

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN
VERGİ AFLARI**

Kenan ŞENLİK

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2008

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “ Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

11.04.2008

Kenan ŞENLİK

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı :
Anabilim Dalı :
Programı :
Tez Konusu :
Sınav Tarihi ve Saati:

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O
DÜZELTİLMESİNE O*
REDDİNE O**

OY BİRLİĞİ O
OY ÇOKLUĞU O
ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet O
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları
Kenan ŞENLİK

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Tez çalışmamızın konusu olarak belirlediğimiz “Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları” konusu özellikle Türk Ceza Kanununun tamamen değişmesi ve bu değişikliğe paralel olarak özel ceza yasalarında yapılan değişiklikler nedeniyle yeniden ele alınması zorunlu bir konu olarak ortaya çıkmıştır.

Çalışmamızda önce af konusunu ayrıntılarıyla ele aldık. Affın çeşitleri, affa yetkili organ ve affın cezalar ve tedbirler üzerindeki etkilerini ayrı ayrı değerlendirdik. Ardından Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ile Vergi Usul Kanununda yer alan ve niteliği itibariyle affa benzeyen kurumları ele aldık ve af ile olan benzerlik ve farklılıklarını inceledik.

Yeni Türk Ceza Kanunu değişikliği Medeni Kanun ve diğer kanunlarda yapılan değişikliklerin aksine, önceki yasanın temel mantığına bağlı kalmamıştır. Bu nedenle 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu önceki Türk Ceza Kanunundan tamamen bağımsız ve radikal değişiklikler içermektedir. Bunun tabii sonucu olarak Türk Ceza Kanununun genel hükümler kısmında bulunan suç ve ceza genel teorisine ilişkin de radikal değişiklikler bulunmaktadır. Bu nedenle özel ceza yasalarının da Türk Ceza Kanununda uyumunu sağlanması için değiştirilmeleri zorunluluğu doğmuştur. Bu zorunluluk nedeniyle Vergi Usul kanununda düzenlenmiş bulunan ve Adli

Yargının görev alanına giren Vergi suç ve Cezalarında da değişiklik yapılması zorunluluğu ortaya çıkmış ve 5728 Sayılı Yasa ile bu değişiklik yapılmıştır.

Gerek Türk Ceza Kanunu değişikliği gerekse de 5728 Sayılı Yasal değişikliklerin henüz çok yeni ve köklü olmaları nedeniyle adli yargının görev alanına giren vergi cezalarına af veya af benzeri kurumların uygulanması halinde ortaya çıkacak problemleri çalışmamızda ışık tutmaya çalıştık.

Anahtar Kelimeler: Af, Vergi Cezası, Vergi Suçu, Adli Yargı

ABSTRACT

Master Thesis

Amnesty for Tax with respect to Turkish Penal Code

Kenan ŞENLİK

Dokuz Eylul University

Institute Of Social Sciences

Public Finance

The subject of our thesis, specified as "Amnesty for Tax with respect to Turkish Penal Code", has emerged as an essential topic because the Turkish Penal Code has been entirely amended, and in addition to this amendment, further amendments have been made to special penal laws.

In our study, we first dealt with the concept of amnesty in detail. We assessed types of amnesty, organs authorized to grant amnesty and the impact of any amnesty on penalties and measures. Then, we dealt with quasi-amnesty provisions by nature included in the Turkish Penal Code, Criminal Procedures Code and Tax Procedures Code, and investigated their similarity and dissimilarity to amnesty.

The new Turkish Penal Code has not been drafted on the basis of the fundamental logic of the repealed code unlike the amendments made to the Civic Code and other laws. Therefore, the Turkish Penal Code no.5237 incorporates radical amendments fully independent of the repealed code. As a natural consequence, there have been radical changes regarding the general theory of crime and punishment in the general provisions section of the Turkish Penal Code. Therefore, it has become mandatory to amend the special penal laws to harmonize with the Turkish Penal Code. Due to such necessity, it has become mandatory to make amendments to Tax Offenses and Penalties that are governed by the Tax Procedures Code and fall within the jurisdiction of the Judicial Courts, and such amendments have been made by the Law no.5728.

Since the amendments in the Turkish Penal Code and also in the Law no.5728 are yet brand new and radical, we try to shed light in our study on the problems that may arise in the application of amnesty or similar provisions to tax penalties falling in the jurisdiction of judicial courts.

Key Words: Amnesty, Tax Penalty, Tax Offense, Judicial Judgement

TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN VERGİ AFLARI

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	II
TUTANAK.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER.....	VIII
KISALTMALAR.....	XVIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AFFIN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, TARİHÇESİ, AFFIN ÇEŞİTLERİ, AF BENZERİ MÜESSESELER

I - AFFIN TANIMI	3
II - AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ....	4
A - Genel Olarak Affın Hukuki Niteliği.....	4
1 - Affin Anayasa Hukukundaki Yeri Ve Hukuki Niteliği.....	5
2 - Affin Ceza Hukukundaki Yeri Ve Hukuki Niteliği.....	6
III - AFFIN TARİHÇESİ.....	7
A - Eski Yunan' Da Af.....	8
B - Roma'da Af	8
C - Geçmişte Ve Cumhuriyet Döneminde Af Uygulamaları.....	9
1 - Cumhuriyet Öncesi Dönemde.....	9
2 - Cumhuriyet Döneminde.....	10
IV - AFFIN LEH VE ALEYHİNE OLAN GÖRÜŞLER	12

A - Genel Olarak Af Yetkisinin Leh Ve Aleyhindeki Görüşler.....	12
1 - Lehteki Görüşler.....	13
a - Ceza Hukukunda.....	13
b - Vergi Hukukunda.....	14
2 - Aleyhteki Görüşler.....	15
a - Ceza Hukukunda.....	15
b - Vergi Hukukunda.....	16
V - TÜRK HUKUKUNDA AFFIN ÇEŞİTLERİ VE SONUÇLARI.....	17
A - Genel Af.....	17
1 - Genel Affın Çeşitleri.....	18
a - Tam Genel Af – Tam Olmayan Genel Af.....	18
b - Mutlak Genel Af, Umumi Genel Af, Kısmi Genel Af.....	19
2 - Genel Affın Cezai Sonuçları.....	19
a - Hükümün Kesinleşmesinden Önce Yürürlüğe Giren Affın Etkileri.....	20
b - Kesin Hükümden Sonra Çıkarılan Genel Affın Neticeleri.....	20
3 - Genel Affın Hukuki Sonuçları.....	21
B – Özel Af.....	22
1 - Özel Affın Çeşitleri.....	23
a - Cezaya Tesir Bakımından Özel Af.....	24
(1) - Cezayı Tamamen Kaldıran Özel Af.....	24
(2) - Cezaya Azaltan Özel Af.....	24
(3) - Cezayı Değiştiren Özel Af.....	25
b - Faydalanacak Kişiler Bakımından Af Özel Af Çeşitleri.....	25
(1) Ferdi Özel Af.....	26
(2) Toplu özel Af-(Ferdi olmayan Özel Af).....	26

a - Şarta Tabi Olup Olmamasına Göre Özel Af	27
2 - Özel Affın Sonuçları.....	28
VI - AFFIN BENZER MÜESSESELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	29
A - Ceza Hukukunda Af Benzeri Müesseselerle Karşılaştırılması.....	29
1 - Erteleme	30
2 - Koşullu Salıverme	32
a - Koşullu Salıvermenin Şartları.....	32
(1) - Cezaya ilişkin şartlar.....	33
(2) - Mahkuma İlişkin Şartlar.....	35
b - Koşullu Salıvermenin Geri Alınması.....	37
c - Koşullu Salıverilme Kararının Geri Alınmasında Usul.....	39
d - Koşullu Salıvermenin Uygulanmayacağı Durumlar.....	39
3 - Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesi.....	39
a - Genel Olarak.....	40
b - 5352 Sayılı Yasaya Göre Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Şartları.....	41
c - Yasaklanmış hakların geri verilmesinin konusu.....	41
d - Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Sonuçları.....	43
e - Af ile Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Farkları.....	43
4 - Şikayetten Vazgeçme.....	44
a - Genel Olarak.....	44
b - Şikayetten Vazgeçmenin Sonuçları.....	46
5 - Kamu Davasının Açılmasının Ertelenmesi.....	47
a - Genel olarak.....	47
b - Kamu Davasının Açılmasının Ertelenmesinin Şartları.....	48

6 - Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması (CMK 231).....	50
a - Genel Olarak.....	50
b - Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasının Şartları.....	51
(1) - Hükmolunan sonuç ceza 2 yıl veya daha az süreli hapis ya da Adli Para Cezası olmalıdır.....	51
(2) - Daha önce kasıtlı bir suçtan mahkum olunmamış olması..	51
(3) - Zararın Tazmini.....	52
(4) - Yeniden Suç İşlenmeyeceği Yönünde Kanaat.....	53
B - Affın Vergi Hukukundaki Benzer Kurumlar İle Karşılaştırılması... 55	55
1 – Terkin.....	55
a - Genel Olarak.....	56
b - Terkinin Çeşitleri.....	57
(1) - Doğal Afetler Nedeniyle Terkin.....	57
(2) - Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin.....	59
(3) - Tahakkuktan Vazgeçme.....	60
(4) - Yargı Kararı Gereği Terkin.....	60
c - Af ve Terkin işlemi Farkı.....	60
2 - Cezalarda İndirim (V.U.K.376.Md).....	61
3 - Pişmanlık Ve Islah	63
a - Genel Olarak.....	63
b - Pişmanlıktan Yararlanma Şartları (V.U.K.371).....	65
(1) - Haber Verme.....	65
(2) - Haber vermeden önce ihbarda bulunulmamış olması.....	66
(3) - İncelemeye Başlanmamış - Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması.....	66

(4) - Hiç Verilmemiş Olan yada Noksan veya Yanlış verilen Beyannamenin 15 gün içinde Verilmesi Yada tamamlanması.....	67
(5) - Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Ödeme..	67
4 - Uzlaşma	68
a - Genel Olarak.....	69
b - Uzlaşmanın Çeşitleri.....	69
(1) - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (V.U.K.ek11).....	70
(i) - Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu.....	71
(ii) - Uzlaşma Talebinin İncelenmesi.....	72
(iii) - Uzlaşma Davetine Uyulmaması.....	72
(iiii) - Uzlaşma Gününün Tespiti ve İlgiliye Bildirilmesi.....	72
(iiiii) - Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları.....	73
(iiiiii) - Uzlaşmanın sağlanması ve ödeme.....	73
(iiiiii) - Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu.....	74
(2) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: (V.U.K.ek1).....	74
(i) - Uzlaşma Konusu Olabilecek Vergi ve Cezalar	74
(ii) - Uzlaşma Talebinin Yapılması.....	74
(iii) - Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre.....	75
(iiii) - Uzlaşma Talebinin İncelenmesi... ..	76
(iiiii) - Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	77
(iiiiii) - Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatı İle ilgili Olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya varılması Halinde Hapis Cezasının Durumu.....	77
(iiiiii) - Uzlaşma ve af arasındaki farklar	78
5 – Zamaşımı.....	78
a - Genel Olarak.....	79
b - Zamaşımının Çeşitleri.....	79

(1) - Tahakkuk Zamanaşımı.....	80
(i) – İstisnalar.....	80
(ii) - Tahakkuk Zamanaşımı süresinin işlemlerine engel olan nedenler.....	81
(iii) - Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları.....	82
(2) - Tahsil Zamanaşımı.....	82
(i) - Tahsil Zamanaşımını Durduran Nedenler.....	83
(ii) - Tahsil Zamanaşımını Kesen Nedenler.....	83
VII - TÜZEL KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU.....	84
A - Genel Olarak	85
B - Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluklarına İlişkin Teoriler.....	86
1 - Gerçeklik Teorisi	86
2 - Farazilik Teorisi	86
3 - Yeni Fiksyon Soğutma Teorisi.....	86
C - Türk Ceza Kanununda Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğu.....	87
VIII - TÜRK CEZA KANUNUNDA GÜVENLİK TEDBİRLERİ....	89
A - Genel Olarak.....	89
B - Ceza İle Güvenlik Tedbirlerinin Farkları.....	90
C - Ceza İle Güvenlik Tedbirlerinin Benzerlikleri	91
D - Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Farklılığının Sonuçları.....	91
E - Güvenlik Tedbirlerinin Çeşitleri.....	92
F - 5237 Sayılı T.C.K. nun da Öngörülen Güvenlik Tedbirleri.....	92
1 - Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma	93
2 - Eşyanın Müsaderesi (TCK 54).....	93
3 - Kazanç Müsaderesi (TCK 55).....	93

4 - Çocuklara ve Akıl Hastalarına özgü Güvenlik Tedbirleri.....	95
5 - Sınır Dışı edilme güvenlik tedbiri (TCK 59).....	96
6 - Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbirleri (T.C.K. 60).....	96
a - Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbiri Uygulanmasının Şartları.....	97
(1) - Hakkında Güvenlik tedbiri uygulanacak tüzel kişi özel hukuk tüzel kişisi olmalıdır.....	97
(2) - Tüzel kişinin bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak kurulmuş olması gerekir.....	98
(3) - Tüzel kişinin iznin sağladığı yetkinin kötüye kullanılması suretiyle suç işlemiş olması gerekir.....	98
(4) - Suçun Kasten işlenebilen Bir Suç Olması Gereklidir.....	99
(5) - Suçun Tüzel Kişi Yararına İşlenmesi Gerekir.....	99
(6) - Suçun Tüzel Kişinin Organ veya Temsilcisinin İştiraki İle İşlenmesi Gerekir.....	99

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ YARGININ GÖREV ALANINDA KALAN VERGİ SUÇLARI

I - VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU.....	101
A - Genel Olarak.....	101
B Suçun Faili	101
1 - Vergi Muameleleri Ve İncelemesi İle Uğraşan Memurlar.....	102
2 - Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar.....	103
3 - Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	103
4 - Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.....	103

5 - Yaptıkları Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Bilgi Ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri.....	104
C - Suçun Maddi Unsuru.....	105
D - Suçun Manevi Unsuru.....	105
E - 5237 Sayılı TCK ile Uyum Problemi.....	107
1 - 5728 Sayı ve 23.01.2008 tarihli Yasa Öncesi Durum.....	107
a - V.U.K. 5/son maddesindeki düzenleme açısından.....	107
b - V.U.K. nun 362.Maddesi Açısından.....	108
2 - 5728 Sayı ve 23.01.2008 tarihli Yasa Sonrası Durum.....	110
a - V.U.K. 5/son maddesindeki düzenleme açısından.....	110
b - V.U.K. nun 362.Maddesi Açısından.....	110
II - MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA YASAĞI.....	111
A - Genel Olarak.....	111
B - Suçun Faili Olabilecekler.....	111
C - Suçun Maddi Unsuru.....	112
D - Suçun Manevi Unsuru.....	113
E - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu	113
III - VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI.....	114
A - Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek (V.U.K. 359/a-2).....	114
1 - Genel Olarak.....	114
2 - Suçun Faili.....	115
3 - Suçun Maddi Unsuru.....	116
a - İbraz İsteminin Vergi İncelemesi İçin olması.....	116
b - İbrazın Vergi İncelemesine Yetkili Olanlarca Usulüne Uygun İstenilmesi.....	117

c - Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit olması	117
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	118
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu.....	118
a - 5728 Sayılı Yasal Değişiklik Öncesi.....	119
b - 5728 Sayılı Yasal Değişiklik Sonrası.....	120
B - Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	121
1 - Genel Olarak.....	121
2 - Suçun Faili.....	121
3. Suçun Maddi Unsuru.....	121
4. Suçun Manevi Unsuru.....	123
5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu.....	123
a - 5728 Sayılı Yasa Öncesi Durum.....	123
b - 5728 Sayılı Yasa Sonrası Durum.....	124
C - Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya bu Belgeleri Kullanmak.....	124
1 - Genel Olarak.....	124
2 - Suçun Faili.....	125
3 - Suçun Maddi Unsuru.....	125
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	126
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu.....	126
D - Defter, Kayıt ve Belgelerde Tahrifat Yapmak (V.U.K. nun 359/a-2)....	126
1 - Genel Olarak.....	127
2 - Suçun Faili.....	127

3 - Suçun Maddi Unsuru.....	127
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	128
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu.....	128
E - Defter Ve Kayıtlarda Hesap Ve Muhasebe Hilesi Yapmak Veya Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak Veya Çift Defter Tutmak (V.U.K. 359/a-1).....	128
1 - Genel Olarak.....	128
2 - Suçun Faili.....	129
3 - Suçun Maddi Unsuru.....	129
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	130
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu.....	130
F - Defter Kayıt Ve Belgeleri Yok Etmek.....	130
1 - Genel Olarak.....	130
2 - Suçun Faili.....	131
3 - Suçun Maddi Unsuru.....	131
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	131
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu.....	132
G - Belgeleri Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak, Bu Belgeleri Kullanmak.....	132
1 - Genel Olarak.....	132
2 - Suçun Faili.....	132
3 - Suçun Maddi Unsuru.....	133
4 - Suçun Manevi Unsuru.....	133
5 - 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu.....	133
SONUÇ.....	135
KAYNAKÇA.....	140

KISALTMALAR

A.D.	: Adalet Dergisi
a.g.b.	: Adı geçen bildiri
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.mec.	: Adı geçen mecmua
A.T.G.V.	: Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı
ABD	: Ankara Barosu Dergisi
Ad. Bak.lığı	: Adalet Bakanlığı
Ad. Bak.lığı Yay. İşl.	: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri
Akt.	: Aktaran
Ana. Mah.	: Anayasa Mahkemesi
Any.	: Anayasa
Any. Mah.	: Anayasa Mahkemesi
As.CK	: Askerî Ceza Kanunu
As.MKYUK	: Askerî Mahkemeler Kuruluş ve Yargılama Usulü Kanunu
ATK	: Adli Tıp Kurumu
AYMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
b.	: Bend
B.K.	: Borçlar Kanunu
Bkb.	: Bakılabilir
C.	: Cilt
C.D.	: Ceza Dairesi
C.İ.G.M.	: Ceza İşleri Genel Müdürlüğü
CİHK	: Cezaların İnfazı Hakkında Kanun
CİK	: Cezaların İnfazı Hakkında Kanun
CİT	: Ceza İnfaz Tüzüğü
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
Çev.	: Çeviren
ÇKK	: Çocuk Koruma Kanunu
D.	: Daire
Dan. D.	: Danıştay Dairesi

Dan. Der.	: Danıştay Dergisi
DEÜHF	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
E.	: Esas
f.	: Fıkra
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İHFM	: İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası
İK	: İcra ve İflâs Kanunu
İKİD	: İlmî ve Kazaî İçtihatlar Dergisi
K.	: Karar
m.	: madde
M.K.	: Medenî Kanun
No	: Numara
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
S.lı	: Sayılı
ss.	: Sayfalar
SÜHF	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
T.	: Tarih
T.M.K.	: Türk Medenî Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Terörle Mücadele Kanunu
Tüz.	: Tüzük
vd.	: ve devamı
vs.	: vesaire
Y.	: Yargıtay
Y.C.D.	: Yargıtay Ceza Dairesi
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

YHGK : Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YİBK : Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı
YKD : Yargıtay Kararları Dergisi

GİRİŞ

Af insanlık tarihi kadar eski bir kurumdur. Ancak Ülkemizde affa diğer modern ülkelere oranla çok sık başvurulması eleştiri konusu olmaktadır. Bilindiği gibi Af kavramı ülkemizde sürekli olarak gündeme gelen konulardan biridir. Hatta af kanunları ülkemizde o kadar çok gündeme gelir ki; bazen seçimlerden sonra artık bir beklenti halini alır. Bizde çalışmamızda affın ne olduğu, lehine ve aleyhine olan görüşleri ayrıntılı biçimde anlatarak konuya giriş yapacağız. Bu anlatım sırasında da görüleceği üzere aslında ülkemizde hem affın savunulmasına sebep olan problemlerin var olduğu,(ekonomik buhranlar, davaların uzun sürerek karara bağlanamaması gibi) hem de af aleyhine ileri sürülen görüşlerin ülkemiz şartlarında haklılık kazandığı (adalet ilkesinin zedelenmesi, vergi kanunlarının uygulanmasına olan güvenin sarsılması gibi) ortaya çıkacaktır.

Ülkemizde çıkartılan af kanunları genel af olma niteliğine haiz değildirler. Kanun koyucular affın doğuracağı sıkıntıları ve toplumun af nedeniyle göstereceği tepkileri minimize etmek için af kanunlarını doğrudan af kanunu olarak çıkartmak yerine erteleme, şartla tahliye veya şarta bağlı af kanunu olarak çıkartmayı tercih etmektedir. Böylece hem af terimini kullanmaktan kaçınmış olmakta ve belki de suçluların erteleme veya şartla tahliye nedeniyle ıslahına affa oranla daha fazla imkan tanımış olmaktadır.

Ülkemiz Ceza mevzuatında ve Vergi Usul mevzuatında affa benzer nitelikte başka kurumlar da vardır. Bu kurumlar da suçlunun cezalandırılmasını çoğu kez engellemektedir. Tez konumuzun Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları olması nedeniyle Affa benzer nitelikte olup Türk Ceza Kanunu ile Ceza Usul Yasası ve Vergi Usul Yasasında var olan müesseseler incelenerek af ile benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu konu başlığı altında özellikle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile Hukuk sistemimize kazandırılmış olan Kamu davasının açılmasının ertelenmesi ve Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurumları da incelenerek yasalarımızda öngörülen vergi cezalarına uygulanma şartları ele alınmıştır.

Bilindiği üzere Avrupa Birliğine adaylık sürecinde lkemizde Ceza Kanunlarında da ciddi değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerle Suç ve Ceza Genel teorisine ilişkin Türk Ceza Kanununda önemli kurumsal değişiklikler ortaya çıkmıştır. Daha önceki ceza hukuku sistemimizde olmayan yeni kurumlar ceza kanunu değişikliği ile hukuk sistemimize girmiştir. Bu değişikliklere paralel ve uyumlu değişikliklerin özel ceza yasalarında da yapılması ve bu şekilde özel ceza yasalarının Türk Ceza Kanununun Genel hükümlerine uygun hale getirilmesi de zorunluluk arz etmiştir. Yasa koyucu bu değişikliği Vergi Suçları ve diğer birçok suç açısından Türk Ceza Kanunun yürürlük tarihi olan Haziran 2005 yılından yaklaşık 2,5 yıl sonra 5728 sayılı yasa ile yapabilmiştir. Bu değişiklik ile mevzuatımızdaki Vergi suçlarının Türk Ceza Kanunu ile kısmen uyumu sağlanmıştır. Çalışmamızda bu değişiklik çok yeni olmasına rağmen bu değişiklik sonucu Vergi cezalarının af benzeri kurumlar karşısındaki durumlarını da inceleme fırsatı bulabildik. Gerek 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun yeni olması gerekse de 5728 sayılı yasal değişikliğin çok yeni olması nedeniyle konuyu ele alırken çalışmamıza ışık tutacak nitelikte kaynakların yok denecek ölçüde az olduğunu müşahade ettik.

BİRİNCİ BÖLÜM

AFFIN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, TARİHÇESİ, AFFIN ÇEŞİTLERİ, AF BENZERİ MÜESSESELER

I. AFFIN TANIMI

Af kelimesi dilimize Arapçadan geçmiş ve arapçada “afa” fiilinden türetilmiş olup avf kökünden gelmektedir. Sözlük anlamı mazur görme, bir suç, bir kusuru veya hatayı bağışlama anlamına gelmektedir.¹ Türk Hukukunda af kavram olarak unutmak, bağışlamak anlamına gelir.² Bir Ceza Hukuku Kavramı olarak af ise; kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya kaldırılmasıdır. Diğer bir ifade ile af suç oluşturan filler için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen hukuki tasarruflar demektir.³ Bir başka tanıma göre ise af, suç veya cezanın belli bir süre için ortadan kaldırılması veya niteliğinin değiştirilmesidir.⁴

Vergi Affı bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan bir terim olmasına rağmen vergi yasalarında bu terim yerine tecil, tasfiye, uzlaşma, vergi barışı gibi kavramların kullanıldığı görülmektedir.⁵

II. AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Af maddesi, www.tdk.gov.tr (12.11.2007)

² Timur Demirbaş, “Af Tartışmaları ve 4616 sayılı yasa”, Anayasa Mahkemesinin 39. kuruluş yıldönümü nedeniyle düzenlenen sempozyumda sunulan bildiriler, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C.18, ss.79-97

³ Selahattin Keyman **Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)**, Ankara 1965, s. 42

⁴ Doğan Soyaslan, “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C. 18, s. 412

⁵ Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C.18, ss.451-475

Bu başlık altında affın hukuki niteliği, hukuki niteliğinin sonuçları ile affın anayasa hukuku, ceza hukukundaki yerini inceleyeceğiz.

A. Genel Olarak Affın Hukuki Niteliği

Af genel olarak Ceza ve Anayasa Hukuku tarafından düzenlenmiş bulunan, fakat aynı zamanda hüküm ve neticeleri bakımından idare hukuku, borçlar hukuku ve usul hukuku sahalarda da tesiri bulunan çok yönlü bir müessesedir. Biz bu arada daha çok affın anayasa hukuk, ceza hukuku ve vergi hukukundaki yerini inceleyeceğiz. Af kaynağını anayasadan alır, ceza ve ceza usul hukukları ise affın hukuk tekniği bakımından ilgilendirirler. Anayasa hukuku affın kaynağını oluşturur, ceza hukuku ise müesseseyi teknik yönleri ile düzenlemek bakımından af konusunu ilgilendiren en önemli hukuk dallarıdır.⁶

Affın hukuki niteliğinin tespiti önemlidir. Ancak affın hukuki niteliğinin tespitinden sonra af yetkisinin sınırının tespiti, uygulama şekli ile kapsam ve sonuçlarının tespiti mümkün olacaktır.

Af hukuki niteliği itibari ile bir yargısal işlemi midir, yoksa yasama ve yürütme organı işlemi midir? Bu hususta karar vermek için affa karar vermeye yetkili organın kim olduğu ile yapılan işlem sırasında takip edilen usulün yargılama usulü olup olmadığı gibi konular incelenerek karar vermek gerekir. Bütün bu hususlar incelendiğinde genel ve özel affın bir yargı tasarrufu olmadığı ortaya çıkacaktır. Çünkü genel affa karar veren merci yasama organıdır. Yasam organı ise yargı faaliyetinde bulunmaya yetkisizdir. Özel affa karar vermek yetkisine haiz olan yasama organı ve devlet başkanının da yargı faaliyet yetkisi olmadığından genel ve özel affın yargı faaliyet değil yasama ve yürütme faaliyeti sayılmak icap eder.⁷ Genel Affın umumi, objektif ve gayrişahsi nitelikler taşıması bir hukuki

⁶ Keyman, s.1

⁷ Keyman, s.3

ihtilafın çözümüne ilişkin bulunmaması da affın yargılama faaliyeti olmadığını göstermektedir.⁸ Bunun sonucu olarak ta af çıkartmaya yetkili kurumlar affı çıkartırken mahkemelerin vazifeleri dâhilinde kalan hususları inceleyemezler⁹ Af bir yargılama faaliyeti olmadığına göre ya yasama, ya da yürütme faaliyeti sayılması gerekmektedir. Meclis'in çıkardığı aflar genel af, ferdi ve ferdi olmayan özel af yasama faaliyeti; Cumhurbaşkanı tarafından çıkartılan aflar da yürütme tasarrufu sayılacaklardır.¹⁰

1. Affın Anayasa Hukukundaki Yeri Ve Hukuki Niteliği

Bilindiği üzere demokratik ülkelerde en üst hukuk normu anayasal normlardır. Bu nedenle af gibi önemli kurumların anayasal kurum olarak düzenlenmesi de zorunludur. Bu yüzdende af kurumu birçok ülkenin anayasasında düzenlenmiştir. Affa yetkili organ ve affın çerçevesi Danimarka, İsviçre, İzlanda, Japonya, Fransa, İspanya, İtalya'da olduğu gibi birçok ülkede Anayasada hüküm altına alınmıştır.¹¹

Yürürlükteki 1982 Anayasasında da af ile ilgili düzenlemeler kesin olarak belirlenmiştir. Anayasamızın Türkiye Büyük Millet Meclisinin Görev ve Yetkileri başlıklı 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin Genel ve Özel Afa karar verebileceği belirtilmiş yine Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri başlıklı 104. maddede ise sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarının hafifletmek veya kaldırmak yetkisinin cumhurbaşkanına ait olduğu belirtilmiştir. Ayrıca anayasamızın 87 ve 169. maddelerin de ise Affın esas ve şekil yönünden şartları ve sınırları belirlenmiştir.

⁸ Çetin Özek, "Umumi Af", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.XXIV, No:1-4, 1959 ss.133-134

⁹ Keyman, s.4

¹⁰ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuk, (Genel Kısım)** C.I, İstanbul 1985, s.278

¹¹ Kemal Gözler, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C.18, s.298-330

2. Affın Ceza Hukukundaki Yeri Ve Hukuki Niteliği

Af kurumu genel olarak anayasalarda düzenlenmiş olmasına rağmen uygulanma şekli ve af kanunun yorumu daha çok ceza ve ceza usul hukukunu ilgilendirir. Bu nedenle af ile ilgili düzenlemelerin önemli bir kısmı ceza kanunlarında yapılır.¹²

Af kurumu Yürürlükteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunumuzun 65. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında Genel af, ikinci fıkrasında ise özel af düzenlenmiştir. 3. fıkra da ise cezaya bağlı hak yoksunluklarının af karşısındaki durumları düzenlenmiştir. Türk ceza Kanununun affı düzenleyen 64. maddesi kanunun dava ve cezanın düşürülmesi başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenmiştir.¹³ Düşme sebeplerinin hukuki mahiyetleri münakaşalı olmakla beraber, yine de bu konuda bir görüşe bağlanmak gerekmektedir. Zira bu bilhassa aftan sonra yargıcın suçun teşekkül edip etmediğini araştırıp araştırmaması gibi bazı tatbiki meselelerin halinde hareket noktası teşkil edecektir. Bu itibarla bu konudaki münakaşaları bir tarafa bırakarak düşme sebeplerini, "... devletin suçun işlenmesi ile teessüs etmiş olan cezai münasebete veya ceza mahkumiyetinin kesinleşmesi ile kurulan infaz münasebetine son verici bir tasarrufta bulunması veya bazı sebeplerin sözü geçen münasebetlere nihayet verici bir tesir icra edebileceğini önceden kabul etmesi" şeklinde anlayabiliriz.¹⁴

Hukuki mahiyetini bu şekilde tespit ettiğimiz düşme sebeplerini ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Birinci gruba dahil olanlara umumi ikinci gruba dahil olanlara hususi düşme sebepleri denir. Bunlardan hususi düşme sebeplerini

¹² Servet Armağan, "Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan-2001, C.18, s. 347

¹³ 5237 sayılı TCK madde 65. (1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. (3) Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.

¹⁴ Keyman, s.7

sadece kanunda gösterilen suçlar bakımından kabili tatbik olmasına rağmen umumi sebepler bütün suçlara tatbik edilirler. İşte Af ta ölüm, zamanaşımı, şikayetten vazgeçme ve ön ödeme ile birlikte bu umumi düşme sebeplerinden birisini teşkil etmektedir. Bütün bunlar göstermektedir ki, af kaynağını anayasadan alan ve şekline göre hem kamu davasına ve hem de infaz münasebetine son verebilen umumi bir düşme sebebi teşkil etmektedir.¹⁵

3. Affın Vergi Hukukundaki Yeri Ve Hukuki Niteliği

Yukarıda da belirttiğimiz gibi yasa koyucu Vergi yasalarında Af kelimesini kullanmaktan özellikle kaçınmaktadır. Bunun tabii sonucu olarak ta Vergi Yasalarında ve Vergi Usul yasalarında Af kavramı ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi Cezalarının Affına ilişkin yasaların yorumu ve uygulama şekline ilişkin ortaya çıkacak problemleri eğer var ise ilgili af yasasında getirilen hükümler ile, şayet burada hüküm yok ise Anayasa hukuku ile Ceza ve Ceza Usul Hukukundaki düzenlemelere göre çözmemiz mümkün olacaktır.¹⁶

II. AFFIN TARİHÇESİ

Affin tarihçesini eski Yunan' da, Roma'da cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere dört ana başlık altında inceleyeceğiz.

A. Eski Yunan' Da Af

¹⁵ Keyman, s.7

¹⁶ Saban, s.459

Af çok eski bir geçmişe sahiptir. Cezalandırma kurumu ile yaşıttır. Çünkü cezalandırma yetkisine sahip olan makam bunun tabi sonucu olarak af yetkisine de sahip olmuştur.¹⁷

Tarihin hemen bütün dönemlerinde af yetkisi ve müessesesi var olmuştur. Af sözcüğünün Fransızca'da "amnestie", İngilizce'de "amnesty", İtalyanca'da "amnestia", Eski Yunanca'da da "amnestia" olarak unutmama anlamında kullanıldığı bilinmektedir.

Eski Yunan'da roma Hukuku'na bir müessese olarak girmiş bulunan af yetkisi bu iki uygarlıktan beslenen bugünkü Batı ülkeleri Hukuku'na da miras en intikal etmiştir. Sokrates affı insanlığı affetmek olarak tanımlamış, bağışlamanın insanın yüceliğini, intikamın ise rezilliğini göstereceğini söylemiştir. Platon ise düşmandan intikam almanın onu bağışlamakla mümkün olacağını ifade etmiştir.¹⁸

B. Roma' da Af

Roma'da da af yetkisi halk tarafından ve Comitum' larda kullanılırdı. Bu yetki ya eski hale iade şeklinde ya da mahkûmların iadesi veya devam eden davanın sona erdirilmesinin engellenmesi şeklinde kullanılmaktaydı. Daha sonraki dönemlerde af yetkisini hükümdar tek başına genel veya özel af tasarrufunda bulunmak şeklinde kullanmıştır.

Öç alma hakkına üstünlük tanınan Cermen Hukuku'nda da af yetkisinin tek başına kullanan kral, özel suçlarda suçun mağdurunun rızasını, devlete karşı işlenen

¹⁷ Soyaslan, s.414

¹⁸ Ali Polat, **Üç Bin Yıllık Birikim**, 2. Baskı, Enes Matbaası, İstanbul 2001, ss.307-308

suçlarda da Diyet Meclisi'nin muvafakatini alarak ya da doğrudan doğruya kendisi tasarrufta bulunmak suretiyle af yetkisini kullanırdı.

Ortaçağ'da baron ve feodal beyler tarafından kullanılan af yetkisi, merkezi iktidarların güç kazanması ile hükümdarların mutlak tasarruf alanına dahil olmuştur. Kral af yetkisini çıkardığı fermanla bazen suçlu bazen de sadece verilen cezayı affederek kullanmaktaydı. Ortaçağ'da af yetkisi bazen Kralın tahta çıkması, bazen askeri bir zafer kazanılması, bazen de ceza evlerinin boşaltılması ve hazineye getirdiği yükün azaltılması gayeleri ile kullanılmaktaydı.¹⁹

C. Geçmişte Ve Cumhuriyet Döneminde Af Uygulamaları

Konuyu Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde

Osmanlı Türk Hukukunda da Yasama, Yürütme, Yargı yetkisini elinde bulunduran padişah uygulanan örfi hukuk gereği bireysel veya toplu olarak suçları af yetkisine sahipti. Kul hakkına ilişkin suçlar ile Allah'ın hakkına ilişkin suçlar temeline oturan İslam hukukunda kul hakkına ilişkin suçlarda (öldürme, yaralama gibi) af yetkisi suç mağduruna veya mirasçılara Allah haklarına ilişkin suçlarda af yetkisi kadı veya ulemaya aitti. Cumhuriyet öncesi dönemde affa ilişkin ilk yazılı hüküm 1858 tarihli Osmanlı Ceza Kanunu'nda yer almıştır.²⁰ Burada cezaları kaldırmak ya da daha hafif başka bir cezaya dönüştürmek yetkisi Padişah'a

¹⁹Dönmezer, ss.268-269 Akt; Ahmet Yavuz, **Türk Hukukunda Af**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi, 2003, s. 76

²⁰ Soyaslan, s.414

tanınmıştı. Bu konuda özel bir irade olmadıkça ve kanunda açık bir hüküm bulunmadıkça cezaların affı veya değiştirilmesi mümkün değildi.²¹

Cumhuriyet Öncesi dönem bazı yabancı yazarlarca meydana gelen ciddi ekonomik değişimler nedeniyle 1854 öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmiştir.²²

2. Cumhuriyet Döneminde

Cumhuriyet döneminde ceza hukuk alanında ilk ilan edilen af 2330 sayılı umumi af kanunudur.(28.10.1933 tarih ve 2540 .S.lı.RG.)

Günümüze kadar 1936 tarihli 2887 sayılı kanun, 1938 tarih ve 2527 S.y ile siyasi suçlardan hüküm giyenlerde İstiklal mahkemesi kararıyla mahkum olanların affına dair kanun gibi bir çok af kanunu çıkartılmıştır.

Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar çok sayıda vergi affı yasası çıkartılmıştır. Tez kanunumuz ile doğrudan ilgili olması nedeniyle Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana çıkartılan vergi affı yasaları aşağıya tek tek yazılmıştır.

-5 Ağustos 1928 gün ve 145 sayılı Elviyeyi Selased vergilerinin sureti cibayetine dair yasa,

-4 Temmuz 1934 gün ve 2566 sayılı vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa,

-29 Haziran 19387 gün ve 3568 sayılı arazi vergisinin mali yıl sonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa,

-15.03.1934 gün ve 4530 sayılı varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa,

²¹ Ahmet Akgündüz, **Mukayeseli İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı**, Diyarbakır 1986, s.841

²² Charles morawitz, **Les Finances De La Turquie** Paris, 1902, s.20

- 21.01.1947 gün ve 5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa,
- 26.10.1960 tarihli 113 sayılı af yasası,
- 28.12.1961 gün ve 281 sayılı bir kısım vergi cezaları gecikme zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair yasa,
- 23.02.1963 gün ve 218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
- 13.06.1963 gün ve 252 sayılı spor kulüplerinin oyunculara ve karşı kulüplere şimdye kadar ödenmiş bulunan transfer ücretleri ve teşvik primlerinden oluşan vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affı hakkında yasa,
- 05.09.1963 gün ve 325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa,
- 16.07.1965 gün ve 691 sayılı belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının Hazine'ce terkin ve tahkimi hakkında yasa,
- 03.08.1966 gün ve 780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
- 15.05.1974 gün ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50.yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,
- 2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa,
- 04.02.1985 gün ve 3239 sayılı yasa(4.madde)
- 3505 sayılı yasa,(geçici birinci madde)
- 3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)
- 3787 sayılı yasa,
- 400 sayılı tahsilat genel tebliğ,(2)
- 4369 sayılı yasa,
- 414 sayılı tahsilat genel tebliğ, (3)

-4748 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)²³

25 Şubat 2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu

4811 sayılı yasada değişiklik yapan 5228 sayılı yasa

Cumhuriyet döneminde yukarıda da belirtildiği gibi çeşitli zamanlarda çıkartılan kanunlarla cezaların affı yoluna gidilmiştir. Vergi cezalarının affı da bazen bu kanunların kapsamı içine alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir.²⁴

III. AFFIN LEH VE ALEYHİNE OLAN GÖRÜŞLER

Af lehine ve aleyhine olan görüşleri affın lehine ve aleyhine görüşler olmak üzere iki ana alt başlık halinde inceleyeceğiz.

A. Genel Olarak Af Yetkisinin Leh Ve Aleyhindeki Görüşler

Af meşruluğu hususunda münakaşalara yol açmış bir tartışmadır. Lehindeki fikirler kanunları sosyal hayata uydurmak, bunların lüzumsuz şiddetini gidermek, uygulamada birbirine yakın gerekçelere dayanırlar. Büyük bir kısmı pozitivist yazarlar tarafından ileri sürülen aleyhteki görüşler ise; yukarıda sayılan zaruretlerin affı haklı göstermeye kâfi gelmeyeceği fikrinden hareket ederler.²⁵

²³ Yusuf Keleş, “Yine mi Af” Mükellefler ne zaman Vergi Öderler” **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2002 S. 249 ss.75-84

²⁴ Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **A.Ü.H.F. Dergisi**, 1972, C. 29, S. 1-2, ss. 11-116

²⁵ Keyman, s.14

1. Lehteki Görüşler

Affin lehine olan görüşleri ceza hukukunda lehe olan görüşler ve vergi hukukunda lehe olan görüşler olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

a. Ceza Hukukunda

Ceza kanunlarının genel oluşu yani belli bir kişi ya da olay için değil, genel düzenleyici kurallar olmaları nedeniyle somut bir olayda kanun koyucunun öngöremediği veya öngörülerden daha şiddetli bir sonuç vermesi mümkündür. Bu tür sonuçlar, genel ve soyut kuralların uygulanması sırasında ortaya çıkması kaçınılmazdır. Çünkü kanunlar adeta “büyük rakamların doğruluğu” esasına göre hazırlanır. Bu nedenle af ile haksızlığın tamir imkânı ortaya çıkar.²⁶ Ayrıca kanunları belirli zamanlarda yapılması nedeniyle sosyal hayata uyum sağlayamamaları da adaletsizliğe sebep olur.²⁷ Her ne kadar zaman zaman kanunlarda değişiklik yapılsa da değişiklik neticesinde getirilen genel ve soyut nitelikteki kanun hükmü dahi, ne kadar ileri görüşlü olursa olsun kanun koyucunun önceden öngörmediği daha ağır ve kamu yararına aykırı sonuçlar doğurabilmektedir.²⁸ Özellikle taksirli suçlar suç işlemek istemeyen insanların bile suç işleme ihtimalini ve riskini artırmıştır. Taksirli suçlar bir türlü talihsizlik eseri olarak ortaya çıkmaktadır.²⁹ Siyasi mülahazalarda da bir toplumda geçmiş ihtilafların artık unutulmasını, yeni ve sakin bir sosyal hayatın başlamasını, kin duygusunun kökleşmesine mani olunmasını gerektirebilir. Bu durum daha çok iç harplerden sonra çıkartılan af yasalarında ortaya çıkar.³⁰

²⁶ Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara 1985, C. I, s.808,

²⁷ Keyman, s.14

²⁸ Erem, s. 414

²⁹ Mustafa Avcı, “Kim Kimi Affedebilir? (Mukayeseli Hukuk Kaynaklarında Adli Af-1)”, **Kamu Hukuku Arşivi**, 1993, s.226- 223

³⁰ Erem, s.808

Ayrıca Adli sistemler ne kadar mükemmel olurlarsa olsunlar “adli hataların” işlendiği bir gerçektir. Bu bakımdan af bu hataları giderici bir niteliğe sahiptir. Davaların uzaması neticesinde, bazı davaların üstün körü bir şekilde sonuçlandırılması ve bu şekil bir uygulamanın ise, adaletin farklı şekilde etmesine ve dolayısıyla adli hatalara yol açabilmesi ihtimal dâhilindedir.³¹

b. Vergi Hukukunda

Bütün ülkeler, bazı tür suçların yaygın bir şekilde işlendiği dönemler geçirebilirler, Toplumların o sırada içinde buldukları koşullar, bu suçların işleniş nedenlerini açıklayabilir. ³² Siyasi bunalımların yanı sıra ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra da affa gerek duyulabilir çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde olağan dönemler için hazırlanmış yakalarla bunalımın atlatılabilmesi çoğu zaman mümkün olmaz, Böyle dönemlerde içinde bulunulan olağan üstü durumun özelliklerine ve koşullarına uygun olağanüstü nitelikteki yasaların çıkartılması gerekebilir.³³³⁴

Dönemin maliye bakanı Kemal Unakıtan yasa tasarısının hazırlanması sırasında “Maliye Bakanlığının kayıtlarına göre 2002 yılı sonu itibariyle vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen vergi alacağı tutarının, gecikme faizi ile birlikte 10 katrilyon Lirayı aşmış durumda, yaşanan küresel kriz ardından gelen Rusya krizi ve Mali Milat ile ilgili kriz, daha sonra 2000 yılında yaşanan ekonomik kriz nedeniyle yüz binlerce vergi mükellefi zor durumda kaldı” şeklinde beyanı af yasalarının lehine olan görüşleri özetlemektedir.³⁵

³¹ Sulhi Dönmezer, “Ceza Adaletinde Reform ilkeleri”, **İ.H.F.M.**, C.XXXVIII, S.1-4, s.9

³² Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları** , Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, Eskişehir 1992 s..30

³³Dönmez, s.31

³⁴ 27 Şubat 2003 gün ve 25033 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4811 Sayılı vergi barışı yasası,

³⁵ Hürriyet gazetesi 05.01.2003 tarihli sayısı

Bazen yasalarda öngörülen yollarla vergi borçları tahsil edilemez. Bu tip durumlarda vergi affı yolu ile vergi tahsili yoluna gidilebilir.³⁶ Vergi Affının amacı zaten genel olarak normal yollarla tahsil edilememiş vergileri olağanüstü istisnai bir yol olarak kabul edilen af aracılığıyla tahsil etmektir.³⁷

Bazen de af yoluyla vergi cezalarının tatbikinden doğacak mahsurlar önlenmek istenebilir. Bazı hallerde cezanın mükellefin maddi durumunda beklenenden daha şiddetli etkiler yaratması söz konusu olabilir.³⁸

2. Aleyhteki Görüşler

Affin aleyhine olan görüşleri ceza hukukunda aleyhe olan görüşler ve vergi hukukunda aleyhe olan görüşler olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

a. Ceza Hukukunda

Ceza kanunlarının caydırıcılığı, şiddetinden değil, mutlaka uygulanacağı varsayımına dayanır. Mutedil fakat muhakkak olan bir ceza müthiş fakat kurtulmak ümidini veren bir cezadan daha tesirlidir.³⁹ Eğer ceza çok şiddetli ise af yetkisi ile bu şiddetin tadili zorunludur ancak böyle bir tadil iyi bir şey değildir. Bu nedenle kanunlar iyi yapılmalı, eğer ceza zaruri ise affetmemeli zaruri değil ise ceza verilmemelidir. Pozitivistler de affa karşıdır bunlara göre af yetkisi keyfi bir merhametle çıkartılmamalıdır. Eğer bazı suçlar artık hukukun ihlali sayılmıyor ise af ilan edilecek yerde bu fiiller hakkındaki cezalar kaldırılmalıdır. Eğer bazı kişilerin cezalandırılması haksız görülüyor ise burada da genel af yerine özel af çıkartılmalıdır. Ancak pozitivistler af yetkisinin istisnai olarak ancak” siyasal, idari

³⁶ Armağan, s.360

³⁷ Recai Dönmez, “Vergi Hukukunda Vergi Affı kavramına yer yok mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2002, S.117, s.50

³⁸ Ali Alayberk, **Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı Yayın No:1959/98, Damga Matbaası 1956, s.88

³⁹ Dei delitti e pelle gene, S XX, “Certeza della pene, Grazie”; akt Faruk Erem, s.809

veya mali suçlar için kullanılabilceğini kabul etmektedirler.⁴⁰ Bir başka anlayışa göre, faili cezalandırmaktaki amaç ödetmedir(kefaret), başka bir amaç aranmasına gerek yoktur. Bu amaç bakımından ceza geçmişe yöneliktir. Ödetme ise; işlenmiş olan fiili esas alır ve herkesin işlemiş olduğu fiilin sonuçlarına katlanması gerekir.⁴¹

b. Vergi Hukukunda

Vergi hukuku alanında affa karşı çıkılmasının en önemli nedenlerinden biri affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü inancıdır. Her şeyden önce af uygulaması yürürlüğe girmeden önce vergi suçu işleyerek cezalandırılanlar ile affın getirdiği olanaklardan yararlananlar arasında bir ayrım yaratmaktadır.⁴² Yine affın cezanın kesinliğini ve caydırıcılığını bertaraf edip suçlularda af ümitlerinin diri kalmasını ve dolayısıyla suça yönelmelerini⁴³ yani bundan sonra da vergilerini ödememeye devam etmelerini sağlarlar.⁴⁴ Af vergi yasalarına itaatsizliği teşvik eder.⁴⁵ Vergi Affı devletin vergisini toplamadaki aczini ortaya koyar.⁴⁶

Vergi Aflarına yönelik bu eleştirilerin ortadan kaldırılabilmesi için tıpkı ceza hukukunda affı sınırlayan Anayasanın 14. maddesi gibi vergi affının da çerçevesinin anayasada hüküm altına alınması gerekir. Nasıl ki vergilendirmenin anayasal ilkelere bağlı olması gerektiği savunuluyor ise⁴⁷ bir vergi affının da anayasal çerçevesinin belirlenmesi gerekir.

⁴⁰ Erem, s.810

⁴¹ Veli Özer Özbek, **Ceza Hukukunda Suçtan Doğan Mağduriyetin Giderilmesi**, Ankara 1999, s.169

⁴² Dönmez, af, s.41

⁴³ Faruk Erem ve diğerleri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 1997, s.92

⁴⁴ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkelî Yayıncılık, İstanbul-2004, s.360

⁴⁵ Dönmez, Af, s.42

⁴⁶ Armağan, s.361

⁴⁷ Zeynep Arkan, “Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, 1996, C.11 S.1 s.15

IV. TÜRK HUKUKUNDA AFFIN ÇEŞİTLERİ VE SONUÇLARI

Türk Hukukunda Af Genel Af ve Özel Af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

A. Genel Af

Af, bazen sadece kesinleşmiş cezaları kaldıran, hafifleten veya değiştiren, bazen da kamu davasını düşüren veya mahkûmiyeti bütün neticeleri ile birlikte vaki olmamış sayan bir kamu hukuku tasarrufudur. Bu genel tarif affın iki ayrı şekilde tezahür eden bir atıfet muamelesi olduğunu göstermektedir. Bunlardan biri mahkumiyet ve kamu davasını ortadan kaldıran genel af, diğeri ise sadece cezaya tesir eden özel aftır.⁴⁸

Bir başka tanıma göre genel af hem mahkumiyeti hem de kamu davasını ortadan kaldıran aftır. Başka bir deyişle genel af ile affedilmiş bir fiil artık suç olmaktan çıkar.⁴⁹ Dönmezer -Erman'a göre, "Genel af, sosyal fayda düşünceleri ile bütün veya belirli bazı suçları ve hükmedilmiş ise cezaları bütün neticeleriyle birlikte düşüren bir yasama işlemidir."⁵⁰

Bir affın genel af olup olmadığının tayininde affın bir çok kişiler hakkında çıkarılmış olup olmadığına değil, af ile nelerin kaldırılmış olduğuna bakılmalıdır⁵¹.

Genel af halinde kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün sonuçları ile birlikte ortadan kalkar. (5237 SY TCK mad 65/1)

⁴⁸ Keyman, s.42

⁴⁹ Çağan, s.111

⁵⁰ Sulhi Dönmezer – Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III İstanbul 1994, s.278

⁵¹ Erem,C.1 s.:811

Bizim hukukumuzda af genel af ve özel af olmak üzere iki şekilde kabul edilmiş bulunmaktadır. Unutmaksızın suçu bağışlamak şeklinde anlaşılabilir olan özel af ile, suçun unutulmak suretiyle bağışlanması anlamına gelen genel af⁵² arasında ilk nazarda göze çarpan bir fark vardır. Bu da özel affın daha ziyade hukuki, genel affın ise bunun tam aksine önemli bir derecede politik bir muhtevaya sahip olunması şeklinde ifade olunabilir.⁵³

Genel af mahkûmiyetten önce de, sonra da gerçekleştirilebilir fakat her iki durumda da geçmişi ortadan kaldırmakta silmemektedir. İşlenen suç artık takip edilmemekte, hüküm yerine getirilmemektedir.⁵⁴

Türkiye’de ilki 1923 tarihinde olmak üzere 1974 tarihine kadar toplam 11 af kanunu çıkmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununu dahi içerdiği lehe hükümler nedeniyle af kanunu olarak değerlendiren yazarlar vardır.⁵⁵

1. Genel Affın Çeşitleri

Genel Affı iki ana başlık altında inceleyeceğiz.

a. Tam Genel Af – Tam Olmayan Genel Af

Bazı ceza kanunları genel affı tam ve tam olmayan diye ikiye ayırmaktadırlar. Bu ayrımı kabul eden kanunlara göre muhakemeden veya kesin hükümden evvel müdahale eden genel aflara tam genel af denir. Buna karşılık kesin hükmünde sonra ortaya çıkan genel af tam olmayan genel aftır. İtalyan ceza Kanununun Tam ve tam olmayan Genel Af ayrımını yapmış olmasına rağmen bizim ceza

⁵² Paul Duez et Cuy Debeyre, Traite’ dedroit administratif, Paris 1952, sh.223; Akt Keyman s.43

⁵³ Roux Francis, Pierre, La grace amnistiante Paris 1940, sh. 31-32; akt. Keyman s.43

⁵⁴ Soyaslan, s.416

⁵⁵ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Seçkin Kitapevi, Ankara-2005, s.617

kanunumuzda bu ayırım yapılmamıştır.,⁵⁶ Bizim ceza kanunumuzun 65.Maddesinin birinci fıkrasında öngörülen “Hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.” hükmünden çıkan sonuç Türk Ceza Kanununda öngörülen affın tam genel af olduğudur.⁵⁷

b. Mutlak Genel Af, Umumi Genel Af, Kısmi Genel Af

Mutlak genel af, hiçbir ayırım yapmaksızın bütün suç ve suçluları kapsayan bir genel af olmasıdır. Burada ne affedilecek suçlar ne de aftan istifade edebilecekler bakımından bir sınırlama konulmamıştır⁵⁸.Anayasamızın 14. maddesinde öngörülen suçlar için af kanunu çıkartmak mümkün olmadığından ülkemizde mutlak genel af kanunu çıkartmak mümkün değildir. Umumi genel afta ise hiçbir sınırlayıcı hüküm koymaksızın bir veya birkaç kategori suçun affedilmesi söz konusudur. Kısmi genel afta ise Kanun Koyucu layık görmediği kimseleri affın haricinde bırakmakta, bunlarla aynı nitelikte suçları işleyenleri affetmesine rağmen bu kişileri mükerrir olmaları gibi nedenlerden dolayı af kapsamı dışında tutmaktadır. Ülkemizde çıkartılan af kanunlarının önemli bir kısmı kısmi genel af niteliğindedir.

2. Genel Affın Cezai Sonuçları

Bu başlık altında genel affın cezai sonuçları ele alınacak olup, hükmün kesinleşmesinden önce yürürlüğe giren affın cezai sonuçları ile kesin hükümden sonra yürürlüğe giren affın cezai sonuçları olmak üzere konu iki başlık altında ele alınacaktır.

⁵⁶ Keyman, s.58

⁵⁷ “Ehliyetin geri alınması mahkumiyet halinde uygulandığına göre müstakil bir tedbir niteliğinde değildir. Bu itibarla mahkumiyete dayanak olan suç affa tabi bulunduğu takdirde bu mahkumiyet dolayısıyla ittihaz edilen ehliyetnamenin geri alınması hali de affın kapsamına girer. Yargıtay 4.C.D., 24.06.1967, 1175/3937” Vural Savaş- Sadık Mollamahmutoğlu, **Türk Ceza Kanununun Yorumu**, Seçkin Yayınevi, Ankara-1999, C.2, s.1568

⁵⁸ Keyman, s.59

a. Hükümün Kesinleşmesinden Önce Yürürlüğe Giren Affın Sonuçları

5237 Sayılı Türk Ceza kanununun 65/1 maddesinde kanun koyucu genel affı tanımlarken, “kamu davasının düşeceğini ve hükmolunan cezaların bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkacağını hüküm altına almıştır..” Öyle ise hükmün kesinleşmesinden önce yürürlüğe giren af kanunu davayı düşürücü etki yapar.(5237 Sayılı TCK 65/1 ve 5271 SY CMK 223/8) Şayet bu tarihe kadar dava açılmamış ise artık dava açılmayacak Cumhuriyet Savcılığı hazırlık aşamasında 5271 Sayılı CMK 172 maddesi gereğince kovuşturmayaya yer olmadığına karar verecektir.⁵⁹ Bazen bu konuda çıkartılan af kanununda özel düzenlemede bulunabilir.⁶⁰

Af edilen suç dosyası af olunan kişinin temyiz talebi veya Savcının beraat talebi ya da mahkûmiyet istemi nedeni ile Yargıtay da temyiz aşamasında ise yüksek Mahkeme artık dosyayı görüşemez, davanın düşürülmesine karar verir.)⁶¹

b. Kesin Hükümden Sonra Çıkarılan Genel Affın Sonuçları

Genel af düzenleyen kanun hükmü kesinleşmesinden sonra yürürlüğe girmiş ise artık ceza infaz olunamaz ve eğer ceza infaz edilmekte ise infaza devam olunamaz.

⁵⁹ CMK 172/1 Cumhuriyet Savcısı, Soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması halinde kovuşturmayaya yer olmadığına karar verir.

⁶⁰ Yargıtay 6.C.D 1975/5337 Esas, 1975/5788 Karar sayılı ilamında “Sanık, başkası tarafından kendisine verilen 5.1.1974 vade tarihli bononun lira sayısının sonuna sıfır ilave ederek icraya koymak suretiyle, sahtecilik yapmıştır.Sanığın eylemi, sahte olarak belge düzenlemektir. Resmi belgede sahtecilik, düzenlenmesiyle oluşur. Bononun 5.1.1974 vade tarihli olmasına ve sahteciliğin bu tarihten sonra yapıldığı hakkında bir kanıt elde edilememiş bulunmasına göre, suçun 5.1.1974 den önce işlendiğinin kabulü ile 1803 sayılı Af Yasasının 1/A ve TCK.nun 97. maddesi uyarınca kamu davasının ortadan kaldırılması gerekirken TCK.nun 349, 346. maddeleri delaletiyle 342/1. maddesi uyarınca cezalandırılması doğru değildir.

⁶¹ Soyaslan., s. 419, ancak Yargıtay karşı görüşte olup Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 1975/1-298E, 1975/289 ve 24/11/1975 tarihli kararında “Af yasası Cezayı bütün sonuçları ile birlikte ortadan kaldırmış olsa bile, ağır cezalı bir işe ilişkin hükmün Yargıtayca incelemesinin duruşmalı olarak Yapılması gerekir.”

Eğer hürriyeti bağlayıcı cezanın infazından sonra genel af hükmü yürürlüğe girmiş ise mahkûmiyetin neticesi olan ehliyetsizliklerde ortadan kalkar⁶² Yargıtay'ın bu konudaki içtihatları yerleşmiş ve süreklilik kazanmıştır.⁶³

Mahkûmiyet ortadan kalkınca onun tevlit ettiği neticelerin devamı mümkün değildir.

Aftan evvel tahsil edilmiş para cezaları iade edilemez, fakat bir genel af kanununun tahsil edilmiş para cezalarının iadesine dair hüküm ihtiva etmesine hukuki bir mani yoktur.⁶⁴

Genel aftan sonra mahkûmiyet artık tekerrür ve itiyat için göz önüne alınmaz.⁶⁵

Aftan sonra affa uğramış fiil nedeniyle kişinin adli Sicil kaydındaki sicil bilgileri Adli sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünce silinir.⁶⁶

3. Genel Affın Hukuki Sonuçları

Genel af cezai sonuçları ortadan kaldırmaktadır. Ancak bu fiil nedeniyle üçüncü kişilerin haklarının durumu ne olacaktır. Bu husus “ Affin fiili ortadan kaldırmayacağı” teorisi ile açıklanmaktadır. Genel af, işlenmiş olan fiili ortadan

⁶² Erem,C.II s.512

⁶³ Yargıtay 8. Ceza Dairesinin 1974/11737 esas, 1974/14440 karar sayılı ilamı “1803 Sayılı Af Yasası ile tabanca taşıma ve tehdit suçları ortadan kalktığına göre, bulundurma ruhsatlı olan sanığın tabancasının iadesi yerine zorlamına karar verilmesi, bozmayı gerektirmiştir,”

⁶⁴ Erem, C.II. s.512

⁶⁵ Soyaslan s.419

⁶⁶ 5237 sayılı Adli sicil Kanununun dokuzuncu maddesi şu şekildedir. “Adli sicildeki bilgiler; **a)** Cezanın veya güvenlik tedbirinin infazının tamamlanması, **b)** Ceza mahkûmiyetini bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran şikayetten vazgeçme veya etkin pişmanlık, **c)** Ceza zamanaşımının dolması, **d)** Genel af, Halinde Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğünce silinerek, arşiv kaydına alınır.”

kaldırmaz onun suç olmak vasfını ortadan kaldırır.⁶⁷ fiile bağı hukuki neticeler devam eder. Örneğin zinanın affı halinde boşanma sebebi olarak zina devam etmektedir.

Fiil suç vasfını kaybetmiş de olsa o fiil işleyenlerin bazı görevlere atanmasını kanun koyucu yasaklayabilir. Nitekim Anayasanın 76/2 Maddesi, bazı suçlardan dolayı mahkûm olanların affedilmiş olsalar milletvekili olamayacaklarını öngörmüştür⁶⁸.

B. Özel Af

Özel Af hükmedilmiş cezayı kaldıran, azaltan veya başka bir cezaya çeviren aftır. Özel af işlenmiş olan fiilin suç vasfını ortadan kaldırmaz.⁶⁹

Özel af genel af gibi umumi değil, fakat ferdi mahiyette bir tedbirdir. Özel af daima mahkûmu şahsı göz önünde tutularak yapıldığından şahsi niteliktedir. Özel af ancak hükmedilip kesinleşen ve infazı kabil olan gerek hürriyeti bağlayıcı cezalar gerekse de para cezaları bakımından uygulanan, ehliyetsizliklerin iadesi sonucunu doğurmayan bir atıfet müessesesidir.⁷⁰

Özel Af Türk Ceza kanununun 65/2,3 maddesinde düzenlenmiştir. 65/2, maddesinde “özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir, veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir hükmü getirilmiş, 65/3 madde de ise “cezaya bağı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir hükmü getirilmiştir.

⁶⁷ Erem C.II. s.811, Soyaslan.s.419

⁶⁸ Soyaslan, s.420

⁶⁹ Erem, s.816

⁷⁰ Abdullah Pulat Gözübüyük, **Alman, Fransız, İsviçre ve İtalyan Ceza Kanunlarıyla Mukayeseli Türk Ceza Kanunu Açıklaması** .C.I, İkinci Baskı, Ajans Türk Matbaası, Ankara 1961 s.213

Görülüyor ki özel af, neticeleri ve tesirleri bakımından genel affa nazaran çok daha dar olan bir müessesedir. Zaten özel affın esasını izah eden görüşlerde, bunun siyasi olmaktan ziyade hukuki bir mahiyete sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Genel affın, takip ettiği politik gayeler sebebi ile tam bir atıfet muamelesi sayılmamasına mukabil, özel af kelimenin gerçek anlamıyla bir merhamet muamelesi teşkil eder. Çünkü müessese adli hata, hükmün adalet ölçüsüne nazaran çok şiddetli olması gibi gerekçelerle cezayı kaldırmakta, azaltmakta veya değiştirmekte, bu suretle tamamen infaz ile ilgili sonuçlar doğurmaktadır. Bu sebeple de fiilin cürmi mahiyeti, daha evvelden verilmiş olan ceza mahkûmiyeti ve bunun cezai neticeleri gibi hususlar mevcudiyetlerini muhafaza etmektedirler.⁷¹

Hemen her ülkede özel affın en iyi ve en isabetli biçimde yürütme organı daha doğrusu Devlet başkanı tarafından kullanılabilceği düşünülmüştür. İşte bu düşünceye uygun olarak Anayasamızda Cumhurbaşkanına bu yetki tanınmıştır. Kısıtlı niteliğinden dolayı Onun bu yetkisi olsa olsa sonuçları bakımından özel affa benzer⁷²

1. Özel Affın Çeşitleri

Özel affın çeşitlerini cezaya tesiri bakımından özel af, Faydalanacak kişiler bakımından özel af ve şarta tabi olup olmamasına göre olmak üzere üç ana başlık altında inceleyeceğiz.

⁷¹ Keyman, s.44

⁷² Özkan Tikveş, **Teorik ve Pratik Anayasa Hukuku**, İzmir 1982, s.182

a. Cezaya Tesir Bakımından Özel Af

(1) Cezayı Tamamen Kaldıran Özel Af

Burada özel af tasarrufuna konu edilen cezanın tamamen affı, yani kaldırılması gündeme gelmektedir. Artık af kanununun yada kararnamesi yürürlüğe girdiği anda gerek hürriyeti bağlayıcı cezaların, gerekse de para cezalarının infazı imkansız hale gelir; şayet infaz devam ediyor ise infaz durdurularak hükümlü salıverilir.

Bizdeki özel af kanunları ile genellikle affedilen cezaların tamamı affedilmekte, yani özel af tasarrufu ile cezanın tamamen kaldırılması, infaz edilememesi yoluna gidilmektedir. Nitekim 14.07.1950 tarih ve 5677 Sayılı Af Kanunu'nun toplu özel affa ilişkin 5.maddesinde yer alan “ Hükmedilmiş ve edilen miktar 2 seneden az ise (2 sene dahil) tamamı indirilir.” Şeklindeki düzenleme ile bazı mahkûmların cezasının tamamının affedildiği görülmektedir.⁷³ Ayrıca 4616 sayılı yasanın 1. maddesinde on yıla kadar olan hükümlülük sürelerinin kaldırılması söz konusu olduğundan 4616 sayılı yasa da cezayı tamamen kaldıran özel af niteliğindedir.⁷⁴

(2) Cezaya Azaltan Özel Af

Cezayı tamamen kaldırmamakla birlikte belirli bir kısmının infazına engel olunması durumunda, özel affin cezayı azalttığı kabul edilmektedir. Nitekim Bizde 134 Sayılı Af Kanunu'nun 1/C bendinde , “dolayısıyla af kanunu” olduğu kabul edilen 3713 Sayılı Terörle Mücadele Kanunu ve 4616 Sayılı Şartla Salıverme Dava

⁷³ Keyman , s.55

⁷⁴ 4616 sayılı kanunun birinci maddesinin ikinci bendi ile şu hüküm getirilmiştir. “...Şahsi hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkum edilenler ile aldıkları ceza herhangi bir nedenle şahsi hürriyeti bağlayıcı cezaya dönüştürülenlerin toplam hükümlülük süresinden on yıl indirilir”

ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun'da bu şekilde cezaların indirimini öngören düzenlemeler bulunmaktadır.

(3) Cezayı Değiştiren Özel Af

Hükmolunmuş cezanın daha hafif bir cezaya dönüştürülerek, hükümlü lehine infaz imkânı doğuran özel affa cezayı değiştiren özel af denilmektedir. Hükümlü kabul etse de cezasının evvelki cezadan daha ağır bir cezaya dönüştürülmesi mümkün değildir. Esasen daha hafif cezanın kanunda yazılı bir ceza olması da gerekmektedir. Aksi halde yasama organının yetkilerine tecavüz edilmiş ve cezaların kanuniliği prensibi de ihlal edilmiş olur.⁷⁵

Cezanın değiştirilmesi uygulaması özellikle ölüm cezaları konusunda olmaktadır. Nitekim 3713 ve 4616 Sayılı Yasalar'da ölüm cezalarının yerine getirilmeyeceği yer almaktadır. Söz konusu Yasalar'ın bu hükümleri bakımından cezayı değiştiren özel af oldukları görülmektedir. 3713 Sayılı Yasa'nın Geçici 4.maddesinde af kapsamına dahil edilmeyen devlet idaresi aleyhine işlenen suçlar, uyuşturucu madde suçları, ırza geçme suçları, Askeri ceza Kanunu'ndan kaynaklanan bazı suçlar af kapsamına dahil edilmemiş iseler de, bu suçlar dolayısıyla verilen ölüm cezalarının da yerine getirilmeyeceği ayrıca belirtilmiştir..

c. Faydalanacak Kişiler Bakımından Özel Af Çeşitleri

Faydalanacak kişiler bakımından özel af, ferdi özel af ve toplu özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

⁷⁵Keyman,s.68

(1) Ferdi Özel Af

Ferdi özel af tek bir hükümlü için çıkartılır ve bununla bir mahkemenin cezası kaldırılır. Türk Hukuk Sisteminde ferdi özel af çıkartma yetkisi Anayasanın 104. maddeleri uyarınca Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Cumhurbaşkanına aittir.

Hürriyeti bağlayıcı veya sair cezaların affedilmesi için Türkiye Büyük Millet Meclisine, Adalet Bakanlığı'na ya da Savcılıklara hükümlüler veya hükümlü yakınlarının başvurması mümkündür. Başvurunun yapılması cezanın infazını durdurmaz ancak para cezasının infazını durdurur.⁷⁶

Kişiyi özel af yetkisini kullanan TBMM'nin özel affı her şekli ile kabul edebilmesine karşın, Cumhurbaşkanı sadece cezayı kaldırmak veya hafifletmek yetkisine haiz olup, cezayı başka cezaya çevirme yetkisine sahip değildir. Ancak cezaları kaldırmak yetkisine sahip olan Cumhurbaşkanının bundan daha hafif görünümde olan cezayı başka cezaya dönüştürmek şeklinde ferdi özel af yetkisini kullanabileceğini kabul etmemek hukukta akıl yürütmek ilkelerinden biri olan "evleviyet" ilkesinin sonucu olan "çoğu yapmaya yetkili olanın azı da yapmaya yetkili olduğu" ters düşer.⁷⁷

(2) Toplu özel Af-(Ferdi olmayan Özel Af)

Toplu özel af (Muayyen bir neviden olan suçlar hakkında bütün vatandaşlara şamil bir aftır).⁷⁸

⁷⁶ Soyaslan, s.424

⁷⁷ Gözler Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitapevi, Bursa- 2000, s.511

⁷⁸ Keyman, s.69

Anayasanın 104.maddesine göre Cumhurbaşkanının ferdi özel af yetkisi olmasına rağmen 87. madde gereğince TBMM hem ferdi af hem de toplu özel af yetkisine sahiptir.⁷⁹

Toplu özel af sadece cezaya tesir eder ve kamu davasının düşmesine sebep olmaz. Toplu özel aftan sonra kamu davasına devam edilir. Hükmün verilmesinden sonra affın tatbikine geçilir. Toplu özel aftan sonra mahkûmiyet hükmü ve bunun neticeleri devam eder.⁸⁰

d. Şarta Tabi Olup Olmamasına Göre Özel Af

Şarta tabi olup olmamasına göre özel af üçe ayrılmaktadır. Şayet özel af herhangi bir şart içermemekte ise şarta bağlı olmayan özel af, eğer af şarta bağlı olarak çıkarılmış ise şarta bağlı özel af söz konusudur. Şarta bağlı özel afta şartın niteliğine göre taliki şarta bağlı özel af ve infisahi şarta bağlı özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Şart taliki ise, bu gerçekleşinceye kadar aftan faydalanmak mümkün olamaz. Bizde 5677 Sayılı 6.maddesi ile toplu özel affı taliki şarta bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre tespit edilen süre içinde savcılığa müracaatla teslim olmayanlar 5.maddenin bahsettiği özel aftan yararlanmaz.⁸¹ Bazen failin mağdura verdiği zararını gidermesi şartına da bağlanabilir. Terörle mücadele kanununun geçici 4.maddesinin (c) bendine göre, usulsüz ve yolsuz olarak sağlanan menfaat karşılıkları ile bunların vesilesinin zamanaşımına bakılmaksızın “ ödenmesi şartı ile kanunun getirdiği indirimden yararlanma imkânı getirilmiştir.

⁷⁹ Anayasamızın Türkiye Büyük Millet Meclisinin Görev ve Yetkileri başlıklı 87 maddesi şu şekildedir. “... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmek.”

⁸⁰ Keyman, s.69

⁸¹ Keyman, s.71

İnfisahi şartın bahis konusu olduğu hallerde, ilgili derhal aftan istifade eder. Ancak şart tahakkuk edecek olur ise aftan faydalanma sona erer ve hükümlü cezasının geri kalan kısmını da çeker.⁸² 4616 sayılı yasanın 1. maddesinin 2. bendi bu nitelikte bir af yasası olduğunu savunanlar olmuştur. Bu maddeye göre aftan faydalanacak kişiye bir mükellefiyet yüklemesi ve yeniden suç işlenmesi halinde aftan yararlanma imkânının ortadan kalkması durumu bu düzenlemenin bozucu şarta bağlı özel af olduğunu göstermektedir.⁸³

Bizce de İnfisahı şart içeren hüküm 4616 sayılı yasada bulunmaktadır. Yasanın ¼ maddesinde “Erteleme konusu suçun dava zaman aşımı süresi içinde bu suç ile aynı cins veya daha ağır şahsi hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç işlendiğinde, erteleme konusu suçtan dolayı da dava açılır veya daha önce açılan davaya devam edilerek hüküm kurulur.”

2. Özel Affın Sonuçları

Özel affın en önemli sonucu genel aftan farklı olarak cezayı ortadan kaldırır işlenmiş olan filin suç vasfını ortadan kaldırmaz.⁸⁴ Bu nedenle de özel af ancak kesin hükümden sonra uygulanabilir. Çünkü ortada bir ceza yoksa özel afta söz konusu olmaz.

Özel af, af kanunda aksi yazılı olmadıkça ferî cezaları ortadan kaldırmaz. Hükmedilmiş cezadan doğan her türlü cezai netice ve ehliyetsizlikler kamu hizmetlerinden yasaklılık gibi devam eder.⁸⁵

⁸² Keyman, s.71

⁸³ Türkn Yalçın, Sancar. “Hukuksal Nitelik”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan -2001, S.18 s.174

⁸⁴ Erem, C.I, s.816

⁸⁵ Yargıtay 5.C.D. 16.6.1961, 2313/2502 “Türk Ceza Kanununun 98. maddesi sarahatı hilafına kamu hizmetlerinden memnuiyet cezasından indirme yapılması yolsuz ise de; aleyhe temyiz olmadığından bozma sebebi yapılmamıştır.”

Tazminat kabilinden para cezalarına özel af uygulanamaz. Özel af tekerrüre engel olmaz ancak tecile engel olur. Özel aftan önce de olduğu gibi mahkûmiyet adli sicilde kalmaya devam eder.⁸⁶

Özel Af işlenmiş olan fiilin suç olma vasfını ortadan kaldırmadığından özel affa uğramış olsa da bu fiil nedeniyle ortaya çıkan ve özel hukuktan kaynaklanan tazminat hakkı ortadan kalkmaz.⁸⁷

V. AFFIN BENZER MÜESSESELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Affı Ceza Hukukunda ve Vergi Hukukunda benzer müesseseler ile ayrı ayrı karşılaştıracamız

A. Ceza Hukukunda Af Benzeri Müesseselerle Karşılaştırılması

Ceza hukukunda sanık lehine haklar doğuran ve bazı sonuçları ile affa benzeyen af benzeri kurumlar aşağıda incelenecektir.

Affa benzer kurumlar incelenirken genel olarak ceza hukuku kurumları olan erteleme, memnu hakların iadesi, şikâyetten vazgeçme, şartla salıverme, kamu davasının açılmasının ertelenmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması konularına ilave olarak doğrudan veya dolaylı olarak vergi suçlarını ilgilendirmesi nedeniyle ayrıca, Vergi Usul Kanunu Kurumları olan Terkin, cezalardan indirim, pişmanlık, ıslah ve uzlaşma ile de karşılaştırmaları yapılacaktır.

⁸⁶Soyaslan, s.412

⁸⁷ Yargıtay Hukuk Genel kurulunun 79/4-231 Esas, 81/744 Karar ve 18.11.1981 tarihli kararına göre “Af Yasası, kamu davası açılmadan çıkmış ise, bir yıllık hukuk zamanaşımı süresi Af Yasasının yürürlüğe girdiği tarihten; şayet Af Yasası kamu davasının açılmasından sonra çıkmış ise, bir yıllık hukuk zamanaşımı, af nedeniyle, kamu davasının düşmesine ilişkin kararın kesinleşmesi gününden itibaren işlemeye başlar. Ceza davası devam ettiği sürece hukuk davasının zamanaşımına uğraması mümkün değildir”

1. Erteleme

Erteleme 5237 Sayılı TCK nın 51.maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre iki yıl veya daha az süre ile hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş kişiler bakımından üç yıldır. Erteleme kararının verilebilmesi için kişinin daha önce üç aydan fazla hapis cezasına mahkum olmamış olması ve yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlıktan dolayı tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede kanaat oluşması gerekir.

5237 Sayılı yasanın TCK.nun yürürlüğe girmesinden önce erteleme kurum 765 Sayılı TCK dan ayrı olarak 647 Sayılı Cezaların infazı hakkında kanunun 6.maddesinde düzenlenmişti.

5237 Sayılı TCK daki düzenlemede erteleme sonunda öngörülen denetim süresinin iyi halli olarak geçirilmesi halinde cezanın infaz edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. 765 Sayılı yasada ise deneme süresinin iyi halli olarak geçirilmesi halinde mahkumiyet esasen vaki olmamış sayılmakta idi.

Eski hali ile erteleme genel affa 5237 Sayılı TCK da düzenlenmiş hali ile bozucu şarta bağlı özel affa benzemektedir. Çünkü 5237 sayılı TCK da denetim süresinin iyi halli olarak geçirilmiş olması halinde ceza infaz edilmiş sayılmaktadır. Bu haliyle hükümlü sanki cezasını cezaevinde çekmiş gibi sonuçlar doğurmaktadır.

Ertelemeye hakim karar vermesine rağmen genel ve özel affa TBMM ve Cumhurbaşkanı karar verir.(Anayasa 87.mad., 104 mad.)

Erteleme bir hâkim kararına dayanır ve dolayısıyla bir gerekçe içermek zorundadır, oysa af bir mutlak takdire dayanır ve gerekçesi olmak zorunda değildir.⁸⁸

Ertelemenin bir şeklide farklı bir uygulaması sayılabilecek Gözetimli Erteleme Kurumu'nu da bu arada sayabiliriz. Gözetimli Erteleme (Probation) ceza mahkemelerinde görülen bir hizmet olup; suçluluğu saptanan sanık hakkında psiko-sosyal bir anket yapılmasını ve bu müesseseden yararlandırıldığında hükümlünün toplumda gözetimi ile tabi olacağı hürriyet rejiminin koşullarını içermektedir.⁸⁹

Eski 647 Sayılı yasanın 6.maddesinde düzenlenmiş Erteleme Kurumu, deneme süresinin olaysız geçmesi halinde “mahkûmiyeti esasen vaki olmamış” sayıyordu. Bu anlamda hükümlüyü yeniden topluma kazandırma amacını önceki düzenleme gibi tam olarak karşılamaktadır. Eski düzenlemeye benzer düzenleme “Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmamak suçunu düzenleyen TCK 191.maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre sanık hakkında tedaviye ve denetimli serbestlik tedbirine hükmedilebilir. Tedaviye ve denetimli serbestlik tedbirine bir yıl süre ile devam edildikten sonra (bu süre maksimum üç yıldır) sanık tedaviye ve denetimli serbestlik tedbirine uygun davranırsa sanık hakkındaki kamu davasının düşmesine karar verilir. Görüldüğü gibi bu düzenlemede sanık hükmedilen tedaviye ve denetimli serbestlik tedbirine uyduğu takdirde artık ceza verilmekten vazgeçilmektedir.

⁸⁸ Keyman, s.8

⁸⁹ Mustafa T, Yücel. “Ceza İnfaz Sistemindeki Kavram Paketlerinin İrdelenmesi (İnsancıl bir yaklaşım)”, **Adalet Dergisi**, S.3-4, Mayıs-Haziran-Temmuz-Ağustos, 1975,ss.348-358

2. Koşullu Salıverme

Hukukumuzda şartla salıverme 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik tedbirlerinin infazı hakkında kanunda düzenlenmiştir.

Çağdaş ceza hukukunda, Cezalar sistemini tamamlayan ve hukukumuzda düzenlenmiş olan kurumlardan biridir. Koşullu salıverme mahkum edildiği hürriyeti bağlayıcı cezalardan., kanunun gösterdiği bir kısmını iyi hal ile ve kurallara tam uyarak geçirmiş bulunan mahkumun konulmuş olan şartlara her bakımdan riayet etmediği takdirde geri alınması şartı ile, mahkumiyet süresini tamamı ile bitirmeden , merciince alınacak bir karar ile salıverilmesini ve böylece serbest hayata dönmesini yada bu hayata geçişini kolaylaştırılmasını sağlayan bir kurumdur.⁹⁰

Koşullu salıverme bir hak mıdır ? Değil midir? Bu sorunun cevabı koşullu salıvermenin bunu uygulayacak organ bakımından mecburu mi? Yoksa ihtiyari mi olduğu sorusuna verilecek cevaba bağlıdır.⁹¹ Kanunumuzun koşullu salıvermeyi hükümlünün isteğine bırakmamış olması ve koşulları bulunduğu takdirde her hükümlü için uygulanabileceğini kabul etmiş olması nedeniyle koşullu salıverme hukuki mahiyeti itibariyle bir haktır.⁹²

a. Koşullu Salıvermenin Şartları

Koşullu salıvermenin şartlarını cezaya ilişkin şartlar ve mahkuma ilişkin şartlar olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

⁹⁰ Dönmezer Erman, C.III s.81 İstanbul 1985

⁹¹ Dönmezer Erman, C.III s.88

⁹² Cengiz Bardak, “Şartla Salıverme”, **Adalet Dergisi**, S.4, Temmuz-Ağustos, 1989 ss.57-66

(1) Cezaya ilişkin şartlar

Hakkında şartla salıverme kararı verilecek mahkumun cezasının bir kısmının infaz edilmesi şarttır.⁹³ Ancak bu durumdan sonra Koşullu salıverme hükümleri söz konusu olur.

Hukumumuzda koşullu salıverme 5275 Sayılı 89,90,91,56,107 maddelerinde düzenlenmiştir. 107.maddeye göre infaz kurumunda iyi halli olarak geçirilmesi gerekli süre; kaşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmi dört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler.

Koşullu salıverilme için infaz kurumunda geçirilmesi gereken süre;

- Birden fazla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına veya ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile müebbet hapis cezasına mahkûmiyet halinde otuz altı ,

- Birden fazla müebbet hapis cezasına mahkûmiyet halinde otuz,

Bir ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla otuz altı,

Bir müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla otuz,

Birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla yirmi sekiz, Yıldır.

⁹³ Dönmezer Erman, C.III, s.89

Suç işlemek için örgüt kurmak veya yönetmek ya da örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenen suçtan dolayı mahkûmiyet halinde; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz altı yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, süreli hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının dörtte üçünü infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. Ancak, bu süreler;

Birden fazla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına veya ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile müebbet hapis cezasına mahkûmiyet halinde kırk
Birden fazla müebbet hapis cezasına mahkûmiyet halinde otu dört,

Bir ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla kırk,

Bir müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla otuz dört,

Birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla otuz iki, yıldır.

(19.12.2006 T.5560 sk.değ.) Koşullu salıverilme süresinin hesaplanmasında, hüküm-lünün on beş yaşını dolduruncaya kadar infaz kurumunda geçirdi bir gün, iki gün olarak dikkate alınır.

Koşullu salıverilen hükümlünün tabi tutulacağı denetim süresi, yukarıdaki fıkralara göre infaz kurumunda geçirilmesi gereken sürenin yarısı kadardır. Ancak süreli hapislerde hak ederek tahliye tarihini geçemez.

Yine yasamız ilk defa mahkûm olanlar ile mükerrirler için farkı süreler öngörmüştür.

5275 Sayılı yasanın 108.maddesinde mükerrirler için koşullu salıverme süreleri şöyledir.

Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası için otuz dokuz yılın,

Müebbet hapis cezası için otuz üç yılın,

Diğer cezaların dörtte üçünün infaz kurumlarda iyi halli olarak geçirilmesi gerekir.

Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz.

Hükümlü hakkında ikinci kez tekerrür hükümlerinin uygulanması halinde, hükümlü koşullu salıvermeden yararlanamaz.(5275 108/3)

(2) Mahkûma İlişkin Şartlar

Şartla salıvermeden yararlanabilmek için yukarıda belirlenen en az sürelerin mahkûm tarafından cezasının çekilerek geçirilmiş olması ve bu sürenin iyi halle geçirilmiş olması gerekir.⁹⁴

5275 Sayılı yasada koşullu salıvermede usul aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

⁹⁴ Erman, s.93

Bir hükümlünün koşullu salıverilmesi hakkında ceza infaz kurumu idaresi tarafından hazırlanan gerekçeli rapor, hükmü veren mahkemeye; hükümlü başka bir yerde bulunuyorsa o yerde bulunan aynı derecedeki mahkemeye verilir. Mahkeme, bu raporu uygun bulursa hükümlünün koşullu salıverilmesine dosya üzerinden karar verir. Mahkeme, raporu uygun bulmadığı takdirde gerekçesini kararında gösterir. Bu kararlara karşı itiraz yoluna gidilebilir. Koşullu salıverilen hükümlünün, denetim süresinde hapis cezasının gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülükler, hâkimin uyarısına rağmen uymamakta ısrar etmesi halinde koşullu salıverilme kararı geri alınır.

Koşullu salıverilme kararının geri alınması halinde hükümlünün

Sonraki suçu işlediği tarihten itibaren kalan cezasının aynen,

(5351 sk. Değ.) Yükümlülüklerine aykırı davranması halinde, bu yükümlülükler uymama tarihi ile hak ederek salıverilme tarihi arasındaki süreyi geçmemek koşuluyla takdir edilecek bir sürenin,

Ceza infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. Koşullu salıverilme kararının geri alınmasından sonra aynı hükmün infazı ile ilgili bir daha koşullu salıverilme kararı verilmez.

Denetim süresi yükümlülükler uygun ve iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

Denetim süresi için farklı hukuk sistemlerinde farklı usuller öngörülmüştür. Bazı kanunlar denetim süresi için belirli asgari süre öngörmüşlerdir. Mesela Polonya kanuna göre 1 yıl bazı kanunlar ise denetim süresi için, çektirilmeyen cezadan daha çok olacağını öngörmüşlerdir(Belçika kanununa göre denetim süresi geri kalan

süreye 2 yıl eklenmesi sonucu bulunan süredir) Bazı kanunlar ise denetim süresini geri kalan yani koşullu salıverme süresinden sonra kalan süre ile aynı olduğunu görürüz.⁹⁵

Biraz önce hükümlü hakkında ceza infaz kurumu idaresi tarafından hazırlanacak gerekçeli rapor üzerine mahkemece koşullu salıverilmeye karar verileceğini belirtmiştik. Peki, cezaevi idaresi bu raporu nasıl ve hangi ölçüleri göz önüne alarak düzenleyecektir. Bu konuda yasanın 89 Maddesinde düzenlenmiştir.

Hükümlünün, Kanununun 107 nci maddesinde öngörülen süreleri, ceza infaz kurumlarının düzen ve güvenliği amacıyla konulmuş kurallara içtenlikle uyarak, haklarını iyi niyetle kullanarak, yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirerek geçirmiş ve uygulanan iyileştirme programlarına göre de toplumla bütünleşmeye hazır olduğunun disiplin kurulunun görüşü alınarak idare kurulunca saptanmış bulunması gerekir.

b. Koşullu Salıvermenin Geri Alınması

Hükümlü yukarıda izahı yapılan asgari süreyi infaz kurumunda geçirdikten ve iyi hali infaz kurumu idaresi ve mahkemece saptandıktan sonra koşullu salıverilir. Bundan sonra cezasının geri kalanı infaz kurumu dışında yani serbest yaşamda infaz edilir. Bu geri kalan süreye deneme süresi denir. Deneme süresi 109.madde gereğince infaz kurumunda geçirilmesi gereken sürenin yarısıdır. Ancak süreli hapislerde hak ederek (bihakkın) tahliye tarihini geçemez.

Hükümlü denetim süresi içinde infaz kurumunda öğrendiği meslek veya sanatı icra etmek üzere, bir kamu kurumunda veya özel olarak yanı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında, ücret karşılığında çalıştırılabilir.

⁹⁵Dönmezer Erman, s.95

On sekiz yaşından küçük olan hükümlüler, denetim süresinde eğitimlerine, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir kurumda devam ederler.

Hâkim, denetim süresinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirilebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklar edinebileceği çevrelerden uzak kalması ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya yanında çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur., eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya yanında çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hakime verir.

Hâkim, koşullu salıverilen hükümlünün kişiliğini ve topluma uyumdaki başarısının göz önünde bulundurarak; denetim süresinin, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmadan veya herhangi bir yükümlülük belirlemeden geçirilmesine karar verebileceği gibi, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasını veya belirlenen yükümlülükleri denetim süresi içinde kaldırabilir.

Görüldüğü üzere denetim süresi içinde hükümlü eski düzenlemede olduğu gibi başı boş bırakılmamakta hakim gerekirse hükümlüye rehberlik edecek bir uzman bilirkişi görevlendirebilecektir.

Koşullu salıverilen hükümlü denetim süresi içinde hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle hâkimin uyarısına rağmen uymamakta ısrar etmesi halinde koşullu salıverilme kararı geri alınır.(5275 sy yasa 107/12)

c. Koşullu Salıverilme Kararının Geri Alınmasında Usul

Hükümlü geri kalan süre içinde işlediği kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezasına mahkûm edilirse, hükmü veren ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesi tarafından,

Hükümlünün bağlı tutulduğu yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde koşullu salıverilme kararına esas teşkil eden hükmü veren ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesi veya koşullu salıverilme kararını vermiş olan mahkeme tarafından,

Dosya üzerinden karar verilir. Bu kararlara karşı itiraz yolu açıktır.

d. Koşullu Salıvermenin Uygulanmayacağı Dudumlar

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap, Dördüncü Kısım, “Devletin Güvenliğine Karşı Suçlar” başlıklı Dördüncü Bölüm, “Anayasal Düzene ve Bu Düzenin İşleyişine Karşı suçlar” başlıklı beşinci Bölüm, “Milli Savunmaya Karşı Suçlar” başlıklı altıncı bölüm altında yer alan suçlardan birinin bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi dolayısıyla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkumiyet halinde, koşullu salıverilme hükümleri uygulanmaz.

3. Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesi

Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesi müessesesini ayrıntılı olarak açıklamadan önce müessese hakkında genel bir bilgi verelim.

a. Genel Olarak

Yasaklanmış hakların iadesi ceza mahkûmiyetinden doğan müebbet yasakların ve ehliyetsizliklerin ortadan kaldırılmasını sağlayan ve bu suretle adı geçen yasak ve ehliyetsizliklerden kurtulmak isteyen kimseyi namuslu bir şekilde yaşamaya teşvik eden bir hukuki kurumdur.⁹⁶

Faruk Erem'e göre ise yasaklanmış hakların iadesi Ceza mahkûmiyetinden doğan müebbet memnuniyet ve müebbet ehliyetsizlikleri, istikbal için kaldıran adli bir muameledir. Kaybedilen ehliyet hükümlüye bu yol ile geri verilmek suretiyle cemiyete kazandırılmış olunur.⁹⁷

Yasaklanmış hakların iadesi yoluyla ortadan kaldırılması mümkün olan ehliyetsizlik ve memnuniyetler, müebbet olanlardır. Zira muvakkat olanlar ya infaz edilmek ya da zamanaşımı süreleri geçmekle esasen ve kendiliğinden sona erip, bunları ortadan kaldırmak bakımından ayrıca bir karar verilmesine gerek bulunmamaktadır.⁹⁸

5237 Sayılı TCK yasaklanmış hakların geri verilmesi sistemini olduğu gibi değiştirmiştir. 765 sayılı TCK da ferî ceza olarak düzenlenmiş olan kamu hizmetlerinden yasaklılığın, ceza yaptırımı olarak değil, güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle 765 Sayılı TCK da kamu hizmetlerinin karşılığı 5237 sayılı TCK da 53.maddede düzenlenmiş olan belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmadığıdır. Ancak her iki hüküm içerik olarak önemli farklılıklar içermektedir. Yine 765 sayılı TCK da Kamu hizmetlerinden yasaklılık sürekli yasaklılık kaldırılarak, kural olarak hükmolunan cezanın infazı süresiyle sınırlı bir hak yoksunluğu sistemi kabul edilmiştir. Bu açıdan, Yeni TCK'da kamu hizmetlerinden sürekli yoksunluk söz konusu olmadığı ve cezanın infazının tamamlanması ile

⁹⁶ Dönmezer Erman, s.409

⁹⁷ Erem, C.I s.933

⁹⁸ Dönmezer Erman, C.III s.410

birlikte (TCK 53/5-6 Maddeleri hariç) hak yoksunluğunun sona ermesi kabul edildiği için yasaklanmış hakların geri verilmesi sistemine yer verilmemiştir.⁹⁹

Ancak 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu dışında kalan özel yasalarda TCK'nın bu sistemine uygun düzenleme yapılmadığından ve diğer özel yasalarda kamu hizmetlerinden sürekli yasaklılık öngören hükümlerin varlığının henüz devam etmesi nedeniyle bu soruna çözüm getirmek için 5352 sayılı Adli sicil Kanununun 13/A maddesinde 5560 sayılı yasa ile değişiklik yapılmıştır.

b. 5352 Sayılı Yasaya Göre Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Şartları

Mahkûm olunan cezanın infazının tamamlandığı tarihten itibaren üç yıllık bir sürenin geçmiş olması,

Kişinin bu süre zarfında yeni bir suç işlememiş olması ve hayatını iyi halli olarak sürdürdüğü hususunda mahkemede bir kanaat oluşması gerekir. Mahkûm olunan cezanın infazına genel af veya etkin pişmanlık dışında başka bir hukukî nedenle son verilmiş olması halinde, yasaklanmış hakların geri verilmesi yoluna gidilebilmesi için, hükmün kesinleştiği tarihten itibaren beş yıl geçmesi gerekir. Ancak, bu süre kişinin mahkûm olduğu hapis cezasına üç yıl eklenmek suretiyle bulunacak süreden az olamaz.

c. Yasaklanmış hakların geri verilmesinin konusu

Yasaklanmış hakların geri verilmesinin konusu ile ortadan kaldırılması mümkün olan ehliyetsizlikler ve memnuiyetler süresiz olanlardır. 5237 Sayılı TCK

⁹⁹ Faruk Turhan, **Yeni Türk Ceza Kanununa Göre Ceza Mahkumiyetinin Sonucu Olarak Seçme ve Seçilme Hakkından Yoksunluk**, (www.yerelsiyaset.com/v2/index.php?goster=ayrinti&id=634) (20.12.2007)

da süresiz yasaklama söz konusu olmadığından ancak özel veya yasalardan mahkûmiyet halinde uygulama alanı söz konusu olur.

Türk Ceza Kanununun 53.maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarında öngörülen hak yoksunlukları hariç olmak üzere;

Mahkûm olunan cezanın infazının tamamlandığı tarihten itibaren üç yıllık sürenin geçmiş olması ve bu süre zarfında yeni bir suç işlenmemiş olması ve hayatını iyi halli olarak sürdürdüğü hususunda mahkemede bir kanaat oluşması gerekir.

Yasaklanmış hakların geri verilebilmesi için hükümlünün veya vekilinin talebi zorunludur. Mahkeme re'sen iade kararı veremez. Bu husus yasaklanmış hakların gergi verilmesi ile affı ayıran en önemli özelliktir.

Mahkeme talepten sonra Cumhuriyet savcılığının mütalaasını dosya üzerinden aldıktan sonra yine dosya üzerinden karar verilebileceği gibi, duruşma açarak Cumhuriyet Savcısını ve hükümlüyü dinledikten sonra da karar verebilir. Karar nedeniyle oluşan bütün masraflardan talepte bulunan sorumludur. Karar sonucunda yasaklanmış hakların iadesine karar verilmesi ve bu kararın kesinleşmesinden sonra karar adli sicil genel müdürlüğü arşivine gönderilir.

Yasaklanmış hakların geri verilmesi talebi üzerine mahkemenin verdiği karara karşı, hükümlü ile ilgili olarak Ceza Muhakemesi Kanununda öngörülen kanun yoluna başvurulabilir.

Yasaklanmış hakların geri verilmesi yoluna başvurulması nedeniyle oluşan bütün masraflar hükümlü tarafından karşılanır.

d. Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Sonuçları

Yasaklanmış hakların iadesi halinde, eski mahkûmiyet olduğu gibi kalır. Böylece bu mahkûmiyet tekerrüre esas olmak sonucunu korur. Ancak yasaklanmış haklar iade edilince, fail erteleme ve aflardan af kanunlarından yararlanmak için daha önce mahkûm olmamak şartı var ise elde eder. Diğer alanlardaki ehliyetsizliklerde gelecek bakımından ortadan kalkar.¹⁰⁰

Yasaklanmış hakların iadesi kararı geriye yürümez, hükümlünün bu hakları yeniden elde etmesini ve kullanabilmesini sağlar.¹⁰¹

e. Af ile Yasaklanmış Hakların Geri Verilmesinin Farkları

Yasaklanmış hakların geri verilmesi talebe bağlı olduğu halde af talebe bağlı değildir.

Af ile ceza ortadan katılığı halde yasaklanmış hakların geri verilmesinde ceza ortadan kalkmamakta, mahkûmiyetin sonucu olan müebbet kamu hizmetlerinden yasaklılık ve müebbet ehliyetsizlikler ortadan kalkmaktadır.

İnfazdan sonra af artık söz konusu olamayacağından yasaklanmış hakların iadesi ancak cezanın infazından sonra mümkündür.

¹⁰⁰ Dönmezer Erman, s.420

¹⁰¹ Erem, C.I s.957

4. Şikâyetten Vazgeçme

a. Genel Olarak

Şikâyetten vazgeçme yeni bir kavramdır. Gerçi Roma hukukunda özel suçlarda iki tarafın uzlaşmasına ve davacının davasını geri almasına müsaade edilmiştir. Fakat tamamı ile usulü bir nitelik taşıyan davadan vazgeçme ile esasa ilişkin şikâyetten vazgeçme arasında fark vardır. Çağdaş hukukta ise bazı suçların kovuşturulmasının şikâyete bağlı tutulması kabul edildikten, bunun zorunlu neticesi olarak aynı suçlarda şikâyetin geri alınmasına cevap verilmesi gerektiği ve bu takdirde ceza ilişkisinin-ve istisnai hallerde- infaz ilişkisinin düşmesi gerekeceği ileri sürülmektedir.¹⁰²

Şikâyetten vazgeçme 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 73.maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 4.fıkrasında kovuşturma yapılabilmesi şikâyete bağlı suçlarda kanunda aksi yazılı olmadıkça suçtan zarar gören kişinin vazgeçmesi davayı düşürür hükmü getirilmiştir.

Şikâyet süresi altı aydır. Bu altı aylık süre şikâyet hakkı olana kişinin fiil ve failin kim olduğunu bildiği veya öğrendiği günden başlar ancak bu süre suç için yasada öngörülen zamanaşımı süresini geçemez.

Fiil nedeni ile şikâyet hakkı doğan kişi birden fazla ise, bunlardan birinin 6 aylık şikâyet süresini geçirmesi halinde diğerlerinin şikâyet hakları düşmez.

İştirak halinde işlenen suçlar yönünden faillerden biri hakkında yapılan şikâyetten vazgeçme beyanı diğer failleri de kapsar. Ancak yasada aksi yazılı olmadıkça, şikâyetten vazgeçme onu kabul etmeyen sanığı etkilemez.

¹⁰²Dönmezer Erman, C.III s.369

Şikâyetten vazgeçme hakkı varsa şikâyetçi kişinin vekili tarafından da kullanılabilir. Yalnız vekilin bu hakkı kullanabilmesi için vekâletnamede açıkça bu hususta vekile yetki verilmiş olması şartına bağlıdır.

Acaba şikâyetçi henüz 6 aylık şikayet süresi dolmadan şikayet hakkından vazgeçebilir mi?

Şikâyete bağlı bir suçun mağduru, şikâyet süresinin dolmasını beklemezsin, şikâyet hakkını kullanamayacağını açıkladığı veya bu iradesi bir takım dış fiil ve hareketlerle belli olduğu takdirde, şikâyet hakkından feragatın varlığından söz edilir ve bu takdirde mağduru- şikâyet süresi dolmazdan önce – feragatından vazgeçip şikâyet hakkını kullanamaz.¹⁰³

Şikâyet hakkından vazgeçme ve feragat mağdur veya onun yasal temsilcisi tarafından kullanılabilir. 765 Sayılı TCK da 99.maddesinde bu husus açıkça “suçtan zarar gören” olarak belirtilmiş ise de 5237 Sayılı TCK da yetkili kimse olarak ifade edilmiştir.

¹⁰³ Dönmezer Erman C.III s.370

b. Şikâyetten Vazgeçmenin Sonuçları

Kural olarak şikâyetten vazgeçme, şikâyetten vazgeçenin şahsi haklarını ortadan kaldırmaz. Ancak şikâyetten vazgeçen kişi açıkça şahsi haklarından vazgeçtiği açıkça belirtmiş ise artık hukuk mahkemelerinde dava açamaz.¹⁰⁴

Şikâyetten vazgeçme halinde kamu davası açılmış ise artık kamu davasının düşmesine karar verilecektir.¹⁰⁵ Eğer henüz kamu davası açılmamış ise artık kamu davası açılmaz yasal tabirle soruşturma ve kovuşturma yapılamaz. Şikâyetten vazgeçmenin kamu davasının açılmasından sonra gerçekleşmesi ve sanığına şikâyetten vazgeçmeyi kabul etmesi halinde artık beraat, mahkumiyet v.b kararlar verilemez mahkeme düşme kararı vermek zorundadır.

Şikâyetten vazgeçme nedeniyle kamu davasının düşmesine karar verildikten sonra artık tarafları ve konusu aynı olan bu konuda kamu davası açılmaz.

İştirak halinde işlenen suçlarda, şikâyete yetkili kişi faillerden biri hakkında şikâyetten vazgeçerse, TCK 73/5.maddesi gereğince diğer failer hakkında da şikâyetten vazgeçmiş sayılacağından diğerleri hakkındaki kamu davası da düşecektir.

106

Suçtan zarar görenin şikâyetten vazgeçmesi hüküm kesinleşmeden önce gerçekleşirse kamu davası düşecektir. Ancak hüküm kesinleştikten sonra şikâyetten vazgeçmenin kamu davasını düşürebilmesi için bu hususun kanunda açıkça yazılı

¹⁰⁴ 5237 sayılı TCK.nun 73/7. maddesi şöyledir. “Kamu davasının düşmesi, suçtan zarar gören kişinin şikâyetten vazgeçmiş olmasından ileri gelmiş ve vazgeçtiği sırada şahsî haklarından da vazgeçtiğini ayrıca açıklamış ise artık hukuk mahkemesinde de dava açamaz.”

¹⁰⁵ 5271 Sayılı C.M.K. 223/8

¹⁰⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu 02.07.1962 tarih ve 22/19 Sayılı Kararı “ Sanıklardan biri hakkında dava ve şikâyetten vazgeçmenin diğerlerine etkili olacağını kabul eden TCK.nun 99/2. maddesi mutlak olmayıp zina gibi sanıklar birleşmedikçe suçun meydana gelemeyeceği çeşitten suçlarda uygulanabilir. 524. maddede gösterilen derecedeki hısımlar arasındaki çalma suçundan vazgeçme yalnız hısımlar hakkında etkilidir. Diğer sanıkları etkilemez.” Vural - Mollamahmutoğlu, C.1, s.1586

olması gerekir. Bu duruma örnek olarak İcra İflas Kanununun 354. maddesi örnek olarak gösterilebilir.¹⁰⁷

Af ancak kanunun tayin ettiği organlar tarafından kullanılabilirken, şikayetten vazgeçme hakkı mağdura tanınmış bir haktır. Aftan farklı olarak şikayetten vazgeçme yasada sadece öngörülen belli suçlar için mümkündür.¹⁰⁸

5. Kamu Davasının Açılmasının Ertelenmesi

Kamu Davasının açılmasının ertelenmesi Müessesesine ilişkin genel bir bilgi verdikten sonra uygulama şartlarını inceleyeceğiz.

a. Genel olarak

Kamu davasının açılmasının ertelenmesi hukuk sistemimize 5237 Sayılı TCK ile girmiş yeni bir müessesedir.

Müessese 5271 Sayılı CMK'nın 171. maddesinde düzenlenmiştir.

İşlediği suç dolayısıyla kişinin cezalandırılması kural olmakla birlikte bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda kişi hakkında ceza davası açılmasından, açılmış olan davada duruşma yapılmasından, dava sonucunda ceza verilmesinden ya da mahkum olunan cezanın infazından vazgeçilmesi ceza siyasetinin gereği olarak kabul edilmektedir. Bu kişilerin cezaevine girmeden toplum düzenine uygun davranmaları sağlanabilir. Ancak bu kişilerin deneme süresine tabi tutulmaları gerekmektedir. Zira

¹⁰⁷ 2004 sayılı İcra iflas Kanununun Davanın ve Cezanın düşmesi başlıklı 354. maddesi şu şekildedir. “Kanunun bu babında yazılı suçlardan takibi şikayete bağlı olanların müştekisi feragat eder veya borcun itfa edildiği sabit olursa dava ve bütün neticeleriyle beraber ceza düşer.”

¹⁰⁸ Avcı, s.229

tamamen serbest bırakılmaları, tekrar suç işlemelerine neden olabilir. Bu nedenle bu denetimin kişinin tekrar topluma kazandırılmasını sağlamaya yönelik ve bunu sağlayabilecek nitelikte olması gerekir.¹⁰⁹Bu mülahazalarla müessesese 5271 Sayılı CMK da düzenlenmiştir.

b. Kamu Davasının Açılmasının Ertelenmesinin Şartları.

Kamu davasının açılmasının ertelenmesine konu suç şikayete bağlı bir suç olmak zorundadır. Şikâyete bağlı olmayan suçlar yönünden kamu davasının alınmasının ertelenmesi müessesesi uygulama konusu olamaz.

Kamu davasının açılmasının ertelenmesine konu suç için yasada öngörülen ceza miktarının üst sınırı 1 yıl veya daha az süreli hapis cezasını gerektirmelidir.

Şüphelinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezası ile mahkûm olmaması gerekir. Burada dikkat edilecek husus sanığın daha önce işlediği suçun kasıtlı bir suç olması ve yargılama sonucu hapis cezası ile cezalandırılmış olması gerekir. Örneğin taksirli bir suç nedeniyle mahkum olması yada sanığa verilmiş olan hapis cezasının TCK 51.maddesindeki para cezasına ya da diğer tedbirlere çevrilmiş olması halinde, kamu davasının açılmasının ertelenmesi şüpheli hakkında uygulanabilecektir.

Yapılan soruşturma neticesinde kamu davasının açılmasının ertelenmesinin şüphelinin suç işlemekten çekineceği kanaatini oluşturması gerekir.

Kamu davasının açılmasının ertelenmesinin şüpheli ve toplum açısından yararlı olmalıdır. Eğer şüpheli daha önce mahkum olmamışsa da devam eden hazırlık

¹⁰⁹ Önder Ayhan, **Ceza Hukukunda Tecil ve Benzeri Müesseseler**, İstanbul 1963, 95 V.d. akt. Doğan Gedik, <http://www.turkhukusitesi.com/makale-77.htm>. (10.08.2007)

soruşturmaları nedeniyle bir çok fiilden dolayı hakkında dava açılmış ise artık Cumhuriyet Savcısı davanın açılmasının ertelenmesi yerine iddianame ile dava açabilecektir.

Suçun işlenmesi nedeniyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi gerekir.

Tüm bu hükümler hep birlikte değerlendirildiğinde yasa koyucu kamu davasının açılmasının ertelenmesi müessesinin uygulama alanını yok denecek oranda azaltmıştır. Şikâyete bağlı suçlarda mağdurun zararının tamamen giderilmesi halinde mağdurun şikâyetten vazgeçmesi ve bu nedenle az önce incelediğimiz gibi şikâyetten vazgeçme nedeniyle kovuşturmaya yer olmadığına karar verilecektir. Müessesenin uygulaması ancak şüphelinin mağdurun tüm zararının karşılaması, pişmanlık duyması ve buna rağmen müştekinin şikâyetinin devam etmesi halinde söz konusu olacaktır ki; bu da uygulamada pek karşılaşılmaması mümkün bir durum değildir.

Tüm bu şartların birlikte bulunması halinde Cumhuriyet Savcılığı kamu davasının açılmasını 5 yıl süre ile ertelenmesine karar verir. Şüphelinin bu 5 yıllık süre içinde kasıtlı bir suç işlemesi halinde kamu davası açılır. Suç işlememesi halinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Erteleme süresi içinde zamanaşımı işlemez.

Kamu davasının ertelenmesi müessesesi 19.12.2006 tarih ve 5560 Sayılı yasal değişiklikten önce 5395 Sayılı Çocuk Koruma Kanununun 19.maddesinde de düzenlenmişti. Ancak 5560 Sayılı yasal değişiklikle bu madde kaldırılarak çocuklar hakkındaki hükümler de büyükler hakkındaki hükümlere tabi tutulmuşlardı. Yalnız

çocuklar için öngörülen erteleme süresi büyüklerden farklı olarak 3 yıl olarak öngörülmüştür.¹¹⁰

6. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması (CMK 231)

Hukuk Sistemimize 2005 yılının ikinci yarısından sonra giren bu yeni müessese hakkında önce genel bir açıklamada bulunacağız.

a. Genel Olarak

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi hukukumuzda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 231 ve 5395 sayılı Çocuk Koruma Kanununun 23. maddesi ile girmiştir. Ceza Muhakemesi Kanununun 231 maddesinde 5560 sayılı yasa ile giren müessese önce sadece şikayete bağlı suçlar için öngörülmüşken 08.02.2008 tarih ve 5728 sayılı yasa ile kapsamı genişletilmiştir.

Yukarıda açıkladığımız gibi 765 sayılı Ceza Kanunu döneminde işlenen suçlarla ilgili olarak 647 sayılı yasanın 6. maddesi gereğince 2 yıl hapis cezasına kadar olan mahkûmiyet hükümleri ertelenebiliyordu. Deneme süresi sonuna kadar yeni bir suç işlenmemesi halinde mahkûmiyet esasen vaki olmamış sayılıyordu. Ancak 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 51. maddesinde öngörülen erteleme halinde ise deneme süresinin sonunda ceza infaz edilmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla daha önce kasıtlı suçtan mahkûm olmamış kişilere belki bir şans daha verilmesi düşüncesiyle böyle bir müessese tesis edilmiş ve 5278 sayılı yasal değişiklik ile de kapsamı genişletilmiştir. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi gerek 5237 sayılı Türk ceza Kanununda düzenlenen erteleme müessesesi gerekse de 647 sayılı yasada düzenlenen erteleme müessesesine göre daha lehe bir düzenlemedir.

¹¹⁰ 5395 Sayılı yasanın 5560 Sayılı yasal değişiklikten önceki hali şu şekildedir : Kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararına karşı müşteki kararı veren cumhuriyet savcılığının görev yaptığı ağır ceza mahkemesine en yakın ağır ceza mahkemesi başkanına itiraz edebilir.

Çünkü deneme süresinin sonunda davanın düşmesine karar verilmekte ayrıca Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması kararı bunlara mahsus sisteme kaydedilmektedir. Yani adli Sicil kaydına işlenemez. Dolayısıyla sanık adli açıdan sabıkasız görünmüş olacaktır.

b. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasının Şartları

Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasının Şartlarını dört ana başlık altında inceleyeceğiz.

(1). Hükmolunan Sonuç Ceza 2 Yıl Veya Daha Az Süreli Hapis Ya da Adli Para Cezası Olmalıdır.

Yargılama sonucu sanık aleyhine hükmedilen sonuç cezanın iki yıl veya da az süreli hapis cezası ya da adli para cezası olması gerekmektedir. Yukarıda erteleme konusu açıklanırken değinildiği üzere Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasından farklı olarak Adli Para Cezasının ertelenmesi mümkün değildir. Yasa koyucu Hapis Cezası için iki yıllık üst sınır öngörmüş olmasına rağmen adli para cezası için üst sınır öngörmemiştir. Ayrıca burada dikkat edilecek bir başka husus burada eylem için yasada öngörülen hapis cezasının üst sınırının değil indirim veya artırımlar sonucu ortaya çıkan sonuç cezanın iki yılı geçmemesi gerekmektedir.

(2). Daha Önce Kasıtlı Bir Suçtan Mahkûm Olunmamış Olması

Yasa koyucu ertelemeden farklı olarak burada süre öngörmemiştir. Yani sanık daha önce kasıtlı bir suçtan mahkum olmuş ise artık bunun hürriyeti bağlayıcı ceza olup olmamasının veya süresinin bir önemi yoktur. Artık sanık hakkında Hükümün açıklanmasının Geri Bırakılmasına karar verilemeyecektir. Yukarıda Ertellemeyi incelerken açıkladığımız gibi erteleme için daha önce kasıtlı bir suçtan

dolayı 3 aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olma şartı aranmaktaydı, Şayet sanık daha önce 3 aydan daha az süre ile hapis cezasına mahkum olmuş veya bu süre 1 yıla kadar olmasına rağmen paraya ya da 50. maddede öngörülen tedbirlerden birine çevrilmiş ise sanık hakkında erteleme hükümleri uygulanabilecektir. Ancak Hükümün açıklanmasının Geri Bırakılması için daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamak gerekmekte olup verilen cezanın 50. maddede öngörülen tedbirlerden birine çevrilmiş olması halinde dahi Hükümün Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemeyecektir.

(3). Zararın Tazmini

Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade suçtan önceki hale getirme veya tazmin yoluyla giderilmesi gerekir. Eğer suçun işlenmesi nedeniyle uğranılan zarar tazmin edilmemiş ise Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Hükümleri uygulanmayacaktır. Burada yasanın yeni olması ve henüz uygulamanın yeterince gelişmemiş olması nedeniyle Zarar kavramı üzerinde durmak gerekmektedir. Zarardan kasıt nedir. Örneğin dava konusu yaralama eylemi nedeniyle mağdur tedavi giderlerini, çalışmadığı süre için yoksun kaldığı aylık ücretini, manevi tazminatı ve var ise iş gücü kaybını tazminini isteyebilecektir. Acaba Hükümün açıklanmasının Geri Bırakılması için bu zararların tamamının tazmini gerekecek midir. Bu soruya olumlu cevap vermemiz halinde ceza mahkemesinin hukuk mahkemesi gibi bir tazminat mahkemesi olması yani uzmanlık alanı olmayan bir konuda karar vermesi gerektiğinin de kabulü gerekir. Oysa 5271 sayılı CMK öncesi yürürlükte bulunan Ceza Muhakemesi Usul kanununda var olan şahsi hak talep edebilme yetkisi CMK ile kaldırılmıştır. Yani yasa koyucu Ceza Mahkemelerinin bir hukuk mahkemesi gibi tazminat hesabı ile uğraşmasını istememiştir. Bizce burada tazmini zorunlu olan şey doğrudan maddi zararlardır. Yani dava konusu suçun işlenmesi nedeniyle doğrudan oluşan maddi zararlardır. Bunun dışındaki zararların Hukuk mahkemelerinde açılacak tazminat davaları ile talep edilmesi gerektiği ve bu taleplerin Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına karar verilmesine engel olmayacağı düşüncesindeyiz.

Zararın tazmini şartı sanık tarafından derhal yerine getirilemediği takdirde sanık hakkında mağdura veya kamuya verdiği zararı denetim süresince aylık taksitler halinde ödemek suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla da Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına karar verilebilir.

(4). Yeniden Suç İşlenmeyeceği Yönünde Kanaat

Mahkemece sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılmış olması gerekir. Mahkeme bu hususu tespit ederken sanığın duruşmadaki tutum ve davranışlarını dikkate alabileceği gibi eğitim durumu, iş sahibi olup olmaması, medeni hali, çocuklu olup olmaması v.s gibi şahsi hallerini de değerlendirebilir.

Yukarıdaki şartların varlığı halinde Mahkemece Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına karar verilir.¹¹¹

Açıklanmasının Geri Bırakılmasına karar verilen hükümde mahkum olunan hapis cezası ertelenemez veya kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.

Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına Karar verilmesi halinde sanık 5 yıl süre ile denetim süresine tabi tutulur. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle sanık hakkında aşağıda belirtilen denetimli serbestlik tedbirlerine de hükmedilebilir. Denetimli Serbestlik Tedbiri olarak

¹¹¹ Yargıtay 2.C.D 2006/5539 Esas, 2006/20690 Karar sayılı kararında “Hükümden sonra 19.12.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5560 sayılı yasanın 23.maddesi ile değişik 5271 sayılı CMK.nun 231.maddesi uyarınca;soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı suçla ilgili olarak yapılan yargılama sonucunda hükmolunan cezanın tür ve süresine göre hükümün açıklanmasının geri bırakılıp bırakılmayacağı hususunun değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması,”

Sanığın bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine

Bir meslek veya sanat sahibi olması halinde bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına

Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka bir yükümlülüğü yerine getirmesine mahkemece karar verilebilir.

5395 sayılı Çocuk Koruma Kanununun 23. maddesi gereğince çocuklar için öngörülen denetim süresi 3 yıldır.

Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması kararına itiraz edilebilir.¹¹²

İtiraz mercii hükmün diğer yönlerine bakmaksızın sadece hükmün açıklanmasının geri bırakılması şartlarının oluşup oluşmadığına bakmakla yetkilidir.¹¹³

¹¹² Yargıtay 6. Ceza Dairesinin 06.12.2006 tarih ve 2006/7692 esas, 2006/19680 karar sayılı ilamı “Konut dokunulmazlığını bozmak suçundan sanık ...hakkında yapılan yargılama sonucunda,5395 sayılı kanunun 23.maddesi göre hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına dair Kepsut Asliye Ceza Mahkemesinden verilen 06/04/2006 tarihli hükmün Yargıtayca incelenmesi sanık müdafii tarafından istenmekle ve dosya c.başsavcılığının 05/08/2006 tarihli tebliğnamesi ile dairemize gelmekle yapılan inceleme sonunda gereği düşünüldü: 5395 Sayılı Çocuk Koruma Kanununun 23/1. maddesine göre verilen ve davayı sonuçlandırıcı nitelikte olmayan hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin karara karşı aynı kanunun 23/7. maddesine göre itiraz yolu açık olup, temyiz olanağı bulunmadığından dosyanın incelenmeksizin mahalline iadesi için dosyanın Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 06/12/2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

¹¹³ Yargıtay 8. Ceza Dairesinin 13.07.2006 gün ve 2006/5860 – 6504 sayılı kararında “ Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına kararına karşı, 5395 sayılı kanunun 23/7. madde ve fıkrası uyarınca itiraz edilebileceği hükmü karşısında, sanık müdafinin itirazı üzerine sadece hükmün açıklanmasının geri bırakılması koşullarının oluşup oluşmadığı yönünden inceleme yapılması yerine sanık hakkında belirlenen cezaya ilişkin olarak yazılı gerekçe ile itirazın kabulüne karar verilmesi, Yasaya aykırı”

Denetim Süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklere aykırı davranılması halinde mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getirmeyen sanığın durumunu değerlendirerek cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilir.

Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklere Uygur davranıldığı takdirde açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesine karar verilir.

B. Affın Vergi Hukukundaki Benzer Kurumlar İle Karşılaştırılması

Şimdiye kadar Ceza hukuku alanında düzenlenmiş af benzeri kurumları inceledik. Ancak Ceza hukuku alanı dışında affa benzeyen vergi hukuku alanına ilişkin af benzeri müesseselerde söz konusudur. Aşağıda inceleyeceğimiz vergi hukukuna ilişkin kurumlar vergi usul hukukunda düzenlendiklerinden bu tür kurumlar ceza hukuku düzenlemesi olan aftan farklı olarak sadece Vergi suç ve cezaları bakımından uygulanabilirler. Tabii olarak Ceza Kanunu ve diğer özel yasalarda düzenlenmiş suç ve cezalar yönünden uygulama alanı bulmaları mümkün değildir.

1. Terkin

Terkin Müessesesinin unsurlarını anlatmadan önce genel olarak kısa bir açıklamadan bulunacağız.

a. Genel Olarak

Terkin Arapça bir sözcük olup Türk Dil Kurumu tarafından hazırlanan Türkçe Sözlükteki karşılığı kayıt silme şeklinde verilmiştir. ¹¹⁴Terkin kelimesinin sözlükte kayıt silme, bir kaydı hükümsüz hale getirmek anlamında kullanılmaktadır. ¹¹⁵Vergi hukukunda ise terkin belirli hukuki sebeplere dayanarak “vergi alacağının ve cezalarının bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemi ifade eder. ¹¹⁶Terkin bir vergi terimi olarak ta, Prof. Dr. Selim Kaneti tarafından şöyle tanımlanmıştır. “Tahakkuk etmiş bir verginin tahakkuk işleminin iptal edilmesi ya da tahakkuk ve tahsil edilen bir verginin yükümlüye geri verilmesi yoluyla vergi alacağının ortadan kaldırılmasıdır.”¹¹⁷

Terkinin çeşitli sebepleri olabilir. Terkin tek yazılı bir idari işlem olması nedeniyle özel hukukta ibra alacaktan feragat işlemlerine benzetilebilir.

Terkin işlemini gerektirecek hukuki sebepler çok çeşitli olabilir. Sözelimi bir vergi hatasının düzeltilmesi dolayısıyla terkin yapılabileceği gibi kesinleşen bir yargı kararına dayanarak ta terkin yapılabilir.

Öte yandan, bir af kanunun uygulanması da terkin işlemini gerektirebilir. Yine bazı özel yasalarda terkin nedenleri yer almıştır. (Örneğin GUK.m.112/4 ve Muhasebei umumiye kanunu, M.44) Bu anlamıyla terkin genel bir içeriğe sahiptir ve af kanunu ile karşılaştırılması gereksizdir. ¹¹⁸

¹¹⁴ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, sayfa:64

¹¹⁵ <http://www.sozluk.sourtime.org/show.asp?+=terkin> (11.10.2007)

¹¹⁶ Mualla Öncel ve diğerleri , **Vergi Hukuku Genel İlkeler**, C.I, A.Ü.H.F. Yayını No:494, Ankara 1992, s.151

¹¹⁷ Tuncer, s.65

¹¹⁸ Dönmez, s.23

b. Terkinin Çeşitleri

Vergi Usul Kanununda terkin 115.maddede düzenlenmiştir. Ayrıca Amme Alacaklarının tahsili usulü hakkında kanunun 106.maddesinde de terkin düzenlenmiştir. Bu iki madde de düzenlenen terkin türü özel yasalardan kaynaklanan terkin türleri de vardır.

(1) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Vergi Usul Kanunu, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetlerden zarar gören yükümlülerin durumlarını daha fazla ağırlaştırmamak amacıyla, vergi borçlarının silinmesini öngörmektedir.(V.U.K. m .115) Buna göre kanunda öngörülen doğal afetler sebebiyle aşağıda belirtilen şekillerde zararların ortaya çıkması halinde kanunla öngörülen orandaki vergi borcu ve cezaları Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tamamen ya da kısmen zarara uygun bir şekilde terkin edilir.

Varlıklarının en üz üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları. Gelir kaynağı varlığın kaybedilmiş olsa bile eğer bu kayıp genel varlığın üçte birinden az iseterkin yapılamaz.¹¹⁹

Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi vergisi borcu ve vergi cezaları¹²⁰

¹¹⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul 1982, s.203

¹²⁰ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Konya 1994, s.112

Zararın derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyeti belirler. Mahalli idare kurullarının vermiş olduğu kararlar yargısal nitelikte değildir. Mahalli idare kurulları yalnız zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini tespit etme yetkisine sahiptir. Uğranılan zararın mükellefin genel malvarlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenilen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını tespit etmek, buna göre vergi ve ceza borçlarını terkin edilip edilmeyeceğine karar vermek yetkisi Maliye Bakanlığına aittir(Danıştay içtihadı Birleştirme Kararı, 28.06.1979, 1/10)¹²¹

Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahallinde devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yapacağı tahkikat üzerine tespit eder.

Terkin için afetten zarar gören mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurması gerekir. Mahalli idare heyetince yapılan tespiti yeterli görmeyen mükellefler Danıştay' a dava açabilirler.¹²²

Vergi Usul Kanununun 115. maddesinde hükmedilen düzenlemeye göre yapılacak terkinler için bir süre tayin edilmediği için maddede yazılı sebepler ve şartlar bulunduğu takdirde tahakkuk etmiş vergi, vergi borçları ve cezalarından tahsil edilmemiş kısımlarının terkinini için tahsil bakımından zamanaşımı vaki oluncaya kadar vergi dairelerine müracaatla terkin talebinde bulunabilirler.¹²³ Amme alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 105. maddesine göre yapılacak terkin için altı aylık başvuru süresi söz konusudur. Ayrıca bu yasa kapsamında kalan alacakların terkinine Bakanlar Kurul yetkilidir.¹²⁴

¹²¹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuk**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2006, s.105

¹²² Özbacı, ss.214-215

¹²³ Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları-Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s.311

¹²⁴ Yusuf Erkoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara-2004, s.331

Madde metnindeki düzenleme dikkate alındığında, mutlaka bir tabii afet oluşması zorunluluğu vardır. Her ne kadar metinde deprem, sel gibi örnekler verilmiş ise de buradaki sayımlar sınırlayıcı değildir., madde metninde sayılmayan ancak tabii afet niteliğine sahip başka tabii afetlerin varlığı halinde de terkin işlemi uygulanabilecektir.

(2) Tahsil İmkânsızlığı Sebebiyle Terkin

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 106. maddesinde Tahsili imkânsızlığı sebebiyle terkin düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre yapılacak tahsilin imkânsız olduğu veya tahsil için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olacağı anlaşılırsa, amme alacağı yetkili kişiler tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin olunabilecektir.¹²⁵ 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı yasanın 15.maddesi ile yapılan bu düzenlemede terkin edilecek en fazla amme alacağı 5,00 YTL olarak düzenlenmiş olup, bu alacağın miktarını 10 katına kadar artırma yetkisi tanınmıştır.

29.12.2006 tarihli Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5565 Sayılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 28.maddesi gereğince 2007 yılı için bu rakam 15,00 YTL olarak belirlenmiştir.

¹²⁵ 6183 sayılı yasanın 106. maddesi şu şekildedir . “Madde 106 Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 5.000 000 liraya kadar (5.000.000 lira dahil) amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Bakanlar Kurulu, bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Maliye ve Gümrük Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.

Terkin selahiyetini haiz olanlar bu selahiyetlerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler.

Uygulamada alacağın 15,00 YTL ve daha az olması halinde 5565 Sayılı yasanın 28.maddesindeki düzenleme dikkate alınarak alacak otomatik olarak terkin edilmekte olup ayrıca tahsilin imkânsızlığı araştırılmamaktadır.

(3) Tahakkuktan Vazgeçme

Vergi usul Kanununun 115. maddesine göre ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 16,00 YTL' yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağı belirlenmesi halinde Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde bunların tahakkukundan vazgeçilir. Burada vergi dairesi doğmuş ancak henüz tahakkuk ve tahsil edilmemiş bir vergi alacağından vazgeçmektedir.¹²⁶

(4) Yargı Kararı Gereği Terkin

Tahakkuk etmiş bir vergi borcunun tamamen ya da kısmen iptaline ilişkin bir yargı kararı gereği tarh işlemi ortadan kalkar. Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması veya süresi içinde üst mercie başvurulmadığı için kesinleşmiş olması ya da süresi içinde üst mercie başvurulmuşsa kararın onaylanmış olması gerekir.¹²⁷

c. Af ve Terkin İşlemi Farkı

Ceza Kanunu kapsamına giren ve yasalarla yapılan genel af ile cumhurbaşkanının kişisel cezaları affı, terkin işleminden tamamen farklıdır. Ancak vergi ve cezaların affı objektif ve genel bir işlem olduğu halde, terkin belirli mükellefi hedef alan subjektif ve kişisel bir işlemdir. Kaldı ki; teorik olarak vergi affı

¹²⁶ Atar, s.113

¹²⁷ Arslan, s.121

yoktur. Ancak af tarh edilmiş vergilerin belirli süreler içinde ödenmesi koşulu ile bunlara ilişkin cezalar ile gecikme zamları affın kapsamına girer.¹²⁸

2. Cezalarda İndirim (V.U.K.376.Md)

213 Sayılı V.U.K.nun 376.maddesinde, mükellefler ile idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları ve kovuşturmanın vergi idaresine ve mükellefe yükleyebileceği maliyetleri azaltmak açısından belli koşullar altında vergi cezalarından indirim yapılmasını öngören bir hüküm getirilmiştir.^{129 130}

376. Maddeye göre mükellef re'sen veya ikmalen tarhedilen vergi veya vergi farkını ve bu vergi ile ilgili olarak kesilen kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarını kanunda belirtilen şartlarla itiraz etmeden öderse, cezanın bir kısmı alınmayacak yani affedilecektir. Böylece hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmiş olacak hem de vergi borçlusu ihtilaf mercilerine sürüklenmeden cezanın bir kısmından kurtulmuş olacaktır. Burada hemen şunu söyleyelim ki; bu madde bugün Türk vergilendirme sisteminin uygulama alanında en çok başvurulan maddelerinden biridir.¹³¹Başlangıçta sadece re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya daha sonra bir genel tebliğ ile (21.12.1961 tarih ve 74 Sıra

¹²⁸ Tuncer, s.69

¹²⁹ Ozhan Uluatan, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Adım Yayıncılık, Ekim-1994, C.I, s.158

¹³⁰ *Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme başlıklı 213. sayılı yasanın 376. maddesi şu şekildedir.* “ İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri; İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

¹³¹ Osman Selim Kocahanoğlu, “Vergi Cezalarında İndirim Prensibi ve Uygulama Sorunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1978/1 s.105

nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği) idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilmiştir.¹³²

Bazı yazarlar cezalarda indirim kurumunu bir af hükmü olarak değerlendirmişlerdir. Bunun nedeni, cezalardan indirim Kurumunun, ilgili madde de öngörülen koşullar gerçekleştiğinde vergi cezalarının kısmen sona ermesi sonucunu doğurmasıdır. Ancak bu sonuca bakarak cezalardan indirimi bir af hükmü olarak görmek doğru değildir. Her şeyden önce cezalarda indirim ile af arasında, sürekli olma, indirimden yararlanma konusunda talep hakkı verme ve yalnızca V.U.K nun kapsamındaki vergilere uygulanma gibi farklar vardır. Bundan başka, cezalardan indirim yoluyla vergi cezalarında ancak kısmi bir indirim sağlanabilir. Hâlbuki af yoluyla vergi cezalarının tamamen affedilmesi mümkündür.¹³³

Vergi Cezalarda indirimi düzenleyen V.U.K 376 maddesi ile af arasındaki en önemli fark affin geçmişe sahip olmasıdır. Oysa cezalarda indirimde ise mükellef ve sorumlular kanunda belli edilen şartlara uydukları takdirde her zaman bu hükmün öngördüğü indirimden yararlanabilirler.¹³⁴

Mükellef yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir.¹³⁵ Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında kanunun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir.¹³⁶ V.U.K nun uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talep ederek uzlaşmaya varılmamış olması durumunda ilave 15 günlük süre içerisinde dava açma hakkı bulunan mükellef, bu 15 günlük süre içerisinde de cezalarda indirim talep etmesi mümkündür. Konu il ilgili olarak Danıştay'ın vermiş olduğu 1980/2197

¹³² Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999 s.86

¹³³ Dönmez, s.24

¹³⁴ Çağan, s.121

¹³⁵ Danıştay 7. Dairesinin 2002/256, 2005/2584K ve 27.10.2005 tarihli kararı "Uzlaşmaya varılan vergi cezası için V.U.K. nun 376'ncı maddesine göre indirim hakkından yararlanamayacağı hakkında"

¹³⁶ Erdağ, s.357

E, 1981/878 K sayılı kararında da belirtildiği üzere uzlaşma müessesesi ile ilgili ek 7.maddede öngörülen 15 günlük ek dava süresi içerisinde de 376.madde hükmünden yararlanmak üzere mükellefin başvuruda bulunabileceği kararı altında almıştır.¹³⁷

2. Pişmanlık Ve Islah

Pişmanlık ve Islah Müessesesinin şartlarını anlatmadan önce genel olarak müesseseyi açıklayacağız.

a. Genel Olarak

Pişmanlık ve ıslah, bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce, yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ve beyanda bulunulması yada verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan bu davranışını haber veren bu yükümlüye ceza uygulanmaması esasına dayanır.¹³⁸

Bu yolla, kanun koyucunun ceza himayesi altına aldığı vergi kaybı gerçekleşikten, vergi eksik olarak ödendikten ve suç tamamlandıktan sonra vergi yükümlüsü serbest iradesi ile pişmanlık ve ıslah yomluyla vergi kaybını ortadan kaldırırsa ceza kesilmeyecektir. Bu itibarla pişmanlık ve ıslah kurumu sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış olan vergi suçu cezalandırılmaz hale gelmektedir. Çünkü devlet tamamlanmış bir suçun cezalandırılmasından vazgeçmektedir.¹³⁹ Böylece vergi mükelleflerini ziyaa neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır.¹⁴⁰

¹³⁷ Mustafa Alparlan - Mustafa Sakal, "Vergi Usul Kanununun Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi", **Mali Pusula Dergisi**, Aralık-2005 s.28

¹³⁸ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, D.E.Ü. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Yayın no:76 İzmir 1997, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 2.bası s.10

¹³⁹ Karakoç, s.11

¹⁴⁰ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s.388

Pişmanlık ve Islah Kurumu ceza hukukunun müesseselerinden olan faal nedamete benzemektedir. Ceza hukukunda faal nedamet failin bütün icra hareketlerini bitirdikten sonra kendi arzu ve ihtiyarı ile ya neticenin gerçekleşmesine engel olması veya gerçekleşen neticenin tesirlerini ortadan kaldırmasıdır. Başka bir deyişle icra eylemlerinin tamamlanmasından sonra fakat meydana gelmesinden önce ortaya çıkan ve sonucu önleyen ihtiyarıyla vazgeçmeye doktrinde faal nedamet adı verilmektedir.¹⁴¹ 765 Sayılı TCK da ihtiyarıyla vazgeçme düzenlenmiş olmasına rağmen faal nedamet kurumu düzenlenmemiştir. Ancak 5237 Sayılı TCK nun 36.maddesinde her iki müessese de düzenlenmiştir.¹⁴² Yasamızda faal nedamet failin kendi çabalarıyla neticenin gerçekleşmesini önlemiş olarak tanımlanmıştır. Bu durumda teşebbüsten dolayı ceza verilmeyecek ancak suçun tamamlanmış kısmı bir suç oluşturduğu takdirde sanık o suça ait ceza ile cezalandırılacaktır.

Oysa pişmanlık ve Islah Kurumunun uygulama alanında, suça teşebbüs halinde değil, suç tamamlanmış durumdadır. Çünkü mevcut düzenlemeye göre vergi yükümlüsünün veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi suçun oluşması ve tamamlanması için gerekli ve yeterlidir.¹⁴³

Türk Ceza kanununda bu müessese gönüllü vazgeçme başlığı altında düzenlenmiş olup cezasızlık sebebi olarak öngörölmüştür.¹⁴⁴

Müesseseyi düzenleyen 371 maddenin ilk cümlesinin başlangıcında da belirtildiği üzere pişmanlık ve ıslah ancak beyana dayalı vergilerde söz konusu

¹⁴¹ Kızılot, s.161

¹⁴² 5237 Sy TCK md 36 metni

¹⁴³ Karakoç, s.16

¹⁴⁴ Türk Ceza Kanununu 36 maddesi şu şekildedir. “ 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.

olabilecektir. Ancak emlak vergisi de beyana dayanan bir vergi olduğu halde pişmanlık hükmü bu vergi hakkında uygulanmaz¹⁴⁵

Türk Vergi sisteminde yer alan birçok vergi beyan esasına dayanmaktadır. Örneğin gelir, kurumlar, katma değer ve sigorta muameleleri, taşıt alımı, veraset ve intikal, emlak ile beyana dayanan belediye vergileri gibi. İşte pişmanlık ve ıslah yoluna başvurmak suretiyle bu vergilere ilişkin olarak işlenen ve madde de belirtilmiş olan vergi suçlarının cezalarından kurtulmak mümkündür. Ancak beyana dayanmasın rağmen emlak vergi kanunda yer alan özel hüküm nedeniyle, pişmanlık ve ıslah Kurumunun dışında kalmaktadır.¹⁴⁶

b.Pişmanlıktan Yararlanma Şartları (V.U.K.371)

Pişmanlık müessesesinden yararlanmak için gerekli olan şartlar V.U.K. nun 371. maddesinde 5 bent halinde sayılmıştır. Bu şartları aşağıdaki şekilde sınıflayacağız;

(1) Haber Verme

Yükümlünün pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak suretiyle vergi cezalarından kurtulabilmesi için yerine getirmesi gerekli ilk şart yükümlünün hukuka aykırı davranışını ilgili makamlara haber vermesidir. Hukuka aykırı davranışın ilgili makama haber verilmesinin cezadan kurtulmayı sağlayabilmesi için haber vermenin yükümlünün kendi serbest iradesine dayanması gerekir.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Erdağ, s.328

¹⁴⁶ Karakoç, s.21 (V.U.K.371/Son)

¹⁴⁷ Kızılot, s.170

(2) Haber vermeden önce ihbarda bulunulmamış olması

İhbar ister Maliye Bakanlığına, savcılık veya diğer bir idari makama, ister ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine yapılmış olsun, resmi kayıtları geçirilmiş olması şartıyla pişmanlık talebini geçersiz kılar. Başka bir ifadeyle beyana çağrı yazısının mükellefe tebliğ edildiği hallerde “kendiliğinden haber verme” koşulu gerçekleşmediğinden pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Ancak beyana çağrı yazısının mükellefe tebliğ edildiği idare tarafından kanıtlanmadıkça verilen beyannamenin pişmanlık hükümlerinden yararlanması gerekir. Mükellefin birden fazla gelir unsurunun bulunduğu durumlarda ihbar bunlardan hangisi için yapılmış ise o gelir unsuru yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engeller.¹⁴⁸

(3) İncelemeye Başlanmamış-Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması:

Burada önemli olan nokta, incelemenin hangi konu ve kapsamında yapılırsa yapılsın pişmanlık talebini önleyecek olmasıdır. Dolayısıyla mükellef üzerinde tam, kısmi, karşıt ve benzeri vergi incelemelerinden birin başlanılmış olması , mükellefin tüm vergiler için pişmanlık başvurusunda bulunmasını engelleyen bir unsurdur.¹⁴⁹ Mükellefin bir hareketinin takdir komisyonuna intikal ettirilmesi şartında ise sadece takdir komisyonuna sevk edilen olay için pişmanlık talebinde bulunulamayacağı kabul edilmektedir.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Erdağ, s.329

¹⁴⁹ Danıştay 4.D. 10.12.1996 tarih ve 1996/456 Esas, 1997/648 Karar sayılı ilamın “V.U.K. nun 371. maddesinden yararlanabilmek için ceza gerektiren eylemin mükellef tarafından olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir. Takdire sevk işleminden sonra pişmanlıkla verilen beyannameler pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar”

¹⁵⁰ Can Ender Gökçe, “Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi ve İşlevi”, (http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=380&page_id=1), (20.11.2007)

(4) Hiç Verilmemiş Olan Yada Noksan Veya Yanlış Verilen Beyannamenin 15 Gün İçinde Verilmesi Yada Tamamlanması

Eğer beyanname hiç verilmemiş ise mükellef tarafından haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde beyanname verilmesi zorunludur.¹⁵¹Mükellef herhangi yazılı bir dilekçe ile durumu idareye bildirmeksizin doğrudan ek beyanname vermek suretiyle de pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir¹⁵²Ancak tutanağa geçirilip yazılı şekil alması halinde sözlü bildirimlerin de geçerli olması gerekir.¹⁵³ Pişmanlık dilekçesi vergi Dairesine elden verilebileceği gibi taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Posta ile göndermede dilekçenin veriliş tarihi posta idaresine veriliş tarihidir. Haber verme dilekçesi daha önce eksik veya yanlış beyanla ilgili olduğu takdirde 15 günlük sürede eksikliğin tamamlanması veya yanlışlığın düzeltilmesi gerekir. Bunun için mükellef yeni bir beyanname düzenleyerek vermelidir.¹⁵⁴

(5) Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Ödeme

Mükellef tarafından haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödenmesi zorunludur. Ancak burada dikkat edilecek husus süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı kanunun 51.md. öngörülen nispette uygulanacak gecikme zammı ile birlikte ödenmesidir.

¹⁵¹ V.U.K md 371/1-3

¹⁵² Danıştay 4.D. 31.10.1997 tarih ve 1996/5596 Esas, 1997/3900 Karar sayılı ilamı “Olayda davacı beyanname verme süresinden sonra ikinci gün içinde kendiliğinden beyannamesini vermiş ve vergisini de ödemiştir. Davacının bu tutumundan V.U.K. nun 371. maddesindeki pişmanlık hükümlerinden yararlanması için gerekli şartlardan sadece keyfiyeti dilekçe ile bildirmesi noksanıdır. Tamamen şekle ilişkin olan bu noksanlığın davacının pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engelleyici olarak kabul edilemez”

¹⁵³ Kızılot, s.175

¹⁵⁴ Erdağ, s.330

Pişmanlık zammının hesabında haber verme tarihinden sonra geçen süre de dikkate alınır.

Pişmanlık şartlarının yerine getirilmemesi durumunda beyanname verilmemiş hükmünde sayılır. Pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiil ortadan kaldırmaz.

Pişmanlık ve Islah Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçların cezalarını da ortadan kaldırır. Çünkü Vergi Usul Kanununun 371/II uyarınca kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs eylemlerinde de pişmanlık ve ıslah hükümler uygulanır. Pişmanlık hükümlerinden yararlanılması halinde bu kimseler hakkında sözü geçen suçlarla ilgili yargılama yapılamaz.

Af ile pişmanlık ve ıslahın benzer tarafları vardır. Pişmanlık ve Islah daha çok şartlı affa benzemektedir. Ancak buna rağmen ikisi arasında bir çok fark bulunmaktadır.

Af geçmişe ilişkin suçlara uygulanabilir olmasına rağmen pişmanlık ve ıslah sürekli uygulanmakta olan bir kurumdur.

Pişmanlık ve Islah bir Vergi Usul Kanununun kurumudur. V.U.K da öngörülmeyen suçlar için uygulanmaz

4. Uzlaşma

Uzlaşma Müessesesinin unsurlarını anlatmadan önce genel olarak kısa bir açıklamadan bulunacağız

a. Genel Olarak

Vergi uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirmeden idari aşamada çözümlenmeyi amaçlayan uzlaşma kurumu Türk hukukuna 1963 yılında 205 Sayılı yasa ile girmiştir. Uzlaşma Vergi dairesi ile vergi borçlusu yada ceza sorumlusunun re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalar üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varılmasıdır.¹⁵⁵ Bu yolla uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmeden böylece daha kısa sürede çözümlenmesi sağlanmış olmaktadır¹⁵⁶. Uzlaşma aynı zamanda bir pazarlık içermektedir.¹⁵⁷

Uzlaşma sistemi hemen hemen her ülkenin vergi kanunlarında öngörölmüş bir sistemdir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef belirli şartların varlığı halinde Federal Vergi İdaresi kurumuna(IRS) başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.¹⁵⁸

b. Uzlaşmanın Çeşitleri

Uzlaşma Tarhiyat öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

¹⁵⁵ Öncel ve diğerleri, C.I s.268

¹⁵⁶ Selahaddin Zorlu, **Vergi Hukuk**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222 Başbakanlık Basımevi, Ankara-1981, s.113

¹⁵⁷ Karakoç, s.333

¹⁵⁸ Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi Dairesi,(İnternal Revenue Service) Kuruluşu Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın no:2005/366 Ankara-2005, s.239

(1) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (V.U.K.ek11)

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu 04.12.1985 tarih ve 3239 Sayılı yasanın 33.maddesindeki değişiklik sonucu 213 Sayılı Yasanın ek 11.maddesinde düzenlenmiştir.¹⁵⁹

Tarhiyat öncesi uzlaşma adından da anlaşılacağı üzere salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade eder.¹⁶⁰

Tarhiyat öncesi uzlaşma Maliye Bakanlığınca vergi incelemesine dayanarak salınacak vergilerle kesilecek cezalar için bahis konusudur. Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.¹⁶¹

V.U.K nun 344.maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen vergi ziyanına sebep kaçakçılık fiilleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkartılmıştır.¹⁶²

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve bu husus hakkında hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanır.¹⁶³

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş olması veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza

¹⁵⁹ 213 Sayılı V.U.K ek 11.madde

¹⁶⁰ Kızılot, s.230

¹⁶¹ Uluatan, C.I s.236

¹⁶² 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı yasa ile değişik ek 11/1.madde

¹⁶³ Kızılot, s.231

muhatabı olanlar verginin tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.¹⁶⁴

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde nezdinde inceleme yapılan kimse veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili bulunulabilir. Uzlaşma talebinin yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip ya da grup başkanlığına başvurusu şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. İncelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunulabilir.

(i) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi usul Kanununun ek 11'nci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar aracılığıyla yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Bu konudaki düzenleme yönetmelikte yer almaktadır. Yönetmelik tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaya dayanak teşkil edecek olan inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının katılmadığı uzlaşma komisyonlarını yetkili kılmaktadır.

Yönetmelikte Tarhiyat öncesi Uzlaşma için üç oluşum biçimi yer almaktadır. Bunlardan ikisi vergi incelemesini yapan inceleme elemanının merkez inceleme elemanı (Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri ile gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri) ve mahalli inceleme elemanı (ilin en büyük mal memuru, vergi kontrol memurları ve vergi dairesi

¹⁶⁴ Danıştay 3.D.2006/942 K, 2005/2346 E, 04.04.2006 tarihli kararı "Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 yasanın 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerinde daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu"

müdürleri) olmasına göre belirlenmekte, üçüncüsü ise, bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalar için kabul edilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır.(Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği madde 5-7) ¹⁶⁵

(ii) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma talebinin yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak ve süresi içinde yapılmış olduğunun incelemeyi yapan vergi elemanı tarafından tespit edildikten sonra durum ekip veya grup başkanlığına bildirilir.

(iii) Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresinde uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başka bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.(Yönetmelik madde 12) ¹⁶⁶

(iii) Uzlaşma Gününün Tespiti ve İlgiliye Bildirilmesi

Vergi incelemesi yapan elemanca yapılan inceleme sonucu uzlaşma talebinin usul ve esaslara uygun olduğu tespit edilir ise; yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile birlikte uzlaşma günü belirlenir. Belirlenen bu gün ve saat bir yazı ile 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin talebi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.(Yönetmelik 10. madde)

¹⁶⁵ Karakoç, s.433

¹⁶⁶ Kızılot, s.238

(iiii) Uzlaşmanın Sağlanması Ve Ödeme

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanaklar usulüne uygun olarak tamamlanmasıyla birlikte kesinlik kazanmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sonucunda düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.¹⁶⁷ Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanak ile tespit edilen hususlar hakkında sonradan Vergi Mahkemesinde dava açılmaz ve hiçbir makama şikayette bulunulamaz.¹⁶⁸

Uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda üzerinde uzlaşmaya varılmış olan tutar uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte, uzlaşmış olan verginin normal ödeme zamanları geçmemiş ise kanuni süresi içinde, kısmen veya tamamen geçmiş ise ödeme süreleri geçmiş olan vergi kısmı ise tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.(Yönetmelik madde 18)¹⁶⁹

(iiiii) Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır. Vergi dairesi raporun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenleyecek, mükellefe de genel esaslara göre tebliğ edecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Karakoç, s.436

¹⁶⁸ Erdağ, s.347

¹⁶⁹ Kızılot, s.243

¹⁷⁰ Kızılot, s.244

(2) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: (V.U.K.ek1)

Tarhiyat sonrası uzlaşma V.U.K nun ek I.maddesi ile 13 maddelerinde düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma bir vergi tarh edildikten ve/ya da ceza kesildikten sonra ortaya çıkan sorunların yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır.¹⁷¹

(i) Uzlaşma Konusu Olabilecek Vergi ve Cezalar

Uzlaşmanın konusuna re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi resim ve harçlardan Maliye Bakanlığınca belirlenenlerle bunlara ilişkin cezalar girer. Bununla birlikte Danıştay ikmalen re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliklerinden hareketle ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini kabul etmektedir.¹⁷²

(ii) Uzlaşma Talebinin Yapılması

Uzlaşma için mükellef veya cezaya muhatap olan bizzat veya resmi vekaletle haiz vekili vasıtası ile (Tüzel kişiler, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıfların ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması gerekmektedir. Uzlaşma talebine ilişkin dilekçe mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada Kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılmak zorundadır.¹⁷³

¹⁷¹ Karakoç, s.440

¹⁷² Karakoç s.440 ; Danıştay 3.D. 09.03.2000 tarih ve 1990/1840 Esas, 2000/1029 Karar

¹⁷³ Kızılot, s.249

(iii) Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Uzlaşma talebinin hangi süre içinde yapılacağı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde ve uzlaşma Yönetmeliğinin 9. maddesinde belirtilmiştir. Uzlaşma talebi yükümlü veya cezaya muhatap olan tarafından vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden başlayarak otuz gün içinde yapılmalıdır.¹⁷⁴ Bu süre aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açma süresine tekabül etmektedir.¹⁷⁵

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak burada uzlaşma yetkisi, il, ilçe ve merkez uzlaşma komisyonlarına verilmiştir.¹⁷⁶ İl Uzlaşma komisyonu Defterdarın veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile ilgili vergi dairesinin müdüründen oluşur. İlçe Uzlaşma Komisyonu Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenen bir müdür yardımcısı veya şeften oluşmaktadır. Müdür yardımcısı veya şefin bulunmaması halinde bunların yerine görev yapanlar komisyona üye olarak katılır. Müstakil vergi dairesi bulunmayan yerlerde mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Merkez Uzlaşma Komisyonları ise; Maliye Bakanlığı

¹⁷⁴ Karakoç, s.446

¹⁷⁵ Kızılot, s.250

¹⁷⁶ *Uzlaşmanın konusu , kapsamı, komisyonlar ve şekli başlıklı 213sayılı vergi usul kanununun ek 1. maddesi şu şekildedir* “Ek Madde 1 – Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.

Müsteşarının başkanlığında Genel Müdürlüğün bağlı olduğu müsteşar yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşur.

(iv) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesine göre uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile gönderilen uzlaşma dilekçeleri sekreteryaya tarafından talebin usulüne uygun ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve talebin uzlaşma komisyonu yetkisi içinde bulunup bulunmadığının inceler. Talep süresi içinde ve usulüne uygun veya komisyon yetkisi içinde olmadığı tespit edilir ise talep reddedilir. Uzlaşma Komisyonlarının mükellefin uzlaşma talebinin şekle aykırılık veya süre aşımı gibi nedenlerle reddetmesi hallerinde komisyonların bu kararlarına karşı 2576 sayılı yasanın 6/a maddesi gereğince vergi mahkemelerine dava açılabilir. ¹⁷⁷

Talebin süresi içinde ve usulüne uygun olduğu tespit edilir ise; görüşmenin tarih ve saati yükümlüye en an 15 gün önceden bildirilir. (yönetmelik madde 10/III) Yükümlünün veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu durumda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Komisyon teklifinin yükümlü tarafından kabul edilmemesi halinde komisyon nihai teklifini tutunağa geçirir. Yapılan görüşme sonunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha olarak düzenlenen bir tutanak ile tespit eder. ¹⁷⁸

¹⁷⁷ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2004, C.VIII S.3-4 s.199

¹⁷⁸ Karakoç, s.448

(v) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.¹⁷⁹ Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit edilen hususular hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayete de bulunulamaz. Bu suretle ödenen vergi ve cezanın iadesi söz konusu olmaz. Kendisine hem vergi tarh edilen hem de ceza kesilen yükümlü sadece bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine karşı dava açamaz. Uzlaşma ile anlaşmazlık sona erdikten sonra vergi dairesince matrah artırımı yoluna gidilemez.

180

(vi) Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatı İle ilgili Olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya varılması Halinde Hapis Cezasının Durumu

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanak ile tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayete bulunulamaz. Şeklindeki Vergi Usul Kanununun 11. maddesine istinaden mükellef hakkında hapis cezası verilmemektedir. Yargıtay'ın bu yönde verdiği sayısız karar vardır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada durum farklı olup tarhiyat sonrası uzlaşma hapis cezasına engel değildir. Çünkü tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen ek 6. madde “ Mükellef veya adına ceza kesilen üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayete bulunamaz.” hükmünü getirmiştir. Burada VUK 11. maddesinin aksine idare açısından sınırlayıcı hüküm taşımamakta sadece mükellefin şikayet hakkını sınırlayıcı bir hüküm taşımaktadır.¹⁸¹

¹⁷⁹ Kızılot, s.259

¹⁸⁰ Karakoç, s.449

¹⁸¹ Kızılot, s.261

(vii) Uzlaşma Ve Af Arasındaki Farklar

-Uzlaşma niteliği gereği iki taraflı bir işlem iken af tek taraflı bir işlemdir.

-Uzlaşma temelde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biridir. Bu nedenle uzlaşma faaliyeti sırasında yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir. Vergi idaresinin iddialarını karşı yükümlü kendi savunmasını yapar. Zaten kanunda uzlaşmaya gidilebilecek durumlar düzenlenirken özellikle belirsiz, yoruma açık hususların idarenin işlemine temel alınmış olması ve belirli bir olayda yargı organları ile idarenin farklı düşüncelere sahip olması gibi hallerin öngörülmüş olması,y uzlaşmanın, idarece yapılmış işlemlerin doğruluğunu tartışabilir olduğu durumlara hazır edildiğini göstermektedir. Öte yandan, uzlaşma sürecinin sonunda uyuşmazlığın kesin olarak çözümlenmesi zorunlu olmamakla birlikte, bir kere uzlaşmaya varıldı mı artık söz konusu uyuşmazlığa tekrar dönülmesi söz konusu olmamaktadır. Bir başka farklılık ise; uzlaşmanın kapsamına girecek vergileri ve uzlaşılabilir vergi ve cezaların üstü sınırını belirleme yetkisinin idareye verilmiş olmasıdır. Bu konudaki yetki Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerde Maliye Bakanlığı, İl Özel idareleri ve belediyelere ait vergilerde İçişleri Bakanlığına aittir. Af uygulamasında ise affın vergiler ve cezalar bakımından kapsamı kanunla düzenlenir.

5. Zamaşımı

Zamaşımı Müessesesinin unsurlarını anlatmadan önce genel olarak kısa bir açıklamadan bulunacağız.

a. Genel Olarak

Genel olarak zamanaşımı, bir hakkın kazanma veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir.¹⁸² Vergi borcunu ortadan kaldıran en önemli nedenlerden biridir. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içerisinde vergiyi tahakkuk ettirmediği veya tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını kaybeder. Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinde en önemli neden özel hukukta olduğu gibi kamu yararadır. Yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak amacı yoktur. Devletin vergi alma yetkisini zamanaşımı süreleri ile sınırlandırması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler. Çünkü vergi idaresi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli davranmak zorunluluğunu duyar.¹⁸³ Genel hukukta zamanaşımı ve sukutu hak süresi birbirinden farklı kavramlardır. Sukutu hak bir hakkın ortadan kalkmasını, düşmesini ifade eder. Zamanaşımında ise hak ortadan kalkmaz fakat talep ve dava hakkı düşer. Zamanaşımını bundan yararlanacak olan bir defa olarak ileri sürmesi gerekir. Ancak Vergi usul kanunundaki zamanaşımı aynı zamanda sukutu hak süresi niteliği de taşımaktadır. Anılan kanunun 113. maddesinde zamanaşımının mükellefin bu konuda müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Ayrıca itiraz ve temyiz komisyonları zamanaşımını talep olsun olmasın re'sen nazara almak zorundadırlar. (V.U.K. 386,399)¹⁸⁴

b. Zamanaşımının Çeşitleri

Vergi Hukukunda zamanaşımı Tahakkuk Zamanaşımı ve Tahsil Zamanaşımı olmak üzere ikiye ayrılır.

¹⁸² Özbacı, s.187

¹⁸³ Mualla Öncel ve diğerleri ss.153-154

¹⁸⁴ Özbacı, s.187

(1) Tahakkuk Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir.(Madde 114/2) Beş yıllık süre aksine hüküm bulunmadıkça vergi usul Kanununa giren bütün vergiler için geçerlidir¹⁸⁵. Tahakkuk zamanaşımını vergiyi doğuran olaya bağlayan bu genel kurala aşağıda açıklayacağımız durumlar istisna oluşturmaktadır.

(i) İstisnalar

Veraset ve intikal vergisi kanunu bu vergi ile ilgili mükellefiyetin başlangıcını beyanname verilmiş ise bu tarihte, beyanname verilmemiş ise intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihe bağlandığı için (V.İ.V.K. madde 20) zamanaşımı da bu tarihleri izleyen yılın başından itibaren başlar. Benzer şekilde emlak vergisinde de bildirimde bulunulmayan bina ve araziler için zamanaşımı idarenin bu durumu öğrendiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır.(E.V.K. madde 40)¹⁸⁶ Bu istisnalar nedeniyle her iki durum için de zamanaşımı süresi sonsuza kadar uzayabilecektir.

Gelir Vergisi ve kurumlar vergisinde ilgili takvim yılını takip eden takvim yılının içinde gelir vergisi için mart ayında kurumlar vergisi için nisan ayında beyanname verilir. Bu iki kanunun uygulanmasında zamanaşımı beyannamenin verilmesinin gerekli olduğu yılın sonunda başlamaz. Vergi alacağının ilgili olduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar.Örneğin 1996 yılına ait gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri 1997 yılının mart ve nisan ayı içinde verilmesi

¹⁸⁵ Mualla Öncel ve diğerleri s.154

¹⁸⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler- Türk Vergi Sistemi** , 11. bası, 2005, ss.113-114

gerekir. Zamaşıımı süresi 1998 yılından itibaren değil 01.01.1997 tarihinden itibaren başlar ve 31.12.2001 tarihinde sona erer.¹⁸⁷

Şarta bağılı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamaşıımı süresi istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiğı tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.(VUK md. 114/3)

Vergilendirme bakımından özel hesap dönemi kabul edilen durumlarda zamaşıımı süresi özel hesap döneminin kapandığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren izlemeye başlar(VUK. Md.174)

—Vergi cezalarında; vergi ziyai cezasında cezanın bağılı olduğu vergi alacağıının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününden başlar ve zamaşıımı süresi 5 yıldır. Usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlar ve 2 yıldır. Özel usulsüzlük cezası ile usulsüzlüğün diğer suçlarla birleşmesi halinde ise zamaşıımı süresi 5 yıldır ¹⁸⁸

(ii) Tahakkuk Zamaşıımı Süresinin İşlemesine Engel Olan Nedenler

Vergi Usul Kanununa göre (114/2) matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması zamaşıımını durudur. Duran zamaşıımı takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren yeniden işlemeğe başlar. Ancak zamaşıımının durabilmesi için vergi dairesinin başvurduğu takdir komisyonunun yetkili olması ve usulüne uygun olarak kurulmuş olması gerekir. ¹⁸⁹

¹⁸⁷ Arslan, s.115

¹⁸⁸ Arslan, s.115

¹⁸⁹ Öncel ve diğerleri s.159

Vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımını durduran diğerk bir neden de mücbir sebeplerdir.(VUK md.15/1) vergi usul kanunu mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde sürelerin bu sebeplerin kalkmasına kadar işlemeyeceğini zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağını öngörmektedir.¹⁹⁰

(iii) Tahakkuk Zamanaşımının Sonuçları

Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer. Artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez.¹⁹¹ Zamanaşımına uğrayan borç tabi borç haline gelir. Bunun anlamı mükellef ister ise sona eren borcunu ödeyebilir. Vergi dairesi bu ödemeyi kabul eder. (AATUHK md.102/2)¹⁹²

(2) Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğerk bütün kamu alacakları için geçerli olarak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir.Bu kanuna göre kamu alacağı, vadenin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmez ise zamanaşımına uğrar.(md.102/1) Aynı maddede para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu belirtildiğinden Türk Ceza kanununda ve diğerk para cezası hükmü taşıyan kanunlarda yer alan para cezalarına zamanaşımı bakımından bu hükmün uygulanmayacağı açıktır.¹⁹³

¹⁹⁰ Arslan, s.117

¹⁹¹ Öncel ve diğerkleri s.159

¹⁹² Bilici, s.115

¹⁹³ Öncel ve diğerkleri s.162

(i) Tahsil Zamaşımını Durduran Nedenler

6183 sayılı Amme alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında kanunun 104. maddesinde tahsil zamaşımını durduran nedenler sayılmıştır. Bunlar

Vergi Yüklümlüsünün Yabancı ülkede bulunması

Vergi Yüklümlüsünün Hileli İflas etmesi

Terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmamasıdır.

Bu üç durumda tahsil zamaşımını durur. Durumun devamı süresince zamaşımını işlemez. Durma nedeni ortadan katlıktan sonra zamaşımını kaldığı yerden işlemeye devam eder.

(ii) Tahsil Zamaşımını Kesen Nedenler

Tahsil Zamaşımını kesen nedenler Amme alacaklarının Tahbili Usulü Hakkında Kanunun 102. maddesinde belirlenmiş bulunmaktadır. Bu hükme göre tahsil zamaşımının kesilme nedenleri şunlardır.

-Ödeme

-Haciz uygulaması

-Cebren tahsil veya takip muameleleri sonucunda yapılan her türlü tahsilat

-Ödeme emri tebliğı

- Mal bildirimi, mal erinme ve artmalarının bildirilmesi
- Yukarıda sayılan işlemlerin herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumların temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması
- Uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı yerlerince bozma kararlarının verilmesi
- Kamu alacağının teminata bağlanması
- İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması¹⁹⁴

Zamanaşımı süresi kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Ancak zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi halinde sürenin başlangıcı yeni vade gününün rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü olmaktadır. Kamu alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin yargı organlarınca durdurulması hallerinde zamanaşımı süresi teminatın kalktığı, yürütmenin durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü işlemeğe başlar.¹⁹⁵

VI. TÜZEL KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU

Günümüzde artık ticari faaliyetlerin çok ezici bir kısmının tüzel kişiliğe haiz şirketler vasıtasıyla yapılıyor olması nedeniyle gelecekte daha da önem kazanacağını düşündüğümüz Tüzel Kişilerin Cezai sorumluluğu konusunu incelemeyi bir gereklilik olarak gördük.

¹⁹⁴ Arslan, s.119

¹⁹⁵ Öncel ve diğerleri s.162

A. Genel Olarak

Suç teşkil eden hareketi yapan kimse faildir. ¹⁹⁶ Yani ceza kanunlarında suç olarak tanımlanan fiili yapan kimsedir.

Ceza hukukunda gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerinde suçun faili olup olamayacakları hususu hep tartışıla gelmiştir. Ancak tüzel kişiliklerde modern toplumun getirdiği sosyal ihtiyaçların sonucu olarak hukuk metinlerinde yer almışlardır.

Sorunun çözümü ceza siyasetini doğrudan ilgilendirdiği kadar hukuk sistemlerinin ceza hukuku bakımından benimsediği temel ilkelere de bağlıdır. Tarihsel süreçte bu sorun ceza siyaseti ile hukuk düzeninin temel karakterlerine uygun olarak çözümlenmeye çalışılmıştır. Nitekim roma hukukunda kişi topluluklarının suçlu olamayacağı kesin kabul görünürken, germen hukukunda gerçek kişiler dışında toplulukların da bazı durumlar da ceza sorumluluğunun kabul edildiğine dair hükümlere rastlanılmaktadır. ¹⁹⁷

Modern ceza hukuku sistemlerinde cezaların kişiselliği ilkesi benimsenmiştir. Bununla beraber modern hayatın doğurduğu zaruretleri karşılamak maksadıyla bin çok devlette tüzel kişilerin cezai sorumlulukları kabul edilmektedir. ¹⁹⁸

Tüzel kişilerin suçun faili olup olamayacakları meselesi doktrinde tartışılırken bir takım teoriler üzerinde varsayımlara dayanarak yapılır.

¹⁹⁶ Dönmezer- Erman C.II, s.433.

¹⁹⁷ Muharrem Özen, "Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bakış", **A.Ü.H.F.D.**, 2003, S.52, s.64

¹⁹⁸ Jale Güral, "Hükmi Şahısların Cezai Mesuliyeti", **A.Ü.H.F.D.** 1947, S.4, s.74

B. Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluklarına İlişkin Teoriler

Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluklarına ilişkin teorileri üç gruba ayırarak incelemek mümkündür.

1. Gerçeklik Teorisi

Tüzel kişilerin, onu meydana getiren gerçek kişilerden ayrı bir irade ve kişilikleri vardır. Tüzel kişinin iradesi şu veya bu iradesi değil bunların görüşme ve tartışmalarından doğan bir çoğunluğun iradesidir. Tüzel kişi özel hukuk alanında nasıl kendini oluşturan gerçek kişilerden bağımsız olarak hak ve borç sahibi olabiliyorsa aynı şekilde ceza hukuku alanında da fail olmalıdır.¹⁹⁹

2. Farazilik Teorisi

Bu teoriden yana olanlar ise tüzel kişinin kendisini oluşturan gerçek kişilerden ayrı olarak bir iradesinin olmadığı varsayımından hareketle tüzel kişilerin ceza hukuku alanında faili olamayacaklarını savunurlar. Ceza hukukunun suç failinde aradığı husus, sadece belirli iradi hareketleri yapmak hareketi olmayıp aynı zamanda bu hareketleri isteme ehliyetleridir, bu ehliyet ise sadece gerçek kişilerde bulunur.²⁰⁰

3. Yeni Fiksyon Soğutma Teorisi

Bu teoriyi savunanlar ise; ilk iki teorinin tüzel kişinin hukuk süresi olmasını açıklamada yeterli olmadığını, ikisinin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini savunur.

¹⁹⁹ Dönmezer - Erman, C.II, s.438

²⁰⁰ Dönmezer - Erman, C.II, s.441

Buna göre , tüzel kişi, insan tasavvurunun yarattığı fantezi olmayıp hukukun yarattığı bir kişiliktir. Tüzel kişi esasen var olandan çıkartılan bir soyutlamadır. Varlığı tartışılmayan husus kişi ve mal topluluklarının olaylar alanında bulunmasıdır. Bu teori tüzel kişiyi bazı suçların faili kabul etmektedir.²⁰¹

Ancak tüzel kişilerin ekonomik ve maliye alanlarındaki gelişmelerini göz önünde tutarak, organların işleyebilecekleri suçlardan dolayı hukuki sorumluluklarının kabulü gerekir. ²⁰² Örneğin karşılıksız çek kesme, dolandırıcılık fiilinin failinin tüzel kişi olması halinde mağdurun zararının tazmini için tüzel kişiye başvurmasının zorunlu olacağı hususu savunulmuştur.²⁰³

Mevzuatımızda 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanununun 98 ve devamı maddelerinde kapatma, 2821 Sayılı Sendikalar Kanununun 54.maddesinde faaliyet durdurma, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun 7.maddesinde, 3984 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları hakkında kanununun 34.maddesinde, 5549 Sayılı Suç gelirlerinin önlenmesi hakkında kanununun 14/2.maddesinde, 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin düzenlenmesi hakkında kanununun 16.maddesinde tüzel kişiler hakkında yaptırımlar düzenlenmiştir.²⁰⁴

C. Türk Ceza Kanununda Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 20/2.maddesi “Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz hükmünü içermektedir.²⁰⁵ Madde metnindeki bu hüküm Anayasamızın 38.maddesindeki Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine paralel bir düzenleme arz etmektedir.

²⁰¹ Ozen, s.66

²⁰² Dönmezer - Erman, C.II s.444

²⁰³ Dönmezer - Erman C.II s.446

²⁰⁴ 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 229.md.

²⁰⁵ Ceza sorumluluğunun şahsiliği başlıklı TCK nun 20. maddesi şöyledir. “ Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.”

1997 tarihli T.C.K.nun tasarısının 26.maddesinde “Tüzel Kişiler, kanunun ayrıca belirttiği hallerde organ veya temsilcilerinin tüzel kişi yararına işledikleri suçlardan dolayı sorumludurlar” hükmü ile tüzel kişilerin fail olabileceklerini kabul etmiş ve bu durumda fiili işleyen kimse hakkında hükmedilen veya hükmedilmesi gereken para ve müsadere cezaları tüzel kişi hakkında da ayrıca hükmolunur hükmünü getirmek suretiyle cezanın niteliğini de 27.madde de tayin etmiştir.

Ancak bu düzenlemeye yönelik olarak yapılan yoğun eleştiriler sonucu taslaktaki metin değiştirilmek zorunda kalmıştır. Madde metnindeki değişiklik sonucu 5237 Sayılı T.C.K.nun 60.maddesinin madde başlığı “ Özel hukuk tüzel kişilerinin Ceza Sorumluluğu” iken “ Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri” olarak değiştirilmiştir.²⁰⁶

Tüzel kişilerin suç faili olduklarına ilişkin yukarıda verdiğimiz örnekler arasında 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 15 ve 16.maddeleri vardı. Gerçekten de 3167 Sayılı yasanın 15.maddesinde “3,4,5,7,9 ve 11.maddeler ile 19 nücü maddenin birinci fıkrasında yazılı yükümlülükleri yerine getirmeyen bankalar hakkında üç yüz elli milyon liradan üç milyar liraya kadar ağır para cezasına hükmolunur. Yargılamada bankayı şube müdürü temsil eder hükmü bulunmaktadır. Madde de Tüzel kişiliğe haiz banka suçun faili olarak öngörülmüştür. Anayasa mahkemesine Sinop Sulh Ceza Mahkemesine, 3167 Sayılı yasanın 15.maddesinin Anayasanın 38.maddesinin altıncı fıkrasına aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz yoluna başvurulmuş ancak Anayasa Mahkemesi 1988/15E, 89/9

²⁰⁶ Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri başlıklı TCK nun 60. maddesi şöyledir. “ Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet hâlinde, iznin iptaline karar verilir. Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır. Yukarıdaki fıkralar hükümlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hâkim bu tedbirlere hükmetmeyebilir. Bu madde hükümleri kanunun ayrıca belirttiği hâllerde uygulanır.”

Karar ve 14.02.89 tarihli kararı ile itirazın oybirliğiyle reddine karar vererek tüzel kişilerin suç faili olabileceklerine karar vermiştir.

VII. TÜRK CEZA KANUNUNDA GÜVENLİK TEDBİRLERİ

Yargılama sonucu verilen ceza kadar önemli bir diğer husus ta hükmedilen güvenlik tedbiridir.

A. Genel Olarak

Ceza hukuku açısından Güvenlik tedbirleri ve ceza farklı kavramlardır. Ceza “Topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere bir yargı kararı ve sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müeyyidedir.”²⁰⁷

Tanımından da anlaşıldığı üzere ceza suça karşılık olarak verilmesine rağmen Güvenlik tedbirlerinin amacı suçluyu ıslah ve terbiye cemiyet hayatına yeniden intibakını temin etmek ve nihayet yeniden suç işlemesine mani olmak suretiyle de toplum güvenliğini korumaktır.²⁰⁸

Kanunun daha iyi anlaşılabilmesi için ceza ile Güvenlik tedbiri farklarını ortaya koymak gerekir. Bu farklar ortaya konulduktan ceza ile güvenlik tedbirlerinin sonuçlarının ortaya konulması mümkün olacaktır.

²⁰⁷ Dönmezer - Erman, C.II, s.585

²⁰⁸ Faruk Erem, “Türk Ceza Kanununda Emniyet Tedbirleri”, A.Ü.H.F. D., C.01-03, 1944, s. 353

B. Ceza İle Güvenlik Tedbirlerinin Farkları

Ceza suçluyu belirli yoksunluklara tabi tutan ve bir bakıma kefarete teşkil edici bir müeyyidedir. Oysa güvenlik tedbirleri sadece suçluyu uslandırma yoluyla sosyal yararı sağlamak amacıyla uygulanır. Güvenlik tedbirleri , böyle bir tehlike haline karşı uygun tedbirlerde önleyici bir tepki göstermek amacı güder.²⁰⁹

Ceza, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanır ve bu sebeple de şahsidir. Güvenlik tedbirleri de fail hakkında işlediği bir suçtan dolayı uygulanır. Fakat güvenlik tedbirlerinin nevi ve derecesini ne suç ne de failin sorumluluk derecesi belirlemez. Güvenlik tedbirlerinin esas nevi ve derecesini faildeki tehlike halinin ortadan kaldırılması amacı ile uygulanmazı oluşturur.

Cezanın temelinde korkutuculuk niteliği vardır. Bu suretle ceza toplumun suça ve suçluya karşı olan ademi tasvibini de ifade etmiş olur. Buna karşılık güvenlik tedbirlerinin uygulanmasında böyle bir nitelik yoktur, aksine güvenlik tedbirlerinin şefkat duygusundan esinlendiği söylenebilir.

Ceza tayini için mahkeme kararı zorunludur. Ancak güvenlik tedbirine hükmetmek her zaman bir mahkeme kararına ihtiyaç duymaz.²¹⁰²¹¹

Suçlunun şahsı bakımından ayrılık gösterirler. Ceza ve emniyet tedbirlerinin tatbik edileceği kimselerin akli ve marazi durumları, kötü itiyatları gibi unsurlar bu farkı doğurur. Cezanın gayelerinden birisi ibreti müessire ve korkutmak suretiyle müstakbel suçları önlemek olduğuna göre haddi zatında korkmasına imkan olmayan kimselere mesela (tam akıl hastalarına) ceza vermek imkansızdır. Bu sebeple ceza ehliyeti olanlara verilir. Halbuki tecziye için şart olan çizgi ehliyet

²⁰⁹ Dönmezer - Erman C.I s.610

²¹⁰ Kabahatler Kanununun Mülkiyeti Kamuya hükmü

²¹¹ Dönmezer - Erman, C.I s.611

güvenlik tedbirleri için şart değildir. Güvenlik tedbirleri ceza ehliyetine sahi olmayan kimseler hakkında ve bilhassa bu kimseler için tatbik olunur.²¹²

C. Ceza İle Güvenlik Tedbirlerinin Benzerlikleri

Gerek ceza verilebilmesi gerek ise de güvenlik tedbirine hükmedilebilmesi için bir suçun işlenmiş olması gereklidir. Suçun işlendiğinin sabit olmaması halinde güvenlik tedbirine hükmedilemez.²¹³

Güvenlik tedbiri ve ceza ancak kanunla düzenlenebilir.

Kural olarak cezalarda güvenlik tedbirleri de mahkeme Kararı ile verilebilirler.²¹⁴

Lehe olması hali hariç olmak üzere cezalar ve güvenlik tedbirleri geriye yürümezler.

D. Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Farklılığının Sonuçları

Daha önce de belirttiğimiz gibi özel af halinde güvenlik tedbirleri uygulamaya devam eder. Ancak genel af güvenlik tedbirlerinin infazına engel olur.

²¹² Erem, s.353

²¹³ Yargıtay 4.C.D. 09.02.1993 tarih ve 241/721 sayılı ilamında “Yerel mahkeme sanığın akıl hastası bulunduğunun ileri sürülmesi üzerine salt bu hususun saptanmasına yönelmiş ve adli Tıp Kurumunun raporu karşısında ceza verilmesine yer olmadığına ve hastalığın iyileşmesine değin bir akıl hastanesine yatırılmasına karar vermiştir. Oysa belirtilen tedbirin uygulanabilmesi için öncelikle failin suçu işleyip işlemediğinin araştırılması ve işlendiğinin saptanması zorunludur.Mahkemece bu saptama yapılmadan tedbir uygulanmıştır.Bu nedenle kurulan hüküm yasaya aykırı görüldüğünden bozulmasına karar verilmiştir.”

²¹⁴ İstisnalar : Kabahatler Kanunu

Kamu davasının zamanaşımına uğraması halinde artık ceza verilmesi mümkün değildir. Kamu davasının zamanaşımına uğraması halinde artık yargılama yapma yetkisi ortadan kalktığından ve güvenlik tedbirine hükmetmenin asli şartının suçun işlenmiş olması ön şartına bağlı olduğundan artık güvenlik tedbirine de hükmedilemeyecektir.

E. Güvenlik Tedbirlerinin Çeşitleri

Güvenlik tedbirlerini ilişkin oldukları konular bakımından üçe ayırmak mümkündür.

1. Hürriyeti sınırlayan güvenlik tedbirleri (belli bir yere gitmeme tedbiri²¹⁵uyuşturucu²¹⁶ veya uyarıcı madde kullanan kişilerin tedavi edilmesi tedbiri

2. Haklardan yoksun kılma tedbiri: velayet veya vesayet hakkından yasaklanma tedbiri, seçme ve seçilme ehliyetinden ve diğer siyasi hakları kullanmaktan yoksun bırakılma tedbiri.²¹⁷

3. Diğer Tedbirler: (hükmün ilanı, önleyici kefalet)²¹⁸

F. 5237 Sayılı T.C.K. nun da Öngörülen Güvenlik Tedbirleri

5237 sayılı Türk Ceza Kanununda yer alan güvenlik tedbirlerini yasada düzenlendiği gibi beş ana başlık altında inceleyeceğiz.

²¹⁵ TCK 50/1-d

²¹⁶ TCK 91/2

²¹⁷ TCK 53

²¹⁸ Dönmezer - Erman, ss.612-613

1. Belli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakma.

Türk Ceza kanununun 53.maddesinde sanığa verilen ve kasten işlenen hapis cezasına mahkûmiyet cezasının tabi sonucu olarak hükmedilecek belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma tedbirleri düzenlenmiştir.

2. Eşyanın Müsaderesi (TCK 54)

Türk Ceza Kanunu kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan ve iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmayan veya suçun kullanılmasına tahsisi edilen yada suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmedileceği hükmünü getirmiştir.²¹⁹ Müsadereyi bir ceza hükmü olarak kabul eden yazarlar da vardır.²²⁰

3. Kazanç Müsaderesi (TCK 55)

765 Sayılı Türk Ceza kanununda farklı olarak 5237 sayılı TCK da Kazanç Müsaderesi de bir güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiştir. Madde metninde “ekonomik kazancın müsaderesine hükmedilebilmesi için kazancın suçun işlenmesi ile elde edilmesi veya suç konusunu oluşturması yada suçun işlenmesi için sağlanmış

²¹⁹ Türk Ceza Kanununun 54. maddesi şu şekildedir “ İyi niyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir. Birinci fıkraya giren eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderesinin başka bir surette imkânsız kılınması hâlinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine karar verilir.

Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazarın daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsaderesine hükmedilmeyebilir.

Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir. Bir şeyin sadece bazı kısımlarının müsaderesi gerektiğinde, tümüne zarar verilmeksizin bu kısmı ayırmak olanaklı ise, sadece bu kısmın müsaderesine karar verilir.

Birden fazla kişinin paydaş olduğu eşya ile ilgili olarak, sadece suçta iştirak eden kişinin payının müsaderesine hükmolunur.”

²²⁰ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara-2006, s.325

olması gerektiği hususu düzenlenmiştir. Müsadere için ayrıca elde edilen maddi menfaatin mağdura iade edilmemiş olması da gereklidir.²²¹

Acaba vergi kaçakçılığı suçu sonucu elde edilen kazancın müsadere söz konusu olacak mıdır?

Bu soruya verilecek cevabı normal suçlardaki durumlarla kıyaslayarak yapmamız halinde doğru sonuca ulaşmamız mümkün olacaktır.

Örneğin hırsızlık suçu sonucu elde edilen kazanç eğer mağdura iade edilmemiş ise müsadere edilecektir. Şayet mahkemece karar verilmeden önce hırsızlık suçunun işlenmesi sonucu elde edilen ekonomik kazanç suçun mağduruna iade edilmiş ise artık müsadere söz konusu olmayacaktır.

Ancak Vergi kaçakçılığı suçlarında idarece vergi, cezalar ve gecikme zammı tahakkuk ettirildiğinden acaba bu durum TCK 55.maddesinin uygulanmasına engel olacak mıdır. Kanaatimizce kazanç müsaderesinin söz konusu olmaması için kazancın mağdura iadesi şart olduğundan eğer karar anına kadar kaçakçılığa konu vergi miktarı (Cezalar ve gecikme zammı hariç) vergi idaresine ödenmemiş ise, artık mahkeme kazanç müsaderesine kara verebilecektir.

²²¹ TCK 55. Maddesinin gerekçesi şöyledir “Maddede, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesini engelleyecek etkin bir yaptırım olarak kazanç müsaderesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile güdülen temel amaç, suç işlemek yoluyla kazanç elde edilmesinin önüne geçilmesidir. Bu nedenle yeni hükümde kazanç müsadereyi kapsamlı bir biçimde düzenlenmiş ve suç işlemek suretiyle veya suç işlemek dolayısıyla elde edilen ekonomik kazançların müsadereyi olanaklı hâle getirilmiştir. Böylece, kazanç müsadereyi, “karapara aklama”, uyuşturucu veya uyarıcı madde ticareti, dolandırıcılık, kaçakçılık, ihaleye fesat karıştırma gibi ekonomik çıkar elde etme amacıyla işlenen suçlara karşı etkin biçimde caydırıcılık özelliği olan bir yaptırım niteliğine kavuşturulmuştur. Bu hükmün uygulanmasında mağdurun ve iyi niyetli üçüncü kişilerin hakları korunacak, bunlara ait maddî değerler kazanç müsadereyi tabi tutulmayacaktır.

Düzenleme ile getirilen diğer bir yenilik, kaim değerlerin müsadereyi tabi tutulmasıdır. Buna göre, müsadere konusu ekonomik değerlerin harcama, imha, tüketme gibi hareketlerle müsadereyi tabi tutulmasının imkansız kılınması hâlinde, karşılığı para tutarının müsadereyi tabi tutulmasına karar verilecektir.”

Ancak bu husus bozma nedeni değildir. Yargıtay 5.CD 2006/4311 E, 2006/3752 Karar sayılı ilamında “5237 Sayılı Yasa’nın kazanç müsaderecini içeren 55.maddesine göre bir karar verilmemiş ise de; hukuki mahiyet arz eden ve esasen hukuk mahkemesinde de ayrıca dava konusu olabilecek olan suç konusu zararın tazmini hususunun 765 ve 5237 sayılı TCK ya göre lehe ya da aleyhe düzenlemeler açısından değerlendirilecek bir ceza yaptırımını olmayıp, zimmet suçunu mahkûmiyetin sonucu olarak hükmedileceği ve Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 26.02.1934 gün 34/26 sayılı Dairemizce de benimsenen kararının da bu yönde olması karşısında, bu husus bozma nedeni sayılmamıştır. Bu konuda yeniden hüküm kurulmasına da gerek olmadığına anlaşılması karşısında; 5237 Sayılı Yasanın 55.maddesine göre müsadereye hükmedilmemesi hususu bozma nedeni sayılmamıştır.²²²

4. Çocuklara ve Akıl Hastalarına özgü Güvenlik Tedbirleri

5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu eski ceza kanunumuzdaki sisteme uygun olarak çocuklar ve Akıl hastaları için ceza öngörmemiş, bunların kusur yetenekleri söz konusu olmayacağından bunlar için güvenlik tedbirleri öngörülmüştür.^{223 224} Yine akıl hastalarına ilişkin güvenlik tedbirleri TCK.nun 57.maddesinde belirtilmiştir. Konumuzu doğrudan ilgilendirmemesi nedeniyle bu konu üzerinde daha fazla durulmayacaktır.²²⁵

²²² Selda Binboğa Kurtuluş, “Yargıtay’ın Suçtan Kaynaklanan Mal Varlıklarının Müsaderesi Ve El koyma hükümlerine İlişkin Uygulamaları”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/Selda_kurtulus_makalesi.doc, (23.09.2007)

²²³ Çocuklara özgü güvenlik tedbirleri 5395 sayılı yasanın 5.maddesinde öngörülmüştür.

²²⁴ 5395 Sayılı Yasanın 5.maddesi

²²⁵ Türk Ceza Kanununu 57 maddesi şu şekildedir.” Fiili işlediği sırada akıl hastası olan kişi hakkında, koruma ve tedavi amaçlı olarak güvenlik tedbirine hükmedilir. Hakkında güvenlik tedbirine hükmedilen akıl hastaları, yüksek güvenlikli sağlık kurumlarında koruma ve tedavi altına alınırlar. Hakkında güvenlik tedbirine hükmedilmiş olan akıl hastası, yerleştirildiği kurumun sağlık kurulunca düzenlenen raporda toplum açısından tehlikeliliğinin ortadan kalktığı veya önemli ölçüde azaldığının belirtilmesi üzerine mahkeme veya hâkim kararıyla serbest bırakılabilir. Sağlık kurulu raporunda, akıl hastalığının ve işlenen fiilin niteliğine göre, güvenlik bakımından kişinin tıbbî kontrol ve takibinin gerekip gerekmediği, gerekiyor ise, bunun süre ve aralıkları belirtilir. Tıbbî kontrol ve takip, raporda gösterilen süre ve aralıklarla, Cumhuriyet savcılığınca bu kişilerin teknik donanımı ve yetkili uzmanı olan sağlık kuruluşuna gönderilmeleri ile sağlanır. Tıbbî kontrol ve takipte, kişinin akıl hastalığı itibarıyla toplum açısından tehlikeliliğinin arttığı anlaşıldığında, hazırlanan rapora dayanılarak, yeniden koruma ve tedavi amaçlı olarak güvenlik

5. Sınır Dışı Edilme Güvenlik Tedbiri (TCK 59)

İşlediği suç nedeniyle hapis cezasına mahkum edilen yabancı koşullu salıvermeden yararlandıktan ve herhalde cezasının infazı tamamlandıktan sonra durumu sınır dışı işlemleriyle ilgili olarak değerlendirilmek üzere derhal İçişleri Bakanlığına bildirilir.

6. Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbirleri (T.C.K. 60)

Tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu incelerken bu Kanunun ceza hukukunda tartışmalı olduğunu ve Yeni Türk Ceza Kanunu sistemimizin tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağı düzenlemesi getirdiğini belirtmiştik.²²⁶ İşte Türk Ceza Kanununun bu sisteme uygun olarak Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri öngörmüştür.²²⁷

Ancak öngörülen bu güvenlik tedbirinin uygulanabilmesi için bu hususun açıkça belirtilmiş olması şartı aranacaktır. Yani 60.maddedeki genel düzenlemeye istinaden tüzel kişiler hakkında bu maddede öngörülen güvenlik tedbiri uygulanamayacak ayrıca ceza öngören ilgili maddede tüzel kişi hakkında da güvenlik

tedbirine hükmedilir. Bu durumda, bir ve devamı fıkralarda belirlenen işlemler tekrarlanır. İşlediği fiille ilgili olarak hastalığı yüzünden davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişi hakkında birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre yerleştirildiği yüksek güvenlikli sağlık kuruluşunda düzenlenen kurul raporu üzerine, mahkûm olduğu hapis cezası, süresi aynı kalmak koşuluyla, kısmen veya tamamen, mahkeme kararıyla akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri olarak da uygulanabilir. Suç işleyen alkol ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde bağımlısı kişilerin, güvenlik tedbiri olarak, alkol ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde bağımlılarına özgü sağlık kuruluşunda tedavi altına alınmasına karar verilir. Bu kişilerin tedavisi, alkol ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde bağımlılığından kurtulmalarına kadar devam eder. Bu kişiler, yerleştirildiği kurumun sağlık kurulunca bu yönde düzenlenecek rapor üzerine mahkeme veya hâkim kararıyla serbest bırakılabilir.”

²²⁶ TCK 20/2

²²⁷ Türk Ceza Kanununun 60. maddesi şu şekildedir “ Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet hâlinde, iznin iptaline karar verilir.

Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır. Yukarıdaki fıkralar hükümlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hâkim bu tedbirlere hükmetmeyebilir.

Bu madde hükümleri kanunun ayrıca belirttiği hâllerde uygulanır.”

tedbiri uygulanacağı hükmünün açıkça öngörölmüş olması gerekecektir.²²⁸Bu madde hükümleri kanunun ayrıca belirttiğı hallerde uygulanır.

b. Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbiri Uygulanmasının Şartları

Yeni Türk Ceza Kanunumuz Tüzel kişiler hakkında Güvenlik tedbiri uygulanabilmesini belirli şartlara tabi tutarak uygulama alanını sınırlamıştır.

(1). Hakkında Güvenlik tedbiri uygulanacak tüzel kişi özel hukuk tüzel kişisi olmalıdır.

Türk Ceza kanununun 1997 tarihli tasarısında özel hukuk tüzel kişisi ayrımı yoktu. Ancak bu düzenlemeye yönelik yoğun ve haklı eleştiriler sonrası düzenleme özel hukuk tüzel kişileri olarak değiştirilmiştir.

19987 tasarısındaki düzenlemeye göre kamu tüzel kişileri de düzenleme kapsamında kalıyordu. Yani bu tüzel kişilerinde suçun faili olabilecekleri kabul ediliyordu. Her ne kadar gerekçede aksi belirtilmekle birlikte devletin bu düzenleme dışında olduğu söylenemez bu yaklaşıma katılmak mümkün değildir. Devlet suç işlemez kuralı günümüzde de geçerliliğini korumaktadır. 2000 Türk Ceza kanunu tasarısı bu yanlışlığı görerek ve yapılan eleştirileri göz önüne alarak tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin düzenlemeyi sadece özel hukuk tüzel kişileri bakımından benimsenmiştir.²²⁹

²²⁸ TCK 60/4

²²⁹ Özen, s.76

(2).Tüzel kişinin bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak kurulmuş olması gerekir.

Hukukumuzda tüzel kişiler kişi topluluğu olan dernekler ile mal topluluğu olan vakıflar, siyasi partiler ve ticaret şirketleridir. Ayrıca sendikalar kanunu gereğince kurulmuş olan sendikalarında tüzel kişilikleri söz konusudur.

Dernekler, sendikalar vakıflar ve siyasi partiler izin alınmadan kuruldukları için yeni düzenleme ile 60.maddenin kapsamı dışında kalacaklardır. Bu durumda 60.maddenin kapsamına sadece anonim şirketler, limited şirketler , komandit şirketler ve kooperatiflerin girdiği tespitini yapmak doğru olacaktır. Çünkü ticaret şirketleri ve kooperatiflerin tüzel kişilik kazanmaları ancak sanayi ve ticaret Bakanlığının izni ile mümkün olmaktadır.²³⁰

(3). Tüzel Kişinin İzin Sağladığı Yetkinin Kötüye Kullanılması Suretiyle Suç İşlemi Olması Gerekir

Maddenin gerekçesinde bu şartın gerçekleşmesine ilişkin olarak uyuşturucu veya uyarıcı madde ticaretinden elde edilen gelirlere meşruiyet görüntüsü kazandırmak için döviz bürosunun kullanılması örnek olarak verilmiştir. Dolayısıyla işlenen suç ile iznin kullanımı arasında nedensellik bağı bulunması gerekir.²³¹

²³⁰ Haluk Çolak - Uğur Altun, “Güvenlik Tedbirleri ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre Yaptırım Teorisindeki Yeri”, www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=492 (24.12.2007)

²³¹ 5237 sayılı TCK nun 60. madde gerekçesi şöyledir ” Anayasamızda da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının gereği olarak sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. Ancak bu ilke, işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilmesine engel değildir. Bu nedenle maddede, özel hukuk tüzel kişileri hakkında hükmedilebilecek güvenlik tedbirlerinin tür ve koşulları düzenlenmiştir. Maddede öngörülen ilk güvenlik tedbiri, faaliyet izninin iptalidir. Bunun için ilk koşul özel hukuk tüzel kişisine, belirli bir faaliyette bulunabilmesine ilişkin bir kamu kurumunca verilen bir iznin varlığıdır. İkinci koşul ise, bu iznin sağladığı yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına kasıtlı bir suç işlenmesidir. Dikkat edilmelidir ki, burada söz konusu olan suç, tüzel kişi yararına işlenmiş herhangi bir suç değildir. İşlenen suçla, verilen iznin kullanılması arasında nedensellik bağı olmalıdır. Ayrıca, özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin bu suçun işlenmesine iştirak etmeleri gerekir. Örneğin uyuşturucu veya uyarıcı madde ticaretinden elde edilen gelirlere meşruiyet görüntüsü kazandırmak için bir döviz bürosunun kullanılması hâlinde, bu döviz bürosunu işleten özel hukuk

(4). Suçun Kasten İşlenebilen Bir Suç Olması Gereklidir.

Türk ceza kanununda kasıtlı suçların cezalandırılması kuralı geçerlidir. Taksirli bir suçun cezalandırılması için bunun kanunda açıkça belirtilmesi gerekir.²³² Bu düzenlemenin tabi sonucu olarak maddede sadece kasıtlı suçlar halinde güvenlik tedbiri uygulanabileceği hükmü getirilmiştir.

(5). Suçun Tüzel Kişi Yararına İşlenmesi Gerekir

Suçun işlenmesi ile tüzel kişiliğin yarar elde etmesi gerekir. Tüzel kişiler için bu husus daha çok malvarlığındaki artış şeklinde olabilir.

(6). Suçun Tüzel Kişinin Organ veya Temsilcisinin İştiraki İle İşlenmesi Gerekir

Suçun tüzel kişinin doğrudan doğruya organ veya temsilcisi tarafından işlenmesi yada tüzel kişinin organ veya temsilcisinin işlenen kasıtlı suça iştirak etmesi gereklidir.

Tüm bu şartların bir arada gerçekleşmesi halinde iznin, iptaline karar verilecektir.

tüzel kişinin, döviz bürosu işletmek için aldığı izin iptal edilecektir. Yine, ilaç üretmek için izin alınmış olan bir laboratuarda uyuşturucu veya uyarıcı madde üretimi yapılması durumunda da, aynı sonuç doğacaktır. Özel hukuk tüzel kişileri bakımından öngörülen ikinci güvenlik tedbiri ise müsadereyi kapsar. Buna göre, tüzel kişi yararına işlendiği belirlenen suç bakımından, müsadere hükümlerindeki koşullar da gerçekleşmiş ise, o suçla bağlantılı olan eşya ve maddî çıkarların müsadereye hükmedilecektir. Bu hâlde iyi niyetli üçüncü kişilerin hakları korunacaktır. Özel hukuk tüzel kişileri ile ilgili güvenlik tedbirlerinin uygulanmasında, işlenen suç dikkate alındığında, çok ağır sonuçlar doğabilir. Örneğin çok sayıda kişi işsiz kalabilir veya iyi niyetli üçüncü kişiler bakımından telafisi güç kayıplar meydana gelebilir. İşte bu gibi hâllerde mahkeme maddedeki orantılılık ilkesine dayanarak bu güvenlik tedbirlerine hükmetmeyebilecektir. Özel hukuk tüzel kişileri hakkında uygulanacak güvenlik tedbirlerine, her suç bakımından değil, kanunda özel olarak belirtilen hâllerde hükmedilebilecektir.”

²³² TCK 22/1

İzsin iptali kavramına ilişkin olarak Türk Ticaret Kanunu ve 1163 Sayılı kooperatifler kanunda bu hususta düzenleme bulunmamaktadır. Mahkemenin izsin iptaline karar vermesi halinde tüzel kişiliğin tasfiyesi gündeme gelecektir. Bu durumda konu ile ilgili ilk düzenleme Türk ticaret kanununun, 274.maddesi ile 1163 sayılı kanunun 81/1-4.ncü maddeleridir. T.T.K.nun 274.maddesinde kanuna ve kamu düzenine aykırı işlemler ve faaliyetlerde bulunan şirketler aleyhine özel yasalardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla Sanayi ve Ticareti Bakanlığınca fesih davası açılabilirdiği düzenlenmiştir. Yine 1163 sayılı yasanın 81/1-4.üncü maddesinde “kanunlarda öngörülen diğler hallerde ilgili bakanlığın mahkmeden alacağı karar üzerine” kooperatifin tasfiye edilebileceği düzenlenmiştir.²³³

Ancak izsin iptali fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hakim bu tedbirlere hükmetmeyebilir. Örneğin bir bankanın bir şubesinin T.C.K. 282/2 md öngörülen suçtan kaynaklanan malvarlığını aklama suçunun işlenmesine kasten iştirak etmesi halinde bankacılık izsinin iptali on binlerce kişinin işsiz kalmasına ve aynı zamanda ülke ekonomisinin bu nedenle ciddi yaralar almasına sebep olabileceğinden bu gibi hallerde işlenen suç nedeniyle sağlanan menfaatte dikkate alınarak izsin iptaline karar verilmemesi gerekir.

Tüzel kişiler hakkındaki bu hükmü ileride 213 sayılı yasada yapılacak değişiklik sonucu vergi suçları içinde uygulama alanı bulabilecek olması nedeniyle bunu ayrıntılı olarak ele almıştır.

Türk Ceza Kanunun’ da Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulaması öngörülen suçlar şöyledir.(TCK76/3-,77/3, 78/2, 79/3, 80/4, 90/6, 91/7, 111, 140, 169, 181/5, 189, 226/6, 227/7, 228/3, 242, 246, 253, 282/4, 302/3, 304/3, 309/3)

²³³ Çolak – Altın, www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=492. (24.12.2007)

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ YARGININ GÖREV ALANINDA KALAN VERGİ SUÇLARI

Vergi Mükelleflerinin vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan vergi suçlarında hazine menfaati ihlal edilmekte veya ihlal tehlikesi bulunmaktadır.²³⁴ Vergi Suçları geniş anlamda ekonomik suç kavramı kapsamında kalan suçlardır. Geniş anlamda ekonomik suçlar bir kişinin ya da toplumun herhangi bir iktisadi menfaatinin ihlal edilmesi sonucunda ortaya çıkan suçları ifade eden bir kavramdır. Ekonomik suç belli bir suç tipini tanımlayan bir terim olmayıp bir suç kategorisini ifade eden kriminolojik bir terimi ifade etmektedir.²³⁵ Devletler vergi kaçırmayı önlemek için bu fiilleri kendi yasalarında cezalandırdıkları gibi bu konuda uluslar arası işbirliği yoluna da başvurumaktadırlar²³⁶

I. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

A. Genel Olarak

Vergi mahremiyetin ihlal suçu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. ve 362. maddelerinde düzenlenmiştir.²³⁷

²³⁴ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşmesi Üzerine Bir İnceleme”, **A.Ü.H.F.D**, Ankara-2000, S.49, s.85

²³⁵ Tercan Tiryaki, Türker Gürsoy, “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 2004, S.55, s.54

²³⁶ M. Erol Karsan, **Vergi Kaçırma Ve Vergiden Kaçım ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/280, Ankara-1986, s.33

²³⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul-1987, s.214

işlemleri ve incelemeli ile ilgili olduğu ölçüde 5.maddedeki yasağa uymakla yükümlüdürler.

2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar

Mükellefle idare arasında doğan vergi uyuşmazlıkları yukarıda gösterilen mahkemelerde çözümlenir.

Uyuşmazlık nedeniyle kendilerine intikal eden dosyalardaki mükellefe ait bilgilere vakıf olan yerel ve üst mahkemelerde görevli daire başkanları, üyeler hâkim ve savcılar ile diğer görevliler bu şık kapsamına girerler.

3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Bahsi geçen komisyonlar; takdir, uzlaşma zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, ortalama kar hadleri tespit komisyonları ve vergi yasalarına göre oluşturulan diğer komisyonlardır.

4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Adli ve idari mahkemeler ile vergi takdir komisyonlarının önlerine gelen uyuşmazlıklarda uzmanlıkları nedeniyle görüşlerine başvuru olan bilirkişiler de zaman zaman mükellefle ilgili gizli kalması gereken bilgilere ulaşabilmektedirler.

Bu itibarla bahsi geçen bilirkişiler de 5.maddenin birinci fıkrasındaki yasak kapsamı içerisine dahil edilmişlerdir.

5.Yaptıkları Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Bilgi Ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri

5.maddenin birinci fıkrasının iki numaralı bendinde vergi davalarına bakan yerel ve üst mahkeme görevlileriyle ilgili yasaklardan bahsedilmişti. Ancak, adli mahkemelerde de 213 sayılı Yasanın 359.maddesinde gösterilen kaçakçılık kaçlarıyla, mükelleflerin hukuk ve ticari davalarına bakılmaktadır.

Ayrıca, İdari soruşturmalarda da mükelleflerin gizli kalması gereken bilgilerine ulaşabilmektedir. 5.maddeye 4369 sayılı Kanun ile eklenen üçüncü fıkranın üçüncü cümlesindeki “kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir” hükmü adli ve idari soruşturma yapmakla yetkili kamu görevlilerine mükelleflerin gizli bilgilerine ulaşma imkânı sağlamaktadır.

Adli ve idari soruşturma nedeniyle vergi mahremiyetine riayet etmek yükümlülüğü taşıyan kamu görevlileri de 5.maddenin üçüncü fıkrasının beşinci cümlesi gereğince; aynı maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar.

Yukarıdaki şıklarda gösterilen yasaklar, bahsi geçen kimseler görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.²³⁹

Ceza hukukunda kıyas mümkün olmadığından ve Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalara da Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanmak zorunda olduğundan madde metninde sayılanlar dışında kalanların suçun faili olmaları mümkün değildir.

Bu kişiler hakkındaki yasaklar görevleri sona erse bile devam eder.

²³⁹ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002, ss.366-369

C. Suçun Maddi Unsuru

Suçun maddi unsuru failin görevi dolayısıyla öğrendiği, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait (Sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları) açıklamaları veya kendisi yada üçüncü kişilerin lehine kullanmaları halidir.

Yasada sır veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar denilmekle birlikte sır ve gizli kalması gerekli kavramlar tanımlanmamıştır. Bu husus her somut olaya göre ayrı ayrı değerlendirilmesi lazım gelen bir konudur.

Açıklandığında, şahsına, şahsının akraba yada iş ilişkisi bağlamında yakınlarına, faaliyetlerine, mesleki itibar ve faaliyetlerine zarar verebilecek bilgileri “sır” yada “ gizli kalması gereken husus” olarak tanımlamak mümkündür. Herkesin ya da aynı piyasayı paylaşanların bilebileceği bilgilerin sır sayılamayacağı açıktır.²⁴⁰

Sır nedir? Sırrın ne olduğu ve ne gibi şartlar altında başkalarına bildirilebileceği mükellefler arasında münakaşalara mucip olmuştur. Bazı mükellefler sırrın hududunu dar tutarak “sırdaşa yalnız gizli kalması kaydıyla söylenen sözleri” sır saymaktadırlar. Fakat tabiri geniş manada anlamak lazım geldiği fikrinde olanlara göre; meslek ve sanat erbabının mesleklerini icra dolayısıyla her öğrendikleri şey sırdır. Umumi manada sır; bir kimsenin görmek, işitmek veya hissetmek suretiyle öğrendiği saklı ve gizli kalması lazım gelen şeydir. Sırrın esas unsuru aleniyetin âdemi mevcudiyetidir. Sır, mahiyeti itibariyle tevdi edildiği kimsenin saklaması icap eden ve saklanmasında sahibinin menfaati bulunan şeydir. Bu itibarla aleniyet iktisap etmiş olan ve herkese bilinen şeylerin söylenmesi sırrın ifşası sayılamaz.²⁴¹

²⁴⁰ Ok Gündel, s.366

²⁴¹ Savaş-Mollamahmutoğlu, C.2, s.2213

Bütün bu anlatımlar ışığında V.U.K.nun 5.maddesi anlamında suç madde metninde yazılı kişilerin görevleri nedeniyle öğrendikleri ve açıklanmamasında, mükellefin menfaatinin bulunduğu veya mükellefin açıklamasını istemeyeceğinin kabul edildiği bilginin madde metninde sayılan istisnalar dışında açıklanması olarak tarif etmek mümkündür. Ayrıca bu bilginin herkesçe bilinen bir bilgide olmaması gerekir. Mesela çok büyük bir fabrikanın bulunduğu ilin söylenmesi gibi.

Maddenin 2,3, ve 4.fıkralarında sırrın açıklanmasının istisnaları yani sırrın açıklanmasının suç oluşturmayacağı haller düzenlenmiş olup bunlara hukuka uygunluk hali nitelenebilir. ²⁴² Bunlar bazı müellifler tarafından mahremiyet esasına getirilen istisnalar olarak nitelendirilmiştir.²⁴³

D. Suçun Manevi Unsuru

Suçun manevi unsuru genel kastır. Madde metninde belirtilen hareketin genel kastla yapılması yeterlidir. Sevkin bir önemi yoktur. Ancak suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir.

V.U.K.nun 5.maddesinde belirtilen fiilin cezası aynı yasanın 362.maddesi ile düzenlenmiştir.

Yine V.U.K. 5. maddesinin son fıkrasında açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet şeref ve haklarına tecavüz suçu ve bunun müeyyidesi düzenlenmiştir.

²⁴² V.U.K. 5.maddesinin 2,3,4 fıkraları

²⁴³ Ali Parlar - Muzaffer Hatipoğlu, **Açıklamalı İctihatlı Asliye Ceza Davaları (Özel Ceza Yasaları)**, Adalet Yayınevi, ss.78-79

E. 5237 Sayılı TCK ile Uyum Problemi

Yeni Türk Ceza Kanunu ile Uyum problemini incelerken 5278 sayılı yasal düzenleme öncesinde sanıkların durumunun farklı olacağı düşüncesiyle konuyu ikiye ayırarak inceleyeceğiz.

1. 5278 Sayı ve 23.01.2008 tarihli Yasa Öncesi Durum

5278 sayılı yasal değişiklik öncesi durumu da V.U.K. nun 5/son maddesi ile 362. maddesindeki düzenlemeyi ikiye ayırarak inceleyeceğiz.

a. V.U.K. 5/son maddesindeki düzenleme açısından

V.U.K 5 maddesinin son fıkrasında “açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanununun 480, 481, ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hüküm olunur” hükmü bulunmaktadır.

Bilindiği üzere 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesi nedeniyle yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla 765 sayılı Türk ceza Kanunu Yürürlükte bulunmadığından artık bu kanun gereğince cezaya hükmetmek mümkün değildir. Bu nedenle 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama şekli hakkında kanunun 3.maddesindeki düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre mevzuatta Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılmaktadır.²⁴⁴

²⁴⁴ 5252 Sayılı Yasa Madde 3

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu da farklı olarak sövme ve hakaret ayrımını ortadan kaldırarak bu tip fiilleri cezalandırmak üzere hakaret başlıklı 125. madde düzenlemesine getirmiştir. Dolayısıyla V.U.K.5.maddesinin son fıkrasında belirtilen 480, 481, ve 482 maddeleri artık 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 125.maddesi olarak kabulü gerekmektedir.

b. V.U.K. nun 362.Maddesi Açısından

V.U.K. 5.maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenmiş olup bu durum ihlali halinde uygulanacak müeyyide 362.maddede öngörülmüştür. 362.maddeye göre “kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar, bu mahremiyeti ihlal ederlerse Türk Ceza Kanununun 198.maddesinde yazılı cezanın iki katı ile cezalandırılırlar. Bu ceza iki aydan az olamaz hükmü getirilmiştir.

765 Sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlükten kalkmış olması nedeniyle sorun biraz önce belirttiğimiz gibi 5252 sayılı yasanın 3.maddesindeki düzenleme gereğince çözülecektir. Ancak Vergi mahremiyeti suçunu düzenleyen 362.maddenin atıfta bulunduğu 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198.maddesinin tam karşılığı 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bulunmamaktadır.

765 Sayılı Türk Ceza Kanununun 198.maddesine paralel bir düzenleme 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun ekonomik, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar başlıklı dokuzuncu bölümünde düzenlenmiş bulunan 239.maddesinde düzenlenmiştir. 239.madde de öngörülen ceza bir yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para ceza olduğundan V.U.K nun 362.maddesi gereğince bu ceza 2 yıldan 6 yıla kadar hapis ve 10,000 güne kadar adli para cezası olacaktır.

765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198. maddesinde öngörülen ceza miktarı dikkate alındığında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 239. maddesinde öngörülen ceza miktarının yüksek olduğunu beyan eden müellifler bulunmaktadır.²⁴⁵

Maddenin başlığı Ticari Sır, bankacılık sırrı veya müşteki sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanmasıdır. Maddenin ilk iki fıkrasındaki eylemleri kovuşturması şikâyete tabidir. 3.fıkradaki eylem için şikâyet şartı olmamakla birlikte CMK 253.maddesinde öngörülen uzlaşma kurumuna tabidir. Maddenin 4.fıkrası şikâyete ve uzlaşmaya tabi değildir.

V.U.K nun 362 maddesindeki artırım gereği hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırı 2 yıl hapis cezası olmaktadır. Dolayısıyla yasa koyucu alt sınırı 2 yıl hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi bir fiili şikâyete tabi kılmış olmaktadır. Bu ise 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu genel sistematığına ve vicdana aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu nedenle en kısa sürede V.U.K ile 5237 Sayılı TCK nun uyumunu sağlayacak yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Ancak 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198. maddesinin karşılığının 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bulunmadığını kabul ettiğimizden 01.06.2005 tarihinden 23.01.2008 tarihli 5728 sayılı yasanın yürürlük tarihine kadar işlenen suçlar için karşılık ceza müeyyidesinin olmadığını düşünüyoruz. Çünkü 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198. maddesinin tam karşılığı 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda yoktur ve sadece 198. maddenin benzeri bir düzenleme olması nedeniyle 239. maddenin kıyas yoluyla uygulanamayacağını ve bu durumda olanlar için beraat kararı verilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

²⁴⁵ Tahir Erdem., “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza.-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005, S.156, s.233

2. 5728 Sayı ve 23.01.2008 tarihli Yasa Sonrası Durum

5278 sayılı yasal değişiklik sonrası durumu da V.U.K. nun 5/son maddesi ile 362. maddesindeki düzenlemeyi ikiye ayırarak inceleyeceğiz.

a. V.U.K. 5/son Maddesindeki Düzenleme Açısından

5278 sayılı yasal değişikli ile V.U.K.nun 5/son maddesindeki ceza hükmü kaldırılarak yerine “Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.” hükmü getirilmiştir. Yeni düzenleme ile Türk Ceza Kanuna atıf yapılmamıştır. Bu durumda artık Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri gereğince Türk Ceza Kanununun 125. maddesi gereğince cezalandırılması gerekir. Ve bu yeni düzenleme sanık lehine olduğundan önceki suçlara ilişkin olarak ta cezanın henüz infaz edilmemiş olması şartıyla uygulanması gerekir.²⁴⁶

b. V.U.K. nun 362.Maddesi Açısından

5728 sayılı yasa ile 362. madde hükmü “Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.” Şeklinde değiştirilerek biraz önce bahsettiğimiz tereddütler giderilmiştir.

²⁴⁶ Yargıtay 2. C.D. 2006/5780-20416 ve 18.12.2006 tarihli kararına göre “5237 Sayılı TCK.nun 7.ve 5252 Sayılı Kanununun 9.maddeleri uyarınca sanığın eyleminin uyduğu kabul edilen her iki yasanın ilgili tüm hükümlerinin olaya ayrı ayrı uygulanmak suretiyle sonuçların belirlenmesi, hükümde 5237 sayılı TCK. 125.maddesindeki cezaların seçimlik olduğu gözetilerek hapis veya adli para cezasından hangisinin tercih edildiğinin ve ne miktar ceza tayin edileceğinin de gösterilmesi, bu şekilde bulunacak sonuç cezaların karşılaştırılması ve sonucuna göre lehe olan kanunun belirlenmesi gerekirken açıklanan şekilde ve denetime olanak verecek biçimde değerlendirme yapılmadan soyut olarak 765 Sayılı TCK nun 482/2.maddesinin lehe olduğu kabul edilerek yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırı”

Düzenleme ile yapılan önemli değişiklikten biri iki katı ibaresi madde metninden çıkartılmıştır. Ayrıca eski yasa döneminde 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198 maddesine atıf yapılmaktaydı. 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 198. maddesindeki ceza düzenleme itibariyle şikayete tabi değildi ve re'sen takibi gerekiyordu. Yeni düzenleme ile artık 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 239. maddesine atıfta bulunulduğundan ve madenin 3 ve 4. fıkraları hariç suçun kovuşturması şikâyete bağlı hale getirilmiştir. Dolayısıyla suç C.M.K. nun 253 ncü maddesinde öngörülen uzlaşma müessesesine de tabi hale gelmiştir.

II. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA YASAĞI

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız.

A. Genel Olarak

V.U.K nun 363.maddesi ile 6.maddenin son fıkrasında belirtilen vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli kimselerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak mükelleflerin hesap, yazı ve sair işlemlerin yapmaları yasaklanmıştır.

C. Suçun Faili Olabilecekler

Bu suçun faili V.U.K. 6.maddesinde sayılan kimselerdir. Bunlar;

Vergi Muameleleri Ve İncelemeleri İle İlgili Olanlar

Bu cümle kapsamına maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatı da vergi işlemlerinin yürütülmesi ile 213 sayılı yasanın 135.maddesinde vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen kişiler girmektedir. Bu kişiler, Hesap uzmanları, Hesap uzman yardımcıları, İlin en büyük mal memuru (Defterdar), Vergi denetmenleri,

Vergi denetmen yardımcıları, Vergi dairesi müdürleri, Maliye müfettişleri, Maliye müfettiş yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında görev yapanlar ile Yasada gösterinle hallerde sınırlı kalmak üzere takdir komisyonları²⁴⁷

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar

Yasa görevliler konusunda bir ayırım yapmadığından bu mahkemelerde görevli hakim, savcılar, zabıt katipleri ve mübaşirler suçun faili olabilirler.

D. Suçun Maddi Unsuru

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin yapılması suçun maddi unsurudur. Bu işlemin ücret karşılığı veya ücret karşılığı olmaksızın hatır için yapılmasının bir önemi yoktur. Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işin yapılması ile eylem tamlanır.

Mükelleflerin hesap işlerinden kasıt; defter ve belgelerin tutulması, gelir gider hesaplarıyla bilançonun hazırlanması gibi muhasebe işleminin yapılmasıdır. Yazı işlerinden kasıt ise; çeşitli vergi komisyonları ile yargı organlarına yazılan dilekçe ile benzerdi başvuru işlemleridir. Karmaşık vergi işlemlerinde kamu görevlilerinin idarenin bilgisi altında vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmaları yasak kapsamına girmez.²⁴⁸

²⁴⁷ Ok, Gündel, s.371

²⁴⁸ Ok, Gündel, s.371

E. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Saik önemli değildir. V.U.K nun 363 maddesinde yasağa aykırı hareket edenlerin Türk Ceza Kanununun 240.maddesine göre cezalandırılacakları belirtilmiştir.²⁴⁹

F. 5237 SAYILI TÜRK CEZA KANUNUNA UYUM SORUNU

V.U.K. 363.maddesi ayrıca bir ceza hükmü öngörmemiş ve 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 240. maddesine atıfta bulunmuştur. 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 240.maddesi görevli memurun görevini kötüye kullanması eylemini düzenlemektedir. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlükten kalkmıştır. Yerine 5237 sayılı Türk Ceza Kanun yürürlüğe konulmuştur. 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama şekli hakkında kanununun 3.maddesi düzenlemesi “mevzuatta Türk Ceza Kanuna yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır” hükmünü getirmiştir. Bu hüküm gereğince 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen maddesine atıf yapıldığının kabulü zorunludur.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanun 257/1 maddesinde görevi kötüye kullanmak suçu düzenlenmiştir.²⁵⁰ Her ne kadar madde metninde kişilerin mağduriyeti veya kamunun zararına neden olmak yada haksız kazanç sağlamak şart ise de, V.U.K nun

²⁴⁹ 213 sayılı V.U.K.md 363

²⁵⁰ 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 257. maddesi şu şekildedir. “[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 kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

[2] 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 kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

[3] İrtikâp suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi, birinci fıkraya hükmüne göre cezalandırılır.”

363.maddesi TCK 257/1. maddesine atıfta bulunduğundan suçun oluşumu için artık bu şartlar aranmayacaktır.

23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonucu V.U.K.nun 363 ncü maddesi şu şekilde değiştirilmiştir. “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 ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.”

Türk Ceza Kanununun 257. maddesinde öngörülen suç takibi şikayete tabi suçlardan değildir ve re’sen takibi gerekir.

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Vergi Kaçakçılığı suçları V.U.K.nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını maddedeki düzenlemeye paralel olarak beş başlık altında inceleyeceğiz.

A. Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek (V.U.K. 359/a-2)

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

1. Genel Olarak

Sağlıklı verimli ve adil bir vergi düzeninin kurulması ve sürdürülmesinde mükellefin defter tutması belge düzenleyip vermesi ve bunları belirlenen süre

saklaması ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmesi hayati önem taşıyan konuların en önde gelenidir.²⁵¹

2. Suçun Faili

Kimler bu suçun faili olabileceklerdir. Bu sorunun cevabı maddenin hemen başında kanun koyucu tarafından verilmiştir. Gerçekten de madde metninde “Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defterlerin ibraz edilmemesi hükmü nedeniyle ibrazı istenen Defter kayıt ve Belgeleri vergi kanunlarına göre tutmak zorunda olan her mükellef suçun faili olabilir.

Defter tutmak zorunda olanlar V.U.K.nun 172. maddesinde bunun istisnaları ise 174. maddede gösterilmiştir.²⁵²

Vergi Usul Kanununda tutulması zorunlu defterler ve kayıtlar, mükellefin faaliyet alanına, kazanç sınırına, türüne göre ikinci kitap, ikinci kısım, 3,4,5,6,7 ve 8. bölümlerde tek tek gösterilmiştir. Yine yasa gereği düzenlenecek belgeler “vesikalar” başlıklı ikinci kitap üçüncü kısımda gösterilmiştir.

²⁵¹ Ok-Gündel, s.157

²⁵² V.U.K.nun 172. maddesi şu şekildedir. “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar: Ticaret ve sanat erbabı; Ticaret Şirketleri, İktisadi kamu müesseseleri; Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler, Serbest meslek erbabı;Çiftçiler”

3. Suçun Maddi Unsuru

Varlığı Noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilerce usulüne uygun şekilde istenmesine rağmen süresinde ibraz edilmemesidir.

Yeri gelmişken hemen ifade edelim ki; 5728 sayılı yasal değişiklik öncesi madde metnin kaleme alınış tarzı çok kötüydü. Yasa yapılırken cümle arasına parantez açılarak yeni bir cümle yazılması yasa tekniği açısından son derece kötü olduğu gibi üzerinde iyice düşünülmeden alelacele hazırlanmış bir metin imajı vermekteydi. Bu durum yeni değişiklik ile düzeltilmiştir.

a. İbraz İsteminin Vergi İncelemesi İçin Olması

Yoklamaya yetkili olanlara defter ve belgenin ibraz edilmemesi veya mali müşavirlerin sınırlı yetkilerine dayanarak istediği belgelerin ibraz edilmemesi veya vergi incelemesine yetkili olanların defter ibrazını inceleme dışında bir nedenden dolayı istemiş olmaları halinde suç oluşmaz²⁵³ Yargıtay'ın kararları da bu yöndedir.²⁵⁴

²⁵³ Parlar-Hatipoğlu, s.53

²⁵⁴ Yargıtay 9. C.D. nin 10.12.1996 tarih ve 1996/3378 Esas, 1999/7656 karar sayılı ilamında “Sanığın defter ve belgelerinin vergi incelemesi yapılmak üzere değil, işi terki nedeniyle elinde kalan belgelerin iptali için istenilmesi karşısında sanığa atılı suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığının gözetilmemesi”

c. İbrazın Vergi İncelemesine Yetkili Olanlarca Usulüne Uygun İstenilmesi

İbraz isteminin V.U.K.nun 135. maddesinde incelemeye yetkili olan kişiler tarafından yapılmış olması şarttır.²⁵⁵

İncelemenin dairede yapılması halinde mükelleften defter ve vesikalarını daireye getirmesi yazılı olarak istenir.(V.U.K. 139/2) mükellef kendisine yapılan talep üzerine vergi inceleme elemanınca daha uzun bir süre belirlenmemiş ise 14. madde gereğince 15 gün içinde defterlerini ve vesikalarını ibraz etmek zorundadır. İstem usulen uygun şekilde yapılması zorunludur.²⁵⁶

d. Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit olması

Yasal olarak tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin tutulmamış olması ve istek halinde bunların ibraz edilmemiş olmaları suç oluşturmaz. Tutulmaması zorunlu defter ve belgelerin tutulmaması adil açıdan suç değildir. İdari nitelikte suç oluşturmaktadır. Ayrıca istenilecek defter ve belgelerin saklama süresi geçmemiş defter ve belgeler olması gereklidir.²⁵⁷

²⁵⁵ V.U.K.nun İncelemeye Yetkililer başlıklı 135. maddesi şu şekildedir. “Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve stajyer Gelirler Kontrolörleri gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir”

²⁵⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 29.05.2002 tarih ve 2002/4636 Esas, 2002/4895 Karar sayılı ilamı “... 213 Sayılı Yasanın 139/2. maddesindeki nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa 1993 yılına ait defter ve belgelerin ibrazı için işyeri adresinde 2.10.1998 gününde yapılan tebligatın hukuken geçerliliği bulunmaması nedeniyle atılı suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine istenen belgelerin kendisince iade edilip yetkililere ibraz etmediğinden bahisle mahkumiyetine karar verilmesi...”

²⁵⁷ V.U.K.nun Defter ve vesikaları Saklama başlıklı 253. maddesi şu şekildedir. “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili

Suçun oluşumu için vergi ziyai şart değildir.²⁵⁸

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Saikin önemi yoktur. Mücbir sebebin varlığı halinde defterlerin ibraz edilmemiş olması halinde suç oluşmaz.²⁵⁹

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorun

5237 sayılı Türk Ceza Kanununa uyum sorununu incelerken konuyu 5728 sayılı yasal değişiklik öncesi ve sonrası olarak iki bölümde ele almak gerekecektir.

buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

²⁵⁸ Yargıtay 11. C.D.nin 07.07.2003 tarih ve 2003/96 Esas, 2003/5229 Karar sayılı ilamı “...adına kayıtlı veya kiralanmış herhangi bir nakliye aracı, malvarlığı ve deposu olmamasına rağmen üç aylık dönemde 120 milyar liradan fazla bir ciroya ulaştığı, bilinen adreslerinde bulunamadığı, defter ve belgelerinin önce muhasebecisinde olduğunu söyleyip sonradan taşınma sırasında kaybolduğunu ileri sürerek ibraz etmediği, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile değişik VUK.'nun 359. maddesinde belirlenen suçla vergi ziyamın unsur olmaktan çıkarıldığı dosya kapsamı itibariyle değerlendirildiğinde yüklenen suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu nazara alınmadan yetersiz bilirkişi kurulu raporuna dayanılarak sanığın mahkûmiyeti yerine beraatine hükümlenmesi ...”

²⁵⁹ Yargıtay 11. C.D 18.02.2002 tarih ve 2002/1085 Esas, 2002/1365 Karar sayılı ilamı“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde gösterilip, defter tutmak zorunluluğu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler, tuttukları defterlerle 2. kitap 3.kısımda yazılı vesikaları, 253.madde uyarınca ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek, 256.madde uyarınca da bu süre içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Mücbir sebepler, 13. maddede düzenlenmiş; bunlar 4 bent altında sayılmıştır. Dördüncü bentte "sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması" mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

"Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddenin son fıkrası "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir" hükmünü içermekle birlikte kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair Vergi Usul Kanununda özel bir hüküm mevcut değildir. Ceza Usul Kanununun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. Deliller, mücbir sebebin vukuunu ve defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı; hakimde, bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır. Ters durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz.”

a. 5728 Sayılı Yasal Değişiklik Öncesi

5728 sayılı yasal değişiklik öncesi maddede öngörülen Hürriyeti bağlayıcı ceza altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır. (V.U.K.nun 359/2) Ancak hemen devam eden fıkra hapis cezasının paraya çevrilmesinde hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez hükmü getirilmiştir. Hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesi ve erteleme hususunu düzenleyen bu fıkra 5237 sayılı T.C.K. nun Genel Hükümler Kısmında bulunan paraya çevrilmeyi düzenleyen 50. maddesi ile ertelemeyi düzenleyen 51. maddesine aykırıdır. Yine T.C.K. nun 5. maddesinde “Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü vardır. Ancak bu düzenlemeler uygulamada bazı teknik sıkıntılara yol açacağından T.C.K. yürürlüğe girmeden önce Türk Ceza Kanununun Yürürlük Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda değişiklik yapılmıştır. Kanunun Geçici birinci Maddesi ile “Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapıncaya ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanır.” hükmü getirilmiştir. Bu düzenleme nedeniyle artık 5728 sayılı yasanın yürürlüğe girmesine kadar işlenen suçlarla ilgili olarak Türk Ceza Kanunu genel hükümlerine aykırı olmasına rağmen hapis cezasının paraya çevrilmesinde ve ertelenmesinde V.U.K. hükümleri uygulanacağı tartışması gündeme gelmiştir. Ancak İcra İflas Kanununa ilişkin bir uygulama problemi nedeniyle benzer bir konu gündeme gelmiş ve Yargıtay bu konuda 5237 sayılı Türk Ceza kanunu hükümlerinin uygulanacağı sonucuna varmıştır. Önemi nedeniyle Yargıtay İçtihadının tam metni alınmıştır. ²⁶⁰Yargıtay 16. Hukuk Dairesinin bu görüşüne yukarıdaki gerekçeler nedeniyle katılmadığımızı ifade edelim.

²⁶⁰ Yargıtay 16. Hukuk Dairesinin 16.02.2005 tarih ve 2005/2461-774 sayılı ilamı şu şekildedir. “5237 sayılı Kanun'un "Özel kanunlarla ilişki" başlığını taşıyan 5. maddesinin "Bu Kanun'un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmünü içerdiği, 50. maddenin 3. fıkrasında ise "Daha önce hapis cezasına mahkum edilmemek koşuluyla, mahkum olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş bulunanların mahkum edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, birinci fıkra yazılı seçenek yaptırımlarından birine çevrilir." şeklinde bir düzenleme

b. 5728 Sayılı Yasal Değişiklik Sonrası

Değişiklik ile maddedeki hapis cezasını alt sınırı altı aydan bir yıla çıkartılmış ve hapis cezasının paraya çevrilmesi ve para cezasının ertelenmesine ilişkin hüküm kaldırılarak T.C.K na uyum sağlanmıştır.

Hükmedilen hapis cezasının diğer şartlarını bulunması halinde paraya çevrilmesi T.C.K. nun 50/1-a hükmü gereğince yapılacaktır. Sonuç cezanın kısa süreli hapis cezası olması yani bir yıl ve daha az süreli olması halinde T.C.K. nun 50. maddesinde öngörülen diğer tedbirlere çevrilmesi de mümkündür. Ayrıca artık hükmedilen sonuç cezanın iki yıl ve daha az süreli hapis cezası olması ve T.C.K.nun 51. maddesinde öngörülen diğer şartların varlığı halinde hükmedilen hapis cezasının ertelenmesi veya şartların varlığı halinde 5271 sayılı C.M.K nun 231. maddesi gereğince Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması mümkündür.

bulunduğu, her ne kadar İ.İ.K.'nun 353/b maddesinde "Bu Kanun uyarınca hükmolunan cezalar tecil edilemez, hürriyeti bağlayıcı cezalar 647 sayılı C.İ.H.K.'nun 4. maddesinde yazılı para cezasına ve tedbirlere çevrilemez, failleri hakkında T.C.K.' nun 119. maddesi hükmü uygulanmaz." şeklinde bir düzenleme yer almakta ise de, yukarıda belirtilen 5237 sayılı Kanun'un 5. ve 50. maddelerinin anlam ve sonuçları itibariyle sanığın lehine bulunduğu, keza 13.11.2004 gün ve 25642 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 10. maddesinde "1 Nisan 2005 tarihinden önce kesinleşmiş olan mahkumiyet kararları hakkında bu Kanun'un lehe olan hükümleri öncelikle dikkate alınarak, 04.04.1929 tarihli ve 1412 sayılı C.M.U.K.'nun 402. maddesi uyarınca infazın ertelenmesine veya durdurulmasına karar verilir." şeklindeki yasal düzenleme karşısında, infazın durdurulmasına karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, itirazın kabulü yerine, yazılı şekilde reddine karar verilmesinde isabet görülmediğinden anılan kararın C.M.U.K..nun 343. maddesi uyarınca bozulması lüzumu Yüksek Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürlüğü'nün 28.01.2005 gün ve 4226 sayılı Yazılı amirlerine atfen Yargıtay C.Başsavcılığının 0&.02.2005 gün ve Y. E. 2005/19345 sayılı tebliğ namesiyle istenilmiş olmakla, gereği düşünüldü:

KARAR : 5237 sayılı Yasa'nın 5 ve 50. maddelerinin sanığın lehine bulunduğundan 5252 sayılı Yasa'nın 10. maddesi göz önünde tutularak 1412 sayılı C.M.U.K.'nun 402. maddesi uyarınca 1 Nisan 2005 tarihine kadar cezanın infazının durdurulmasına karar verilmesi gerekir. Bu nedenle itirazın kabulü yerine reddine karar verilmesi isabetsiz bulunmaktadır."

B. Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

1. Genel Olarak

Devlet sahtecilik fiilleri işlenerek vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek amacıyla bu fiilleri yasaklayıcı hükümler getirmiştir. Sahte belge düzenleyerek veya kullanarak vergi kaçırmak daha kolay ve ortaya çıkarılması daha güç olan bir fiil olduğundan bu fiilin ayrıca düzenlenmiş olması hayatın olağan akışına da uygundur.

2. Suçun Faili

Konuyu ikiye ayırarak incelemek madde metninin düzenleme tarzına da uygun olacaktır. İlk olarak Sahte Belge Düzenleme suçu herkes tarafından işlenebilir. Bunun için mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilci olmaya gerek yoktur. Ancak Sahte Belge Kullanmak suçunda ise durum farklı olup ancak Mükellef, vergi sorumlusu veya bunların temsilcileri fail olabilirler.²⁶¹

3. Suçun Maddi Unsuru

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenene, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte

²⁶¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2001/5007 esas, 2001/8710 karar. sayılı ilamında; “Vergi mükellefi olan tüzel kişiler vergi kanunlarına göre üzerine düşen görevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilerek, kanunda öngörülen cezalarda bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır. Tüzel kişilerin, kanuni temsilcisi dışındaki personelinin bu cezai fiilleri işlemeleri halinde asıl olan, kişilerin istihdam ettiği personelin, kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş gördüğüdür ve işlenen fiillerden, kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin, temsilcilerinin irade, istek ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bu durumun kanıtlanması gerekir.”

olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanılması suçun maddi unsurudur. Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark yoktur. Gerçekte birden fazla düzenlenmesi gereken belgenin asıl ve sureti şeklindeki ayırımı, suçu ve cezayı etkilemez. Asıldan ayrı suret, suretten ayrı asıl sahte olarak düzenlenebilir. Belgede sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. İlk bakışta kısmi sahtecilik kavramını belirleme güçlüğü olduğu düşünülürse de, bunu, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer alması şeklinde tanımlamak mümkündür. Gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada, ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi halinde faturanın kısmen sahte olduğunun kabul edilmesi gerekir. Kısmi sahteciliğin, değişik biçim ve içerikte ortaya çıkabileceği göz ardı edilmemelidir. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur. Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde içerikte sahtecilikten bahsedilir. İkinci halde ise, içerik önemli değildir; gerçek de olsa belge sahtedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu açısından belgede maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik yapılması olanağı vardır ve yapılmaktadır.²⁶²

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden farklıdır.²⁶³

4369 sayılı yasal değişiklik ile vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.^{264 265}

²⁶² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2004/4181 esas, 2005/4108 karar. sayılı ilamında; “Sanık hakkında 3.2.2003 gün ve 2003/176/KSR-9 sayılı Kaçakçılık Suçu Raporuna uygun olarak sahte fatura kullanmak suçundan kamu davası açıldığı, dava şartı olan Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaasının ise sahte fatura düzenlemek suçuna ilişkin olduğu anlaşıldığından, iddianamede tavsifi yapılan suç ile ilgili 213 Sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünün mütalaası alınmadan davaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, Kabule göre de; sanığın 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunundan yararlanmak için müracaat ettiği hiçbir ödemede bulunmadığı anlaşılınca birlikte anılan yasanın 18. maddesi uyarınca son taksit tarihine kadar faizi ile birlikte ödemede bulunabileceği ve bu sürenin 5228 Sayılı Yasanın geçici 4. maddesi ile Eylül 2004 ayı sonuna kadar uzatıldığı gözetilerek, salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarını tamamen ödeyip ödemediği araştırılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayininde zorunluluk bulunması”;

²⁶³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2002/5109 Esas, 2002/6193 karar. sayılı ilamında; “Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği”

²⁶⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2003/5778 esas, 2004/5696 karar. sayılı ilamında; “vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, ayrıca bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması aranmaz.”

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun meydana gelmesi için genel kast yeterlidir. Saikin önemi yoktur.

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu

Konuyu 5728 sayılı yasa öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayırarak inceleyelim.

a. 5728 Sayılı Yasa Öncesi Durum

Maddedeki Hürriyeti Bağlayıcı cezanın alt sınırı on sekiz ay Ağır Hapis Cezasıdır. 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında kanunun 6. maddesi “kanunlarda öngörülen ağır hapis cezaları, hapis cezasına dönüştürülmüştür” hükmünü getirmiştir. Bu nedenle maddedeki Ağır hapis, hapis cezasına dönüşmüştür. Bunun tabii sonucu olarak yaş küçüklüğü veya benzeri indirim nedenleri ile hükmedilen sonuç hapis cezasının bir yıl ve altına düşmesi halinde artık para cezasına çevrilebilecektir. Yine 647 sayılı yasanın 6. maddesi gereğince 2 yıla kadar hapis cezalarının ertelenmesi mümkün olduğundan maddede gereğince verilen hapis cezalarının tamamı ertelenebilecektir.

²⁶⁵ Yargıtay 10. Ceza Dairesi 2005/2881 esas, 2005/12060 karar. sayılı ilamında; “213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; sanığı özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere 2002 yılı Aralık ayında komisyon karşılığı sahte yazar kasa fişi düzenlemekten ibaret eyleminin VUK. nun 359/b-1 maddesinde öngörülen suçu oluşturup oluşturmadığına ilişkin delilleri takdir ve tartışmanın üst dereceli Asliye Ceza Mahkemesine ait olduğu gözetilerek görevsizlik kararı verilmesi gerekirken duruşmaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması”

b. 5728 Sayılı Yasa Sonrası Durum

5728 sayılı yasa ile fiil için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırı on sekiz aydan üç yıla çıkarılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlük tarihinden önce maddede ki hürriyeti bağlayıcı cezanın Ağır Hapis olması nedeniyle süresi itibariyle ertelenmesi mümkün değildi. Ancak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile birlikte Ağır Hapis Cezası hapis cezasına dönüştüğünden maddede öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza erteleme sınır içinde kalmıştı. İşte yasa koyucu 5728 sayılı yasal değişiklik ile fiil için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırını üç yıla çıkartmakla sonuç cezanın erteleme sınırı dışına çıkmasını bilinçli olarak tercih etmiştir.

Artık Bu suretle Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması ve Erteleme gibi hükümlerine uygulanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca öngörülen hapis cezasının süre itibariyle paraya çevrilmesi de artık mümkün olmayacaktır.

C. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya bu Belgeleri Kullanmak

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

1. Genel Olarak

Vergiyi Doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında veya üstünde gösterilerek bir kısım gelirin gizlenmesi veya giderin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen

mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden biri ve en önde geleni muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır.²⁶⁶

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 4369 sayılı kanunla yapılan değişik Vergi usul Kanununun 359/a-2 maddesindeki tanıma göre gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.²⁶⁷

3. Suçun Faili

Fiil herhangi bir kimse tarafından işlenemez. Fiilin işlenebilmesi için mükellefe , vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcisi, küçük veya kısıtlının yasal temsilcileri olabilirler

4. Suçun Maddi Unsuru

Suçun oluşabilmesi için fail tarafından Vergi Usul Kanununun 227 ve devamı maddelerinde belirtilen belgeler üzerinde yanıltıcı düzenleme olması gerekir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi sahte belgeden ayıran en önemli özellik, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumun mahiyeti ve miktarı itibariyle belgeye gerçeğe aykırı şekilde yansıtılmasıdır. Sahte belge ise gerçekte olmayan bir muamele veya durumun yansıtıldığı belgedir.²⁶⁸ Muamele veya durum gerçek

²⁶⁶ Ok – Gündel, s.314

²⁶⁷ Parlar – Hatipoğlu, s.72

²⁶⁸ Parlar – Hatipoğlu, s.73

olmasına rağmen tarafları farklı ise bu halde artık yanıltıcı belge değil sahte belge söz konusu olacaktır.²⁶⁹

4369 sayılı yasal değişiklik ile vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

5. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup saikin önemi yoktur. Kullanılan belgenin yanıltıcı belge olduğunun bilinmeden kullanılması halinde failde kastın varlığından bahsedilemez.

6. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu

Bu konuda öngörülen düzenleme Defter Kayıt ve belgeleri gizlemek aynı olduğundan bu konu başlığı altındaki Türk Ceza Kanununa uyum sorunu başlıklı konuya bakınız.

D. Defter, Kayıt ve Belgelerde Tahrifat Yapmak (V.U.K. nun 359/a-2)

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

²⁶⁹ Yargıtay 11. C.D. nin 2001/11356 Esas, 2002/317 Karar ve 21.01.2002 tarihli ilamı "İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin 4369 Sayılı Yasanın 14. maddesiyle değişik 213 Sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçuyla ilgili aynı yasanın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması"

1. Genel Olarak

Vergi incelemesinde, yetkilileri yanıltmaya yönelik fiillerdendir. Defter kayıt ve belgeleri gizlemek ve yok etmek fiilleri ile bunlar üzerinde vergi incelemesi yapılması imkânsız hale getirilmekte; tahrifat yapmakla da vergi incelemesinin doğru ve sağlıklı sonuca ulaşması engellenmektedir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmekten güdülen amaç geliri az, gideri fazla dolayısıyla matrahı eksik göstermek suretiyle vergiyi daha az vermek veya hiç vermemektir.²⁷⁰

2. Suçun Faili

Fiil herhangi bir kimse tarafından işlenemez. Fiilin işlenebilmesi için mükellefe, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcisi, küçük veya kısıtlının yasal temsilcileri olabilirler

3. Suçun Maddi Unsuru

Defter kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, bunların üzerindeki yazı ve rakamların çeşitli (karalama, çizme, buruşturma gibi) şekillerde okunmayacak hale getirilmesidir. Bu fiille başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter veya belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi²⁷¹ kastedilmekte ve yapılan işlem ve kayda ilişkin izlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.²⁷² Suçun oluşumu için iğfal kabiliyeti şartı aranmamaktadır.²⁷³

²⁷⁰ Ok- Gündel, s.330

²⁷¹ Yargıtay 11.C.D. 21.01.2002 tarih ve 2001/11356 Esas, 2002/317 Karar sayılı ilamına göre "İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin 4369 Sayılı Yasanın 14. maddesiyle değişik 213 Sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak" suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçuyla ilgili aynı yasanın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması"

²⁷² Parlar-Hatipoğlu, s.51

²⁷³ Yargıtay 11.C.D. 26.05.1999 tarih ve 3377/4737 sayılı ilamına göre "gerçekleştirilen tahrifatta iğfal kabiliyetinin mevcut olmaması olgusunun suçun oluşmasına engel teşkil etmeyeceği ve sanıkların cezai sorumlulukları belirlenerek ve 4369 sayılı kanunun 14. maddesiyle değişik 213 sayılı

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup saikin önemi yoktur. Failin hangi sakile hareket ettiğinin suçun oluşumuna etkisi yoktur.

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu

Bu konuda öngörülen düzenleme Defter Kayıt ve belgeleri gizlemek aynı olduğundan bu konu başlığı altındaki Türk Ceza Kanununa uyum sorunu başlıklı konuya bakınız.

E. Defter Ve Kayıtlarda Hesap Ve Muhasebe Hilesi Yapmak Veya Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak Veya Çift Defter Tutmak (V.U.K. 359/a-1)

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

1. Genel Olarak

Sahte ve yanıltıcı belge düzenleme fillerinde işlemlerin temelini oluşturan alım-satım veya hizmet ilişkilerinde ya da kısmen sahtecilik unsuru varken bu şıkta işlem ve hesaplar gerçek ilişkilere dayanmakla birlikte “kayıtlarda vergi matrahını azaltmak amacıyla kasten işlemleri başka türlü göstermek Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturur.”²⁷⁴

kanununun 359. maddesinin a/2 bendi, hükmü de dikkate alınarak karar verilmesi gerekirken tahrifatın işgal kabiliyetini bulunmadığından bahisle beraat hükmü tesisi”

²⁷⁴ Ok – Gündel, s.337

2. Suçun Faili

Fiil herhangi bir kimse tarafından işlenemez. Fiilin işlenebilmesi için mükellefe, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcisi, küçük veya kısıtlının yasal temsilcileri olabilirler

3. Suçun Maddi Unsuru

Defter ve Kayıtlarda Muhasebe hilesi Yapmak suçu için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlarda daha önce doğru olarak gösterilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesidir.²⁷⁵

Defter ve kayıtlarda Gerçek Olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçu açısından ise maddi unsur gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır.²⁷⁶ Bir başka ifade ile hâsılatın kayıt dışı bırakılması amacıyla mükellefin kendi yakınlarına veya güvendiği kişiler adına hesap açmasıdır.²⁷⁷

Çifte defter tutmak suretiyle vergi matrahının azalmasına yol açmak suçu yönünden ise; mükellefin vergi kanunları gereğince tutmak zorunda olduğu defterler dışında defterlere ve belgelere hesap ve işlemlerin kaydedilmesidir. Ancak bu suçun oluşması için salt yasal defterler dışında defter veya belgelerde kayıtların tutulması yeterli olmayıp ayrıca başka defter veya belgeye tutulan kaydın vergi matrahının azalmasına sebebiyet vermesi gerekir.

²⁷⁵ Ok – Gündel, s.337

²⁷⁶ Ok – Gündel, s.339

²⁷⁷ Parlar – Hatipoğlu, s.47

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup saikin önemi yoktur. Failin hangi saikle hareket ettiğinin suçun oluşumuna etkisi yoktur.

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu ile Uyum Sorunu

Bu konuda öngörülen düzenleme Defter Kayıt ve belgeleri gizlemek aynı olduğundan bu konu başlığı altındaki Türk Ceza Kanununa uyum sorunu başlıklı konuya bakınız.

F. Defter Kayıt Ve Belgeleri Yok Etmek

Suç tipi hakkında genel bir anlatımdan sonra suçun unsurlarını ele alacağız

1. Genel Olarak

Defter Kayıt ve Belgeleri gizlemek suçu yanında vergi incelemesini dolayısıyla vergi denetimini imkânsız kılan fillerden biri de defter kayıt ve belgeleri yok etmek defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprakları koymak veya hiç koymamaktır.²⁷⁸

Vergi kanunları gereğince tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya mevcutlarının yerine başka kayıtların konulması halinde suç oluşur.

²⁷⁸ Ok – Gündel, s.341

2. Suçun Faili

Fiil herhangi bir kimse tarafından işlenemez. Fiilin işlenebilmesi için mükellefe, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcisi, küçük veya kısıtlının yasal temsilcileri olabilirler.

3. Suçun Maddi Unsuru

Defter kayıt ve belgelerin kısmen veya tamamen yok edilmesi, defter sahifelerinin ortadan kaldırılması suçun maddi unsurudur. Sahifelerin yerine başka yapraklar konulması, maddi unsurun oluşması yönünden önemi yoktur. Önemli olmayan bir başka husus ta sonucu doğuran hareket biçimidir. Madde de yok etmekten söz edilmiş, hareket gösterilmemiştir. Yakmak, bozmak, kirletmek, silmek gibi hareketlerle yok etmek mümkündür. Gerçekte yok etmek kavramı; defter kayıt ve belgelerin maddi varlığına yönelen fiilleri içerir. Genel bir tanımla vergi incelemesinde maddi varlığın yararlanamayacak hale getirilmesi yok etme hüküm ve kapsamındadır. Örneğin defter ve belgelerin mürekkep dökülerek okunamayacak hale getirilmesi gibi.²⁷⁹

4369 sayılı yasal değişiklik ile vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup saikin önemi yoktur. İhmali hareketle de işlenebilir. Örneğin yangın ve su baskını tehlikesinin kesinliğine rağmen defter ve belgeleri zaman ve imkan olmasına rağmen kasten güvenli yere taşımayarak yanmasına veya yok olmasına sebep olmakta olduğu gibi.

²⁷⁹ Ok – Gündel, s.347

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu

Bu suç için öngörülen müeyyide ile Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak suçu için öngörülen müeyyide aynı olduğundan bu konuda “**Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak**” başlığı altında yaptığımız Türk Ceza Kanununa uyum sorunu başlıklı konuya bakınız.

G. Belgeleri Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak, Bu Belgeleri Kullanmak

Suçun unsurlarına geçmeden önce suçla ilgili genel bir bilgi verelim.

1. Genel Olarak

Madde de anlaşması olmadığı halde Belge basma suçu ile bu belgelerin bilerek kullanılması suçu düzenlenmiştir. 5728 sayılı yasadan önce suç olarak öngörülen sahte belge basma eylemi suç olmaktan çıkarılmıştır.

2. Suçun Faili

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma suçunun faili Maliye Bakanlığı veya defterdarlıkla anlaşması olmayan, anlaşması olduğu halde süresi dolan veya herhangi bir nedenle anlaşması feshedilen maatba işleticileridir. Basım izni olmadığı halde basılan belgeyi kullanmak suçunun faili ise herkes olabilir.

3. Suçun Maddi Unsuru

Madde metninden de anlaşılacağı üzere belgelerin Maliye bakanlığı ile anlaşma olmamasına rağmen basılması veya belgenin bu niteliği bilinmesine rağmen kullanılması eylemleri suçun maddi unsurudur.

Suç tehlike suçudur. Basılan belgenin sahte belge olarak düzenlenmesi şart değildir. Yasa koyucu eylemin önemine binaen hazırlık hareketini cezalandırmıştır.

Basmak sözcüğüne sadece tabı aletleriyle sınırlı anlam verilmemelidir. Her türlü vasıtalarla çoğaltmak ta basmak kapsamında kabul edilmelidir. Basma olgusu bünyesinde sürekliliği de içerir. Basım faaliyeti çok kısa bir süre de tamamlanabileceği gibi birkaç gün veya daha uzun sür de devam edebilir. Her halde basımla suç tamamlanmış olur.²⁸⁰

4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup saikin önemi yoktur. İhmali hareketle de işlenebilir. Örneğin yangın ve su baskını tehlikesinin kesinliğine rağmen defter ve belgeleri zaman ve imkan olmasına rağmen kasten güvenli yere taşımayarak yanmasına veya yok olmasına sebep olmakta olduğu gibi.

5. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Uyum Sorunu

Bu suç için öngörülen müeyyide ile Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak suçu için öngörülen müeyyide aynı olduğundan bu konuda “**Belgelerin Asıl Veya**

²⁸⁰ Ok – Gündel, 352

Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak” başlığı altında yaptığımız Türk Ceza Kanununa uyum sorunu başlıklı konuya bakınız.

SONUÇ

Af Kavramı çalışmamızda da açıkladığımız üzere, neredeyse insanlık tarihi ile birlikte var olan bir kavramdır. Esasen kavram insanın birey olarak af etme güdüsünün devlet sistemine tezahüründen başka bir şey değildir. Toplumun çok az bir kısmı hariç hemen hemen her kesimi aftan yana bir tavır sergilemektedir. Burada ortaya çıkan problem affın kimleri ve hangi suçları kapsayacağı sorusu ile ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde toplumda yaşanan bu tartışmalar esasen eski tarihlerden beri var olagelmıştır. Tarihten günümüze; affa yetkili organın kim olacağı, hangi suçların af kapsamında kalacağı, hangi şartlarda af yasası çıkarılabileceği tartışıla gelen temel konulardır. Ülkemizde de her af yasasından sonra bu tip sorular sıklıkla gündeme gelmekte ve yazılı ve görsel basında tartışma konusu olmaktadır.

Çalışmamızda bu bağlamda affa yetkili organın kim olduğu, affın hukuki niteliğinin ve dayanağının ne olduğu, affın çeşitleri ve kapsamı ile af benzeri kurumları inceledik. Bu inceleme sırasında ülkemizde Affın anayasal dayanakları Türkiye Büyük Millet Meclisinin ve cumhurbaşkanının af çıkarma yetkisini ve bu yetkinin sınırlarını inceledik.

Çalışmamız sırasında dikkatimizi çeken husus bir çok kişinin sıklıkla başvurulan af kanunlarından rahatsız olduğu sonucudur. Ancak gerek akademik çevrelerde gerekse de toplumun alt tabakalarında affa karşı görüş sergilemesine rağmen niçin sıklıkla af kanunu olarak tabir edilen yasaların çıkarılmaktadır.

Çalışmamız incelendiğinde görüleceği üzere af lehine olan görüşler şu şekilde özetlenebilir; Kanunlar genel olmaları nedeniyle bazı somut olaylarda haksızlığa sebep olmaları, kanunların zamanla sosyal hayata uyum sağlayamamaları

nedeniyle zamanla uygulanmalarının sıkıntılara yol açmaları, siyasi bunalımların yanı sıra ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra affın gerekli olduğu, çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla bunalımın atlatılablmesinin mümkün olmadığı, ayrıca yargılamanın uzaması nedeniyle bazı dosyalarda adaletin sağlanmasının artık af kanunu çıkartmak dışında mümkün olmaması.

Affa karşı olan görüşleri ise şu şekilde özetlemek mümkün olacaktır. af adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşer, her şeyden önce af uygulaması yürürlüğe girmeden önce vergi suçu işleyerek cezalandırılanlar ile affın getirdiği olanaklardan yararlananlar arasında bir ayırım yaratmaktır, yine af cezanın kesinliğini ve caydırıcılığını bertaraf eder suçlularda af ümitlerinin diri kalmasını ve dolayısıyla suça yönelmelerine dolayısıyla vergilerini ödememeye devam etmelerini sağlarlar. Af vergi yasalarına itaatsizliği teşvik eder.

Görüldüğü üzere tek tek değerlendirildiğinde bu sebeplerin her birisinin ayrı ayrı ülkemiz şartları dikkate alındığında savunulabilir nitelikte olduğu ortaya çıkacaktır. Bu da hem af yasası çıkaranları hem de bu yasaları eleştirenleri haklı kılmaktadır.

Ülkemizde çıkartılan af yasaları teknik olarak af yasası niteliğinde yasalar değildirler. Ya 4616 sayılı yasada olduğu gibi şartla tahliye yasası şeklinde olmakta ya da vergi borcunun aslı ve ferileri hep birlikte affedilmemekte bunun yerine faizlerin veya gecikme zamlarının bir kısmı af kapsamına alınarak belki de af karşısı toplumsal tepkiler azaltılmaya çalışılmakta hem de affın doğrudan af yasası olmak yerine şartla tahliye veya erteleme yasası olması nedeniyle suç işleyenlerin ıslahı sağlanmış olmaktadır.

Aslında doğrudan af niteliğinde olmasa da çalışmamız incelendiğinde yasa koyucunun sürekli uygulanabilir nitelikte affa benzer kurumlar öngördüğü müşahade

edilecektir. Bu kurumların bir kısmı Türk Ceza Kanunu ile Ceza muhakemesi kanununda düzenlenmiş diğer bir kısmı ise Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Örneğin pişmanlık ve ıslah müessesesi, uzlaşma müessesesi ile Hükümün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi bunlardan bir kaçısı olarak öne çıkmaktadır. Yine şunu ifade edelim ki; Mülga 647 sayılı Cezaların infazı hakkında kanunun 6. maddesi Ertelemeyi düzenlemekte idi. Ancak bu yasada öngörülen erteleme ile 5237 sayılı Türk Ceza kanununun 51. maddesinde öngörülen erteleme birbirinden farklı sonuçlar doğuran kurumlardır. 647 sayılı yasada düzenlenen erteleme halinde öngörülen denetim süresinin yeni bir suç işlenmeden geçmesi halinde mahkûmiyet esasen vaki olmamış sayılıyordu. Ancak 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda düzenlenen erteleme de ise; denetim süresinin yeni bir suç işlenmeden geçmesi halinde ceza infaz edilmiş sayılmaktadır. Bu durum hayatında ilk kez suç işleyenler yönünden özellikle taksirli suçlar yönünden bir takım sakıncalar doğurmaktaydı. Yasa koyucu bu sıkıntıları gidermek amacıyla 5728 sayılı yasa ile Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun 231. maddesinde düzenlenen Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasının kurumunun kapsamını genişletmiştir. Biz bu değişikliği yerinde bulmaktayız.

Bilindiği üzere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Türk Ceza Kanun tamamen değiştirilmiştir. Bu değişiklik Türk Medeni Kanunu değişikliği gibi bazı hükümlerin zamana uyarlanması şeklinde değil suç genel teorisinde radikal değişikliklere sebep olan bir değişikliktir. Bu nedenle de Vergi Usul Yasasında öngörülen Vergi Suçlarını ve bunlara ilişkin cezaların da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ceza sistemine uygun hale getirilmesi gerekmiştir.

Bu değişiklik 5728 sayılı yasa ile yerine getirilmiştir. Çalışmamızda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile getirilen değişikliklere değinildiği gibi 5728 sayılı yasa ile yapılan değişikliklere de değilmiştir. Gerek Türk Ceza Kanununun değişikliğinin yeni olması gerekse de 5728 sayılı yasal değişikliğin henüz yapılmış olması bu konuda çalışmamıza ışık tutacak kaynaklara ulaşmamızda güçlük yaşamamıza sebep olmuştur.

Ancak çalışmamız sırasında dikkat ettiğimiz husus şudur ki; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu radikal bir değişiklik olmasına rağmen 213 sayılı Vergi Usul Yasasında öngörülen vergi suçlarına ilişkin değişiklik içeren 5728 sayılı yasal değişiklikler bu nitelikte radikal değişiklikler içermemektedir.. 5728 sayılı yasa ile kaçakçılık suçunun bir kısmının Erteleme ve Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kapsamında çıkarılması gibi basit sayılabilecek değişiklikler yapılmıştır. Oysa çalışmamızda geniş ölçüde değinmeye çalıştığımız Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluklarını düzenleyen güvelik tedbirlerinin vergi suçu işleyen tüzel kişi niteliğine haiz şirketler içi de uygulanabilir hale getirilmesi mümkündür. Böyle bir değişiklikle vergi cezalarının daha etkin olması sağlanabilecekti. Biz bu tip eksikliklerin Vergi Usul Yasanındaki değişikliği hazırlayanlar ile Türk Ceza Kanunu değişikliğini yapanlar arasındaki kopukluktan kaynaklandığını düşünmekteyiz. Esasen Vergi Usul Yasanının Vergi Cezalarını düzenleyen kısmının Mali anlamda mükemmel olmasına rağmen kanun yapma tekniği açısından yetersiz olması da bu düşüncemizi destekler niteliktedir.

Bu amaçla ilk kez 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda düzenlenen Tüzel kişiler Hakkında Güvenlik tedbiri konusu da ele alınmıştır. Yeni Türk ceza Kanununda tüzel kişinin organları tarafından tüzel kişi yararına suç işlenmesi halinde Tüzel Kişi aleyhine olarak Güvenlik Tedbiri öngörülmüştür. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Ceza ile Güvenlik tedbirleri arasındaki farklar incelenmiş, ayrıca Tüzel kişilerin ceza hukuku anlamında sanık olup olamayacakları konusu ve Türk Ceza Kanunumuzdaki düzenleme incelenmiştir. Burada amacımız Vergi suç ve cezaları açısından Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri öngörülüp öngörülmeceği konusunda bir fikir vermek olmuştur.

Ayrıca 765 sayılı Türk Ceza Kanunu sistemimizde var olan Hapis ve Ağır Hapis Cezası ayrımının yeni Türk Ceza Kanununda bulunmamasının Vergi Usul Kanununda var olan ve müeyyide olarak Ağır Hapis Cezası Öngörülmüş suçlar açısından (erteleme, Hükümün açıklanmasının geri bırakılması gibi) yeni bir takım hukuki sonuçların doğmasını neden olmuştur. 5728 sayılı yasal değişikli ile yasa

koyucu bir kısım Vergi Kaçakçılığı Suçları için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın Erteleme ve Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kapsamı dışında kalması için hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırını artırmıştır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKGÜNDÜZ, Ahmet., **Mukayeseli İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı**, Diyarbakır 1986

ATAR, Yavuz., **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Konya 1994

ARSLAN, Mehmet., **Vergi Hukuk**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2006

BİLİCİ, Nurettin., **Vergi Hukuku Genel Hükümler- Türk Vergi Sistemi** , 11. bası, 2005

BULUTOĞLU, Kenan., **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul-2004

CANDAN, Turgut., **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 1995

DEMİRBAŞ, Timur., **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Seçkin Kitapevi, Ankara-2005

DÖNMEZ, Recai., **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları** , Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, Eskişehir 1992

DÖNMEZER, Sulhi ve Sahir Erman., **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuk**, (Genel Kısım) C.I, İstanbul 1985

DÖNMEZER, Sulhi ve Sahir Erman.,**Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III İstanbul 1994

ERDAĞ, Nevzat., **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları-Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul 2002

ERKOÇ, Yusuf., **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara-2004

EREM, Faruk., **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara 1985, C. I.

EREM, Faruk., Ahmet Danışman ve Emin Artuk., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 1997

GÖZLER, Kemal., **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitapevi, Bursa- 2000

GÖZÜBÜYÜK, Abdullah Pulat., **Alman, Fransız, İsviçre ve İtalyan Ceza Kanunlarıyla Mukayeseli Türk Ceza Kanunu Açıklaması** .C.I, İkinci Baskı, Ajans Türk Matbaası, Ankara 1961

KANETİ, Selim., **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul-1987,

KARAKOÇ, Yusuf., **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, D.E.Ü. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Yayın no:76 İzmir 1997, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 2.bası

KARSAN, M. Erol., **Vergi Kaçırma Ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/280, Ankara-1986,

KEYMAN, Selahattin., **Türk Hukukunda Af (Genel Af- Özel Af)** , Ankara 1965

KIZILOĞ, Şükrü., **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999

MORAWITZ, Charles., **Les Finances De La Turquie** Paris, 1902,

OK, Nuri ve Ahmet Gündel., **Açıklamalı İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002,

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan., **Vergi Hukuku Genel İlkeler**, C.I, A.Ü.H.F. Yayını No:494, Ankara 1992

ÖNER, Erdoğan., **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi Dairesi,(Internal Revenue Service) Kuruluşu Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın no:2005/366 Ankara-2005

ÖZBALCI, Yılmaz., **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul 1982

ÖZBEK, Veli Özer.,**Ceza Hukukunda Suçtan Doğan Mağduriyetin Giderilmesi**, Ankara 1999

ÖZTÜRK, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem., **Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara-2006

SAVAŞ, Vural ve Sadık Mollamahmutoğlu., **Türk Ceza Kanununun Yorumu**, Seçkin Yayınevi, Ankara-1999, C.II

SAVAŞ, Vural ve Sadık Mollamahmutoğlu., **Türk Ceza Kanununun Yorumu**, Seçkin Yayınevi, Ankara-1999, C.I

PARLAR, Ali ve Muzaffer Hatipoğlu., **Açıklamalı İctihatlı Asliye Ceza Davaları (Özel Ceza Yasaları)**,Adalet Yayınevi,

POLAT, Ali., **Üç Bin Yıllık Birikim**, 2. Baskı, Enes Matbaası, İstanbul 2001

TİKVEŞ, Özkan., **Teorik ve Pratik Anayasa Hukuku**, İzmir 1982,

TUNCER, Selahattin., **Vergi Hukuku Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003

ZORLU, Selahattin., **Vergi Hukuk**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222 Başbakanlık Basımevi, Ankara-1981

Makaleler

AKKAYA, Mustafa., “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşmesi Üzerine Bir İnceleme”, **A.Ü.H.F.D**, Ankara-2000,

ALAYBERK, Ali., **Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza**, Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı Yayın No:1959/98, Damga Matbaası 1956

ALPARSLAN, Mustafa., Mustafa Sakal, “Vergi Usul Kanununun Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi”, **Mali Pusula Dergisi**, Aralık-2005

ARMAĞAN, Servet.,“Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan-2001, C.18

ARIKAN, Zeynep.,“Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, 1996, C.11 S.1

AVCI, Mustafa., “Kim Kimi Affedebilir? (Mukayeseli Hukuk Kaynaklarında Adli Af-1)”, **Kamu Hukuku Arşivi**, 1993,

BARDAK, Cengiz., “Şartla Salıverme”, **Adalet Dergisi**, S.4, Temmuz-Ağustos, 1989

ÇAĞAN, Nami., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **A.Ü.H.F. Dergisi**, 1972, C. 29, S. 1-2

DEMİR, Oğuzhan., “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2004, C.VIII S.3-4

DEMİRBAŞ, Timur., “Af Tartışmaları ve 4616 sayılı yasa”, Anayasa Mahkemesinin 39. kuruluş yıldönümü nedeniyle düzenlenen sempozyumda sunulan bildiriler, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C.18

DÖNMEZ, Recai., “Vergi Hukukunda Vergi Affı kavramına yer yok mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2002, S.117,

DÖNMEZER, Sulhi.,“Ceza Adaletinde Reform ilkeleri”, **İ.H.F.M.**, C.XXXVIII, S.1-4

EREM, Faruk.,“Türk Ceza Kanununda Emniyet Tedbirleri”, **A.Ü.H.F. D.**, C.01-03, 1944

ERDEM, Tahir., “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza.-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005, S.156,

GÖZLER, Kemal., **Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af yetkisi**, Anayasa Yargısı Dergisi, Nisan 2001, C.18

GÜRAL, Jale., “Hükmi Şahısların Cezai Mesuliyeti”, **A.Ü.H.F.D.** 1947, S.4

KELEŞ, Yusuf., “Yine mi Af” Mükellefler ne zaman Vergi Öderler” **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2002 S. 249

ÖZEK, Çetin., “Umumi Af”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.XXIV, No:1-4, 1959

ÖZEN, Muharrem., “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bakış”, **A.Ü.H.F.D.**, 2003, S.52

SABAN, Nihal., “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C.18

SANCAR, Türkan Yalçın., “Hukuksal Nitelik”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan - 2001, S.18

SOYASLAN, Doğan., “Af” , **Anayasa Yargısı Dergisi**, Nisan 2001, C. 18

TİRYAKİ, Tercan., Türker Gürsoy, “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açından Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 2004, S.55

TÜRK, Hikmet Sami., “Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadelede Uluslar arası İşbirliği”, **Adalet Dergisi**, Adalet Bakanlığı Yayını, Yıl:2001

YÜCEL, Mustafa T., “Ceza İnfaz Sistemindeki Kavram Paketlerinin İrdelenmesi (İnsancıl bir yaklaşım)”, **Adalet Dergisi**, S.3-4, Mayıs-Haziran-Temmuz-Ağustos, 1975

Web Sayfaları

BİNBOĞA Kurtuluş, Selda., “Yargıtay’ın Suçtan Kaynaklanan Mal Varlıklarının Müsaderesi Ve El koyma hükümlerine İlişkin Uygulamaları”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/Selda_kurtulus_makalesi.doc, (23.09.2007)

ÇOLAK, Haluk ve Uğur Altun, “Güvenlik Tedbirleri ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre Yaptırım Teorisindeki Yeri”, www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=492 (24.12.2007)

GEDİK, Doğan., <http://www.turkhukusitesi.com/makale-77.htm>. (10.08.2007)

GÖKÇE, Can Ender.,“Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi ve İşlevi”,
http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=380&page_id=1 , (20.11.2007)

TURHAN, Faruk., **Yeni Türk Ceza Kanununa Göre Ceza Mahkumiyetinin Sonucu Olarak Seçme ve Seçilme Hakkından Yoksunluk**,
www.yerelsiyaset.com/v2/index.php?goster=ayrinti&id=634 (20.12.2007)

<http://www.sozluk.sourtime.org/show.asp?+=terkin> (11.10.2007)

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, Af maddesi, www.tdk.gov.tr (12.11.2007)

Gazeteler

Hürriyet Gazetesi 05.01.2003 tarihli sayısı