

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**



**GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA  
EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN HAZIRLAYAN**  
**PROF. DR. TAMER BUDAK OSMAN KAĞAN ERGÜR**

**MALATYA-2019**

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA**  
**EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**OSMAN KAĞAN ERGÜR**

**Danışman**  
**PROF. DR. TAMER BUDAK**




**MALATYA 2019**

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU**  
**KAPSAMINDA EKİM SAYIM**  
**BEYANLARINI**  
**DENETLEMEME FİİLİ**

DANIŞMAN  
**PROF. DR. TAMER BUDAK**

HAZIRLAYAN  
**OSMAN KAĞAN ERGÜR**

Jürimiz 31.05.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bularak Kamu Hukuku Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul etmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı	imzası
1. DR. ÖĞR. ÜYESİ İBRAHİM DURHAN	
2. DR. ÖĞR. ÜYESİ ABDUNNUR YILDIZ	
3. PROF. DR. TAMER BUDAK	

İNönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ..... tarih ve .....sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Tamer BUDAK'ın danışmanlığında, yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **“Görevi Kötüye Kullanma Suçu Kapsamında Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili”** başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

**Osman Kağan ERGÜR**

# GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ

Osman Kağan ERGÜR

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2019

Danışman: Prof. Dr. Tamer BUDAK

## ÖZET

Tarım alanında önemli bir yere sahip olan çiftçilerin yapmış olduğu faaliyetler zirai faaliyet olarak isimlendirilmiştir. Bu zirai faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucu elde edilen kazançların vergilendirilmesi söz konusudur. Zirai kazançta sahip olan çiftçiler de gerçekleştirdikleri zirai faaliyetler sonucu kazançlarının vergilendirilmesi sürecinde birtakım yükümlülüklerle sorumlu tutulmuştur. Bu yükümlülüklerden birisi de ekim sayım beyanında bulunma yükümlülüğüdür.

Gelir Vergisi Kanunu'nda tespit edilmiş olan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler, zirai işletmelerinin yer aldığı köy veya mahalle muhtarlıklarına davet süresi içinde ekim sayım beyanında bulunmak mecburiyetindedir. Çiftçilerin beyanda bulunduğu veya zamanında beyanda bulunup bulunmadığı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde muhtar ve ihtiyar heyetlerinin sorumluluğu altındadır.

Bu sorumluluğa uymayan muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri, görevini ihmal veya suiistimal etmesi nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" ile öngörülen cezalara mahkum olacaktır. Bu bakımdan suçun değerlendirilmesinde vergi mevzuatının yanında ceza hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Zirai kazanç, Ekim sayım beyanı, Görevi Kötüye Kullanma, Muhtar ve ihtiyar heyeti

**FAILING TO CONTROL PLANTING AND COUNTING RETURNS IN  
RELATION TO GROSS MISCONDUCT OF OFFICERS**

**Osman Kağan ERGÜR**

**Inonu University Institute of Social Sciences**

**Master's Thesis, May 2019**

**Supervisor (Tutor): Prof. Dr. Tamer BUDAK**

**ABSTRACT**

Agriculture is an important part of economy in which farmers perform the most essential agricultural activities of husbandry, namely cultivating crops. Proceeds from farming are subject to taxation. Farming tax is thus levied on agricultural income. One of the farmers' liabilities is to make a planting and counting returns on the current year's trading activities.

The farmers who qualify a certain level of business capacity set out in the Income Tax Act are required before the due date to complete their planting and counting returns to be sent to an elected neighbourhood representative -i.e. mukhtar- of a village or a district where their business is situated. In accordance with the Procedural Tax Law, it is, therefore, the responsibility of the mukhtar or the village council to control whether or not the local farmers have notified their preliminary tax declaration before the due date.

Mukhtars and councillors failing to discharge their legal obligation would be deemed to commit either derelict of duties or abuse of powers, both of which would be punishable as a "crime of gross misconduct" under the Turkish Criminal Code. This means that in determining the criminal act, penal law will have to be taken into consideration and applied together with tax law.

**Keywords:** Agricultural income, planting and counting returns, gross misconduct, mukhtar and village council

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	ix
KISALTMALAR .....	x
GİRİŞ .....	1
BÖLÜM 1 .....	2
ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ VE EKİM SAYIM BEYANI.....	2
1.1.ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN KISA TARİHSEL GELİŞİMİ .....	2
1.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi .....	2
1.1.1.1. Şer'i Vergiler .....	2
1.1.1.2. Örfi Vergiler .....	3
1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi .....	4
1.1.2.1. 1923-1950 Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi .....	4
1.1.2.2. 1951-1960 Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi .....	5
1.1.2.3. 1961'den Günümüze Zirai Kazançların Vergilendirilmesi.....	6
1.2. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR .....	7
1.2.1. Ziraat (Tarım) .....	8
1.2.2. Zirai Faaliyet ve Zirai Kazanç .....	8
1.2.3. Zirai İşletme .....	10
1.2.4. Çiftçi .....	10
1.2.5. Mahsul (Ürün).....	10
1.3. VERGİLENDİRME YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜTLER.....	11
1.3.1. Zirai Araç Ölçüsü.....	11
1.3.2. İşletme Büyüklüğü Ölçüsü.....	12
1.4. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ .....	15
1.4.1. Gerçek Usulde Vergilendirme .....	15
1.4.1.1. Gerçek Usulde Vergilendirmede Hasılat .....	16
1.4.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirmede Giderler .....	17

1.4.1.3. Gerçek Usulde Vergilendirmede İndirilemeyecek Giderler .....	18
1.4.2. Tevkifat Yoluyla Vergilendirme.....	19
1.5. ZİRAİ KAZANÇLARDA BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI .....	20
1.6. ZİRAİ KAZANÇ SAHİPLERİNİN VERGİ VE DİĞER KANUNLARDAN KAYNAKLANAN GENEL SORUMLULUKLARI .....	21
1.6.1. Defter Tutma, Tasdik, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü.....	21
1.6.2. Belge Düzenleme ve Verme Yükümlülüğü .....	23
1.6.3. Beyanname Verme ve Vergi Levhası Bulundurma Yükümlülüğü .....	23
1.6.4. Diğer Vergi Kanunları Açısından Sorumluluklar .....	24
1.6.5. 4857 Sayılı İş Kanunu Kapsamında Sorumlulukları .....	25
1.6.6. 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu Kapsamında Sorumlulukları	26
1.6.7. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Kapsamında Sorumlulukları .....	28
1.7. EKİM SAYIM BEYANI VE BEYAN YÜKÜMLÜLÜĞÜ .....	29
BÖLÜM 2 .....	32
GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ.....	32
2. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ .....	32
2.1. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİNİN GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA HUKUKSAL OLARAK İRDELENMESİ.....	33
2.1.1. SUÇUN TARİHİ GELİŞİMİ .....	33
2.1.1.1. Suçun Konusu .....	35
2.1.1.2. Suçla Korunan Hukuki Değer .....	36
2.1.2. SUÇUN UNSURLARI.....	38
2.1.2.1. Suçun Maddi Unsurları .....	39
2.1.2.1.1. Suçun Fiili .....	39
2.1.2.1.2. Suçun Faili .....	43
2.1.2.1.3. Suçun Mağduru .....	46
2.1.2.1.4. Suçla Ortaya Çıkan Netice .....	48
2.1.2.1.5. İliyet (Nedensellik) Bağı .....	54
2.1.2.2. Suçun Manevi Unsuru .....	55
2.1.2.3. Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Hallerin Varlığı.....	59
2.1.2.3.1. Hukuka Aykırı ve Fakat Bağlayıcı Emrin Yerine Getirilmesi (Amirin Emrini İfa).....	61



2.1.2.3.2. Cebir ve Tehdit Dolayısıyla Kişinin İrade Yeteneğinin Etkilenmesi .....	63
2.1.2.3.3. Haksız Tahrik .....	63
2.1.2.3.4. Çeşitli Hata Halleri .....	64
2.1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru ve Hukuka Uygunluk Nedenleri .....	65
2.1.2.4.1. Kanun Hükmünü (Görevi) Yerine Getirme .....	67
2.1.2.4.2. Meşru Savunma .....	68
2.1.2.4.3. Hakkın Kullanılması .....	68
2.1.2.4.4. İlgilinin Rızası .....	69
2.2. EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİNİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ VE YAPTIRIM .....	70
2.2.1. ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ .....	70
2.2.1.1. Teşebbüs .....	70
2.2.1.2. İştirak .....	73
2.2.1.3. İçtima .....	75
2.2.2. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ .....	79
2.2.3. YAPTIRIM .....	82
3.SONUÇ .....	85
KAYNAKÇA .....	88

## TABLULAR LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo 1.1. Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetler	12-13
Tablo 1.2. Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetler	13
Tablo 1.3. Meyvelerin Mahsule Yatma Yaşları	15



## KISALTMALAR

a.g.e	: Adı geçen eser
akt	: Aktaran
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
GVGT	: Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HAGB	: Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HD	: Hukuk Dairesi
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
N	: Numara
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
S	: Sayı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vd.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
Y	: Yıl

## GİRİŞ

Çeşitli iş kolları, verdikleri emek ve gerçekleştirdikleri faaliyetler sayesinde çalıştıkları sektörler bakımından farklı kazançlara sahip olmaktadır. Kanuni bakımdan da ele alınan bu kazançlara örnek olarak ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı gibi kazançlar verilebilmektedir. İşte tarım sektöründe faaliyet gösteren çiftçilerin faaliyetleri zirai faaliyetleri, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da zirai kazançları meydana getirmektedir.

Çiftçilerin elde etmiş oldukları kazançlar, diğer kazançlar gibi vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu kazançların vergilendirilmesinin ana hatları Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) vasıtasıyla belirlenmektedir. GVK çerçevesinde belirli işletme büyüklüğü ölçülerini aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilerin VUK'ta belirlenen şartları gerçekleştirmek koşuluyla, buldukları yerin muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine bildirimde bulunma zorunluluğu söz konusu olmaktadır.

Çiftçilerin bildirimde bulunup bulunmadığının denetimi ve bildirim yükümlülüğüne uymayan çiftçilerin, vergi dairesine bildirilmesi hususunda görevli olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin, denetim ve bildirim yükümlülüğünü yerine getirmediği durumda VUK'un Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 257. maddesine yaptığı atıf ile birlikte "Görevi Kötüye Kullanma Suçu"na ait yaptırımlara maruz kalacağı ifade edilmiştir.

Bu bağlamda çalışma iki bölüm olarak hazırlanmıştır. Birinci bölümde ekim sayım beyanının temelini oluşturan zirai kazançların vergilendirilmesi konusuna teorik anlatım ve kanuni tanımlamalar çerçevesinde değinilmiştir. Tezin ikinci bölümünde ise, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin ceza hukuku bakımından temel vasıfları açıklanmış, suçun genel hali olan görevi kötüye kullanma suçu kapsamında değerlendirilmiştir. Tezin sonuç kısmında ise tezle ilgili genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

# BÖLÜM 1

## ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ VE EKİM SAYIM BEYANI

### 1.1.ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN KISA TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de zirai kazançların vergilendirilmesi, Osmanlı Devleti dönemi vergileme yöntemi ve ardından gelen Cumhuriyet dönemi vergileme yöntemi içinde gelişimini sürdürülmüştür. Osmanlı Devleti döneminde var olan vergileme sistematığı Cumhuriyet’in ilanına kadar büyük ölçüde kendini muhafaza etmiş, Cumhuriyet’in ilanından sonra meydana gelen gelişmelerle birlikte önemli yenilikleri bünyesinde barındırmaya başlamıştır.

Bu kapsamda Türkiye’de zirai kazançların vergilendirilmesini Osmanlı Devleti dönemi ve Cumhuriyet dönemi olarak iki temel başlık altında ele almak gerekmektedir.

#### 1.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Osmanlı Devletinde hukuk *Şer’i Hukuk*<sup>1</sup> ve *Örfi Hukuk*<sup>2</sup> olmak üzere iki temele dayanmaktaydı. Bu nedenle, Osmanlı devleti döneminde zirai faaliyette bulunan kesimden alınan vergilerin şer’i ve örfi vergiler olmak üzere iki başlık altında toplandığı görülmektedir.

##### 1.1.1.1. Şer’i Vergiler

Zirai kazançlar anlamında şer’i vergiler, devletin mülkü olan arazilerin ekilmesi ve bununla beraber araziden elde edilen ürünün veya arazi üstünden beslenen hayvanlar üzerinden alınan vergi olarak ifade edilmektedir<sup>3</sup>. Özellikle müslüman kesimden alınan öşür (aşar) ve gayrimüslim kesimden alınan cizye vergileri, şer’i vergilerin temelini oluşturmaktadır.

Öşür, Müslüman halkın gerçekleştirdiği zirai faaliyetler kapsamında elde edilen ürünler üzerinden alınan vergiye verilen addır. Burada elde edilen ürünün maliyeti göz ardı edilerek ürünlerin genelde onda biri, bazen de arazinin verimi veya başka

---

<sup>1</sup>Şer’i Hukuk; Kur’an, Sünnet, icma ve kıyasa dayanan ve fıkıh kitaplarında derlenmiş bulunan normlar manzumesidir.

<sup>2</sup> Örfi Hukuk, Ulul’emrin (halife, sultan veya bu yetkide bir organ) Müslüman cemaatin hayrı düşüncesiyle şeri kaynak ve prensipler dışında, kendi iradesine dayanarak çıkardığı kanunlar bütünüdür.

<sup>3</sup> Akdağ, Mustafa, **Türkiye’nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, Yapı Kredi Yayınları, 2017, (3.Baskı), s.553

nedenlerden ötürü yirmide biri, kırkta biri veya ikide biri kadar alınmaktaydı<sup>4</sup>. Vergiyi toplayan memura aşır ismi verilmekteydi<sup>5</sup>.

Başlangıçta bu memurlarla yapılan toplama işlemi daha sonra mültezim adı verilen kişilerce yapılmaya başlandı<sup>6</sup>. Her ne kadar Tanzimat Fermanı'nın ilan edilmesiyle birlikte iltizam usulü kaldırılrsa da<sup>7</sup>; daha sonra iltizam usulüyle vergi toplanmasına devam edilmiştir.

Haraç, gayrimüslimlerin zirai ürünlerinden alınan vergi anlamına gelmektedir. Genel özellikler bakımından öşürle aynı olsa da aralarındaki temel fark Müslüman olup olmamaktır. Haraç vergisi, harac-ı mukaseme<sup>8</sup> ve harac-ı muvazzaf<sup>9</sup> olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Haraç da öşür de safi değil gayrisafi ürün üzerinden alınmıştır<sup>10</sup>. Haraç vergisi, gayrimüslimlerin ürünleri üzerinden genelde peşin olmak suretiyle 2/10 oranında alınır<sup>11</sup>.

#### 1.1.1.2. Örfi Vergiler

Örfi vergiler esas olarak, şer'i vergilerden ayrı olarak, bölgenin durumu ve günün gereksinimleri de dikkate alınarak belli teamüller çerçevesinde ortaya çıkan vergileri ifade etmektedir. Zirai kazançlar bağlamında da örfi vergiler içinde çeşitli vergiler mevcut bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri adet-i ağnam ve çift resmidir.

Ağnam vergisi, hayvanlar üzerinden alınan vergidir. Ganem (koyun) kelimesinden türetilmiştir. İlk başlarda sadece koyunlardan alınırken daha sonra Keçi, koyun, deve, domuz gibi hayvanlar üzerinden alınmıştır<sup>12</sup>. Alınan bu vergi hayvan sayısı ile orantılı olarak belirlenmekteydi. Genelde iki veya üç koyuna bir akçe olarak uygulanmıştır.

---

<sup>4</sup>Sarı, Burak, **Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci Ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2016, s.51.

<sup>5</sup> Erkal, Mehmet, **Aşır**, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, IV, s.7.

<sup>6</sup> Birinci, Eda, **Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği**, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ, 2010, s.48.

<sup>7</sup> İnalçık, Halil, **Devlet-i Aliyye: Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar**, (1.Baskı), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2016, s.199.

<sup>8</sup> Üretilen tarım ürünü üzerinden alınan vergiye verilen ad.

<sup>9</sup> Arazinin genişliği üzerinden alınan vergiye verilen ad.

<sup>10</sup> Sarı, a.g.e, s.52.

<sup>11</sup><https://www.sosyaldeyince.com/bilgi-kutusu/osmanli-devletinde-alinan-seri-ve-orfi-vergiler-t3964.0.html> (E.T: 27.05.2018).

<sup>12</sup> Birinci, a.g.e, s.48.

Çift resmi ise, çiftçinin elinde bulunan topraklar karşılığında alınan vergiyi belirtmektedir. Verginin miktarı arazinin büyüklüğü ve bulunduğu yere göre farklılık göstermekle birlikte, çift resminde toprağın işlenmesi ve süreklilik önem arz ediyordu<sup>13</sup>.

Bu vergilerin yanında örfi vergi olarak nitelendirilebilecek Canavar Resmi, Resm-i Nahl, Resm-i Harir ve Resm-i Gögül, Resm-i Çayır, Avalid Resmi veya Ayak Bacı, Selamet Akçesi, Toprakbastı Parası gibi vergiler de bulunmaktaydı<sup>14</sup>.

### **1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**

Cumhuriyet'in ilanıyla birlikte tarım sektörü, toplumun genelinin tarımla geçinmesi itibariyle ülke içinde önemini arttırmıştır. Bu bakımdan zirai kazançların vergilendirilmesi ayrı bir öneme haizdi. Nitekim belli dönemler içinde gerçekleşen değişiklikler zirai kazançların vergilendirilmesini etkilemiştir.

#### **1.1.2.1. 1923-1950 Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**

Cumhuriyet'in ilanıyla birlikte, Osmanlı Devleti döneminde olduğu gibi Türkiye'nin ekonomisinde en önemli yeri tutan sektör, tarım sektörüdür. Nüfusun büyük kısmının köylerde yaşaması ve uygulanan devletçi politikalar tarım sektörünün önemini arttırmaktaydı.

Bu bağlamda tarımın vergilendirilmesinde en önemli adım 17 Şubat 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla olmuştur. Aşar Vergisinin yeri çeşitli vergilerle doldurulmak istenmiş, 31 Mayıs 1927'de Muamele Vergisi yürürlüğe girmiştir. Bunun yanında 14 Mart 1926'da yürürlüğe giren Kazanç Vergisi, günümüz Gelir Vergisinin temelini oluşturmuştur.

Bu dönemde ağnam vergisi ile ilgili düzenlemeler çeşitli kanunlar vasıtasıyla yapılmış, 1924'te Sayım Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanunla ülkedeki her mükelleften hayvan çeşidine göre aynı miktarda vergi tahsil edilmiştir. Bu durum önceki dönemlere göre farklılık yaratan bir uygulama olmuştur<sup>15</sup>. Ayrıca bu dönemde Hayvancılık Kanunu adı altında iki kanun daha çıkarılmıştır. Bu kanunlar 1926'dan 1951 yılına kadar çeşitli değişikliklere uğramış ve 1962 yılında tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. 1929-1930 iktisadi buhranı Türkiye Cumhuriyeti'ni de vergisel bazda

<sup>13</sup> Sarı, a.g.e, s.52.

<sup>14</sup> Taşkın, Ünal, **Rüsum-i Örfiye**, Tarih Okulu, S:14, İlkbahar-Yaz 2013, s.58-67.

<sup>15</sup> Gönüllü, Ali Rıza, **Milli Mücadele Ve Cumhuriyet Döneminde Hayvanlar Vergisi (1920-1962)**, Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi, S:38, 2015, s.92.

yeni tedbirler almaya zorlamıştır. Yeni bir Kazanç Vergisinin yanında İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri gibi döneme özgü bazı vergi türleri ortaya çıkmıştır<sup>16</sup>.

İkinci Dünya Savaşı sırasında artan kamu giderlerinin önüne geçmek amacıyla 1944 yılında Toprak Mahsulleri Vergisi yürürlüğe girmiştir<sup>17</sup>. Aşar vergisinden farklı olarak belli araçlar olmadan doğrudan devlet tarafından toplanmış, iltizam usulüne izin verilmemiştir<sup>18</sup>. Bu verginin oranı kanunun ilk yürürlüğe girdiğinde %8 -12 arasında belirlenmiş, bir yıl sonra yapılan değişiklikle vergi oranı tüm ürünler için %10 olarak tespit edilmiştir. 1949 yılında da ise Toprak Mahsulleri Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır<sup>19</sup>.

### 1.1.2.2. 1951-1960 Dönemi Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

1950'li yıllardan itibaren Türkiye'de vergilendirme politikalarına yönelik birçok kanuni düzenlemeye gidilmiştir. Nitekim 1949 yılında kabul edilip 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi ve Vergi Usul Kanunları ile vergilendirme sisteminde ciddi değişiklikler gerçekleşmiştir<sup>20</sup>. Federal Almanya'dan ilham alınarak hazırlanan bu kanunlar, Türkiye'nin vergi sistemindeki en önemli reformlar olarak belirtilmiştir<sup>21</sup>.

Ancak belirtmek gerekir ki, 1949 tarihli GVK'da<sup>22</sup> çeşitli gelir unsurlarına yönelik hükümler yer almasına rağmen zirai kazançların vergilendirilmesi konusu kapsam dışında bırakılmış, tarımsal kavramların tanımlanması ve buna ilişkin hususlara değinilmiştir. Aslında 1946'da hazırlanan ilk Gelir Vergisi Projesinde zirai kazançların

<sup>16</sup> Öncel, Mualla- Kumrulu, Ahmet- Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, (27.Baskı), Turhan Kitabevi, 2018, s.226.

<sup>17</sup> Çomaklı, Şafak Ertan- Koç, Fatih- Yıldırım, Kürşad Emrah, **Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi**, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C:4, N:12, 2012, s.62.

<sup>18</sup> İnci, İbrahim, **1923-1960 Döneminde Türkiye'de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler**, *SAÜ Fen Edebiyat Dergisi*, C:11, S:1, 2009, s.116.

<sup>19</sup> Çomaklı vd., a.g.e, s.69.

<sup>20</sup> Küsmenoğlu, İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1.Kitap**, Oluş Yayıncılık, 2010, s.378.

<sup>21</sup> Şahin, Orkun ve Büyükkurt, Abdullah İbrahim, **Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye'de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar**, [https://www.academia.edu/8945094/GELIR\\_VERGISININ\\_ORTAYA\\_CIKISI\\_VE\\_TURKIYEDE\\_GELIR\\_VERGISINE\\_GECIS\\_DONEMINDE\\_YASANAN\\_TARTISIMLAR\\_THE\\_EMERGENCE\\_OF\\_INCOME\\_TAX\\_AND\\_DISCUSSIONS\\_EXPERIENCED\\_IN\\_THE\\_PERIOD\\_OF\\_TRANSITION\\_TO\\_INCOME\\_TAX\\_IN\\_TURKEY](https://www.academia.edu/8945094/GELIR_VERGISININ_ORTAYA_CIKISI_VE_TURKIYEDE_GELIR_VERGISINE_GECIS_DONEMINDE_YASANAN_TARTISIMLAR_THE_EMERGENCE_OF_INCOME_TAX_AND_DISCUSSIONS_EXPERIENCED_IN_THE_PERIOD_OF_TRANSITION_TO_INCOME_TAX_IN_TURKEY) (E.T:03.05.2019).

<sup>22</sup> 9 Haziran 1949 tarih ve 7228 sayılı Resmi Gazete (RG) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf> (E.T:03.05.2019).



yer alması kabul görmüş iken, yerine 1947’de hazırlanan ikinci Gelir Vergisi Projesinde zirai kazançlar gelir vergisinden zirai kazançların tespitinde meydana gelen güçlükler, vergiden elde edilecek hasılatındaki düşüklük gibi nedenlerden dolayı yasa metninden çıkarılmıştır<sup>23</sup>. Bilhassa zirai kazançların vergi konusu içinde yer almaması kanunun görüşmeleri sırasında<sup>24</sup> ve kabulünden sonra da tartışmalara neden olmuş, 1951 yılında yapılan kanun tekliflerinde de zirai kazançların vergi kapsamı içinde yer alması ileri sürülmüştür<sup>25</sup>. Ancak zirai kazançların vergilendirme safhasına dahil edilmemesinin politik nedenlerle<sup>26</sup> vergi reformuna karşı olabilecek muhtemel tepkilerin önlenmesi amacıyla ilişkilendirildiği ifade edilmiştir<sup>27</sup>. Zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili tartışmalar bir süre daha devam ettikten sonra 1961 yılında yürürlüğe giren GVK ile sona ermiştir.

### 1.1.2.3. 1961’den Günümüze Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Bu dönemde zirai kazançların vergilendirilmesi açısından en önemli durum düzenli ve sistemli bir vergilendirme sistemine yönelimin olmasıdır. Bu açıdan 6 Ocak

<sup>23</sup> Savaş, Vural Fuat, **Zirai Gelir Vergisi: Teori ve Tatbikat**, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayını, s.28; akt. İnci, s.121.

<sup>24</sup> Zirai kazançların vergilendirme dışında bırakılmasına ilişkin meclis görüşmeleri sırasındaki şu ifadeler dikkate değerdir: “Zirai kazançlar bahsine gelince, aynı esbabı mucibe burada da vardır. Bunu ikiye ayırmak lâzımdır. Memleketimizin millî gelirinde zirai kazançların işgal ettiği yer mühimdir. Son zirai istatistiklerimizde bu kazancın 3 - 3,5 milyar civarında olduğu görülmektedir. Bu kadar geniş bir geliri hariç bırakan bir vergiye gelir vergisi denilebilir mi? Bu maksatla iki noktayı, nazarı itibara almak lâzımdır. Büyük zirai kazançların Gelir Vergisi mevzuu harici tutulması hakikaten prensipi ihlâl eder mahiyettedir, ve bunun izahı da kolay değildir. Bunun izahı bugün için, 1949 Otl zirai sahadaki kazancı yakalama imkânlarımızın mahdut oluşudur; birinci plânda. Zirai kazanç dünyanın her yerinde, her memlekette gayet güçlkle yakalanan bir kazançtır. Bugün diğer memleketler, prensip itibarıyla zirai kazançları vergi sistemi içine ithal etmiş olmakla beraber verginin umumi hasılatına nazaran, zirai kazançlardan alınan vergi miktarı daima küçük bir nispet arz etmektedir. Memleketimizde ise vaziyetin, bu bakımdan daha gayrimüsait şartlar arz etmekte olduğu malûmunuzdur. Binaenaleyh, bugün için büyük zirai kazançların, prensip itibarıyla doğru olmakla beraber, teklif altına alınması gayet güçtür. İlerde bu husus düşünülebilir, fakat bugün için bunun düşünülmesine imkân yoktur. Küçük zirai kazançlara gelince : Hepimiz şu realiteyi biliriz ki, memleketimizin geniş nüfusu daha ziyade küçük ziraat erbabından, köylüden teşekkül etmektedir. Köylünün kazancı ise, nihayet muayyen ve mahduttur. Bu bizim Gelir Vergisi tasarısı ile kabul ettiğimiz asgari geçim haddi civarındadır. Binaenaleyh biz prensipi bozmamak için bütün ziraat erbabını vergiye tâbi tutabilir ve bu küçük ziraat erbabını geçim haddi dolayısıyla vergi dışında bırakabilirdik. Fakat bu muamele birtakım lüzumsuz külfetleri- mucip olmaktan başka bir netice veremezdi. Zirai kazançların vergi haricinde bırakılmasının sebebi budur.”

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018064.pdf> (E.T:07.05.2019).

Ayrıca meclis görüşmeleri sırasındaki zirai kazançlarla ilgili diğer tartışmalar için bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018065.pdf>,

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018067.pdf> (E.T:07.05.2019).

<sup>25</sup> Hiçşaşmaz, Mazhar, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C:12, S:2, 1957, s.29.

<sup>26</sup> Küsmenoğlu, a.g.e, s.393.

<sup>27</sup> Hiçşaşmaz, a.g.e, s.35.

1961’de yayınlanan GVK bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır. Elde edilen zirai kazançların vergilendirilmesi GVK kapsamı içine alınmış, vergilendirmeye ilişkin çeşitli uygulamalar getirilmiştir. Bunlar;

- Küçük Çiftçi Muaflığı
- Götürü Gider Usulü
- Gerçek Usul

Küçük çiftçi muaflığı, GVK m.10-13 arasında yer alan ve sadece zirai kazançlara has bir uygulamadır. Küçük çiftçi işletmelerinin yaşadığı zorluklar, büyük çiftçi işletmeleri karşısında vergilendirmede yaşanacak olası adaletsizlikler, tabiat durumlarının yıllar içindeki düzensizliği ve küçük zirai işletmeleri teşvik etmek gibi nedenlerle uygulamaya girmiştir. GVK m.12’de yer alan işletme büyüklüğü ölçüsü ve m.13’de yer alan yıllık satış tutarı belli miktarın altında kaldığı takdirde küçük çiftçi muaflığının uygulanacağı belirtilmiştir. Bu uygulama 1998 yılına kadar uygulanmış<sup>28</sup>, 4369 sayılı kanununun 82/3-a maddesiyle birlikte kaldırılmıştır<sup>29</sup>.

Götürü gider usulü, GVK’nın 53. maddesi çerçevesinde belirlenen, kazançları yıllık satış tutarlarının altında olan çiftçilere yönelik bir uygulamadır. Bu usul, hasılatın emsal götürü giderin indirilmesi ve hasılatın gerçek giderin indirilmesi şeklinde iki farklı yöntemle uygulanmıştır. Ancak bu uygulama da 4369 sayılı kanunla kalkmış, mevcut olan mevzuatla birlikte ya gerçek usulde ya da tevkifat yoluyla vergilendirme yoluna gidilmiştir. Nitekim 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtilen vergi tabanının genişletilmesi ile vergi sisteminin daha açık ve basit hale getirilmesi ilkelerine uygun olduğu da ifade edilmiştir.

## **1.2. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR**

Zirai faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda konunun anlaşılması bakımından belli başlı kavramların açıklanması gerekmektedir. Bu açıdan ziraat, zirai faaliyet, zirai işletme, zirai kazanç çiftçi ve mahsul kavramları önemli bir yere sahiptir. Nitekim zirai kazançla zirai faaliyetin vasfını belirlemek adına çeşitli kavramlardan da

<sup>28</sup> Budak, Tamer, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s.179.

<sup>29</sup>29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer RG (E.T:20.03.2018)

[http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf) .

yararlanılmıştır<sup>30</sup>. GVK’da bu kavramların tanımları –ziraat hariç- açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu açıdan kavramları ayrı başlıklar halinde açıklamak uygun olacaktır.

### 1.2.1. Ziraat (Tarım)

Ziraat kavramı tarım ile eş anlamlı bir kavramdır<sup>31</sup>. Tarım kavramı, “ *bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması*” olarak tanımlanmaktadır<sup>32</sup>. Ziraatin bilimsel yönden tanımı ise;

*bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, bunların kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, bu ürünlerin uygun koşullarda muhafazası, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanmasını ele alan bilim dalıdır. Diğer bir ifade ile, insan besini olabilecek ve ekonomik değeri olan her türlü tarımsal-hayvansal ürünün bakım, besleme, yetiştirme, koruma ve mekanizasyon faaliyetlerinin tamamı ile durgun sulara veya özel alanlarda yapılan balıkçılık faaliyetlerinin tümü*

olarak yapılmaktadır<sup>33</sup>.

### 1.2.2. Zirai Faaliyet ve Zirai Kazanç

GVK’nın 52. maddesinde zirai faaliyet,

*Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması*

şeklinde tanımlanmıştır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin vergiye tabi bir kazanç oluşturması için kazanç elde etmeye dayalı, belli bir ekonomik organizasyon içerisinde, sürekli ve bağımsız halde yapılan niteliğe sahip olması gerekmektedir. Kazanç elde etmeye yönelik olmayan faaliyetler zirai faaliyet kapsamı içinde bulunmamaktadır<sup>34</sup>.

Zirai faaliyet özü itibariyle birçok durumu içinde barındırmaktadır. Zirai faaliyet sadece arazi üstünde yapılan bir faaliyet değildir. Bu yönüyle geniş bir anlamı içinde

<sup>30</sup> Kazgan, Haydar, **Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Verginin Mevzuu Meselesi**, İ.Ü İktisat Fakültesi Mecmuası, C:14, S:1-4, 1952, s.182. Zirailik vasfını belirtmek üzere faaliyet, mükellefin şahsi ve hukuki durumu ve mahalli örf ve adetler gibi üç nokta halinde belirtmiştir.

<sup>31</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=Z%C4%B0RAAT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=Z%C4%B0RAAT) (E.T: 26.05.2017)

<sup>32</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.592805a2bb00e8.22054355](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.592805a2bb00e8.22054355) (E.T: 26.05.2017).

<sup>33</sup> [https://www.ankaratb.org.tr/lib\\_upload/88\\_Tarımın%20Tarihsel%20Gelişim%20Süreci\\_14\\_09\\_2010.pdf](https://www.ankaratb.org.tr/lib_upload/88_Tarımın%20Tarihsel%20Gelişim%20Süreci_14_09_2010.pdf) (E.T: 26.05.2017).

<sup>34</sup> Öncel vd., a.g.e, s.282.

barındırır<sup>35</sup>. Nitekim kanunda belirtildiği şekilde arazide, denizde, gölde veya nehirde zirai anlamda yapılan her fiil zirai faaliyetin kapsamına girmektedir. Bazı bitki veya hayvan üretiminin doğrudan arazi üstünde yapılmasının zirai faaliyetin kapsamı dışında kaldığı anlamı bulunmamaktadır (GVK m.52/3). İpek böcekçiliği, arıcılık gibi faaliyetlerin doğrudan arazi üstünde yapılmamasına rağmen zirai faaliyet sayılması buna örnek teşkil etmektedir.

GVK m.52/4'e göre, aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi ile çiftçiye ait her türlü makina ve aletlerin başka çiftçinin zirai ürünlerinde kullanılması halinde bu faaliyetlerin de zirai faaliyet olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Bununla birlikte Danıştay, çiftçi olmayan ve sadece biçerdöver çalıştırıcısı olan kişinin faaliyetinin zirai faaliyet kapsamında olmadığını değerlendirmiştir<sup>36</sup>.

GVK m.52/5'e göre, "*zirai faaliyet sonucu üretilen ürünlerin işlenmesi durumu da zirai faaliyet kapsamına girmektedir*". Bu duruma örnek olarak; zeytinden zeytinyağı veya süttten peynir üretimi verilebilir<sup>37</sup>. Bu durumda, hammadde halinde gelen ürünün kendisinin zirai faaliyet olmasının yanında, işlenmesi halinde ortaya çıkan ürünün de zirai faaliyet kapsamında ortaya çıkması söz konusudur.

GVK m.52/6 hükmünde, üretimi yapan çiftçinin ürünlerini doğrudan zirai faaliyetlerini yaptığı seyyar veya pazarcı olarak satım yaptığı yazıhanesi hariç dükkân ve mağazada sattırması halinde, bu durumun zirai faaliyet kapsamına girmediği belirtilmektedir. Bu durumda yapılan faaliyeti ticari faaliyet olarak değerlendirilir<sup>38</sup>. Zirai faaliyet olarak gerçekleştirilen bu fiillerin meydana getirdiği kazanç ise GVK m.52/1 bakımından zirai kazanç olarak adlandırılmaktadır. Nitekim üretilen mahsullerin dükkan veya mağazada satılmasından hareketle yapılan işlemin sonucu gibi zirai nitelikten ayrılıyorsa o zaman elde edilen kazancın niteliği de zirai olmamaktadır. Bu durumda kazancın diğer şekilleri söz konusu olacaktır<sup>39</sup>. Ayrıca zirai kazançlarla ilgili

---

<sup>35</sup>Hiçşamaz, a.g.e, s.31.

<sup>36</sup>Danıştay 4.Dairesinin 21.04.1989 Tarih ve 1988/3479 Esas ve 1989/1916 Karar sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1988-3479-k-1989-1916-t-21-4-1989> (E.T: 27.05.2018).

<sup>37</sup> Taşdelen, Aziz, **Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 2010, 23(2), s.139.

<sup>38</sup> Şenyüz, Doğan- Yüce, Mehmet- Gerçek, Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, (13.Baskı), Ekin Basın Yayım Dağıtım, 2016, s.54.

<sup>39</sup> Bu kazanç ve iratlar; gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, ticari kazanç, serbest meslek kazançları, ücretler ve diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır (GVK m.2).

olarak GVK m.29'da belirtilmiş olup, tarım ve hayvan yetiştirilmesini teşvik eden teşvik ikramiyesi de zirai kazanç olarak nitelendirilmektedir<sup>40</sup>. GVK m.55'de "... tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler..." ifadesinin zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edildiğini gösterdiği belirtilmektedir<sup>41</sup>.

### 1.2.3. Zirai İşletme

Zirai işletme, zirai faaliyetin gerçekleştirildiği yere verilen isimdir. Zirai faaliyet, niteliği gereği çeşitli yerlerde yapılabilmektedir. Örneğin, büyükbaş hayvancılık gibi arazi üstünde yapılan faaliyetlerde çiftlik, sebze yetiştiriciliğinde tarla olarak öne çıkarken, balık yetiştiriciliği gibi arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetlerde ise balık çiftliği veya balık yakalamak için kullanılan tekne gibi vasıtalar zirai işletme kavramına örnek teşkil etmektedir.

Bir arazi veya arazi dışı unsurların zirai işletme sayılması için zirai faaliyetin gerçekleştiriliyor olması yeterlidir. Zirai işletmenin boyutunun herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ancak bu durum vergilendirme yönteminde önem kazanmaktadır<sup>42</sup>.

### 1.2.4. Çiftçi

GVK m.52'de çiftçi kavramı tanımlanmış olup, zirai faaliyetlerin gerçekleştiği zirai işletmeleri işleten vergiye tabi olsun olmasın gerçek kişiler (adi şirketler dahil) çiftçi olarak nitelendirilmektedir. Ancak GVK m.52/8'e göre, kollektif şirketler ile komandit şirketlerin zirai faaliyetlerle ilgilenseler bile çiftçi sayılmazlar. Aynı maddede ayrıca zirai faaliyetle ilgilenen kollektif şirketin ortaklarıyla komandit şirketin komandite ortaklarının ortaklık payının şahsi ticari kazanç olarak sayıldığı da ifade edilmiştir. Çiftçinin geliri GVK'nın 1. maddesinde belirtilmiştir. Çiftçinin de gerçek kişi olması hasebiyle "*bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve safi tutar*" çiftçinin gelirini oluşturmaktadır.

### 1.2.5. Mahsul (Ürün)

Bir zirai faaliyetin sonucunda elde edilen maddeye mahsul veya ürün adı verilmektedir. Yetiştirilen bitki, hayvan veya balığın kendisi veya kendisinden elde

<sup>40</sup> Atabey, Tuncel, **2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Gelir Vergisi Rehberi Özel Eki, 2014, S:304, s.62.

<sup>41</sup> Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, (7.Baskı), Beta Basım, 2015, s.238.

<sup>42</sup> Taşdelen, a.g.e, s.139.

edilen et, süt, yün, havyar gibi maddeler örnek olarak verilebilir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Danıştay'a göre, hayvanın deri ve bağırsağı ziraî ürün kabul edilmemektedir<sup>43</sup>.

### **1.3. VERGİLENDİRME YÖNTEMİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜTLER**

Vergilendirme usulünde iki tür ölçüt vergilendirmede etkili olmaktadır. Bunlar; zirai araç ölçüsü ve işletme büyüklüğü ölçüleridir. Bu bakımdan bu iki ölçütün açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

#### **1.3.1. Zirai Araç Ölçüsü**

Zirai araç ölçüsü, gerçek usulde vergilendirmede önemli bir yere sahiptir. Her ne kadar zirai kazançların vergilendirilmesinde temel usul tevkifat yoluyla vergilendirme olsa da, zirai araç ve işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi nedeniyle belirtilen ölçüler anlam kazanmaktadır (GVK m.53).

Zirai araç ölçüsünden kasıt, GVK m.53/1 kapsamında bir biçerdöver veya aynı nitelikte bir araç veya en az ikiden fazla traktörün en fazla on yaşında olması şartıyla bulunması gerekliliğidir. Bir biçerdöver veya buna benzer motorlu araca veya sınır olan on yaşını aşmayan en az üç traktörün sahibi olmak gerçek usul için yeterli olmaktadır<sup>44</sup>. Belirtilen araçlar haricinde kalan ziraî araçların motorlu olup olmaması önemli değildir<sup>45</sup>.

Zirai faaliyette kullanılan her türlü araç ve makineyle yapılan işlerin iktisadi açıdan zirai kazanç olarak kabul edilmesi gerekmektedir birlikte, çeşitli kanun hükümleri çerçevesinde işin mahiyetine göre farklı değerlendirileceği belirtilmiştir<sup>46</sup>. Nitekim GVK m.53/1'e göre, çiftçiye ait olmakla birlikte zirai işletmeye dahil olmayan biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelir ticari gelir olarak kabul edilecektir.

---

<sup>43</sup> Danıştay 3. Dairesinin 12.03.1998 Tarih ve 1996/6990 Esas ve 1998/863 Karar sayısı ile verdiği kararı, Danıştay Bilgi Bankası, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erPgjZuJitxqHnrDqUADbxdzLQDN6Q4zhzyNCR9tHlxLUGbASGIWeG9hi5NxRSNYp6EQPwH57ZuUodWxtcMWHzcQ%3D%3D&aranan=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR> (E.T:27.05.2018).

<sup>44</sup> Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, (29.Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2012, s.167.

<sup>45</sup> Şenyüz vd., **Türk Vergi Sistemi**, s.57.

<sup>46</sup> <http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/4/0193/a/gvk90.htm> (E.T: 27.05.2018).

### 1.3.2. İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Vergilendirme usulünün tespit edilmesinde diğer önemli faktör işletme büyüklüğü ölçüleridir. GVK m.54/2'ye göre, işletme büyüklüğü ölçülerinin belirlenmesinde bir takvim yılı dikkate alınmaktadır. İşletme büyüklüğü ölçüsünde faaliyetin arazi üzerinde yapılıp yapılmadığı önem kazanmaktadır. GVK m. 54'te arazi üzerinde yapılan faaliyetler 24, arazi üzerinde yapılmayan faaliyetler 4 gruba ayrılmaktadır. Zirai birimlerde yapılan faaliyetler VUK m.47'de tarla, bağ ve sebze ziraati ile ormancılıkta dönüm; ölçü olarak ağaç kabul edilenlerde ürün verecek hale gelmiş ağaç sayısı; hayvancılıkta hayvan sayısı olarak tespit edilmiştir. Buna karşılık aynı maddede arazi üzerinde yapılmayan faaliyetlerde ise kovan sayısı, yüzölçümü, tekne boyu, kutu sayısı gibi ölçütler esas alınmıştır.

Bakanlar Kurulunun<sup>47</sup>, bu ölçüleri belirlemek üzere Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifiyle, her yıl için mahsulün türü ve lazım olan bölgelerdeki arazinin niteliğine göre en fazla beş kat arttırmaya veyahut ayrıca tespit etmeye yetkili kılınmış olması söz konusudur. Nitekim Bakanlar Kurulu ölçütleri, 11.12.1998 tarih ve 98/12095 sayılı Kararname ile belirlemiştir. Bu anlamda GVK'nın 54. maddesi bakımından elde edilen zirai kazancın gerçek usulde tespiti yönünde bir yıl içinde yapılan zirai faaliyetler için gerekli birim miktarı şu şekilde tespit edilmiştir:

**Tablo 1.1. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler**

<b><u>Grup No</u></b>	<b><u>Yapılan Zirai Faaliyet</u></b>	<b><u>Zirai Faaliyet Birim Miktarı</u></b>
1	Hububat ziraati	900 (taban arazi), 1700 (kıraç arazi) dönüm
2	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraati	1000 dönüm
3	Ayçiçeği ziraati	950 dönüm
4	Pamuk ziraati	400 dönüm
5	Çeltik ziraati	300 dönüm
6	Pancar ziraati	300 dönüm

<sup>47</sup> 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 46. maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

7	Patates, soğan, sarımsak ziraati	200 dönüm
8	Çay ziraati	150 dönüm
9	Tütün ziraati	200 dönüm
10	Sebze ziraati	200 dönüm
11	Sera ve çiçekçilik ziraati	8 dönüm
12	Kavun ve karpuz ziraati	300 dönüm
13	Fındık ziraati	250 dönüm
14	Bağ ve incir ziraati	250 dönüm
15	Antep fıstığı ziraati	2500 ağaç
16	Zeytin ziraati	4500 ağaç
17	Narenciye ziraati	1500 ağaç
18	Elma ziraati	2000 ağaç
19	Muz ziraati	30 dönüm
20	Kayısı ziraati	2000 ağaç
21	Armut, kiraz, vişne, seftali ziraati	2000 ağaç
22	Diğer meyve ve ürün ziraati	1000 dönüm
23	Büyükbaş hayvan	150 adet
24	Küçükbaş hayvan	750 adet

**Tablo 1.2. Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığı**

<b><u>Grup No</u></b>	<b><u>Yapılan Zirai Faaliyet</u></b>	<b><u>Zirai Faaliyet Birim Miktarı</u></b>
1	Deniz ve iç su balıkçılığı	750 m <sup>2</sup> (Deniz), 900 m <sup>2</sup> (İç su)
2	Balık avcılığında tekne boyu	20 metre
3	Arıcılık ziraati	500 adet
4	İpek böcekçiliği ziraati	500 adet

GVK m.53'de yapılan düzenlemeye göre, zirai kazançta vergilendirme yapılırken ailenin reisi başta olmak üzere eş ve çocuklara ait olan işletmelerle ortaklık biçiminde meydana gelen işletmelerde işletmenin büyüklüğü toplu bir biçimde nazara



alınır. İşletmenin GVK m.52’de yazılı birden fazla ortaklığı olduğunda, işletme büyüklüğü ortaklık paylarının toplamı dikkate alınır (GVK m.53/2). Çiftçinin eşi ve velayeti altındaki çocuklarının zirai birimlerinin toplamı bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Eğer payların toplamı işletme büyüklüğünü aşmıyorsa tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

Bunun yanında tek işletme karinesinin uygulandığını belirtmek gerekir<sup>48</sup>. GVK md.52/9 a göre, bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup da aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim şartları çerçevesinde birbirine bağlı ve beraber olan işletmelerin tek işletme olarak sayılacağı kanunda belirtilmiştir. Belirtilen bu durumda tek işletme olarak sayılan işletmelerin işletme büyüklüğü ölçüleri belirlenen sınırları aşıp aşmamasına göre gerçek usulde veya tevkifat yoluyla vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. VUK hükümleri çerçevesinde belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi destek unsurlarından yararlanamayacaktır<sup>49</sup>.

İşletme büyüklüğü ölçüleri tespit edilirken yarıcılık kavramı da önem teşkil etmektedir. Yarıcılık; bir çeşit kiracılık olup, kiracının kira bedeli yerine çalıştığı topraklarda yetiştirdiği ürünün bir kısmını (yarısını) toprak sahibine vermeyi yükümlendiği sisteme verilen addır<sup>50</sup>. Yarıcılıkta, kiralayanla kiracının faaliyetleri ortaklık olarak nitelendirilip işletme büyüklüğü ona göre hesaplanmaktadır<sup>51</sup>.

İşletme büyüklüğü ölçüsünde değerlendirilen ağaçların niteliği ve ürün yaşlarının tespiti idarece yapılmıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı da meyveli ve meyvesiz ağaçlarda mahsul yaşlarını 23.05.1963 tarih ve 59 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (GVGT) ve çay için 24.09.1964 tarih ve 71 Seri Nolu GVGT ile düzenlemiştir. Bu tebliğler bakımından meyvelerin mahsule yatma yaşları şu şekilde belirtilebilir:

---

<sup>48</sup> Taşdelen, a.g.e, s.140.

<sup>49</sup> Saban, a.g.e, s.239-240.

<sup>50</sup> Yılmaz, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, (4.Baskı), Yetkin Yayınları, 2010, s.819.

<sup>51</sup> Maliye Bakanlığının 20.05.2004 Tarih ve 22352 sayılı özeldesesi, <http://www.gib.gov.tr/node/92924> (E.T: 30.04.2017).

**Tablo 1.3. Meyvelerin Mahsule Yatma Yaşları**

<u>Meyveler</u>	<u>Mahsule Yatma Yaşları</u>	<u>Meyveler</u>	<u>Mahsule Yatma Yaşları</u>
Çay	4 yıl	İncir	8 yıl
Armut	7 yıl	Zeytin	10 yıl
Ayva	5 yıl	Kestane	12 yıl
Elma	7 yıl	Hünnap	7 yıl
Erik	6 yıl	Harnup	5 yıl
Kayısı	7 yıl	Nar	4 yıl
Zerdali	6 yıl	Limon	6 yıl
Kiraz	6 yıl	Portakal	6 yıl
Vişne	5 yıl	Mandalina	4 yıl
Şeftali	4 yıl	Greyfurt	6 yıl
Antep fıstığı	12 yıl	Turunç	5 yıl
Ceviz	10 yıl	Fındık	4 yıl
Dut	4 yıl	Bağ	3 yıl
Kızılcık	4 yıl	Muz	2 yıl
Badem	6 yıl	Üvez	7 yıl

Bu çerçevede her meyve ağacının meyve verebilecek yaşa gelme yılı farklılık göstermekte, işletme büyüklüğü ölçüsü de buna göre belirlenmektedir. Belirlenen hususlar kapsamında da vergilendirme usulü tespit edilmektedir.

#### **1.4. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ**

Zirai kazançların vergilendirilmesi bakımından 4369 sayılı Kanun'la getirilen değişiklikle beraber iki tür vergilendirme yöntemi bulunmaktadır<sup>52</sup>. Bunlardan birincisi GVK m. 54'de belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar ve belli tür araçlara sahip olanlar için kullanılan gerçek usulde vergilendirme yöntemidir. İkincisi ve zirai kazançların vergilendirilmesinde yaygın olarak kullanılan usul, tevkifat yoluyla vergilendirme usulüdür.

##### **1.4.1. Gerçek Usulde Vergilendirme**

GVK m.54-59'da gerçek usulde vergilendirme ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Gerçek usulde vergilendirilecek olan çiftçiler 219 no'lu GVGT<sup>53</sup> bakımından;

<sup>52</sup> Bilici, a.g.e, s.166.

<sup>53</sup> 31.12.1998 tarih ve 23570 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23570.pdf>.

- GVK m.54'te belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini geçen,
- Bir biçerdövere veya buna benzer motorlu araca sahip olan
- En fazla on yaşında olan, en az üç traktöre sahip olan
- Ziraat gruplarının birkaç tanesinde var olan zirai nitelikte faaliyetlerin birlikte gerçekleştirilmesi durumunda, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için belirlenen oranın yarısını aşan
- Kendi işletmesi ve ortaklıkları işletme büyüklüğü ölçüsünden az olduğu halde çiftçinin kendi işletmesi ve ortaklıklarındaki payları toplamının belli işletme ölçüsünü aşan
- Gerçek usulde vergilendirilmeyi isteyen çiftçiler<sup>54</sup>

olarak belirlenmiştir. Gerçek usulde vergilendirmede temel vergilendirme usulü zirai işletme hesabı esası olmaktadır. Ancak çiftçiler GVK m.59'a göre, seçimlik olarak bilanço esası ile vergilendirme yöntemini de seçebilmektedirler. Bu bakımdan çiftçiye tutulacak defterler bakımından seçimlik bir hak tanınmıştır<sup>55</sup>. Zirai işletme hesabı esasında çiftçinin işletme defteri tutması VUK m.213 kapsamında söz konusu iken, VUK m.182'ye göre, bilanço esasında yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutulmaktadır. Temel olan işletme hesabı esasında zirai nitelikte kazanç, GVK m.55/1'e göre, hesap döneminde parayla tahsil edilen veyahut alacak biçiminde gerçekleşen hasılatla, ödenen veyahut borçlanılmış giderler arasındaki olumlu farkı ifade etmektedir. Zirai işletme hesabında dönem başındaki ürünlerin değeri giderleri ve hesap dönemi sonundaki ürünlerin değeri ise hasılatı meydana getirmektedir<sup>56</sup>.

Gerçek usulde vergilendirmenin hem daha fazla vergi ödemeye yol açan bir vergilendirme yöntemi olması hem de aşağıda belirtilecek olan tevkifat usulüne göre daha zor olması ile zorunda olmadıkça tercih edilmeyeceği belirtilmiştir<sup>57</sup>.

#### **1.4.1.1. Gerçek Usulde Vergilendirmede Hasılat**

Zirai işletme hesabına göre hasılat GVK m. 56'da belirtilmiştir. Zirai işletme hesabına göre hasılat şu unsurlardan oluşur:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);
2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;
3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

<sup>54</sup> Hayran, Seyit, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme**, Ziraat Mühendisliği Dergisi, S:358, Ocak- Haziran 2012, s.11.

<sup>55</sup> Demir, a.g.e, s.126.

<sup>56</sup> Taşdelen, a.g.e, s.142.

<sup>57</sup> Taşdan, Kemalettin, **Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesindeki Son Değişiklikler ve Olası Etkileri**, Tarım Ekonomisi Dergisi, C:5, S:1-2, 2000, s.77.

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;
5. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK m.328'e göre<sup>58</sup> hesaplanan hasılat.

Ayrıca, zirai ürünlerin üretim araçlarıyla şahıs, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen ürünün emsal bedeli hasılat sayılır. Bunun yanında aynı maddede belirtildiği üzere zirai faaliyetlerde kullanılan makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde kullandırılması karşılığında herhangi bir tüketim maddesi veya üretim aracı alınması durumunda alınan madde veya araçların emsal bedeli ve işletmede üretilip de yem veya tohum gibi çeşitli şekillerde işletmede kullanılan zirai ürünlerin emsal bedeli de hasılat sayılır.

Emsal bedel VUK'un 267'nci maddesine göre hesaplanmaktadır. Danıştay, zirai kazancın sadece tahsil esasına dayanmayıp tahakkuk esasına da dayanması nedeniyle zirai faaliyette bulunulan yılda alınan kredi için tahakkuk eden faizin kredi alınan yılın hâsılatından indirileceğine karar vermiştir<sup>59</sup>.

#### 1.4.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirmede Giderler

Zirai işletme hesabı esasında giderler GVK m.57'de 11 bent halinde sayılmıştır. Buna göre zirai işletme hesabına göre giderler şu unsurlardan oluşmaktadır:

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
4. İşçilerin işe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre ayrılan amortismanlar;
7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;
8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
  - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
  - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;
  - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye mahsus olmak üzere);

<sup>58</sup> VUK m.328: "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır."

<sup>59</sup> Danıştay 4. Dairesinin 21.05.1993 Tarih ve 1991/1816 Esas ve 1993/2439 Karar sayısı ile verdiği kararı, [http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erIMcMKS1NMYRanZyg84FNrrh5tRjI8PmEk9BcAMfOogeMjUCjOdb1EeTKWugLLF%2F8vuPyfxStD GFFWp2ixGCIEg%3D%3D&aranan=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR \(E.T:27.04.2018\).](http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erIMcMKS1NMYRanZyg84FNrrh5tRjI8PmEk9BcAMfOogeMjUCjOdb1EeTKWugLLF%2F8vuPyfxStD GFFWp2ixGCIEg%3D%3D&aranan=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR (E.T:27.04.2018).)

- d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
- e) Genel mahiyetteki sair giderler;
- 9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- 10. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK m.328'e göre hesaplanan zararlar;
- 11. İşletmeye dâhil olup, aynı zamanda zafî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

Bu anlamda ticari kazançlara benzer şekilde zirai faaliyetin sürdürülebilmesi ve devam edebilmesi için yapılan harcamalar gider olarak belirtilmiştir. Bunun yanında zirai faaliyete tabi tohum, gübre, yem vs. gibi harcamalar da gider olarak indirilebilmektedir<sup>60</sup>. Ayrıca bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, tedavi ve ilaç giderlerinin, yapılan işin önemi ve genişliğiyle orantılı seyahat giderleri ile dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek gibi maddelerin maliyet bedellerinin de indirilecek giderler kapsamında bulunduğu kabul edilmektedir<sup>61</sup>.

#### 1.4.1.3. Gerçek Usulde Vergilendirmede İndirilemeyecek Giderler

GVK m.58'de, GVK m.41'de belirtilen giderlerin -işletmede üretilen ürünlerden teşebbüs sahibiyle eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç- hasıllattan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Nitekim GVK m.41'de bu giderler 10 bent halinde belirtilmiştir. Maddede belirtilen indirilemeyecek giderler şunlardan oluşmaktadır:

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

<sup>60</sup> Şenyüz vd., **Türk Vergi Sistemi**, s.58.

<sup>61</sup> Danıştay, özel hastane işleten bir kimsenin uluslar arası bilimsek bir toplantıya katılmak için yıllık kazancının üç katına yakın olarak yaptığı harcamayı, işin önem ve genişliğiyle orantılı bir seyahat gideri kabul etmemiştir. (Danıştay 4. Dairesinin 05.04.1982 Tarih, 1982/375 Esas ve 1982/946 Karar sayılı kararı), Kızılot, Şükrü, **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, 1987, s.77; akt. Taşkan, Yusuf Ziya, **Vergi Hukuku**, (1.Baskı), Adalet Yayınevi, 2018, s.262.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (0) sıfır<sup>62</sup> (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.”

Bu çerçevede GVK'nın 41. maddesinde yer alan vergilendirmede indirilemeyecek giderler, zirai kazancın hesaplanması sırasında dikkat edilmesi gereken hususlardan biri niteliğini ihtiva etmektedir.

#### **1.4.2. Tevkifat Yoluyla Vergilendirme**

Zirai kazançların vergilendirilmesi konusunda yaygın olan vergilendirme yöntemi tevkifat yoluyla vergilendirme yöntemidir. Nitekim GVK m.94'te "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüyle tevkifat yapmak durumunda olanlar tespit edilmiştir.

<sup>62</sup> Özdoğru, Mehmet, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, www.ozdogrular.com (E.T: 30.04.2017).

Tevkifat yoluyla vergilendirme, çiftçinin elde ettiği zirai kazançları üzerinden yapılan tevkifat vasıtasıyla gerçekleşmektedir (GVK m. 53) GVK m.54 gereği belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan zirai kazanç sahipleri gerçek usulde verilen beyannameyi vermeyecek, tevkifat yoluyla vergilendirilecektir<sup>63</sup>. GVK m. 94'e göre; yapılan tevkifat, çiftçilerden satın alınan ürünlerden ve hizmetlerden yapılması gerekmektedir. Zirai faaliyetlerden yapılacak kesintilerin oranı 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı RG'de 2009/14592 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Buna göre yapılacak tevkifat oranları:

- Hayvanlar, hayvansal ürünler ile kara ve su avcılığı ürünleri için yapılan ödemelerden brüt tutar üzerinden % 2 (ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlarda % 1),
- Diğer zirai ürünler için yapılan ödemelerden brüt tutar üzerinden % 4 (ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlarda % 2),
- Zirai faaliyet kapsamında yerine getirilen hizmetlerin brüt tutarı üzerinden % 4,
- Çiftçilere alternatif ürün ödemesi ve doğrudan gelir desteği için % 0.

şeklinde. Tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin defter tutma ve beyanname verme durumu söz konusu değildir. Bu koşullarda yapılan tevkifat nihai vergilendirme olarak kabul edilmektedir<sup>64</sup>. Ancak, yaptıkları ürün alım satımı nedeniyle ürünü satın alan GVK m.94'de belirtilen taraflar müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadır. Makbuzda, makbuzun tarihi, satın alan ve satan çiftçinin ad-soyad adresi ve satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli bulunmalıdır<sup>65</sup>. VUK m.253'e göre, makbuz, her iki taraf için fatura yerine geçmektedir. Makbuzun herhangi resim veya harca tabi tutulmaması yanında takip ettiği yıldan itibaren beş yıl süreyle saklanmak zorundadır.

### **1.5. ZİRAİ KAZANÇLARDA BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI**

Tevkifat yoluyla vergilendirmede, bir ay içinde yapılan tevkifatlar ertesi ayın 23'üne kadar beyan edilip 26'sına kadar ödenmek zorundadır (GVK md.98, 119). Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ise, GVK md.92 uyarınca bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarını takvim yılına ait izleyen Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edeceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazancın ödeme zamanı ise tespit edilen ve yıllık beyannameyi verilen zirai kazanca ilişkin, beyan konusu edilen takvim yılının Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit

<sup>63</sup> Budak, a.g.e, s.186.

<sup>64</sup> Ünsal, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (3.Baskı), Detay Yayıncılık, 2012, s.83.

<sup>65</sup> Odak, Sabri, **Müstahsil Makbuzu / Müstahsil Makbuzu İle Tevkifat Yapılan Gelir Vergisi Stopajı Ve Bağ-Kur Primleri**, Mali Çözüm Dergisi, S:60, 2002, s.227.

şeklinde olarak belirlenmiştir (GVK md.117). Ancak 250 Nolu GVGT<sup>66</sup> ile beyan ettikleri gelirlerin toplamının % 75 ve daha fazlası oranında zirai kazançtan ibaret bulunan çiftçilerin ödeme zamanları, Kasım ve Aralık ayları olarak belirlenmiştir<sup>67</sup>.

## **1.6. ZİRAİ KAZANÇ SAHİPLERİNİN VERGİ VE DİĞER KANUNLARDAN KAYNAKLANAN GENEL SORUMLULUKLARI**

Vergi kanunları bağlamında zirai kazanç sahiplerinin en önemli sorumlulukları vergi mükellefi olma sıfatıyla başlamaktadır. Hem Gelir Vergisi hem de Kurumlar Vergisi bakımından bu sorumluluklar yerine getirilmesi gereken sorumluluklar olarak öne çıkmaktadır. Vergi mükellefi kavramı VUK m.8'de “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefinin sorumlulukları VUK m.153-257'de başlıca belirtilmiştir<sup>68</sup>.

Zirai kazanç sahipleri açısından sorumluluklar ise belli başlı maddeler açısından geçerlidir. Bu sorumlulukları; defter tutma, saklama ve ibraz, belge düzenleme ve verme, beyanname verme ve levha bulundurma, ekim sayım beyanında bulunma ile diğer vergi kanunları açısından sorumluluklar olarak sınıflandırmak mümkündür.

### **1.6.1. Defter Tutma, Tasdik, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü**

Vergi düzeninde bulunan vergilerin bir kısmıyla ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etmek gerekli iken, diğer kısmıyla ilgili herhangi bir gereklilik bulunmamaktadır. Defter tutmanın amacı VUK m.171'de şöyle belirtilmiştir:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek

Vergi kanunları gereği tutulan defterler delil niteliğinde olup, usulünde tutulmuş olması gerekir. Defterlerin tacirler arasındaki delil olma niteliği 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı RG'de yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilmiştir<sup>69</sup>.

<sup>66</sup>10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı RG (E.T:27.04.2018) [http://www.resmigazete.gov.tr /eskiler/2003/06/20030610.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/06/20030610.htm).

<sup>67</sup>Ceyhan Alaattin, Tik Cevdet, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, [www.lebbyalkin.com.tr](http://www.lebbyalkin.com.tr) (E.T: 04.05.2017).

<sup>68</sup> İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.02.1989 Tarih ve 1988/1 Esas ve 1989/1 Karar sayılı kararı <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatları-birlestirme-kurulu-e-1988-1-k-1989-1-t-16-2-1989-1> (E.T:24.04.2019).

<sup>69</sup> Şenyüz vd., **Türk Vergi Sistemi**, s.114.



VUK m.172 uyarınca defter tutmak zorunda olanlar arasında *gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler* yer alırken; VUK m.173 gereğince *gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler* defter tutmak zorunda olmayanlar kişiler arasında sayılmıştır.

Bu kapsamda, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin defter tutma zorunluluğu varken, tevkifat yoluyla vergilendirmeye tabi çiftçilerin defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Gerçek usulde vergilendirmeye tabi zirai kazanç sahibinin tutması gereken defterler isteklerine göre seçebilecekleri bilanço esaslı veya zirai işletme hesabı esasına göre değişmektedir. Zirai kazanç sahibinin, VUK m.182'e göre, bilanço esasına göre tutması gereken defterler yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinden ibarettir.

Bunun yanında zirai işletme hesabı esasına göre defter tutacak olan zirai kazanç sahibinin, VUK m.213 gereği çiftçi sadece işletme defteri tutması söz konusudur.

Vergi mükellefi olan zirai kazanç sahipleri, defterleri tutmanın yanında tasdiklerini de yaptırma mecburiyetindedirler. Tasdik ettirilmesi mecburi olan defterler VUK m.220'de belirtilmiş olup; zirai kazanç sahipleri, bilanço esasına göre defter tutuyorsa, yevmiye ve envanter defterini; zirai işletme hesabına göre defter tutuyorsa çiftçi işletme defterini tasdik ettirmek zorundadırlar.

VUK m.222'ye göre, zirai kazanç sahibi, kullandığı defteri ertesi yılda kullanmak istiyorsa kullanacağı defter hesap döneminin ilk ayı olan Ocak ayında devam tasdiki adı altında; gelecek dönem için yeni bir defter kullanacaksa hesap döneminin son ayı olan Aralık ayında yenileme tasdiki adı altında tasdiklerin yapılması gereklidir<sup>70</sup>.

Zirai kazanç sahiplerinin defter saklama ve ibraz etme yükümlülükleri de kanunda belirtilmiştir. Zirai kazanç sahipleri açısından gerçek usule tabi vergilendirilen zirai kazanç sahibi defter tutma zorunluluğunda olduğu için VUK m.253 gereği ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak "beş yıl" süreyle saklamak zorundadır.

Tevkifat yoluyla vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ise defter tutmak zorunda olmadığından VUK m.254 gereği ilgili belgenin düzenleme tarihini takip eden takvim

---

<sup>70</sup> Şenyüz vd., **Türk Vergi Sistemi**, s.115.

yılı başından başlayarak “beş yıl” süreyle saklanması gerekmektedir. Zirai kazanç sahibi mükellefler defterlerin ibrazını yetkili makamların isteği üzerine yapmak durumundadırlar<sup>71</sup>. İbraz sorumluluğunun süresiyle ilgili kesin bir süre kanunda belirtilmemektedir. O zaman burada VUK m.14’ü dikkate almak gerekir. Nitekim bu maddede “*Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder*” ifadesiyle en az 15 gün süre verileceği belirtilmiştir. Buna göre burada da 15 günlük süre içinde ibrazın yapılması gerekliliğini kabul etmek yerinde olacaktır.

### **1.6.2. Belge Düzenleme ve Verme Yükümlülüğü**

Vergilendirmede belirli hukuki ilişkilerin, bazı koşullar bağlamında belgeye dayandırılması mümkün olmaktadır. Nitekim zirai kazanç sahiplerinin de belirli işlemleri karşılığında oluşturulan belgeler bulunmaktadır. Bu açıdan bahsedilmesi gereken belgelerden biri faturadır. VUK m.229’da “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır.*” olarak tanımlanmıştır. VUK m.232 zirai kazanç sahipleri açısından defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve fatura istemek ve almak mecburiyetleri söz konusudur. Bunun yanında gerçek usulde vergilendirilmeye tabi zirai kazanç sahipleri, tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerden aldıkları malların bedeli karşılığı müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar.

Perakende satış vesikaları ise, VUK m.233 belli bir tutarın altında yapılan satışlarda düzenlenen belgeye verilen addır. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri “perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş biletleri veya yolcu taşıma biletleri”nden biriyle belgelenmelidir. Yani faturalandırılması gerekmeyen satışlarda zirai kazanç sahipleri perakende satış vesikasıyla belgelendirme hakkına sahiptir.

### **1.6.3. Beyanname Verme ve Vergi Levhası Bulundurma Yükümlülüğü**

Bazı vergi kalemlerinde beyan vermek zorunlu iken, bazılarında ise beyan verme durumu bulunmamaktadır. Nitekim zirai kazanç sahiplerinin de vergi mükellefi olması

---

<sup>71</sup> Taşkan, a.g.e, s.161.

dolayısıyla beyanname vermesi gereken durumlar vardır. Bu bakımdan gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler, GVK m.85 gereği, kazançlarını yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir. Zirai kazançları sadece tevkifat yoluyla vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler ise, GVK m.86/1-a'ya göre zirai kazançları için beyanname vermemekle birlikte, diğer gelirleri için beyanname vermeleri durumunda zirai kazançlarını beyannameye dahil etmeleri söz konusu değildir.

Vergi levhası bulundurma yükümlülüğü de gelir vergisi mükellefleri ve sermaye şirketleri için zorunlu olan bir husustur. Nitekim VUK m.5'te "Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar." ifadesiyle bu durum açıklanmıştır. Yeni işe başlayan mükelleflerin mükellefiyetlerinin başlamasından itibaren bir ay içinde vergi levhalarını tasdik ettirmeleri gerekmektedir<sup>72</sup>. Zirai kazanç sahipleri açısından dikkat edilmesi gereken husus GVK m.52/7'de belirtildiği üzere çiftçilerin doğrudan alım satım yaptığı yazıhanelerin bulunması zorunluluğudur. 408 Sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VUKGT) gereğince, yazıhanesi bulunan zirai kazanç sahipleri gereken usul ve nitelik çerçevesinde vergi levhası bulundurmak durumundadır.

#### **1.6.4. Diğer Vergi Kanunları Açısından Sorumluluklar**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda<sup>73</sup> gelir vergisinin konusunu oluşturan ticari, zirai, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarıyla diğer kazanç ve iratları elde eden kurumların kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

KVK m.15'te zirai kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin kurumlar vergisi mükellefleri olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarına avanslar da dahil olmak KVK m.15'de belirtilen nakden veya hesaben

---

<sup>72</sup> Taşkan, a.g.e, s.163-164.

<sup>73</sup>21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG (E.T:27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>

yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Zirai kazanç sahiplerinin sorumluluk alanına giren bir başka vergi kanunu 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTV)'dur<sup>74</sup>. MTV m.1 gereği “*Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları*” vergiye tabi olmaktadır. Bu nedenle zirai kazanç sahibi olan çiftçiler, zirai faaliyetleri için karada kullandıkları motorlu taşıtlar için motorlu araçlar vergisi vermek zorundadır. Bunun yanında belirtmek gerekir ki 2009 yılında 5897 sayılı Kanun<sup>75</sup> m.3 düzenlemesiyle “*deniz, göl ve nehirlerde*” ibaresi kaldırılmış; böylece balıkçılıkla uğraşan zirai kazanç sahiplerinin deniz taşıtları için vergi verme zorunluluğu ortadan kalkmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, zirai faaliyetleri dolayısıyla her türlü mal ve hizmetleri için 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV)<sup>76</sup> ödemek durumundadır. Zirai kazanç sahiplerinin ödemek zorunda oldukları güncel KDV oranları belirlenmektedir. Bu oranlar zirai ürünler açısından I sayılı listede %1, II sayılı listede ise %8 olarak tespit edilmiştir.

#### **1.6.5. 4857 Sayılı İş Kanunu Kapsamında Sorumlulukları**

Zirai kazanç sahiplerinin 4857 sayılı İş Kanunu<sup>77</sup> bakımından hangi niteliklere sahip olmasıyla sorumluluk sahasına gireceği “İstisnalar” başlığı altındaki 4. maddeden anlaşılmaktadır. Buna göre “50'den az işçi çalıştırılan (50 dâhil) tarım ve orman işlerinin yapıldığı işyerlerinde veya işletmelerinde ve aile ekonomisi sınırları içinde kalan tarımla ilgili her çeşit yapı işleri” dışında zirai faaliyet kapsamına giren her iş, İş Kanunu çerçevesinde kalmaktadır. İlâveten maddenin devamında bentler halinde sıralanan “Tarım sanatları ile tarım aletleri, makine ve parçalarının yapıldığı atölye ve fabrikalarda görülen işlerle tarım işletmelerinde yapılan yapı işleri” kanunda belirtilen tarım işleri olarak belirtilebilir. Kanun maddesinin ifadesinde belirtilen faaliyet gözden

<sup>74</sup> 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı RG (E.T: 27.04.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>

<sup>75</sup> 16.05.2009 tarih ve 27230 sayılı RG (E.T:27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/05/20090516-5.htm>.

<sup>76</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı RG (E.T:27.04.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>

<sup>77</sup> 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı RG (E.T: 27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/06/20030610.htm#1>

geçirildiğinde madde hükmünde belirtilen zirai kazanç sahipleri genel anlamda küçük çiftçilikten ziyade geniş tarım alanlarına sahip büyük çiftçileri ifade etmektedir. Bu anlamda bu tip büyük zirai faaliyetlerde bulunan zirai kazanç sahiplerinin yaptıkları iş bakımından sorumlulukları çalıştırdıkları sürekli ve mevsimlik işçilere yönelik söz konusu olmaktadır.

İş Kanunu m.10'a göre, sürekli iş, nitelikleri bakımından otuz iş gününden fazla süren işleri ifade etmektedir. Sürekli işte çalışanlar yılın her ayında çalışmak üzere bulunmaktadırlar. Mevsimlik iş ise, bir yılda belli dönemlerde yapılan geri kalan dönemlerde yapılmayan veya durdurulan işleri belirten bir kavramdır<sup>78</sup>. Bu işçilerle ister yazılı sözleşmeyle ister sözlü şekilde iş ilişkisi kurulabilmektedir. Zirai kazanç sahiplerinin çalıştırdığı sürekli veya mevsimlik işçilerine yönelik sorumluluklar; ücretlerinin ödenmesi, işçiyi koruma ve gözetmesi, işçilerine karşı herhangi ırk, dil, din ayrımı gözetmeksizin eşit davranma olarak sıralanabilir.

Her ne kadar uygulamada özellikle mevsimlik işçiler özelinde ücretlerinin ödenmesinde, çalışma ve barınma koşullarındaki sıkıntılarda, bilhassa cinsiyete yönelik ayrımlarda, ulaşım sıkıntılarında, sosyal güvenlik konusu vb. pek çok durum bakımından ciddi problemler meydana gelse de temel anlamda zirai kazanç sahibinin işçilerine yönelik sorumluluklarını gözetmesi gerekli olan bir husustur<sup>79</sup>. Genel olarak işçiler bakımından sözleşmeyle bağlanan bir ilişki olmasa da zirai kazanç sahibi, özellikle iş sözleşmesinin kurulduğu durumlarda kanundan kaynaklanan sorumluluklarından kaçma şansına sahip değildir.

#### **1.6.6. 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu Kapsamında Sorumlulukları**

İş Kanunu m.2'de işyerinin tanımı "*İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birim*" olarak tanımlanmış; işverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler) ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve

<sup>78</sup> Aktay, A.Nizamettin- Arıcı, Kadir- Senyen Kaplan, E.Tuncay, **İş Hukuku**, (6.Baskı), Gazi Kitabevi Yayınları, 2013, s.67.

<sup>79</sup> Görücü, İbrahim, **Türkiye'de Mevsimlik Tarım İşçiliği: Sorunları ve Çözüm Önerileri**, Hikmet Yurdu Dergisi, Y:3, S:5, 2010, s.198-213.

avlu gibi diğerk eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılmıştır. Tam anlamıyla işyeri; İş Kanunu m.2/2. “işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütün” olarak ifade edilmiştir İş sağlığı ve güvenliği işyerinin var olmasıyla mümkün olmaktadır. Zirai kazanç sahibi açısından da işyerinin var olması hali iş sağlığı ve güvenliğini gözetmesi bakımından söz konusu olmaktadır. Kanun kapsamında kalan zirai kazanç sahipleri bir işverenin sorumlulukları ne ise onu yerine getirmek durumundadır.

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu<sup>80</sup>, iş sağlığı ve güvenliği açısından işverenlerin yükümlülüklerini belirlemiştir. Bu bakımdan başlıklar halinde işveren adı altında zirai kazanç sahibinin sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir<sup>81</sup>:

- İş sağlığı ve güvenliğine ilişkin genel yükümlülükleri,
- İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin sunumuna ilişkin yükümlülükleri,
- Acil durum yükümlülükleri,
- İş kazası ve meslek hastalıklarını kayıt ve bildirme yükümlülüğü,
- Çalışanlarına yönelik yükümlülükler
- Diğer yükümlülükler

Maddeler halinde sıralanan bu yükümlülüklerden iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin genel yükümlülüklerin neler olduğu 6331 sayılı kanun m.4’te maddeler halinde sıralanmıştır. Maddeye göre bu yükümlülükler;

- Mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hale getirilmesi ve mevcut durumun iyileştirilmesi için çalışmalar yapar.
- İşyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığını izler, denetler ve uygunsuzlukların giderilmesini sağlar.
- Risk değerlendirmesi yapar veya yaptırır.
- Çalışana görev verirken, çalışanın sağlık ve güvenlik yönünden işe uygunluğunu göz önüne alır.
- Yeterli bilgi ve talimat verilenler dışındaki çalışanların hayati ve özel tehlike bulunan yerlere girmemesi için gerekli tedbirleri alır.

şeklinde ifade edilmiştir.

Ayrıca 6331 sayılı Kanuna destek olmakla birlikte 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nda<sup>82</sup> da iş sağlığı ve güvenliği bakımından işverene belli yükümlülükler

---

<sup>80</sup>30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı RG (E.T:27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-1.htm>

<sup>81</sup> Baloğlu, Cem, **İşverenlerin İş Sağlığı ve Güvenliği Yükümlülükleri ve Aykırılık Hallerinde Uygulanacak Yaptırımlar**, Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi, 2013, 13(2), s.103.

<sup>82</sup>04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı RG (E.T:27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm>

belirlenmiştir. Buna göre “İşveren, işyerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için gerekli her türlü önlemi almak, araç ve gereçleri noksansız bulundurmak” zorundadır. İşverenin bu yükümlülüğü çalıştırdığı işçiyi gözetme borcunun bir unsuru olmaktadır<sup>83</sup>. Hem 6331 sayılı kanun hem de 6098 sayılı kanunda belirtilen “her türlü önlemi almak” ifadesi sadece kanunlarda düzenlenen konularda değil kanunda düzenlenmeyen konularda da işveren olan zirai kazanç sahibinin sorumlulukları olduğunu vurgulamaktadır<sup>84</sup>.

### **1.6.7. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Kapsamında Sorumlulukları**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda<sup>85</sup> kendi adına ve hesabına çalışan zirai kazanç sahiplerinin sigortalı sayılacağı m.4’te belirtilmiştir. Ayrıca zirai faaliyet kapsamında sürekli çalışanlar Kanun’un m.4/a gereğince sigortalı sayılmaktadır. İlgili kanun m. ek-5’e göre;

4 üncü madde ile isteğe bağlı sigortalılık hükümleri ve 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamında sigortalı olmayan, kendi sigortalılıklarından dolayı bu kanunlara göre gelir veya aylık almayan ve 18 yaşını doldurmuş olanlardan; tarım veya orman işlerinde hizmet akdiyle süresiz olarak çalışanlar, örneği Kurumca hazırlanan ve Kurumca belirlenen ilgili muhtarlık, birlik, kuruluş, il veya ilçe tarım müdürlükleri tarafından usulüne uygun olarak düzenlenip onaylanmış belgeleri ile talepte buldukları tarihten itibaren sigortalı sayılırlar.

Yani tarım işlerinde yılın belli aylarında çalışan mevsimlik işçiler bakımından maddede belirtilen şartları sağladığı takdirde sigortalı olma imkanına sahip olma durumu söz konusudur.

Zirai kazanç sahiplerinin kendi faaliyetlerinde çalıştırdığı sürekli veya mevsimlik işçilerinin kanunda belirtilen sosyal güvenlik haklarını tam olarak sağlanabilmesi, kendi adına oluşan sorumluluklarını meydana getirmektedir. İşveren adı altında zirai kazanç sahipleri bu anlamda sigortalı olan işçilerinin sigorta primlerini ödemekle yükümlüdür. Buna istinaden İş Kanunu m.61’de belirtildiği üzere

*Sigortalılara yıllık ücretli izin süresi için ödenecek ücretler üzerinden iş kazaları ile meslek hastalıkları primleri hariç, diğer sigorta primlerinin, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunundaki esaslar çerçevesinde işçi ve işverenler yönünden ödenmesine devam olunur.*

<sup>83</sup> Akyiğit, Ercan, **İş Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 2013, s.159.

<sup>84</sup> Baloğlu, Cem, **İşverenlerin İş Sağlığı Ve Güvenliği Yükümlülükleri Ve Aykırılığın İş İlişisine Etkisi**, TBB Dergisi, 2015, S:118, s.301.

<sup>85</sup> 16.06.2006 tarih ve 26200sayılıRG(E.T:27.04.2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060616-1.htm>

ifadesiyle bu yükümlülüğe atıf yapılmıştır.

### **1.7. EKİM SAYIM BEYANI VE BEYAN YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

VUK'un 243. maddesi ekim sayım beyanı hakkında düzenlemeyi içermektedir. Buna göre ekim sayım beyanı “ *Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar*” şeklinde ifade edilmiştir. Adi ortaklıklarda beyanın ortaklardan biri tarafından yapılması yeterlidir. Aile reisi beyanına tabi zirai gelirlerde ise zirai kazancı olan eş ve küçük çocukların zirai faaliyetleri aile reisi tarafından beyan edilecektir. Ekim sayım beyanlarının yapılmasında kullanılmak üzere “ekim ve sayım defterleri, davet varakaları, bildirme varakaları, ekim sayım tutanakları ve ekim sayım makbuzları” hazırlanmaktadır.

Ekim sayım beyanının hazırlanmasında ilk olarak ekim ve sayım defterlerinin düzenlenmesi yer almaktadır. Ekim ve sayım defteri, hayvancılık ve diğer zirai faaliyette bulunan çiftçilerin yapacakları beyanların kayıt altına alındığı belgedir. Ekim ve sayım defteri, üç yapraklı takımlardan meydana gelmiş olup, uygulamada kolaylık sağlaması açısından üçer yapraklı takımlardan 25 veya 10 tanesi bir arada ciltlenmiştir. Her defterin üç yapraktan oluşan takımlarında müteselsil sıra numaraları bulunmaktadır. Her beyan için üç yapraktan müteşekkil bir takım oluşturulacaktır. Birinci yaprak vergi dairesine verilmek üzere, ikinci yaprak mükellefe verilmek üzere, üçüncü yaprak ise muhtarlıkta kalmak üzere düzenlenmiştir. Her üç yaprak da içerik olarak birbirinin aynıdır. Muhtarlıkta kalan yapraklar defterden ayrılmayacak, dip koçanı mahiyetinde kalacaktır. Yapılacak olan ekim sayım beyanında;

- Çiftçinin soyadı ve adı;
- Çiftçinin ikametgâh adresi;
- Zirai işletmenin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulunduğu yer;
- Ekimde: Geçen yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği ve ekimin nev'i;
- Hayvancılıkta: Beslenen hayvanların cins ve miktarları;
- Meyvacılıkta: İcabına göre, meyva verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı veya bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği

yer almaktadır. Ekim Sayım beyanı her yılın Kasım ayında yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının iklim şartlarını göz önünde bulundurarak beyan süresini değiştirme yetkisi vardır. Ekim sayım beyanı, sözlü veya yazılı yapılabilmektedir. Beyanların sözlü ya da



yazılı olduğu defterin beyan şekli kısmında yazılacaktır. VUK m.243 gereğince beyanı yapanlar, beyanlarını imza veya mühürle onaylarlar. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri de imzalarını atacak veya şahsi mühürlerini basacaklardır. Ayrıca muhtarlık mührü de basılacaktır<sup>86</sup>.

Buna karşılık ihtiyar heyeti ve muhtar, VUK m.244 gereğince beyanda bulunan çiftçilere ekim sayım defterlerindeki bilgilere istinaden ekim ve sayım ilmühaberi verirler. Bu ilmühaberler için ücret alınmadığı gibi, hiçbir resim ve harç uygulaması da söz konusu değildir.

Ekim ve sayım beyanının süresinin sona ermesinden sonra muhtar ve ihtiyar heyetlerince bulunması zorunlu olduğu halde hiç bulunmayan ve eksik veya yanlış beyanda bulunan çiftçilerin beyanda bulunmasına veya beyanını düzeltmesinde davet varakası kullanılacaktır. Davet varakası ile muhtar ve ihtiyar heyetlerinin, beyanın yapılıp yapılmadığını veya beyanın doğru olup olmadığını soruşturarak beyanda bulunmayan veya yanlış beyanda bulunan çiftçilere yönelik 1 Aralık'ta düzenleyerek ve bunu aynı günde muhtarlığın kapısına asarak 16 Aralık'a kadar beyanda bulunmaya veya beyanlarını düzeltmeye sevk edilmesi sağlanır. Davet varakasının bir örneği 16 Aralık'ın akşamına kadar muhtarlığın kapısına asılır ve ertesi gün buradan alınarak muhtar tarafından saklanır. Diğer örneği ise 31 Aralık'ın akşamına kadar makbuz karşılığı vergi dairesine teslim edilir. Varakanın asılması ve indirilmesi ayrı ayrı zabıtlarla belirtilir. Beyana davet edilen çiftçilerin kaydı için bir adet davet varakası yeterli gelmezse, birden fazla davet varakaları düzenlenebilir<sup>87</sup>.

Bildirme varakası, 16 Aralık akşamına kadar beyanda bulunmayanlar veya beyanlarını düzeltmeyenler için muhtar ve ihtiyar heyetlerinin bu durumu belirtmek üzere kullandığı belgeye verilen addır. Bildirme varakası, iki örnek halinde düzenlenecek, her iki örnek de muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri tarafından imzalanacak veya şahsi mühürle mühürlenecektir. Bunun yanında muhtarlık mührü de basılacaktır. Varakanın aslı 31 Aralık akşamına kadar makbuz karşılığı vergi dairesine verilecek ve sureti de muhtar tarafından saklanacaktır.

<sup>86</sup> <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (E.T:25.04.2019).

<sup>87</sup> <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (E.T:25.04.2019).

Ekim sayım beyanı safhasının tamamlanmasından sonra ekim sayım beyanı sonuçlarının tespiti amacıyla muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından ekim sayım tutanağı düzenlenmektedir. Ekim sayım tutanağında, kanuni beyan süresi içinde kaç adet çiftçinin başvuruda bulunduğu, beyan süresinin sona ermesinden sonra kaç çiftçinin beyana veya eksik ve hatalı beyanlarını düzeltmeye davet olunduğu, 16 Aralık gününe kadar olan süre içinde kaç çiftçinin beyanda bulunduğunu veya beyanını düzelttiği, davete rağmen beyanda bulunmayan veya beyanını düzeltmeyen kaç çiftçi hakkında bildirme varakası düzenlendiği sayılar yazı ile yazılmak suretiyle belirtilir<sup>88</sup>.

Vergi dairesince ekim sayım beyanı aşamasında düzenlenen ve muhtarlar tarafından teslim edilen ekim ve sayım defterleri, bildirme varakaları, davet varakaları ve ekim sayım tutanakları karşılığında iki örnek halinde ekim sayım makbuzu düzenlenir. Bu makbuz muhtar ve ilgili vergi dairesi memurunca imzalanır. Makbuzun aslı teslimatı yapan muhtara verilerek; örneği dip koçanı suretiyle vergi dairesince saklanmaktadır<sup>89</sup>.

VUK m.243., zirai işletmeleri GVK m.54'de belirtilen yazılı işletme büyüklüklerini aşan çiftçilerin her yıl Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunmaları gerektiğini vurgulamaktadır. Beyana davet edilen yükümlülerin VUK m.245. çerçevesinde süresinde beyana davete icabet etmemeleri halinde birinci derece usulsüzlük cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Bu süre içinde beyanda bulunmayan veya beyanda bulunmakla beraber VUK m.243'deki şartları kapsayacak şekilde beyanda bulunmayan çiftçiler ise VUK m.352/II-2 uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezasına maruz kalacaklardır<sup>90</sup>. Bu durumda beyanda bulunma yükümlülüğü altında bulunan çiftçilerin, muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından beyana davet edildiği halde davete uymaması durumunda birinci derece usulsüzlük cezasına muhatap olması durumu söz konusu iken, yasal süresinde beyanda bulunmama ile yasada istenilen bilgileri kapsayacak şekilde doğru olarak beyanda bulunmamanın yaptırımını ikinci derece usulsüzlük cezası olacaktır.

---

<sup>88</sup> <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (E.T:25.04.2019).

<sup>89</sup> <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (E.T:25.04.2019).

<sup>90</sup> [http://guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/new\\_files/VUK.MADDE-243.pdf](http://guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-243.pdf) (E.T:25.04.2019).

## BÖLÜM 2

### GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ

#### 2. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİ

VUK m.246/2’de yer alan ekim ve sayım beyanlarını denetlememe fiiline ilişkin düzenleme, aynı kanunun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının “Ekim ve Sayım Beyanı” başlığını taşıyan dördüncü kısmında yer almaktadır. Madde hükmüne göre “*Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun (TCK) görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır*”. Ekim ve sayım beyanlarını denetlememe fiili, aynı kanunda yer alan diğer vergi suçlarından farklı bir yerde düzenlenmiştir. Bu anlamda bazı yazarlarca niteliği nedeniyle vergi suçu olarak sayılmamasına rağmen<sup>91</sup> kanunda kendine özgü bir yeri olması ve temel suç unsurlarını barındırması bakımından vergi suçu olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri, VUK m.243 ve GVK m.54 gereğince belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçilerin bulunmak zorunda olduğu ekim ve sayım beyanlarının doğruluğunu araştırmak, beyanda bulunmayanları beyana davet etmek ve davete uymayanları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri, VUK m.246/2’nin yapmış olduğu atıfla TCK m.257 çerçevesinde “Görevi Kötüye Kullanma” suçundan cezalandırılacaktır<sup>92</sup>. Bu bağlamda fiilin değerlendirilmesinde VUK hükümlerinin yanında TCK hükümlerinin de değerlendirilmesi gerekliliği dikkate alınması gereken bir husus olmaktadır.

<sup>91</sup> Bkz. Özcan, Onur, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.38; Bilici, s.91.

<sup>92</sup> Ömercioğlu, Abdullah- Dayıoğlu, Melike Rana- Arslan, Cem Barlas, **Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD), C: 8, S:1, Ocak 2018, s.63.

## **2.1. EKİM VE SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİNİN GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KAPSAMINDA HUKUKSAL OLARAK İRDELENMESİ**

Ekim ve sayım beyanlarını denetlememe fiilinin, özü ve hukuki yapısı itibarıyla suç niteliğine haiz olması nedeniyle suçun incelenmesi bakımından da diğer suçların incelenmesi ve değerlendirilmesinde izlenen usulün takip edilmesi gerekir. Nitekim öncelikle fiilin tarihsel gelişimi ile başlayarak suç olan fiilin unsurları ile hukuka aykırılık durumu ile hukuka uygunluk halleri belirtilecek, akabinde suç olan fiilin özel görünüş şekilleri ile suçla ilgili soruşturma ve kovuşturma usulü belirtilecektir. Nihayetinde ise fiilin işlenmesi neticesinde uygulanacak olan yaptırım ifade edilecektir.

### **2.1.1. SUÇUN TARİHİ GELİŞİMİ**

Tarım sektörü, Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren Türk ekonomisinin öncü sektörlerinden biri olmuştur. Nitekim 1960'da tarımın milli gelir içindeki payı %37,9'dur<sup>93</sup>. Ayrıca 2. Dünya Savaşı sonrası ülke ekonomisine yönelik birtakım reformlar ve tarım sektörü özelinde belli başlı gelişmeler, sektörün vergilendirilmesine yönelik çalışmaları beraberinde getirmiştir. Bu gelişmeler neticesinde çiftçilerin yaptığı ekim sayım beyanlarının denetlenmesi de şartlar çerçevesinde zorunlu hale gelmiştir.

10-12 Ocak 1961 tarihlerinde Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı VUK'un 243-246. maddeleri arasında "Ekim sayım beyanı ve defteri", "Ekim ve sayım ilmühaberi", " Tahkik ve ihbar ödevi" ve " Ücret ve Sorumluluk" başlıkları ile ilk kez ekim sayımla ilgili düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu çerçevede ekim sayım beyanları kanunda belirtilen koşullar açısından her yılın Kasım ayında çiftçilerce yapılacak, bu beyanların doğruluğunu ve yapıp yapılmadığını muhtar ve ihtiyar heyeti denetleyecek ve denetleme yükümlülüğünün ihmali veya suistimali halinde sorumluluk altında bulunacağı hüküm altına alınmıştır.

Belirlenen bu hükümlerle ilgili ilk değişiklik 1963 yılında yürürlüğe giren "1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında Kanun"<sup>94</sup> ile olmuştur. Yapılan kanun

<sup>93</sup> Kepenek, Yakup ve Yentürk, Nurhan, (12.Basım), **Türkiye Ekonomisi**, Remzi Kitabevi, 2001, s.116.

<sup>94</sup> 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11343.pdf> .

değişikliğinde bulunan 16. ve 17. maddelerle ekim sayım beyanlarıyla ilgili bazı hususlar şu şekilde değişmiştir;

- 243. maddenin birinci fıkrasında yer alan a,b ve c bentleri<sup>95</sup> kaldırılarak tek bir sırayla birleştirilmiştir. Maddenin 2.fıkrasında yer alan “*Ekim ve hayvancılıktan başka zirai faaliyette bulunanlar yukarıki bilgiler yerine o faaliyetlerin mahiyetlerine uygun olarak Maliye ve Tarım Bakanlıklarınca müştereken belli edilecek bilgileri yazdırırlar.*” ibaresi kaldırılmıştır.
- Kanunun ilk halinde yer alan “*Adi ortaklıklarda beyanın ortaklardan biri tarafından yapılması kâfidir. Bu takdirde diğer ortakların ad ve soyadlarıyla ikametgâh adresleri ve ortaklıktaki hisseleri de beyanda bulunan ortak tarafından deftere yazdırılır.*” ifadesi değiştirilmiş ve aile reisi müessesesi ilave edilmiştir<sup>96</sup>.
- 245. maddenin birinci fıkrasında yer alan “*Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243 üncü madde hükümlerine göre yapılan beyanlarını (Bu maddenin c bendindeki beyan hariç) doğruluğunu tahkik ederler.*” ifadesinde parantez içinde yer alan ifade c bendinin kaldırılması nedeniyle kaldırılmıştır.

1963 yılında yapılan bu değişikliklerin ardından konu hakkında uzun süre herhangi bir değişiklik yapılmamış, 2008 yılında ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi hakkındaki cezanın 5237 sayılı TCK’ya uyarlanması suretiyle değişikliğe uğramıştır. 2008 yılında 4369 sayılı Kanunun 274. maddesiyle birlikte VUK’un 246. maddesinin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

765 sayılı mülga TCK’nın 228, 230 ve 240. maddeleri görevi kötüye kullanma suçunu düzenlemektedir. Buna göre;

**Madde 228:** Devlet memurlarından her kim bir şahıs veya memur hakkında memuriyetine ait vazifeyi suiistimal ile kanun ve nizamın tayin ettiği ahvalden başka suretle keyfi bir muamele

---

<sup>95</sup> **Madde 243:** Gelir Vergisi Kanunu ile tâyin edilen zirai işletme büyüklüğü ölçülerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai faaliyetlerinin (Gezginci hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla orada beyana açık bulundurulacak olan ekim ve sayım defterine aşağıdaki bilgileri yazdırırlar : a) 1. Çiftçinin soyadı ve adı; 2. Çiftçinin İkametgâh adresi; 3. Zirai işletmesinin (Gezici hayvancılıkta kışlak) bulunduğu yer; b) Ekime ait bilgiler. Geçen yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar; 1. Ekilen arazinin genişliği, 2. Ekimin nevi. c) Beyana takaddüm eden vergilendirme dönemi içindeki satışların tutarı. 1. Satılan malın cinsi, 2. Satılan malın miktarı, 3. Satış bedeli tutarı.

<sup>96</sup> Yapılan düzenleme şu şekildedir: “Adi ortaklıklarda beyanın ortaklardan biri aile reisi beyanında aile reisi tarafından yapılması kâfidir. Bu takdirde diğer ortaklarla eş ve çocukların ad ve soyadları, ikametgâh adresleri ve hisseleri beyanda bulunan tarafından deftere yazdırılır.”

yapar veya yapılmasını emreder veya ettirirse altı aydan üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu muamelede hususi maksat veya siyasi saik veya sebep mevcut ise cezası üçte birden yarıya kadar artırılır. Memuriyetinin icrasında lüzumsuz yere sert muamelelerle bir şahsın kanun hükmüne veya hükümetin emirlerine itaat etmemesine sebep olan memur dahi aynı ceza ile cezalandırılır.

**Madde 230:** Hangi nedenle olursa olsun memuriyet görevini yapmakta savsama ve gecikme gösteren veya üstünün yasaya göre verdiği buyrukları geçerli bir neden olmadan yapmayan memur üç aydan bir yıla kadar hapis ve bin liradan beşbin liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır. Bu savsama ve gecikmeden veya üstünün yasal buyruklarını yapmamış olmaktan Devletçe bir zarar meydana gelmişse, derecesine göre altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile birlikte süreli veya temelli olarak memuriyetten yoksun kalma cezası da hükmolunur. Her iki durumda memurun vazifesini geciktirmesinden veya verilen buyruğu yapmamasından, kişiler herhangi bir zarara uğramışsa bu zarar ayrıca ödettilir.

**Madde 240:** Yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapsedilir. Cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve her iki halde ikibin liradan onbin liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Ayrıca memuriyetten süreli veya temelli olarak yoksun kılınır.

şeklinde yaptırımlar belirlenmiştir.

Suçun üç madde halinde ayrı ayrı düzenlenmiş olması uygulama açısından sıkıntılar oluşturmuş, genel ve tamamlayıcı bir suç tipi olarak 5237 sayılı TCK ile tek bir maddede toplanmıştır. Nitekim 5237 sayılı TCK'nın 257. maddesi görevi kötüye kullanma suçunu tek bir hal içinde barındırmıştır.

İşte 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle TCK'nın değişmesiyle birlikte VUK m. 246/2'nin revize edilmesi durumudur. Buna göre ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi halinde 765 sayılı TCK'nın 230 ve 240. maddelerinde belirlenen cezalar yerine aynı maddelerin 5237 sayılı TCK'da tek hali niteliğinde olan 257. madde çerçevesinde cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede yapılan değişiklik kanun maddesinin güncellenmesi olarak ifade edilebilir.

### **2.1.1.1. Suçun Konusu**

Suçu oluşturan her hareketin mutlaka bir konusu vardır<sup>97</sup>. Suçun konusu ile kastedilen şey, suçla ilgili somut unsurlardır. Başka bir deyişle suçun konusu olması için suçu oluşturan şahıs veya suçun işlendiği eşya gereklidir. Somut ve cismani olmayan şeylerin suçun konusunu oluşturması mümkün değildir<sup>98</sup>.

<sup>97</sup> Özgenç, İzzet, (3.Basım), **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Ankara, 2006, s.215.

<sup>98</sup> Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009, s.94.

Suçun konusu ile korunan hukuki değer birbirlerinden farklıdır. Suçun konusunu suçla ilgili somut hususlar oluştururken korunan hukuki değerde şahıs veya eşya gibi şeylerden bağımsız soyut unsurlar söz konusudur. Örneğin kasten yaralama suçunda suçun konusu saldırıya maruz kalan kişinin vücudu iken, korunan hukuki değer kişinin vücut dokunulmazlığıdır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin konusu, muhtar ve ihtiyar heyetinin çiftçilerle zirai işletmelerin ekim sayım beyanına yönelik görevler oluşturmaktadır. Örnek olarak çiftçinin sözlü olarak ekim sayım beyanında bulunduğu bu durumu ekim sayım defterine kaydetmek suretiyle tasdikli bir ekim sayım ilmühaberi vermek yerine çiftçiden mutlaka yazılı beyanda bulunulmasını isteme halinde suçun konusu çiftçi iken; beyanda bulunmayan veya beyanlarını düzeltmeye gelmeyenleri vergi dairesine bildirmeme olayında konuyu vergi dairesi oluşturmaktadır.

### **2.1.1.2. Suçla Korunan Hukuki Değer**

Suçla korunan hukuki değer meselesi üzerinde farklı teoriler üretilen ve tartışılan konuların başında yer almaktadır<sup>99</sup>. Suçun tanımlanması ile mutlak surette hukuksal düzenin korunması bakımından çeşitli hukuki değerler de var olmaktadır. Suçla korunan hukuki değeri “*ceza normunun bir ceza tehdidi ile olası saldırılardan korumayı amaçladığı ‘şey’*”<sup>100</sup> olarak tanımlamak mümkündür<sup>101</sup>. Ayrıca hukuki değerler; “*dış dünyanın elle tutulur, gözle görülebilir maddi varlıkları olarak değil, toplumdaki güvenliğe, sükuna ve var olmanın onuruna dayanan toplumsal düzenin manevi değerleri olarak anlaşılmalıdır*”<sup>102</sup>.

Suçla korunan hukuki değer, suçun gerçekleşmesiyle birlikte ihlal edilen menfaat veya hukuki varlığı ifade etmektedir. Bu anlamda her suçun hukuki konusunun bulunduğu ve menfaat veya varlıkların maddi veya manevi nitelikte her konuyu

---

<sup>99</sup> Solak Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2012, s. 101.

<sup>100</sup> Hafizoğulları, Zeki- Özen, Muharrem, (6.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, US-A Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 225.

<sup>101</sup> Artık Kil, Sinem, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Işığında Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2011, s.66.

<sup>102</sup> Koca, Mahmut- Üzülmüş, İlhan, (4.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.104.

içerebileceği göz önünde tutulmalıdır<sup>103</sup>. Korunan hukuki değerin tespitinde suçun kanundaki yeriyle meydana getirdiği netice belirleyici olmaktadır<sup>104</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, niteliği itibariyle görevi kötüye kullanma suçunun özel bir türü olarak ifade edilebilir. Nitekim VUK'un 246/2. maddesi gereği suçun cezasının TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlere gönderme yapılması bunun önemli bir göstergesidir. Bununla birlikte muhtar ve ihtiyar heyetinin kamu görevlisi niteliğiyle açık bir görev suçu söz konusudur. Bu bakımdan suçla ilgili korunan hukuki değerin temelinde de görevi kötüye kullanma suçu açısından korunan hukuki değerlerin burada da geçerli olması söz konusu olmaktadır.

Görevi kötüye kullanma suçuyla ilgili maddenin gerekçesinde;

*Bir kamu göreviyle görevlendirilen kişi, bu kamu faaliyetinin yürütülmesi sırasında, görevinin gerekli kıldığı yükümlülüklerle uygun hareket etmek zorundadırlar. Öyle ki; kamu faaliyetlerinin gerek eşitlik gerek liyakatilik açısından adalet ilkelerine uygun yürütüldüğü hususunda toplumda hâkim olan güvenin, inancın sarsılmaması gerekir.*

denilmektedir. Gerekçede belirtildiği üzere kamu görevlisinin yaptığı görevle alakalı yükümlülükleri icabı koruması gereken ilkeler dikkate alındığında suçla ilgili temel korunan hukuki değerin kamu idaresinin düzenli, dürüst, tarafsız ve etkin olarak sürdürülmesine yardımcı olması gerekmektedir<sup>105</sup>.

Görevi kötüye kullanan kamu görevlisinin de yaptığı hukuka aykırı fiil karşısında korunan temel menfaatin amacı zarar görme veya mağduriyet yaşama riskine haiz kişileri ve idareyi korumaktır<sup>106</sup>. Bu anlamda gerek idarenin gerekse şahısların kamu görevlileri karşısında çifte koruma garantisi söz konusu olmaktadır<sup>107</sup>. Bu garanti hem kişilere hem de idareye faydalı olmaktadır<sup>108</sup>.

---

<sup>103</sup> Toroslu, a.g.e, s.93.

<sup>104</sup> Karataş, Nazif, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, International Journal of Legal Progress, Vol 1, No 2, 2015, s.50.

<sup>105</sup> Cihan, Mehmet Can, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s.31.

<sup>106</sup> Güvenç, Nur, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010, s.23.

<sup>107</sup> Cihan, Erol, **"Görevi Kötüye Kullanma Suçu"**, İ.Ü Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü Hıfzı Timur'un Anısına Armagan 1979 'dan Ayırbaşım, İstanbul 1979 s.183, akt. Cihan, a.g.e, s.31.

<sup>108</sup> Yarsuvat, Duygun, **Devlet İdaresi Aleyhine İşlenen Cürümlerin Genel Prensipleri**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.30, S.3-4, İstanbul 1964, s.665.



Ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi meselesinde de korunacak hukuki değerin muhtarların ve ihtiyar heyeti azalarının kamu görevlisi sıfatıyla gerçekleştirdikleri denetleme görevlerini ihmal etmeleri veya kötüye kullanmaları halinde kişilerin ve idarenin menfaatine hanel getirecek veya zarara uğratabacak durumların oluşmamasıdır<sup>109</sup>. Suç olan fiille ilgili görevi kötüye kullanma suçuyla bağlantılı olması suretiyle korunan hukuki değer

*Kamu idaresinin kanuna uygun işleyiş düzeni ve kamusal görevlerin düzenli, etkili ve dürüst bir biçimde yerine getirilmesine ilişkin devlete ait menfaat ile kamu görevlisinin görevini yaparken idareye ve kişilere zarar vermemesi, mağduriyete yol açmamasıdır*

şeklinde ifade edilebilir<sup>110</sup>.

### 2.1.2. SUÇUN UNSURLARI

Bir suç meydana gelirken, oluşumunu sağlayan çeşitli unsurların bileşenini de yanında taşır. Bu unsurlar, suçun oluşumundaki temel yapıtaşları olduğu kadar suçun özünü de içinde barındırır. Var olan her bir unsur, suçun meydana gelmesi için zaruri nitelikte olan unsurlardır. Her suç için olması mutlak olan unsurlar genel (asli) unsurlar olarak tanımlanırken, belirli suçların varlığı için gerekli olarak aranan birtakım unsurlar da özel (tali) unsurlar olarak isimlendirilir<sup>111</sup>. Öğretide suçun unsurlarının tasnifiyle ilgili farklı görüşler öne sürülmüştür<sup>112</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde temel özellikler TCK etrafında şekillenmiştir. Çünkü suçun oluşumunda görevi kötüye kullanma suçunun özellikleri (suçu kamu görevlisinin işlemesi, suçun icrai veya ihmali bir şekilde işlenmesi gibi) açık bir biçimde ortadadır. Bu minvalde suçun unsurlarının işlenmesinde TCK sisteminde kabul gören ayırımın dikkate alınması doğru

---

<sup>109</sup> Güvenç, a.g.e, s.24.

<sup>110</sup> Gökcan, Hasan Tahsin, (1.Baskı), **Görevi Kötüye Kullanma, Zimmet, Banka Zimmeti, İrtikap, Rüşvet Suçları**, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.58.

<sup>111</sup> Solak Akman, a.g.e, s.151.

<sup>112</sup> Temel anlamda ikili, üçlü ve dördü ayrımlar kabul görmekte olup bu görüşler hakkında bkz. Demirbaş, Timur, (8.Baskı), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 2012, s. 193-194; Hafizoğulları- Özen, s.188-190; Özgenç, İzzet, (9.Bası), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 2013, s.156-160, Soyaslan, Doğan, (6.Baskı), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 2014, s.236 vd.

olmaktadır. Nitekim TCK sistemindeki suç teorisi çerçevesinde üçlü ayırım kabul görmüş olup, buna göre sistematize edilmiştir<sup>113</sup>. Bu unsurlar:

- Maddi unsur
- Manevi unsur
- Hukuka aykırılık unsuru

olarak sıralanabilir.

### **2.1.2.1. Suçun Maddi Unsurları**

Her suçun meydana gelmesinde suç unsurlarının biraraya gelmesi etkilidir. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde de diğer suçlarda olduğu gibi esas manada maddi ve manevi unsurlarla hukuka aykırılık unsurunun yer aldığı muhakkaktır. Bu anlamda suçun değerlendirilmesinde bu tip unsurlar ele alınır.

Suçun maddi unsurları olması gereken unsurlar olarak belirtilir. Çünkü maddi unsurlar gerçekleşmediği takdirde meydana gelmesi muhtemel dış değişiklikler gerçekleşmeyecektir<sup>114</sup>. Elbette bu değişiklik kanuni tarifte yer alan değişikliklerle mümkün olmaktadır<sup>115</sup>. Bu durum kanunilik ilkesinin bir yansıması niteliğindedir.

#### **2.1.2.1.1. Suçun Fiili**

Suç, meydana gelebilmesi açısından fiile ihtiyaç duyar. Fiil ise insanın gerçekleştirmiş olduğu hareketi ifade eder. İnsanın dışındaki varlıklara ait fiiller, sadece insana atfedilebildiği halde suç olmaktadır<sup>116</sup>. İnsan iradesinin etkili olmadığı yani devre dışı kaldığı bir halde fiilden bahsetmek mümkün olmayacaktır<sup>117</sup>. Fiilin; hareket, netice ve illiyet (nedensellik) bağının oluşturduğu çatı kavram olarak ifade edilmesi karşısında

---

<sup>113</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 160.

<sup>114</sup> Yılmaz, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza ve Ceza Usulü Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s.6.

<sup>115</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.172.

<sup>116</sup> Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.193.

<sup>117</sup> Artuk, Mehmet Emin- Gökçen, Ahmet- Yenidünya, Ahmet, (11.Baskı), **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.14.

mevcut TCK'nın bu anlayışın dışında her birinin ayrı ayrı ele alınması gerekliliği prensibinden hareket ettiğini göz önünde bulundurmamak gerekir<sup>118</sup>.

Fiilin “yapma” şeklinde icrai olarak işlenmesi gibi “yapmama” şeklinde ihmali olarak işlenmesi mümkündür<sup>119</sup>. İhmali hareket, icrai hareketin “antitezi” niteliği taşımaktadır. Lakin ihmali harekette insanın nesnel yani harici bir davranışı olarak belirtilmektedir<sup>120</sup>. Genel itibariyle fiilin şu şekilde tanımlanması mümkündür: “*Fiil, kişinin iradesiyle hakim olduğu, belli bir neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranıştır.*”<sup>121</sup>. Fiile yönelik ayrımlar aynı zamanda çeşitli şekillerde kavramlaştırılmıştır. Bunların; serbest hareketli suçlar, bağlı hareketli suçlar, tek veya çok hareketli suçlar, seçimlik suçlar ve kesintisiz suçlar olarak tasnif edildiği görülmektedir<sup>122</sup>. Her suç, kendi özelliğine göre farklı hareket unsurunu oluşturmakta, nitelendirme de bu şekilde yapılmaktadır.

Suçun gerçekleşmesi için gerekli olan fiil, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevleri içerisinde kalan, kanuna aykırı bir şekilde görevlerine icrai veya ihmali bir biçimde aykırı davrandıkları durumu ihtiva etmektedir. Suçun fiilinin anlaşılabilmesi bakımından üç hususun önemli olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Bunlar; görevle ilgili bir hareketin olması, denetlememe suçunun ihmali ve icrai hareketle gerçekleşmesi ve hareketin görevin gereğine aykırı bir halde yapılmasıdır.

Öncelikle suçun gerçekleşmesi açısından fiili gerçekleştiren fail olan muhtar ve ihtiyar heyetinin gerçekleştirdiği eylemin görev sınırları içerisinde kalması, yani failin işlediği fiilin görevine giren konuda olması gerekmektedir<sup>123</sup>. Failin fiili, kamu görevlisi olduğu halde, ekim sayım beyanlarını denetlemeye haiz göreviyle alakalı bulunmuyorsa bir başka deyişle konuyla ilgili bir görevi olmayan kişinin hukuka aykırı fiili gerçekleştirmesi veya görevle alakalı kamu görevlisinin fiili göreviyle alakalı mevcut suçu oluşturmuyorsa o zaman fiilin ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili

---

<sup>118</sup> Fiilin tek çatı altında üç unsuru barındırmadığı hakkındaki görüşler hakkında bkz. Özgenç, **Genel Hükümler** s.160; Aksı görüşte Hafizoğulları- Özen, s.194.

<sup>119</sup> Arslaner, Hakan, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s.22.

<sup>120</sup>Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.195.

<sup>121</sup> Maurach, Reinhart- Zipf, Heinz: **Strafrecht**, Allgemeiner Teil, Teilband I, 7. Auflage, Heidelberg, 1987, s. 175, 185 akt. Özgenç, **Genel Hükümler**, s.161.

<sup>122</sup> Giyik, Abdülbaki, **Türk Hukukunda Tefecilik Suçu**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2014, s.56.

<sup>123</sup> Gökcan, a.g.e, s.63.

olduğundan bahsedilemez<sup>124</sup>. Nitekim suçun görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olması nedeniyle<sup>125</sup> TCK m.257'nin gerekçesinde belirtilen “görevi kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için, gerçekleştirilen fiilin, kamu görevlisinin görevi alanına giren bir hususla ilgili olması gerekir.” ifadesi, ekim sayım beyanlarıyla ilgili kanundan kaynaklanan görevlerin suç kapsamına gireceği konusunda açıklayıcı bir ifade olmaktadır.

Ekim sayım beyanlarıyla ilgili görev suçunun gerçekleşmesi icrai veya ihmali bir hareketle ortaya çıkmaktadır. Belirtmek gerekir ki VUK m.246/2. “Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.” şeklinde belirtmek suretiyle suçun icrai veya ihmali bir biçimde gerçekleşebileceğini açıkça ortaya koymaktadır. Bir başka deyişle, suçun fiilinin oluşabilmesi fiilin icrai veya ihmali bir biçimde olmasına bağlıdır.

Daha önce belirtildiği üzere icrai davranış “yapma”, ihmali davranış “yapmama” fiiline dayanmaktadır. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin işlenmesinde de TCK m.257'ye yapılan yollama ile fiilin icrai veya ihmali olarak gerçekleşebileceği vurgulanmıştır. İcrai hareket, failin aktif davranışta bulunmasını ifade eder<sup>126</sup>. Bu hareketler, kanun tarafından yasaklanan hareketlerin yapılması ile gerçekleşirler<sup>127</sup>. Fail, gerçekleştirdiği etkin davranışıyla suçun işlenmesini gerçekleştirmiş olmaktadır. Kanunda icrai hareketlerin ihmali hareketlerden sonuç itibariyle daha zararlı veya tehlikeli olmaları düşünülerek, ihmali suçlara nazaran daha ağır cezalandırma yoluna gidilmiştir<sup>128</sup>. Buna karşılık ihmali hareket, failin görevi gereği yapması gereken işi hiç yapmaması veya gecikerek yapması şeklinde ortaya çıkar<sup>129</sup>. İşin hiç yapılmaması, edilgen bir davranış göstererek hareketsiz kalma şeklinde bulunurken, gecikerek

---

<sup>124</sup> Suçun altyapısını oluşturan görevi kötüye kullanma suçu ile ilgili açıklamalar hakkında bkz. Önder, Ayhan, (4.Bası), **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s.211; Erman, Sahir- Özek, Çetin, **Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu İdaresine Karşı İşlenen Suçlar**, İstanbul, 1992, s.209; Toroslu, s.302.

<sup>125</sup> Şenyüz, Doğan, (9.Baskı), **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016, s.428.

<sup>126</sup> Gökcan, a.g.e, s.63.

<sup>127</sup> Demirbaş, a.g.e, s.216.

<sup>128</sup> Artuk, Mehmet Emin- Gökcan, Ahmet- Yenidünya, Ahmet, (4.Bası), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s.425.

<sup>129</sup> Koca, Mehmet Reis, (1.Baskı), **Zimmet- İrtikap- Rüşvet- Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.594-595.

yapmada, görevin yapılması gereken belli bir sürenin geçmiş olması anlaşılır. Belli bir süre dolmamışsa suç işlenmiş sayılmamaktadır<sup>130</sup>.

İcrai hareketle ihmali hareket birbirinden davranışın gerçekleşip gerçekleşmemesine göre ayrılır. İcrai harekette fiil, doğal olarak belirlenirken, ihmali harekette sadece normatif olarak bir davranışın gerçekleştirilmemesi, belli bir davranışta bulunmamayı ifade eder. Özgenç, ihmali “*davranış normlarıyla kişiye belli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünün tahmil edildiği hallerde, kişinin bu yükümlülüğü yerine getirmemesidir.*” şeklinde ifade eder<sup>131</sup>. Bu anlamda davranışın oluşum şekli anlamında bir ortaklığın söz konusu olmadığı muhakkaktır. Ancak bu iki hareket açısından haksızlık anlamında bir uyuşmanın söz konusu olduğu belirtilebilir<sup>132</sup>.

Suçun fiili açısından önemli olan bir diğer unsur ise fiilin görevin gereğine aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesi halidir. Esasen görevin gereğine aykırılık durumu suçun hem icrai hem de ihmali davranışla işlenmesi bakımından mümkündür. Bu bakımdan icrai ve ihmali hareketler bakımından görevin gereğine aykırılık durumu, fiillerin görevin gereğine uygun davranılmamasını içermektedir. İcrai harekette görevin gereğine aykırılık durumu, failin yürüttüğü kamusal faaliyetle bağlantılı kendisine yüklenilen davranış normlarına aykırı hareket etmesi olarak anlaşılır<sup>133</sup>. Burada kötüye kullanılan husus görev değil, görevin yapılması için verilen yetkidir<sup>134</sup>. Kamu görevlisi, görevini yapmak üzere kendine verilen yetkiyi görevinin gereklerine aykırı şekilde kullanırsa o zaman görevin kötüye kullanması söz konusu olur<sup>135</sup> ki bu durum ekim sayım beyanlarının icrai olarak işlenmesinin önemli bir göstergesidir.

İhmali harekette görevin gereğine aykırı davranılması ise, ihmali davranışta daha önce değinilen görevi hiç yapmama veya gecikmeli olarak yapmadır. İhmal edilen veya geciktirilen işlem doğrudan emir veya düzenleyici bir işlemde kaynaklanabilir.

---

<sup>130</sup> Gökcan, a.g.e, s.105-106.

<sup>131</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.219.

<sup>132</sup> Bu konu hakkında bkz. İçel, Kayıhan- Sokullu Akıncı, Füsun- Özgenç, İzzet- Sözüer, Adem- Mahmutoglu, Fatih Selami- Ünver, Yener, (3.Bası), **Suç Teorisi**, Beta Basım, İstanbul, 2004, s.60 vd.

<sup>133</sup> Gökcan, a.g.e, s.66.

<sup>134</sup> İçel vd. , a.g.e, s.64.

<sup>135</sup> Özbek, Veli Özer-Kanbur, Mehmet Nihat- Doğan, Koray- Bacaksız, Pınar- Tepe, İlker, (4.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.1006.

İşlem ister doğrudan emir, isterse düzenleyici işlemde kaynaklınsın önemli olan görevin gerektirdiği ölçüde olmasıdır<sup>136</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından suçun fiili, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin, zirai işletmeler ve çiftçilerin ekim sayım beyanıyla ilgili kanundan kaynaklanan görevlerinin kötüye kullanılması veya ihmali. Daha öncede belirtildiği üzere suçun icrai ve ihmali olarak işlenmesi bakımından yapılması gereken bir şeyin hiç veya süresinde yapılmamasıyla suçun işlenmesinin mümkün olabileceği gibi, görevin kanunda belirtildiği şekilden aykırı yapılmasıyla da suçun işlenmesi mümkündür.

VUK'un 243 ile 245. maddeleri incelendiğinde bu fiillere örnek olarak; beyanları ekim-sayım defterine kaydetmemek, beyanda bulunan çiftçilere tasdikli ekim-sayım ilmühaberi vermemek, yapılan beyanların doğruluğunu araştırmamak, beyanda bulunmayanları beyana davet etmemek, yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunanları beyanlarını düzeltmeye davet etmemek gösterilebilir. Ayrıca failin yanlış bilgileri kasten ve bilerek onaylaması da suça yönelik verilecek örneklerden biri olarak gösterilebilir<sup>137</sup>.

#### 2.1.2.1.2. Suçun Faili

Her suçun mutlaka bir faili bulunmaktadır. Fail suç teşkil eden fiili işleyen kişidir. Suçu işleyen kişi sadece gerçek kişi olabilir. Çünkü belli bir amaca yönelerek bir irade dahilinde hareket etme yeteneği sadece insanlara özgüdür<sup>138</sup>. Bu bakımdan suçu oluşturan fiil sadece insan tarafından gerçekleştirilebilir. Ceza hukukunda tüzel kişilerin hareket yeteneği bulunmadığından fail olması mümkün olmamaktadır<sup>139</sup>. Bu yüzden tüzel kişilerin kusur yeteneğinden de bahsedilememektedir<sup>140</sup>.

Failin fiile yönelik etkisi ceza hukuku açısından öneme sahiptir. Bilhassa failin işlediği suçun niteliğiyle olan bağlantısının saptanmasının yanısıra failin uygun olduğu

---

<sup>136</sup> Tezcan, Durmuş- Erdem, Mustafa Ruhan- Önok, Murat, (12.Baskı), **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.960.

<sup>137</sup> Donay, Süheyl, (1.Baskı), **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, Ankara, 2007, s.177.

<sup>138</sup> Artuk vd., **Genel Hükümler**, s.289.

<sup>139</sup> Tüzel kişilerinde fail olarak kabul edilebileceği hakkında görüş için bkz. Soyaslan, a.g.e, s.247.

<sup>140</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.100.

kanuni tip belirlenir. Böylece fiille fail arasındaki bağ kurularak failin fiile kazandırdığı nitelikler ortaya çıkmaktadır<sup>141</sup>.

Faillik, TCK m.37’de suçun gerçekleştiren harekete dahil olan her kişi için kullanılan bir kavram olmuştur<sup>142</sup>. Başka bir deyişle, suçun gerçekleşmesinde doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunan herkes fail olarak nitelendirilmektedir. Bu maddeyle birlikte failin geniş anlamda tanımı; *“Suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi gerçekleştiren, iradi hareket yeteneği bulunan, yaşayan gerçek kişi ve suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi bu kişi ile birlikte yapan kişidir”*<sup>143</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde, VUK çerçevesinde zirai işletmeler ve çiftçilerin ekim sayım beyanı konusunda görevlendirilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri fail olarak sorumludur. VUK m.244-246 muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin sorumluluğunu belirtmiştir.

Muhtar kelimesi, Arapçadan geçmiş bir kelimedir. Hukuki anlamda, mahalle ve köylerin kanunlarla belirtilmiş işlerini yürütmek amacıyla köy ve mahalle sakinlerinin seçtikleri kişidir<sup>144</sup>. İhtiyar heyeti kavramı ise, genelde ihtiyar kurulu ve ihtiyar meclisi kavramlarıyla aynı anlamda kullanılmakla birlikte ekseriyetle ihtiyar heyeti olarak tercih edilmektedir. Bu bakımdan ihtiyar heyeti, köy ve mahallenin yönetimiyle ilgili kararların alındığı, üyeleri mevcut yerde oturan seçmenler tarafından seçilen karar organıdır<sup>145</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde önem arz etmesi bakımından, suçun niteliği gereği, görevi kötüye kullanma suçu ile olan bağlantısı nedeniyle failin kamu görevlisi olması zorunludur. Kamu görevlisinin tanımı TCK’da yapılmıştır. TCK m.6/1-c’ye göre kamu görevlisi, *“Kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi”* olarak tanımlanmaktadır. Burada kamu görevlisi sayılmanın ölçütü kişinin kamusal faaliyete

---

<sup>141</sup> Toker, Gül, **Kasten Yaralama Suçu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013, s.9.

<sup>142</sup> Faillikle ilgili Alman Ceza Hukukundaki farklı tanım ve ayrımlar hakkında bkz. Keçecioğlu, Elvan, **Alman Ceza Hukukunda Faillik**, TBB Dergisi, S.65, 2006, s.73-88.

<sup>143</sup> Oslu, Sevim Gülce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.69.

<sup>144</sup> Kardeş, Sâlahaddin, **Köy ve Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyeti Hukuk Kitabı**, Yetkin Yayınları, 2015, s.17.

<sup>145</sup> Kardeş, a.g.e, s.18.

katılmasıdır<sup>146</sup>. TCK'daki bu tanımla birlikte kamusal faaliyetin yürütülmesi esas alınmış, 765 sayılı TCK dönemindeki memur-kamu hizmetlisi ayırımından vazgeçilmiştir<sup>147</sup>. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin faili olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin işlediği suçların ceza hukuku kapsamına girmesi bakımından bu failerin kamu görevlisi sıfatıyla bu suçları işlediği muhakkaktır. Belirtmek gerekir ki; 7201 sayılı Tebligat Kanunu m.52'de

*“Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan memur ve hizmetliler ile mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti ve meclisi azaları işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, Türk Ceza Kanununun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.”*

hükmü yer almaktadır. Bu ifade esasen muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK kapsamında kamu görevlisi sayıldığını vurgulayan önemli bir gösterge olarak kabul edilmelidir. Zira 5237 sayılı TCK'da kamu görevlisi kavramının önemi ve kapsamı göz ardı edilmiş, özel kanunlarda yapılan düzenlemelerle kavramın kapsamı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu anlamda muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin işledikleri görev suçu kapsamına giren fiilleri kamu görevlisi sıfatıyla işledikleri tâbidir. İlâveten çeşitli yargı kararlarında da muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin cezai eylemler bakımından kamu görevlisi olarak belirtilmiştir<sup>148</sup>. Ayrıca Yargıtay 4. Ceza Dairesi 23.06.1951 tarih, 1951/5055 esas ve 1951/5081 karar sayılı ilamında *“maznunların ihtiyar heyeti üyesi sıfatıyla, kurul halinde, muhtarla birlikte hareket etmiş olmalarına göre, muhtar hakkında olduğu gibi üye maznunlar hakkında da idare kurulu kararına gerek olduğu”* ile ilgili bir hüküm mevcuttur<sup>149</sup>.

---

<sup>146</sup> Tezcan vd., a.g.e, s.933.

<sup>147</sup> Güvenç, a.g.e, s.26.

<sup>148</sup> Örnek olarak; Suç tarihinde köy **muhtarı** olan sanık ... **Kamu görevlisi** sanık ... ile köy halkından olan diğer sanıkların... (Yargıtay 11.CD. E:2015/8945, K:2017/6707, K.T: 16.10.2017), Köy **muhtarı** ve köy bekçisi olarak görev yapan sanıkların... görevleri itibariyle **kamu görevlisi** olan sanıkların anılan kanundaki düzenlemeler uyarınca kendilerine tanınan yetkiyi **kötüye kullanmaları** şeklindeki eylemlerinin... (Yargıtay 2.CD. E:2016/11363, K:2016/15764, K.T: 23.11.2016), Sinerji Hukuk Yazılımları, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-2939#> (E.T:27.04.2018).

<sup>149</sup> Pınar, İbrahim, **Memur Suçlarında Soruşturma Usulü**, Seçkin Yayınevi, 1997, s.154; akt. Ateş, Barış, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Görevi Kötüye Kullanma ve Görevi İhmal Suçları**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2011, s.131.



### 2.1.2.1.3. Suçun Mağduru

Her suçta bir failin olmasının yanında bir mağdur da bulunmaktadır<sup>150</sup>. Bir suçun işlenişinde mutlaka mağdurun da bulunması gerekmektedir<sup>151</sup>. Mağdur kelime olarak “ haksızlığa uğramış kimse<sup>152</sup>” veya “kadre uğramış kişi<sup>153</sup>” olarak tanımlanmaktadır<sup>154</sup>. Örneğin kasten öldürme suçunda suçun mağduru ölen kişi iken hırsızlık suçunda suçun mağduru çalınan malın zilyedi olan kişidir. Mağdur kavramı ile maddi konu kavramları birbirinden farklı kavramlardır<sup>155</sup>. Bunun yanında aynı anda hem fail hem de mağdur olunması söz konusu değildir. Örneğin taksirli yaralama suçunda neticenin meydana gelmesinde mağdurun taksirli davranışı, onun suçun mağduru olduğuna halel getirmez<sup>156</sup>.

Mağdurla suçtan zarar gören birbirinden farklı kavramlardır. Mağdur, kural olarak suçun işlenmesinde zarar gören kişidir. Ancak zarar gören, ceza hukuku bağlamında mağdur olan anlamına gelmemektedir. TCK sistematigi, mağdurla zarar gören kavramını ayırtmıştır. Mağdurun sadece gerçek kişi olduğu veya gerçek kişilerle beraber tüzel kişilerin de mağdur olabileceği tartışmalıdır<sup>157</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki öğretide çerçevesinde mağdurun ancak gerçek kişi olabileceği söz konusudur<sup>158</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilindeki mağdurla ilgili kesin bir ifade kullanmak, diğer suçlarda da olduğu gibi çok kolay olmamaktadır. Nitekim suçlarla ilgili mağdurun belirlenmesinde öğretisel açıdan tartışmalar ve görüş ayrılıkları bulunması, bu suçla ilgili mağdurun kesin bir biçimde ortaya konulmasını da zorlaştırmaktadır. Suçun, görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olması açısından ve VUK'ta suçun bulunduğu konum, suçun mağdurunun belirlenmesi bakımından yardımcı olacaktır.

<sup>150</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.102.

<sup>151</sup> Soyaslan, a.g.e, s.248.

<sup>152</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=MA%C4%9EDUR](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MA%C4%9EDUR) (E.T:16.02.2018).

<sup>153</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.211.

<sup>154</sup> Öğretide “pasif suje” olarak da adlandırılmaktadır. Soyaslan, a.g.e, s.247-249; Toroslu, a.g.e, s.95.

<sup>155</sup> Ünver, Yener, **Ceza Hukukunda Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.143-145.

<sup>156</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.103.

<sup>157</sup> Bu konu hakkında bkz. Hafizoğulları- Özen, s.234; Özbek, Veli Özer-Kanbur, Mehmet Nihat- Doğan, Koray- Bacaksız, Pınar- Tepe, İlker, (2.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 198.

<sup>158</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.102; Özgenç, **Genel Hükümler**, s.212; Artuk vd., **Genel Hükümler**, s.308.

Görevi kötüye kullanma suçunun 765 sayılı TCK'da doğrudan mağduru kamu idaresi iken, dolaylı mağduru devlet ile diğer kamu kuruluşlarıydı. 5237 sayılı TCK'da ise suçun mağduru toplumu oluşturan herkeştir<sup>159</sup>. Bu suçta kamu idaresinin belli bir düzen ve liyakat içinde görevini yapmasındaki fayda tüm toplum için gerekli olan husustur<sup>160</sup>. Bununla birlikte bu düzen ve liyakatin bozulmasına neden olacak fiiller neticesinde mağdur olan, hukuk devletinde yaşamını sürdüren herkesi, yani toplumu kapsamaktadır. Belirtilmesi gereken nokta mağdurun devlet olmayacağı gereğidir. Her ne kadar devletin mağdur olabileceği ile ilgili görüşler<sup>161</sup> var olsa da, hakkın bireye ait olduğunu belirten modern hukuk anlayışı çerçevesinde devletin mağdur kabul edilmesi mümkün değildir. Bu tip görüşlerin aşırı görüş akımlarının hukuka yansımış (faşist, nazist) hali olarak belirtilebilir<sup>162</sup>.

VUK açısından ekim sayım beyanı, çiftçinin sorumlulukları arasında yer alan bir yükümlülüktür. Çiftçinin her yıl Kasım ayında gerçekleştirmesi gereken bu yükümlülüğü kamusal anlamda fayda sağlayan bir hüküm niteliğindedir. Nitekim bu beyanlarla ilgili görevin ihmal veya suiistimal edilmesi halinde kamu yararı ciddi derecede zarara uğrayacaktır. Ayrıca çiftçinin bulunduğu beyanın gereği gibi kamu görevlisince uygulanmaması beyana tabi çiftçi açısından da zor bir durum ortaya çıkaracaktır. Bu bakımdan görevle ilgili olası aykırı davranışlar hem kamu zararına neden olurken hem de bireysel anlamda zarar meydana getirmektedir.

Bu suç açısından bütün bu görüşler göz önüne alındığında geniş anlamda mağdurun toplumu oluşturan herkes olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü kamu görevlisi niteliğine sahip olan failin görevinin gereği olan bir fiili ihmalen veya suiistimal etmek suretiyle kötüye kullanması halinde toplumu oluşturan ve çıkarları ihlal edilen herkes, suçun mağduru sıfatını oluşturmaktadır.

---

<sup>159</sup> Koca, a.g.e, s.527.

<sup>160</sup> Özgenç, İzzet- Şahin, Cumhuriyet, **Kamu Görevinin Kötüye Kullanılması Suçu Üzerine Düşünceler**, GÜHFD, C:6, S:1-2, Ankara, 2002, s.199.

<sup>161</sup> Soyaslan, a.g.e, s.248; Artık Kil, a.g.e, s.65.

<sup>162</sup>Özek, Çetin, **1997 Türk Ceza Yasa Tasarısı'na İlişkin Düşünceler**, Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan'dan Ayrı Bası, İstanbul, 1999, s.27 vd.; akt. Özgenç, **Genel Hükümler**, s.214.

#### 2.1.2.1.4. Suçla Ortaya Çıkan Netice

Netice, suçun maddi unsurlarını oluşturan kavramlardan biridir. Neticeyle ilgili öğretilerde iki farklı görüş söz konusudur<sup>163</sup>. Netice, fiilin bir alt unsuru değildir. Aksine fiilden ayrı olarak suçun maddi unsurlarından birini oluşturur<sup>164</sup>. Maddi değişikliklerin yanında manevi değişikliklerin de neticenin kapsamına girdiği ifade edilir. Çağdaş ceza hukuku kapsamında “ neticesiz suç olmaz” anlayışı terk edilmiş, neticenin anlam taşıdığı haksızlık temelli suç teorisi yerine, hareketin ifade ettiği haksızlığa bağlı suç teorisi kabul edilmiştir<sup>165</sup>. Netice, failin hareketi nedeniyle dış dünyada meydana gelen değişikliklere verilen isimdir<sup>166</sup>. Gerçekleşen değişikliğin icrai veya ihmali bir hareketle olması zorunludur. Fakat hareketin dış dünyada meydana getirdiği her türlü değişiklik istenilen neticeyi meydana getirmemektedir. Yalnız suçun kanuni tarifinde bir unsur olarak değişikliğin yer bulması ceza hukuku açısından önemli olmaktadır<sup>167</sup>. Buna bağlı olarak suçun kanuni tarifindeki belirtilen dış dünyadaki değişiklikleri netice olarak kabul edilmektedir<sup>168</sup>. Örneğin kasten öldürme suçunda neticenin meydana gelebilmesi için bir kişinin ölmüş olması gerekirken, hakaret suçunda bir kişinin şerefine söz ve davranışlarla ihlal edilmesi neticenin oluşması için yeterli olmaktadır. Bu anlamda öğretilerde neticeye göre suçların tasnifi “sırf hareket suçları” ve “neticeli suçlar” olarak iki şekilde yapılmaktadır<sup>169</sup>.

Ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi açısından, görevi kötüye kullanma suçunda olduğu gibi meydana gelecek suç zarar suçu olacaktır. Görevi kötüye kullanma suçu, her ne kadar 765 sayılı TCK’da tehlike suçu olarak yer alsada, 5237 sayılı TCK ile birlikte zarar suçuna dönüşmüştür. Başka bir deyişle failin sadece suçu işlemesi yeterli olmayıp, kanunda belirlenen durumlardan biri veya birkaçının da gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>170</sup>. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde netice, suçun faili olan kamu görevlisi niteliğine haiz muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin icrai veya ihmali

<sup>163</sup> Bunlar; tabiatçı anlayışla hukuki/normatif anlayıştır. Neticeyle ilgili her iki görüş için bkz. Soyaslan, a.g.e, s.200-202.

<sup>164</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.172.

<sup>165</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.113.

<sup>166</sup> Demirbaş, a.g.e, s.226.

<sup>167</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.172.

<sup>168</sup> İçel vd., a.g.e, s.66-67.

<sup>169</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.172-173; Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.113.

<sup>170</sup> Cihan, a.g.e, s.40.

hareketleri neticesinde ortaya çıkan sonuçları ihtiva etmektedir. Bu sonuçlar da kamu görevlisinin görevini kötüye kullanma suçu neticesinde meydana gelen neticelerle aynı niteliği taşımaktadır. Bu neticeler ise, esasen TCK'nın 257. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre;

- Kişilerin mağduriyetine veya
- Kamunun zararına ya da
- Kişilerin haksız menfaat sağlamasına yol açan eylemler

görevi kötüye kullanma suçunun neticesini<sup>171</sup> oluşturmasının yanında, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunun da neticesinin belirlenmesinde yardımcı olacaktır.

765 sayılı TCK'da neticenin oluşabilmesi bakımından kamu görevlisinin icrai veya ihmali davranışı yeterli görülürken, 5237 sayılı TCK ile birlikte yukarıda belirtilen bu üç sonucun da meydana gelmesi göz önünde bulundurulmuştur<sup>172</sup>. Bu durum maddenin gerekçesinde özet halinde;

*Kamu görevinin gereklerine aykırı olan her fiili cezai yaptırım altına almak, suç ve ceza siyasetinin esaslarıyla bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, görevin gereklerine aykırı davranışın belli koşulları taşıması hâlinde, görevi kötüye kullanma suçunu oluşturulabileceği kabul edilmiştir. Buna göre, kamu görevinin gereklerine aykırı davranışın, kişilerin mağduriyetini sonuçlamış olması veya kamunun ekonomik bakımdan zararına neden olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlamış olması hâlinde, görevi kötüye kullanma suçu oluşabilecektir.*

olarak belirtilmiştir<sup>173</sup>.

Suçun gerçekleşmesiyle meydana gelen bu yasal sonuçların suçun unsuru olan neticeyi değil de objektif cezalandırabilirlik şartlarını oluşturduğu öğretilerde bazı yazarlarca kabul edilmiş ve tanımlanmıştır. Dönmezer-Erman; “suçun bütün unsurları ile tamam olmasından sonra söz konusu olan ve suçtan dolayı failin ceza görmesine imkan veren hususlar” olarak tanımlarken, Önder;

*Suç tipinin dışında bulunan, failin hareketinin hukuka aykırılığına bir etkisi olmayan, kusurluluğun kapsamı içinde bulunması aranmayan, failin tipiklikte belirtilen hareketi ile nedensellik bağı içinde bulunmayıp, başkası tarafından gerçekleştirilen şartlar*

<sup>171</sup> Başaran Yavaşlar, Funda, **İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu. 11-12 Mayıs 2006, Ankara, Türkiye, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 76, 131-180, 2008, s. 2856; akt.Ömercioğlu vd., a.g.e, s.63.

<sup>172</sup> Okuyucu Ergün, Güneş, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, TBB Dergisi, S:82, 2009, s.11.

<sup>173</sup> Meran, Necati, (2.Baskı), **Zimmet ve 3. Yargı Paketindeki En Son Değişiklikleriyle Rüşvet-İrtikap ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.415.

olarak ifade etmiş, İçel ise; “Suçu tüm unsurlarıyla gerçekleştirmiş olan failin cezalandırılabilmesi için kanun ayrıca objektif bir koşul aramışsa, bu koşul gerçekleşmedikçe yaptırım uygulanamaz” şeklinde öğretide objektif cezalandırılabilirlik şartlarını tanımlamıştır<sup>174</sup>.

Objektif cezalandırılabilirlik şartlarında failin kasten veya taksirli bir davranışta bulunması aranmaz ve tipe uygun anda suç gerçekleşmiş olursa da failin cezalandırılması için objektif şartın varlığı gereklidir<sup>175</sup>. İlaveten bu tür suçlarda teşebbüs durumu söz konusu değildir<sup>176</sup>. Cezalandırma şartıyla ilgili olarak; eğer kanunda yazılı olan netice, sadece failin kusurlu davranışıyla buna sebebiyet vermesi halinde faile yüklenebiliyorsa unsurdan; ancak, failin belirli bir neticeden sorumlu olabilmesi için neticeye kusurlu bir şekilde neden olması aranmamakta ise objektif cezalandırılabilme şartlarından söz edilmektedir<sup>177</sup>. Bazı Yargıtay kararları bu üç sonucu objektif cezalandırılabilme şartları olarak belirtmekte olup; “... Somut olayda T.C.Y.’nin 257. Maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun bireyin mağduriyetine ilişkin objektif cezalandırılabilme koşulunun gerçekleşmediği açıktır...”<sup>178</sup> ifadesi destekleyici niteliktedir<sup>179</sup>.

Buna karşılık olarak öğretide genel kabul gören görüş, suçun gerçekleşmesiyle meydana gelen sonuçların, suçun unsuru olan neticeyi oluşturmasıdır<sup>180</sup>. Nitekim 5237 sayılı TCK’nın 257. maddesinde belirtilen mağduriyet, kamu zararı ve haksız kazanç, failin görevinin gereğine aykırı davranışları ve onun sonuçlarıdır. Eğer fail, görevin gereğine aykırı davranışı gerçekleştirmemiş olsa maddede belirtilen neticeler var olmayacaktır. Başka bir deyişle, kanunda gösterilen neticeler, görevin gereğine aykırı davranışlar nedeniyle tipe uygun hareket dahilindedir. Aksine objektif cezalandırılabilme şartlarında tipe uygun hareket yeterli olmamakta ve meydana gelen sonuçla kusur ilişkisi aranmamaktadır. Bu minvalde, mağduriyet, kamu zararı ve haksız

---

<sup>174</sup> Dönmezer, Sulhi- Erman, Sahir, (12.Bası), **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C:I, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1997, s.316, Önder, Ayhan, **Ceza Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992, s.376 İçel vd., **Suç Teorisi**, s.13; akt. Gökcan, a.g.e, s.82.

<sup>175</sup> Koca, a.g.e, s.552.

<sup>176</sup> Önder, s.377-378; akt. Koca, a.g.e, s.552-553.

<sup>177</sup> Demirbaş, a.g.e, s.196.

<sup>178</sup> Yargıtay 4. Ceza Dairesinin 13.07.2011 tarih ve 2010/4734 Esas ve 2011/12553 Karar sayılı kararı.

<sup>179</sup>Başaran, Serkan, **Görevi Kötüye Kullanma**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016, s.81.

<sup>180</sup> Tezcan vd., a.g.e, s.951-952, Toroslu, a.g.e, s.303, Soyaslan, a.g.e, s.260-261, Gökcan, a.g.e, s.82-83.

kazanç durumlarının suçun hukuki neticesi ve unsuru olduğunu söylemek doğru olacaktır<sup>181</sup>. Nitekim Yargıtay'ın bazı kararlarında da bu düşüncüyü benimseyen bir anlayış hakimdir<sup>182</sup>.

Görevi kötüye kullanma neticesinde oluşan kişilerin mağduriyeti, kamunun zararı ve kişilere haksız menfaat sağlanması birbirinden farklı kavramlardır. Göreve aykırı icrai veya ihmali fiil sonucu oluşan neticelerden aynı anda üçünün de gerçekleşebileceği yanında bu üç neticeden sadece birinin de gerçekleşmesi yeterlidir. Nitekim aynı anda üçünün birden gerçekleşmesi zorunlu değildir<sup>183</sup>. Bu kapsamda Yargıtay,

Yeni hükme göre görevde yetkiyi kötüye kullanma suçunun oluşması, kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi yanında ayrıca bu davranışın sonucu olarak kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olunması yahut kişilere haksız kazanç sağlanmasına bağlıdır, ...sanığın görevinin gereklerine aykırı davranışının bu sonuçlardan en az birini meydana getirip getirmediği somut olayda irdelenmelidir. ...“mağduriyet”, ...sadece ekonomik zarar anlamında değildir. Ekonomik zarar da söz konusu olabilmekle birlikte diğer bireysel hak ve çıkarların ihlali hallerini de kapsamaktadır. "Kamu zararı" gerekçedeki açıklamaya göre ekonomik zarar anlamındadır. Somut (maddi) olmalıdır. Ancak, bunun için miktarın kesin olarak belirlenmesi şart olmayıp, olayın özelliğine göre somut bir zararın meydana geldiği anlaşılabilirse, bu durum da kamu zararının varlığını kabul için yeterlidir. Kamu zararı kavramının ne olduğu hususunda müracaat edilebilecek ve her zaman için geçerli olabilecek genel bir tanım 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası'nın 71. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması kamu zararıdır. Görev gereklerine her aykırı davranışın kamu idaresine karşı duyulan güveni zedelediği ve böylece bir kamu zararına yol açtığı veya zararın oluşmasına yönelik elverişli hareketin yapılmasının yeterli olduğu biçimindeki genişletici görüş ve yorumlar yasa koyucunun kamu zararının ekonomik ve somut olması gerektiği yolundaki tercihi ile bağdaşmaz. "Haksız kazanç" ise görev gereklerine aykırı davranılmak suretiyle kişilere haksız bir yarar sağlanmasıdır. Yürürlükteki mevzuata göre bir husustan yararlanmaya hakkı olmadığı halde yararlandırılması suretiyle kişinin sağladığı kazanç biçiminde de tanımlanabilir.<sup>184</sup>

ifadeleriyle mağduriyet, kamu zararı ve haksız kazanç ilişkili yaklaşımını ifade etmiştir.

Kişinin mağduriyeti, göreve aykırı gerçekleştirilen fiil sonucunda bir kişinin malvarlığı veya kişilik haklarının ihlali ile zarara uğraması anlamını içermektedir<sup>185</sup>.

---

<sup>181</sup> Gökcan, a.g.e, s.83.

<sup>182</sup> "... TCY'nın 257/2. maddesinde düzenlenen ihmali davranışla işlenen görevi kötüye kullanma suçunun oluşması için görevin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikmeyle beraber, "kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olma ya da kişilere haksız bir kazanç sağlama" öğelerinin gerçekleşmesi zorunlu olduğu gibi, suç kastının varlığı içinde, failin görevi gereği yükümlü olduğu..." (Yargıtay 4.CD., 31.05.2011 tarih, 2009/8888 esas ve 2011/7298 karar), akt. Koca, a.g.e, s.556.

<sup>183</sup> Koca, a.g.e, s.558.

<sup>184</sup> Yargıtay CGK'nın 17.04.2007 tarih ve 2007/4-88 Esas ve 2007/94 Karar sayılı kararı.

<sup>185</sup> Koca, a.g.e, s.559.

Mağduriyet kavramı, hem maddi hem de manevi zararı kapsamaktadır<sup>186</sup>. Esas olan, görev sahibinin görevinin yetki ve sorumluluğunun keyfi işlem ve hareketlerle aşılması neticesinde kişilerin mağdur olmasıdır. Nitekim Yargıtay

*mağduriyet, sadece ekonomik bakımdan uğranılan zararlarla sınırlı olmayıp, bireysel hakların ihlali sonucunu doğuran her türlü davranışı ifade eder.” olarak veya “mağduriyet, gerekçede de işaret edildiği gibi, sadece ekonomik zarar anlamında değildir. Ekonomik zarar da söz konusu olabilmekle birlikte, diğer bireysel hak ve çıkarların ihlali hallerini de kapsamaktadır.*

şeklinde açıklanmıştır<sup>187</sup>.

Kamu zararına neden olma neticesinde yer alan kamudan kasıt, kamu hizmeti gören bütün kuruluşları ifade etmektedir<sup>188</sup>. Kamu kavramı, halk hizmeti gören devlet organlarının tümü ile bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme anlamlarına gelmektedir<sup>189</sup>. 765 sayılı TCK’da “ devlet zararı” ifadesi yer alırken, 5237 sayılı TCK ile birlikte “kamu zararı” veya “ kamu idaresinin zararı” kavramları geçerli olmuştur<sup>190</sup>.

Kamu zararından kastedilen şey, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu m.71’de<sup>191</sup> açıklanan “*kamunun ekonomik anlamda bir zarara*

<sup>186</sup> Akt. Gökcan, a.g.e, s.86.

<sup>187</sup> Yargıtay CGK, 18.10.2005, 4MD 96/118 <http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=8096>. (E.T: 23.02.2018); Yargıtay 4.CD, 30.03.2006 38/10, akt. Gökcan, a.g.e, s.87.

<sup>188</sup> Özbek vd., **Özel Hükümler**, s.1008.

<sup>189</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&view=bts&kategori=veritbn&kelimesec=179692](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori=veritbn&kelimesec=179692) (E.T. 23.02.2018).

<sup>190</sup> Koca, a.g.e, s.563.

<sup>191</sup>**(Değişik birinci fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) (1)**“Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.(2)Kamu zararının belirlenmesinde; a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması, c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması, d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması, e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, f) **(Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)** g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, Esas alınır. **(3) (Değişik üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)** Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.(4)Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir.**(5)(Değişik son fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.)** Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.”

*uğramasıdır*<sup>192</sup>”. Burada bahsedilen zarar maddi zarar içinde yer almaktadır. Nitekim görevi kötüye kullanma suçunun gerekçesinde de kamu zararının ekonomik zarar olduğu ifade edilmiştir. Bu bakımdan maddi zarar dışındaki zararların zarar kavramı içinde bulunmayacağı belirtilmektedir<sup>193</sup>. Çünkü manevi zararların tespitinin zorluğu ve kamunun gerçek anlamda zararını göz ardı bırakacaktır<sup>194</sup>. Yargıtay kararları bakımından da genel görüş “maddi zarar” olması yönündedir<sup>195</sup>.

Kişilere haksız menfaat sağlaması bakımından “menfaat” kavramının içerdiği anlam ve kapsadığı alan önemli olmaktadır. 6086 sayılı Kanun ile birlikte TCK m.257’nin 1 ve 2. fıkralarında değişiklik yapılmış, “kazanç” ibaresi kaldırılarak yerine “menfaat” ibaresi getirilmiştir<sup>196</sup>. Menfaat, kelime anlamıyla yarar, çıkar, kar anlamına gelmektedir<sup>197</sup>. Bu anlamlarıyla kazançtan daha geniş bir anlama sahip olduğundan kapsam bakımından daha geniş bir yer bulmaktadır. Menfaatin haksız bir şekilde elde edilmesi gerekir<sup>198</sup>. Örneğin; kişilerin kamu görevinin verdiği yetki ve olanakları layık olmayan kişilere sunması halinde haksız bir menfaatten söz edilmesi mümkündür.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin neticesinin, suçun kişilerin mağduriyetine neden olması, kamunun zarara uğraması veya kişilere haksız bir menfaat sağlanması üzerinden değerlendirildiğinde suçun kişilere haksız bir menfaat sağlayacağını söylemek mümkün değildir. Bunun nedeni, suçun işleniş şekliyle 3. kişiye haksız menfaat sağlayacak bir durum veya sebep söz konusu değildir. Buradaki ihmali veya icrai davranış doğrudan kamu zararının oluşmasına veya varsa kişilerin mağduriyetine yol açacaktır. Yani suçun meydana gelmesiyle oluşan netice, kamu zararının meydana gelmesiyle kişilerin mağduriyeti şeklinde olacaktır<sup>199</sup>. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevleri ile ilgili bildirim yükümlülüklerini yerine

---

<sup>192</sup> Tezcan vd., a.g.e, s.955.

<sup>193</sup> Özbek vd., **Özel Hükümler**, s.1008.

<sup>194</sup> Okuyucu Ergün, a.g.e, s.13.

<sup>195</sup> Yargıtay CGK, 01.04.2008, 2007/4.MD-61, 2008/63, akt. Tezcan- Erdem- Önok, a.g.e, s.956; Yargıtay CGK, 11.04.2016, 4 MD 36/119, akt. Özbek vd., **Özel Hükümler**, s.1009.

<sup>196</sup> “**Madde 1:** 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “kazanç” ibareleri “menfaat”, birinci fıkrasında yer alan “bir yıldan üç yıla kadar” ibaresi “altı aydan iki yıla kadar”, ikinci fıkrasında yer alan “altı aydan iki yıla kadar” ibaresi “üç aydan bir yıla kadar” ve üçüncü fıkrasında yer alan “birinci fıkra hükmüne göre” ibaresi “bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile” şeklinde değiştirilmiştir.”

<sup>197</sup> Yılmaz, a.g.e, s.491.

<sup>198</sup> Özbek vd., **Özel Hükümler**, s.1009.

<sup>199</sup> Donay, a.g.e, s.176.



getirmemeleri halinde vergi ziyai meydana gelir ve somut anlamda kamu zararı vuku bulunmaktadır. Eğer kamu zararı meydana gelmemişse veya kişilerin mağduriyetine neden olan bir durum yoksa o zaman ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin varlığından söz edilemeyecektir<sup>200</sup>.

#### 2.1.2.1.5. İlliyet (Nedensellik) Bağı

Suçun gerçekleşmesinde fiilin gerekliliğinin yanında bir neticenin gerçekleşmesinin yanı sıra bu neticeyle fiil arasında illiyet bağının bulunması zorunludur<sup>201</sup>. Bir kişinin neticeden sorumlu tutulabilmesi açısından fiille netice arasındaki ilişkiye “illiyet bağı” adı verilmektedir<sup>202</sup>. İlliyet bağıyla ilgili hangi hareketin neticeyi ortaya çıkardığı bakımından farklı teoriler ortaya konulmuştur<sup>203</sup>. İlliyet bağı, kusurlu davranışın zararlı sonucun nedeni olması itibariyle bağlantı kurar<sup>204</sup>. Suçtan bahsedebilmek adına illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Failin yaptığı fiille netice arasında illiyet bağı bulunmazsa, o zaman failin söz konusu neticeden sorumlu tutulamayacağı açıktır. TCK’da esasen illiyet bağıyla ilgili hüküm bulunmasa da bazı suçlarda (taksirle öldürme, kasten yaralama vs.) bu bağa ilişkin ifadeler bulunmaktadır<sup>205</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin illiyet bağında, görevi kötüye kullanma suçunda olduğu gibi; görevinin gereklerine aykırı davranışın, icrai veya ihmali olması ile kişilerin mağduriyeti veya kamunun zarara uğramasına neden olması dikkate alınmalıdır. Yargıtay,

... kamu zararı, her somut olayda hakim tarafından, iş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek bir fiyatla alınıp alınmadığı veya aynı şekilde yaptırılıp yaptırılmadığı somut olayın kendine özgü özellikleri de dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu belirleme, uğranılan kamu zararının miktarının kesin bir biçimde saptanması anlamında olmayıp, miktarı saptanamasa dahi, işin veya hizmetin niteliği nazara alınarak, rayiç bedelden daha yüksek bir

<sup>200</sup> Batur, Necat, **Adli Vergi Suçları**, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ, 2016, s.97.

<sup>201</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.173.

<sup>202</sup> Demirbaş, a.g.e, s.232.

<sup>203</sup> Bu teoriler; Şart Teorisi, Etkin Sebep Teorisi, Uygun Sebep Teorisi ve Objektif İsnadiyet Teorisi olarak belirtilebilir. Ayrıntı için bkz. Demirbaş, a.g.e, s.232-242, Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.117-124.

<sup>204</sup> Kelsen, Hans, **Nedensellik ve İsnadiyet** (Çev. Zeki Hafizoğulları), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S:1, C:35, 1978, s.224.

<sup>205</sup> Örneğin taksirle öldürme suçunda “taksirle bir insanın ölümüne neden olması” veya kasten yaralama suçunda “mağdurun yaşamını tehlikeye sokan bir durumun neden olması” bu duruma örnek teşkil etmektedir. Ayrıca bkz. Soyaslan, a.g.e, s.202; Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.115.

bedelle alım veya yapımın gerçekleştirildiğinin anlaşılması halinde de kamu zararının varlığı kabul edilmelidir. Ancak bu belirleme yapılırken, norma aykırı her davranışın, kamuya duyulan güveni sarstığı, dolayısıyla, kamu zararına yol açtığı veya zarara uğrama ihtimalini ortaya çıkardığı şeklindeki bir varsayımla da hareket edilmemelidir. Somut olayda sanığın eylemi ile doğrudan bağlantılı olarak nesnel ölçülere uygun bir şekilde saptanmış herhangi bir ekonomik zarar saptanamadığına göre, anılan eylemle kamunun zarara uğratıldığından da söz edilemez<sup>206</sup>

kararında bu hususu vurgulamıştır<sup>207</sup>.

Bütün bunlardan hareketle ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilindeki illiyet bağı, muhtar ve ihtiyar heyetlerinin VUK m. 245'te belirtilen görevlerine aykırı icrai ve ihmali fiilleri neticesinde ortaya çıkan kişilerin mağduriyeti veya kamunun zarara uğramasını ifade eder. Bu açıdan bakıldığında illiyet bağı, fiille neticeyi birleştirerek suçun oluşumunda belirleyici bir rol oynamaktadır.

#### 2.1.2.2. Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur, suçun bir diğer unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir suçun meydana gelebilmesi için sadece fiilin bulunması yetmemektedir. Ayrıca fiilin iradi olması yani iradeyle birlikte ortaya çıkması gerekir<sup>208</sup>. Bu anlamda suçun manevi unsurundan kasıt, kişiyle fiil arasındaki manevi bağ olmaktadır<sup>209</sup>. Buradaki bağ, nedensel bir bağ değil, psikik bir bağ olmaktadır<sup>210</sup>. Böylece manevi unsur, suçun maddi unsuruna psikolojik bir olgu ve doğal bir davranış olarak dahil olur<sup>211</sup>.

Manevi unsurun değerlendirilmesinde esas olarak kusurluluk ile aynı çerçevede ele alınmasının doğru olmayacağını belirtmek gerekmektedir. Kusurluluk, işlenen fiille bağlantılı olarak kişi bakımından var olan bir değerlendirme yargısı iken, yani kişinin işlediği fiilden kusuru olmasa bile bu fiili suç olarak varlığını sürdürmektedir. Ancak manevi unsur gerçekleşmediği durumda, suçla var olan haksızlıktan söz edilemeyecektir<sup>212</sup>. Bu anlamda, hem bu ayrımlar nedeniyle hem de TCK'da hakim olan suç teorisi dikkate alındığında kusurluluk ile manevi unsur, birbiriyle irtibatlı ancak

<sup>206</sup> Yargıtay CGK'nın 06.12.2005 tarih ve 2005/110 Esas ve 2005/159 Karar sayılı kararı.

<sup>207</sup> Akt. Özbek vd., **Özel Hükümler**, s.1010.

<sup>208</sup> Antolosei, **La volonta' nel reato**, La rivista penale, Roma 1932, s. 233; ID. Manuela, PG., s. 319 vd; Bettiol, Diritto penale, s. 367; Maggiore, Diritto penale, I, s. 239 vd; ID, La volonta' nella teoria del reato omissivo, Scritti in memoria di P. Rossi, 1932'den akt. Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.264.

<sup>209</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.128.

<sup>210</sup> Toroslu, a.g.e, s.171.

<sup>211</sup> Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.245.

<sup>212</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.229.

birbirinden ayrı kavramlar olduğu göz önünde bulundurulmalıdır<sup>213</sup>. Nitekim kusurluluk kavramı da bu çalışmada ayrı bir başlık halinde konuyla ilişkisi bakımından değerlendirilecektir.

Suçun manevi unsuru, failin icrai veya ihmali hareketinin bilinçli ve iradi olması gerekliliğinden hareketle kast ve taksir olmak üzere iki şekilde yer almaktadır<sup>214</sup>. TCK m.21/1’de kastın tanımı yapılmıştır. Buna göre kast: “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”. Öğretide ise kast, “suçun kanuni tanımında yer alan objektif unsurların bilinmesi ve istenmesi” veya “tipikliğin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır<sup>215</sup>

Kast kavramı, suç tipindeki unsurların bilinmesi ve istenmesini ele alır. Kasdın iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar, “düşünme ve öngörme (bilme) ve irade (isteme)dir”<sup>216</sup>. Kanunda yer alan hareketlerin ve neticelerin fail tarafından bilinmesi, subjektif sorumluluk açısından zaruridir<sup>217</sup>. Kasti hareketin varlığından bahsedebilmek için öncelikle suç tipinde öngörülen maddi unsurlar bilinmeli, daha sonra fiilin işlenmesi için iradi bir kararın varlığı bulunmalıdır<sup>218</sup>.

Taksir kavramı, Arapça kökenli olup, kısaltma, bir işi eksik yapma, bir şeyi yapabilirken çekinip yapmama, kusur etme, günah, kabahat gibi anlamlara sahiptir<sup>219</sup>. Hukuki anlamda ise TCK m.22/2’de tanımlanmıştır. Taksir, “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir”. Ceza hukuku bağlamında esas olan kast, istisna olan taksirdir. TCK m.22/1’e göre taksirle işlenen fiiller, sadece kanunun açıkça belirttiği durumlarda cezalandırılır. Taksirli davranışın varlığı için kanuni

<sup>213</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.229.

<sup>214</sup> Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.245.

<sup>215</sup> Welzel, Hans, **Das Deutsche Strafrecht**. Eine systematische Darstellung, 10. Auflage, Berlin, 1967; Jescheck, Hans- Heinrich, Weigend, Thomas, **Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil**, 5. Auflage, Berlin, 1996; Krey, Volker, **Deutsches Strafrecht Allgemeiner Teil**, B.1, 2.Auflage, Stuttgart, 2004; Wessels, Johannes- Beulke, Werner, **Strafrecht Allgemeiner Teil**, Die Straftat und ihr Aufbau, 36.neu bearbeitete Auflage, Heildelberg, 2006; akt. Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.136.

<sup>216</sup> Demirbaş, a.g.e, s.349.

<sup>217</sup> Sucuoğlu, Arif Naci, **Ceza Hukuku’nda Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.76.

<sup>218</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.140.

<sup>219</sup> İçel, Kayıhan, **Ceza Hukukunda Taksirden Doğan Subjektif Sorumluluk**, İstanbul, 1967, s.22; akt. Üzülmöz- Koca, a.g.e, s.161.

tanımında yer alan neticelerden birinin öngörülememiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, öngörememenin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olması nedeniyle meydana gelmesi gerekmektedir<sup>220</sup>. Bu anlamda taksirli davranışın suça dönüşebilmesi için beş unsurun olduğu ifade edilmektedir. Bunlar;

- Taksirle işlenebilen bir suç olması
- Hareketin isteyerek yapılması
- Sonucun iradi olmaması
- Hareketle sonuç arasında illiyet bağının bulunması
- Sonucun öngörülebilir olmasıdır<sup>221</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde manevi unsurun değerlendirilmesi iki bakımdan mümkündür. Çünkü suçun işlenmesinin bir yandan icrai bir boyutu varken, diğer yanda ihmali boyutu vardır. Suçun hem icrai hem de ihmali bir şekilde işlenebilirliği, her iki bakımdan da değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Nitekim suçun genel çerçevesini oluşturan görevi kötüye kullanma suçunun da TCK'daki hükümleri, suçun manevi unsurunun icrai ve ihmali olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Ayrıca değerlendirme yapılırken suçun TCK'daki yansıması dikkate alınmalıdır.

Suçun icrai şekilde işlenmesinde hakim olan manevi unsur, kast olmaktadır. Suçun taksirle işlenmesi mümkün olmamaktadır. Suçun işlenebilmesi doğrudan kast, genel kast ve olası kast yoluyla mümkündür<sup>222</sup>. Belirtmek gerekir ki failin gerekli denetim ve bildirim görevlerini görevinin gereklerine aykırı bir şekilde yerine getirmemesi suçun kasten işlenebilmesi için yeterli olmaktadır. Failin ayrıca özel bir davranışta bulunmasına gerek duyulmamaktadır<sup>223</sup> Kastın var olması, yalnız hareketin iradi olduğu anlamına gelmemektedir<sup>224</sup>. Aynı zamanda yapılan hareketin öngörülen

---

<sup>220</sup> Bedir, Ramazan, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'na Göre Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2010, s.55-56.

<sup>221</sup> Çiftçioğlu, Cengiz Topel, **Türk Ceza Kanunu'nda Taksir**, Ankara Barosu Dergisi, S:3, Ankara, 2013, s.324.

<sup>222</sup> Gökcan, a.g.e, s.101.

<sup>223</sup> Okuyucu Ergün, a.g.e, s.18.

<sup>224</sup> Toroslu, a.g.e, s.304- 305.

neticelere sebep olacağını da bilmesi ve istemesini gerektirmektedir<sup>225</sup>. Buna karşın, Artuk-Gökçen-Yenidünya, bu görüşün aksini şu şekilde savunmuştur:

*Kastın bilme unsuruna dahil olmayan objektif cezalandırılabilme şartının (kişinin mağduriyeti, kamunun zararı ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması) somut olayda gerçekleştiğinin fail tarafından bilinmesine gerek yoktur. Bu itibarla görevinin gereklerine aykırı hareket eden failin, bu koşulların varlığını bilip bilmemesi önem arz etmez.*

<sup>226</sup>. Suçun ihmali bir şekilde işlenmesinde de esas olarak kastın varlığı gereklidir<sup>227</sup>. Taksirin, suçun ihmali işlenmesinde bir yeri bulunmamaktadır. Bildirim ve denetleme görevinin gereklerinin yapılmasında ihmal ve gecikme gösterilmesi halinde meydana gelecek sonuçlar dikkate alındığında, suçun taksirli bir davranışla işlenebilmesinin mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Buradaki kasıtlı hareketten anlaşılması gereken, failin bilinçli bir şekilde hareketsiz kalması, hiçbir şey yapmaması veyahut bir şey yapmaya karar almamış olmasıdır. Görevin ihmalen işlenmesi, ihmal ve gecikmenin bilerek ve iradi bir kararla mümkündür<sup>228</sup>.

Suçun özel görünüş hali olduğu görevi kötüye kullanma suçu hakkındaki yargı kararları da bu konuda açıklayıcı olmaktadır. Yargıtay'a göre,

5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nın 257. maddesinin 1. fıkrasında öngörülen görevde yetkiyi kötüye kullanma suçu; kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi ve bu aykırı davranış nedeniyle, kişilerin mağduriyeti, kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız kazanç sağlanması ile oluşur... Görevi kötüye kullanma suçunun 257. maddenin 1. fıkrasında düzenlenen şekli sadece icrai bir hareketle işlenebilir. İhmali hareketle iş/enemez. Suçun 2. fıkrada belirtilen hali ise, ihmali hareketlerle işlenebilir. Her iki fıkra bakımından da suçun manevi unsuru kasttır. Kişinin hangi saik veya amaçla hareket ettiğinin araştırılmasına lüzum yoktur.<sup>229</sup>

görevde yetkiyi kötüye kullanma suçu ihmali hareketle işlenemez<sup>230</sup>.

Bu itibarla ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin hem icrai, hem de ihmali olarak işlenmesi kasti olmak suretiyle mümkündür. Suçun sonucunda meydana gelecek neticelerin fiil bağlamında değerlendirilmesi taksiren değil, kasti olarak geçerli olacaktır.

<sup>225</sup> Tezcan vd., a.g.e, s.962.

<sup>226</sup> Artuk vd., **Özel Hükümler**, s.921.

<sup>227</sup> Bedir, a.g.e, s.59; Sucuoğlu, a.g.e, s.77.

<sup>228</sup> Bedir, a.g.e, s.60; Karataş, a.g.e, s.74.

<sup>229</sup> Yargıtay CGK'nın 03.10.2006 tarih ve 2006/4-196 Esas ve 2006/204 Karar sayılı kararı.

<sup>230</sup> <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=194&t=29376> (E.T: 01.03.2018).

### 2.1.2.3. Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Hallerin Varlığı

TCK'da yer alan sistem çerçevesinde kusurluluğun manevi unsurdan farklı bir kavram olarak yer aldığı daha önce belirtilmişti. Nitekim 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte 765 sayılı TCK zamanında benimsenen klasik suç teorisinden vazgeçilmiş, manevi unsurla kusurluluğu ayrı başlıklarda ancak suçun unsurları olarak gören yeni bir anlayış hakim olmuştur. Bu nedenle kusurluluğun değerlendirilmesinde yeni bir anlayış ve bakış açısı ortaya çıkmıştır<sup>231</sup>.

Kusurluluk, suçu oluşturan fiilin bir özelliği değildir. Fiili gerçekleştiren failin, fiilini gerçekleştirmesi nedeniyle eleştirilmesi ve kınanması gerektiğini belirten bir yargıdır<sup>232</sup>. Bu bakımdan kusuru failin işlediği fiil bakımından fail hakkında bulunulan yargı olarak tanımlamak mümkündür. Kusursuz ceza olmaz ilkesinin ceza hukukunun temel ilkelerinden olması hasebiyle (Anayasa m.38), ceza sorumluluğu bakımından failin kusurunun bulunması bir gereklilik olmaktadır<sup>233</sup>. Ancak güvenlik tedbirleri açısından var olan yaptırımlar için, kusurun bulunması şart değildir. Nitekim uygulanacak güvenlik tedbirleri, faile isnat edilemese bile uygulanma imkanı bulacaktır<sup>234</sup>.

Kusurluluğun iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar; algılama yeteneği ve irade yeteneği olarak sınıflandırılmaktadır. Algılama yeteneği, insanın çevresindeki olguları gözlemleyebilmesini kendi varlığının bilincinde olması suretiyle var olan bir kabiliyeti ifade eder<sup>235</sup>. İnsanın çevresindeki olayları gözlemlemesinde sonuç çıkarırken yükümlülükleri ve buna aykırı davranması halinde sorumlu tutulacağını bilmesini vurgular<sup>236</sup>. Burada belirtilmiş olan temel algı, failin işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçları olarak ortaya çıkmaktadır<sup>237</sup>.

---

<sup>231</sup> Kusurlulukla suçun manevi unsuru ile ilgili ayrıntılı açıklamalar ve çeşitli görüşler hakkında bkz. Karakehya, Hakan- Usluadam, Asena Kamer, **Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C:3, S:2, 2015, s.1-24.

<sup>232</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.366.

<sup>233</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.243.

<sup>234</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.243.

<sup>235</sup> Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.246.

<sup>236</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.370-371.

<sup>237</sup> Artuk vd., **Genel Hükümler**, s.478.

Kusurluluk açısından sadece algılama yeteneğinin varlığı yeterli değildir. Bunun yanında kusurluluğu tamamlayıcı irade yeteneğinin de var olması gerekmektedir. Kusur prensibinde irade özgürlüğünün varlığı gerekmektedir<sup>238</sup>. Nitekim davranış normlarını belirleyebilen ve kendisini bağlayan hukuka aykırı fiillere hükmedebilen kişi sorumlu olacaktır<sup>239</sup>. İrade yeteneğinin zayıfladığı hallerde ise kusurluluğu etkileyen hallerin varlığı söz konusu olacaktır<sup>240</sup>.

Kusurluluğun temel açıklamalarından sonra ayrıca kusurluluğu etkileyen haller, TCK'da belli maddelerde bulunmaktadır. Buna göre TCK'da yer alan kusurluluğu etkileyen haller şöyle sıralanabilir;

- Hukuka aykırı ve fakat, bağlayıcı emrin yerine getirilmesi (TCK m.24/2-4)
- Zorunluluk hali nedeniyle kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi (TCK m. 25/2)
- Hukuka uygunluk sebeplerinde sınırın aşılması (TCK m.27)
- Cebir veya tehdit dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi (TCK m.28)
- Haksız tahrik (TCK m.29)
- Çeşitli hata halleri (TCK m.30/3-4)
- Yaş küçüklüğü (TCK m.31)
- Akıl hastalığı (TCK m.32)
- Sağır ve dilsizlik (TCK m.33)
- Geçici nedenler, alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK m.34)<sup>241</sup>

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olması açısından ve belirtilen bu haller içerisinde suçla değerlendirilebilecek haller; hukuka aykırı ve fakat, bağlayıcı emrin yerine getirilmesi, cebir ve tehdit dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi, haksız tahrik ve çeşitli hata halleri

<sup>238</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.248.

<sup>239</sup> Jescheck- Weigend, s.408 vd.; akt. Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.248.

<sup>240</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.376.

<sup>241</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.378; Turabi, Selami, **Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:101, 2012, s.272.

olarak belirtilebilir. Ancak hemen ifade etmek gerekir ki bu hallerin ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde kusurluluğu etkileyen halleri oluşturmasının somut olayda mutlak şekilde var olmayacağını belirtmek gerekir. Nitekim suçun uygulama bakımından metruk bir hüküm olması, kusurluluğu etkileyen hallerin değerlendirmesinde önemli bir zorluk ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan bu hallerin suçla ilişkin değerlendirilmesi, muhtemel durumlar göz önünde bulundurularak yapılacaktır.

### **2.1.2.3.1. Hukuka Aykırı ve Fakat Bağlayıcı Emrin Yerine Getirilmesi (Amirin Emrini İfa)**

Amirin emrini ifa, TCK m.24'ün 2, 3 ve 4. fıkralarında yer almaktadır. Buna göre amirin emrini ifa;

Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz.

Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.

Emrin, hukuka uygunluğunun denetlenmesinin kanun tarafından engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri veren sorumlu olur.

şeklinde düzenlenmiştir. Amir, altında bulunan görevlilere emir vermeye yetkili olan makamı ifade eden bir kavramdır. Amirin altında bulunan görevlilere emir vermeye yetkili olmaması durumunda söz konusu emrin sorumluluk yaratması söz konusu değildir. Emri veren amirin yer, konu ve zaman bakımından yetkili olması şarttır<sup>242</sup>. Bunun yanında amirin emrindeki memurların da emri icra etmeye yetkili olmaları, emri bu yetki dahilinde yerine getirmeleri şarttır<sup>243</sup>.

Anayasa m.137'de,

Kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse, üstünden aldığı emri, yönetmelik, tüzük, kanun veya Anayasa hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yenilirse, emir yerine getirilir; bu halde, emri yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilmez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz. Askeri hizmetlerin görülmesi ve acele hallerde kamu düzeni ve kamu güvenliğinin korunması için kanunla gösterilen istisnalar saklıdır.

<sup>242</sup>Değirmenci, Olgun, **Türk Ceza Hukukunda Kusurluluğu Kaldıran Neden Olarak Amirin Emrini İfa**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y:3, S:10, 2012, s.462.

<sup>243</sup> Akkurt, Ali, **Yetkili Amirin Emrini İfa ve İfadan Doğan Sorumluluk**, Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:1, S:1, 2013, s.62.



hükmü yer almaktadır. Buna göre kamu hizmetlerinde kamu görevlisi sıfatıyla çalışan bir kişinin, görevi sırasında amiri tarafından aldığı emri hukuka aykırı bulması halinde bu emri yerine getirmez ve bu durumu amirine bildirmek durumundadır. Ancak amirin emrini ısrar etmesi durumunda kamu görevlisinin emri yerine getirmesi halinde kamu görevlisinin sorumluluğu ortadan kalkar. Bu açıdan emrin yerine getirilmesi bir hukuka uygunluk değil, sorumsuzluk nedeni olarak ortaya çıkar<sup>244</sup>. Alınan emrin kusurluluğu ortadan kaldırabilmesi için şu şartların oluşması gerekir:

- Emri veren amirin mevzuata göre yetkili olması
- Emir verilen kişinin, emri yerine getirmeye görev ve yetkisinin bulunması
- Emri yerine getirmenin zaruri olması
- Emrin kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun olması<sup>245</sup>

Burada belirtilmesi gereken temel hususun kanunsuz emrin hiçbir koşulda uygulanamayacağıdır. Nitekim TCK m.24/3'te yer alan *“Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.”* ifadesi açık bir şekilde kanunsuz emrin yerine getirilmesinin kamu görevlisinin yükümlülüklerinden olması bakımından suçun oluşumunu engellemeyeceğini açıkça vurgulamaktadır<sup>246</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevleri ile ilgili olarak buldukları yer açısından amirin emrinin zaruri hallerde yerine getirilmesi, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri açısından kusurluluğu ortadan kaldıran bir durumu meydana getirecektir. Aksi takdirde emrin kanunsuz olması veya şartlara uygun emrin hukuka aykırı olmasına rağmen amire herhangi bir beyanda bulunmadan kabul edilerek yerine getirilmesi durumunda amirin emrinin ifasının kusurluluğu ortadan kaldıran etkisi oluşmayacaktır. İlaveten mevzuatın farklı yorumlanması veya görevin yerine getirilmesinde takdir hakkının kullanılması suç konusu emri ortaya çıkarmamaktadır<sup>247</sup>.

---

<sup>244</sup> Turabi, a.g.e, s.284.

<sup>245</sup> Gökcan, a.g.e, s.140.

<sup>246</sup> Memiş Kartal, Pınar, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, C:19, S:2, 2013, s.1388; Gökcan, a.g.e, s.141.

<sup>247</sup> Güvenç, a.g.e, s.102.

### 2.1.2.3.2. Cebir ve Tehdit Dolayısıyla Kişinin İrade Yeteneğinin Etkilenmesi

Cebir ve tehdit nedeniyle kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi, TCK m.28'de ifade edilmiştir. Buna göre

*Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hâllerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.*

Bu halde, kamu görevlisinin cebren ve tehdit edilerek suç işlemeye sevk edilmesi bunun ile birlikte iradesinin sakatlanmış olduğu kabul edilir. Nitekim TCK m.28. ile cezalandırılabilirliği ortadan kalkar<sup>248</sup>. Fiili işleyen kamu görevlisinin kusursuz kabul edilebilmesi için kendine uygulanan cebir ve tehdidin belirli bir ağırlığa ulaşmış olması aranmaktadır. Cebir ve tehdidin ağırlığı neticesinde de meydana gelen haksız davranışı gerçekleştirmesi gerekmektedir<sup>249</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından da görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olarak dikkate alındığında, cebir ve tehdit nedeniyle muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevleriyle ilgili haksız fiillerde bulunması olanak dahilindedir. Nitekim birçok suçta olduğu gibi cebir ve tehdidin varlığı halinde kamu görevlisi olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin iradeleri etkilenecektir. Bu nedenle de ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili açısından cebir ve tehdidin varlığı kusurluluğu etkileyen sebeplerden biri olarak sayılabilmektedir.

### 2.1.2.3.3. Haksız Tahrik

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin görevi kötüye kullanma suçunun özel hali olması hasebiyle kusurluluğa etki eden hallerden olan haksız tahrik unsurunun ifade edilmesi önem arz etmektedir. Haksız tahrik TCK m.29'da şöyle belirtilmiştir:

*Haksız bir fiilin meydana getirdiği hiddet şiddetli elemin etkisi altında suç işleyen kimseye ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine 18 yıldan 24 yıla ve müebbet hapis cezası yerine 12 yıldan 18 yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilir.*

<sup>248</sup> Sucuoğlu, a.g.e, s.81.

<sup>249</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.400.

Haksız tahrike ilişkin hüküm, TCK'daki bulunduğu konum ve özelliği nedeniyle bütün suçlarda uygulanabilme kabiliyetine sahiptir<sup>250</sup>. Bu nedenle, şartlar mevcut olduğunda niteliği bakımından elverişli bulunan bütün suçlarda uygulanma imkanına sahip olacaktır. Yalnız bazı suçlarda özelliği bakımından suçun haksız tahrik altında veya etkisinde işlenemeyeceği de Yargıtay kararları ışığında belirtilmektedir<sup>251</sup>.

Haksız tahrik, failin gerçekleştirdiği suçu oluşturan fiilden önce faille karşı yönelen haksız fiilin veya haksızlık neticesinde meydana gelen öfke ve hiddetin etkisi altında ve tahrik oluşturan harekete tepki niteliğinde suçun işlenmesini vurgulamaktadır. Haksız tahrikin meydana gelmesinde mağdurun katkısı da göz önünde bulundurulmalıdır<sup>252</sup>. Bu şartlar dahilinde görevi kötüye kullanma suçunun, dolayısıyla ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin haksız tahrikle işlenebilme olasılığını mümkün kılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin de niteliği itibariyle görevi kötüye kullanma suçuyla birlikte değerlendirildiği dikkate alındığında suçu oluşturan fiilin her türlü işleniş şeklinde haksız tahrik hükmü uygulanmayacaktır. Haksız yapılan davranış, görevin gereğine aykırı hareketin psikolojik sebebini oluşturmuyorsa, o zaman haksız tahrikten söz etme ihtimali ortadan kalkmaktadır<sup>253</sup>.

#### 2.1.2.3.4. Çeşitli Hata Halleri

TCK'da çeşitli hata halleri TCK m.30'da hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

Fiilin icrası sırasında suçun kanunî tanımındaki maddî unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hâli saklıdır. Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hâllerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır. İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.

şeklinde ifade edilmiştir. TCK sistematigi çerçevesinde suç teorisinde hata; kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kastı kaldıran hatadan kasıt, suçun maddi unsurlarındaki hata, suçun nitelikli unsurlarındaki

<sup>250</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.138.

<sup>251</sup> Yargıtay 1. CD, 01.12.2008, 5346/7646, akt. Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.265.

<sup>252</sup> Soyaslan, a.g.e, s.477.

<sup>253</sup> Gökcan, a.g.e, s.138.

hata ve hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata iken; kusurluluğu etkileyen hatada kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata ile işlenen fiilin esnasında bir haksızlık oluşturduğu hususunda hata yer almaktadır<sup>254</sup>.

Suçun maddi unsurlarında hata, bir suçun maddi unsurlarıyla ilgili eksik veyahut yanlış bilgiyi ifade etmektedir. Başka bir deyişle suçun failinin somut olayla ilgili düşüncesinin gerçekle bağdaşmaması durumudur. Suçun nitelikli unsurlarında hatada failin işlediği fiilin nitelikli unsurlarını bilmeyerek suçu gerçekleştirmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda oluşan hatada, ilişkili kast ortadan kalkar ve suçun sadece temel şekliyle cezalandırılması sağlanmaktadır. Hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata, işlenen fiille alakalı olarak hukuka aykırılık vasfını ortadan kaldıran sebebin somut olay bakımından varlığı halinde, failin hukuka uygunluk sebebinin maddi şartlarının gerçekleştiğinin bilincinde olması ifade edilmektedir. Kusurluluğu kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata ile işlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hatada da hatanın kaçınılmaz bir hata olması ile fiilin netice itibarıyla haksızlık meydana getirmemesi dikkate alınmaktadır<sup>255</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından faillerin çeşitli hata hallerine düşmesi sebebiyle gerçekleştirdikleri suçlarda kusurluluk hallerinin etkilenmesi elbette mümkün olmaktadır. Yalnız burada var olan hatanın, fail olan muhtar ve ihtiyar heyetinin esasında göreviyle ilgili olduğunu zannetmesi ancak aslında görevinin gerekliliğine aykırılık oluşturmuş olması gerekmektedir. Bu durumda görevi kötüye kullanma suçunda olduğu gibi hatası esaslı sayılacak ve sorumlu tutulmayacaktır<sup>256</sup>.

#### **2.1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru ve Hukuka Uygunluk Nedenleri**

Hukuka aykırılık, yani başka bir deyişle hukuka karşı gelme, hukukla çatışma halinde olmayı ifade eden bir kavramdır<sup>257</sup>. Suçun unsuru olarak yer alan hukuka aykırılıksa, suç tipini ihlal eden fiilin yalnız ceza hukuku ile değil, bütün hukuk

<sup>254</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.437; Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.201-202; Turabi, a.g.e, s.286-288.

<sup>255</sup> Daha geniş bilgi için bkz. Özgenç, **Genel Hükümler**, s.437-448.

<sup>256</sup> Sucuoğlu, a.g.e, s.79-80.

<sup>257</sup> Heinrich, Bernd, **Strafrecht Allgemeiner Teil I**, 2005, Stuttgart, s.305; akt. Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.210.

sistemiyle çelişkide bulunması anlamına gelmektedir<sup>258</sup>. Hukuka aykırılığın var olması için hukuka uygunluğun olmaması gereklidir. Hukuka uygunluk, fiilin hukuka aykırı olmasına ket vurmaktadır. Fiil suç olmadığı sürece de hiçbir norma karşılık gelmemektedir<sup>259</sup>.

Hukuka aykırılık ile haksızlık kavramlarının birbirinden farklı anlamları bulunmaktadır. Hukuka aykırılık, suç var olsun veya olmasın fiilin vasfı niteliğindedir. Ancak haksızlık ise, hukuka aykırı fiilin bizzat kendisidir. Hukuka aykırılık, fiilin özelliğini, karakterini, yani hukuk sistemiyle fiil arasındaki uyumsuzluğa değinirken; haksızlık, hukuka aykırı fiilin kendisini oluşturmaktadır<sup>260</sup>.

Hukuka aykırılığın olmaması için hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı gerekmektedir. Hukukun gerektirdiği bir davranış veya yetkinin varlığı fiilin hukuka aykırı davranışı, bir diğer deyişle suçun meydana gelmesini engellemeye veya ortadan kalkmasına yardımcı olmaktadır<sup>261</sup>. Nitekim bütün bunlarla birlikte hukuka uygunluk nedenleri, TCK'da yasaklanan fiilin, TCK'nın özel bir hükmünde veya diğer kanunlarda yer alan başka bir düzenlemeyle meşru sayılıp cezalandırılmaması halini oluşturmaktadır<sup>262</sup>.

TCK'da hukuka uygunluk halleri;

- Kanun hükmünü (görevi) yerine getirme (TCK.m.24/1),
- Meşru savunma (TCK.m.25),
- Hakkın kullanılması (TCK.m.26/1)
- İlgilinin rızası (TCK.m.26/2)

olarak dört maddede belirtilmiştir. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili açısından hukuka uygunluk hallerinin varlığı, suçun VUK'ta öngörülen bir suç olması ve suçun oluşumunu sağlayan hukuka aykırı fiili ortadan kaldırma ile

---

<sup>258</sup> Demirbaş, a.g.e, s.248.

<sup>259</sup> Antolisei, *Manuale, di dritto pénale- Parte Generale*, Milano, 1991, s.174; akt. Soyaslan, a.g.e, s.353.

<sup>260</sup> Özgenç, *Genel Hükümler*, s.289.

<sup>261</sup> Artık Kil, a.g.e, s.131.

<sup>262</sup> Turabi, a.g.e, s.273.

mümkün olmaktadır. Bu yüzden konunun anlaşılması bakımından hukuka uygunluk hallerinin her birine kısaca değinmekte fayda olacaktır.

#### 2.1.2.4.1. Kanun Hükmünü (Görevi) Yerine Getirme

TCK md. 24/1'deki “*kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez*” ifadesi kanun hükmünü yerine getirmenin hukuka uygunluk hallerinden birini oluşturduğu görülmektedir. Kamu görevini yerine getiren failin kanuna dayalı olarak kendisine verilen görevi yerine getirdiği durumda sadece görevi içinde kalan fiilin cezalandırılması yoluna gidilemeyecektir. Buradaki kanun hükmünü yerine getirme ifadesi, görevi yerine getirme anlamını ihtiva etmektedir<sup>263</sup>.

Kişinin kanun hükmünü yerine getirmesiyle birlikte fiilin suç sayılmamasının nedeni, kanunun hükmün icabının yapılmasıyla korunan hukuki menfaat veya değeri, bu değerle çatışma halinde olan menfaat ve değerden üstün tutmasıdır<sup>264</sup>. Kanun hükmünü yerine getirme, hakkın kullanılmasından farklı olarak, kişinin yapmak zorunda olduğu bir görev, yetki ve zorunluluktan kaynaklanmaktadır<sup>265</sup>.

Kanun hükmünü yerine getirmenin kaynağı doğrudan kanun olmakla birlikte, kişi kanundan aldığı yetkiyle bu fiili yerine getirmektedir. Fakat burada belirtmek gerekir ki, “kanun” ifadesi sadece şekli anlamda kanunla sınırlı değil, “herhangi bir yazılı kural” olarak da anlaşılmasını gerektirmektedir. Nitekim tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerin de “kanun” kapsamında yer aldığı ifade edilmelidir<sup>266</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde de kamu görevlisi niteliğine sahip muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin kanun çerçevesinde göreviyle ilgili yaptığı işlerden dolayı cezalandırılmayacağı mutlakdır. Ancak bu hukuka uygunluk nedeninin gerçekleşmesi için kişilerin gerçekten kanunda hüküm altına alınan görevlerini yapması gereklidir. Aksi takdirde kanun hükmünü icra nedeniyle ceza verilmemesi söz konusu olmaz. İlaveten, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinin kanunun kendisine verdiği yetkiyi

<sup>263</sup> Gökcan, a.g.e, s.139.

<sup>264</sup> Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.235.

<sup>265</sup> Artık Kil, a.g.e, s.134.

<sup>266</sup> Koca- Üzülmez, a.g.e, s.218.

aşması halinde TCK m.27/1’de yer alan sınırın aşılması kuralının uygulanacağı da belirtilmelidir<sup>267</sup>.

#### 2.1.2.4.2. Meşru Savunma

TCK m.25’de meşru savunma,

*Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hâl ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.”* şeklinde ifade edilmiştir. Yargıtay’da meşru savunmayı “Yasal savunma; failin ağır ve haksız bir saldırıyı kendisinden veya başkalarından uzaklaştırmak amacı ile gösterdiği zorunlu tepkidir

olarak tanımlamıştır<sup>268</sup>.

Meşru savunma durumunda, gerçekleşmekte olan bir saldırıyı savmak amacıyla işlenen fiil, dış görünüşü açısından suçu oluşturmaktadır. Fakat bu fiil, gerçekleşmekte olan bir tecavüzün uzaklaştırılması amacıyla yapılmaktadır<sup>269</sup>. Görevli kişinin saldırıyı orantılı bir şekilde savuşturması hukuka uygunluk halinin varlığı için zorunludur<sup>270</sup>

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından uygulanma olasılığı çok az olmakla beraber görev gereği yapılan fiil sırasında meşru müdafaa dahilinde aykırı davranışta bulunulmuş ise, TCK m.25 gereği suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir. Önem arz eden husus, hukuka uygun halin görev sırasında kişinin hukuka aykırı eyleminin suç teşkil etmemesini sağlamasıdır.

#### 2.1.2.4.3. Hakkın Kullanılması

Hakkın kullanılması TCK m.26/1’de düzenlenmiştir. Buna göre; “*Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez*”. Mevcut olan hakkın kullanılması, hukuken korunan hakkını kullanan hak sahibinin cezalandırılmasını engellemektedir<sup>271</sup>. Bu hakkın kanun, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatlardan var olması mümkün iken ayrıca hukuken tanınmış ve düzenlenmiş olması şartıyla mesleğin icrasından da kaynaklanabilir<sup>272</sup>.

<sup>267</sup>Gökcan, a.g.e, s.140.

<sup>268</sup> Yargıtay CGK, 22.5.1995 tarih, 1-80/158; akt. Özgenç, **Genel Hükümler**, s.335.

<sup>269</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.335.

<sup>270</sup> Başaran, a.g.e, s.115.

<sup>271</sup> Cihan, a.g.e, s.51.

<sup>272</sup> Bedir, a.g.e, s.68.

Suçun olmamış sayılması için hakkın özü ve biçimiyle kanun sınırları içinde kalması gerekmektedir. Yalnız bu durumda hakkın meşruiyeti sağlanmış olur<sup>273</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili açısından hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk sebebi olması mümkün görünmemektedir. Nitekim suçun temel hali olan görevi kötüye kullanma suçu bakımından da hakkın kullanılması, kamu görevlisinin hak olarak kullanabileceği nitelikte olmadığından suç açısından hukuka uygunluk nedeni olarak değerlendirilmemektedir. Nitekim hakkın kullanılması kamu görevlisinin görevi dışındaki durumları kapsamaktadır<sup>274</sup>. Bu anlamda ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde de hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni oluşturmayacağı söylenebilir.

#### **2.1.2.4.4. İlgilinin Rızası**

TCK m.26/2'de; *“Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.”* hükmü yer almaktadır. Buna göre *“Üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği bir hakka yönelik olarak rıza ehliyetine sahip bir kişinin, önceden açıklaması koşulu ile yani korunan hukuki yarar sahibinin ihlale rıza göstermesi bir hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir.”*<sup>275</sup>.

İlgilinin rızası, sadece üzerinde mutlak olarak tasarruf yetkisine haiz olunan hakların ihlalinde söz konusu olmaktadır. Kamu düzenini ilgilendiren ve kamusal açıdan hak ve menfaat ihlaline neden olan eylemlerle ilgili rıza açıklamasında bulunulması mümkün değildir<sup>276</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili açısından ilgilinin rızasının da aynı bir diğer hukuka uygunluk nedeni olan hakkın kullanılmasında olduğu gibi gerçekleşmesi mümkün görünmemektedir. Benzer şekilde hakkın kullanılmasında temel alınan görevi kötüye kullanma suçuyla ilgili olarak ilgilinin rızasının suçun mağdurunun

---

<sup>273</sup> Erem, Faruk, **Ceza Hukukunda Hakkın Kullanılması**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:41, S:1-4, Y:1989-1990, s.11.

<sup>274</sup> Gökcan, a.g.e, s.146.

<sup>275</sup> Güvenç, a.g.e, s.105.

<sup>276</sup> İçel vd., a.g.e, s.178.



birey olması durumunda geçerli olacağı ifade edilmektedir<sup>277</sup>. Bu bakımdan suçun mağdurunun toplumu oluşturan herkes olduğu değerlendirildiğinde, ilgilinin rızasının ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili açısından oluşamayacağı görülmektedir.

## **2.2. EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME FİİLİNİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ VE YAPTIRIM**

Suçlar her ne şekilde işlenmiş olursa olsun (icrai veya ihmali) failin davranışının belirli bir suçun kanuni tanımına uygun olmadığı halde cezalandırılabilirliğin sınırını genişleterek veya daraltarak cezaya konu olması özel görünüş şekilleri ile mümkün olmaktadır<sup>278</sup>. Öğretide de özel görünüş şekilleri teşebbüs, iştirak ve içtima olarak sıralanmaktadır. Suç olan fiilin incelenmesinde bu konular görevi kötüye kullanma suçuyla bağlantılı olarak işlenecektir.

### **2.2.1. ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ**

#### **2.2.1.1. Teşebbüs**

Teşebbüs, bir suçun icrasına müsait araçla başladıktan sonra, failin elinde olmayan nedenlerden dolayı hareketin veya neticenin tamamlanamamasıdır<sup>279</sup>. Suça teşebbüs, TCK m.35’de şu şekilde belirtilmiştir;

*Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*

*Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis ceza yerine on üç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir.*

Teşebbüsün hukuki niteliği ve şartlarıyla ilgili çeşitli görüşler ileri sürülmüştür<sup>280</sup>. Ancak teşebbüsün varlığı için koşullar TCK’da açıkça belirtilmiştir.

<sup>277</sup> Bedir, a.g.e, s.70; Şık, a.g.e, s.80; Gökcan, a.g.e, s.145.

<sup>278</sup> Koca, Mahmut, **Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi**, CHKD, C:3, S:2, 2015, s.104.

<sup>279</sup> Demirbaş, a.g.e, s.427.

<sup>280</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Demirbaş, a.g.e, s.428-430; Özgenç, **Genel Hükümler**, s.454; Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.331-334; Soyaslan, a.g.e, s.342-351; İçel vd., a.g.e, s.299-313; Aksoy İpekçioğlu, Pervin, **Teşebbüs Kurumu ve Kıbrıs Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:65, S:2, İstanbul, 2007, s.83-87.

TCK m.35/1'den hareketle teşebbüsün varlığından söz etmek için üç unsurun bulunması şarttır. Bu unsurlar şu şekilde sıralanabilir<sup>281</sup>;

- Kastın bulunması
- Elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlanılmış olması
- Kişinin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması

Suçun teşebbüs aşamasında kaldığı veya tamamlandığının belirlenmesi, belli aşamaların tamamlanıp tamamlanmamasıyla ilişkilidir. Bu bakımdan bazı aşamalar söz konusu olmaktadır<sup>282</sup>.

İlk aşamada, failin suçu işlemeye ilgili düşünceleri ve hazırlık durumu söz konusudur. Bu aşamada mağdurla ilgili bilgilerin toplanması, suçun işleneceği yerin ve zamanın ayarlanması ile kullanılacak araç belirlenir. İkinci aşamada, failin yaptığı hazırlıklar neticesinde suçu gerçekleştirmek adına yaptığı hareketler yer almaktadır. Üçüncü ve son aşamada ise yapılan bu hareketler sonucunda suçun tamamlanması veya failin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması durumu oluşacaktır. İşte teşebbüsün varlığı da suçun, elde olmayan belli nedenler sonucu gerçekleşmemesi halinde ortaya çıkmaktadır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından teşebbüsün değerlendirilmesi, suçun icrai veya ihmali hareketle gerçekleştirilmesine göre ayrı ayrı yapılmaktadır. Ayrıca suçun özel hali olduğu görevi kötüye kullanma suçunda, suçun icrai ve ihmali halinin teşebbüs durumunun varlığı da tartışmalıdır. Bu bakımdan ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde teşebbüsün, suçun icrai ve ihmali hali bakımından iki farklı şekilde değerlendirilmesi doğru olacaktır.

Ekim sayım beyanlarının denetlenmesinde görevin gereklerine icrai şekilde aykırılık durumunda suçun neticesinde değinildiği gibi suçun meydana gelmesiyle birlikte meydana gelen sonuçların suçun unsuru olarak nitelendirilen neticeyi mi yoksa objektif cezalandırılabilme şartlarını mı oluşturacağı öğretide fikir birliğine varılmamış bir konudur. Objektif cezalandırılabilme şartlarına göre teşebbüs, cezalandırılması mümkün olmayan bir aşamadır. Yapılan eylem neticesinde kanunda belirtilen belirli

---

<sup>281</sup> Parlar, Ali- Hatipoğlu, Muzaffer, **Suçta Teşebbüs, İştirak- İctima ve Yaptırımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.25.

<sup>282</sup> Demirbaş, a.g.e, s.427.

şartlar var olmadıkça suçun oluşması söz konusu olmayacaktır<sup>283</sup>. Görevi kötüye kullanma suçu açısından da objektif cezalandırılabilme şartları yönünden neticesiz suç olarak kabul edildiği ve bu bakımdan teşebbüsün mümkün olmadığı ileri sürülmektedir<sup>284</sup>. Nitekim görevi kötüye kullanma suçunun özel bir şekli olan ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin de teşebbüse uygun olmadığı çıkarımı yapılabilir.

Ancak daha öncede belirtildiği gibi, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili nedeniyle ortaya çıkan sonuçların objektif cezalandırılabilme şartları olarak değil de maddi unsurun neticeleri olduğu ifade edilmesi nedeniyle, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin icrai halde işlenmesinde teşebbüsün varlığı mümkün olmaktadır. Suçun genel halini oluşturan görevi kötüye kullanma suçu bakımından her ne kadar Yargıtay kararlarında temel görüşün objektif cezalandırılabilme şartları yönünde yoğunlaştığı belirtilse de<sup>285</sup>; Yargıtay CGK'nın 18.03.2008 tarih, 2007/4-89 esas ve 2008/54 karar sayılı ilamında belirttiği

*Kaldı ki, 5237 sayılı TCY'nun 257/1. maddesindeki suçun oluşabilmesi için; kamu görevlisinin görevin gereklerine aykırı davranışı yanında, görevin gereklerine aykırı hareket ettiğini ve fiil neticesinde bir kişinin mağduriyetine ya da kamunun zararına neden olunacağını veya kişilere haksız kazanç sağlamış olacağını bilerek ve isteyerek hareket etmesi de şarttır. Suçun manevi unsurunu bu şekilde belirtilen kast oluşturmaktadır.*

ifadesi, meydana gelen sonuçların suçun maddi unsurunun netice kısmını oluşturacağını ve bu nedenle suça teşebbüsün mümkün olacağını belirtmektedir<sup>286</sup>. Bu bakımdan da icrai hareketle işlenecek ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiline teşebbüsün varlığı söz konusu olacaktır.

İhmali hareketle işlenen ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde de icrai harekette işlendiği halinde olduğu gibi teşebbüs halinin varlığı tartışmalıdır. Burada da daha önce bahsedilen hususlara binaen ihmali hareketi oluşturan failin hareketsizliği ortadan kaldırmaması veya hareketsizliğe devam etmesi durumunda teşebbüsün mümkün olduğudur. Yalnız belirtilmesi gereken husus suçun ihmali halde işlenmesi durumunda ihmali hareketle görevi kötüye kullanma suçunda olduğu gibi failin kastının

<sup>283</sup> Artuk vd., **Özel Hükümler**, s.62-63.

<sup>284</sup> Sucuoğlu, a.g.e, s.68.

<sup>285</sup> Şık, a.g.e, s.84.

<sup>286</sup> Tezcan vd., a.g.e, s.964.

ortaya konulması ve kanıtlanması halidir<sup>287</sup>. Eğer bu durumda görevi kötüye kullanma suçunun ihmali işlenmesinde zarar suçu olmasının etkisiyle netice gerçekleşmezse, o takdirde teşebbüsün varlığı ortaya çıkmaktadır<sup>288</sup>. Bu anlamda ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin ihmali hareketle işlenmesi durumunda teşebbüsün varlığının kabulü ifade edilmesi gereken bir husustur. Sonuç olarak suçun genel hali olan görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümler de dikkate alındığında ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin icrai veya ihmali hareketle işlenmesi sonucu var olan neticelerin meydana gelmemesi durumunda suçun teşebbüs aşamasında kalması söz konusu olur<sup>289</sup>.

### 2.2.1.2. İştirak

Suçta iştirak TCK'nın "*Dördüncü Bölüm*"ünün m.37-41'de hüküm altına alınmıştır. Buna göre TCK m.37'de belirtilen kanunen ve özellikleri itibariyle tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişiyle birlikte farklı türlerde katkıda bulunmak suretiyle işlenmesi halini oluşturmaktadır. İştirak kavramı, failliği ve onun cezalandırma alanını genişletmeyi sağlayan bir kavramdır. Öğretide iştirake ilişkin çeşitli görüşler ve bu görüşleri belirten akademik çalışmalar mevcuttur<sup>290</sup>. Ancak burada sadece iştirakin temel özellikleriyle ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde iştirak kavramının yeri üzerine açıklamalarda bulunulacaktır.

Suçta iştirakin var olması, azmettirme ve yardım etme yoluyla gerçekleşmektedir (TCK m.38-39). Kişilerin iştiraktan sorumlu tutulabilmesi için bağıllık kuralı<sup>291</sup> çerçevesinde suçtan sorumlu olmaları gerekmektedir<sup>292</sup>. Bu bakımdan bağıllık kuralı, iştiraktan cezalandırmanın dayanağını meydana getirmektedir<sup>293</sup> Bağıllık kuralı

<sup>287</sup> Gökcan, a.g.e, s.123.

<sup>288</sup> Sucuoğlu, a.g.e, s.111.

<sup>289</sup> Cihan, a.g.e, s.55.

<sup>290</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.481-535; Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.360-399; Soyaslan, a.g.e, s.488-516; Artuk vd., a.g.e, s.68-69; Demirbaş, a.g.e, s.463-480; Solak Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2012, s.223-224.

<sup>291</sup> "Bağıllık kuralı, fail tarafından gerçekleştirilen fiil ile bağılı olarak şeriklerin cezalandırılmasını sağlayan ölçüye verilen addır"; akt. Akbulut, Berrin, **Bağıllık Kuralı**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:14, S:1, 2010, s.180.

<sup>292</sup> "Bağıllık kuralı, suç ortaklarından bazılarında faillik için aranan şartların bulunmaması hâlinde, bu kişilerin işlenen suçtan sorumluluğunu sağlamaktadır. Böylece; suçun işlenişinde hâkimiyet kuramadığı... için fail olarak sorumlu tutulamayan bir suç ortağı, bağıllık kuralı sayesinde, gerçekleşen suçtan sorumlu tutulabilmektedir." (TCK m.40 gerekçesi).

<sup>293</sup> Yeşil, Eyüp, **Kasten Öldürme Suçlarında Bağıllık Kuralı**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C:3, S:2, 2015, s.98.

çerçevesinde de bazı koşulların varlığı gerekmektedir. Bu koşullar şu şekilde belirtilebilir (TCK m.40/1-3)<sup>294</sup>:

- Bir suçun işlenmesi veya bu suça teşebbüs edilmesi
- İştirak edilen fiilin kasten işlenmiş olması
- Fiilin hukuka aykırı olması

Ayrıca belirtmek gerekir ki; iştirak eden her kişinin, diğerinin cezalandırılmasına mani olan şahsi nedenleri göz önünde tutulmadan kendi kusurlu fiiline göre ceza alacağı TCK m.40/1-2’de ifade edilmiştir<sup>295</sup>. İştirak edenin (şerik) cezalandırılması için failin kanuni tanımdaki fiilleri gerçekleştirmesi mecburi ise de bu halde şerikin failin kişisel durumunun dikkate alınmamasını ve şerikin kişisel durumuna istinaden hakkında uygulanacak kanun hükümleriyle cezalandırılmasına engel teşkil etmez<sup>296</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olması hasebiyle görevi kötüye kullanma suçunda olduğu gibi özgü suç niteliğine haizdir. Özgü suç, suçun kanuni tanımında failin özelliğiyle ilgili belirleme yapılan suçlar için kullanılan bir kavramdır<sup>297</sup>. Suçun özgü suç niteliğinde olması sebebiyle kamu görevlisi olmayan kişilerin suçun faili olması ihtimali yoktur. Suçu meydana getiren eylemin birden fazla kişi tarafından yapılması zorunlu ise, bu takdirde suçun doğrudan bu kişilerce işlenmiş olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (TCK m.37/1).

Suçla ilgili kamu görevlisi olmayan kişilerin, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından suçun faili olmaları mümkün değil ise de teorik anlamda azmettiren ya da yardım eden olarak iştirak etmeleri mümkündür. Görevini icrai veya ihmali şekilde kötüye kullanan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin fiillerini kolaylaştırarak yardımda bulunan veyahut fiil nedeniyle kendisine yarar sağlayan ve katkıda bulunan kamu görevlisi olmayan şahıs, iştirak hükümleri çerçevesinde (TCK m.38-40) sorumlu tutulacaktır<sup>298</sup>. TCK m.40/2’e göre özgü suçlarda suçun işlenişine iştirak eden ve suça özgü niteliklere sahip olmayan kişiler azmettiren veya yardım eden

---

<sup>294</sup> Kaymaz, Seydi, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçişi Sorunu**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:16, S:2, 2012, s.123-124.

<sup>295</sup> Gökcan, a.g.e, s.120.

<sup>296</sup> Kaymaz, a.g.e, s.124.

<sup>297</sup> Akbulut, a.g.e, s.183.

<sup>298</sup> Koca- Üzülmez, a.g.e, s.384.

olarak sorumlu tutulmaktadır. Ancak suçun işlenmesinde başka bir kimsenin araç olarak kullanılması durumunda, kullanan kişinin de fail olarak sorumluluğu bulunmaktadır<sup>299</sup>.

İlaveten iştiraken gerçekleştirilen suçlarda, iştirak edenin suçtan gönüllü vazgeçmesi halinde gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır. TCK m.41'e göre;

(1)İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır.

(2) Suçun;

a) Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması, b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması, Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.

Yardım eden ve azmettirenin gönüllü vazgeçmeden yararlanabilmesi için yardım etmeye ve azmettirmeye ilişkin fiillerini bırakması ve azmettiren için azmettirdiği kişiyi suçu işlememesi için ikna etmesi gerekmektedir. Gönüllü vazgeçme, suç işlemek için harekete geçmiş ve belirli hareketleri tamamlamış olan kişiyi engellemek amacıyla konulan bir müessesedir<sup>300</sup>.

Bahsedilen tüm bu görüşlerden hareketle iştirak müessesesinin ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili bakımından görünümü, teorik anlamda suçu işleyen kamu görevlisine azmettiren veya yardım eden olarak kamu görevlisi dışındaki kişilerin şerik olarak mevcut olduğudur. Diğer yandan ifade etmek gerekir ki, uygulama bakımından suçla ilgili iştirak hükümlerinin uygulanması zor görünmektedir. Nitekim suçun uygulamasının olmaması ve bu suçla ilgili iştirakin oluşabileceği bir durumun varlığının zorluğu bu durumu ortaya çıkarmaktadır.

### 2.2.1.3. İçtima

İçtima, toplanma, toplanti, bir araya gelme anlamlarına gelmektedir<sup>301</sup>. Fiil, suç ve ceza arasındaki bağlantıyı belirten, ceza hukukunda önemli bir yeri olan “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*” ilkesi geçerlidir (quot crimina, tot poenae)<sup>302</sup>. Başka bir deyişle kanuni tarife uygun bir şekilde gerçekleştirilen

<sup>299</sup> Gökcan, a.g.e, s.121.

<sup>300</sup> Mercimek, Fulya, **Birleşme, Tekerrür ve İştirak Görünümlerinin Vergi Kabahat ve Vergi Suçları Bakımından Karşılaştırmalı İncelenmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2012, s.151.

<sup>301</sup> Yılmaz, a.g.e, s.327.

<sup>302</sup> Göktürk, Neslihan, **Türk Hukukunda Suçların İçtima**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C:2, S:1-2, 2014, s.31; Koca- Üzülmöz, a.g.e, s.399.

her netice, temel anlamda ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur ve fail hareketi ile ne kadar netice meydana getirmişse o kadar suç işlemiş sayılarak, her bir suç için bağımsız ve ayrı ayrı cezalandırılır<sup>303</sup>. Suçların içtima edildiği hallerde ortada birden fazla suçun varlığı söz konusu olmasına rağmen fail, tek suçtan sorumlu olmaktadır<sup>304</sup>.

Ceza hukuku kapsamında içtima şekilleri suçların içtimaı ve cezaların içtimaı şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Cezaların içtimaı (gerçek içtima) kural iken, suçların içtimaı kuralın istisnasını oluşturmaktadır<sup>305</sup>. Cezaların içtimaı, bağımsızlığını koruyan her bir ayrı suçun cezalarının tek olacak şekilde birleşmesini ifade eder<sup>306</sup>. Suçların içtimasında ise, fail tarafından ceza kanununun birden fazla ihlal edilmesi halinde işlenen bütün fiillerden tek seferde cezalandırılması anlaşılır<sup>307</sup>. Birden fazla suçun var olduğu durumlarda suçların içtimaı söz konusu olmaktadır. TCK'da suçların içtimaı, üç kavram altında ifade edilmiştir. Bunlar; bileşik suç (m.42), zincirleme suç (m.43) ve fikri içtima (m.44) kavramlarıdır. Ancak bunlardan önce içtima kavramı içinde yer alan genel norm-özel norm ilişkisine de kısaca değinmek gerekmektedir.

Bir normun genel normun tüm özelliklerini kendinde toplamasının yanında, yeni bir unsurun ilave olunmasıyla birlikte değişik bir özellik kazanması durumunda, artık genel normun uygulanamayacağı ortaya çıkmaktadır<sup>308</sup>. Aynı fiile, uygulanabilir halde hukuk kurallarından bir tanesi diğer hukuk kuralında yer alan unsurlardan başka bazı ek unsurları içeriyorsa özel norm-genel norm ilişkisi mevcut olur<sup>309</sup>. Bu durumda sadece özel norm uygulanmaktadır. Ancak özel norm-genel norm ilişkisinin var olması için her iki normun da hukuki yararının aynı olması zorunludur<sup>310</sup>. Özel norm-genel norm ilişkisi şu hallerde gerçekleşebilir<sup>311</sup>:

- Suçun basit şeklinden oluşan ağırlaşmış ve hafiflemiş ceza normları arasında
- Özgü suçlar ile genel suçlar arasında

---

<sup>303</sup> Dönmezer, Sulhi- Erman, Sahir, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C:2, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 1997, s.373; akt. Solak Akman, a.g.e, s.236.

<sup>304</sup> İçel, Kayıhan, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y:7, S:14, 2008, s.36.

<sup>305</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.399.

<sup>306</sup> Artık Kil, a.g.e, s.165.

<sup>307</sup> Hafizoğulları- Özen, a.g.e, s.375.

<sup>308</sup> Önder, Ayhan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C:1, İstanbul, 1991, s.525; akt. Demirbaş, a.g.e, s.501-502.

<sup>309</sup> Başaran, a.g.e, s.128.

<sup>310</sup> Güvenç, a.g.e, s.113-114.

<sup>311</sup> Demirbaş, a.g.e, s.502.

- Özel kanunlar ile genel kanunlar arasında

Bileşik suç, TCK m.42’de “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir.*” şeklinde hükme alınmıştır. Esasen bileşik suç, suçların içtima şekillerinden birini oluşturmamaktadır<sup>312</sup>. Bileşik suçun yapısında birden çok suç değil tek suç bulunmaktadır. Keza maddedeki tek fiil sayılan suç ifadesi bu durumu açıkça ortaya koymaktadır<sup>313</sup>. Bileşik suçta, failin iki ayrı suçundan söz edilmemektedir. Başka bir suçun içinde ağırlaştırıcı sebep veya unsur olarak yer alan norm, başka suçun varlığı karşısında sona erer ve sona erdiren suça ilişkin norm uygulanır<sup>314</sup>.

Zincirleme suç, TCK m.43’te ifade edilmiştir. Buna göre;

- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.
- (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.
- (3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.

Zincirleme suç, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi hali olarak tanımlanmıştır<sup>315</sup>. Yalnız bu suçlar, suç işleme kararının gerçekleştirilmesi kapsamında işlenmektedir. Başka bir deyişle, bu suçlar arasında subjektif bir bağ söz konusudur<sup>316</sup>. Bu bakımdan faile işlediği her bir suçtan dolayı ayrı ayrı değil, tek bir ceza verilmekte ancak cezanın miktarı arttırılmaktadır<sup>317</sup>. Bu anlamda zincirleme suçta var olması gereken özellikler şöyle sıralanabilir<sup>318</sup>:

- Fiilin çokluğu
- İhlal edilen hükmün ayniyet veya tekliği
- Suç işleme kararının birliği veya niyetin tekliği
- Bir fiile bir cezanın verilmesi

<sup>312</sup> Demirbaş, a.g.e, s.504.

<sup>313</sup> Koca- Üzülmüş, a.g.e, s.399.

<sup>314</sup> Cihan, a.g.e, s.56.

<sup>315</sup> Mercimek, a.g.e, s.11.

<sup>316</sup> Özgenç, **Genel Hükümler**, s.545.

<sup>317</sup> Bedir, a.g.e, s.79.

<sup>318</sup> Soyaslan, a.g.e, s.268-273



TCK m. 44'te fikri içtima; “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde ifade edilmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde fikri içtima, bir fiille birlikte kanunun birden çok ve farklı hükümlerinin ihlal edilmesi ve faile en ağır cezanın verilmesini ifade etmektedir<sup>319</sup>. Suçların aynı olması durumunda aynı nev’iden fikri içtima, farklı olması durumunda ise farklı nev’iden fikri içtima söz konusu olmaktadır<sup>320</sup>. Fikri içtimanın şartları da şu başlıklar halinde sıralanabilir<sup>321</sup>:

- Fiilin tek olması
- Tek fiille birden fazla suçun gerçekleştirilmesi
- Fiilin her suç yönünden tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olması
- Her suç yönünden kovuşturma şartının gerçekleşmesi
- Suçların her birinin başlı başına cezalandırılabilir olması

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, içtima hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde belli ihtimallerin söz konusu olduğu ifade edilebilir. Bu açıdan ilk olarak suçu meydana getiren hareketlerin, suçun genel hali olan görevi kötüye kullanma suçunu da oluşturması durumu belirtilebilir. Suçla ilgili fiillerin aynı zamanda görevi kötüye kullanma suçunu oluşturduğu durumlarda sorunun özel norm-genel norm etrafında çözümlenmesi gerekmektedir. Bu anlamda yapılan hareketin hem ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilini hem de görevi kötüye kullanma suçunu oluşturması halinde failin, özel norm niteliğinde olan ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinden sorumlu tutulması gerekir. Nitekim özel normun dikkate alınmasıyla birlikte de fikri içtima hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

İkinci olarak, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiliyle görevi kötüye kullanma suçunu farklı şekillerde ortaya çıkarması durumunda gerçek içtimadan bahse konu olmaktadır. Örneğin muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin çiftçinin yaptığı ekim ve sayım beyanını incelemesinde beyandaki belli başlı eksiklikleri görmezden gelerek incelemeyi tamamlaması halinde hem ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinden hem de görevi kötüye kullanma suçundan ayrı şekilde cezalandırılması gerekecektir.

<sup>319</sup> Özen, Mustafa, **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:73, 2007, s.135

<sup>320</sup> Göktürk, a.g.e, s.44

<sup>321</sup> Şan, Sedat, **Türk Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, Terazi Hukuk Dergisi, C:9, S:98, 2014, s.85-92

Üçüncü olarak da failin fiili icrai veya ihmali şekilde aynı suçu farklı beyan dönemlerinde işlemesi durumunda TCK m.43/1 çerçevesinde zincirleme suç hükümleriyle cezalandırılması mümkün olmaktadır. Zincirleme suçun söz konusu olduğu durumlarda kanunda belirtildiği üzere tek ceza verilerek dörtte birden dörtte üçe kadar arttırılacaktır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde içtimayla ilgili olarak bütün bu bilgilerden hareketle, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin VUK'ta olduğu gibi varsa ilgili kanunda düzenlenmiş hali, özel bir düzenleme bulunmaması halinde tamamlayıcı norm niteliğinde olan TCK m.257. maddesi uygulanacaktır. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, VUK m. 246/2'nin yollamasıyla TCK m.257'deki suçu oluşturmaktadır. Suça ilişkin özel bir hükmün varlığı halinde, herhangi bir şeye bakılmaksızın özel hüküm uygulanmalıdır. Özel hükümle düzenlenmiş olan suçun unsurlarının oluşmadığı hallerde şartlar var ise genel norm olan TCK m.257 uygulanabilir.

## **2.2.2. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ**

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde suçun soruşturma ve kovuşturma usulü, faillerinin kamu görevlisi sıfatına haiz olması nedeniyle kamu görevlilerine yönelik muameleler çerçevesinde işlemektedir. Bu bakımdan soruşturma ve kovuşturma usulünün tespitinde kamu görevlilerinin işledikleri suçlarda izlenecek yolu belirleyen kanun önem taşımaktadır.

Kamu görevlilerinin kamusal yetkiler bağlamında yerine getirdikleri kamu hizmetlerinde, bu görevleri nedeniyle işledikleri suçlar bakımından doğrudan kovuşturmaya tabi olmaları kamu otoritesinin saygınlığının zarar görmesine ve kamu hizmetlerinin aksamasına neden olmaktadır<sup>322</sup>. Aynı zamanda kamu görevlileri ile ilgili özel soruşturma ve kovuşturma ilkelerinin benimsenmesi kamu hizmetlerinin düzenli, sürekli, her türlü etki ve korkudan uzak bir anlayışın ürünü olmuştur. Böyle bir koruma

---

<sup>322</sup> Güvenç, a.g.e, s.126.

davranışı, kamu görevlilerine verilmiş bir ayrıcalık olarak değil, kamu hizmetine yönelik bir ayrıcalık olduğu belirtilmiştir<sup>323</sup>.

Genel anlamda kamu görevlisi ile ilgili soruşturma ve kovuşturma yapılmasını özel usullere bağlı kılan, başka bir deyişle vatandaşlarla kamu görevlilerinin işlemiş oldukları suçları farklı usullere tabi tutan sisteme idari güvence sistemi adı verilmektedir. İdari güvence sistemi; izin sistemi, muhakeme sistemi ve tahkik sistemi olmak üzere üç şekilde uygulanmaktadır<sup>324</sup>. Anayasa m.129/son'da belirtilen *“Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idari merciin iznine bağlıdır.”* hükmü ile birlikte kamu görevlilerinin izin sistemiyle kovuşturmanın yapılabileceği vurgulanmıştır.

Kamu görevlilerinin görevleri kapsamında işlediği suçlarla ilgili soruşturma ve kovuşturma usulünün belirlenmesiyle ilgili 1999 yılında yürürlüğe giren 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun<sup>325</sup> geçerli olmaktadır. 4483 sayılı K. m.2/1'deki *“Bu Kanun, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanır.”* ifadesi kanunun kapsamını açık bir şekilde göstermiştir. Bu bakımdan memurlar ile kamu görevlilerinin görevleri nedeniyle işlediği suçlar bu kanun açısından değerlendirilecektir<sup>326</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin failleri olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin ekim sayım beyanlarını denetlemede icrai veya ihmali surette işlemiş oldukları fiillerinde 4483 sayılı Kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde soruşturma ve kovuşturma gerçekleşecektir. Buna göre öncelikle suçun işlendiği ile ilgili bilgi sahibi olan Cumhuriyet başsavcılarını olayı izin vermeye yetkili mercie bildirmesi gerekmektedir. Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin faili olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin işlediği suçlarda izin verme yetkisi 4483 sayılı kanun'un 3/j

---

<sup>323</sup> Sökmen, Uğur, **Kamu İdaresinde Soruşturma Kovuşturma**, Ankara, 2009, s.181; akt. Başaran, a.g.e, s.149.

<sup>324</sup> Başaran, a.g.e, s.149.

<sup>325</sup> 04.12.1999 tarih ve 23896 sayılı RG (E.T:03.05.2019) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23896.pdf>

<sup>326</sup> Boz, Selman Sacit, **Memur Yargılamasında İzin ve İtiraz Süreci**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2013, s.17.

maddesinde ifade edilmiştir. Hükme göre “j) Köy ve mahalle muhtarları ile bu Kanun kapsamına giren diğer memurlar ve kamu görevlileri hakkında ilçelerde kaymakam, merkez ilçede vali,...” sorumlu olacaktır. Başka bir ifadeyle kanunun ilgili maddesi uyarınca ilçelerde kaymakam, merkez ilçede validen soruşturma izni istenmelidir<sup>327</sup>.

Cumhuriyet başsavcılarının soruşturma izni istemesi üzerine yetkili kaymakam veya vali, ön inceleme emri verir<sup>328</sup>. Ön inceleme, yetkili merci tarafından bizzat yapılabileceği gibi, görevlendireceği bir veya birkaç denetim elemanı veya hakkında inceleme yapılan kişinin üstü konumunda bulunan kamu görevlilerinden biri veya birkaçı tarafından da yaptırılabilir<sup>329</sup>. Düzenlenecek ön inceleme raporu üzerine soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine karar verilir<sup>330</sup>. Verilen kararlarda gerekçenin gösterilmesi zorunludur.

Yetkili merci olan kaymakam veya vali, soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine ilişkin kararını Cumhuriyet başsavcılığına, hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisine ve varsa şikayetçiye yazılı olarak bildirir (4483 s. kanun m.9/1). Ayrıca soruşturma izni verilmemesine ilişkin karara karşı Cumhuriyet başsavcılığı veya şikayetçi tebliğ tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili makama itiraz yoluna gidebilir (m.9/2)<sup>331</sup>. İtirazlar incelenir ve en geç üç ay içinde karara bağlanır. Verilen kararlar kesindir (m.9/4). Soruşturma izninin itiraz edilmeden veya itirazın reddi sonunda kesinleşmesi veya soruşturma izni verilmemesine ilişkin karara karşı yapılan itirazın kabulü üzerine dosya, derhal yetkili ve görevli Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir. İzin üzerine ilgili Cumhuriyet başsavcılığı, Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) ve diğer kanunlardaki yetkilerini kullanmak suretiyle hazırlık soruşturmasını yürütür ve sonuçlandırır (m.11).

<sup>327</sup> Batur, a.g.e, s.97.

<sup>328</sup> Akyılmaz vd., a.g.e, s.621.

<sup>329</sup> “Madde 5/3 – Ön inceleme, izin vermeye yetkili merci tarafından bizzat yapılabileceği gibi, görevlendireceği bir veya birkaç denetim elemanı veya hakkında inceleme yapılanın üstü konumundaki memur ve kamu görevlilerinden biri veya birkaçı eliyle de yaptırılabilir. İnceleme yapacakların, izin vermeye yetkili merciin bulunduğu kamu kurum veya kuruluşunun içerisinden belirlenmesi esastır. İşin özelliğine göre bu merci, anılan incelemenin başka bir kamu kurum veya kuruluşunun elemanlarıyla yaptırılmasını da ilgili kuruluştan isteyebilir. Bu isteğin yerine getirilmesi, ilgili kuruluşun takdirine bağlıdır.”

<sup>330</sup> Güvenç, a.g.e, s.129.

<sup>331</sup> “**Madde 9/2:** Soruşturma izni verilmesine ilişkin karara karşı hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi; soruşturma izni verilmemesine ilişkin karara karşı ise Cumhuriyet başsavcılığı veya şikayetçi, izin vermeye yetkili merciler tarafından verilen işleme koymama kararına karşı da şikâyetçi itiraz yoluna gidebilir. İtiraz süresi, yetkili merciin kararının tebliğinden itibaren on gündür.”

Cumhuriyet savcısı, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerini ekim sayım beyanlarıyla ilgili görevlerinde dava açılması için yeterli delil bulmuşsa, o halde kamu davası açacaktır. Savcı, soruşturma izni verilen fiil doğrultusunda soruşturma gerçekleştirecektir. Yaptığı soruşturma neticesinde suçu niteleyerek iddianame hazırlayacaktır<sup>332</sup>.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinde görevli mahkeme, suçun görevi kötüye kullanma suçunun özel çeşidi olmasından bahisle 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun<sup>333</sup> çerçevesinde asliye ceza mahkemeleridir. Esasen suçun icrai şekilde işlenmesi halinde görevli mahkeme asliye ceza mahkemesi iken, ihmali şekilde işlenmesi halinde sulh ceza mahkemeleri görevli olmaktadır. Ancak 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>334</sup> ile yapılan değişiklik sonucu sulh ceza mahkemelerinin kaldırılması sonucu asliye ceza mahkemeleri görevli mahkeme olmuştur. Yetkili mahkeme ise aynı şekilde görevi kötüye kullanma suçundan bahisle suçun işlendiği yer mahkemesidir<sup>335</sup>.

### 2.2.3. YAPTIRIM

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiliyle ilgili yaptırım VUK'un 246/2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre “*Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır*”. Mevzuatta belirtilen ifadeye göre, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiline yönelik ceza TCK m.257’de yer alan görevi kötüye kullanma suçu hükümlerine göre cezalandırılacaktır. VUK’taki bu yollama esasen suçun özelliğiyle bağdaşır niteliğe sahiptir. Çünkü daha öncede belirtildiği üzere ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, kamu görevlisi olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevleriyle ilgili icrai veya ihmali surette işledikleri fiilin karşılığı olan özel

<sup>332</sup> Gökcan, Hasan Tahsin- Artuç, Mustafa,  **Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi ve Özel Soruşturma Usulleri**, 2012, s.583; akt. Cihan, a.g.e, s.64.

<sup>333</sup>07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı RG (E.T:03.05.2019)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5235.pdf>

<sup>334</sup>28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı RG (E.T:03.05.2019)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm>

<sup>335</sup> <https://www.proaktifhukuk.com/gorevi-ihmal-ve-kotuye-kullanma-sucu.html> (E.T:05.05.2018).

nitelikte bir suçtur. Bu bakımdan çeşitli yönlerde, görevi kötüye kullanma suçuyla ilgili hükümler, bu suçta da uygulanabilecektir.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiliyle ilgili cezalar TCK m.257'de belirtilmiştir. Buna göre;

(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bu çerçevede ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin faillerce icrai bir şekilde işlenmesi halinde 257/1. maddeye göre altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması, ihmali bir şekilde işlenmesi halinde ise üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Suçla ilgili zamanaşımı süresi de TCK'da yer almaktadır. TCK'nın 66/1-e maddesine göre suçun zamanaşımı 8 yıldır<sup>336</sup>. Zamanaşımı kural olarak suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır<sup>337</sup>.

Failler hakkında kısa süreli hapis cezasına hükmedilmişse<sup>338</sup>, cezanın TCK m. 50/1'deki adli para cezası veya seçenek yaptırımlara çevrilecektir. Suçun adli para cezasına çevrilmesi durumu gerçekleşecek ise TCK m.52/2'de yer alan *En az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilir.* hükmü uyarınca adli para cezası tatbik edilir. TCK m. 50/1'de ifade edilen seçenek yaptırımlar ise adli para cezası dışında şu şekilde sıralanabilir;

- Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesi
- En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesi

<sup>336</sup> “**Madde 66:** (1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası;

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl,

b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl,

c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl,

d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl,

e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer.”

<sup>337</sup> Başaran, a.g.e, s.171.

<sup>338</sup> “**Madde 49:** (1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. (2) Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.”

- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanması
- Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanması
- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılması.

TCK m. 50/3 gereğince *“Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, birinci fıkrada yazılı seçenek yaptırımlardan birine çevrilir.”*. Adli para cezası veya diğer seçenek yaptırımlar ertelenememektedir. Bunun nedeni ise TCK m.51’e göre sadece hapis cezalarının ertelenme imkanının olmasıdır.

Fail veya failer hakkında verilecek ceza CMK m.231/5 hükmüne uygun ise, hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB) kararı verilebilir<sup>339</sup>. Nitekim ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiline verilecek ceza HAGB’nin uygulanması için geçerli koşulları sağladığında, verilecek ceza uyarınca CMK m.231/8 çerçevesinde beş yıllık denetim süresinde yeni bir suç işlememesi gerekmektedir. Denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemezse ve yükümlülüklerine uygun davranırsa açıklanması geri bırakılan hüküm CMK m.231/10 gereğince ortadan kaldırılır. HAGB, verilen hükmün sanık hakkında hukuki sonuç doğurmamasını sağlamaktadır<sup>340</sup>.

---

<sup>339</sup> **Madde 231:** (5) Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl (2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder.”

<sup>340</sup> Meran, a.g.e, s.333.

### 3. SONUÇ

Zirai kazançların vergilendirilmesi, toplumun önemli geçim kaynaklarından biri olarak tarımın var olması nedeniyle geçmiş dönemlerde önemli bir gelir kaynağı olarak yer almıştır. Osmanlı Devleti döneminde zirai kazançlara yönelik alınan Müslümanlardan öşür, gayrimüslimlerden alınan haraç gibi şer'i vergilerin yanında, ağnam resmi, çift resmi vb. örfi vergilerde eski dönem zirai kazançların vergilendirilmesinde önemli bir konuma sahip olmuştur. Nitekim Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte genç Türkiye Cumhuriyeti'nin ekonomik anlamda gelişmesi açısından zirai kazançlardan alınan vergiler, önem arz etmeye devam etmiştir. Bu vergilendirme sistemi içinde zirai kazanç sahiplerinin ekim sayım beyanında bulunma yükümlülüğü de sorumluluklar arasında yerini almıştır.

Ekim sayım beyanında bulunma yükümlülüğü, VUK'un 243. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, GVK m.54'de ifade edilen büyüklüklerin üstündeki çiftçiler, her yıl Kasım ayında VUK'ta belirtilen özellikler belirtilmek suretiyle zirai işletmelerinin bulunduğu köy ve mahalle muhtarlıklarına beyanda bulunmak durumundadırlar. Buna karşılık olarak da muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri, beyanda bulunan çiftçilere, verdikleri bilgilere binaen ekim ve sayım ilmi haberi verirler. Beyan süresi geçtikten sonra muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin bir yandan beyanların doğruluğunu, diğer yandan da beyanlarını hiç yapmayan zirai işletme sahibi çiftçilerin denetim süreci devam etmektedir. Beyanda bulunmamış olanlar beyana davet edilirken, davete rağmen beyanda bulunmayanlar vergi dairesine bildirilir. Bu anlamda denetim ve bildirimle ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri VUK'un 246/2. maddesinde hüküm altına alınan ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili kapsamında görevi kötüye kullanma suçundan sorumlu olacaktır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, TCK'da yer alan görevi kötüye kullanma suçunun özel hali niteliğinde olan bir suçtur. Suçun faili olan muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri kamu görevlisi sıfatına tabidirler. Nitekim görevi kötüye kullanma suçunda da failin kamu görevlisi sıfatına haiz olması bir zorunluluktur. Kamu görevlisi olmayan failin bu suçu işlemesi söz konusu olmayacaktır. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri 7201 sayılı Kanun çerçevesinde de kamu görevlisi olarak sayılmıştır. Bu suç kapsamında suçunun mağduru, toplumu oluşturan herkes olmaktadır. Bu anlamda da



ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin görevi kötüye kullanma suçunun özel şekli olduğu açıkça göz önünde olmaktadır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili kapsamında görevi kötüye kullanma suçu , fail veya faillerin icrai veya ihmali hareketleri neticesinde ortaya çıkan bir suçtur. Başka bir deyişle, failin görevinin gereklerine aykırı davranması halinde veyahut görevini gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü gözetmeden ihmali davranışlar sonucu yapmaması veya yapamaması durumunda suçun oluşumunda gerekli olan unsurları ihtiva etmektedir. Bunun yanında ihmali veya icrai hareketler sonucu görevi kötüye kullanma suçunda da var olan kişilerin mağduriyeti, kamunun zararı veya kişilerin haksız menfaat sağlamasına yol açan eylemler gerçekleştiği takdirde ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili değerlendirme altına alınacaktır. Ancak suçla oluşan netice kısmında da belirttiğimiz üzere kamu zararı veya kişilerin mağduriyeti dikkate alınması gereken hususlardır.

Ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi icrai şekilde veya ihmali şekilde işlenmesinde dikkate alınacak unsur kast unsurudur. Nitekim suç, ister icrai işlensin isterse ihmali işlensin, suçun taksirle işlenmesi mümkün olmamaktadır. Suçun kendi içinde var olan özellikleri ve ihmali ve icrai işlenmesi halinde var olması gereken koşullar, suçun taksiren işlenmesini engellemektedir. Bu yüzden de ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin ve dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçunun taksiren işlenmesi söz konusu olmamaktadır.

Ekim sayım beyanlarını denetlememenin diğer suçlar gibi kusurluluğu etkileyen hallerin varlığıyla hukuka uygunluk nedenleri bulunmaktadır. Ancak bu hal ve nedenlerin uygulamada gerçekleşme ihtimali olayın niteliğine göre değişecektir. Nitekim suçun uygulama alanı bulunmadığından hukuka uygunluk nedenlerinin oluşması veya kusurluluğu etkileyen hallerin varlığının kesin olarak her olayda oluşabileceği söylenemez. Hakeza olayın oluşumuna göre değerlendirme yapılması doğru olacaktır. Örneğin, hakkın kullanılması veya ilgilinin rızası nedenlerinin konularda belirttiğimiz üzere suçun niteliği gereği meydana gelmesi mümkün değil iken kanun hükmünün yerine getirilmesi durumunda hukuka uygunluk nedenlerinin oluşacağı ifade edilebilmektedir.

Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili kapsamında görevi kötüye kullanma suçunda hem icrai hem de ihmali hareketin varlığında teşebbüs mümkün olmaktadır. Her ne kadar ihmali hareketle işlendiğinde teşebbüsün varlığı tartışmalı olsa da suçun zarar suçu olması bakımından netice gerçekleşmediği takdirde teşebbüs aşamasında kalacağını kabul etmek gerekmektedir. İştirak hükümleri bakımından da teorik anlamda iştirakin mümkün olduğunu belirtsek bile uygulamada suçla ilgili iştirakin var olması mümkün gözükmemektedir. İçtima hükümleri açısından da suça yönelik özel hükümlerin uygulanmasının öncelikli olduğu ancak aksi durumda tamamlayıcı hükmün devreye gireceği ifade edilmelidir.

Suçla ilgili soruşturma ve kovuşturma usulü de kamu görevlisine yönelik soruşturma ve kovuşturma usulü çerçevesinde ilerleyecektir. 4483 sayılı kanun uyarınca yetkili makam olan kaymakam veya validen soruşturma izni alındıktan sonra gerekli işlemler yapılır ve asliye ceza mahkemelerinde kovuşturma aşamasına geçilir. Suçla ilgili yaptırım VUK m.246/2’de yapılan yollamayla TCK m.257’de yer alan görevi kötüye kullanma suçuna göre gerçekleştirilir. Ceza hukuku kapsamında uygulanacak hükümler bu suç için de geçerli olacaktır.

Ekim sayım beyanlarını denetleme fiili uygulamada aktif olarak kullanılan bir yöntem olmadığından fiilin yerine getirilmemesine bağlı olarak ortaya çıkan suç uygulama dışı bir suç niteliğindedir. Bundan dolayı da suçla ilgili hüküm metruk hüküm niteliğine düşmüştür. Ancak yine de kanun koyucu kanunda yer almasının gerekli olduğunu düşünerek mevzuatta yer vermiş, doktrinde de suça ayrı yer veren görüşler ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak da ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili, gerek suçla ilgili pratiğin olmaması nedeniyle direkt bir yargı kararı olmaması, gerek diğer suçlar gibi unsurları olmasına rağmen kendi başına bir suç olarak nitelendirilmese bile mevzuatta yer alması ve suça yönelik cezai bir yaptırım olması nedeniyle vergi suçları arasında yerini almıştır.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, Berrin, **Bağlılık Kuralı**, GÜHFD, C: 14, S: 1, 2010
- Akdağ, Mustafa, **Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, (3.Baskı), Yapı Kredi Yayınları, 2017
- Akkurt, Ali, **Yetkili Amirin Emrini İfa ve İfadan Doğan Sorumluluk**, Antalya Bilim Üniversitesi HFD, C:1, S:1, 2013
- Aksoy İpekçioğlu, Pervin, **Teşebbüs Kurumu ve Kıbrıs Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**, İÜHFD, C:65, S:2, İstanbul, 2007
- Aktay, A.Nizamettin- Arıcı, Kadir- Senyen Kaplan, E.Tuncay, **İş Hukuku**, (6.Baskı), Gazi Kitabevi Yayınları, 2013
- Akyiğit, Ercan, **İş Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 2013
- Arslaner, Hakan, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017
- Artık Kil, Sinem, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Işığında Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2011
- Artuk, Mehmet Emin- Gökçen, Ahmet- Yenidünya, Ahmet, (11.Baskı), **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011
- Artuk, Mehmet Emin- Gökçen, Ahmet- Yenidünya, Ahmet, (4.Bası), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009
- Atabey, Tuncel, **2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Gelir Vergisi Rehberi Özel Eki, 2014, S:304
- Ateş, Barış, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Görevi Kötüye Kullanma ve Görevi İhmal Suçları**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2011
- Baloğlu, Cem, **İşverenlerin İş Sağlığı ve Güvenliği Yükümlülükleri ve Aykırılık Hallerinde Uygulanacak Yaptırımlar**, Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi, 2013, 13(2)

- Baloğlu, Cem, **İşverenlerin İř Sağlığı Ve Güvenliği Yükümlülükleri Ve Aykırılığın İř İlişkisine Etkisi**, TBB Dergisi, 2015, (118)
- Başaran, Serkan, **Görevi Kötüye Kullanma**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016
- Batur, Necat, **Adli Vergi Suçları**, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ, 2016
- Bedir, Ramazan, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'na Göre Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2010
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, (29.Baskı), Seçkin Yayıncılık, 2012
- Birinci, Eda, **Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe rneđi**, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ, 2010
- Boz, Selman Sacit, **Memur Yargılamasında İzin ve İtiraz Süreci**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2013
- Budak, Tamer, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal lçt: Mali Güç**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006
- Ceyhan Alaattin, Tik Cevdet, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, [www.lebibyalkin.com.tr](http://www.lebibyalkin.com.tr) (E.T: 04.05.2017)
- Cihan, Mehmet Can, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014
- iftiođlu, Cengiz Topel, **Türk Ceza Kanunu'nda Taksir**, Ankara Barosu Dergisi, S:3, Ankara, 2013
- omaklı, şafak Ertan- Koç, Fatih- Yıldırım, Kürşad Emrah, **Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C:4, N:12, 2012
- Değirmenci, Olgun, **Türk Ceza Hukukunda Kusurluluğu Kaldıran Neden Olarak Amirin Emrini İfa**, TAAD, Y:3, S:10, 2012

- Demirbaş, Timur, (8.Baskı), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 2012
- Donay, Süheyl, (1.Baskı), **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, Ankara, 2007
- Erem, Faruk, **Ceza Hukukunda Hakkın Kullanılması**, AÜHFD, C:41, S:1-4, Y:1989-1990
- Erkal, Mehmet, **Aşır**, DİA, IV
- Erman, Sahir- Özek, Çetin, **Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu İdaresine Karşı İşlenen Suçlar**, İstanbul, 1992
- Giyik, Abdülbaki, **Türk Hukukunda Tefecilik Suçu**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2014
- Gökcan, Hasan Tahsin, (1.Baskı), **Görevi Kötüye Kullanma, Zimmet, Banka Zimmeti, İrtikap, Rüşvet Suçları**, Seçkin Yayıncılık, 2008
- Göktürk, Neslihan, **Türk Hukukunda Suçların İctimai**, CHKD, C:2, S:1-2, 2014
- Gönüllü, Ali Rıza, **Milli Mücadele Ve Cumhuriyet Döneminde Hayvanlar Vergisi (1920-1962)**, Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi, S:38, 2015
- Görücü, İbrahim, **Türkiye’de Mevsimlik Tarım işçiliği: Sorunları ve Çözüm Önerileri**, Hikmet Yurdu Dergisi, Y:3, S:5, 2010
- Güvenç, Nur, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010
- Hafizoğulları, Zeki- Özen, Muharrem, (6.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, US-A Yayıncılık, Ankara, 2012
- Hayran, Seyit, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme**, Ziraat Mühendisliği Dergisi, S:358, Ocak-Haziran 2012
- Hiçşaşmaz, Mazhar, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C:12, S:2, 1957

- İçel, Kayıhan- Sokullu Akıncı, Füsün- Özgenç, İzzet- Sözüer, Adem- Mahmutoğlu, Fatih Selami- Ünver, Yener, (3.Bası), **Suç Teorisi**, Beta Basım, İstanbul, 2004
- İçel, Kayıhan, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y:7, S:14, 2008
- İnalcık, Halil, **Devlet-i Aliyye: Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar**, (1.Baskı)Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2016
- İnci, İbrahim, **1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler**, SAÜ Fen Edebiyat Dergisi, C:11, S:1, 2009
- Karakehya, Hakan- Usluadam, Asena Kamer, **Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler**, CHKD, C:3, S:2, 2015
- Karataş, Nazif, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, International Journal of Legal Progress, Vol 1, No 2, 2015
- Kardeş, Sâlahaddin, **Köy ve Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyeti Hukuk Kitabı**, Yetkin Yayınları, 2015
- Kaymaz, Seydi, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçişi Sorunu**, GÜHFD, C:16, S:2, 2012
- Kazgan, Haydar, **Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Verginin Mevzuu Meselesi**, İ.Ü İktisat Fakültesi Mecmuası, C:14, S:1-4, 1952
- Keçecioglu, Elvan, **Alman Ceza Hukukunda Faillik**, TBB Dergisi, S.65, 2006
- Kelsen, Hans, **Nedensellik ve İsnadiyet** (Çev. Zeki Hafizoğulları), AÜHFD, S:1, C:35, 1978
- Kepenek, Yakup- Yentürk, Nurhan, **Türkiye Ekonomisi**, (12.Basım), Remzi Kitabevi, 2001
- Koca, Mahmut- Üzülmez, İlhan, (4.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011
- Koca, Mahmut, **Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi**, CHKD, C:3, S:2, 2015

- Koca, Mehmet Reis, (1.Baskı), **Zimmet- İrtikap- Rüşvet- Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014
- Küsmenoğlu, İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1.Kitap**, Oluş Yayıncılık, 2010
- Memiş Kartal, Pınar, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, C:19, S:2, 2013
- Meran, Necati, (2.Baskı), **Zimmet ve 3. Yargı Paketindeki En Son Değişiklikleriyle Rüşvet- İrtikap ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012
- Mercimek, Fulya, **Birleşme, Tekerrür ve İştirak Görünümlerinin Vergi Kabahat ve Vergi Suçları Bakımından Karşılaştırmalı İncelenmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2012
- Odak, Sabri, **Müstahsil Makbuzu / Müstahsil Makbuzu İle Tevkifat Yapılan Gelir Vergisi Stopajı Ve Bağ-Kur Primleri**, Mali Çözüm Dergisi, S:60, 2002
- Okuyucu Ergün, Güneş, **Görevi Kötüye Kullanma Suçu**, TBB Dergisi, S:82, 2009
- Oslu, Sevim Gülce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013
- Ömercioğlu, Abdullah- Dayıoğlu, Melike Rana- Arslan, Cem Barlas, **Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD) , C: 8, S:1, Ocak 2018
- Öncel, Mualla- Kumrulu, Ahmet- Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, (27.Baskı), Turhan Kitabevi, 2018
- Önder, Ayhan, (4.Bası), **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994
- Özbek, Veli Özer-Kanbur, Mehmet Nihat- Doğan, Koray- Bacaksız, Pınar- Tepe, İlker, (4.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012

- Özbek, Veli Özer-Kanbur, Mehmet Nihat- Doğan, Koray- Bacaksız, Pınar- Tepe, İlker, (2.Baskı), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011
- Özcan, Onur, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, 2015
- Özdoğru, Mehmet, **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, www.ozdogrular.com (E.T: 30.04.2017)
- Özen, Mustafa, **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, TBB Dergisi, S:73, 2007
- Özgenç, İzzet- Şahin, Cumhur, **Kamu Görevinin Kötüye Kullanılması Suçu Üzerine Düşünceler**, GÜHFD, C:6, S:1-2, Ankara, 2002
- Özgenç, İzzet, (3.Basım), **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Ankara, 2006
- Özgenç, İzzet, (9.Bası), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 2013
- Parlar, Ali- Hatipoğlu, Muzaffer, **Suçta Teşebbüs, İştirak- İçtima ve Yaptırımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010
- Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, (7.Baskı), Beta Basım, 2015
- Sarı, Burak, **Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumunu, Vergi Bilinci Ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2016
- Solak Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2012
- Solak Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2012
- Soyaslan, Doğan, (6.Baskı), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 2014
- Sucuoğlu, Arif Naci, **Ceza Hukuku’nda Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010



Şahin, Orkun ve Büyükkurt, Abdullah İbrahim, **Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar**,

[https://www.academia.edu/8945094/GELİR\\_VERGİSİNİN\\_ORTAYA\\_ÇIKIŞI\\_VE\\_TÜRKİYEDE\\_GELİR\\_VERGİSİNE\\_GEÇİŞ\\_DÖNEMİNDE\\_YAŞANAN\\_TARTIŞMALAR\\_THE\\_EMERGENCE\\_OF\\_INCOME\\_TAX\\_AND\\_DISCUSSIONS\\_EXPERIENCED\\_IN\\_THE\\_PERIOD\\_OF\\_TRANSITION\\_TO\\_INCOME\\_TAX\\_IN\\_TURKEY](https://www.academia.edu/8945094/GELİR_VERGİSİNİN_ORTAYA_ÇIKIŞI_VE_TÜRKİYEDE_GELİR_VERGİSİNE_GEÇİŞ_DÖNEMİNDE_YAŞANAN_TARTIŞMALAR_THE_EMERGENCE_OF_INCOME_TAX_AND_DISCUSSIONS_EXPERIENCED_IN_THE_PERIOD_OF_TRANSITION_TO_INCOME_TAX_IN_TURKEY)  
(E.T:03.05.2019)

Şan, Sedat, Türk **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, Terazi Hukuk Dergisi, C:9, S:98, 2014

Şenyüz, Doğan- Yüce, Mehmet- Gerçek, Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, (13.Baskı), Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016

Şenyüz, Doğan, (9.Baskı), **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016

Taşdan, Kemalettin, **Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesindeki Son Değişiklikler ve Olası Etkileri**, Tarım Ekonomisi Dergisi, C:5, S:1-2, 2000

Taşdelen, Aziz, **Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 2010, 23(2)

Taşkan, Yusuf Ziya, **Vergi Hukuku**, (1.Baskı), Adalet Yayınevi, 2018

Taşkın, Ünal, **Rüsum-i Örfiye**, Tarih Okulu, S:14, İlkbahar-Yaz 2013

Tezcan, Durmuş- Erdem, Mustafa Ruhan- Önok, Murat, (12.Baskı), **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015

Toker, Gül, **Kasten Yaralama Suçu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013

Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009

Turabi, Selami, **Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller**, TBB Dergisi, S:101, 2012

Ünsal, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (3.Baskı), Detay Yayıncılık, 2012

Ünver, Yener, **Ceza Hukukunda Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003

Yarsuvat, Duygun, **Devlet İdaresi Aleyhine İşlenen Cürümlerin Genel Prensipleri**, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.30, S.3-4, İstanbul 1964

Yeşil, Eyüp, **Kasten Öldürme Suçlarında Bağlılık Kuralı**, CHKD, C:3, S:2, 2015

Yılmaz, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, (4.Baskı), Yetkin Yayınları, 2010

Yılmaz, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Ceza ve Ceza Usulü Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008

Danıştay 3. Dairesinin 12.03.1998 Tarih ve 1996/6990 Esas ve 1998/863 Karar sayısı ile verdiği kararı, Danıştay Bilgi Bankası, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erPgiZuJitxqHnrDqUADbxdzLQDN6Q4zhzyNCR9tHlxLUGbASGIW eG9hi5NxRSNYp6EQPwH57ZuUodWxtcMWHzcQ%3D%3D&aranan=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR> (E.T:27.05.2018)

Danıştay 4. Dairesinin 21.05.1993 Tarih ve 1991/1816 Esas ve 1993/2439 Karar sayısı ile verdiği kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erIMcMKS1NMYRanZyg84FNrrh5tRjI8PmEk9BcAMfOogeMjUCjOdb1EeTKWugLLF%2F8vuPyfxStDGFFWp2ixGCIEg%3D%3D&aranan=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR> (E.T:27.04.2018)

Danıştay 4.D.,21.04.1989 tarih; E: 1988/3479, K: 1989/1916 sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1988-3479-k-1989-1916-t-21-4-1989> (E.T: 27.05.2018)

[http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new\\_files/VUK.MADDE-243.pdf](http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-243.pdf) (E.T:25.04.2019)

<http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/4/0193/a/gvk90.htm> (E.T: 27.05.2018)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelime=179692](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelime=179692) (E.T. 23.02.2018)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.592805a2bb00e8.22054355](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.592805a2bb00e8.22054355) (E.T: 26.05.2017)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=MA%C4%9EDUR](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MA%C4%9EDUR)  
(E.T:16.02.2018)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=Z%C4%B0RAAT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=Z%C4%B0RAAT) (E.T: 26.05.2017)

[https://www.ankaratb.org.tr/lib\\_upload/88\\_Tarımın%20Tarihsel%20Gelişim%20Süreci\\_14\\_09\\_2010.pdf](https://www.ankaratb.org.tr/lib_upload/88_Tarımın%20Tarihsel%20Gelişim%20Süreci_14_09_2010.pdf) (E.T: 26.05.2017)

<https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (E.T:25.04.2019)

<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=194&t=29376> (E.T: 01.03.2018)

<https://www.proaktifhukuk.com/gorevi-ihmal-ve-kotuye-kullanma-sucu.html>  
(E.T:05.05.2018)

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-2939#> (E.T:27.04.2018)

<https://www.sosyaldeyince.com/bilgi-kutusu/osmanli-devletinde-alinan-seri-ve-orfi-vergiler-t3964.0.html> (E.T: 27.05.2018)

Yargıtay 4. Ceza Dairesinin 13.07.2011 tarih ve 2010/4734 Esas ve 2011/12553 Karar sayılı kararı

Yargıtay CGK, 18.10.2005, 4MD 96/118 <http://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=8096> (E.T.23.02.2018)

Yargıtay CGK'nın 03.10.2006 tarih ve 2006/4-196 Esas ve 2006/204 Karar sayılı kararı

Yargıtay CGK'nın 06.12.2005 tarih ve 2005/110 Esas ve 2005/159 Karar sayılı kararı

Yargıtay CGK'nın 17.04.2007 tarih ve 2007/4-88 Esas ve 2007/94 Karar sayılı kararı

Maliye Bakanlığının 20.05.2004 Tarih ve 22352 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/node/92924> (E.T: 30.04.2017)

06.05.2009 tarih ve 27230 sayılı RG(E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/05/20090516-5.htm>

10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/06/20030610.htm>

28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11343.pdf>

31.12.1998 tarih ve 23570 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23570.pdf>

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>

23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı RG (E.T: 27.04.2018) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>

02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>

10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/06/20030610.htm#1>

30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-1.htm>

04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm>

16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı RG (E.T:27.04.2018) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060616-1.htm>

09.06.1949 tarih ve 7228 sayılı RG (E.T: 03.05.2019) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf>

04.12.1999 tarih ve 23896 sayılı RG (E.T:03.05.2019) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23896.pdf>

07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı RG (E.T:03.05.2019) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5235.pdf>

28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı RG (E.T:03.05.2019) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm>

29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer RG (E.T:20.03.2018) [http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf) .

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018064.pdf>  
(E.T:07.05.2019)

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018065.pdf>  
(E.T:07.05.2019)

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018067.pdf> (E.T:07.05.2019)