

## **6111 SAYILI KANUN'UN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İÇİN CEZA MAHKEMESİNDE GÖRÜLEN DAVALARA ETKİSİ**

**Av. Bekir BAYKARA**

**Bu yazı Yaklaşım / Nisan 2011 / Sayı: 220 da yayımlanmıştır.**

### **I- GİRİŞ**

Kamuoyunda “**Torba Yasa**” olarak bilinen 6111 sayılı “**Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**” 13.02.2011 tarihinde kabul edilmiş, 25.02.2011 tarihli ve 27857 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanun, yürürlük maddesi dahil 216 maddedir. Ayrıca 18 geçici maddesi bulunmaktadır. Kanun beş kısımdan oluşmuştur. Bunlardan ilk dört kısım bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile ilgilidir. Beşinci kısım çeşitli kanunlardaki değişikliklere ayrılmıştır. Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile ilgili kısımlar, ilk 21 maddede düzenlenmiştir.

Kanun’da, vergiler ve gümrük vergileri, bu vergilerin aslına bağlı cezalar, VUK ve Gümrük Kanunu’nda düzenlenen diğer cezalar, SGK’nın bazı prim alacakları ve ceza alacakları ile çeşitli kanunlarda düzenlenmiş idari para cezalarının yeniden yapılandırılması konu edilmiştir. Yeniden yapılandırma esas itibariyle, kamu alacağının kesinleşmiş veya dava aşamasında bulunmasına göre değişik almalıklarda hükümler içermektedir. Vergi alacakları için matrah artırımını, stok affı ve kasa fazlaları, pişmanlıkla beyan, Kanun’daki düzenlemeler arasındadır.

Kanun’da, VUK un 359. maddesinde “**Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**” başlığı altında düzenlenen suç ve cezalar tümüyle Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerine tabidir. Bu konuda açılmış bir davanın düşmesi veya verilmiş bir cezanın kalkması için ya TCK’ya uygun bir durumun ortaya çıkması ya da özel bir kanun hükmü ile düzenlenmesi gerekir. Örneğin,

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 14. maddesinde böyle bir düzenleme vardı. 6111 sayılı Kanun'da ise, VUK'un 359. maddesindeki suçlar nedeniyle asliye ceza mahkemelerinde halen yapılan yargılamalar ve kesinleşen cezalarla ilgili herhangi bir düzenleme yoktur. Fakat, bu Kanun'dan yararlanmak, daha önce verilen cezaları değil ama, bu Kanun'dan sonra kurulacak hükümleri etkileyebilecektir. Kanun'dan yararlanıp matrah (ve vergi) artırımında bulunanlar hakkında, bu suç nedeniyle, suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Yazımızın konusu, 6111 sayılı Kanun hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle ceza mahkemesinde halen yapılan yargılamalara ve açılacak davalara etkisidir. Bu bağlamda konu ikiye ayrılarak ele alınacaktır. İlk önce açılmış ve yürümekte olan davalarda bu Kanun'dan yararlanmanın ne yönde etkileyeceği ele alınacaktır. İzleyen bölümde ise, bu Kanun'un matrah artırımını hükümlerinden yararlanalar hakkında, daha sonra vergi kaçakçılığı suçları için ceza mahkemesinde dava açılıp açılmayacağı üzerinde durulacaktır.

## **II- VERGİ DAVASINDAN VAZGEÇİP ÖDEME YAPMANIN SÜRMEKTE OLAN CEZA DAVALARINA ETKİSİ**

### **A- VERGİ DAVASINDAN VAZGEÇMENİN SUÇU KABULLENMEK ANLAMINA GELİP GELMEYECEĞİ**

Vergi mahkemelerinde halen sürmekte olan davaların bir kısmı, VUK'un 344/2. maddesine göre kaçakçılık cezası kesilmiş vergi tarhiyatlarına ilişkindir. Bu türlü tarhiyatlar da 6111 sayılı Kanun kapsamındadır. Bu tarhiyatlar nedeniyle VUK'un 359. maddesine göre ve 367. madde hükmü uyarınca suç duyurusunda bulunulmuş ve asliye ceza mahkemesinde dava açılmış olması gerekir(1). Bu durumda mükellefler, **“Kanundan yararlanıp vergi davasından vazgeçilmesi, ceza mahkemesinde görülen davada suçlu kabullenmek anlamına gelir mi?”** diye düşünebilirler. Bunun cevabı, vergi davaları ve ceza davalarının birbirine etkisi ne olur sorusuna bağlıdır.

Bu konuyu daha önce **“Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”**(2) başlığı altında incelemiştik. Ayrıca, **“Uzlaşma Talep Etmek Veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez”**(3) başlığı altında yaptığımız inceleme de konu ile ilgilidir.

Bize göre, ne uzlaşma talebinde bulunmak ne de uzlaşmak, vergi tarhiyatının haklı olduğunu göstermez. Mükellefin uzlaşmasının tarhiyatın haklı olmasının çok ötesinde nedenleri bulunur. 6111 sayılı Kanun'dan yararlanma nedenleri ile uzlaşma nedenleri benzerlik gösterecektir. Yani, bu Kanun'dan yararlanmak tarhiyatın haklı olduğunu göstermeyeceği gibi, mükellefin haksızlığını kabul ettiği anlamına da gelmez. Kanun ciddi avantajlar sağlamaktadır ve tıpkı uzlaşmayı kabul etmedeki nedenlerde olduğu gibi, Kanun'dan yararlanılıp davadan vazgeçilebilir. Esasen VUK'un 367. maddesinde vergi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceği açıkça belirtilmiştir(4). Ancak bu hükme rağmen, vergi davasından vazgeçmek ceza hâkiminin vicdani kanaatini etkileyebilir(5). Fakat ceza mahkemesi vergi davasını bekletici sorun yapmışsa, bu durumda vazgeçmenin olumsuz etki yapması daha güçlü bir olasılıktır. Bu durumda dahi, vergi davasının gidişi iyi değilse vergi davasından vazgeçip, ceza davasında erteleme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması olanaklarından yararlanılabilir. Görüldüğü gibi konu çok basit değildir. Bu nedenle, vergi davasından vazgeçip geçmeme veya bu vazgeçmeyi ceza dosyasına ibraz edip etmeme konusunda en uygun kararı, davayı takip eden meslektaşımız verecektir.

## B- DAVA AÇMAMAK VEYA VERGİ DAVASINDAN VAZGEÇİP ÖDEME YAPMANIN SÜRMEKTE OLAN CEZA DAVALARINA ETKİSİ

### 1- Genel Olarak

6111 sayılı Kanun'un 2. maddesi kesinleşmiş, 3. maddesi ise kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan alacakların yapılandırılması düzenlenmiştir. Dava safhasında bulunan alacaklar ise, vergi mahkemesi veya kanun yolu (Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi) safhasında bulunan alacaklar olarak ayrılmıştır. Kanun'da, kanun yolu safhasında bulunan alacakların mükellef tarafından kazanılmış, kaybedilmiş veya kısmen kazanılmış veya kaybedilmiş olma durumuna göre çeşitli olasılıklar düzenlenmiştir.

Dava açmayarak veya açılmış davalardan vazgeçerek, 6111 sayılı Kanun'a göre hesaplanan vergi, ceza ve faizleri ödemeyi “**mağdurun zararının giderilmesi**” kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu bağlamda mağdurun zararının giderilmesi verilecek hükmü etkileyebilecektir. Biz burada TCK'nın 51. maddesinde düzenlenmiş “**cezanın erteleme**”, CMK'nın 231. maddesinde düzenlenmiş olan “**hükmün açıklanmasının geri bırakılması**” kurumlarını inceleyeceğiz. Daha avantajlı durumu nedeniyle ilk önce “**hükmün**

**açıklanmasının geri bırakılması”** kurumunu ele alacağız.

Bu bölüme ilişkin olarak belirtmek istediğimiz son husus; gerek hükmün açıklanmasının geri bırakılması, gerekse erteleme için birinci koşul, sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, **“iki yıl”** veya daha az süreli hapis cezası olması gereğidir. Oysa, VUK’un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki ceza, 08.02.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Bu durumda, 08.02.2008 tarihinden sonra işlenen VUK’un 359. maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki suçlarda, hükmün açıklanmasının ertelenmesi veya erteleme mümkün olmayacaktır. Esasen, ceza yükseltilmesi de bu amaçla yapılmıştır(6).

## **2- Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması**

2004 yılında kabul edilen 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun (CMK) 231. maddesine 2006 yılında eklenen 5. fıkra ile(7), hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu getirilmiştir. Buna göre **“Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder”** (md. 231/5). Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tabi tutulur (md. 231/8). Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir (md. 231/10). Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler aykırı davranılması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığın durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkumiyet hükmü kurabilir (md. 231/11).

Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesinin koşulları maddede şöyle belirlenmiştir(8):

- Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, **“iki yıl”** veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması,
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkum olmamış bulunması,

- Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,
- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi,
- Sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını karşı çıkmamasıdır.

Görüldüğü gibi, mağdur durumdaki Hazine'nin zararının giderilmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması koşullarından birisidir. Bu konuda, hükmün açıklanmasının ertelenmesi ile ilgili gerekli diğer koşullar da varsa, yukarıda II/B-1 bölümünde söylediklerimiz dikkate alınarak, açılmış olan vergi davalarından vazgeçilebilir.

Ceza davası görülürken vergi davası sonuçlanıp, kanun yollarından geçerek kesinleşmişse, her halde bu Kanun'dan yararlanmak gerekir.

### **3- Cezanın Ertelenmesi**

Daha önce yürürlükte olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nu (TCK) kaldıran 5237 sayılı TCK 2004 yılında kabul edilip, 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'un 51. maddesinde "**Hapis cezasının ertelenmesi**" düzenlenmiştir. Buna göre, cezanın ertelenmesi için, öncelikle iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm olunması gerekir. Bundan başka, kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık do layısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerektiği 51. maddenin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre, cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir.

Maddenin 5. fıkrasına göre, cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. 8. fıkraya göre ise, denetim süresi yükümlülükler uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

Fark edileceği üzere, hükmün açıklanmasının ertelenmesi ile cezanın ertelenmesinin koşulları yaklaşık olarak aynıdır. Sonuçları da aynı gibi görünmektedir. Çünkü, her ikisinde

de hapis yatılmayacaktır. Ancak, bu iki hukuki kurum birbirinden oldukça farklıdır. En önemli fark da, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasında, denetim süresi iyi halli olarak geçirilirse kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmayacak olmasıdır. Halbuki hapis cezasının ertelenmesinde, denetim süresi yükümlülükler uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır. Yani, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasında sabıka olmadığı halde, hapis cezasının ertelenmesinde sabıkalı olunmaktadır. Görüldüğü gibi hükmün açıklanmasının ertelenmesi kurumu, hapis cezasının ertelenmesine göre daha avantajlı durumdadır. Ancak, 1 Haziran 2005 tarihinden önce işlenmiş suçlar için(9) 765 sayılı TCK uygulanacağından, durum fazla fark etmemektedir. Çünkü, eski 765 sayılı TCK'nın 95. maddesine göre, deneme süresi iyi halle geçirilirse, mahkumiyet hiç gerçekleşmemiş sayılacaktır. Hatta 765 sayılı TCK uygulanabilecek durumda olan davalarda erteleme daha uygun olabilir. Çünkü, hükmün açıklanmasının ertelenmesinde temyiz yolu açık olmadığı halde(10), ertelemede bu yol açıktır.

Yukarıda belirtildiği gibi, hükmün açıklanmasının ertelenmesi ile cezanın ertelenmesinin koşullarının yaklaşık aynı olmakla birlikte, mahkeme hükmün açıklanmasının ertelenmesi vermeyip, TCK'nın 51. maddesine göre erteleme verebilir ve erteleme şartı olarak Hazine'nin zararının giderilmesini şart koşabilir. Bu durumda, mağdur durumdaki Hazine'nin zararının giderilmesi, cezanın ertelenmesi yönünde karar verilmesini kolaylaştırabilir. Bu konuda, erteleme ile ilgili gerekli koşullar varsa, yukarıda hemen yukarıda (b) bölümünde ve (a) bölümünde söylediklerimiz dikkate alınarak, 6111 sayılı Kanun'dan yararlanılabilir.

### **III- MATRAH ARTIRIMINDA BULUNMANIN VERGİ SUÇU NEDENİYLE AÇILABİLECEK DAVALARA ETKİSİ**

6111 sayılı Kanun'un 6, 7, 8 ve 9. maddelerinde matrah artırımını düzenlenmiştir. Kanun'un 6. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi, 7. maddesinde KDV, 8. maddesinde sorumlu sıfatı ile muhtasar beyanname ile bildirilen gelir ve kurumlar vergisine ilişkin vergi kesintileri (stopaj), 9. maddede ise, matrah (KDV için vergi) artırımına ilişkin genel hükümler düzenlenmiştir. Bu olanaktan Kanun'un 9/6. maddesinde sayılanlar dışında herkes yararlanabilir(11). Bu maddelere göre matrah (veya vergi) artırımında bulunduğu takdirde, artırılan dönemlere ilişkin olarak, *"... artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için (gelir, kurumlar, KDV ve kesinti suretiyle ödenen vergilere ilişkin) vergi.. incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz."* (Tırnak içindeki ifade, 6. maddeden alınmış, 7

ve 8. maddeleri de içerecek şekilde uyarılma yapılmaya çalışılmıştır). Ancak, 7/6. maddeye göre KDV iadesi ve sonraki döneme devreden KDV açısından inceleme hakkı saklıdır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan görüldüğü gibi, matrah artırımında bulunanlar için VUK'un 359. maddesine göre suç duyurusunda bulunulup bulunulmayacağı hususu açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bu durumda, matrah artırımında bulunanlar hakkında daha sonra vergi kaçakçılığı suçları için ceza mahkemesinde dava açılıp açılmayacağı konusunu, tüm mevzuatı yorumlayarak incelemek gerekecektir.

Kanun metninden anlaşıldığı gibi, Kanun'un 6, 7 ve 8. maddelerine uygun olarak matrah artırımı yapıldığı takdirde, bu vergi türleri itibariyle vergi incelemesi yapılamayacak, başkaca bir vergi salınamayacaktır. Gerçi Kanun'dan yararlanmak defter ibrazına engel değildir(12). Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi, belli konularla ilgili olarak inceleme ve tarhiyat da yapılabilecektir. Fakat bu inceleme, matrahı (veya vergisi) artırılan vergi türlerine ilişkin olmayacaktır. O zaman, Kanun'daki tüm artırımlardan yararlanmış bir mükellefin defterlerinin incelenmesinin ne anlamı olabilir diye bir soru akla gelebilir. Birinci olarak, Kanun'un 6, 7 ve 8. maddeleri VUK kapsamındaki tüm vergileri kapsamamaktadır. İkincisi, defterler sadece vergi incelemesi için istenmez. Örneğin karşı inceleme için de defter istenebilir.

VUK'un 359. maddesinde 4359 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır(13). Bu durum Yargıtay tarafından da ifade edilmektedir(14). Ancak Yargıtay vergi suçunu vergi kaybından büsbütün koparıldığı görüşünde de değildir. Çünkü Yüksek Mahkeme bu tür suçlarda zamanaşımını vergi beyannamelerinin verildiği, vergi kaybının oluştuğu tarihte başlatmaktadır(15).

Öte yandan, VUK'un 367. maddesine göre vergi suçu için dava açılabilmesi için vergi incelemesi yapılması(16) ve mütalaa niteliğinde(17) bir raporun da düzenlenmesi gerekir. Buna doktrinde "**muhakeme şartı**"(18), Yargıtay'ın kararlarında ise "**dava şartı**"(19) denilmektedir. Yani vergi incelemesi yapılmadan vergi suçu raporu düzenlenemez. Bu durumda, matrah artırımında bulunan mükellef hakkında vergi incelemesi yapılamayacağından, biz göre vergi suçu raporu da düzenlenemeyecek, dolayısıyla Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda da bulunulamayacaktır.

Son olarak, Kanun'un yayımından önce başlanmış vergi incelemeleri ve ceza mahkemesinde yargılanacak suçlara etkisi üzerinde durmak istiyoruz. Bu konu Kanun'un 9. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, matrah artırımında bulunan mükellef hakkında

daha önce başlanılmış incelemelere devam olunur. Ancak, bazı incelemeler dışında(20), Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez. Yani, 1 Nisan 2011 tarihi mesai saati sonuna kadar(21) inceleme bitirilecek, rapor yazılacak ve tarhiyat için vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekecektir. Bu süre sonunda İdarenin inceleme, tarh ve ceza kesme yetkisi, matrah artırımında bulunmuş mükellefler için, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türleri itibariyle, sona ermektedir. Bu durumda, bize göre aynı süre içerisinde vergi suçu raporunun da yazılıp VUK'un 367. maddesindeki usule uygun olarak Savcılığa intikal ettirilmesi gerekir.

#### IV- SONUÇ

Vergi ihtilafı olan ve borçlu bulunan mükellefler için önemli fırsatlar içeren 6111 sayılı Kanun yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun gerek kesinleşmiş gerekse dava aşamasında bulunan vergi borçları için, yeniden yapılandırma bağlamında, çeşitli olanaklar sunmaktadır. Vergi alacakları için matrah artırımını da Kanun'daki düzenlemeler arasındadır. Stok affı ve kasa fazlaları, pişmanlık ve ıslah ile ilgili hükümler de, Kanun'da düzenlenmiştir.

Kanun, VUK'un 359. madde kapsamındaki suçlar için asliye ceza mahkemelerinde açılan davalar ile ilgili herhangi bir hüküm içermemektedir. Fakat, bu Kanun'dan yaralanarak ceza davası açılmasına neden olan eylem nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen ceza bu Kanun kapsamında ödenirse, diğer koşullar da varsa, hükmün açıklanmasının geri bırakılması veya hapis cezasının ertelenmesi yönünde karar verilebilir. Ancak, davadan vazgeçerken yukarıda II/A bölümündeki açıklamalarımız göz önünde bulundurulmalıdır.

Ayrıca, yazımızın III. bölümünde açıkladığımız gibi, matrah artırımında bulunan mükellefler için, bize göre VUK'un 359. madde kapsamındaki suçlar için, aynı Kanun'un 367. maddesine göre suç duyurusunda bulunulamaz.

- (1) Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleri İle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul 2009, s. 397 vd.
- (2) Bekir BAYKARA, "Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2008, Sayı: 323; Ayrıca Bkz. BAYKARA, age, s. 476 vd.
- (3) Bekir BAYKARA, "Uzlaşma Talep Etmek veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası**, Mart 2008; Ayrıca Bkz. BAYKARA, age, s.



455 vd.

- (4) Maddenin son fıkrasında **“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanun’un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz”** denmektedir.
- (5) BAYKARA, age, s. 481
- (6) 359. madde kapsamındaki suçların ekonomik suç olduğu bu nedenle cezanın da ekonomik olması gerektiği, hapis cezası verilmemesi gerektiğini ileri sürenler vardır. Biz bu görüşte değiliz. Ancak cezaların da çok ağır olmaması gerektiğini düşünüyoruz. Bize göre, olayı suçbilimsel (kriminolojik) açıdan düşündüğümüzde, erteleme ceza vermeden daha etkili olabilir. Bu konuda bkz. Bekir BAYKARA, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2005, Sayı: 289
- (7) Bu fıkranın kapsamı daha sonra 2008 yılında 5728 sayılı Kanunla genişletilmiştir.
- (8) Vergi suçlarında hükmün açıklanmasının geri bırakılması konusunda geniş bilgi için Bkz. BAYKARA, age, s. 461 vd.
- (9) Vergi suçunun ne zaman işlenmiş sayılacağı çok açık değildir. Örneğin, Yargıtay sahte fatura düzenlemede, düzenlendiği anda işlenmiş olduğunu kabul ettiği halde, kullanmada vergi kaybı olup olmadığına, vergi kaybının durumuna göre, suçun işlenme zamanının farklı olduğu görüşündedir. Bu konuda Bkz. BAYKARA, age, s. 418 vd.
- (10) 231. maddenin 12. fıkrasına göre, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına itiraz edilebilir. Temyiz edilemez.
- (11) Kanun’un 9/6. madde hükmü, **“213 sayılı Kanun’un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki ‘defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler’, bu Kanun’un 6, 7 ve 8. madde hükümlerinden yararlanamazlar”** şeklindedir.
- (12) 6111 sayılı Kanun’un 9/1-ç maddesi **“defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin matrah veya vergi artırımında bulunulması, 213 sayılı Kanun’un hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.”** şeklindedir.
- (13) Süheyl DONAY, **Vergi Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul 2008, s. 227
- (14) Yrg. 11. CD’nin, 13.03.2008 tarih ve E. 2007/9015, K. 2008/1515 sayılı Kararı.
- (15) Yrg. 11. CD’nin, E. 2004/10487, K. 2005/1063 sayılı Kararı.

- (16) VUK'un 367. maddesinde **“Yaptıkları inceleme sırasında...”** ve **“..Cumhuriyet Savcılığı...inceleme yapılmasını talep eder”** denilmektedir. Yani vergi incelemesinden bahsedilmemektedir. Ancak buradaki incelemenin, vergi incelemesi olduğu açıktır (Aynı görüşte, Yusuf KARAKOÇ, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir 1996, s. 58).
- (17) Vergi suçunu doğrudan bildirecek vergi inceleme elemanlarının yazdıkları raporlar bir mütalaa olduğu gibi, başka bir makam aracılığı ile bildirecek olanların yazdıkları raporlar da böyledir. Ancak, ikincilerin mütalaasına bir başka makamın mütalaası daha eklenecektir. Bkz. Bekir BAYKARA, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, Sayı: 273
- (18) KARAKOÇ, age, s. 56
- (19) Yrg. 11. CD'nin, 27.06.2001 tarih ve E. 2001/6898, K. 2001/7380 sayılı; 13.10.2009 tarih ve E. 2009/1052, K. 2009/11962 sayılı Kararları.
- (20) Kanun'un 6. maddesinin onbirinci fıkrası ve 7. maddesinin altıncı fıkrası hükümleri.
- (21) VUK md. 18/1-2