilmektedir. Buna ek olarak, nüfuz ticareti suçu çok failli bir suçtur. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise tek fail tarafından da işlenebilen bir suçtur. Bu iki suç, suçun oluşum evresi açısından da birbirinden farklıdır. Nüfuz ticareti suçunu düzenleyen TCK m. 255/2: "Menfaat temini konusunda anlaşmaya varılması halinde dahi, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur." şeklindedir. Başka bir deyişle, bu suç açısından hazırlık hareketi niteliğinde olmasına rağmen, yalnızca anlaşmaya varılmış olması dahi cezalandırılmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise, özel işin yapılacağına dair bir anlaşmaya varılmış olması, bu suçun oluşumu açısından yeterli değildir. Bu suçun oluşabilmesi ve failin cezalandırılabilmesi için, hazırlık hareketi niteliğini aşan icrai hareketlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2.6.4 Suçun İrtikâp Suçuyla İlişkisi

İrtikâp suçu, TCK m. 250'de düzenlenmiştir⁶¹⁸. TCK m. 250/1'de icbar suretiyle irtikâp suçu, TCK m. 250/2'de ikna suretiyle irtikâp suçu, TCK m. 250/3'te ise hatadan yararlanmak suretiyle irtikâp suçu yer almaktadır. İcbar suretiyle irtikâp suçunu düzenleyen TCK m. 250/1: "Görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi icbar eden kamu görevlisi, beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kamu görevlisinin haksız tutum ve davranışları karşısında, kişinin haklı bir işinin gereği gibi, hiç veya en azından vaktinde görülmeyeceği endişesiyle, kendisini mecbur hissederek, kamu görevlisine veya yönlendireceği kişiye menfaat temin etmiş olması halinde, icbarın varlığı kabul edilir." şeklindedir⁶¹⁹. İcbar suretiyle irtikâp suçunda kamu görevlisi, görevinin sağladığı nüfuzu bir baskı vasıtası hâline getirerek kendisine ya da bir başkasına yarar sağlamakta ya da yarar sağlanmasına yönelik bir vaat elde etmektedir. TCK m. 250'nin gerekçesinde, icbar suretiyle irtikâp suçuyla ilgili olarak: "İcbar teşkil eden fiillerin etkisinde kalan kişi, hukuka aykırı

⁶¹⁶ Özcan, 2015: 357.

⁶¹⁷ Özcan, 2015: 358.

⁶¹⁸ İrtikâp, kelimesi: "Kötü bir iş işleme, yiyicilik, rüşvet yeme" anlamlarına gelmektedir. Devellioğlu, 2010: 515.

⁶¹⁹ İcbar, kelimesi: "Cebretme, zorlama, zorlanma" anlamlarına gelmektedir. Devellioğlu, 2010: 469.

olduğunu bilmesine rağmen, karşılaşılabileceği daha ağır zararların önüne geçebilmek için, bu baskının etkisiyle, kamu görevlisinin şahsına veya gösterdiği üçüncü kişiye bir yarar sağlamaktadır."⁶²⁰ ifadeleri yer almaktadır. İcbar suretiyle irtikâp suçunda, baskıya maruz kalan kişide, kamu görevlisinin istediği yararın sağlanmaması durumunda, haklı bir işinin gereği gibi yürümeyeceği algısı uyandırılmaktadır⁶²¹. Bu nedenle kişi, istenilen yararı sağlamanın zorunlu olduğunu hissetmektedir⁶²².

İkna suretiyle irtikâp suçunu düzenleyen TCK m. 250/2: "Görevinin sağladığı güveni kötüye kullanmak suretiyle gerçekleştirdiği hileli davranışlarla, kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi ikna eden kamu görevlisi, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. İkna suretiyle irtikâp suçunda, icbar suretiyle irtikâp suçundan farklı olarak, yarar veya vaat baskı vasıtasıyla değil, kamu görevlisinin görevinin sağladığı güveni kötüye kullanarak gerçekleştirdiği hileli davranışlar vasıtasıyla elde edilmektedir. İkna suretiyle irtikâp suçunda kamu görevlisi, gerçekleştirdiği hileli davranışlar vasıtasıyla, karşısındaki kişiyi, kendisine ya da bir başkasına yarar sağlamaya ya da yarar vaadinde bulunmaya mecbur olduğuna inandırmaktadır⁶²³.

Hatadan yararlanmak suretiyle irtikâp suçunu düzenleyen TCK m. 250/3 ise: "İkinci fıkrada tanımlanan suçun kişinin hatasından yararlanarak işlenmiş olması halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." şeklindedir. Hatadan yararlanmak suretiyle irtikâp suçunda, ikna suretiyle irtikâp suçundan farklı olarak, kamu görevlisi yanlış hâlini hileli davranışlarıyla kendisi yaratmamakta; kişinin zaten içinde bulunduğu bir yanlışlıktan yararlanmaktadır⁶²⁴.

İrtikâp suçlarıyla korunan hukuki değer, halkın kamu idaresine ve kamu görevlilerine duyduğu güvendir⁶²⁵. Buna ek olarak bu suçlarla, kamu görevlilerinin görevlerinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanarak kişilere zarar vermeleri de önlenmeye çalışılmaktadır⁶²⁶. İrtikâp suçlarında, kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilen hareketler, bu görevlilerin görevleriyle ilgilidir⁶²⁷. Başka bir deyişle, irtikâp suçlarında fail, kendi görev alanına giren bir konuda mağduru icbar etmekte, aldatmakta veya mağdurun hatasından yararlanmaktadır. İrtikâp suçları, mağdurun yarar sağlamasıyla ya da yarar sağlama vaadinde bulunmasıyla birlikte

⁶²⁰ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 489-490.

⁶²¹ Artuk vd., 2015b: 1015; Yurtcan, 2015: 27.

⁶²² Özgenç, 2012: 25.

⁶²³ Artuk vd., 2015b: 1024.

⁶²⁴ İkinci vd., 2014: 59; Koca ve Üzülmüş, 2015b: 894; Meran, 2014: 247; Özbek vd., 2015c: 1028; Özgenç, 2012: 62; Toroslu, 2015: 294.

⁶²⁵ Koca ve Üzülmüş, 2015b: 882; Meran, 2014: 238.

⁶²⁶ Artuk vd., 2015b: 1010; Özbek vd., 2015c: 1017.

⁶²⁷ Artuk vd., 2015b: 1012, 1023; Özbek vd., 2015c: 1022; Özgenç, 2012: 19, 60; Toroslu, 2015: 291.

oluşmaktadır⁶²⁸. İrtikâp suçları, yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilen özgü suçlar niteliğindedir. Bu suçların mağduru ise icbar suretiyle irtikâp suçunda baskıya maruz kalan kişi; ikna suretiyle irtikâp suçunda hileli davranışlarla aldatılan kişi, hatadan yararlanmak suretiyle irtikâp suçunda hatasından yararlanan kişidir⁶²⁹. Buna ek olarak, bu suçların işlenmesiyle birlikte kamu idaresine ve kamu görevlilerine duyulan güven de zedelendiği için, toplumu oluşturan tüm bireyler bu suçların mağdurudur⁶³⁰. Bu suçların ilgili kamu idaresini ve devleti mağdur ettiğini söylemek de mümkündür⁶³¹. İrtikâp suçları, kasten işlenebilen suçlardır.

İrtikâp suçlarıyla mükelleflerin özel işlerini yapma suçu birbirinden farklı suçlardır. İrtikâp suçlarında gerçekleştirilen hareket, failin göreviyle ilgilidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise gerçekleştirilen hareket, failin göreviyle ilgili ya da ilgisiz olabilmektedir. İrtikâp suçlarının oluşumu açısından icbar, ikna ya da hata hâlinin bulunması gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından ise bu hâllerin bulunması gerekmemektedir. İrtikâp suçlarında yarar kavramı ön plana çıkmaktadır. Bu suçların oluşumu açısından, bir yarar sağlanması veya yarar vaadinin elde edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise failin ya da üçüncü bir kişinin, yarar sağlaması ya da bu kişilere yarar vaadinde bulunulması gerekmemektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin hatır için yapılması dahi bu suçu oluşturmaktadır. İrtikâp suçlarında, suçun oluşumu açısından yalnızca yarar vaadinde bulunulması yeterlidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise suçun oluşumu açısından yalnızca yarar vaadinde bulunmuş olması yeterli olmamakta, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması gerekmektedir. İrtikâp suçlarının faili kamu görevlisidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili ise kanuni tanımında yer alan memur kişilerdir.

2.6.5 Suçun Eski Görevle Bağlantılı İş Yapma Suçuyla İlişkisi

Eski görevle bağlantılı iş yapma suçu, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ek madde 30'da⁶³²: "Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl

⁶²⁸ Meran, 2014: 245; Özgenç, 2012: 43; Soyaslan, 2014b: 745.

⁶²⁹ Artuk vd., 2015b: 1031; Koca ve Üzülmöz, 2015b: 883; Meran, 2014: 238; Özbek vd., 2015c: 1019.

⁶³⁰ Artuk vd., 2015b: 1032; Koca ve Üzülmöz, 2015b: 883; Özgenç, 2012: 42, 68.

⁶³¹ Toroslu, 2015: 291.

⁶³² İlgili düzenleme, 178 sayılı KHK'ya 07.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile eklenmiş, 12.07.2013 tarihli ve 6495 sayılı KHK ile son hâlini almıştır. Buna ek olarak, aynı düzenleme Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 78'de de yer almış; fakat bu düzenlemede fail olarak "vergi incelemesine yetkili olanlar" değil, yalnızca "vergi müfettişleri" öngörülmüştür.

içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar. 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa riayet etmeyenler hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda, vergi incelemesine yetkili olanların, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl boyunca, görevlerinden ayrılma tarihinden önceki son üç yıl içinde nezdinde vergi incelemesi yaptıkları mükelleflerin yanında ya da bu mükelleflerle ilgili kurumların bünyesinde çalışmamaları ve bunlarla muhasebecilik ya da mali müşavirlik sözleşmeleri düzenlememeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, söz konusu vergi inceleme elemanları, 2531 sayılı Kanun m. 4 uyarınca, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Eski görevle bağlantılı iş yapma suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, özünde aynı amaca hizmet etseler de birbirinden farklı niteliklere sahiptir. Eski görevle bağlantılı iş yapma suçunun faili, vergi incelemesine yetkili olan kişilerdir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili ise vergi incelemeleri ile görevli olan memurların yanı sıra, vergi muameleleriyle görevli olan ya da vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olan memurlardır. Eski görevle bağlantılı iş yapma suçunda yer alan yasak, görevden ayrıldıktan sonraki üç yıl için geçerlidir. Mükelleflerin özel işlerinin yapılamayacağına dair yasak ise görev süresince geçerlidir. Eski görevle bağlantılı iş yapma suçunun oluşumu açısından, kişinin görevden ayrılma tarihinden önceki son üç yıl içinde nezdinde vergi incelemesi yaptığı mükellefler ve bunlarla ilgili kurumlar dikkate alınmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından ise, bu şekilde herhangi bir sınırlama yapılmaksızın tüm vergi mükellefleri ve tüm vergi sorumluları dikkate alınmaktadır. Eski görevle bağlantılı iş yapma suçunun oluşumu açısından, mükelleflerin yanında ya da bunlarla ilgili kurumların bünyesinde herhangi bir işin yapılması yeterlidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından ise, mükelleflerin ya da sorumluların vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması gerekmektedir. Eski görevle bağlantılı iş yapma suçunun failleri, 2531 sayılı Kanun m. 4 uyarınca, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failleri ise, VUK m. 363'ün TCK m. 257/1'e yaptığı atıf nedeniyle, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

2.6.6 Suçun Ticaret ve Diğer Kazanç Getirici Faaliyetlerde Bulunma Yasağıyla İlişkisi

657 sayılı DMK m. 28'de: "Memurlar Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç). Memurlar, mesleki faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir iş yerinde veya vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışamaz." ifadeleri yer almaktadır. Bu düzenleme memurların, ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmalarını yasaklamaktadır. Bu bağlamda, bir sanat veya ticaretle uğraşmamak, memurlar açısından geçerli olan menfi bir ödev niteliğindedir⁶³³. Bu ödevle, memurların zamanlarını ve enerjilerini, başkaca işler için değil, yalnızca kendi görevleri için harcamaları amaçlanmaktadır⁶³⁴.

Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçu farklı niteliklere sahip düzenlemelerdir. Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağına aykırı hareket disiplin soruşturmasına konu olmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturan hareket ise, hem disiplin soruşturmasına hem de ceza soruşturmasına konu olmaktadır. Buna karşın, ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak, kanunda ayrıca suç olarak tanımlanmışsa, bu durumda hem bir disiplin soruşturması hem de bir ceza soruşturması söz konusu olmaktadır. Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı tüm memurlar açısından geçerlidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise yalnızca kanuni tanımında yer alan memur kişiler tarafından işlenebilmektedir⁶³⁵. Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağında, yasak kapsamındaki faaliyetler konusunda bir özelleştirme yapılmamıştır. Bu yasak ticaret veya diğer kazanç getirici faaliyet niteliğindeki her türlü faaliyeti kapsamaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise yasak kapsamındaki faaliyetler özelleştirilmiştir. Bu faaliyetler mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini kapsamaktadır⁶³⁶. Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağında, faaliyetlerin kazanç getirici yönü ön plana çıkmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda ise gerçekleştirilen faaliyetlerin kazanç getirip getirmemesinin bir önemi

⁶³³ Günday, 2011: 604.

⁶³⁴ Atay, 2014: 859-860.

⁶³⁵ Özcan, 2015: 358.

⁶³⁶ Özcan, 2015: 358.

bulunmamaktadır. Buna karşın, ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun ortak yanları da mevcuttur. Örneğin, bir vergi müfettişinin, ücret karşılığında, bir vergi mükellefinin defterini tutması durumunda, her iki düzenlemeye de aykırılık söz konusudur. Böyle bir durumda, hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçu oluşmakta hem de disiplin soruşturması hususunda iki ayrı dayanak ortaya çıkmaktadır. Buna ek olarak, bu iki düzenleme, memurun zamanını, enerjisini, bilgi ve tecrübesini yalnızca görevi doğrultusunda kullanması gerektiği hususunda da birbiriyle örtüşmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇUN YAPTIRIMINA VE YARGILAMA HUKUKUNA İLİŞKİN KONULAR

3.1 Yargılama

3.1.1 Yargılama Kavramı

Yargılama, kelimesi: "Birbirine karşı olan iki tarafı dinleyerek bir yargıya varma, muhakeme"⁶³⁷ anlamlarına gelmektedir. Muhakeme, kelimesi ise: "Dâvâ için iki tarafın mahkemeye başvurması, iki tarafı dinleyip hüküm verme, bir hüküm çıkarmak için bir işi zihinde inceleme, yargılama, uslamlama, usa vurma"⁶³⁸ anlamlarına gelmektedir. Doktrinde ise muhakeme kelimesi, yargı organları önüne taşınmış bir uyuşmazlığın bağlayıcı bir hükümle çözülmesi için yürütülen faaliyetlerin bütünü şeklinde tanımlanmıştır⁶³⁹. Bu bağlamda, yargılamanın, dış alemde gerçekleşen bir olayın uyuşmazlık konusu hâline getirilerek dava edilmesi hâlinde, bu olaya ilişkin verilerin toplanmasını ve elde edilen veriler ışığında olaya gerekli normun uygulanmasını ifade eden bir fonksiyon olduğunu söylemek mümkündür. Bu fonksiyonun nihai amacı ise uyuşmazlığı sona erdirecek hukuka uygun bir yargıya varmaktır⁶⁴⁰. Yargı kelimesi bu yönüyle yargılama sonucunda varılan hükmü ifade etmektedir⁶⁴¹. Buna ek olarak, aynı kelime, yargılama fonksiyonunu gerçekleştiren makamı ifade etmek için de kullanılmaktadır⁶⁴².

Yargılama fonksiyonunu yerine getirme yetkisi Anayasa m. 9'da yer alan: "Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır." ifadesi gereğince, bağımsız mahkemelere aittir. Peki mahkeme kavramından ne anlaşılmalıdır? Bu kavram doktrinde: "Yargı hakkının kullanılması amacı ile kurulmuş ve yetkileri belli merci"⁶⁴³ şeklinde

⁶³⁷ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c3e7437208.77540076, erişim tarihi: 26.08.2016. Ayrıca bk. "Yargılama, anlaşmazlıkları çözmek, kişisel olaylara hukuk kurallarını uygulamaktır. Başka bir deyişle hukukun ne olduğunu söylemektir." Gözübüyük, 2006: 151.

⁶³⁸ Devellioğlu, 2010: 775

⁶³⁹ "Muhakeme, açılan bir dava nedeni ile yargı yeri önüne getirilen bir uyuşmazlığı (medeni, cezai, idari), tarafların hak ve yükümlülüklerinin ne olduğunu belirleyen bağlayıcı bir kararla çözmek için yapılan ve kural olarak tarafların da katıldığı, hukuki görev ve işlemlerin bütünüdür." Keyman, 2000: 174; "Yargılama (muhakeme) genel bir ifadeyle, maddi hukuk kurallarının, yargı organları eliyle belirli (somut) uyuşmazlığa uygulanarak bir sonuca varılması faaliyetidir." Yılmaz ve İnan, 1998: 65.

⁶⁴⁰ Yargı, kelimesi: "Kavrama, karşılaştırma, değerlendirme vb. yollara başvurularak kişi, durum veya nesnelerin eleştirici bir biçimde değerlendirilmesi, hüküm; yasalara göre mahkemece bir olay veya olgunun doğuşuna etken olan sebeplerin de göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi sonucu verilen karar, kaza" anlamlarına gelmektedir.

TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c43824a078.8601976, erişim tarihi: 26.08.2016

⁶⁴¹ Göger, 1976: 249

⁶⁴² Kaşıkçı, 2013: 123.

⁶⁴³ Göger, 1976: 252.

tanımlanmıştır. Bir başka anlatımla mahkemeler, hukuki uyuşmazlıkları ve hukuka aykırılık iddialarını kesin olarak çözme faaliyetlerini yerine getiren ve adeta hukukun evi olarak tabir edilebilecek nitelikteki kamusal kuruluşlardır⁶⁴⁴. Yargılama fonksiyonunun bu kuruluşlara verilmiş olması, uyuşmazlıkların sona erdirilmesi, bozulan toplum barışının yeniden sağlanması, kişisel ölç alma yöntemlerinin önüne geçilerek haksızlıklara hukuksal yaptırımların uygulanması gibi pek çok faydaya sahiptir. Bu faydaların mümkün olan en üst seviyede sağlanması ise şüphesiz bu kuruluşların ve bu kuruluşlarca gerçekleştirilen faaliyetlerin kanuniliği ile mümkündür. Anayasa m. 142'de bu amaçla: "Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir." ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenleme, yargılama sürecinde hangi usullerin izleneceği ve bu süreçte kimlerin ne tür görev ve yetkilere sahip olacağı hususlarının önceden kanuni olarak belirlenmesini zorunlu kılmaktadır⁶⁴⁵. Bu bağlamda, "tabii yargıç ilkesi" şeklinde ifade edilen ve dava henüz ortaya çıkmadan yargılamanın hangi mahkemede yapılacağına belirli olması anlamına gelen ilke, yargılamanın selameti açısından büyük önem taşımaktadır⁶⁴⁶. Söz konusu ilke Anayasa m. 37'de "Kanunî hâkim güvencesi" başlığıyla yer almaktadır. Buna ek olarak Anayasada, yargılama sürecinin etkinliğini sağlamak amacıyla "mahkemelerin bağımsızlığı" (Anayasa m. 138), "hâkimlik ve savcılık teminatı" (Anayasa m. 139), "hâkimlik ve savcılık mesleği" (Anayasa m. 140), "duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması" (Anayasa m. 141) gibi düzenlemelere de yer verilmiştir. AİHS m. 6'da yer alan "adil yargılanma hakkı" da yargılama sürecinin etkinliğini ve adillliğini sağlamaya yönelik bir güvence niteliğindedir.

Yargılama fonksiyonunu yerine getirmekte olan bağımsız mahkemeler, hukuk sistemimizde çeşitli yargı kolları içinde örgütlenmiştir. Yargı kolu kavramı ise doktrinde: "Kararları aynı yüksek mahkemede⁶⁴⁷ temyiz edilen mahkemelerin oluşturduğu düzen"⁶⁴⁸ şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda, yüksek mahkemeler, ait oldukları yargı kolunun temsilcisi ve en üst noktası niteliğindedir. Anayasa Mahkemesi, Anayasa Yargısını; Yargıtay, Adli Yargıyı; Danıştay, İdari Yargıyı temsil etmektedir. Uyuşmazlık Mahkemesi ise adli, idari ve askeri yargı yerleri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak sona erdiren bir yüksek mahkeme niteliğindedir. Buna ek olarak, bir yüksek mahkeme ve yargı kolu olarak

⁶⁴⁴ Gözler, 2015: 95.

⁶⁴⁵ "Bu işlemlerin ve görevlerin nasıl yapılacağına daha evvelden bir yasayla belirlenmesi uyuşmazlığı çözecek makamın (mahkeme, yargıç) bağımsız (anayasa) ve tarafsız (uyuşmazlığa yabancı) olması, çelişki ve taraflar arasında eşitlik (ya da karşılıklık) ilkelerinin uygulanması, muhakemeye yargısallık niteliği veren unsurlardır." Keyman, 2000: 174.

⁶⁴⁶ Kaşıkçı, 2013: 127; Keyman, 2000: 175.

⁶⁴⁷ "Yüksek mahkeme, kesin hüküm verme yetkisine sahip ve başka bir mahkemeye tâbi olmayan mahkeme demektir. Kesin hüküm, artık kendisine karşı başvuru yolları tüketilmiş karar demektir." Gözler, 2015: 98.

⁶⁴⁸ Gözler, 2015: 98. Ayrıca bk. Gözübüyük, 2006: 199; Kuru, 2015: 1; Pekcanitez vd., 2016: 61.

Sayıştay'ı ve Sayıştay Yargısını (Hesap Yargılamasını) saymak da mümkündür⁶⁴⁹. Birbirinden bağımsız nitelikteki bu yargı kollarından birinin diğerine üstünlüğü söz konusu değildir⁶⁵⁰. Bu yargı kolları içinde "olağan ve genel yargı" niteliğindeki adli yargı, kendi içinde ikiye ayrılmaktadır⁶⁵¹. Adli yargıda bir kısım davalar hukuk mahkemelerinde (sulh hukuk mahkemesi-asliye hukuk mahkemesi) bir kısım davalar ise ceza mahkemelerinde (asliye ceza mahkemesi-ağır ceza mahkemesi) görülmektedir. Yargıtay ise adli yargı açısından üst derece mahkemesi niteliğindedir. "İdari makamların idare hukuku alanındaki faaliyetlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı kolu"⁶⁵² şeklinde tarif edilen İdari Yargı ise, ilk derecede idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve Danıştay'dan; ara derecede bölge idare mahkemelerinden ve üst derecede Danıştay'dan oluşmaktadır.

3.1.2 Ceza Yargılaması

3.1.2.1 Genel Olarak

Suç niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirildiği şüphesinin yetkili makamlar tarafından öğrenilmesiyle birlikte ceza yargılaması süreci başlamaktadır. Bu sürecin nasıl yürütüleceği ve bu süreçte yer alan kişilerin hak, yetki ve yükümlülüklerinin neler olacağı hususu 5271 sayılı CMK'ya göre belirlenmektedir. Ceza yargılaması süreci, soruşturma ve kovuşturma evrelerinden oluşmaktadır⁶⁵³. Bu süreçte soruşturma: "Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi" (CMK m. 2/1-e) ifade etmektedir. Soruşturma evresi esasında, uyuşmazlığın çözülmesinden ziyade, bir kişiye suç isnat edilip edilemeyeceğinin araştırılmasını ifade ettiğinden teknik anlamda bir yargılama evresi değildir⁶⁵⁴. Buna karşın, soruşturma evresinde de yargılamaya ilişkin birtakım faaliyetler gerçekleştirilebilmektedir. Kovuşturma ise: "İddianamenin kabulüyle başlayıp,

⁶⁴⁹ Bilge, 2014: 105; Geçgel, 2014: 41.

⁶⁵⁰ Göğler, 1976: 249; Pekcanitez vd., 2016: 61. Ayrıca bk. "Bu yargı kolları arasında, birbirine göre altlık üstlük ilişkisi ve bir hiyerarşi bulunmamaktadır. Her birinin baktığı konu farklı olup bir yargı koluna giren konuda diğer yargı kolu görevli değildir; ayrıca bunların birinin verdiği karar diğerine göre üstün sayılmaz. Bir konunun hangi yargı koluna girdiği konusunda tereddüt ortaya çıkarsa, uyuşmazlık mahkemesi bu konuda karar verecektir." Özkes, 2011: 144-145. Buna karşın, Anayasa m. 160/2'de: "Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır." ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme doktrinde: "Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınması Sayıştayın konuya ilişkin bakışının değerlendirilmemesi sonucunu doğurur. Oysa yargılamanın amacı gerçeğe ulaşmak olup, gerçeğe de ancak her iki yargı organı kararı değerlendirilerek ulaşılır. Bir yargı organı kararının diğerine yeğlenmesi ile gerçeğe ulaşılamayacağı kanaatindeyiz." ifadeleriyle eleştirilmiştir. Geçgel, 2014: 40.

⁶⁵¹ Gözler, 2015: 102; Özkes, 2011: 145.

⁶⁵² Gözler, 2015: 115.

⁶⁵³ "Ceza yargılaması, genel ya da özel ceza kanunlarında suç olarak tanımlanmış fiillere ilişkin soruşturma ve kovuşturma aşamalarını içeren bir yargılama sürecidir." Can ve Güner, 2001: 175.

⁶⁵⁴ Toroslu ve Feyzioğlu, 2006: 23.

hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi" (CMK m. 2/1-f) ifade etmektedir. Ceza yargılaması esasında, kovuşturma evresinde gerçekleştirilmektedir⁶⁵⁵.

Soruşturma evresi suç şüphesinin öğrenilmesiyle başlamaktadır. Bu evrede suç şüphesini öğrenen Cumhuriyet savcısı, kamu davasının açılmasına yer olup olmadığı hususunda bir araştırma faaliyeti yürütmektedir⁶⁵⁶. Bu faaliyetin yürütülmesi Cumhuriyet savcısı açısından bir zorunluluğu ifade etmektedir⁶⁵⁷. Cumhuriyet savcısının soruşturma evresindeki yükümlülüğü CMK m. 160/2'de: "Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür." şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, soruşturma evresinin amacı, delillerin tespit edilerek koruma altına alınması ve eğer yeterli şüpheye ulaşılmışsa olayın mahkeme huzuruna taşınmasıdır⁶⁵⁸. Soruşturma evresinde suç şüphesi altında bulunan kişi şüpheli statüsündedir⁶⁵⁹. Bu evrede soruşturmanın gizliliği ilkesi geçerlidir (CMK m. 157/1). Bu ilkeye göre soruşturma evresindeki usul işlemleri, kural olarak gizlidir. Soruşturma evresinde gerçekleştirilen bütün işlemler bir tutanağa bağlanmaktadır (CMK m. 169/2). Cumhuriyet savcısı, gerçekleştirilen bu işlemler sonucunda suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye ulaşılmışsa, görevli ve yetkili mahkemeye hitaben bir iddianame düzenlemektedir (CMK m. 170/2). Yeterli şüpheye ulaşılması durumunda söz konusu iddianamenin düzenlenmesi zorunludur⁶⁶⁰. Düzenlenen iddianamenin sonuç kısmında ilgili suç nedeniyle hangi ceza ve güvenlik tedbirine/tedbirlerine hükmedilmesinin istendiği belirtilmektedir (CMK m. 170/6). Mahkeme, söz konusu iddianamenin çeşitli eksiklikleri veya hatalı noktaları nedeniyle Cumhuriyet Başsavcılığına iade edilmesine karar verebilmektedir (CMK m. 174/1). Buna karşın, Cumhuriyet savcısı gerçekleştirilen soruşturma işlemleri sonucunda suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye ulaşamamışsa veya kovuşturma olanağı bulunmuyorsa, kovuşturmaya yer olmadığına karar vermektedir (CMK m. 172/1). Cumhuriyet savcısının bu kararına karşı itiraz yolu açıktır (CMK m. 173/1).

Kovuşturma evresi ise iddianamenin mahkemece kabulüyle başlamaktadır. Bu evrenin başlaması, kamu davasının açıldığı anlamına gelmektedir. Kamu davasının açılması, gizlilik ilkesinin yerini aleniyet ilkesine bırakması ve muhakeme açısından Cumhuriyet savcısının

⁶⁵⁵ Toroslu ve Feyzioğlu, 2006: 23.

⁶⁵⁶ Korkusuz, 2014: 240.

⁶⁵⁷ "Suç haberinin alınmasıyla birlikte, soruşturmanın mecburiliği (kanuniliği) ilkesi uyarınca, soruşturma re'sen başlatılır ve yürütülür." Centel ve Zafer, 2014: 602. Ayrıca bk. Yenisey ve Nuhoğlu, 2014: 67.

⁶⁵⁸ Centel ve Zafer, 2014: 79.

⁶⁵⁹ Özbek vd., 2015a: 239; Şahin, 2015: 30.

⁶⁶⁰ Centel ve Zafer, 2014: 602.

yerine mahkemenin etkin olması sonucunu doğurmaktadır⁶⁶¹. Buna ek olarak, iddianamenin kabulüyle birlikte, şüpheli statüsünde bulunan kişi, sanık statüsüne geçmektedir⁶⁶². İddianameyi kabul eden mahkeme, bir duruşma günü belirlemekte ve duruşmada hazır bulunması gereken kişilere çağrıda bulunmaktadır (CMK m. 175/2). Duruşmalar kural olarak herkese açık olmakla birlikte, "genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hâllerde" kapalı şekilde de yapılabilmektedir (CMK m. 182). Sanığın on sekiz yaşından küçük olması durumunda ise duruşmanın kapalı şekilde yapılması zorunludur (CMK m. 185/1). Duruşmada sanığın sorgusundan sonra deliller ortaya konulmaktadır.

Ceza yargılamasında hâkim, delillerin değerlendirilmesinde takdir yetkisine sahiptir. Bu husus CMK m. 217/1'de: "Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir." şeklinde ifade edilmiştir. Buna ek olarak, CMK m. 217/2'de de: "Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir." ifadesine yer verilerek, ceza yargılamasında delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmiştir. Zira suçun gizlilik içinde işlenen bir yapıya sahip olması ve suçu işleyen kişilerin çoğunlukla delilleri yok etmeye yönelik davranışlarda bulunmaları, ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşmak açısından delil serbestisi ilkesinin geçerli olmasını zorunlu kılmıştır⁶⁶³. Ceza yargılamasında, delil serbestisi ilkesinin yanı sıra re'sen araştırma ilkesi de geçerlidir. Bu ilke gereğince, Cumhuriyet savcısı ve mahkemeler, tarafların talepleriyle bağlı olmaksızın, olayın maddi gerçekliğini kendiliğinden araştırmaktadırlar⁶⁶⁴.

Duruşma evresinde bir duruşma tutanağı tutulmaktadır (CMK m. 219-222). Bu evre bir hükümlerle sona ermektedir. Bu hüküm beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi veya düşmesi şeklinde olabilmektedir (CMK m. 223/1). Mahkeme hükmünü verirken, dava konusu hareketin nitelendirilmesi hususunda, iddia ve savunmanın nitelendirmeleriyle bağlı değildir (CMK m. 225/2). Mahkemenin hükmünü vermesinden sonra kanun yolları evresi söz konusu olmaktadır. Bu evre olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Olağan kanun yolları, kesinleşmemiş kararlara karşı gidilen başvuru yollarını ifade etmektedir⁶⁶⁵. Olağan kanun yolları itiraz (CMK m. 267-271), istinaf (CMK m. 272-285) ve temyizdir (CMK m. 286-307). Olağan kanun yolları evresi de kovuşturma evresi içindedir⁶⁶⁶. Olağanüstü kanun yolları ise,

⁶⁶¹ Centel ve Zafer, 2014: 475.

⁶⁶² Centel ve Zafer, 2014: 475; Şahin ve Göktürk, 2015: 93; Yenisey ve Nuhoglu, 2014: 589.

⁶⁶³ Centel ve Zafer, 2014: 209; Şahin ve Göktürk, 2015: 24-25.

⁶⁶⁴ Özbek vd., 2015a: 76-77; Turhan, 2006: 22; Yenisey ve Nuhoglu, 2014: 67.

⁶⁶⁵ Centel ve Zafer, 2014: 769; Özbek vd., 2015a: 806.

⁶⁶⁶ Şahin, 2015: 36.

kesinleşmiş kararlara karşı gidilen başvuru yollarını ifade etmektedir⁶⁶⁷. Olağanüstü kanun yolları, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi (CMK m. 308), kanun yararına bozma (CMK m. 309-310) ve yargılamanın yenilenmesidir (CMK m. 311-323).

Soruşturma ve kovuşturma evrelerinden oluşan ceza yargılamasında, görevli ve yetkili mahkemenin belirlenmesi önemli bir husustur. Zira Cumhuriyet savcısı soruşturma evresi sonucunda suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye ulaşırsa, iddianamesini görevli ve yetkili mahkemeye hitaben düzenlemektedir. Bu iddianamede yer alan harekete ilişkin yargılama da görevli ve yetkili mahkemede gerçekleştirilmektedir. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun m. 8'de: "Ceza mahkemeleri, asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleri ile özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleridir." ifadesi yer almaktadır. Asliye ceza mahkemeleri tek hâkimli, ağır ceza mahkemeleri ise kurul hâlinde çalışan çok hâkimli mahkemelerdir (5235 sayılı Kanun m. 9/2-3). Ceza yargılaması sürecinde bu mahkemelerin yanı sıra sulh ceza hâkimliği de fonksiyon sahibidir.

Ceza yargılamasında görev, hangi suçların hangi mahkemelerde yargılanacağına ya da hangi işlerin hangi mercilerde görüleceğine ilişkin kuralları ifade etmektedir. Görevli mahkeme, suçun niteliğine ve ağırlığına göre belirlenmektedir⁶⁶⁸. 5235 sayılı Kanun m.14'te: "Mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur." ifadesi yer almaktadır. Ceza yargılamasında görev, kamu düzenine ilişkindir. Zira göreve ilişkin kurallar, tabii yargıç ilkesinin bir gereği olarak, sanık açısından bir güvence teşkil etmektedir⁶⁶⁹. CMK m. 3/1'de: "Mahkemelerin görevleri kanunla belirlenir." ifadesine yer verilerek görevin kamu düzenine ilişkin olduğu ifade edilmiştir. CMK m. 4/1'de ise: "Davaya bakan mahkeme, görevli olup olmadığına kovuşturma evresinin her aşamasında re'sen karar verebilir." ifadesi yer almaktadır. Buna ek olarak, CMK m. 7'de: "Yenilenmesi mümkün olmayanlar dışında, görevli olmayan hâkim veya mahkemece yapılan işlemler hükümsüzdür." ifadesi yer almaktadır.

Sulh ceza hâkimliğinin görevi, 5235 sayılı Kanun m. 10/1'de: "Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, yürütülen soruşturmalarda hâkim tarafından verilmesi gerekli kararları almak, işleri yapmak ve bunlara karşı yapılan itirazları incelemek amacıyla sulh ceza hâkimliği kurulmuştur." şeklinde düzenlenmiştir.

⁶⁶⁷ Centel ve Zafer, 2014: 808; Özbek vd., 2015a: 806.

⁶⁶⁸ Şahin, 2015: 229.

⁶⁶⁹ Özbek vd., 2015a: 601.

Asliye ceza mahkemelerinin görevi, 5235 sayılı Kanun m. 11'de: "Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır." şeklinde düzenlenmiştir.

Ağır ceza mahkemelerinin görevi, 5235 sayılı Kanun m. 12'de: "Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Anayasa Mahkemesi ve Yargıtayın yargılayacağı kişilere ilişkin hükümler, askerî mahkemelerin görevlerine ilişkin hükümler ile çocuklara özgü kovuşturma hükümleri saklıdır." şeklinde düzenlenmiştir.

Ceza yargılamasında yetki, uyumsuzluğa hangi yer mahkemesinin bakacağına ilişkin kuralları ifade etmektedir⁶⁷⁰. Ceza yargılamasında görev kanunla düzenlenirken, yetki HSYK tarafından belirlenmektedir⁶⁷¹. Bu nedenle, ceza yargılamasında yetki kamu düzenine ilişkin değildir. Kamu düzenine ilişkin olmaması nedeniyle ceza mahkemesinin yetkili olup olmadığı hususu, yargılamanın her aşamasında değerlendirilememektedir (CMK m. 18). Buna ek olarak, CMK m. 20'de: "Yetkili olmayan hâkim veya mahkemece yapılan işlemler, sadece yetkisizlik nedeniyle hükümsüz sayılmaz." ifadesi yer almaktadır.

Sulh ceza hâkimliğinin yetkisi, 5235 sayılı Kanun m. 10/6'da: "Sulh ceza hâkimliğinin yargı çevresi, buldukları il merkezi ve ilçeler ile bunlara adli yönden bağlanan ilçelerin idari sınırlarıdır." şeklinde düzenlenmiştir.

Asliye ceza mahkemelerinin ve ağır ceza mahkemelerinin yetkisi ise, CMK m. 12-21 arasında düzenlenmiştir. CMK m. 12/1-2: "(1) Davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine aittir. (2) Teşebbüste son icra hareketinin yapıldığı, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği yer mahkemesi yetkilidir." şeklindedir. CMK m. 13/1 ise: "Suçun işlendiği yer belli değilse, şüpheli veya sanığın yakalandığı yer, yakalanmamışsa yerleşim yeri mahkemesi yetkilidir." şeklindedir.

Ceza yargılamasında bahsedilmesi gereken bir diğer husus muhakeme şartlarıdır. Ceza yargılamasının yürütülmesi kural olarak şarta bağlı değildir. Buna karşın, bazı hâllerde

⁶⁷⁰ Centel ve Zafer, 2014: 539; Şahin, 2015: 246.

⁶⁷¹ Şahin, 2015: 246-247.

soruşturmanın yürütülmesi, davanın açılması, yargılamaya devam edilmesi veya bazı muhakeme işlemlerinin yapılması, belirli şartların gerçekleşmesine veya belirli engellerin bulunmamasına bağlıdır ki, bu şartlara veya engellere muhakeme şartları denilmektedir⁶⁷². Muhakeme şartları, muhakemenin yürütülmesine engel olmalarına rağmen, hareketin suç olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadırlar⁶⁷³. Muhakeme şartlarının mevcut olup olmadığı hususu soruşturmanın başından hükmün kesinleşmesine kadar re'sen araştırılmaktadır⁶⁷⁴. Soruşturma evresinde, şartın gerçekleşme ihtimali bulunmuyorsa kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmektedir (CMK m. 172/1). Buna karşın, şartın gerçekleşme ihtimali mevcutsa soruşturmaya ilişkin işlemler durdurulmadan, şartın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği beklenmektedir. Kovuşturma evresinde ilk derece mahkemesinde yapılan yargılamada, şartın gerçekleşmeyeceği anlaşılırsa, davanın reddine veya düşmesine karar verilmektedir (CMK m. 223/7-8). Bu bağlamda, uyuşmazlık daha önce yargılanmamışsa davanın düşmesine, uyuşmazlık daha önce yargılanmışsa davanın reddine karar verilmektedir. Buna karşın, kovuşturma evresinde ilk derece mahkemesinde yapılan yargılamada, şartın gerçekleşme ihtimali mevcutsa durma kararı verilmektedir. Buna ek olarak, şartın gerçekleşmediğinin tespit edilmesi durumunda, dosyanın mevcut durumu derhâl beraat kararı verilmesini mümkün kılıyorsa durma veya düşme kararı değil, beraat kararı verilmektedir (CMK m. 223/9).

Muhakeme şartları farklı kanunlarda düzenlenebilmektedir. Bu şartlara, şikâyet, talep (istem), müracaat, izin, dokunulmazlığın bulunmaması, Türkiye'de bulunma, kesin hüküm bulunmaması, aynı davaya bakılmakta olmaması, sanığın hazır bulunması, sanığın akıl hastası olmaması, bekletici sorunun çözümü, önödeme, uzlaşma örneklerini vermek mümkündür⁶⁷⁵. Bu örnekler içinde memurların ve diğer kamu görevlilerinin yargılanmasıyla ilgili olanlar araştırma konumuz açısından önem taşımaktadır.

Anayasa m. 129/6: "Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idarî merciin iznine bağlıdır." şeklindedir. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun m. 1 ise: "Bu Kanunun amacı, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı yargılanabilmeleri için izin vermeye yetkili mercileri belirtmek ve izlenecek usulü düzenlemektir." şeklindedir. Bu şekilde bir muhakeme şartının kabul edilmesindeki amaç,

⁶⁷² Centel ve Zafer, 2014: 602; Şahin, 2015: 67; Turhan, 2006: 129.

⁶⁷³ Şahin, 2015: 69.

⁶⁷⁴ Centel ve Zafer, 2014: 606; Şahin, 2015: 72; Turhan, 2006: 130; Yenisey ve Nuhoğlu, 2014: 255.

⁶⁷⁵ Şahin, 2015: 74-94.

kamu görevlilerinin ve memurların gereksiz yere yargı önüne çıkarılmasını engellemek ve kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlamaktır⁶⁷⁶. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin yargılanmasına ilişkin getirilen bu şart, doktrinde yer alan bir görüşe göre dokunulmazlığın bulunmaması⁶⁷⁷, doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise izin şartı kapsamındadır⁶⁷⁸. Bu şart açısından, idari mercilerden izin alınmaması yargılamayı engellemekte, buna rağmen yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyet kararı verilmesi ise kararın Yargıtayca bozulmasına sebep olmaktadır⁶⁷⁹. Anayasa'da ve 4483 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelere ek olarak, özel bir düzenleme de 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nda yer almaktadır. 2802 sayılı Kanun m. 82/1: "Hâkim ve savcıların görevden doğan veya görev sırasında işlenen suçları, sıfat ve görevleri gereğine uymayan tutum ve davranışları nedeniyle, haklarında inceleme ve soruşturma yapılması Adalet Bakanlığının iznine bağlıdır." şeklindedir.

3.1.2.2 Vergi Suçlarının Yargılanmasında Özellik Arzeden Hususlar

Vergi suçları, vergisel ödevlere toplumsal düzeni ihlal edecek şekilde aykırı davranılmasıyla oluşan ve karşılığında cezai yaptırım uygulanan suçları ifade etmektedir. Bu suçlar temelde, kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçundan ibarettir. Söz konusu suçların yargılanması asliye ceza mahkemelerinde gerçekleştirilmektedir. Bu yargılama sırasında ceza yargılamasına ilişkin usul, esas ve ilkeler geçerlidir. Buna karşın, vergi suçlarının yargılanmasında kendisine has, bazı özellikli hususlar da bulunmaktadır⁶⁸⁰.

Vergi suçlarının yargılanmasında özellik arz eden ilk husus vergi idaresine birtakım yetkilerin tanınmış olmasıdır. Bu kapsamda VUK'ta özel olarak, yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama gibi müesseselere yer verilmiştir. Bu müesseselerin amacı bir yandan idarece matrah tespitini sağlamak diğer yandan ise vergi ödevlerine uyulması hususunda bir denetim mekanizması oluşturmaktır⁶⁸¹. Bu sayede bir vergi kabahatinin ya da bir vergi suçunun işlenip işlenmediğine dair ilk bilgiye de ulaşılmaktadır. Yoklama, VUK m. 127-133 arasında düzenlenmiştir. VUK m. 127/1'de yoklama: "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek" şeklinde tarif edilmiştir.

⁶⁷⁶ Centel ve Zafer, 2014: 603.

⁶⁷⁷ Şahin, 2015: 84. Ayrıca bk. "Memurların yargılanması bakımından kanunda 'izin' şartı aranmaktadır (1999-4483 m. 1). Ancak burada 'izin' denmesine rağmen, aslında 'memurluk dokunulmazlığı' söz konusudur." Yenisey ve Nuhoglu, 2014: 267.

⁶⁷⁸ Centel ve Zafer, 2014: 613; Özbek vd., 2015a: 137; Turhan, 2006: 133.

⁶⁷⁹ YCGK, T. 12.04.2011, E. 2010/9-258 K. 2011-46. akt. Şahin, 2015: 85.

⁶⁸⁰ Bu konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için bk. Özcan, 2015: 383-576; Uğur ve Elibol, 2016: 109-315.

⁶⁸¹ Öncel vd., 2016: 101; Bilici, 2016: 88.

Vergi incelemesi, VUK m. 134-141 arasında düzenlenmiştir. VUK m. 134/1'de vergi incelemesi: "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak" şeklinde tarif edilmiştir⁶⁸². Vergi araması, VUK m. 142-147 arasında düzenlenmiştir⁶⁸³. VUK m. 142: "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir." şeklindedir⁶⁸⁴. VUK m. 142'nin ifadesinden de anlaşılacağı üzere, arama yalnızca vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için vergi inceleme elemanlarının arama yapılmasını gerekli görmeleri, bu istemle sulh ceza yargıcına başvurmaları ve yargıcın da aramaya karar vermesi gerekmektedir (VUK m. 142). Doktrinde, gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının emriyle de vergisel arama yapılabileceği ifade edilmiştir⁶⁸⁵. VUK'un yanı sıra CMK'da da arama müessesesine yer verilmiştir. CMK m. 116-122 arasında, ceza yargılamasında geçerli olan arama müessesesi düzenlenmiştir. Vergisel arama ile ceza yargılamasında yer alan arama arasındaki en önemli fark, ilkinde delil elde etmenin, ikincisinde ise delil elde etmenin yanı sıra şüphelinin yakalanmasının amaçlanmasıdır⁶⁸⁶. Buna ek olarak, VUK'ta yer alan arama müessesesi ile CMK'da yer alan arama müessesesi arasında özel bir etkileşim de söz konusudur. Bu bağlamda, VUK m. 147'de: "Bu bölümde açıkça yazılı olmıyan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır." ifadesine yer verilerek, vergisel arama konusunda VUK'ta yer alan düzenlemelerin öncelikli olduğu; fakat VUK'ta açıkça yer almayan hususlarda CMK'nın aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bilgi toplama ise, VUK m. 148-152 arasında düzenlenmiştir. VUK m. 148/1'de: "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya

⁶⁸² "Bu işlem, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır." Öncel vd., 2016: 102.

⁶⁸³ "Arama, (...) vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır" Öncel vd., 2016: 103.

⁶⁸⁴ "Maddede, 'ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla' denilse de bu ifade bağlayıcı değildir. Örneğin, yoklama işlemi (VUK m. 127 ve devamı) sonucu vergi kaçırdığına ilişkin emare bulunmuşsa veya toplanan bilgiler (VUK m. 148 ve devamı) vergi kaçırıldığını gösteriyorsa, arama kararı istenebilir." Uğur ve Elibol, 2016: 113-114.

⁶⁸⁵ "VUK'nda vergisel arama konusu, CMUK. dışında hükümlerle ayrıca düzenlenmiştir (VUK. m. 142-147). Hakkında hüküm bulunmayan durumlarda tamamlayıcı olarak CMUK. hükümlerine atıfta bulunulmuştur (VUK. m. 147). Bu atıf, büyük önem taşımaktadır. Örneğin, vergisel arama kararı konusunda sulh yargıcının yetkili olduğu belirtilmekle beraber, gecikmesinde sakınca bulunan durumlara ilişkin açıklık yoktur (VUK. m. 142/II). Dolayısıyla, hakkında açık hüküm bulunmayan durumlarda CMUK.'na atıf yapan hükme göre önceden gecikmesinde sakınca bulunması halinde savcılık veya kolluğun yetkili olduğu anlamı çıkmaktadır. Ancak, vergi incelemesinin suç kolluğu niteliği de taşıması ve nöbetçi Cumhuriyet Savcısı'nın bulunması (AÖAY. m. 7/2) nedeniyle sadece savcılığın yetkili olduğu anlaşılmalıdır. Yani, gecikmesinde sakınca olan durumda vergi inceleme elemanı genel kolluk yerine sadece savcılık makamından talepte bulunabilecektir." Taşdelen, 2003: 162-163.

⁶⁸⁶ Uğur ve Elibol, 2016: 114.

vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar." ifadesi yer almaktadır. Bu müessesenin amacı, vergi idaresinin, mükellefe ait vergiye tabi değerler konusunda bilgi sahibi olmasının sağlanmasıdır⁶⁸⁷.

Vergi suçlarının yargılanmasında özellik arz eden ikinci husus mütalaa şartıdır. Mütalaa, kelimesi: "Herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum"⁶⁸⁸ anlamına gelmektedir. Doktrinde ise mütalaa: "Bazı suçlardan dolayı muhakeme yapılabilmesi için o suçla hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun görüşünün alınması"⁶⁸⁹ şeklinde tarif edilmiştir. Vergi suçlarının yargılanmasında, yalnızca kaçakçılık suçları açısından mütalaa şartı öngörülmüştür⁶⁹⁰. Kaçakçılık suçlarının yargılanmasında mütalaa alınması ise iki şekilde söz konusu olabilmektedir. Bunlardan ilki, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin vergi idaresince tespit edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da iki ayrı ihtimal söz konusu olmaktadır. Birinci ihtimal, vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının inceleme sırasında kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit etmeleridir. Bu ihtimalde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte doğrudan doğruya cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır (VUK m. 367/1). İkinci ihtimal, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının dışında kalan ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer memurlar tarafından, inceleme sırasında kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespit edilmesidir. Bu ihtimalde, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır (VUK m. 367/1). Kaçakçılık suçlarının yargılanmasında mütalaa alınmasının ikinci şekli ise VUK m. 367/2'de düzenlenmiştir. Suç şüphesini öğrenen Cumhuriyet savcısının bir araştırma faaliyeti yürütmesi ve bu faaliyet sonucunda suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye ulaşırsa yetkili ve görevli mahkemeye hitaben bir iddianame düzenlemesi zorunludur. Başka bir deyişle, kural olarak, suç şüphesini öğrenen Cumhuriyet savcısı araştırma faaliyetlerini kendiliğinden yürütmekte ve yeterli şüpheye ulaşması durumunda, herhangi bir makama başvurmaksızın meseleyi yargı huzuruna kendiliğinden taşımaktadır. Buna karşın, VUK m. 367/2'de: "359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını

⁶⁸⁷ "Bilgi toplamanın temel amacı, vergilendirme ile ilgili olgu ve olayların araştırılarak vergi matrahları ile ödenen ve ödenecek vergilerin doğruluk derecesinin tespit edilmesidir." Oktar, 2016: 228.

⁶⁸⁸ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c47047cde9.77022765, erişim tarihi: 09.10.2016

⁶⁸⁹ Centel ve Zafer, 2014: 94.

⁶⁹⁰ Özcan, 2015: 505.

talep eder." ifadesi yer almaktadır⁶⁹¹. Bu bağlamda, kaçakçılık suçlarının işlendiğini haber alan Cumhuriyet Başsavcılığı ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep etmek zorundadır. VUK m. 367/3'te ise: "Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur." ifadesi yer almaktadır. Bu husus bahsi geçen her iki mütalaa alma şekli için de geçerlidir. Bu nedenle, inceleme neticesi Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmediği sürece kamu davası açılmamalıdır. İnceleme neticesini içeren mütalaa bu yönüyle bir muhakeme şartı niteliğindedir⁶⁹². Mütalaa alınmadan mahkemeye iletilen bir iddianame ise iade edilmektedir⁶⁹³. Buna karşın, söz konusu mütalaa, Cumhuriyet Başsavcılığını bağlayıcı bir niteliğe sahip değildir⁶⁹⁴. Görüldüğü üzere, VUK m. 367'de yer alan düzenlemeler, kaçakçılık suçları söz konusu olduğunda, savcılığın meseleyi doğrudan yargı huzuruna taşınmasını engellemekte ve bu konuda bir mütalaa şartı getirmektedir.

Vergi suçlarının yargılanmasında özellik arz eden üçüncü husus davaya katılma, müdahil olmadır⁶⁹⁵. Kamu davasına katılma, CMK m. 237-243 arasında düzenlenmiştir. CMK m. 237/1'de: "Mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikâyetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabilirler." ifadesi yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanmasında ise ortada hem kamu düzenine hem de devlet hazinesine yönelik bir ihlal söz konusu olduğundan, temelde devlet hazinesine ilişkin faaliyetlerde bulunan Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kuruluşların, davaya

⁶⁹¹ "Buradaki hemen ilgili vergi dairesinin haberdar edilmesinden maksat, Cumhuriyet savcısının hiçbir soruşturma işlemi yapamaması anlamına gelmez. Maksat, bu konuda belki daha seri ve isabetli bir şekilde hareket edecek olan vergi idaresinin gerekli incelemeyi yapmasını sağlamaktır. Cumhuriyet savcılığı, gecikmesinde sakınca varsa, vergi dairesini haberdar etmeden önce ve/veya ettikten sonra da gerekli delilleri toplayabilir, hatta tutuklama dahil gerekli koruma tedbirlerinin alınmasını talep edebilir." Uğur ve Elibol, 2016: 130-131.

⁶⁹² Donay, 2008: 66; Ok ve Gündel, 2002: 21; Özcan, 2015: 504; Özen, 2014; Şenyüz, 2016: 347; Yiğit, 2004: 172.

⁶⁹³ Özcan, 2015: 534.

⁶⁹⁴ "Mütalaa veren makamlar, ceza davasının açılması için bir kamu yararının bulunup bulunmadığı üzerinde bir değerlendirme yapma yetkisine sahip değildir. Bu makamlar sadece teknik bir konuda yargı makamlarını aydınlatarak nitelikte bilgi ve görüşlerini ortaya koymakla yükümlüdürler. Bu sebeple de, bu makamların vermiş olduğu mütalaalar, hiçbir suretle yargı makamlarını bağlayıcı niteliği haiz değildir." Özcan, 2015: 504-505; "Yargılama makamları mütalaa içeriği ile bağlı değildir. Bağlı olması halinde adli olarak çözülmesi gereken ve yargı organlarının yetkisindeki bir olay idari düzeye taşınmış olur ki böyle bir durum kabul edilemez." Şenyüz, 2016: 347-348; "Mütalaa verilse de soruşturma sonucunda, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturacak derecede delil elde edilememişse, kovuşturmayla yer olmadığına karar verilebilir." Uğur ve Elibol, 2016: 131.

⁶⁹⁵ "Suçtan zarar görenin ve mağdurun kamu davasına katılarak savcının yanında yer almasına, davaya müdahale veya davaya katılma denir." Centel ve Zafer, 2014: 851; "Kovuşturma evresinde kamusal iddia makamı Cumhuriyet savcısı tarafından temsil edilmektedir. Ancak CMK, bazı süljelere de, kamu davası açıldıktan sonra, savcının yanında, iddia makamını işgal edebilme imkanı tanımaktadır. Bu kişiler, katılan (müdahil) sıfatıyla savcıdan ayrı bazı hak ve yetkilere de sahip olmaktadır." Şahin, 2015: 136; "İddia makamını savcı ile birlikte ferdin de işgal etmesi, kamu davasına suçtan zarar gören ferdin katılması demektir." Yenisey ve Nuhoğlu, 2014: 103.

katılma haklarının olduğu kabul edilmektedir⁶⁹⁶. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından da söz konusu kuruluşların davaya katılma haklarının olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Zira kamusal düzeni ihlal eden bu suçlar, söz konusu kuruluşlara maddi ya da manevi bir zarar vermektedir. Maliye Bakanlığı'nın davaya katılması durumunda, dava Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü'nce takip edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın davaya katılması durumunda ise, dava başkanlığın danışma birimleri arasında yer alan Hukuk Müşavirliği'nce takip edilmektedir.

Vergi suçlarının yargılanmasında özellik arz eden dördüncü husus pişmanlık müessesesidir⁶⁹⁷. Pişmanlık müessesesi, VUK m. 371'de düzenlenmiştir. VUK m. 371'de: "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez." ifadeleri yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK m. 359'da ise: "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, VUK m. 371'de yer alan şartları yerine getiren bir kişiye vergi ziyayı kabahati ya da kaçakçılık suçu nedeniyle ceza verilememektedir⁶⁹⁸. Doktrinde kaçakçılık suçları açısından, VUK m. 371'de yer alan şartların, bu suçların yapısına uygun düştüğü ölçüde aranacağı, beyana dayalı vergilerle ilgili olmayan kaçakçılık suçlarında da pişmanlık hükümlerinin uygulanabileceği ve kaçakçılık suçları açısından pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için bu suçların vergi ziyayına yol açılarak işlenmesinin gerekmediği ifade edilmiştir⁶⁹⁹. Buna karşın, doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, kaçakçılık suçları hakkında pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için bu suçların vergi ziyayına yol açılarak işlenmesi gerekmektedir⁷⁰⁰. Kaçakçılık suçlarında geçerli olan pişmanlık müessesesi, suçu tamamlamış bir faile, ceza verilememesi sonucunu doğurduğundan, cezayı kaldıran veya indirim yapılmasını sağlayan şahsi sebep⁷⁰¹ niteliğindeki etkin pişmanlığa⁷⁰² benzer bir sonuç içermektedir⁷⁰³.

⁶⁹⁶ Uğur ve Elibol, 2016: 188-189.

⁶⁹⁷ Uğur ve Elibol, 2016: 245.

⁶⁹⁸ "Pişmanlık hükümlerinden yararlanan bir mükellef, vergi ziyayı ile ilgili para cezasını ödememekte; hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak, bu kişinin eylemi aynı zamanda usulsüzlük de oluşturuyorsa, (genel veya özel) usulsüzlük cezası verilmesi söz konusu olacaktır." Bilici, 2016: 127-128. Ayrıca bk. Karakoç, 2014: 477; Öncel vd., 2016: 225; Uğur ve Elibol, 2016: 245.

⁶⁹⁹ Donay, 2008: 211-212; Özcan, 2015: 437.

⁷⁰⁰ Şenyüz, 2016: 463.

⁷⁰¹ "Cezayı kaldıran şahsi sebepler, suç tamamlandıktan sonra gerçekleştirilmektedirler. Başka bir deyişle, suç teşkil eden fiil işlenirken, kişinin cezalandırılmasını engelleyen herhangi bir durum mevcut değildir. Ancak, suç

Vergi suçlarının yargılanmasında özellik arz eden beşinci husus suça iştiraktır. VUK m. 360: "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." şeklindedir. Bu bağlamda, kaçakçılık suçlarının işlenişine herhangi bir şekilde iştirak eden ve bu suçların işlenişinde menfaati⁷⁰⁴ de bulunmayan suç ortaklarının cezası, TCK'nın suça iştirake ilişkin hükümlerine göre (TCK m. 37-41) belirlendikten sonra, bu cezanın yarısı indirilmektedir. VUK m. 360 bu hâliyle, kaçakçılık suçlarında daha az ceza verilmesini sağlayan özel bir indirim maddesi niteliğindedir⁷⁰⁵.

3.1.3 Vergi Yargılaması

Vergi yargılaması, vergi yargısını oluşturan mahkemelerin, kamu alacaklarıyla ilgili uyuşmazlıkları çözmeye yönelik faaliyetlerini ifade etmektedir. Vergi yargısı ise, vergi uyuşmazlıklarının çözümlendiği yargı örgütünü ifade etmektedir⁷⁰⁶. Anayasa m. 125/1'de yer alan: "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." ifadesi gereğince, vergi

tamamlandıktan sonra ortaya çıkan bazı şartların varlığı durumunda, kişiye hiç ceza verilmemekte ya da cezasında indirim yapılmaktadır. Suç tamamlandıktan sonra, etkin pişmanlık (faal nedamet) gösterilebilir. Bu nedamet halinde işlenmiş ve tamamlanmış olan suç işlenmemiş hale irca edilememektedir. Ancak, işlenen haksızlığın neticeleri fail tarafından mümkün olduğunca izale edilmektedir." Özgenç, 2015: 629.

⁷⁰² "TCK'nun sisteminde etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra mahiyeti etkin pişmanlığa müsait bazı suçlar bakımından cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebep olarak kabul edilmiştir." Artuk vd., 2015a: 618; "Etkin pişmanlık, icra hareketlerini tamamlayan failin işlemeyi kastettiği suçtan vazgeçerek sonucun gerçekleşmesini önlemek amacıyla elinden gelen çabayı göstermesidir." İçel, 2016: 518; "Suçun tamamlanmasından sonra failin gönüllü olarak neticeyi telafi etmeye yönelik gerçekleştirdiği davranışlara etkin pişmanlık denir." Koca ve Üzülmöz, 2015a: 420.

⁷⁰³ "(...) suç tamamlandıktan sonra cezayı kaldıran veya indirim yapılmasına ilişkin şahsî sebep şeklindeki, Türk Ceza Kanunu'nda münferit suçlar bakımından özel olarak düzenlenen etkin pişmanlığa benzemektedir." Taşdelen, 2010b: 93; "Pişmanlık ve ıslah, mükellefin, işlediği suçu ilgili yerlere kendiliğinden bildirerek suçun sonuç unsurunun gerçekleşmesini önlemesi nedeniyle vergi ziyayı cezasından, vergi ziyasına VUK, m. 359'da tanımlanan kaçakçılık fiilleri ile neden olmuş ise hem vergi ziyayı cezasından hem de kaçakçılık hapis cezalarından kurtulması sonucunu doğuran bir 'etkin pişmanlık' (faal nedamet) kurumudur." Oktar, 2016: 391; "Vergi Usul Kanunu'nun 359. ve 371. maddelerinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu niteliği itibarıyla bir 'etkin pişmanlık' kurumudur." Özcan, 2015: 439. Buna karşın, doktrinde, pişmanlık ve ıslah müessesesinin Vergi Hukukuna özgü olduğunu belirten görüşler de mevcuttur. bk. "Etkin pişmanlıkta failin suça ilişkin bütün icra hareketlerini bitirdikten sonra neticenin gerçekleşmesine engel olması söz konusuysa pişmanlık ve ıslahta bu nitelikte bir sonuç yoktur. Pişmanlıkta suç teşebbüs halinde olmayıp neticeleriyle birlikte tamamlanmış durumda olduğundan etkin pişmanlıkla açıklanamaz. (...) VUK'taki pişmanlığın cezayı hafifletici değil, ortadan kaldırması nedeniyle de TCK'daki etkin pişmanlıktan tamamen ayrı durumu ifade eder. (...) Kanaatimizce VUK'ta düzenlenen pişmanlığı vergi hukukunun kendine has daha çok kişinin kendi iradesiyle kendini affettirmesine benzeyen bir müessese olarak nitelendirilmesi daha isabetli olur." Şenyüz, 2016: 452-453; "Pişmanlık ve ıslah düzenlemesini getiren VUK m. 371 hükmünün, vergi hukukuna özgü bir etkin pişmanlık düzenlemesi getirdiği kanaatindeyiz." Yıldırım, 2013: 44. Ayrıca bk. Karakoç, 2016: 335-336; Yiğit, 2004: 226-227.

⁷⁰⁴ "Menfaat, kişinin maddi veya manevi durumunu iyileştiren, onun hayatına katkı sağlayan her türlü ihtiyaç olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda, kişinin durumunu sadece maddi değil manevi olarak da iyileştiren ihtiyaçların giderilmesi, menfaat kapsamı içinde değerlendirilecektir." Özcan, 2015: 256.

⁷⁰⁵ Şenyüz, 2016: 440; Uğur ve Elibol, 2016: 265.

⁷⁰⁶ Kırbaş, 2015: 200; Yüce, 2014: 195-196.

idarelerinin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Bu eylem ve işlemlerden kamu alacaklarıyla ilgili olanlar vergi yargısının görevine girmektedir⁷⁰⁷. Başka bir deyişle, vergi yargısının görevi yalnızca vergisel uyuşmazlıklarla sınırlı olmayıp, vergiden daha geniş bir kavram olan kamu alacaklarına⁷⁰⁸ ilişkin uyuşmazlıkları da kapsamına almaktadır. Vergi yargılamasının asıl fonksiyonu anlaşma yoluyla çözümlenemeyen vergi ihtilaflarının, yürürlükteki mali kanunlar doğrultusunda çözüme kavuşturulmasıdır⁷⁰⁹. Buna ek olarak vergi yargılaması, hukuka uygun olmayan vergilendirme işlemlerinin yargı organlarınca iptal edilmesi imkanını taşıdığından, vergilendirmede hukuki güvenliği de sağlamaktadır⁷¹⁰. İhtilaf söz konusu olduğunda ilgililerin, vergi yargılamasından önce idari yollara başvurmaları mümkün olduğu gibi, doğrudan dava açmaları da söz konusu olabilmektedir⁷¹¹.

Vergi yargısı, idari yargının bir parçası niteliğindedir. Ülkemiz vergi yargısını oluşturan vergi mahkemelerinin, bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Vergi yargısında genel ve ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir. Danıştay da bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Vergi mahkemelerince verilen kararların bir kısmı istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerinin, bir kısmı ise temyiz yoluyla Danıştay'ın denetimine tabidir.

Vergi yargısı açısından genel, ilk derece mahkemesi niteliğinde olan vergi mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Kanun m. 6'da: "Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler." şeklinde düzenlenmiştir. Vergi mahkemelerinin yetkisi ise İYUK m. 37'de: "Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme: a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

⁷⁰⁷ Öncel vd., 2016: 189-190.

⁷⁰⁸ Kamu alacağı kavramı için bk. 6183 sayılı Kanun m. 1. Ayrıca bk. "Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir." Öncel vd., 2016: 162.

⁷⁰⁹ Aksoy, 1999: 7.

⁷¹⁰ "Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu aslı işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır." Öncel vd., 2016: 189. Ayrıca bk. Kızılot ve Taş, 2013: 152.

⁷¹¹ "Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkar. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar için doğrudan yargı yoluna gidilebileceği gibi önce uyuşmazlığın durumuna uygun idari yola da gidilebilir. Yargı yoluna gitmek idari yollardan sonra düşünülmesi gereken bir yoldur. Ancak, idari yola gidilmeyecekse veya idari yola başvurmak faydasız görülüyorsa, bu yola başvurmadan da doğrudan dava yoluna gidilebilir." Şenyüz, 2016: 308.

zam ve cezaları kesen, b) (Ek : 10/6/1994 - 4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir." şeklinde düzenlenmiştir. Vergi mahkemeleri, toplam değeri kanunen belirli bir miktarı aşmayan davalara tek hâkimle, bu miktarı aşan davalara ise kurul hâlinde bakmaktadır (2576 sayılı Kanun m. 7/2). Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, dava konusunun değerine göre ya istinaf yoluyla bölge idare mahkemesine ya da temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulabilmektedir (İYUK m. 45/1, m. 46/1-b). Dava konusunun değerinin kanunen belirli bir miktarın altında kalması durumunda ise istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamamaktadır (İYUK m. 45/1). Bu durumda vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kesindir.

Vergi yargısında istinaf mercii niteliğinde olan bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Kanun m. 3/A'da: "a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak. b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak. c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak." şeklinde düzenlenmiştir. Bölge idare mahkemesinde gerçekleştirilen incelemede, ilk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunursa "istinaf başvurusunun reddine" (İYUK m. 45/3), hukuka aykırı bulunursa "istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına" (İYUK m. 45/4) karar verilmektedir. İlk derece mahkemesi kararının kaldırılması durumunda, bölge idare mahkemesi, işin esası hakkında kendisi karar vermektedir (İYUK m. 45/4). Bölge idare mahkemelerinin, dava konusunun değerinin kanunen belirli bir miktarı aşan vergi davaları hakkında verdiği kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulması mümkündür (İYUK m. 46/1-b).

Vergi yargısında hem ilk hem de üst derece mahkemesi niteliğinde olan Danıştay'a ilişkin temel düzenleme Anayasa m. 155'te yer almaktadır. Anayasa m. 155/1: "Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciiine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciiidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar." şeklindedir. 2575 sayılı DK m. 1'de ise: "Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciiidir." ifadesi yer almaktadır. DK m. 23 uyarınca: "İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlara ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemek ve karara bağlamak" Danıştay'ın

görevleri arasındadır. Buna ek olarak, DK m. 24/c uyarınca: "Vergilerle ilgili genel, düzenleyici işlemlere karşı" ve DK m. 24/e uyarınca: "Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı" açılacak idari davalara, Danıştay ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Danıştay söz konusu davalar açısından hem ilk derece mahkemesi hem de üst derece mahkemesi niteliğindedir. Danıştay'ın üçüncü (2575 sayılı Kanun, m. 27), dördüncü (2575 sayılı Kanun, m. 28), yedinci (2575 sayılı Kanun, m. 31) ve dokuzuncu (2575 sayılı Kanun, m. 33) daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlidir. Danıştay temyiz incelemesi sonucunda onama (İYUK m. 49/1-a), karar gerekçesini değiştirerek onama (İYUK m. 49/1-a), düzelterek onama (İYUK m. 49/1-b), bozma (İYUK m. 49/2), kısmen onama veya kısmen bozma (İYUK m. 49/3) kararlarından birini vermektedir. Vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarının ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararların temyizen incelenmesi ise Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda yapılmaktadır (2575 sayılı Kanun m. 38/2).

Vergi yargılamasında olağan ve olağanüstü kanun yolları bulunmaktadır. Vergi yargı organlarıncı verilen kesinleşmemiş kararlara karşı olağan, kesinleşmiş kararlara karşı ise olağanüstü kanun yollarına başvurulabilmektedir. Olağan kanun yolları temyiz (İYUK m. 46-50) ve istinaftır (İYUK m. 45). Olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına temyiz (İYUK m. 51) ve yargılamanın yenilenmesidir (İYUK m. 53). Buna ek olarak, vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararların yeterince açık olmaması veya birbirine aykırı hüküm fıkraları içermesi durumunda, taraflar mahkemeden, kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini de isteyebilmektedir (İYUK m. 29/1). Son olarak, kararı vermiş olan daire ya da mahkemeden, birtakım yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilmektedir (İYUK m. 30/1).

Vergi yargılaması sırasında ana usul kanunu olarak İYUK, özellikli durumlar için VUK ve tamamlayıcı kanun niteliğinde de HMK uygulanmaktadır. İYUK m. 1/1'de: "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir." ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme, İYUK'un vergi yargılaması açısından ana usul kanunu olduğunu ifade etmektedir. İYUK m. 31/1'de ise: "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır." ifadesi yer

almaktadır. Bu düzenleme gereğince, HMK da, vergi yargılaması açısından uygulanma alanı bulabilmektedir. İYUK m. 31/2'de ise: "Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." ifadesine yer verilerek, vergi yargılamasında VUK'un geçerliliği vurgulanmıştır.

Vergi yargılamasına hâkim olan birtakım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler temelde, vergi yargılamasının kamusal niteliğinden kaynaklanmakta ve maddi gerçeğe ulaşma amacına hizmet etmektedir. Söz konusu ilkeleri: yazılılık ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, hâkimin hukuk yaratma yetkisinin bulunmaması ilkesi şeklinde saymak mümkündür.

Yazılılık ilkesi, vergi yargılamasında kural olarak yazılı yargılama usulünün geçerli olduğunu ifade etmektedir⁷¹². İYUK m. 1/2: "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır." şeklindedir. Yazılılık ilkesinin amacı uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözümlenmesini sağlamaktır⁷¹³. Buna karşın istisnai olarak, vergi yargılaması sırasında duruşma yapılması da mümkündür (İYUK m. 17).

Toplu yargılama usulü ilkesi, vergi yargılamasında kural olarak toplu yargılama yapılmasını ve kararların kurul hâlinde verilmesini ifade etmektedir⁷¹⁴. Üyelerin bilgi ve tecrübelerinin bir araya gelmesi ve üyelerin birbirini denetlemesi sonucu daha adil kararlar verilmesi ihtimali toplu yargılama usulünün olumlu yanını; sorumluluğun üyeler arasında parçalanması neticesinde incelemenin yüzeysel yapılması, bir mahkeme başkanının oluşunun adalet duygusuyla bağdaşmaması ve kurul hâlinde karar vermenin yargılama sürecini yavaşlatması ise bu usulün olumsuz yanını oluşturmaktadır⁷¹⁵.

Re'sen araştırma ilkesi, vergi yargı organlarının, tarafların ileri sürdüğü iddia ve delillerle bağlı olmaksızın, maddi gerçeği ortaya çıkarmak amacıyla kendiliğinden delil araştırması yapabilmelerini ve elde ettikleri delilleri yargılamaya dâhil edebilmelerini ifade etmektedir⁷¹⁶. Bu bağlamda, İYUK m. 20/1'de: "Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare

⁷¹² Karakoç, 2014: 905; Kırbaş, 2015: 216; Oktar, 2016: 419; Öncel vd., 2016: 197; Pehlivan, 2016b: 135; Şenyüz vd., 2017: 281.

⁷¹³ Edizdoğan vd., 2007: 281; Kırbaş, 2015: 216; Şenyüz vd., 2017: 281.

⁷¹⁴ Oktar, 2016: 419; Şenyüz vd., 2017: 282.

⁷¹⁵ Oktar, 2016: 419-420.

⁷¹⁶ "Dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında, mahkemenin de görevli olmasına re' sen araştırma ilkesi denir. Başka bir deyişle, re' sen araştırma ilkesi, yargı organlarının tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı olmaksızın, uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılması için kendiliklerinden delil araştırması yapabilmesi, bunları yargılama sürecine dahil edebilmesidir." Karakoç, 2015: 246; "Bu ilkeye göre mahkeme taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gerekli bütün olayları ve kanıtama araçlarını

ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler." ifadeleri yer almaktadır.

Delil serbestisi ilkesi, kural olarak, bir uyuşmazlığın çözümünde her türlü delilin⁷¹⁷ ispat vasıtası olarak kullanılabilmesini ifade etmektedir⁷¹⁸. Bu bağlamda, VUK m. 3/B'de: "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." ifadeleri yer almaktadır. Vergi idaresinin vergiyi doğuran olaydan genellikle uzak olması, defter, kayıt ve belgelerin yükümlülerin elinde bulunması gibi hususlar, vergi yargılaması açısından delil serbestisi ilkesinin geçerli olmasını gerektirmektedir⁷¹⁹. Bu nedenle, vergi yargılamasında olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin, "yemin" ve "vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi" hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür. Bu bağlamda, bir doktorun serbest meslek kazancını tespit etmek amacıyla, hastalarının ifadesine başvurulması, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık şahit ifadesine örnektir⁷²⁰. Yükümlünün bildirim ve beyanları, defter, kayıt ve belgeler, ikrar, bilirkişi, uzman görüşü, keşif, idare tarafından düzenlenen tutanaklar gibi deliller, vergi yargılamasında kullanılacak deliller arasındadır. Buna ek olarak, vergi yargılaması sırasında delil tespitinin yapılması da mümkündür (İYUK m. 58).

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, hâkimin delilleri değerlendirirken, daha önceden belirlenmiş kayıtlarla bağlı olmamasını ve mevcut delilleri serbestçe

yargılamaya getirmek ve incelemek zorundadır. Bu ilkeye yer verilmesinin nedeni kamusal yararın baskın olmasıdır." Kırbaş, 2015: 217; "Re' sen araştırma ilkesinin, vergi yargısında geçerli olmasının esas nedenlerinden birinin de, vergi alacaklısının vergi salması, ceza kesmesi ve bazı bakımlardan vergi mükellefine oranla daha egemen olmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür." Mutluer ve Dayanç, 2014: 240; "Mali hukukun bir dalı olan vergi yargısı hukuku, esas itibarıyla bir kamu hukuku dalı olup da, amacı kamu düzenini sağlamak ve korumak olduğu için vergi yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi geçerlilik kazanmıştır." Aksoy, 1999: 176; "Bu husus, medenî yargılama hukukundaki sınırlı araştırma ve hakimin tarafların iddia ve delil ve defileriyle bağlı olması ilkelerinden farklıdır. Bu bakımdan, vergi yargısında kamu hukuku dallarıyla bir benzerlik göze çarpar." Uluatam ve Methibay, 2000: 245; "Vergi yargılamasında amaç, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak, vergi yargıcısı, tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve re' sen araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır." Yüce, 2014: 207. Ayrıca bk. Edizdoğan vd., 2007: 285-286; Oktar, 2016: 418; Öncel vd., 2016: 210; Pehlivan, 2016b: 136; Şenyüz vd., 2017: 281.

⁷¹⁷ "Tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıaların ispatı için başvuru vasıtalarına delil (kanıt) denir (m. 187/1)." Kuru, 2015: 230.

⁷¹⁸ "Bu ilkeye göre, belirli bir uyuşmazlığın kanunda önceden belirlenmiş delillerle isbat edilmesi söz konusu değildir. İsbat edilmesi gereken uyuşmazlığın, mahiyetine uygun her türlü delille isbatı mümkündür. Belirli konuların belirli delillerle isbatı söz konusu olmadığı için, bu ilkenin doğal sonucu olarak, delillerin sayıca sınırlanması yoluna gidilmemektedir. Bu itibarla, belirli/sayıllı şeylerin değil, delil olabilecek her şeyin ispat vasıtası olarak kabulü mümkündür." Karakoç, 2015: 252. Ayrıca bk. Bilici, 2016: 201; Edizdoğan vd., 2007: 283; Kırbaş, 2015: 218; Mutluer ve Dayanç, 2014: 51; Oktar, 2016: 67-68; Öner, 2016: 251; Pehlivan, 2016b: 135; Saban, 2014: 561; Şenyüz, 2016: 323; Yüce, 2014: 207.

⁷¹⁹ Karakoç, 2015: 253; Öncel vd., 2016: 207.

⁷²⁰ Öncel vd., 2016: 208.

değerlendirebilmesini ifade etmektedir⁷²¹. Buna karşın, vergi yargılamasında bu ilke, bu yargılama türünde geçerli olan ispat kurallarının müsaade ettiği ölçüde uygulanabilmektedir.

Kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi Vergi Hukukunda yorum konusuyla bağlantılı ilkelere aittir. Yorum ise, bir hukuk kuralının anlamının belirlenmesi faaliyetini ifade etmektedir⁷²². Bu bağlamda, VUK m. 3/A'da: "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, Vergi Hukukunda öncelikli olarak lafzi yorum yapılmaktadır. Lafzın açık olmadığı hallerde ise tarihi yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum yöntemleri kullanılmaktadır⁷²³. Lafzi yorum, bir kanun maddesinin anlamının belirlenmesinde, bu maddede yer alan kelimelerin, bu kelimelerin cümle içindeki yerlerinin, dil ve anlatım kurallarının dikkate alınmasını ifade etmektedir⁷²⁴. Tarihi yorum, bir kanun maddesinin anlamının belirlenmesinde, kanun koyucunun bu maddeyi düzenlerken taşıdığı amacın dikkate alınmasını ifade etmektedir⁷²⁵. Sistematik yorum, bir kanun maddesinin anlamının belirlenmesinde, bu maddenin kanun içindeki yerinin ve diğer maddelerle olan ilişkisinin dikkate alınmasını ifade etmektedir⁷²⁶. Amaçsal yorum ise, bir kanun maddesinin anlamının belirlenmesinde, kanun koyucunun belirli bir zamanda geçerli olan düşüncesinin değil, bu kanun maddesinin mevcut zamanda kazandığı anlamların dikkate alınmasını ifade etmektedir⁷²⁷.

Vergi Hukukunda yorumun sınırını verginin kanuniliği ilkesi oluşturmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi Anayasa m. 73/3'te: "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde ifade edilmiştir. Bu ilke gereğince, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, oranı, muafiyet ve istisnaları ve verginin ödenmesi gibi hususlar kanunla düzenlenmelidir⁷²⁸. Kıyas yasağı ilkesi

⁷²¹ "Vergi yargılaması usûlünde delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi geçerli olduğundan, mahkeme, ortaya konulan olaylar hakkında davanın genel sonucundan elde ettiği kanaate göre serbestçe karar vermek zorundadır. Hâkim, delillerin değerlendirilmesi çerçevesinde mantık kurallarını, genel hayat tecrübesini ve aynı zamanda özel uzmanlık bilgisini dikkate almak durumundadır." Karakoç, 2015: 256; "Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, hâkim delilleri serbestçe değerlendirir ve takdir eder. Bunun sonucunda da elde ettiği kanaate göre serbestçe karar verir." Yüce, 2014: 207. Ayrıca bk. Şenyüz, 2016: 324; Şenyüz vd., 2017: 75.

⁷²² Bilge, 2014: 200; Gözler, 2015: 259; Keyman, 2000: 45; Işıktaç ve Metin, 2013: 179-180.

⁷²³ Çilingir, 2012: 31-35; Batun, 2012: 85; Bilici, 2016: 17-18; Karakoç, 2014: 170; Kızılot ve Taş, 2013: 27; Öncel vd., 2016: 21-26; Öner, 2016: 44; Şenyüz vd., 2017: 59.

⁷²⁴ Gözler, 2015: 264; Gözübüyük, 2006: 75; Keyman, 2000: 47; Işıktaç ve Metin, 2013: 194.

⁷²⁵ Bilge, 2014: 202; Gözler, 2015: 267; Gözübüyük, 2006: 76.

⁷²⁶ Gözler, 2015: 269; Işıktaç ve Metin, 2013: 198; Öncel vd., 2016: 22.

⁷²⁷ Bilge, 2014: 203; Gözler, 2015: 271; Gözübüyük, 2006: 76; Öncel vd., 2016: 23.

⁷²⁸ Verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili açıklamalar için bk. Bilici, 2016: 13; Çağan, 1980: 133; Çomaklı ve Gödekli, 2011: 37-47; Eroğlu, 2013: 159; Güneş, 2014: 14-32; Karakoç, 2013: 1264; Mutluer ve Dayanç, 2014:

ise, söz konusu kanunilik ilkesinin bir sonucudur⁷²⁹. Kıyas kavramı, doktrinde: "Kanunda belli bir hukuksal durum veya ilişki için konulmuş bulunan kuralın, o duruma veya ilişkiye benzeyen ve fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir duruma veya ilişkiye de uygulanması"⁷³⁰ şeklinde tarif edilmiştir. Bu bağlamda, yasama organına ait olan vergi koyma yetkisinin yargı organı tarafından kullanılması düşünülemeyeceğinden, vergi yargısı hâkimi için kıyas yapma yasağı söz konusudur⁷³¹. Buna karşın, doktrinde vergi yükümlülüğünün özüne ilişkin olmayan, vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin konularda kıyas yapılabileceği ifade edilmiştir⁷³².

Ekonomik yaklaşım ilkesi ise VUK m. 3/B'de yer alan: "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." ifadesinin bir sonucudur. Bu ilke vergilendirme açısından, gerçekleşen olay ve muamelelerin görünümüleriyle ya da kişilerin bu olay ve muamelelere verdiği isimlerle yetinmemeyi ve işin aslını, özünü ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır⁷³³. Kişilerin özel hukuk işlemlerini, vergiden tamamen veya kısmen kurtulmak amacıyla olağan işlevleri dışında kullanmaları sonucunda elde ettikleri avantajlar, bu ilke sayesinde bertaraf edilmektedir⁷³⁴. Kişilerin bu yöndeki işlemlerine, peçeleme işlemleri adı verilmektedir⁷³⁵. Vergilendirmede gerçek mahiyet esas olduğundan, peçeleme işlemleri aşılarak, gerçek duruma göre işlem tesis edilmektedir⁷³⁶.

46; Oktar, 2016: 33-34; Öncel vd., 2016: 16; Pehlivan, 2016b: 29; Saban, 2014: 61-65; Taşdelen, 2010b: 5; Tekbaş, 2010: 173-179; Şenyüz vd., 2017: 27-28.

⁷²⁹ Şenyüz vd., 2017: 282; Kaneti, 2011: 258.

⁷³⁰ Bilge, 2014: 204. Ayrıca bk. Gözler, 2015: 327; Gözübüyük, 2006: 77-78.

⁷³¹ Aksoy, 1999: 177; Batun, 2012: 83; Çağan, 1980: 141; Karakoç, 2014: 191; Kırbaş, 2015: 56; Kızılot ve Taş, 2013: 29; Oktar, 2016: 64; Öncel vd., 2016: 31; Öner, 2016: 44; Pehlivan, 2016b: 42; Şenyüz vd., 2017: 68; Arıtı Erdem, 2016: 24.

⁷³² Güneş, 2014: 166; Kaneti, 2011: 270; Doktrinde yer alan bir görüşe göre, o ana kadar görülmemiş yeni bir olayın ortaya çıkması durumunda, bu olayın benzer olaylarla kıyaslanarak, var olan bir yasa kuralı kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu görüşe göre, vergi yasalarında yer alan genel ve soyut ifadeler ile "gibi, benzeri, diğer, diğerleri" vb. kelimeler de kıyas yapılmasına izin vermektedir. Çilingir, 2012: 262-263.

⁷³³ "Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, kuralların ve olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik özüne ağırlık verilmesi anlamını taşır." Kaneti, 2011: 229; "Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, 'mali güce göre vergilendirme' temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır." Akkaya, 2002: 35. Ayrıca bk. Karakoç, 2014: 178-179; Kırbaş, 2015: 58; Kızılot ve Taş, 2013: 27; Mutluer ve Dayanç, 2014: 48; Oktar, 2016: 60; Öncel vd., 2016: 27; Öner, 2016: 45; Şenyüz vd., 2017: 282.

⁷³⁴ Akkaya, 2002: 112. Ayrıca bk. "Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının hükümleri ile ulaşılması düşünülen hukuki sonucun, gerek muvazaalı işlemlerle gerekse özel hukuk müesseselerinden ve şekil serbestisi ilkesinden olağan sayılmayacak şekilde yararlanmak suretiyle bertaraf edilmesine müsaade etmemektedir." Batun, 2012: 106.

⁷³⁵ "Vergi hukukunda peçeleme eylemi olarak isimlendirilen yöntemlerle, özel hukuk kuralları veya sözleşme şekilleri ustaca kullanılmakta ve bu yollarla vergi borcu azaltılmaya veya sıfırlanmaya çalışılmaktadır." Bilici, 2016: 203; "Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılması gereken bir iktisadi sonucu elde etmek için, vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulmuş başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine 'peçeleme işlemi' ya da 'perdeleme işlemi' denmektedir." Kaneti, 2011: 233.

⁷³⁶ "Peçelemenin varlığı saptandığında, taraf veya taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur. Bir başka ifadeyle, vergiyi dolanma yönündeki amaç elimine

Buna karşın, biçimleri aşarak öze ulaşmayı amaçlayan ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken, verginin kanuniliği ilkesini zedeleyici keyfi uygulamalardan da kaçınılması gerekmektedir⁷³⁷.

Hâkimin hukuk yaratma yetkisinin bulunmaması ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı ilkesinin bir sonucudur. Hâkimin hukuk yaratma yetkisi TMK m. 1'de: "Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir." şeklinde ifade edilmiştir. Hâkimin hukuk yaratması ile hâkimin takdir yetkisini kullanması birbirinden farklı kavramlardır⁷³⁸. Hukuk yaratma yetkisi kullanılırken hâkimin somut olaya uygulayabileceği bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşın, takdir yetkisi kullanılırken hâkimin somut olaya uygulayabileceği bir hüküm bulunmaktadır. Fakat bu hüküm hâkime, olayın çözümü ya da olaya ilişkin bir belirlemenin yapılması hususunda serbest bir alan bırakmaktadır. Vergi yargılamasında hâkim, kanunun açıkça yetki verdiği hâllerde takdir yetkisine sahiptir⁷³⁹. Buna karşın, vergi yargılamasında hâkim, hukuk yaratma yetkisine sahip değildir. Zira, verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi kanunlarındaki boşlukların, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından kanunlarla doldurulması gerekmektedir⁷⁴⁰. Buna karşın, doktrinde vergi hâkiminin, vergi yükümlülüğünün özüne ilişkin olmayan şekle ve usule ilişkin konularda, sınırlı da olsa bir hukuk yaratma yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir⁷⁴¹.

Vergi yargılamasında bahsedilmesi gereken bir diğer husus ispattır. İspat kavramı, doktrinde: "Dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların doğru (var) olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemi"⁷⁴² şeklinde tanımlanmıştır. Vergi yargılamasında ispat konusunda, TMK m. 6'da yer alan: "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını

edilerek, işlem olağan koşullarında yapılsaydı, nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir." Akkaya, 2002: 101-102.

⁷³⁷ "Çoğu kez vergi hukuku ile özdeşleştirilmiş biçimde kullanılan ve vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan 'ekonomik yaklaşım', takdire yer bırakmayan, anayasal ve yasal vergileme ilkeleriyle sınırlanmış bir yöntem olup; vergilemede iktisadi boyutun dikkate alınması adına bütün kapıları açan bir maymuncuk ya da yasa koyucunun vergi uygulamacısına dilediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bono değildir." Akkaya, 2002: 113; "Kanaatimize göre ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken yorum sürecinde keyfi uygulamalardan kaçınılması dikkat edilmesi gereken son derece önemli bir konudur. Aksi takdirde özellikle ekonomik yaklaşım ilkesini kullanacak olan idare vergilemede kanunilik ilkesini zedeleyebilir, bu ilkenin varlığını yok sayarak keyfi uygulamalara neden olunabilir. Özellikle ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarının belirlenmesi hususunda en önemli nokta Vergi Hukuku'nun temel konularından biri olan 'gerçek mahiyetin' (VUK m. 3) tespit edilmesi sürecinde Vergi Usul Kanunu 3. Maddenin daha somut hükümlerle doldurulması hususudur. Vergilendirme işlemlerinde 'gerçek' nedir sorusunun cevaplarının daha net alınabileceği hükümler konulması, ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırsız bir yorum silahı olarak kullanılmasının önüne geçecektir. Aynı zamanda ispat konusundaki belirsizlikleri de ortadan kaldıracaktır kanaatindeyim." Biyan, 2012: 73.

⁷³⁸ Bilge, 2014: 206-207; Gözler, 2015: 363; Gözübüyük, 2006: 77-80.

⁷³⁹ Batun, 2012: 122; Karakoç, 2014: 198; Şenyüz vd., 2017: 71-73.

⁷⁴⁰ Kırbaş, 2015: 57-58; Şenyüz vd., 2017: 70; Arıtı Erdem, 2016: 17.

⁷⁴¹ Kaneti, 2011: 270; Karakoç, 2014: 196; Öncel vd., 2016: 18-19; Yüce, 2014: 200, 216.

⁷⁴² Kuru, 2015: 230; Pekcanitez vd., 2016: 365; Postacıoğlu ve Altay, 2015: 558.

ispatla yükümlüdür." kuralı geçerlidir. Başka bir deyişle, iddia sahibi, iddiasını ispatla yükümlüdür. VUK m. 3/B'de de: "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." ifadesi yer almaktadır. Bu maddede ifade edilen türden bir iddia, vergilendirme açısından, olguların hayatın olağan akışı doğrultusunda ilerlemesi kabulüne aykırılık teşkil etmektedir⁷⁴³. Bu bağlamda, ekonomik icaplara uymayan veya beklenenin dışında olan bir durumun iddia edilmesi durumunda ispat yükü⁷⁴⁴ bunu iddia eden tarafa aittir. Örneğin, vekalet hizmetinde bulunan bir avukatın, ücret almadığını iddia etmesi durumunda, ekonomik icaplara uymayan ve beklenenin dışında olan bu iddiasını ispatlaması gerekmektedir⁷⁴⁵.

3.1.4 Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

Pozitif hukukumuzda, vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi hususunda doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, farklı yargı kollarında yer alan bu iki mahkemenin kararlarının karşılıklı etkileşimleri tartışmalı bir meseledir. Örneğin aynı kişi hakkında, hem kaçakçılık suçu nedeniyle ceza mahkemesinde hem de vergi ziyayı kabahati nedeniyle vergi mahkemesinde yargılama yapılması durumunda bu iki mahkemenin kararlarının karşılıklı etkileşimi ne şekilde olacaktır? Her iki mahkemeden birbiriyle çelişen kararların çıkması mümkün müdür? Her iki mahkemeden birbiriyle çelişen kararların çıkması durumunda, bunun söz konusu mahkemelerin farklı yargı kollarında yer almalarının ve farklı türden haksızlıkları incelemelerinin bir sonucu olduğu mu söylenecektir? Yoksa birbiriyle çelişen kararların adalet duygusunu zedelediği uyarısı mı yapılacaktır? Bu ve benzeri soruları çoğaltmak mümkündür. Meselenin değerlendirilmesi açısından, VUK m. 359, VUK m. 367 ve CMK m. 218 önem taşımaktadır.

VUK m. 359/son: "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." şeklindedir. VUK m. 367/4 ise: "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." şeklindedir. Bu bağlamda, bir kişi hakkında ceza

⁷⁴³ Kaneti, 2011: 240.

⁷⁴⁴ "Hâkim, davada hangi (çekişmeli) vakıaların ispat edilmesi gerektiğini tespit ettikten sonra, bu vakıaların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği sorusu ile karşılaşır; buna ispat yükü denir." Kuru, 2015: 231; "İspat yüküne ilişkin kurallar, bir somut vakıa iddiasının ispatsız veya belirsiz kalması durumunda, yani hâkimin iddia edilen vakıanın varlığı veya yokluğu konusunda kanaat edinemediği durumda, hangi taraf aleyhine karar verileceği sorusuna cevap vererek, belirsizlik hâlinin aşılmasına hizmet eden ve dolayısıyla maddî meseledeki belirsizliğe rağmen hukukî mesele hakkında hâkime, bir yönde karar verme yükümlülüğü yükleyen maddî hukuka ilişkin kurallardır." Pekcanitez vd., 2016: 385-386. Ayrıca bk. Postacıoğlu ve Altay, 2015: 570.

⁷⁴⁵ Öncel vd., 2016: 206.

mahkemesi tarafından kaçakçılık suçu nedeniyle cezaya hükmedilmesi, bu kişi hakkında vergi idaresinin vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası vermesine engel teşkil etmemektedir. İlgili kişinin söz konusu vergi cezalarını vergi yargısı huzuruna taşıması durumunda ise vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinin kararından etkilenip etkilenmeyeceği meselesi ortaya çıkmaktadır. VUK m. 367/son'da: "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." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, ceza mahkemelerinin kararları vergi idarelerinin vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını vermelerinde etkili olmadığı gibi, vergi idarelerince verilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları da ceza mahkemelerini bağlamamaktadır. Görüldüğü üzere, VUK m. 367/son yalnızca ceza mahkemesi kararları ile vergi idaresi kararları arasındaki etkileşimi konu almaktadır. Söz konusu düzenleme, vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi konusunda herhangi bir çözüm içermemektedir⁷⁴⁶. CMK m. 218/1 ise: "Yüklenen suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı ise; ceza mahkemesi bu sorunla ilgili olarak da bu Kanun hükümlerine göre karar verebilir. Ancak, bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak bekletici sorun kararı verebilir." şeklindedir. Görüldüğü üzere, CMK m. 218/1 ceza mahkemesi kararları ile diğer mahkeme kararları arasındaki etkileşimi konu almakta ve ceza mahkemesine, bekletici sorun sayma kararı verme hususunda takdir yetkisi tanımaktadır.

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi meselesi non bis in idem ilkesini akla getirmektedir. Non bis in idem ilkesi, aynı fiil nedeniyle iki kez yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir⁷⁴⁷. Acaba aynı fiil nedeniyle hem ceza mahkemesinde hem de vergi mahkemesinde yargılama yapılması bu ilkenin ihlali anlamına

⁷⁴⁶ "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. Aksini kabul yasa koyucunun vergi mahkemeleri kurulmadan, bu mahkemelerle ceza mahkemeleri kararları arasındaki etkileşimi öngördüğü ve düzenleme getirdiği sonucuna varılmasını gerektirir." Akkaya, 2000: 90; "VUK'nun 367. maddesinin son fıkrasında belirtilen vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerden maksat vergi mahkemeleri değildir. (...) Söz konusu olan, ceza mahkemesi kararları ile yargısal bir karara gerek olmaksızın vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarıdır." Uğur ve Elibol, 2016: 178-179. Farklı yönde görüşler için bk. "367. maddenin son fıkrasındaki 'makam ve merciler' sadece idari mercileri değil, vergi yargısını da içermektedir." Donay, 2008: 78; "Vergi Usul Kanununun 367/son fıkrasında yer alan düzenlemede üzerinde durulabilecek ilk husus, 'makam ve merciler' ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir. (...) Kanaatimizce, ilgili fıkrada yapılmış olan 'makam ve merciler' şeklindeki ifade tarzı bugün için yeterli açıklıkta değildir. (...) Dolayısıyla, ilgili madde düzenlemesinin, konunun açıklığa kavuşması yönünden yeniden yapılmasında da fayda olduğunu belirtebiliriz." Doğrusöz, 2016: 1 <http://www.bumindogruso.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-brbrne-etks-sorunu>, erişim tarihi: 06.10.2016.

⁷⁴⁷ Özen, 2010: 390.

mı gelmektedir? Bu sorunun cevabını verebilmek için non bis in idem ilkesinin yer aldığı pozitif düzenlemelere bakmak gerekmektedir. Bu ilke, CMK m. 223/7'de: "Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir." ifadesiyle dolaylı bir şekilde yer almaktadır. AİHS 7 numaralı Ek Protokol m. 4/1'de de: "Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez." ifadesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere, non bis in idem ilkesi, yalnızca ceza yargılamasına ilişkindir⁷⁴⁸. Bu bağlamda, aynı fiil nedeniyle hem ceza mahkemesinde hem de vergi mahkemesinde yargılama yapılması non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir⁷⁴⁹.

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi meselesi, KK m. 15/3'te yer alan: "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." düzenlemesini de akla getirmektedir. Acaba bu düzenleme gereğince, aynı fiilin hem bir vergi kabahati hem de bir vergi suçu olarak tanımlanması durumunda, yalnızca vergi suçundan dolayı mı ceza verilecektir? Böyle bir durumda bu fiile ilişkin yargılamanın öncelikli olarak ceza mahkemesinde yapılacağı ve bu yargılama sonucunda yaptırım uygulanmaz ise vergi idaresi tarafından vergi kabahati nedeniyle yaptırım uygulanabileceği mi söylenecektir? Bu ve benzeri sorulara olumlu yanıt vermek güçtür. Zira kanun koyucunun özel olarak, bir fiil nedeniyle hem bir vergi suçunu hem de bir vergi kabahatini öngörmesi durumunda KK m. 15/3'te yer alan ve genel nitelik taşıyan düzenlemenin uygulanması mümkün değildir. Burada artık kanun koyucunun ortaya koyduğu özel bir tercih söz konusu olduğundan, aynı fiilin hem bir suç olarak ceza mahkemesinde hem de bir kabahat olarak vergi mahkemesinde yargılanması mümkündür⁷⁵⁰.

⁷⁴⁸ "Bu ilke, salt ceza davasını ifade ettiği için, hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez." Özen, 2010: 390; "Ceza muhakeme hukukundaki, aynı fiilden dolayı aynı faile birden çok ceza verilemeyeceği kuralı, ceza hukuku anlamındaki suç karşılığı cezalara uygulanacaktır." Çavuş, 2016: 3, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/05.sayi/2adnan.pdf>, erişim tarihi: 07.10.2016.

⁷⁴⁹ "Non bis in idem kavramı açısından konumuza bakacak olursak, vergi ziyai cezası ile ceza mahkemesince verilen cezanın farkı dolayısıyla, aynı kişinin aynı fiilden dolayı birden fazla kere yargılanmasının söz konusu olmadığını dolayısıyla non bis in idem ilkesinin ihlal edilmediğini ifade edebiliriz. Zira, vergi ziyai cezası idarenin verdiği mali nitelikli bir ceza (idari para cezası), diğeri ise ceza mahkemesince verilen hürriyeti bağlayıcı ceza olmaktadır." Doğrusöz, 2016: 2, <http://www.bumindogruso.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-brbrne-etks-sorunu>, erişim tarihi: 06.10.2016; "Hukuken tek olan, dolayısıyla non bis in idem (aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden çok dava açılmaması veya hüküm verilmemesi) ilkesi gereği ancak bir kez yargılama konusu olabilecek eylem, bu ilkenin istisnası olan VUK'nun 367. maddesinin son fıkrası ile 359. maddenin son fıkrası uyarınca hem suç, hem de kabahate, dolayısıyla hem ceza mahkemesi, hem de vergi mahkemesi kararlarına konu olabilmektedir." Uğur ve Elibol, 2016: 178.

⁷⁵⁰ Akbulut, 2015: 613-614.

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi hususunda doktrinde farklı görüşler yer almaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararları birbirini kısmen etkilemektedir⁷⁵¹. Bu görüşe göre, vergi mahkemesinin bazı kararları ceza mahkemesini bağlamalıdır⁷⁵². Buna karşın, bu görüşe göre, vergi mahkemesinin bazı kararları ise ceza mahkemesini bağlamamalıdır⁷⁵³. Buna ek olarak, bu görüşe göre, eş zamanlı yargılama söz konusu olduğunda, ceza mahkemesindeki uyuşmazlığın çözümü, vergi mahkemesinin uzmanlığını gerektiren bir meselenin çözümüne bağlıysa, ceza mahkemesi bekletici sorun sayma (HMK m. 165/1) kararı vermelidir. Buna karşın, bu görüşe göre, bekletici sorun sayma kararının verilmiş olması, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olduğu anlamına gelmemektedir⁷⁵⁴. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre, ceza mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir konuda vergi mahkemesi, vergi mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir konuda ise ceza mahkemesi diğer mahkemenin kararını beklemelidir⁷⁵⁵. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre, her iki mahkemenin kararları arasında bağlamama kuralı geçerlidir⁷⁵⁶. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre, bağlantılı bir uyuşmazlıkta vergi mahkemelerinin ve ceza mahkemelerinin dayandığı normlar farklı olduğundan, farklı doğrultuda kararların ortaya çıkması doğaldır⁷⁵⁷.

⁷⁵¹ "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 teklifi, 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." Akkaya, 2000: 95. Benzer bir görüş için bk. "Vergi ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim yasağının katı (mutlak) şekilde kabulü, aynı maddi olaya ilişkin olarak vergi ve ceza mahkemelerinin farklı sonuçlara varmasını, farklı kararlar vermesini kabul etmek anlamına gelir ki bu husus adalet duygusu, adil yargılanma ve hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmaz." Uğur ve Elibol, 2016: 180.

⁷⁵² "Vergi mahkemesinin vergi idaresince mali nitelikli ceza kesilmesinin temelini oluşturan fiilin işlenmediğine, dolayısıyla da idari cezanın iptaline ilişkin kararının ceza yargıcını bağlaması gerekir." Akkaya, 2000: 93.

⁷⁵³ "Vergi mahkemesi mali nitelikli ceza kesme işlemini tebligattaki usulsüzlük vb. 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." Akkaya, 2000: 93-94.

⁷⁵⁴ Akkaya, 2000: 96.

⁷⁵⁵ "Örneğin, mükellefçe düzenlenen belgenin sahteliğinin tespiti ceza hukuku dolayısıyla ceza yargı alanının konusudur ve böyle bir konuda vergi mahkemesi, alanında uzman ceza mahkemesinin kararını beklemelidir. Keza, vergi mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir konuda da, ceza mahkemesi vergi mahkemesi kararını dikkate almalıdır." Doğrusöz, 2016: 3, <http://www.bumindogruso.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-brbrne-etks-sorunu>, erişim tarihi: 06.10.2016.

⁷⁵⁶ "Her iki mahkemeden veya makamdan verilen kararlar lehte veya aleyhte de olsa bağlamama kuralı geçerliliğini korur. Bunun temel nedeni her iki organın da araştırmaları veya incelemeleri, kendine özgü kurallar içinde yapmasıdır. Bu durum muvacehesinde, örneğin vergi mahkemesinde dava devam ederken, aynı konuda ceza mahkemesi kendi kuralları içinde araştırmasını yapar ve sonuca varabilir." Donay, 2008: 78-80.

⁷⁵⁷ "Vergi mahkemesinin davanın kabul veya reddi konusundaki dayandığı normlar ile ceza mahkemesinin dayandığı normlardaki farklılığın iki mahkeme açısından farklı yönde kararların ortaya çıkmasına sebep olması doğaldır. Örneğin ceza mahkemesi fiilin işlenmesinde kasıt (manevi unsur) olmadığından sanık mükellefin beraatına karar verebilecekken, vergi mahkemesi kastın varlığını aramak durumunda olmadığından cezayı uygun bulabilecektir. İki mahkeme arasındaki manevi unsurun farklılığına dayanan nedeni anlamak mümkündür." Şenyüz, 2016: 126.

Buna karşın, bu görüşe göre, fiilin maddi yönü konusunda her iki mahkemeden çelişik kararların çıkması, kabulü zor bir netice olduğundan bu çelişkinin giderilmesi gerekmektedir. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre, iki mahkeme arasındaki hüküm uyuşmazlıklarını önlemek için vergi suçları ile vergi kabahatlerinin vergi mahkemelerinde yargılanmasını sağlayacak kanuni bir düzenleme yapılmalıdır⁷⁵⁸. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, hukuki güvenliğin ve birliğin sağlanması amacıyla, vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin uzmanlık konularının neler olduğu ve hangi durumlarda birinin kararının diğerini bağlayıcı nitelik taşıdığı, yasada özel olarak düzenlenmelidir⁷⁵⁹.

Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi bağlamında, ceza mahkemesinde yapılan yargılamada meselenin çözümünün vergi mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir hususla yakından ilgili olması durumunda ceza mahkemesinin bekletici sorun sayma kararı vermesi mümkündür (CMK m. 218/1). Buna karşın, bu durum bir zorunluluk teşkil etmemektedir. Zira farklı yargı kollarında yer alan, farklı yargılama usulleri uygulayan, farklı türden haksızlıklar hakkında karar veren ve karar verirken farklı temellere dayanan iki ayrı yargı organı söz konusudur. Ceza mahkemesinin bekletici sorun sayma kararı vermiş olması, vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olduğu anlamına da gelmemektedir. Ceza mahkemesi açısından, bu kararın verilmiş olması, vergi mahkemesinin kararını bir delil olarak değerlendirme isteği şeklinde anlaşılmalıdır. Buna karşın, vergi mahkemesinde yapılan yargılamada meselenin çözümünün ceza mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir hususla yakından ilgili olması durumunda, vergi mahkemesinin bekletici sorun sayma kararı verip veremeyeceğine ilişkin bir düzenleme pozitif hukukumuzda yer almamaktadır.

3.1.5 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Yargılama

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, ceza mahkemelerinde yargılanan bir vergi suçudur⁷⁶⁰. Bu suçu düzenleyen VUK m. 363, suçun yaptırımını açısından, TCK m. 257/1'e atıfta bulunmaktadır. TCK m. 257/1'de görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi hâli yer almakta ve yaptırım olarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. VUK'un TCK'ya yaptığı bu atıf nedeniyle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası da altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma

⁷⁵⁸ "Bize göre, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında çıkabilecek bu tür hüküm uyuşmazlıklarını önlemek ve kalıcı çözüm bulabilmek için tek yol vardır. Bu yol, kanuni düzenleme ile vergi suçları ile vergi kabahatlerinin vergi mahkemesinde görülmesini sağlamaktır. Bu nedenle, kanuni düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenlemede, mahkemenin yapısı bu iki yargılamayı birlikte yapabilecek şekilde düzenlenmelidir." Özen, 2014: 106.

⁷⁵⁹ Yiğit, 2004: 182.

⁷⁶⁰ Candan, 2010: 401.

suçunun yargılanması, sulh ceza hâkimliğinin ve ağır ceza mahkemesinin görevine girmedikten, bu suçun yargılanmasıyla asliye ceza mahkemesi görevlidir (5235 sayılı Kanun m. 11). Bu suç açısından yetkili mahkeme ise kural olarak, suçun işlendiği yer mahkemesidir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yargılanması hususunda ceza yargısının görevli olması, bu suçun soruşturulmasında ve kovuşturulmasında ceza yargılamasına ilişkin usul, esas ve ilkelerin geçerli olması sonucunu doğurmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin şüpheli öğrenen Cumhuriyet savcısı soruşturma faaliyetlerini kendiliğinden yürütmektedir. Bu açıdan, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu re'sen soruşturulan bir suçtur. Kaçakçılık suçlarından farklı olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda, soruşturma ya da kovuşturma evresinde mütalaa şartı aranmamaktadır⁷⁶¹. Buna ek olarak, kaçakçılık suçlarından farklı olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda, pişmanlık müessesesi vasıtasıyla hapis cezasından kurtulmak mümkün değildir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesinin yetkili makamın iznine bağlı olup olmadığı ve eğer bağlıysa hangi failer hakkında hangi kanunların uygulanacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, bu suçun faileri hakkında yargılama yapılabilmesi, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca belirlenen yetkili makamın iznine bağlıdır⁷⁶². Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, 4483 sayılı Kanun, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulandığından (4483 sayılı Kanun m. 2/1), bu Kanun'un görev sebebiyle işlenen suç niteliğinde olmayan mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından uygulanması mümkün değildir⁷⁶³. Bu görüş, görev sebebiyle işlenen suçun: "Memurun, görevindeki yetkilerini kullanması veya kullanmaması yoluyla işlediği suç" olduğu kabulüne dayanmaktadır⁷⁶⁴. Bu

⁷⁶¹ Özcan, 2015: 505; Uğur ve Elibol, 2016: 561.

⁷⁶² Edizdoğan vd., 2007: 173; Erman, 1988: 110.

⁷⁶³ Bu görüşe göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili yapılan özel işler, memurun görev tanımı kapsamında olmadığından mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görev sebebiyle işlenen bir suç değildir. Bu nedenle, bu suç açısından, 4483 sayılı Kanun'un uygulanması mümkün değildir. Bu görüşe göre, vergi mahkemeleri hâkimleri, bölge idare mahkemeleri hâkimleri, Danıştay tetkik hâkimleri ve Danıştay savcılarının hakkındaki yargılama işlemleri 2802 sayılı Kanun hükümlerine, Danıştay Başkanı, Başsavcı, Başkanvekilleri, Danıştay Daire Başkanları ve Üyeleri hakkındaki yargılama işlemleri ise 2575 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmalıdır. Buna ek olarak, 2802 ve 2575 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanabilmesi için suç faillerinin, mükelleflerin özel işlerini, "görevleri sırasında" gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu görüşe göre, söz konusu bu alanın dışında kalan tüm failer hakkındaki yargılama işlemlerinde doğrudan doğruya CMK hükümleri uygulanmalıdır. Özcan, 2015: 541-542.

⁷⁶⁴ Zafer, 2008: 119. Ayrıca bk. "Görev sebebiyle işlenen suç; kamu görevlisinin ilgili yasa ve mevzuat uyarınca yerine getirmekte olduğu görevi nedeniyle işlediği ve doğrudan görevin içeriği veya biçimsel koşulları ile ilgili suçtur. Başka bir anlatımla görev sebebiyle işlenen suç; yapılan görevle illi bağı bulunan, görevin yerine getirilmemesi veya geç yerine getirilmesi suretiyle ya da görevin sağladığı yetki veya nüfuz kötüye kullanılarak işlenebilen ve bu nedenle de çoğu kez görevin yapılması veya yapılmamasının doğal sonucu olan suçtur."

görüŖe göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işleri, memurun görev tanımı kapsamında yer almadığından, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu görev sebebiyle işlenen bir suç değildir. Buna karşın, Ceza Hukuku doktrininde görev sebebiyle işlenen suçun farklı tanımları da mevcuttur. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, görev sebebiyle işlenen suç: "Memurluk sıfatının işlenen suçta unsur veya ağırlatıcı neden olarak öngörüldüğü suç" anlamına gelmektedir⁷⁶⁵. Görev sebebiyle işlenen suçun bu tanımı kabul edilirse, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, bu suçu düzenleyen normda yer alan "memur" ifadesi nedeniyle, görev sebebiyle işlenen bir suçtur. Meselenin çözümü açısından, görev sebebiyle işlenen suçun yukarıda belirtilen ikinci tanımı kabul edilerek, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun görev sebebiyle işlenen bir suç olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda, bu suçun faillerinin yargılanmasında izin usulü, kural olarak 4483 sayılı Kanun'a tabidir. Buna karşın, özel soruşturma usulleri öngörmeleri nedeniyle, hâkim ve savcılar hakkında 2802 sayılı Kanun, Danıştay üyeleri hakkında ise 2575 sayılı Kanun hükümleri uygulanmalıdır⁷⁶⁶.

Mütalaa şartıyla bağlı olmayan ve iznin gerekli olduğu durumlarda da bunu ilgili mevzuata göre elde etmesi beklenen Cumhuriyet savcısı, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin yürüttüğü soruşturma faaliyetleri sonucunda suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüpheye ulaşamazsa, kovuşturmayaya yer olmadığına karar vermektedir. Buna karşın, Cumhuriyet savcısı suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüpheye ulaşmışsa, yetkili asliye ceza mahkemesine gönderilmek üzere bir iddianame düzenlemektedir. Söz konusu iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilmesi hâlinde, kamu davası açılmış olmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin açılan bu davaya, Maliye Bakanlığı'nın (Gelirler Genel Müdürlüğü) ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (Vergi Dairesi Müdürlüklerinin) katılımı mümkündür⁷⁶⁷. Zira bu kuruluşlar, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlenmesiyle

Gökcan ve Artuç, 2008: 300; "Görev sebebiyle işlenen suç, memurun yasal düzenlemelerle kendisine verilen görevlerinden doğan ve bu görevleriyle ilgili olan suç demektir. Bunlarda işlenen suçla görev arasında bir nedensellik bağı vardır ve suç görevin sonucu olarak ortaya çıkar." Çetin, 2003: 500; "Görev sebebiyle işlenen suç; memurun ve diğer kamu görevlilerinin, görevindeki yetkilerini kullanması veya kullanmaması yoluyla işlediği suçtur. Memuriyet işlerinin veya işlemlerinin yapılması veya yapılmaması, gereken koşul, zaman ve şekillerde yapılıp yapılmaması bu suçların memuriyet görevinden kaynaklanıp kaynaklanmadığını gösterebilir. Görev sebebiyle işlenen suçlarda, işlenen suç ile görev arasında bir ilişki söz konusudur. Örneğin görevi ihmal, görevde yetkiyi kötüye kullanma, zimmet, rüşvet, irtikap vs. suçları birer görev suçudur." Kaçar, 2000: 106.

⁷⁶⁵ Özbek vd., 2015a: 962.

⁷⁶⁶ Aynı yönde görüş için bk. "Özgü suç olup ancak belirtilen kamu görevlileri tarafından işlenebildiğinden, bu halde 4483 sayılı Kanun veya görevlinin statüsüne göre özel soruşturma usulleri göz ardı edilmemelidir." Uğur ve Elibol, 2016: 561; "Vergi İdaresinde görev yapan memurlar hakkında 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay Tetkik hakimleri hakkında, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu, Danıştay Daire Başkan ve Üyeleri hakkında 2575 sayılı Danıştay Kanunu hükümleri uyarınca işlem yapılır." Yiğit, 2004: 216.

⁷⁶⁷ Uğur ve Elibol, 2016: 188-189.

birlikte maddi ya da manevi zarara uğramaktadır⁷⁶⁸ (CMK m. 237/1). Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin dava bir hükümlerle sona ermektedir. Hükümden sonraki evre ise kanun yolları evresidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu hakkında verilebilecek hükümler ve bu hükümlere karşı gidilebilecek kanun yolları ise ceza yargılamasında verilebilecek hükümler ve bu hükümlere karşı gidilebilecek kanun yolları ile aynıdır.

3.2 Yaptırım

3.2.1 Yaptırım Kavramı

Yaptırım, kelimesi: "Yaptırma işi; kanun, ahlak gibi kurumların buyruklarının yerine getirilmesini sağlama, müeyyide; yasaya, kurala karşı yapılan aykırı davranışlara verilen ceza"⁷⁶⁹ anlamlarına gelmektedir. Hukuki açıdan ise yaptırımlar, emredilen işlerin yerine getirilmesini ve yasaklanan işlerden kaçınılmasını, bağlayıcı ve zorunlu nitelikleriyle sağlamaya çalışan tepkilerdir⁷⁷⁰. Yaptırımlar, hukukun dışına çıkma düşüncesinde olan tüm muhataplara yöneltilmiş, hukuki birer tehdit niteliğindedir. Hukukun buyruklarının dışına çıktığında ise artık yaptırımların birer tehdit oluşundan değil, cezalandırıcı ve ıslah edici yönünden bahsetmek gerekmektedir. Gerçekten de kişinin hukukun gereklerine aykırı nitelik taşıyan davranışlarına karşı kayıtsız kalınmaması ve bu davranışlara hukuki yaptırımlarla karşılık verilmesi hem cezalandırıcı, başka bir deyişle acı ve üzüntü verici hem de ıslah edici bir niteliğe sahiptir.

Yaptırımlar hukuk düzeninde, farklı hukuk disiplinleri içinde, farklı isim ve özelliklerle yer almaktadırlar. Bu bağlamda, doktrinde yapılan bir tasnife göre yaptırımlar, özel hukuk yaptırımları (cebri icra-tazminat-geçersizlik) ve kamu hukuku yaptırımları (cezai yaptırımlar-idari yaptırımlar) şeklinde ikiye ayrılmıştır⁷⁷¹. Bu yaptırım türleri içinde ise cezai yaptırımlar ve idari yaptırımlar araştırma konumuz açısından önem taşımaktadır.

Ceza, kelimesi: "Uygunsuz davranışlarda bulunanlara uygulanan üzüntü, sıkıntı, acı verici işlem veya yaptırım; suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırım"⁷⁷² anlamlarına gelmektedir. Ceza Hukuku

⁷⁶⁸ "Bir suçun işlenmesiyle hukuken korunan menfaatleri doğrudan veya dolaylı ihlal olan kimse suçtan zarar görendir." Artuk vd., 2015a: 288.

⁷⁶⁹ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c4ca1d4143.33944682, erişim tarihi: 04.08.2016

⁷⁷⁰ Gözler, 2015: 364-365; Gözübüyük, 2006: 8; Bilge, 2014: 22; Keyman, 2000: 36.

⁷⁷¹ Gözler, 2015: 378.

⁷⁷² TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c858191859.10539713, erişim tarihi: 28.02.2016

açısından ise ceza, suç teşkil eden hareketlere müstakil olarak veya güvenlik tedbirleri⁷⁷³ ile birlikte uygulanan yaptırımları ifade etmektedir⁷⁷⁴. Suç teşkil eden hareketlere uygulanan cezai yaptırımlar, hapis cezası veya adli para cezası şeklinde olabilmektedir (TCK m. 45). Hapis cezası (TCK m. 46), işlediği suç nedeniyle kişinin özgürlüğüne yönelen ve onun bir yere kapatılması anlamına gelen yaptırım türüdür⁷⁷⁵. Adli para cezası (TCK m. 52/1) ise, işlediği suç nedeniyle kişinin mal varlığına yönelen ve bir miktar paranın devlet hazinesine ödenmesi anlamına gelen yaptırım türüdür⁷⁷⁶. Hapis cezası ve adli para cezası, toplumsal düzen açısından, suçun işlenişinden önce birer tehdit olarak caydırıcılığı sağlamak, suçun meslek ve alışkanlık hâline getirilmesiyle mücadele etmek, suçu karşılıksız bırakmayarak toplumun ve mağdurun şahsi öç almasının önüne geçmek gibi oldukça önemli işlevleri yerine getirmektedirler⁷⁷⁷.

Ceza Hukukunda cezanın kanuniliği ilkesi geçerlidir. Bu bağlamda, Anayasa m. 38'de: "Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."; "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur."; "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." ifadeleri yer almaktadır. TCK m. 2'de de: "Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz."; "İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz."; "Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz." ifadeleri yer

⁷⁷³ Güvenlik tedbiri, suç teşkil eden hareketlere ceza ile birlikte ya da ceza yerine uygulanabilen bir yaptırım türüdür. Bu yaptırım türü doktrinde: "İşlediği suçtan dolayı kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, suç işleyen kişi hakkında ya da suçun konusu ile veya suçun işlenmesinde kullanılan araçla ilgili olarak uygulanan, koruma veya iyileştirme amacına yönelik ceza hukuku yaptırımları" şeklinde tanımlanmıştır. Özgenç, 2015: 789. TCK'da yer alan güvenlik tedbirleri: belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma (TCK m. 53), eşya müsadere (TCK m. 54), kazanç müsadere (TCK m. 55), çocuklara özgü güvenlik tedbirleri (TCK m. 56), akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri (TCK m. 57), suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlular (TCK m. 58), sınır dışı edilme (TCK m. 59) ve tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri (TCK m. 60) şeklindedir.

⁷⁷⁴ "Ceza, suç teşkil eden fiili gerçekleştiren kişinin kusurunun bulunması ve cezalandırılabilirliğin diğer şartlarının gerçekleşmesi şartıyla uygulanan ve kanunda suçun karşılığı olarak öngörülen hapis veya adli para cezasını ifade etmektedir." Akbulut, 2015: 620; "Ceza, suç teşkil eden eylemi nedeniyle suçlu hakkında yargı organlarınca hükmedilen bir mahkumiyetin infazı çerçevesinde tatbik olunan ve esasen ıslahı sağlamaya yönelen ızdırıp verici, korkutucu ve caydırıcı bir müeyyidedir." Artuk vd., 2015a: 726; "Ceza, topluma zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanunla koyduğu, izlediği diğer amaçlar yanında, özellikle suçluyu bazı yoksunluklara tabi kılmak ve bu şekilde toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere, yargısal bir kararla ve sorumluluk derecesiyle orantılı olarak uygulanan korkutucu yaptırımdır." Demirbaş, 2014: 549; "Ceza, suç teşkil eden fiilleri kusurlu bir iradeyle işleyenler hakkında devlet eliyle uygulanan ve onları bazı yoksunluklara tabi kılan, sosyalleştirme amacına yönelik olan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı bir yaptırım türüdür." Koca ve Üzülmöz, 2015a: 527; "Ceza, kanun tarafından öngörülen ve adli makamlar tarafından ceza muhakemesi adı verilen işlemler bütününe göre kanunun bir emrini ihlâl eden kişiye verilen acıdan ibarettir." Toroslu ve Toroslu, 2016: 422; "Ceza, suç karşılığında devlet tarafından uygulanan, acı ve ızdırıp veren bir yaptırım çeşididir ve toplum düzeni bakımından gereklidir." Zafer, 2015: 497.

⁷⁷⁵ İçel vd., 2000: 78-86.

⁷⁷⁶ İçel vd., 2000: 108-113.

⁷⁷⁷ Hafizoğulları, 1996: 181-202; Hakeri, 2015: 2-3; İçel, 2016: 45-47; Koca ve Üzülmöz, 2015a: 528-530; Toroslu ve Toroslu, 2016: 424-427.

almaktadır. Cezanın kanuniliği ilkesinin yanı sıra, kusursuz ceza olmayacağı, işlenen fiille orantılı (TCK m. 3/1) ve insan onuruna yaraşır bir cezanın (Anayasa m. 17/3) verilmesi gerektiği, cezanın yalnızca suçu işleyen kişiye verilebileceği (TCK m. 20/1) gibi ilkeler, Ceza Hukuku alanında kabul görmüş, vazgeçilmez ilkelere aittir.

Hapis ve adli para cezasına ek olarak, Ceza Hukukunda, mevcut yaptırımların yumuşatılması anlamına gelebilecek ya da mevcut yaptırımları çeşitli şekillerde etkileyebilecek pek çok kurum da yer almaktadır. Bu kurumlara örnek olarak, hükmün açıklanmasının geri bırakılması (CMK m. 231), kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlardan birine çevrilmesi (TCK m. 50), hapis cezasının ertelenmesi (TCK m. 51) ve koşullu salıverilme (CGTİHK m. 107) gösterilebilir.

İdari yaptırım kavramı ise doktrinde: "İdarece konulmuş bulunan yasaklara ve yapılmış olan işlemlere uyulmasını, ilgililerin idareye karşı olan borç ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaya yönelik yaptırımlar"⁷⁷⁸ şeklinde tanımlanmıştır. Doktrinde idari yaptırımlara örnek olarak idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi, el koyma, yıkım, sürücü belgesinin geri alınması, işyerinin kapatılması, barodan kaydın silinmesi, meslek ve sanatın icrasından men, izin veya ruhsatın geri alınması gibi yaptırımlar sayılmıştır⁷⁷⁹. Bu yaptırımlar cezai yaptırımlardan farklı olarak, idari makamlar tarafından, idari bir işlemle uygulanan ve esasında idari düzeni korumayı amaçlayan yaptırımlardır⁷⁸⁰. Anayasa m. 38'de yer alan: "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." ifadesi gereğince, idari yaptırımların hürriyeti kısıtlayıcı nitelikte olmaması gerekmektedir. İdari yaptırımlar genel olarak, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir. KK'da idari yaptırımlar, idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler şeklinde sayılmıştır (KK m. 16). Buna ek olarak, KK dışında diğer kanunlarda da idari yaptırımlar öngörülmesi mümkündür. Örneğin VUK'ta yer alan vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri için öngörülen para cezaları, idari yaptırım

⁷⁷⁸ Günday, 2011: 233. Ayrıca bk. "İdari yaptırımlar; genel anlamda, idari düzeni ihlal edenlere karşı idarenin hükmedip uyguladığı yaptırımları ifade etmektedir. Araya herhangi bir yargı kararı girmeden uygulanan bu yaptırımlar, bir idari işlem teşkil etmekle beraber, bildiğimiz idari işlemlerden farklıdır. Çünkü bu işlemler caydırıcılık ve cezalandırıcılık özelliklerine sahiptir." Erdinç, 2012: 242; "İdare ile bireyler arasındaki ilişki başlıca iki grupta toplanabilir: Genel ödevler ve özel ödevler. Özel ödevler alanında idare ile bireyler arasındaki hukuki ilişki, bir tür özel ilişkidir. Bireyin idare karşısında memur, öğrenci olma, kamu kurumu niteliğindeki meslek üyesi olma ve benzeri gibi, kişisel 'statüer' bir durumu vardır. İdare, bu statüer durumun sonucu olarak yaptırımlar uygulamak olanak ve yetkilerine sahiptir. Bu da genel anlamda bir 'disiplin hukuku' dur. (...) Bir diğer önemli konu da, idare ile aralarında statüer bir ilişki bulunmayan bireyler, daha doğrusu yararlananlar hakkında idarenin yaptırım uygulayabilmesidir. Nitekim ülke sınırları içinde yaşayıp da idare ile hiçbir surette ilişki içine girmeyecek bir birey düşünülemez." Aslan, 2009: 178-181.

⁷⁷⁹ Gözler, 2015: 384.

⁷⁸⁰ Özen, 2013: 20-21.

niteliğindedir. Zira bu kabahatler vergi idaresince tespit edilmekte ve bu kabahatlere ilişkin para cezaları da vergi idaresince uygulanmaktadır.

3.2.2 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Açısından Yaptırım

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin iki ayrı yaptırım söz konusudur. Bu yaptırımlardan ilki cezai, ikincisi ise idari niteliktedir. Bu suça ilişkin cezai yaptırım hapis cezasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363, cezai yaptırım açısından TCK m. 257/1'e atıfta bulunmaktadır. TCK m. 257/1'de ise görevi kötüye kullanma suçunun icrai hareketle işlenmesi hâli yer almakta ve yaptırım olarak altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. VUK m. 363'ün, TCK m. 257/1'e yaptığı bu atıf nedeniyle mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezai yaptırımı, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Buna karşın, kanunda bu suça ilişkin adli nitelikte bir para cezası yer almamaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin idari yaptırım ise, bu suçu oluşturan hareketlerle vergi ziyana da neden olunması durumunda uygulanan vergi ziyai cezası tutarındaki idari para cezasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363, idari yaptırım açısından VUK m. 344'e atıfta bulunmaktadır. Buna göre, mükelleflerin özel işlerinin yapılması niteliğindeki hareketlerle vergi ziyana da neden olunması durumunda, faile vergi ziyai cezası tutarında idari para cezası kesilmektedir. Doktrinde yer alan bir görüşe göre, böyle bir durumda, KK m. 14 kapsamında, bir kabahate iştirak hâli söz konusudur⁷⁸¹. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, VUK m. 363 ile yalnızca vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu tarafından işlenebilen vergi ziyai kabahatine, yeni bir fail grubu olarak mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failleri de eklenmiştir⁷⁸². VUK m. 363'te yer alan düzenlemede, vergi ziyana neden olunması açısından failde kabahate iştirak iradesinin bulunup bulunmaması dikkate alınmamıştır. Bu düzenlemede, teknik anlamda bir vergi ziyai cezası değil, fail hakkında uygulanan vergi ziyai cezası tutarındaki bir idari para cezası yer almaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin özel işleri yapılırken vergi ziyana da neden olunması durumunda mükellef hakkında VUK m. 344 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmekte, fail hakkında ise VUK m. 363 uyarınca, vergi ziyai cezası tutarında idari para cezası kesilmektedir.

⁷⁸¹ "VUK. 363 maddesinde iştirak kapsamına alınmış hareketler açısından özel bir durum vardır. O da, mükellefin özel işini yapan memurların yaptıkları özel iş niteliğindeki hareketlerinin mükellef nezdinde vergi ziyana sebep olması halinde vergi ziyai kabahatine iştirak etmiş olmasından dolayı memura vergi dairesince vergi ziyai cezası kesileceğidir." Şenyüz, 2016: 244. Ayrıca bk. Bayraklı, 2006: 304; Candan, 2010: 402; Erdem, 2010: 426.

⁷⁸² Özcan, 2015: 498.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu işlenirken vergi ziyana da neden olunması durumunda iki ayrı ihtimal söz konusudur. Birinci ihtimal, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlendiğinin vergi idaresi tarafından tespit edilmesidir. Böyle bir durumda vergi idaresi vergi ziyayı da oluşmuşsa vergi ziyayı cezası kadar idari para cezası kesecek ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlendiğini adli makamlara ihbar edecektir. İkinci ihtimal ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlendiğinin vergi idaresinin dışındaki kişilerce adli makamlara ihbar edilmesi ya da bu durumun adli makamlarca kendiliğinden öğrenilmesidir. Böyle bir durumda ise soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, kovuşturma aşamasında ise asliye ceza mahkemesi hâkimi, vergi idaresinden vergi ziyasının oluşup oluşmadığını tespit etmesini ve eğer oluştuysa gerekli cezayı kesmesini isteyebilir. Her iki durumda da verilecek ceza, VUK m. 344/1 uyarınca, fail tarafından ziyaa uğratılan verginin bir katıdır.

3.2.3 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Yaptırımına İlişkin Bazı Özellikli Konular

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yargılanması sonucunda, cezai ve idari yaptırımların yanı sıra, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi, hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme, müsadere, belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir.

3.2.3.1 Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, CMK m. 231'de düzenlenmiştir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, suçu işlediği sabit olan ve hakkında cezaya hükmedilen bir sanığın, hakkında verilen mahkûmiyet hükmünün hukuki sonuçlarıyla muhatap olmaması, başka bir deyişle, bu hukuki sonuçların doğmaması anlamına gelmektedir⁷⁸³. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis cezası olması veya adli para cezası olması hâlinde mümkündür. Hükmün açıklanmasının geri bırakılabilmesinin şartları CMK m. 231/6'da: "Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için; a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması, b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması, c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi" şeklinde sayılmıştır. Hükmün açıklanmasının geri

⁷⁸³ Özgenç, 2015: 671.

bırakılması durumunda sanık hakkında beş yıllık denetim süresi söz konusu olmaktadır. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak şartıyla sanıktan birtakım yükümlülükleri yerine getirmesi istenebilmektedir. Beş yıllık denetim süresi içinde, kasıtlı olarak yeni bir suç işlenmez ve belirlenen yükümlülükler de yerine getirilirse açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılmakta ve davanın düşmesine karar verilmektedir. Aksi takdirde ise mahkeme hükmünü açıklamakta ve hüküm sanık hakkında hukuki sonuçlarını doğurmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işlediği sabit olan ve hakkında cezaya hükmedilen bir sanık hakkında da şartların oluşması hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi mümkündür. Bu hususta akla, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu işlenirken vergi ziyasına da neden olunması durumunda, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için fail tarafından vergi ziyayı cezası tutarındaki idari para cezasının ödenmesinin gerekip gerekmeyeceği sorusu gelmektedir. Acaba vergi ziyayı cezası tutarındaki idari para cezasının, "suçun işlenmesiyle kamunun uğradığı zarar" kapsamında değerlendirilmesi mümkün müdür? Doktrinde yer alan bir görüşe göre, idari nitelikteki cezalar, "suçun işlenmesiyle kamunun uğradığı zarar" kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için bu idari para cezasının ödenmesi gerekmemektedir⁷⁸⁴. Doktrinde yer alan bir diğer görüşe göre ise, "suçun işlenmesiyle kamunun uğradığı zarar", suçun işlenmesinden doğan zararı ifade ettiğinden, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için vergi suçunun işlenmesiyle doğan vergi ziyasına bağlı bu idari para cezasının ödenmesi gerekmektedir⁷⁸⁵. Meselenin çözümü açısından, suç ve kabahat ayrımı dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, bir vergi suçudur. Bu suç işlenirken vergi ziyasına da neden olunması durumunda fail hakkında uygulanan para cezası ise idari para cezası niteliğindedir. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun işlenmesiyle birlikte her zaman bir vergi ziyayı da ortaya çıkmamaktadır. Başka bir deyişle, failin mükelleflerin özel işlerini vergi ziyasına neden olmaksızın yapması da mümkündür. Bu nedenle, fail hakkında uygulanan vergi ziyayı cezası tutarındaki idari para cezasını "suçun işlenmesiyle kamunun uğradığı zarar" kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Bu bağlamda, hükmün

⁷⁸⁴ "Muhakeme giderleri zararın tespitinde dikkate alınmayacağı gibi vergi ziyayı cezası ve diğer idari nitelikteki vergi cezaları da zararın hesabında göz önünde bulundurulmayacaktır." Özcan, 2015: 426.

⁷⁸⁵ "CMK m. 231'de düzenlenen zararın, suçun bir unsuru olan zarar (neticeli suçlarda zarar neticesi gibi) olup olmadığı belli değildir. Suçun işlenmesinden doğan zarardır. Vergi ziyayı (zararı) da vergi suçunun işlenmesinden doğduğu için, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının uygulanabilmesi için zararın tazmini koşulu aranmalıdır." Özen, 2014: 103; "Bu suçlardan zarar gören ve davalara katılan kamu idaresidir (Maliye Bakanlığı-Gelir İdaresi Başkanlığıdır). Suçun işlenmesiyle oluşabilecek zarar, vergi kaybıdır. 1.1.1999 tarihinden beri, vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, böylece zarar suçu olan eylemler tehlike suçuna dönüşmüştür. Mahkumiyet kararı verilmesi için, suçtan dolayı vergi kaybının oluşması gerekmemektedir. Ancak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmasa da CMK'nun 231. maddesi uyarınca HAGB Kararı verilebilmesi için, suçtan doğan zararın (vergi kaybının) giderilmesi gerekir." Uğur ve Elibol, 2016: 302.

açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için bu cezanın ödenmesi gerekmemektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin ceza yargılamasını gerçekleştiren asliye ceza mahkemesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması hususunda takdir yetkisine sahiptir.

3.2.3.2 Kısa Süreli Hapis Cezasının Seçenek Yaptırımlara Çevrilmesi

Kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi, TCK m. 50'de düzenlenmiştir. Kısa süreli hapis cezası ise, TCK m. 49/2'de: "Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. TCK m. 50'de, şartların oluşması durumunda kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına ya da diğer seçenek yaptırımlara çevrilebileceği ifade edilmiştir.

VUK m. 363'ün, TCK m. 257/1'e yaptığı atıf nedeniyle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezai yaptırımı altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen bir fail hakkında altı aydan bir yıla kadar (bir yıl da dâhil) hapis cezasına hükmedilmesi durumunda, faile bu ceza yerine adli para cezası verilmesi ya da fail hakkında kanunda belirtilen diğer seçenek yaptırımlardan birinin uygulanması mümkündür. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin ceza yargılamasını gerçekleştiren asliye ceza mahkemesi, kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi hususunda takdir yetkisine sahiptir.

3.2.3.3 Hapis Cezasının Ertelenmesi

Hapis cezasının ertelenmesi, TCK m. 51'de düzenlenmiştir. TCK m. 51/1'de: "İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir." ifadesi yer almaktadır. Erteleme kararı verilebilmesinin şartları TCK m. 51/1'de: "Kişinin; a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması, b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması" şeklinde sayılmıştır. Hapis cezasının ertelenmesine karar verilmesi durumunda hükümlü hakkında, 1 ila 3 yıllık bir denetim süresi söz konusu olmaktadır. Bu süre içinde hükümlüden birtakım yükümlülükleri yerine getirmesi istenebilmektedir. Denetim süresi içinde kasıtlı olarak bir suç işlenmez ve belirlenen yükümlülükler de yerine getirilirse ceza infaz edilmiş sayılmaktadır. Aksi takdirde ise ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen ve hapis cezasına mahkûm edilen bir hükümlü hakkında da şartların oluşması durumunda hapis cezasının

ertelenmesi kararının verilmesi mümkündür. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin ceza yargılamasını gerçekleştiren asliye ceza mahkemesi bu hususta takdir yetkisine sahiptir.

3.2.3.4 Koşullu Salıverilme ve Denetimli Serbestlik

Koşullu salıverilme, 5275 sayılı CGTİHK m. 107'de düzenlenmiştir. Koşullu salıverilme, ceza infaz kurumunda ıslah edilen bir mahkûmun, infaz kurumundan dışarı çıkarılmasını ve belirli yükümlülükleri yerine getirmesi şartıyla cezasının kalan kısmını dışarıda geçirmesini ifade etmektedir⁷⁸⁶. Koşullu salıverilmenin söz konusu olabilmesi için, infaz süresinin iyi hâlli olarak geçirilmesi ve hapis cezasının belirli bir kısmının infaz kurumunda çekilmesi gerekmektedir. Koşullu salıverilen hükümlü hakkında bir denetim süresi söz konusu olmaktadır. Bu süre içinde hükümlüden birtakım yükümlülükleri yerine getirmesi istenebilmektedir. Denetim süresi içinde hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlenmez ve belirlenen yükümlülükler de yerine getirilirse ceza infaz edilmiş sayılmaktadır. Aksi takdirde ise koşullu salıverilme kararı geri alınmakta ve hükümlü tekrar ceza infaz kurumuna girmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen ve hapis cezasına mahkûm edilen bir hükümlünün de şartların oluşması durumunda, koşullu salıverilmesi mümkündür. Bunun için hükümlünün, mahkûm olduğu hapis cezasının üçte ikisini ceza infaz kurumunda iyi hâlli olarak geçirmesi gerekmektedir. Buna karşın, 1 Temmuz 2016 tarihinde ve öncesinde işlenen suçlar açısından koşullu salıverilme hükümlerinin uygulanabilmesi için hükümlünün, mahkûm olduğu hapis cezasının yarısını ceza infaz kurumunda iyi hâlli olarak geçirmesi yeterlidir⁷⁸⁷. Buna ek olarak, denetimli serbestlik tedbiri uygulanarak cezanın infazını düzenleyen CGTİHK m. 105/A-1 uyarınca, koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlülerin cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infazına karar verilebilmektedir. CGTİHK m. 105/A-1'de yer alan bir yıllık süre, 1 Temmuz 2016 tarihinde ve öncesinde işlenen suçlar açısından iki yıl şeklinde uygulanmaktadır.

3.2.3.5 Müsadere

Müsadere⁷⁸⁸, bir güvenlik tedbiri olarak TCK m. 54-55'te düzenlenmiştir. TCK m. 54'te eşya müsaderesi; TCK m. 55'te ise kazanç müsaderesi yer almaktadır. TCK m. 54/1'de:

⁷⁸⁶ Özgenç, 2015: 731.

⁷⁸⁷ CGTİHK'ya 15.8.2016 tarihli ve 671 sayılı KHK ile eklenen geçici m. 6'da, maddede sayılan belirli suçlar hariç olmak üzere, 1.7.2016 tarihinde ve öncesinde işlenen suçlar açısından, CGTİHK m. 105/A-1'de yer alan bir yıllık sürenin iki yıl, CGTİHK m. 107/2'de yer alan üçte ikilik oranın ise yarısı şeklinde uygulanacağı ifade edilmiştir.

⁷⁸⁸ Müsadere, kelimesi: "Memnû, yasak bir şeyin kanûna uygun olarak zabtı" anlamına gelmektedir. Devellioğlu, 2010: 862.

"İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur." ifadesi yer almaktadır. TCK m. 55/1'de ise: "Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilir." ifadesi yer almaktadır. Söz konusu menfaat ya da kazançların, VUK m. 9/2 kapsamında vergilendirilmesi, bu menfaat ya da kazançları aklamamakta ve müsadere uygulamasına engel olmamaktadır⁷⁸⁹.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından da eşya ya da kazanç müsaderesinin uygulanması mümkündür. Doktrinde bu suç nedeniyle eşya müsaderesine örnek olarak, failin mükellefin özel işlerini yaparken kullandığı bilgisayar, muhasebe programı, hesap makinası vb. araç ve gereçlerin "suçta kullanılan eşya" kapsamında, bu işleri gerçekleştirdiği kendisine ait bürosunun ise "suçun işlenmesine tahsis edilen eşya" kapsamında müsadere edilmesi gösterilmiştir⁷⁹⁰. Doktrinde bu suç nedeniyle kazanç müsaderesine örnek olarak, mükelleflerin özel işlerini yapan bir failin, bu iş karşılığında aldığı para, ücret, otomobil vb. menfaatlerin, "suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler" kapsamında müsadere edilmesi gösterilmiştir⁷⁹¹. Buna ek olarak, doktrinde, mükelleflerin özel işlerini yapan bir failin, hukuka uygun davranışlarla mükellef açısından bir kazanç sağlaması (örneğin mükellefin vergiden kaçınmasını sağlaması) durumunda, ortaya çıkan bu kazancın müsadereye tabi olup olmadığı tartışma konusu yapılmış ve haklı olarak, bu kazancın müsadereye tabi olmadığı sonucuna varılmıştır⁷⁹². Zira memurun ya da serbest muhasebecinin hukuka uygun davranışlarla mükellefe bir kazanç sağlamaları, kazanç müsaderesi açısından herhangi bir farklılık oluşturmamaktadır. Her iki durumda da elde edilen kazanç hukuka uygun olduğundan, kazanç müsaderesi söz konusu olamamaktadır.

⁷⁸⁹ "VUK'nun 9/2. maddesine göre 'Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.' Başka bir ifade ile kazanç sağlanan işin yasalarla yasaklanmış olması, suç teşkil etmesi vergi sorumluluğunu kaldırmaz ve yasadışı kazancın vergilendirilmesine engel olmaz. Aynı şekilde, kanunla yasaklanmış işten elde edilen kazancın vergilendirilmesi de o kazancın müsaderesine engel değildir. Örneğin tefecilik, uyuşturucu ticareti, haksız mal edinmek suç olsa da bu şekilde elde edilen kazanç hem vergilendirilmekte, hem de suç geliri olarak müsadere edilmektedir. Çünkü yasadışı bir kazancın vergilendirilmesi, onu aklamaz. VUK'nun 9/2 ve TCK'nun kazanç müsaderesine ilişkin 55. maddesi hükümleri birlikte gözetildiğinde, suçtan kaynaklanan bir gelir hem vergilendirilebilecek, hem de tamamen müsadere edilebilecektir." Uğur ve Elibol, 2016: 313-314.

⁷⁹⁰ Özcan, 2015: 499.

⁷⁹¹ Özcan, 2015: 499.

⁷⁹² Özcan, 2015: 500.

3.2.3.6 Belirli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma

Belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma, bir güvenlik tedbiri olarak TCK m. 53'te düzenlenmiştir. TCK m. 53 uyarınca, kasten işlenen bir suç nedeniyle hapis cezasına mahkûm olan bir hükümlü, bu mahkûmiyetin kanuni bir neticesi olarak, infaz süresi boyunca belirli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmaktadır. TCK m. 53'ün gerekçesinde, söz konusu hakların özellikle de güven ilişkisinin mevcudiyetine dayanan haklar olduğu ifade edilmiştir⁷⁹³. Söz konusu haklardan yoksunluk, hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni bir neticesi olduğundan, kararda bu durumun ayrıca belirtilmesi gerekmemektedir⁷⁹⁴.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, kasten işlenebilen bir suçtur. Bu suç nedeniyle hapis cezasına mahkûm olan bir hükümlü de infaz süresi boyunca, TCK m. 53/1'de sınırlı olarak sayılmış hakları kullanmaktan yoksun bırakılmaktadır. Örneğin hükümlü, mahkûm olduğu hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar, kamu görevinin üstlenilmesinden, seçme ve seçilme ehliyetinden, velayet hakkından yoksun bırakılmaktadır.

3.3 Disiplin Soruşturmasına İlişkin Konular

3.3.1 Genel Olarak

Disiplin, kelimesi: "Bir topluluğun, yasalarına ve düzenle ilgili yazılı veya yazısız kurallarına titizlik ve özenle uyması durumu, sıkı düzen, düzence, düzen bağı, zapturapt"⁷⁹⁵ anlamlarına gelmektedir. Hukuki açıdan ise disiplin: "Bir kamu kuruluşunda çalışanlara uygulanmak zorunluluğu bulunan kurallar ve yükümlülüklerin tamamı"⁷⁹⁶ anlamına gelmektedir. DMK m. 124/2 uyarınca, memurların kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin kendilerine emrettiği ödevleri yerine getirmemeleri, bunların uyulmasını zorunlu kıldığı hususları yapmamaları veya bunların yasakladığı işleri yapmaları durumunda disiplin soruşturması söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda, disiplin soruşturmasına konu olan hareketler, kurum içi düzenle ya da memur yükümlülükleriyle ilgilidir⁷⁹⁷. Bu hareketleri gerçekleştirenlere ise kanunda sınırlı olarak sayılmış disiplin cezaları uygulanmaktadır.

Bir hareketin aynı zamanda hem disiplin soruşturmasına hem de ceza yargılamasına konu olması mümkündür. Böyle bir durumda memur hakkında, hem bir disiplin soruşturması

⁷⁹³ Madde gerekçesi için bk. Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2015: 218-219.

⁷⁹⁴ Hakeri, 2015: 680; Özbek vd., 2015b: 658; Özgenç, 2015: 794.

⁷⁹⁵ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c8a48ea6b9.36350366, erişim tarihi: 26.07.2016

⁷⁹⁶ Atay, 2014: 910.

⁷⁹⁷ Gözler, 2009: 748.

hem de bir ceza soruşturması yürütülmektedir⁷⁹⁸. Bu iki sürecin birbirine etkisi hususunda ise DMK m. 125/son'da: "Yukarıda yazılı disiplin kovuşturmasının yapılmış olması, fiilin genel hükümler kapsamına girmesi halinde, sanık hakkında ayrıca ceza kovuşturması açılmasına engel teşkil etmez." ifadesi yer almaktadır. Bu hususta DMK m. 131'de ise: "Aynı olaydan dolayı memur hakkında ceza mahkemesinde kovuşturmaya başlanmış olması, disiplin kovuşturmasını geciktiremez. Memurun ceza kanununa göre mahkum olması veya olmaması halleri, ayrıca disiplin cezasının uygulanmasına engel olamaz." ifadeleri yer almaktadır.

3.3.2 Soruşturma Evresi

Disiplin soruşturması, kurum içi düzene ya da memur yükümlülüklerine aykırı hareket eden memurlar hakkında yürütülen soruşturmayı ifade etmektedir. Bu soruşturma disiplin cezası vermeye yetkili amir veya merci tarafından ya da soruşturmacı atanmak suretiyle yürütülebilmektedir⁷⁹⁹. Bu evrede, kural olarak, soruşturmanın gizliliği ilkesi geçerlidir⁸⁰⁰. Disiplin soruşturması evresinde en önemli hususu şüphesiz, memurun savunmasının alınması oluşturmaktadır. Bu hususta Anayasa m. 129/2'de: "Memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarına savunma hakkı tanınmadıkça disiplin cezası verilemez." ifadesi yer almaktadır. DMK m. 130'da ise: "Devlet memuru hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Soruşturmayı yapanın veya yetkili disiplin kurulunun 7 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde veya belirtilen bir tarihte savunmasını yapmayan memur, savunma hakkından vazgeçmiş sayılır." ifadeleri yer almaktadır. Bu bağlamda, memura disiplin cezası verilebilmesinin olmazsa olmaz şartı, memurun savunmasının alınmasıdır⁸⁰¹. Disiplin soruşturmasına başlanması bir zamanaşımı süresine tabidir (DMK m. 127). Disiplin soruşturması evresinde bir soruşturma raporu hazırlanmaktadır. Olayla ilgili bilgilere ve memurun savunma özetine yer verilen bu raporda, gerçekleştirilen davranış değerlendirilerek disiplin cezasına ilişkin kanaat bildirilmektedir⁸⁰². Bundan sonraki evre ise disiplin cezasının verilmesi evresidir.

⁷⁹⁸ Günday, 2011: 628.

⁷⁹⁹ Akyılmaz vd., 2014: 667.

⁸⁰⁰ Kaya, 2005: 85; Buna karşın, DMK'da hakkında memurluktan çıkarma cezası istenen memurlar açısından bir istisnaya da yer verilmiştir. Bu bağlamda, DMK m. 129/son'da: "Hakkında memurluktan çıkarma cezası istenen memur, (...) soruşturma evrakını incelemeye, tanık dinletmeye, disiplin kurulunda sözlü veya yazılı olarak kendisi veya vekili vasıtasıyla savunma yapma hakkına sahiptir." ifadesi yer almaktadır.

⁸⁰¹ "Sanığa savunma hakkı tanınmadan yapılan soruşturmanın ve verilen cezanın sakatlanacağı açıktır." Karahanoğulları, 1999: 70.

⁸⁰² Akyılmaz vd., 2014: 669.

3.3.3 Disiplin Cezası

Disiplin cezası kavramı doktrinde: "Memurların mesleki yaşamlarında ve görevlerinde ortaya çıkan, çalıştıkları kurum düzenine aykırı kimi davranışları (disiplin aykırılıkları) nedeniyle kendilerine uygulanan kimi zorlayıcı önlemler"⁸⁰³ şeklinde tanımlanmıştır. Bu önlemlerle, kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesiyle ortaya çıkacak toplumsal menfaatler korunmaktadır⁸⁰⁴. Disiplin cezalarının türleri DMK m. 125'te sınırlı olarak sayılmıştır. Bu cezalar açısından kanunilik ilkesi geçerlidir⁸⁰⁵. Bu bağlamda, idarelerin memurlara karşı, bu cezalar dışında, disiplin cezası anlamına gelebilecek işlemler tesis etmekten kaçınması gerekmektedir⁸⁰⁶. DMK kapsamında memurlara verilebilecek disiplin cezaları: uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarma cezalarıdır. Uyarma cezası: "Memura, görevinde ve davranışlarında daha dikkatli olması gerektiğinin yazı ile bildirilmesini" ifade etmektedir (DMK m. 125/1-A). Kınama cezası: "Memura, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesini" ifade etmektedir (DMK m. 125/1-B). Aylıktan kesme cezası: "Memurun, brüt aylığından 1/30-1/8 arasında kesinti yapılmasını" ifade etmektedir (DMK m. 125/1-C). Kademe ilerlemesinin durdurulması cezası: "Fiilin ağırlık derecesine göre memurun, bulunduğu kademe ilerlemesinin 1-3 yıl durdurulmasını" ifade etmektedir (DMK m. 125/1-D). Devlet memurluğundan çıkarma cezası ise: "Bir daha Devlet memurluğuna atanmamak üzere memurluktan çıkarmayı" ifade etmektedir (DMK m. 125/1-E). Hangi disiplin cezalarının, hangi hareketlere uygulanacağı hususu ilgili cezaları düzenleyen normlarda yer almaktadır. Buna ek olarak, disiplin cezası uygulanacak hareketlerin belirlenmesi hususunda idarenin kıyas yapma yetkisi de bulunmaktadır⁸⁰⁷. Zira DMK m. 125/4'te: "Yukarıda sayılan ve disiplin cezası verilmesini gerektiren fiil ve hallere nitelik ve ağırlıkları itibariyle benzer

⁸⁰³ Giritli vd., 2015: 859. Ayrıca bk. "Bir kurumda çalışan memurların, kurumun düzenini bozucu davranışlarına karşı uygulanan yaptırımlara kısaca, disiplin cezası diyoruz." Tan, 2015: 530-531.

⁸⁰⁴ Karahanoğulları, 1999: 56. Ayrıca bk. "Disiplin cezaları, kamu hizmetlerinin daha iyi ve etkili bir biçimde görülmesi için kabul edilmiştir. Kamu hizmetinin eşitlik ve yansızlık içinde görülmesini sağlamayı amaçlamaktadırlar." Giritli vd., 2015: 861.

⁸⁰⁵ "Disiplin cezaları bakımından DMK uygulamasında kanunla düzenleme ilkesi geçerlidir. İdare, DMK' da yazılı beş disiplin cezasından başka disiplin cezası veremez; kanunda öngörülen cezaların oranlarını kanunda öngörülmediği şekilde değiştiremez." Kaya, 2005: 63.

⁸⁰⁶ "İdare memuru cezalandırmak amacıyla disiplin cezası anlamına gelecek mahiyette kadro kaldırılması, yer değiştirilmesi gibi şekil değiştirmiş idari işlemler tesis etmemelidir. Aksi takdirde yapılan işlem kamu yararı ve hizmetin gereklerine uygun olmadığından amaç unsurundaki sakatlık nedeniyle iptal edilir." Atay, 2014: 922; "İdare bazen bir memuru cezalandırmak ister. Gerçek niyeti budur. Ancak ilgili memurun bir kusuru yoktur. İdare, gerçek niyetini belli etmeden, kadronun kaldırılması veya yer değiştirme suretiyle tayin gibi normalde disiplin müeyyidesi olmayan başka tedbirlere başvurarak memuru cezalandırmak veya ondan kurtulmaya çalışır. (...) Bu tür işlemlerde aslında bir disiplin müeyyidesidir. Zira idare bu işlemleri hizmetin gerekleri nedeniyle değil, ilgili kamu görevlisini cezalandırmak amacıyla yapmaktadır. Bu tür kılık değiştirmiş disiplin cezaları hukuka aykırıdır. Çünkü bunlar kanunla öngörülmemiştir. O nedenle, bu tür işlemleri disiplin cezalarının kanuniliği ilkesine aykırı görülerek iptal edilebilir. Keza bu tür işlemler amaç unsuru bakımından da sakattır. O nedenle bu tür işlemler 'yetki saptırması'ndan dolayı da iptal edilebilirler." Gözler, 2009: 754-755.

⁸⁰⁷ Akyılmaz vd., 2014: 667; Kaya, 2005: 63.

eylemlerde bulunanlara da aynı neviden disiplin cezaları verilir." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, disiplin soruşturmasına konu olabilecek hareketler açısından kanunilik ilkesi geçerli değildir⁸⁰⁸.

Disiplin cezası vermeye yetkili olan amir (DMK m. 124/1) ve kurullar (DMK m. 134) DMK m. 126'da düzenlenmiştir. Disiplin cezası verme yetkisi amir açısından bağlı yetkidir. Bu bağlamda, amirin bu yetkisini bir başkasına devretmesi mümkün değildir⁸⁰⁹. Yetkisiz amir tarafından verilen cezanın, yetkili amir tarafından onanması da cezayı hukuka uygun hâle getirmemektedir⁸¹⁰. Disiplin cezasına karar verilmesinde geçerli olan süreler ise, DMK m. 128'de düzenlenmiştir.

Disiplin cezası verilirken dikkat edilmesi gereken birtakım önemli hususlar bulunmaktadır. Öncelikli olarak memurun gerçekleştirdiği hareketin nitelenmesi doğru yapılmalı ve buna uygun bir disiplin cezası belirlenmelidir. Bu ceza belirlenirken gerçekleştirilen hareketle, disiplin cezasının ölçülü olmasına dikkat edilmelidir⁸¹¹. Buna ek olarak, memur açısından bir indirim (DMK m. 125/3) ya da tekerrür (DMK m. 125/2) hâlinin bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir. Disiplin cezası verilirken tek harekete tek ceza verilmeli⁸¹² ve söz konusu hareketin memur tarafından gerçekleştirildiği noktasındaki tüm şüpheler kanıtlarıyla giderilmelidir⁸¹³. Son olarak, memura verilen cezada, hukuki başvuru yolları da gösterilmelidir (Anayasa m. 40/2).

Disiplin cezalarına karşı, idareye itiraz etme ve idari yargıda dava açma yolları bulunmaktadır. İtiraz müessesesi DMK m. 135'te düzenlenmiştir. Disiplin cezalarına karşı yargı yoluna gidilebileceği hususu ise DMK m. 135'te: "Disiplin cezalarına karşı idari yargı yoluna başvurulabilir." ifadesiyle, Anayasa m. 129/3'te: "Disiplin kararları yargı denetimi dışında bırakılamaz." ifadesiyle ve Anayasa m. 125/1'de: "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." ifadesiyle güvence altına alınmıştır.

⁸⁰⁸ "Ancak memurluktan çıkarma cezasını gerektiren fiillerin kanunla belirlenmesine gerek vardır. Çünkü 'memurluğa girme' (Anayasa, m. 70) bir temel hak ve hürriyet olduğuna göre, memurluktan çıkarma disiplin cezası, bir temel hak ve hürriyetin ortadan kaldırılması demektir ki, Anayasamızın 13'üncü maddesine göre bunun mutlaka kanunla öngörülmesi gerekir. Bu nedenle, kanımızca, kanunla öngörülmemiş bir disiplin suçu nedeniyle memurluktan çıkarma disiplin cezası verilemez." Gözler, 2009: 758.

⁸⁰⁹ Akyılmaz vd., 2014: 673; Kaya, 2005: 74.

⁸¹⁰ Akyılmaz vd., 2014: 674.

⁸¹¹ "Anılan denge kurulurken, olayın oluş biçimi, ilgilinin suç kastının bulunup bulunmadığı, irade dışı etkenlerin eylemin oluşmasına etkisi gibi hususların göz önünde bulundurulması aranmaktadır." Giritli vd., 2015: 863.

⁸¹² "Bir disiplin suçundan dolayı sadece bir disiplin cezası verilir." Gözler, 2009: 752; "Bir fiille disiplin mevzuatının birden fazla hükmünün ihlali (fikri içtima) durumunda, cezalandırmanın nasıl yapılacağı konusunda mevzuatta bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, gerek uygulamada gerekse öğretide, işlediği bir eylem ile yasanın çeşitli kurallarını çiğneyen kimseye en ağır cezayı öngören hükmün uygulanması gerektiği kabul edilmektedir." Karahanoğulları, 1999: 63.

⁸¹³ "Disiplin suçunun memur tarafından işlendiği kesin olarak kanıtlanamıyorsa, soyut (mücerret) iddialar söz konusu ise ve hukuken geçerli bilgi ve belgeler bulunmuyorsa, memur cezalandırılmaz." Kaya, 2005: 72.

3.3.4 Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili Hakkında Yapılan Disiplin Soruşturması

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen bir memur hakkında ceza soruşturmasının yanı sıra disiplin soruşturması da yürütülmektedir. Zira VUK m. 6/son ve VUK m. 363 birer kanun maddesi olarak, birtakım memurların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini yapmalarını yasaklamıştır. Bu bağlamda, memurların kanunun kendilerine yasakladığı özel işleri yapmaları disiplin soruşturmasının sebebinin oluşturmaktadır. Bu soruşturma sonucunda bir disiplin cezasının gerekip gerekmediği, disiplin cezası gerekli ise bunun ne tür bir ceza olması gerektiği tespit edilmektedir. Bu sürece ilişkin usul ve esaslar açısından, 657 sayılı DMK genel kanun niteliğindedir. Buna karşın, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek memurların tabi oldukları özel kanunlarda, disipline ilişkin özel düzenlemelerin yer alması durumunda, bu özel düzenlemeler öncelikli olarak uygulanmaktadır. Zira DMK m. 125/6'da: "Özel kanunların disiplin suçları ve cezalarına ilişkin hükümleri saklıdır." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, örneğin 2802 sayılı Kanun m. 62 uyarınca, bu Kanuna tabi hâkim ve savcılara verilebilecek disiplin cezaları uyarma, aylıktan kesme, kınama, kademe ilerlemesini durdurma, derece yükselmesini durdurma, yer değiştirme ve meslekten çıkarmadır. Söz konusu disiplin cezalarının içeriği 2802 sayılı Kanuna göre belirlenmektedir. Bu bağlamda, örneğin mükelleflerin özel işlerini yapan bir hâkime, 2802 sayılı Kanun m. 68/2-b'de yer alan: "Yaptıkları işler veya davranışlarıyla görevini doğru ve tarafsız yapamayacağı kanısını uyandırmak" ifadesi gereğince, yer değiştirme cezasının verilmesi mümkündür.

DMK açısından düşünüldüğünde ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun failine "devlet memuru vakarına yakışmayan tutum ve davranışta bulunmak" tan uyarma (DMK m. 125/1-A); "hizmet dışında Devlet memurunun itibar ve güven duygusunu sarsacak nitelikte davranışlarda bulunmak" tan kınama (DMK m. 125/1-B); "hizmet içinde Devlet memurunun itibar ve güven duygusunu sarsacak nitelikte davranışlarda bulunmak" tan aylıktan kesme (DMK m. 125/1-C); "görevi ile ilgili olarak her ne şekilde olursa olsun çıkar sağlamak", "ticaret yapmak veya Devlet memurlarına yasaklanan diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak", "kişilerin yarar veya zararını hedef tutan davranışlarda bulunmak" ve "açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak" tan kademe ilerlemesinin durdurulması (DMK m. 125/1-D); "yetki almadan gizli bilgileri açıklamak" tan devlet memurluğundan çıkarma (DMK m. 125/1-E) cezalarının verilmesi mümkündür.

3.4 Zamanaşımı

3.4.1 Zamanaşımı Kavramı

Zamanaşımı, kelimesi: "Süre aşımı"⁸¹⁴; yılanma, müruruzaman, yasanın belirlediği koşullarda bir zamanın geçmesi ile bir hak kazanma veya bir yükten kurtulma yolu⁸¹⁵; bir davanın açılması veya bir hükmün yerine getirilmesi için kanunen muayyen, belli olan zamanların geçmesi⁸¹⁶ anlamlarına gelmektedir⁸¹⁷. Başka bir deyişle, zamanaşımı hukuki sonuç bağlanmış belirli bir sürenin geçmesini ifade etmektedir. Bu sürenin geçmesi bazı hâllerde kişiye bir hak kazandırmakta, bazı hâllerde ise onu bir yükümlülükten kurtarmaktadır. Buna ek olarak, bu sürenin geçmesi bazı hâllerde bir davanın açılmasına, bazı hâllerde açılmış bir davanın sürdürülmesine, bazı hâllerde ise bir cezanın verilmesine engel teşkil etmektedir. Bu bağlamda, farklı hukuk disiplinlerinde farklı işlevlere sahip olan bu süre, bazı hâllerde hukuki uyumsuzlukların taraflarınca ileri sürülmesi gereken bir def'i⁸¹⁸, bazı hâllerde ise kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle yargı organlarınınca re'sen dikkate alınması gereken bir kaide niteliğindedir.

Zamanaşımına ilişkin düzenlemelere hukukun hemen her alanında rastlamak mümkündür. Örneğin TBK m. 72/1'de: "Tazminat istemi, zarar görenin zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın ve her halde fiilin işlendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar."; TTK m. 60/1'de: "56'ncı maddede yazılı davalar, davaya hakkı olan tarafın bu hakların doğumunu öğrendiği günden itibaren bir yıl ve her halde bunların doğumundan itibaren üç yıl geçmekle zamanaşımına uğrar."; TMK m. 777/1'de: "Başkasının taşınır bir malını davasız ve aralıksız beş yıl iyiniyetle ve malik sıfatıyla zilyetliğinde bulunduran kimse, zamanaşımı yoluyla o taşınırın maliki olur."; VUK m. 114/1'de ise: "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." ifadeleri yer almaktadır.

⁸¹⁴ TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c95108e9a9.61533420, erişim tarihi: 19.08.2016

⁸¹⁵ Yılmaz, 2006: 767; Türk Hukuk Kurumu, 1991: 257.

⁸¹⁶ Devellioğlu, 2010: 861.

⁸¹⁷ "Bir hak kazanma hali kazandırıcı zamanaşımı (iktisabî müruruzaman) olarak isimlendirilmektedir. Bu halde, bir şahsın zamanın geçmesinden yararlanarak yeni bir hak kazanması söz konusudur. Bir yükümden kurtulma hali hak düşürücü zamanaşımı (iskati müruruzaman) olarak bilinmektedir. Zamanın geçmesi hakkın elde edilmesi olanağından hak sahibini mahrum bırakmaktadır." Göğer, 1976: 159.

⁸¹⁸ "Defiler davalının davaya neden olan olayları ve borcu inkâr etmemekle birlikte borçlu bulunduğu edimi, özel bir sebeple yerine getirmekten kaçınmasına imkân veren bir hakkın ileri sürülmesidir. (...) Def'inin açıkça ileri sürülmesi gerekir. Çünkü def'i hâkim tarafından kendiliğinden (re'sen) göz önünde bulundurulmaz." Kayar ve Üzülmez, 2013: 379-380.

3.4.2 Ceza Hukuku Açısından Zamanaşımı

Ceza Hukuku açısından zamanaşımı, TCK m. 72/2'de: "Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler." şeklinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda, Ceza Hukuku açısından zamanaşımı, kamu düzenine ilişkin, re'sen dikkate alınan ve vazgeçilmesi mümkün olmayan bir kaideyi ifade etmektedir. Buna ek olarak, zamanaşımı, ceza yargılamasında davayı ve cezayı düşüren bir sebep niteliğindedir⁸¹⁹. TCK'da zamanaşımı süreleri, "Dava ve Cezanın Düşürülmesi" başlığı altında ve üç ayrı konu üzerinden düzenlenmiştir. Bunlar dava zamanaşımı, ceza zamanaşımı ve müsadere zamanaşımıdır.

3.4.2.1 Dava Zamanaşımı

Dava zamanaşımı, kamu davasını düşüren bir sebep olarak⁸²⁰, TCK m. 66'da düzenlenmiştir. TCK m. 66/1: "Kanunda başka türlü yazılmış olan hâller dışında kamu davası; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer." şeklindedir. TCK m. 66/4 uyarınca, hangi suçun hangi dava zamanaşımı süresine tabi olduğunu belirlemek amacıyla, suçun kanunda yer alan cezasının üst sınırı dikkate alınmaktadır.

Dava zamanaşımı süresinin durması veya kesilmesi meselesi, TCK m. 67'de düzenlenmiştir. TCK m. 67/1: "Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hâllerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur." şeklindedir. Bu bağlamda, örneğin vergi dairesinde çalışan bir memurun, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemesi durumunda, ceza soruşturmasının yürütülebilmesi için, 4483 sayılı Kanun'da belirtilen yetkili mercilerden izin

⁸¹⁹ Göğer, 1976: 159.

⁸²⁰ "Suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir zamanın geçmesi durumunda, sanık hakkında kovuşturma işlemlerine devam edilmesine engel olan zamanaşımına, yeni TCK'da da benimsenen (m. 66) kavram olarak, 'dava zamanaşımı' denmektedir. (...) Dava zamanaşımı, işlenen suçun cezalandırılabilirliğini ortadan kaldıran bir sebep niteliği taşımaktadır. İşlenen fiil, dava zamanaşımının dolmasına rağmen, hukuken tasvip edilmeyen bir fiil ve dolayısıyla, suç olma özelliğini muhafaza eder. Ancak, izlenen suç siyaseti gereğince, bir suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir zamanın geçmesi durumunda bu suç açısından cezalandırılabilirlik niteliği artık ortadan kalkmış kabul edildiği için, Devlet, suçu işleyen, suçu işlediğinden şüphelenilen kişi hakkında kovuşturma işlemlerinin yapılmasına devam edilmesinden sarfınazar etmektedir." Özgenç, 2015: 882.

alınması gerekmektedir. Böyle bir durumda, yetkili mercilerden izin alınıncaya kadar dava zamanaşımı süresi durmaktadır.

TCK m. 66/4 uyarınca, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin dava zamanaşımı süresini belirlemek amacıyla, bu suçun kanunda yer alan cezasının üst sınırına bakmak gerekmektedir. Bu suçun cezası, VUK'un TCK'ya yaptığı atıf nedeniyle altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Bu bağlamda, bu suçla ilişkin dava zamanaşımı süresini belirlemek amacıyla dikkate alınacak ceza üst sınırı iki yıldır. TCK m. 66/1-e uyarınca, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin dava zamanaşımı süresi de sekiz yıldır. Bu suçla ilişkin dava zamanaşımı süresinin kesilmesi durumunda ise, bu süre en fazla 12 yıl olarak yeniden işlemeye başlamaktadır (TCK m. 67/3-4).

3.4.2.2 Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, cezayı ortadan kaldırmayan; fakat cezanın infazına engel olan bir sebep olarak⁸²¹, TCK m. 68'de düzenlenmiştir. TCK m. 68/1: "Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez: a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl, b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl, c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl, d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl, e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl." şeklindedir. Ceza zamanaşımı süresinin hangi günden itibaren işlemeye başlayacağı hususu ise TCK m. 68/5'te düzenlenmiştir. TCK m. 68/5: "Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır." şeklindedir.

TCK m. 68/1 uyarınca, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin ceza zamanaşımı süresini belirlemek amacıyla, hükmedilen cezaya bakmak gerekmektedir. Bu suçun cezası, VUK'un TCK'ya yaptığı atıf nedeniyle altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Bu bağlamda, hükmedilebilecek ceza üst sınırı iki yıldır. TCK m. 68/1-e uyarınca, beş yıla kadar hapis cezalarında ceza zamanaşımı süresi on yıldır. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin ceza zamanaşımı süresi de on yıldır.

⁸²¹ "Mahkûmiyet kararının kesinleştiği tarihten itibaren belli bir zamanın geçmesi durumunda mahkûm olunan cezanın infazından sarfınazar edilmesine ise, biz infaz zamanaşımı demeyi tercih etmekle birlikte; yeni TCK'nın da 'ceza zamanaşımı' ibaresini kullanması karşısında (m. 68), biz de bu ifadeyi kullanmaktayız. Ceza zamanaşımında, kişi belli bir cezaya mahkûm olmuş, bu ceza kesinleşmiş olmasına rağmen; kesinleşme tarihinden itibaren belli bir sürenin geçmiş olması nedeniyle Devlet bu cezanın infazından sarfınazar etmektedir. Ceza zamanaşımının dolması durumunda, mahkûmiyet kararı varlığını muhafaza eder, ancak infaz edilmez (m. 68, f. 1)." Özgenç, 2015: 891-892.

3.4.2.3 Müsadere Zamanaşımı

Müsadere zamanaşımı, müsaderenin infazına engel olan bir sebep olarak, TCK m. 70'de düzenlenmiştir. TCK m. 70: "Müsadereye ilişkin hüküm, kesinleşmeden itibaren yirmi yıl geçtikten sonra infaz edilmez." şeklindedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda da eşya ya da kazanç müsaderesinin uygulanması mümkündür. Örneğin failin mükelleflerin özel işlerini yaparken kullandığı elektronik cihazlar eşya müsaderesine, özel işlerin yapılması karşılığında kendisine verilen para, altın vb. değerler ise kazanç müsaderesine konu olabilmektedir. Bu bağlamda, TCK m. 70 uyarınca, söz konusu müsadere hükümleri yirmi yıllık bir zamanaşımı süresine tabi olmaktadır. Bu süre hükmün kesinleştiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır.

3.4.3 Kabahatler Hukuku Açısından Zamanaşımı

Kabahat niteliğindeki haksızlıklar hususunda genel kanun niteliğinde olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda iki tür zamanaşımı süresi yer almaktadır. Bunlar soruşturma zamanaşımı ve yerine getirme zamanaşımıdır.

Soruşturma zamanaşımı, idari para cezasına karar verilmesine engel olan bir sebep olarak, KK m. 20'de düzenlenmiştir. KK m. 20/2'de, maktu para cezaları açısından, kabahatin gerektirdiği idari para cezasının miktarına göre farklı zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. KK m. 20/3'te ise, nispi para cezaları açısından, sekiz yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür.

Yerine getirme zamanaşımı, idari para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın yerine getirilmesine engel olan bir sebep olarak, KK m. 21'de düzenlenmiştir. KK m. 21/2'de, idari para cezası kararları açısından, karar verilen cezanın miktarına göre farklı zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. KK m. 21/3'te ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları açısından, on yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür.

Kabahat niteliğindeki haksızlıkların tabi olduğu zamanaşımı süreleri hususunda, farklı kanunlarda farklı düzenlemelerin yer alması da mümkündür. Bu duruma örnek olarak "Ceza kesmede zamanaşımı" başlıklı VUK m. 374 gösterilebilir. VUK m. 374'te: "vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden (...) başlayarak beş yıl" geçtikten sonra vergi ziyai cezasının kesilemeyeceği ifade edilmiştir.

3.4.4 Disiplin Hukuku Açısından Zamanaşımı

Disiplin Hukuku açısından geçerli olan genel zamanaşımı süreleri, disiplin cezası verilmesine engel olan bir sebep olarak⁸²², DMK m. 127'de düzenlenmiştir. DMK m. 127: "Bu Kanunun 125 inci maddesinde sayılan fiil ve halleri işleyenler hakkında, bu fiil ve hallerin işlendiğinin öğrenildiği tarihten itibaren; a) Uyarma, kınama, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezalarında bir ay içinde disiplin soruşturmasına, b) Memurluktan çıkarma cezasında altı ay içinde disiplin kovuşturmasına, başlanmadığı takdirde disiplin cezası verme yetkisi zamanaşımına uğrar. Disiplin cezasını gerektiren fiil ve hallerin işlendiği tarihten itibaren nihayet iki yıl içinde disiplin cezası verilmediği takdirde ceza verme yetkisi zamanaşımına uğrar." şeklindedir. Bu bağlamda, soruşturmaya ya da kovuşturmaya zamanında başlanmaması veya cezanın zamanında verilmemesi durumunda disiplin cezası verme yetkisi zamanaşımına uğramaktadır.

⁸²² Hak düşürücü nitelikte olan bu sürelerin, kesilmesi ya da durması söz konusu değildir. Giritli vd., 2015: 873.

SONUÇ

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, VUK m. 363'te düzenlenmiş bir vergi suçudur. VUK m. 363, içerik açısından VUK m. 6/son'a, cezai yaptırım açısından TCK m. 257/1'e, idari yaptırım açısından ise VUK m. 344'e atıfta bulunmaktadır. Bu atıflar nedeniyle, suçun maddi ve manevi içeriğinin belirlenmesi hususunda VUK m. 6/son'un ve VUK m. 363'ün birlikte değerlendirilmesi, cezai yaptırım açısından TCK m. 257/1'e, idari yaptırım açısından ise VUK m. 344'e başvurulması gerekmektedir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleştirilmesiyle birlikte devlet ile mükellefler arasında bir vergi ilişkisi kurulmaktadır. Devlet bu ilişkide işlemlerini yürütebilmek amacıyla gerek idari organ içinde gerekse yargı organı içinde farklı unvan ve statülerde memurlar istihdam etmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun düzenlenmesiyle, vergi ilişkisinde görev alan söz konusu memurların, bilgi, birikim ve emeklerini kamusal çalışma alanı içinde kendilerine verilen görevler doğrultusunda kullanmaları amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin memurlar tarafından değil, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, avukat vb. meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmesi istenmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuyla korunan hukuki değer, kamusal çalışma düzeninin, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın, sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin sağlıklı bir şekilde işlemeleri ve mevcudiyetlerini sürdürmeleridir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, yalnızca memurlar tarafından işlenebilmesi nedeniyle, özgü suç niteliğindedir. Buna ek olarak, bu suç, temel şeklinin oluşabilmesi açısından failin mutlaka memur olmasının aranması nedeniyle, gerçek özgü suç niteliğindedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek memurlar, üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar: vergi muameleleri ile görevli olan memurlar, vergi incelemeleri ile görevli olan memurlar ve vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olan memurlardır.

Vergi muameleleri ile görevli olan memurları tek tek saymak mümkün olmadığından, bu fail grubunun tespitinde, vergi muamelesi kavramı esas alınmaktadır. Vergi muamelesi kavramı ise, idari bir işlem olarak vergi yükümlüsünü bağlayan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, ceza kesme, yoklama, inceleme, arama vb. pek çok işlemi kapsamına alan oldukça geniş bir kavramdır. Bu nedenle, her somut olayda gerçekleştirilen işlemin bir vergi muamelesi olup olmadığı ve bu işlemi gerçekleştiren kişinin vergi muameleleri ile görevli olan bir memur

olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Fakat bu tespit yapılırken mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun yapısına ve amacına uygun bir anlayışla hareket edilmelidir.

Vergi incelemeleri ile görevli olan memurlar VUK m. 135'te sayılmıştır. Bu bağlamda, bu fail grubunu, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanı ya da defterdar), vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar oluşturmaktadır. Buna ek olarak, vergi incelemesi yapma yetkisinin bulunduğu durumlarda malmüdürleri ve takdir komisyonlarının memur üyeleri de bu fail grubunda yer almaktadır.

Vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olan memurlar ise hâkimler, savcılar, hâkim ve savcı adayları, tetkik hâkimleri, yazı işleri müdürleri ve yardımcıları, zabıt katipleri, mübaşirler, raportörler, mahkemelerde teftiş işleriyle görevli müfettişler vb. meslek mensuplarıdır. Mevcut düzenleme açısından, hâkimlerin ve savcılarının, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olup olamayacakları hususu, bir tereddüde neden olabilmektedir. Zira İdare Hukuku doktrininde, hâkimlerin ve savcılarının memur olup olmadıkları hususu tartışılmakta ve bu kişilerin Anayasa m. 128'te geçen "diğer kamu görevlileri" kavramına dâhil oldukları ifade edilmektedir. Buna karşın, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363'te ise "memurlar" ifadesi yer almaktadır. Meselenin çözümü açısından, VUK m. 363'ün yoruma muhtaç bir norm olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, VUK m. 363, hükmün gerçek anlamını ve kanun koyucunun gerçek iradesini ortaya çıkarmaya yönelik bir anlayışla yorumlanmalıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu 765 sayılı TCK döneminde ihdas edilmiştir. Bu dönemde hem mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda hem de bu normun cezalandırma açısından atıf yaptığı TCK normunda memur kavramı kullanılmıştır. Bu dönemde, teşrii, idari veya adli bir âmme vazifesi gören kişiler memur sayılmıştır. Bu nedenle, hâkimler ve savcılar da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer almıştır. 5237 sayılı TCK döneminde ise, 765 sayılı TCK'dan farklı olarak, memur kavramı yerine kamu görevlisi kavramı kullanılmıştır. Kamu görevlisi kavramı ise, kamusal faaliyetin yürütülmesine herhangi bir surette katılan kişi şeklinde tarif edilmiştir. Bu bağlamda, 5237 sayılı TCK'da, 765 sayılı TCK'nın memur tanımının daraltılmadığını, tam aksine oldukça belirsiz bir şekilde genişletildiğini söylemek mümkündür. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ise her iki kanun döneminde de idari bir norm değil, bir ceza normu niteliğindedir. Bu nedenle, günümüzde mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363'ün lafzıyla birebir bağlı kalmamak, hükmün gerçek anlamına ve kanun koyucunun gerçek iradesine ulaşmak gerekmektedir. Bu bağlamda, "Vergi

mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" tabirini kullanan kanun koyucunun, bu düzenlemeyle bu mercilerde çalışan ve memur sıfatına sahip olan zabıt katiplerini fail olarak nitelendirirken, bu mercilerde çalışan hâkim ve savcılarını kapsam dışında bıraktığını söylemek, hükmün gerçek amacıyla, kanun koyucunun gerçek iradesiyle ve memur-kamu görevlisi kavramlarının kapsamı noktasında ceza kanunlarındaki genişleme eğilimiyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu mahkemelerde görevli olan hâkimlerin ve savcılarının da mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecek kişiler arasında yer aldığını kabul etmek gerekmektedir. Mesele hâkim ve savcı adayları açısından ele alındığında ise, HSK m. 7/3 uyarınca, hâkim ve savcı adaylarının mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili olabilecekleri hususu açıktır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kanuni tanımında yer alan "mükellef" tabiri, VUK m. 8/4 uyarınca, vergi mükelleflerinin yanı sıra vergi sorumlularını da ifade etmektedir. Bu suçun kanuni tanımında yer alan "vergi kanunları" tabiri ise, VUK m. 3 uyarınca, VUK'un yanı sıra, VUK'a tabi vergi, resim ve harçlara ilişkin tüm kanunları ifade etmektedir. Mükelleflerin söz konusu bu kanunlarla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin ücretsiz de olsa yapılması bu suçun fiilini oluşturmaktadır. Hesap işleri, muhasebe işlemleri anlamındaki matematiksel işlemlerin yapılmasını, kaydedilmesini ve yorumlanması ifade etmektedir. Mükelleflerin defterlerinin tutulması, bilanço ve kar-zarar tablolarının oluşturulması, matrah ve vergilerinin tespit edilmesi, hesap hatalarının düzeltilmesi vb. işler bu kapsamdadır. Yazı işleri, yetkili makamlara mükellef adına yazı ile başvurulmasını gerektiren ve bu şekilde hukuki sonuç doğuran işlerdir. Mükelleflerin vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği bildirimlerinin yapılması, mühlet isteme, ceza indirimi, uzlaşma, pişmanlık, dava ve temyiz dilekçelerinin yazılması, mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş bildirilmesi vb. işler bu kapsamdadır. Ve sair özel işler ise, hesap ve yazı işleri dışında kalan vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili tüm işlerdir. Uzlaşma komisyonu toplantısında komisyonca kabul edilmesi muhtemel hususlar hakkında mükellefe bilgi verilmesi, vergi idaresince sorulan sorulara telefonda mükellef yerine cevap verilmesi, mükellefe ait işletmelerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi, mükellefe mali danışmanlık hizmeti sunulması, inceleme elemanlarının tutanak tutulması sırasında "şu istekleri de ileri sür" gibi sözlerle mükellefe bilgi vermeleri, yargılama sırasında kanuna aykırı biçimde mükellefe yol gösterilmesi, mükellefe vergi mevzuatı boşlukları konusunda bilgi verilmesi vb. işler bu kapsamdadır. Ve sair özel işler deyimi, kapsamının belirsizliği nedeniyle eleştirilmekteyse de, failin mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili yapabileceği tüm özel işleri kanunda tek tek saymak mümkün olmadığından, bu şekilde

kapsayıcı bir ifadenin kullanılması yerindedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından, özel işlerin yapılması karşılığında ücret alınıp alınmamasının ya da özel işlerin mesai saatleri içinde yapılıp yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Buna ek olarak, bu suçun oluşumu açısından mükellefin failin görevli olduğu vergi dairesine bağlı olup olmamasının ya da mükellefin yargı işlemlerinin failin görevli olduğu mahkemede görülüyor olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Son olarak, mükelleflerin özel işlerinin bir defaya mahsus olarak ya da sürekli bir şekilde yapılmasının da bu suçun oluşumu açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Mükelleflerin, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlerin müsaade ettiği usul ve esaslar doğrultusunda bilgilendirilmesi, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu oluşturmamaktadır. Örneğin VUK m. 413 kapsamında, mükelleflere özelge ile izahat verilmesi, kanun hükmünün yerine getirilmesi kapsamında olduğundan, bu suçu oluşturmamaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, bir hareketin icraya konulması suretiyle işlendiğinden icrai bir suçtur. Bu suçun, yapılması gereken bir hareketin yapılmaması suretiyle işlenen ihmalî suçlar kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, tek hareketli bir suçtur. Bu suçu düzenleyen normda tek bir hareket vardır, o da mükelleflerin özel işlerinin yapılmasıdır. Bu normda yer alan hesap ve yazı işleri deyimi ise hareketin sayısını ya da tarzını değil, yalnızca konusunu ifade etmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, serbest hareketli bir suçtur. Zira bu suçu düzenleyen normda, bu suçu oluşturan hareketin tarzı konusunda herhangi bir özelleştirme yapılmamıştır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, ani suç ya da mütemadi suç şeklinde işlenmesi mümkündür. Bu suçun, memurun mükellefin defterine yalnızca tek bir kayıt yapması suretiyle işlenmesi ani suç hâline, memurun mükellefin defterini bir takvim yılı boyunca devamlı olarak tutması suretiyle işlenmesi ise mütemadi suç hâline örnektir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçundan farklı olarak, görev sona erdikten sonra da devam eden bir yasaklama içermemektedir. Bu suç, görev devam ettiği müddetçe işlenebilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun konusu, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işleridir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, bir soyut tehlike suçudur. Bu suçun oluşumu açısından, kanuni tanımda yer alan, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerinin yapılması yeterlidir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun mağduru, devlet, ilgili kamu idaresi (Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı) ve toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Zira kamusal

çalışma düzeninin, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın ve sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin korunmasında, devletin, ilgili kamu idaresinin ve toplumu oluşturan tüm bireylerin yararı bulunmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun neticesi, özel iş niteliğindeki hareketlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte kamusal çalışma düzeninin, çalışma hayatındaki kamusal çalışma alanı ile özel çalışma alanı arasındaki ayrımın ve sadakat, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin ihlal edilmesi, zedelenmesidir. Söz konusu netice, failin mükellefin özel işlerini gerçekleştirilmesiyle birlikte, harekete bitişik bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, neticesi harekete bitişik bir suçtur.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, kasten işlenebilen bir suçtur. Zira kanunda, bu suçun taksirle işlenebileceğine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu suçun doğrudan kastla ya da olası kastla işlenmesi mümkündür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, icrai hareketleri parçalara bölünebildiği ölçüde teşebbüse elverişli bir suçtur. Bu suça teşebbüsün mümkün olduğu durumlarda, bu suçtan gönüllü vazgeçmek de mümkündür. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, tek bir memur tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımıyla iştirak hâlinde de işlenebilmektedir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından, gerçek içtima, zincirleme suç ve farklı neviden fikrî içtima kurallarının uygulanması mümkündür. Buna karşın, bu suç açısından bileşik suç ve aynı neviden fikrî içtima kurallarının uygulanması mümkün değildir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçundan farklı bir suçtur. VUK m. 363'ün TCK m. 257/1'e yaptığı atıf, yalnızca yaptırım açısındanadır. Görevi kötüye kullanma suçu, genel, tali ve tamamlayıcı bir suçtur. Zira bu suça ilişkin düzenleme, görevin gereklerine aykırı davranış, kanunda ayrıca suç olarak tanımlanmamışsa uygulanabilmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm ile görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm arasında, her şeyden önce, bir asli norm-tali norm ilişkisi söz konusudur. Zira görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm "kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında" ifadesine yer vererek tali oluşunu kabul etmekte ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen asli norm karşısında geri çekilmektedir. Buna ek olarak, bu iki norm arasında, bir özel norm-genel norm ilişkisi de bulunmaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen norm, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen norm karşısında, failleri ve fiilleri özelleştirmesi nedeniyle, özel norm niteliğindedir. Bu norm, özel norm niteliğine sahip olması nedeniyle, öncelikli olarak uygulanma imkanına sahiptir. Buna ek olarak, bu iki norm arasında her zaman bir özel norm-genel norm ilişkisi de kurulamamaktadır. Zira görevi kötüye kullanma suçunun oluşumu

açısından kamu görevlisinin gerçekleştirdiği hareketin, kendi görev alanına giren bir hususla ilgili olması gerekirken, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşumu açısından memurun gerçekleştirdiği hareketin, kendi görev alanına giren bir hususla ilgili olması gerekmemektedir. Bu nedenle, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun, memurun görev alanına girmeyen bir hususla ilgili olarak işlenmesi durumunda, bu iki suçu düzenleyen normlar arasındaki genel norm-özel norm ilişkisi ortadan kalkmaktadır. Örneğin, bir vergi memurunun mükellefin dava dilekçesini yazması durumunda ya da bir zabıt katibinin mükellefin defterini tutması durumunda, gerçekleştirilen hareketler memurların kendi görev alanlarına giren hususlarla ilgili olmadığından görevi kötüye kullanma suçu oluşmamakta; fakat mükelleflerin özel işlerini yapma suçu tüm unsurlarıyla oluşmaktadır. Bu iki suç arasında başka farklılıklar da bulunmaktadır. Fail unsuru açısından, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen normda kamu görevlisi kavramı, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda ise memur kavramı yer almaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen normda, görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen normda olduğu gibi kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir menfaat sağlanması hususları yer almamaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun soruşturulmasında ve kovuşturulmasında ceza yargılamasına ilişkin usul, esas ve ilkeler geçerlidir. Zira bu suçun yargılanmasıyla görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir. Bu suçun yargılanmasında yetkili mahkeme ise, kural olarak, suçun işlendiği yer mahkemesidir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu re'sen soruşturulan ve kovuşturulan bir suçtur. Bu suça ilişkin yargılamada, kaçaklık suçlarında olduğu gibi bir mütalaa şartı aranmamaktadır. Buna ek olarak, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda, kaçaklık suçlarında olduğu gibi, pişmanlık müessesesi vasıtasıyla hapis cezasından kurtulmak da mümkün değildir. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görev sebebiyle işlenen bir suç olduğundan, bu suçun faileri hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi amacıyla alınacak izinde kural olarak 4483 sayılı Kanun; buna karşın, özel soruşturma usullerinin öngörülmesi nedeniyle hâkimler ve savcılar hakkında 2802 sayılı Kanun ve Danıştay üyeleri hakkında 2575 sayılı Kanun hükümleri uygulanmalıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin davaya, Maliye Bakanlığı'nın ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın katılması mümkündür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin cezai yaptırım, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Bu suçun yargılanmasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi, hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme, müsadere ve hak yoksunluğu gibi müesseseler de söz konusu olabilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna ilişkin idari yaptırım ise, bu suçu oluşturan hareketlerle vergi ziyana da neden olunması durumunda uygulanan vergi ziyai cezası tutarındaki idari para cezasıdır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen VUK m. 363, idari yaptırım açısından VUK m. 344'e atıfta bulunmaktadır. Buna göre, mükelleflerin özel işlerinin yapılması niteliğindeki hareketlerle vergi ziyana da neden olunması durumunda, faile vergi ziyai cezası tutarında idari para cezası kesilmektedir. VUK m. 363'te yer alan düzenlemede, vergi ziyana neden olunması açısından failde kabahate iştirak iradesinin bulunup bulunmaması dikkate alınmamıştır. Bu düzenlemede, teknik anlamda bir vergi ziyai cezası değil, fail hakkında uygulanan vergi ziyai cezası tutarındaki bir idari para cezası yer almaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin özel işleri yapılırken vergi ziyana da neden olunması durumunda mükellef hakkında VUK m. 344 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmekte, fail hakkında ise VUK m. 363 uyarınca, vergi ziyai cezası tutarında idari para cezası kesilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen bir memur hakkında ceza yargılamasının yanı sıra, disiplin soruşturması da yapılmaktadır. Bu yargılama sonucunda söz konusu memura, DMK kapsamında uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarma cezalarının verilmesi mümkündür. Buna ek olarak, disiplin soruşturması hususunda, özel kanunlarda yer alan hükümler öncelikli olarak uygulanmaktadır. Bu bağlamda, örneğin mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen bir hâkime, 2802 sayılı Kanun uyarınca, yer değiştirme cezasının verilmesi mümkündür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu açısından geçerli olan dava zamanaşımı süresi sekiz yıl, ceza zamanaşımı süresi on yıl, müsadere zamanaşımı süresi ise yirmi yıldır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faili hakkında yapılan disiplin soruşturmasında, uyarma, kınama, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezalarında fiilin gerçekleştirildiğinin öğrenilmesinden itibaren bir ay içinde disiplin soruşturmasına, memurluktan çıkarma cezasında ise fiilin gerçekleştirildiğinin öğrenilmesinden itibaren altı ay içinde disiplin kovuşturmasına başlanmazsa ya da fiilin gerçekleştirildiği tarihten itibaren nihayet iki yıl içinde disiplin cezası verilmezse, disiplin cezası verme yetkisi zamanaşımına uğramaktadır.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçundan ve diğer benzer hukuka aykırı fiillerden farklı bir alanı düzenlemesi nedeniyle, hukuk alanında bir boşluğu doldurmaktadır. Kanunda böyle bir suça yer verilmiş olması, failerin ve fiilin özelleştirilmesi nedeniyle, hukuki belirlilik ilkesi açısından son derece faydalıdır. Bu suç, devletin, gerek idari organ içinde gerekse yargı organı içinde farklı unvan ve statülerde

istihdam ettiği memurlarına, bilgi, birikim ve emeklerini kamusal çalışma alanı içinde ve kendilerine verilen gevler doğrultusunda kullanmaları ve mukelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini ücretsiz de olsa yapmamaları yönündeki çağrısının özel bir ifadesidir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, B. (2010) Bağlılık Kuralı, GÜHFD, 14(1): 167-214.
- Akbulut, B. (2015) Ceza Hukuku, Genel Hükümler, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2013) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, B. 11, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akipek, J., Akıntürk, T. ve Ateş Karaman, D. (2013) Türk Medenî Hukuku, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, C. 1, B. 10, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Akkaya, M. (2000) Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, AÜHFD, 49(1-4): 85-96.
- Akkaya, M. (2002) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, B. 1, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Ş. (1999) Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, B. 2, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya, C. (2014) Türk İdare Hukuku, B. 5, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arıkan, A. N. (2013) Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri, Vergi Dünyası, (382): 45-55.
- Arıtı Erdem, İ. (2016) Vergi Hukukunda Hakim Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma, YBHD, (2): 1-26.
- Arslan, Ç. (2013) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, HÜHFD, 3(2): 15-30.
- Artuk, M. E., Gökcen, A. ve Yenidünya, A. C. (2015a) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 9, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Artuk, M. E., Gökcen, A. ve Yenidünya, A. C. (2015b) Ceza Hukuku Özel Hükümler, B. 15, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Aslan, M. Y. (2009) İdari Yaptırımlar, TBBD, (85): 173-188.
- Aslan, M. Y. (2010) Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu, ABD, (2): 233-246.
- Atabey, N. A., Parlakkaya, R., Kurşunel, F. ve Alagöz, A. (2001) Ticaret ve Muhasebe Belgeleri-Ön Muhasebe, B. 1, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Atay, E. E. (2014) İdare Hukuku, B. 4, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Ay, E. (2006) Vergi Suç ve Cezaları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aydın, H. (2010) Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı, ABD, (1): 109-128.
- Bağlı, M. S. (2012) Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı, Yasama Dergisi, (20): 39-77.
- Batun, M. (2012) Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, B. 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bayraklı, H. H. (2006) Vergi Ceza Hukuku, B. 3, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar.

- Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010) Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, (158): 15-34.
- Bilge, N. (2014) Hukuk Başlangıcı, B. 32, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Bilici, N. (2013) Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu, Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 20-21 Mart Uluslararası Sempozyum, Başlıklı Yayınlanmamış Tebliğ Metni, Yeni Bosna, İstanbul.
- Bilici, N. (2016) Vergi Hukuku, B. 38, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2016) Mali Hukuk, B. 2, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Biyar, Ö. (2012) Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Bozkurt, E. (2012) Hukukun Temel Kavramları, B. 9, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Bucaktepe, A. (2014) Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler, GÜHFD, 18(3-4): 459-489.
- Budak, T. (2010) Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, B. 1, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Bulutoğlu, K. (2003) Kamu Ekonomisine Giriş, B. 1, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Can, H. ve Güner, S., (2001) Hukukun Temel Kavramları, B. 2, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Candan, T. (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, B. 3, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2009) Genel Muhasebe, B. 10, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2014) Ceza Muhakemesi Hukuku, B. 11, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Ceylan, A. (2011) Türk Ceza Yasası ve Diğer Yasalara Göre Memur, Kamu Hizmeti, Kamu Görevi Kavramları ve Bu Kavramların Karşılaştırılması, Vergi Sorunları, (270): 146-152.
- Çağan, N. (1980) Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, AÜHFD, 37(1-4): 129-152.
- Çağıl, O. M. (1962) Hukuk Metodolojisi Dersleri, B. 3, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Çaldağ, Y. (2009) Şirketler Muhasebesi, B. 4, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetin, E. (2003) Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Hukukunda ve Özel Yasalarda Memur, Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanma Usulü ve Memur Suçları, B. 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Çiçek, H. G. ve Herek, H. (2012) Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, Marmara Üniversitesi İİBFD, 32(1): 311-342.
- Çilingir, A. İ. Ö. (2012) Vergi Hukukunda Yorum, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E. (2010) Vergi Hukuku, B. 1, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011) Vergilemede Anayasal Prensipler, B. 1, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Demirbaş, T. (2014) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 10, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Demren Dönmez, B. (2011) Türk Ceza Kanununda 'Kamu Görevlisi' Kavramı, TBBD, (94): 95-130.
- Devellioğlu, F. (2010) Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, B. 26, Aydın Kitabevi, Ankara.
- Donay, S. (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1997) Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku, B. 13, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, B. 1, Ekin Yayınevi, Ankara.
- Ekinci, M. V., Uslu, M. ve Cığerci, Z. (2014) Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar, Zimmet-İrtikâp-Rüşvet-Denetim Görevini İhmal-Görevi Kötüye Kullanma Suçları, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2015) Kamu Maliyesi, B. 12, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erdem, T. (2010) Vergisel Kabahatler, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Erdinç, B. (2012) İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması, ABD, (2): 239-276.
- Erman, S. (1988) Vergi Suçları, B. 1, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul.
- Eroğlu, O. (2013) Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi, ESOGÜ-İİBFD, 8(3): 157-179.
- Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi (2015) Türk Ceza Hukuku Mevzuatı, C. 1, B. 15, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Geçgel, B. (2014) Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri, Sayıştay Dergisi, (93): 31-42.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T. ve Berk, K. (2015) İdare Hukuku, B. 7, Der Yayınları, İstanbul.

- Giyik, A. (2014) Türk Hukukunda Tefecilik Suçu, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Göğer, E. (1976) Hukuk Başlangıcı Dersleri, B. 4, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Gökcan, H. T. ve Artuç, M. (2008) Kamu Görevlisi ve Özel Soruşturma Usulleri (Memur Yargılaması), B. 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gökcen, A. (2013) Belgede Sahtecilik Suçları, B. 3, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Gözler, K. (2009) İdare Hukuku, C. 2, B. 2, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, K. (2014) Anayasa Hukukuna Giriş, Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku, B. 22, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, K. (2015) Hukuka Giriş, B. 12, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözübüyük, A. Ş. (2006) Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, B. 25, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, A. Ş. (2013) Türkiye'nin Yönetim Yapısı, B. 12, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, A. Ş. (2015) Yönetim Hukuku, B. 33, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Günay, F. (2010) Vergi İnceleme Görev ve Yetkisi, Bu Yetkinin Kullanımı, Vergi Sorunları, (259): 65-74.
- Günday, M. (2011) İdare Hukuku, B. 10, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Gündüz, E. (2011) Vergi Suç ve Cezaları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Güneş, G. (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, B. 4, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Güriz, A. (2013) Hukuk Başlangıcı, B. 15, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Hafizoğulları, Z. (1996) Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, B. 2, US-A Yayıncılık, Ankara.
- Hafizoğulları, Z. ve Özen, M. (2015) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 8, US-A Yayıncılık, Ankara.
- Hakeri, H. (2015) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 18, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Hatipoğlu, M. (2007) Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları), Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- İşıқтаç, Y. ve Metin, S. (2013) Hukuk Metodolojisi, B. 4, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- İçel, K. (2007) Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast", İTÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 6(12): 61-70.
- İçel, K. (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.
- İçel, K. ve Donay, S. (1999) Ceza Hukuku Genel Kısım, B. 3, Beta Yayınevi, İstanbul.

- İçel, K., Sokullu Akıncı, F., Özgenç, İ., Sözüer, A., Mahmutoğlu, F. S. ve Ünver, Y. (2000) Yaptırım Teorisi, 3. Kitap, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.
- İktisat Terimleri Çalışma Grubu (2011) İktisat Terimleri Sözlüğü, B. 1, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara.
- Kaçar, H. (2000) 4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun Kapsamı ve Getirdiği Sistem, Yaklaşım, 8(90): 105-110.
- Kaneti, S. (1989) Vergi Hukuku, B. 2, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kaneti, S. (2011) Makaleler, B. 1, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kangal, Z. T., (2011) Kabahatler Hukuku, B. 1, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kaplan, M. (2015) Türk Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(2): 49-77.
- Karahanoğulları, O. (1999) Memur Disiplin Hukukunun Niteliği ve İlkeleri, Çağdaş Yerel Yönetimler, 8(3): 55-77.
- Karakoç, Y. (2010) Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, DEÜHFD, 12: 3-26.
- Karakoç, Y. (2013) Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, DEÜHFD, 15: 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2014) Genel Vergi Hukuku, B. 7, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2015) Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), B. 3, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2016) Vergi Ceza Hukuku, B. 1, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karayalçın, Y. (1988) Muhasebe Hukuku, B. 2, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Kaşıkcı, O. (2013) Hukuk İlimine Giriş, B. 1, Sürat Üniversite Yayınları, İstanbul.
- Katoğlu, T. (2012) Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları, AÜHFD, 61(2): 657-693.
- Kaya, C. (2005) Memur Disiplin Suç ve Cezalarına ve Disiplin Soruşturmasına Hakim Olan Temel İlkeler, Amme İdaresi Dergisi, 38(2): 61-87.
- Kayar, İ. ve Üzülmüş, İ. (2013) Hukukun Temel Kavramları, B. 8, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Keçelioğlu, E. (2012) Ceza Hukukunda İçtihadın Sınırı, Yorum ve Kıyas, TAAD, 3(11): 77-100.
- Keyman, S. (2000) Hukuka Giriş, B. 1, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kırbaş, S. (2015) Vergi Hukuku, B. 20, Siyasal Kitabevi, Ankara.

- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008) Vergi Hukuku, B. 3, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, B. 5, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Koca, M. ve Üzülmez, İ. (2015a) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 8, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Koca, M. ve Üzülmez, İ. (2015b) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, B. 2, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Korkusuz, M. R. (2014) Hukuk Başlangıcı, B. 1, İstanbul Yeni Yüzyıl Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Kumkale, R. (2014) Vergi ve Muhasebe Sözlüğü, B. 3, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kuru, B. (2015) Medenî Usul Hukuku, B. 1, Legal Yayınevi, İstanbul.
- Memiş Kartal, P. (2013) Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK m. 257), MÜHF-HAD, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, 19(2): 1373-1395.
- Meran, N. (2014) Zimmet-Rüşvet-İrtikap-Görevi Kötüye Kullanma Suçları, B. 3, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç, N. N. (2014) Vergi Hukuku, B. 4, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, B. 3, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2013) Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima, EÜHFD, 17(1-2): 73-99.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2016) Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları, YBHD, (1): 119-136.
- Nişanyan, S. (2010) Sözlerin Soyağacı, B. 5, Everest Yayınları, İstanbul.
- Ok, N. ve Gündel, A. (2002) Vergi Kaçakçılığı Suçları, B. 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Oktar, S. A. (2016) Vergi Hukuku, B. 11, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Okuyucu Ergün, G. (2009) Görevi Kötüye Kullanma Suçu, TBBD, (82): 1-31.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2016) Vergi Hukuku, B. 25, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2016) Vergi Hukuku, B. 7, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbek, V. Ö., Kanbur, M. N., Doğan, K., Bacaksız, P. ve Tepe, İ. (2015a) Ceza Muhakemesi Hukuku, B. 7, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbek, V. Ö., Kanbur, M. N., Doğan, K., Bacaksız, P. ve Tepe, İ. (2015b) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 6, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Özbek, V. Ö., Kanbur, M. N., Doğan, K., Bacaksız, P. ve Tepe, İ. (2015c) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, B. 9, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özcan, O. (2015) Vergi Suçları, B. 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özekes, M. (2011) Temel Hukuk Bilgisi, B. 2, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özen, M. (2007) 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı, TBBD, (70): 239-253.
- Özen, M. (2010) Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, GÜHFD, 14(1): 389-417.
- Özen, M. (2013) İdari Ceza Hukuku, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Özen, M. (2014) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Özen, M. ve Tozman, Ö. (2009) Türk Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı, Amme İdaresi Dergisi, 42(4): 25-57.
- Özgenç, İ. (2005) Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler, B. 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özgenç, İ. (2012) İrtikâp ve Rüşvet Suçları, B. 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özgenç, İ. (2015) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 11, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özgenç, İ. ve Şahin, C. (2002) Kamu Görevinin Kötüye Kullanılması Suçu Üzerine Düşünceler, GÜHFD, 6(1-2): 191-240.
- Özyer, M. A. (2003) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, B. 2, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- Parlar, A. ve Demirel, G. (2002) Adli-İdari Vergi Suçları, B. 1, Adil Yayınevi, Ankara.
- Pehlivan, O. (2016a) Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pehlivan, O. (2016b) Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pekcanitez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2016) Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, B. 4, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Postacıoğlu, İ. E. ve Altay, S. (2015) Medenî Usûl Hukuku Dersleri, B. 7, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Saban, N. (2000) 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? - II, Vergi Sorunları, (144): 94-103.
- Saban, N. (2014) Vergi Hukuku, B. 6, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Sağbaş, İ. (2008) Vergi Teorisi, B. 1, Ece Matbaası, Ankara.
- Serozan, R. (2013) Hukukta Yöntem, Yaşar Üniversitesi Dergisi, Prof. Dr. Aydın Zevkliler'e Armağan, (8): 2423-2440.

- Sevilengül, O. (2011) Genel Muhasebe, B. 16, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sonsuzoğlu, E. (2000) Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, (141): 116-134.
- Soyaslan, D. (1996) Ceza Hukukunda Memur Kavramı (Kamu Menfaati İçin Görevlendirilmiş Şahıslar), AÜHFD, 45(1-4): 41-53.
- Soyaslan, D. (2014a) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 6, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Soyaslan, D. (2014b) Ceza Hukuku Özel Hükümler, B. 10, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Soydan, B. (2015) Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, B. 1, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Soydan, B. Y. (1998) Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak, Vergi Sorunları, (119): 98-118.
- Soydan, B. Y. (2000) İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - II, Vergi Sorunları, (144): 104-120.
- Şahin, C. (2015) Ceza Muhakemesi Hukuku I, B. 6, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şahin, C. ve Göktürk, N. (2015) Ceza Muhakemesi Hukuku II, B. 4, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şahin, F. (2004) Yönetim Hukukundaki Memur Kavramıyla Ceza Hukukundaki Memur Kavramının Karşılaştırılması, ABD, (1): 15-42.
- Şeker, H. N. (1994) Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Şenyüz, D. (2016) Vergi Ceza Hukuku, B. 9, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017) Vergi Hukuku Genel Hükümler, B. 8, Ekin Yayınevi, Bursa.
- T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü (1988) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, C. 3, B. 1, Ankara.
- Tan, T. (2015) İdare Hukuku, B. 4, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Taş, F. (2008) Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, B. 1, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Taşdelen, A. (2003) Vergisel Arama, DEÜHFD, 5(2): 159-190.
- Taşdelen, A. (2007) Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem, AÜHFD, 56(1); 279-312.
- Taşdelen, A. (2010a) Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, AÜHFD, 59(4): 775-795.

- Taşdelen, A. (2010b) Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, B. 1, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tekbaş, A. (2010) Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, DEÜHFD, 12: 123-191.
- Teziç, E. (2014) Anayasa Hukuku, B. 17, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Toroslu, N. (2015) Ceza Hukuku Özel Kısım, B. 8, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Toroslu, N. ve Feyzioğlu, M. (2006) Ceza Muhakemesi Hukuku, B. 5, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Toroslu, N. ve Toroslu, H. (2016) Ceza Hukuku Genel Kısım, B. 22, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Turhan, F. (2006) Ceza Muhakemesi Hukuku, B. 1, Asil Yayıncılık, Ankara.
- Turhan, S. (1998) Vergi Teorisi ve Politikası, B. 6, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tünel, T. (2010) Vergi İncelemesi ve İncelemeye Yetkili Olanların Görev ve Sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu Açısından Sınırı, Vergi Raporu, (128): 116-122.
- Türk Hukuk Kurumu (1991) Türk Hukuk Lûgatı, B. 3, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016) Vergi Suçları, B. 2, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000) Vergi Hukuku, B. 4, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Ünsal, H. (2013) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, B. 1, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ünver, Y. (2003) Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer, B. 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Üzülmez, İ. (2012) Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK M. 257), GÜHFD, 16(1): 191-216.
- Yenidünya, A. C. (2013) Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçu, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A. (2014) Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı, B. 1, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Yerci, C. (2008) Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası, Vergi Sorunları, 31(233): 138-166
- Yıldırım, Z. (2013) Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah, B. 1, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yılmaz, E. (2006) Hukuk Sözlüğü, B. 4, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, E. ve İnan, A. (1998) Yargılama Usulü Kurallarının Önemi ve Sayıştay'ın Durumu, Sayıştay Dergisi, (30): 15-82.
- Yiğit, U. (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, B. 1, Beta Yayınevi, İstanbul.

- Yurtcan, E. (2015) Yargıtay Kararları Işığında Rüşvet-Zimmet-İrtikâp-Görevi Kötüye Kullanma, B. 2, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yüce, M. (2014) Vergi Dava Rehberi, B. 1, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Zafer, H. (2008) Kamu Görevlisinin Ticareti Suçu (TCK m. 259), Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1): 101-122.
- Zafer, H. (2015) Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 5, Beta Yayınevi, İstanbul.

İnternet Kaynakları

- Çavuş, A. (2016) Vergi Usul Kanununun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi, (http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/05.sayi/2adnan.pdf) (erişim tarihi: 07.10.2016).
- Doğrusöz, M. E. (2016) Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu, (http://www.bumindogrusoaz.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-brbrne-etks-sorunu) (erişim tarihi: 06.10.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bcd83986e8.83503747, (erişim tarihi: 29.07.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bcd623b31.94403949, (erişim tarihi: 26.10.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821be46b32ba3.59917617, (erişim tarihi: 20.10.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821bfa6175586.32252085, (erişim tarihi: 23.10.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c01cc17a83.11985226, (erişim tarihi: 23.10.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c088d1f862.76267516, (erişim tarihi: 03.04.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c16a284b08.27455173, (erişim tarihi: 04.04.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c1b5aa4779.99721447, (erişim tarihi: 10.04.2016).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c22c28f882.63156045, (erişim tarihi: 18.04.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c2a4c42f91.77418281, (erişim tarihi: 18.04.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c322ef3347.49173394, (erişim tarihi: 16.04.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c3981bb202.15661587, (erişim tarihi: 24.04.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c3e7437208.77540076, (erişim tarihi: 26.08.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c43824a078.86019767, (erişim tarihi: 26.08.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c47047cde9.77022765, (erişim tarihi: 09.10.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c4ca1d4143.33944682, (erişim tarihi: 04.08.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c858191859.10539713, (erişim tarihi: 28.02.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c8a48ea6b9.36350366, (erişim tarihi: 26.07.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5821c95108e9a9.61533420, (erişim tarihi: 19.08.2016).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587c8703057750.42420794, (erişim tarihi: 16.01.2017).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=VERG%C4%B0, (erişim tarihi: 23.02.2017).

www.mevzuat.gov.tr

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Emre Can BASA

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise : Kaya Bayazıtöğlu Lisesi, Ankara, 2009

Lisans Diploması : Gazi Üniversitesi, Hukuk Fakóltesi, Ankara, 2013

Yüksek

Lisans Diploması : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku
Ana Bilim Dalı, Antalya, 2017

Tez Konusu : Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Yabancı Dil : İngilizce

İş Denevimi

Çalıştığı Kurumlar : Akdeniz Üniversitesi, Hukuk Fakóltesi, Kamu Hukuku,
Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Araştırma Görevlisi,
(2014 – Devam Ediyor)

E-Posta : emrecanbasa@akdeniz.edu.tr