

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

**KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MANEVİ UNSURUNUN
TÜRK CEZA KANUNU İLE VERGİ USUL
KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tuğçe AKDEMİR

Ankara-2012

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

**KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MANEVİ UNSURUNUN
TÜRK CEZA KANUNU İLE VERGİ USUL
KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tuğçe AKDEMİR

Tez Danışmanı

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA

Ankara-2012

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MANEVİ UNSURUNUN
TÜRK CEZA KANUNU İLE VERGİ USUL
KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Mustafa Akkaya

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA
Yrd. Doç. Dr. Hakan FURKAN
Yrd. Doç. Dr. Cenk BÖKER

İmzası

Prof. Dr. Mustafa Akkaya
Yrd. Doç. Dr. Hakan Furkan
Yrd. Doç. Dr. Cenk Böker

Tez Sınavı Tarihi 21.06.2012

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
CEZA HUKUKU İLE VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI İLE TÜRK CEZA KANUNU'NDA MANEVİ UNSUR	4
I. Ceza Hukukunda Suç ve Ceza	4
A. Genel Olarak.....	4
B. Suç Kavramı	6
C. Ceza Kavramı	7
II. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza.....	12
A. Genel Olarak.....	12
B. Vergi Hukukunda Suç Kavramı	15
C. Vergi Hukukunda Ceza Kavramı	16
III. Türk Ceza Kanunu'nda Manevi Unsur	19
A. Kavram.....	19
B. Kusurluluk Kavramı ve Kapsamı	20
1. Kusur Yeteneği.....	21
a. Kusur Yeteneğinin Aranacağı Zaman (Actiones Liberae In Cause)	24
b. Kusur Yeteneğini Etkileyen Sebepler.....	26
i. Yaş Küçüklüğü.....	26
(1) Kavram.....	26
(2) Çocuklara İlişkin Dönemler	27
(a) Birinci Dönem.....	27
(b) İkinci Dönem	27
(c) Üçüncü Dönem	28
ii. Sağır ve Dilsizlik.....	28
iii. Akıl Hastalığı	29
iv. Geçici Nedenler.....	30
2. Kusur.....	31
a. Kusurluluğun Esasını Açıklayan Teoriler.....	31
i. Psikolojik Teori.....	31
ii. Normatif Teori	32

iii. Teorilerin Değerlendirilmesi.....	32
b. Kusur Çeşitleri	33
i. Kast.....	33
(1) Kavram.....	33
(2) Kastın Hukuki Esasını Açıklayan Teoriler	35
(a) Tasavvur Teorisi	35
(b) İrade Teorisi.....	36
(c) Karma Teori	36
(3) Kastın Unsurları	37
(a) Kastın Bilme Unsuru.....	37
(b) Kastın İsteme Unsuru	39
(4) Kastın Aranacağı Zaman ve Suçun Çeşitli Aşamalarında Kast	41
(a) Başlangıçta Kast (Dolo Iniziale).....	42
(b) Eklenen Kast (Dolo Sopravvenuto)	43
(c) Sonradan Oluşan Kast.....	43
(5) Kastın Çeşitleri.....	44
(a) Doğrudan Kast – Dolaylı (Olası) Kast.....	44
(b) Genel Kast- Özel Kast	46
(c) Zarar Kastı - Tehlike Kastı	47
(d) Ani Kast – Düşünce (Tasarlama) Kastı	48
ii. Taksir.....	49
(1) Kavram.....	49
(2) Taksirin Hukuki Esasını Açıklayan Teoriler.....	50
(3) Taksirin Unsurları	52
(a) Kanunda Açıkça Düzenlenmiş Olması	52
(b) Hareketin İradi olması	53
(c) Neticenin İradi Olmaması	53
(d) Neticenin Öngörülebilir Olması	54
(e) Hareket ile Netice Arasında Nedensellik Bağının Olması.....	54
(4) Taksirin Şekilleri	55
(a) Özensizlik (Tedbirsizlik)	56
(b) Dikkatsizlik.....	56
(c) Meslek ve Sanatta Acemilik	57

(d) Nizamlara, Emirlere ve Talimatlara Aykırılık	57
(5) Taksirin Çeşitleri	57
(a) Bilinçsiz (Şuursuz) Taksir	58
(b) Bilinçli (Şuurlu) Taksir	58
(6) Taksirli Suçlarda Yaptırım	59
iii. Neticesi Sebebiyle Ağırlaşan Suç	60
C. Kusurluluğu Etkileyen Sebepler	61
1. Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit	62
2. Haksız Tahrik	63
3. Hata (Yanılma)	65
a. Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata)	66
b. Fiili (Maddi) Hata	67
i. Suçun Unsurlarına İlişkin Hata	67
ii. Suçun Nitelikli Unsurlarında Hata	68
iii. Hukuka Uygunluk Sebeplerinde Hata	68
iv. Çok Sonuçlu Hata	69
4. Kaza ve Tesadüf	70
5. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep	71
İKİNCİ BÖLÜM	73
KAÇAKÇILIK SUÇU VE KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MANEVİ UNSURU .	73
I. Kamusal (Adli) Vergi Suçu Niteliği Taşıyan Kaçakçılık Suçu	73
A. Tarihi Gelişimi	73
B. Kavram	78
II. Kaçakçılık Suçunun Unsurları	80
A. Kanuni Unsur	81
B. Maddi Unsur	83
C. Hukuka Aykırılık Unsuru	84
D. Manevi Unsur	84
1. Kusurluluk	85
a. Kusur Yeteneği	85
i. Kavram	85
(1) Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk	87
(2) Adi Ortaklıklarda Cezai Sorumluluk	89
(3) Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk	91

(a) Şahıs Şirketleri	94
(i)Kollektif Şirketler.....	94
(ii)Adi Komandit Şirketler	94
(b) Sermaye Şirketleri	95
(i)Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket.....	96
(ii)Koopratif Şirketleri	96
(iii)Anonim Şirket.....	97
(iv)Limited Şirket.....	99
(4) Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar ve Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Dar Yükümlüler... ..	100
ii. Kusur Yeteneğini Etkileyen Sebepler	102
(1) Yaş Küçüklüğü.....	103
(2) Sağır ve Dilsizlik.....	105
(3) Akıl Hastalığı	106
(4) Geçici Nedenler.....	106
b. Kusur.....	107
i. Kavram.....	107
ii. Kusur Çeşitleri	108
(1) Kast.....	108
(a) Kavram ve Kastın Çeşitleri.....	108
(b) 4369 Sayılı Kanun ile Kast ve Bilme Unsurunun Kaldırıldığı Yönündeki Tartışmalar	111
(c) Kastın İspatı	113
(2) Taksir.....	116
2. Kusurluluğu Etkileyen Sebepler	116
a. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep.....	117
i. Kavram.....	117
ii. Mücbir Sebep Sayılan Haller	118
(1) Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk	119
(2) Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler.....	120

(3) Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler	121
(4) Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkış Bulunması.....	121
(a) Mücbir Sebebin Uygulama Alanı Olmayan Eylemler	122
(b) Mücbir Sebebin Uygulama Alanı Bulduğu Eylemler.....	123
iii. Mücbir Sebeplerin İspatı.....	123
iv. Mücbir Sebebin Vergi Cezalarına Etkisi.....	124
(1) Süreler Yönünden.....	124
(2) Cezalar Yönünden	125
b. Kaza ve Tesadüf	127
c. Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit	127
d. Hata (Yanılma)	128
i. Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata)	128
(1) Yetkili Makamların Mükellefin Kendisine Yazı ile Yanlış İzahat Vermiş Olmaları.....	130
(2) Bir Hükmün Uygulanma Tarzına İlişkin Bir İctihadın Değişmiş Olması.....	132
ii. Fiili (Maddi) Hata	133
SONUÇ.....	136
ÖZET	138
SUMMARY	139
KAYNAKÇA.....	140

KISALTMALAR TABLOSU

age.	:Adı geçen eser
agm.	:Adı geçen makale
An. Mah.	:Anayasa Mahkemesi
BK	:Borçlar Kanunu
bs.	:Baskı
C.	:Cilt
CMK	:Ceza Muhakemeleri Kanunu
CD.	:Ceza Dairesi
KK	:ocuk Koruma Kanunu
ev.	:eviren
D.	:Daire
DİBGK	:Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
Dn.	:Danıştay
E.	:Esas
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HD	:Hukuk Dairesi
K.	:Karar
KK	:Kooperatifler Kanunu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
RG.	:Resmi Gazete
s.	:sayfa
S.	:Sayı
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu

VDDGK :Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK :Vergi Usul Kanunu

Y. :Yargıtay

YCGK :Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Hukuk devletinin başlıca amacı, kamu gücü karşısında bireylerin hak ve özgürlüklerini korumaktır. Bununla birlikte, toplumun müşterek ihtiyaçlarının karşılanması bakımından devletin yapmak durumunda olduğu birtakım hizmetler vardır ki, bunlar kamu hizmeti olarak adlandırılır. Ancak, devletin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla birlikte,¹ bu hizmetlerin finansmanını sağlayacak gelire ihtiyacı vardır. Hizmetlerin, toplum adına yerine getirilmesinde en önemli kaynakların başında vergi bulunmaktadır. Kamu harcamalarının vergi ve benzeri gelirlerle finansmanının sağlanması halinde kamu hazinesine katkı sağlanmış olacaktır.

Günümüzde, kamu harcamalarının giderek artması ve bu sebeple kamu finansmanının sağlanması maksadıyla, kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından önemli bir gereklilik oluşturmaktadır. İhtiyaçların sonsuz, kaynakların ise sınırlı olması; vergilerin etkin, adil ve hızlı bir şekilde uygulanabilirliğini bazı ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerden dolayı etkilemektedir.² Vergi bilincinin topluma tam olarak yerleşmemesi ile caydırıcı ve sürekli sıkı bir idari denetimin eksik olması, bireyleri, sahip oldukları ekonomik durumlarına göre, gerek yürürlükte olan vergi kanunlarına gerek hukuki ve mali

¹ Çağan, Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, 1983, sayfa s. 73.

² Kazıcı, Sami, “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, 1993, Sayı S.146, s.27.

kurallara aykırı davranmaya itmektedir.³ Böylece yasal olmayan ve vergi kanunlarına aykırı hareketlere sebebiyet veren, vergiye karşı tepkinin en yaygın biçimi olan kaçakçılık suçları karşımıza çıkmaktadır.

Kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiillerin belirlenmesi kadar, suçun oluşumunda aranan ve fail ile gerçekleşen fiil arasında kurulan manevi bağın kusurlu bir iradi davranış neticesinde doğması da önemlidir. Kaçakçılık suçlarını ve cezalarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunun (VUK) 359. maddesinde suçun manevi unsuruna ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı göz önüne alındığında, kaçakçılık suçunun manevi unsurunu açıklığa kavuşturmak ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) paralelindeki düzenlemelerle irdelemenin önemi ortaya çıkmaktadır.

Çalışma kapsamında birinci bölümde, genel olarak, ceza hukukunda yer alan suç ve cezalara ilişkin hükümler ve düzenlemeler açıklanacak; hukuk sistemimizde suçlara ilişkin bütün düzenlemeler sadece ceza kanunlarında yer almadığı için suç ve cezalara, vergi hukuku boyutuyla da bakılarak ceza hukuku ve vergi hukuku ilişkisi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Ardından, kaçakçılık suçunun oluşumunda aranan, manevi unsurun varlığına dayanak teşkil eden ve TCK’da yer alan manevi unsur açıklanacak, “kusursuz ceza olmaz ilkesi” ile kusurluluk kavramı değerlendirilecektir. Bu bağlamda, failin, fiilinden sorumlu tutulabilmesinin ön koşulunu oluşturan kusur yeteneği ile kusurun çeşitlerini oluşturan kast, taksir ve neticesi sebebiyle ağırlaşan suç kavramlarının ayrıntılarına değinilecektir. Bazı

³ Sofuoğlu, Ahmet, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları”, **Vergi Dünyası**, 1997, S.191, s.134-135.

durumlarda ise, failin kusur yeteneği ortadan kalkmakta veya failin fiili ile gerçekleşen netice arasındaki nedensellik bağı kesilmektedir. Buna bağlı olarak, ya faile yüklenebilecek kusurluluk hali etkilenmekte ya da tamamen failin kusurluluğu ve kınanabilirliği ortadan kalkmaktadır. İşte böyle durumlara neden olan kusurluluğu etkileyen sebeplere son olarak değinilerek, suçun oluşumunda aranan temel unsurlardan biri olan manevi unsur, ceza kanunu çerçevesinde ele alınmış olacaktır.

İkinci bölümde ise, öncelikle kaçakçılık suçunun ve suçun manevi unsurunun geçirdiği tarihi gelişim incelenecek, kaçakçılık suçunun kavram ve unsurları açılarak, suçun kusurluluk kavramı, kusur yeteneği ve kusur olmak üzere iki temel alt başlık altında incelenecektir. Birinci bölümde açıklanan genel bilgiler doğrultusunda paralellik kurularak, kaçakçılık suçunda göz önüne alınan kusurluluğu etkileyen sebepler irdelenecektir. Böylece kaçakçılık suçunun manevi unsurunun hukuki yapısı belirtilerek, buna bağlanan hukuki sonuçlar TCK ile VUK kapsamında saptanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

CEZA HUKUKU İLE VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI İLE TÜRK CEZA KANUNU'NDA MANEVİ UNSUR

I. Ceza Hukukunda Suç ve Ceza

A. Genel Olarak

Güç teriminin değişime uğramış biçimi olan “hukuk” kavramı, bireylerden oluşan ve topluluk yararına değişen şekli ifade etmekte⁴ diğer taraftan, devlet tarafından konulan kurallarla birlikte, devletin zor kullanma yetkisiyle desteklenmektedir.⁵ Topluluk halinde yaşamak zorunda olan insanlar arasında bazı durumlarda çatışma çıkması kaçınılmaz olduğu için toplum düzeninin barış içerisinde devamını sağlamak adına toplumsal ilişkilerde geçerli olan ve uyulmadığı takdirde yaptırım uygulanan “hukuk kuralları” getirilmiştir.⁶ Böylece devlet makamları tarafından düzenlenen ve mahkemelerde yorumlanıp uygulanan, varlıkları resmen tanınmış olan hukuk kuralları sayesinde, ekonominin egemen olduğu çağdaş toplumlarda kapsayıcı ve birleştirici bir etki yaratılmış olacaktır.⁷

⁴ Beccaria, Cesare, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Çeviren (Çev.) Sami Selçuk, 2. Baskı (bs.), Ankara, İmge Kitabevi Yayınları, 2010, s. 29.

⁵ Keyman, Selahattin, **Hukuka Giriş**, 3 .bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s.200.

⁶ Demirbaş, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.53.

⁷ Dönmezer, Sulhi, **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi

Kendine özgü özellikleri ve nitelikleri olan, toplum içerisinde yaşayan bireylerin sahip oldukları güçleri sınırlandırıcı etkiye sahip olan hukuk kurallarının tümüne ise, “hukuk düzeni” denilmekte ve hukuk kurallarının objektif görünümünü ifade etmektedir.⁸ Hukuk düzeni, icrai veya ihmali davranışların gereğini göstermekte, emirler ve yasaklar bütünü oluşturur.⁹ Bireylerin birlikte yaşama arzusu ile aralarındaki ilişkilerden ortaya çıkan menfaatleri ve iradeleri arasındaki düzeni sağlayan hukuk düzeninin bir kolunu “ceza hukuku” oluşturmaktadır. Hukuksal değerlerin korunmasına yardımcı olan ve doğrudan devletin ödevlerini ve ceza normlarının amacını belirleyen ceza hukuku, bireylerin birlikte yaşama koşullarını güvence altına almaktadır.¹⁰

Hukuk düzenin bir parçası olan ceza hukuku, sosyal ilişkileri düzenleyerek sosyal oluşumu sağlar, sosyal düzene katkıda bulunmuş olur. Sosyal düzeni korumak amacı ile konulan hukuk kurallarına aykırılık teşkil eden durumlarda ise, bunları önlemeye yönelik yaptırım uygular.¹¹ Demokratik toplum düzeni ile bağdaşacak bir

Yayınları, 2003, s.2.

⁸ Önder, Ayhan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt (C.) I, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1991, s.2.

⁹ Hafızogulları, Zeki, **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1987, s.24.

¹⁰ Ünver, Yener, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan, Hukuksal Değer**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003, s.37.

¹¹ Tesal, Reşat D., **İktisadi, Ticari, Mali Suçlar**, İstanbul, Hikmet Gazetecilik Ltd. Şti, 1972, s.1.

biçimde yaptırım uygulama yetkisini kullanan devlet, bu yetkisini anayasal ilkeler çerçevesinde kullanmalıdır.¹² Korunan hukuksal değerler tüm toplumu ilgilendirdiği gibi, ceza yaptırımlarının veya benzerlerinin uygulanması da devletin egemenliğinin tüm önem ve ciddiyetini ortaya koymaktadır.¹³ Böylece belirli ilkeler çerçevesinde hukuk kurallarına uyulmasını sağlayan devlet, toplumsal düzenin sürekliliğini de güvence altına almış olacaktır.¹⁴

B. Suç Kavramı

TCK'da suç tanımına yer verilmezken, konunun anlam ve içeriği, öğreti ve uygulamalarla zenginleştirilmiştir. Öğretide çeşitli yönleriyle ele alınan suç kavramlarından bazılarına bakıldığında; Ersoy,¹⁵ suçu belirleyen unsurun ceza yaptırımı olduğunu ifade etmekte ve suçu *“Kanunun ceza yaptırımı tehdidi altına koyduğu yasağa ya da emre karşı olan davranış olarak”* tanımlamıştır. Dönmezer'e göre¹⁶ suç, *“Ceza hukuku kurallarını ihlal eden eylemdir.”* Önder'e göre¹⁷ suç, *“Toplumun değer verdiği yararlar tahammül edilemeyecek zarar ve tehlikenin*

¹² İçel, Kayıhan - Donay, Süheyl, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, C. I, 3. bs., İstanbul Beta Yayıncılık, 1999, s.5.

¹³ Ersoy, Yüksel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2002, s.5.

¹⁴ Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 17. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2006, s.2.

¹⁵ Ersoy, **age.**, s.67.

¹⁶ Dönmezer, **age.**, s.4.

¹⁷ Önder, **age.**, s.6.

yaratılmasıdır.” Ünver¹⁸ ise suç kavramını “*hukuksal değerin ihlali*” şeklinde tanımlamıştır.

Öğretide suçun varlığı için aranan unsurlar hakkında ise görüş birliği yoktur. Ancak konu bütünlüğü açısından tartışmalara girmeden suçun dört unsuru olduğunun kabulü ile suçun, “tipiklik unsurunu, maddi unsurunu, hukuka aykırılık unsurunu ve manevi unsurunu” birlikte taşıması gerekliliğinden hareket edilecektir. Bununla birlikte, ceza yaptırımını ile karşılanan fiiller, suç muhakemesi ile ortaya çıkarıldığı için konu dahilinde incelenecek olan suçun manevi unsuru da suç muhakemesi denilen hukuk kuralları ile belirlenmektedir. Bu sebeple, suç muhakemesi hukukunun, ceza hukukunun şekli boyutu olduğu da gözden kaçırılmamalıdır.¹⁹

C. Ceza Kavramı

1982 Anayasası’nın “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesi, “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*” şeklinde düzenlenmiş, buna paralel olarak TCK’nın 2. maddesi de “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre ceza, ancak kanunla tespit edilebilecektir. TCK aynı şekilde suçta olduğu gibi yine cezanın tanımına yer vermemiş; ancak TCK’nın 1. maddesinde cezanın amacını, “*Kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve*

¹⁸ Ünver, **age.**, s.45.

¹⁹ Tosun, Öztekin, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, C. I, 4. bs., İstanbul, Acar Matbaacılık Tesisleri, 1984, s.17.

çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir.” şeklinde belirtmiştir.

Ceza kavramı ise, öğretide çeşitli şekillerde açıklanmıştır. Ersoy²⁰ cezayı, *“Suç işleyen kimseye işlediği suça karşılık bir fenalık olmak ve tekrar suç işlemesini önlemek amacıyla uygulanan yaptırım”* olarak tanımlarken; Dönmezer²¹ cezayı, *“Suç işleyen kişiye uygulanan ve çeşitli yapıcı amaçların gerçekleştirilmesi için ve bu nedenle kişiyi yoksunluklara tabi kılan yaptırım”* şeklinde tanımlamıştır. Tesal’a göre²² ceza, *“İntibahı ve korkuyu yaratacak nitelik ve etkide olan, suçluyu birtakım yoksunluklara uğratan, ona maddi veya manevi ızdırıp veren yaptırımdır.”* Görüldüğü üzere ceza kavramı ile bir yandan hukuki esas açıklanırken; diğer yandan uygulamadaki amaç da belirlenmiş olmaktadır. Böylece bireyler kendi güvenliklerini, ceza kanunlarına saygı gösterdiği takdirde sağlamış olacaklardır.²³ (Ibi Valet Populus, Ubi Leges Valent)

Ceza hukukuna hakim olan ilkeler temelde altı başlık altında toplanabilir;

- Bunlardan ilki **kusur ilkesidir**. Çağdaş ceza hukukunun oluşumunda yer alan kusur ilkesi (Nulla Poena Sine Culpa) failin gerçekleştirmiş olduğu fiili nedeniyle kınanabilmesinin mümkün olup olmadığını ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle, kusursuz kimseye ceza verilemeyeceğinin ifadesidir.²⁴ Bu

²⁰ Ersoy, **age.**, s.157.

²¹ Dönmezer, **age.**, s.4.

²² Tesal, **age.**, s.61.

²³ Beccaria, **age.**, s.39.

²⁴ Demirbaş, **age.**, s.65.

ilkeye göre, faile kusurlu davranışından dolayı ceza verilebilmesi için söz konusu cezanın failin kusuru ile orantılı olması aranacaktır.²⁵ 1982 Anayasası'nın "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı 38. maddesi, TCK'nın "Kast" başlıklı 21. maddesi, "Taksir" başlıklı 22. maddesi, "Neticesi Sebebiyle Ağırlaşmış Suç" başlıklı 23. maddesi ve "Cezanın Belirlenmesi" başlıklı 61. maddesinin f bendi kusur ilkesine yer verilmek sureti ile düzenlenmiştir.

- İkinci ilke, **hukuk devleti** ilkesidir. "İlkeler bütünü" olarak anlamlandırılan hukuk devleti ilkesi ile benzer durumda olanlara benzer şekilde davranılması ve tarafsızlık ön plana çıkarılır.²⁶ Çağdaş demokratik uygarlıkların ulaşabileceği en önemli basamaklardan biri olan hukuk devleti²⁷, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uyan bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekte kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kuralları ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.²⁸ Kısacası hukuk devleti ilkesi ile devlet, sadece yönetilenlerin uymakla yükümlü olduğu kuralları koymakla kalmaz, aynı zamanda bireylere ve topluma hukuki güvenceler

²⁵ Önder, **age.**, s.33.

²⁶ Uygur, Gülriz, "Adalet ve Hukuk Devleti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2004, C. LIII, S.3, s.33.

²⁷ Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. bs., Ankara, Yetkin Basımevi, 2011, s.123.

²⁸ Nohutçu, Ahmet, **İdare Hukuku**, 2. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 2009, s.31.

sağlayarak, koyduğu hukuk kuralları ile kendisini de bağlı sayar.²⁹ 1982 Anayasası'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesi, "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.*" şeklinde düzenlenerek hukuk devletini cumhuriyetin nitelikleri arasında belirtmiştir. Aynı şekilde paralel olarak TCK'nın "Ceza Hukukunun Amacı" başlıklı 1. maddesi "*Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir.*" şeklinde düzenlenerek hukuk devletinin korunmasını, ceza hukukunun başlıca amaçları arasında saymıştır.

Böylece ceza hukuku, şekli anlamda hukuk devleti ilkesi ile ceza kuralların açık, seçik ve belirli olmasını sağlarken; maddi anlamda hukuk devleti ilkesi ile devletin hukuka bağlı olmasından hareket ederek ceza hukuku kuralların nasıl düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.³⁰

- Faile fiilinden dolayı yaptırım uygulanmasından elde edilen amaç, kişinin tekrar topluma geri kazandırılmasıdır. Bu durum, tam uyuşma hali anlamına gelen **Ümanizm İlkesi**³¹ ile açıklanmakta ve failin sosyal düzene uyumu sağlanmaktadır.³² Aynı şekilde, Anayasanın 17. maddesinin 3. fıkrası da

²⁹ Günday, Metin, **İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2011, s.39.

³⁰ Demirbaş, **age.**, s.66.

³¹ Yılmaz, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 3.bs., Ankara, Yetkin Basımevi, 2005, s.720.

³² Önder, **age.**, s.34.

“Kimseye işkence ve eziyet yapılamaz; kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tâbi tutulamaz.” şeklinde düzenlenmiş ve ümanizm ilkesi üzerinde durulmuştur.³³

- Anayasanın 38. maddesinde ve TCK’nın 2. maddesinde belirtildiği gibi, **Kanunilik İlkesi** gereğince cezalar, ancak kanunla tespit edilebilecektir. Böylece kanunda düzenlenmeyen bir suç hakkında faile yaptırım uygulanması da mümkün olmayacaktır.
- **Eşitlik İlkesi** gereğince, kişilerin içinde bulundukları grup ya da sınıf ayrımı yapılmaksızın, cezalar eşit olarak uygulanacaktır. Ancak bu durum mutlak olarak anlaşılmamalı ve her suçluya aynı ceza verildiği anlamına gelmemelidir.³⁴
- Son olarak, **Cezaların Şahsiliği İlkesi**, failin gerçekleştirmiş olduğu suça karşılık uygulanacak yaptırımın, sadece suçu işleyen failin kendisine

³³ Anayasa Mahkemesi (An. Mah.) 28.06.1966 Esas (E.) 1963/132, Karar (K.) 1966/29 Resmi Gazete (RG.) 27.06.1967/12632: “‘İnsan Haysiyeti’ kavramı insanın ne durumda, hangi şartlar altında bulunursa bulunsun sırf insan oluşunun kazandırdığı değer tanınmasını ve sayılmasını anlatır. Bu öyle bir davranış çizgisidir ki ondan aşağı düşünce, muamele ona muhatap olan insanı insan olmaktan çıkarır. İnsan haysiyeti kavramını, toplumların kendi görenek ve geleneklerine ve topluluk kurallarına göre saygıya değer olabilmesi için bir insanda bulunmasını zorunlu gördükleri niteliklerle karıştırmamak gereklidir. Bu kavramın gelişmesi ve yerleşmesi çok uzun bir zaman almış; prangabentlik, teşhir, boyunduruk, dayak gibi cezaların kaldırılması bu sayede mümkün olabilmektedir.”

³⁴ Ersoy, **age.**, s.159.

uygulanacağını göstermektedir.³⁵ Anayasanın 38. maddesinin 7. fıkrası ile TCK'nın 20. maddesinin 1. fıkrası, “*Ceza sorumluluğu şahsîdir.*” şeklinde düzenlenerek cezaların şahsiliği ilkesini vurgulamıştır.

II. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza

A. Genel Olarak

Vergi suç ve cezalarından elde edilmek istenen amacı, vergi kanunlarına ilişkin koşulların, zamanında ve kurallarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi oluşturmaktadır.³⁶ Bu kapsamda, vergi kanunları, mükelleflere vergiye ilişkin çeşitli ödevler yüklemiştir. Buna göre mükellefler, bu yükümlülüklerini kanunlarda öngörülen esas, şekil ve zamanlarda gerçekleştirmelidirler. Ancak bu zorunluluk, mükelleflerin ödevlerini uygun bir şekilde yerine getirebilmesi amacıyla, idareye sıkı bir denetim ve yaptırım uygulama yetkisi de vermektedir.³⁷

Türk hukukunda, suç ve cezalara ilişkin düzenlemeler esasen TCK'da yer almaktadır. Bununla birlikte, hukuk sistemimizde yer alan çeşitli kanunlarda da suç ve cezalara ilişkin düzenlemelerin yer aldığını görmekteyiz. Bunun bir örneğini, vergilemeye ilişkin suç ve ceza hükümlerinin önemli bir kısmının yer aldığı VUK oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezalara ilişkin bütün hukuk kuralları “Vergi Ceza

³⁵ Artuk, Mehmet Emin - Gökçen, Ahmet - Yenidünya, A.Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler I**, 2.bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2006, s.20.

³⁶ Bayraktar, İhsan Kağan, “Türk Vergi Ceza Sisteminin Suçun Ekonomik Modeli Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 2010, S.345, s.80.

³⁷ Baklacioğlu, Sadık, **Vergi Hukuku Ders Notları**, Ankara, Siyasal Bilgiler Fakültesi, 1965-1966, s.131.

Hukukunu” oluşturmaktadır. Vergi ceza hukuku, vergilendirme hakkına sahip devlet ile vergilendirilen yükümlüler arasındaki ilişkiden doğan, devleti vergi kaybına uğratan, kamu düzenini ihlal eden suçları ve bunlara uygulanacak yaptırımı belirleyen kurallar bütünüdür.³⁸ VUK’ta vergiye ilişkin suç ve cezaların kapsamı belirtilirken esasen, genel ceza hukuku kuralları göz önünde bulundurulmakta;³⁹ bununla birlikte, vergiye ilişkin olaylar ve vergi kanunlarının özellikleri de göz ardı edilmemektedir.⁴⁰

Kişilerin hak ve özgürlüklerine etkin müdahalelerden biri olarak kabul edilen devletin vergilendirme yetkisi, anayasalarda güvence altına alındığı gibi⁴¹, vergi cezalarının uygulanabilirliği için de temelde anayasal hukuk devletin sağladığı, belirli ilkeler doğrultusunda düzenlenen hukuki güvencelere dayanmaktadır. 1982 Anayasası’nın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezalara ilişkin hükümler aynı zamanda, vergi ceza hukukunun temelini oluşturmakta; böylece, vergi ceza

³⁸ Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, 1996, s.4.

³⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu (DİBGK), 12.06.1980 E.1977/1 K.1980/2 RG. 29.12.1980/17205: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu da aralarındaki amaç ve nitelik farklılıkları nedeniyle, vergiye ilişkin kuralları "Vergilendirme" başlığı altında Birinci kitabında düzenlerken, vergi suçu ve cezalarına ilişkin hükümleri, "Ceza hükümleri" başlıklı Dördüncü kitabında, genel ceza hukuku yapı ve kurallarına göre düzenlemiştir...”

⁴⁰ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1949, s.479.

⁴¹ Çağan, **agm.**, s.69.

hukukunun anayasa ile ilişkisi ortaya konulmuş olmaktadır.⁴²

Vergi sisteminin hukuka uygun bir şekilde işleminin bir yönü olan, vergi suç ve cezaların etkinliği⁴³, günümüzde önemini ve güncelliğini korumakta, vergi ceza hukukunun alanı her geçen gün genişlemektedir. Vergi kaçakçılığı ise, günümüz vergi sorunları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Ekonomideki yüksek orandaki vergi kayıp ve kaçakları, vergileme ile varılmak istenen amaçlardan uzaklaşılmasına sebep olmakta, makro ekonomik göstergelerde sapmaya neden olarak, ekonomi politikalarında uygun olmayan değişiklikleri ortaya çıkarmaktadır. Bir taraftan kamu gelirleri ve harcanabilir gelirler üzerinde olumsuz etki yapmakta; diğer taraftan ise, eşitlik ilkesinin uygulanmasını engellemektedir.⁴⁴ Böylece sosyal düzensizliklerin artması oranında vergi ahlakının da düşmesine neden olmaktadır.⁴⁵ Çünkü, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini, kanunlarda öngörülen şekle ve usule uygun bir şekilde yerine getirmesi gereken davranışlar üzerinde “vergi ahlakı”⁴⁶ belirleyici olmaktadır. Devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi koyması ve

⁴² Demirbaş, Burcu, “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. II, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, S.243, s.957.

⁴³ Başaran Yavaşlar, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, 2006, S. 299, s.126.

⁴⁴ Bichupan, Somchai, “Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülmesi”, Çev. Nevzat Yılmaz, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1993, S.67.

⁴⁵ Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 15. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s.19.

⁴⁶ Akdoğan, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 14. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s.190.

alması, vergi sistemini oluşturması, vergi suçlarının engellenmesi bakımından devletin koruyucu önlemler almasını zorunlu kılmakta ve vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olan yükümlüleri, etkin bir yolla cezalandırması gerekmektedir.⁴⁷

B. Vergi Hukukunda Suç Kavramı

Türk hukukunda suçlara ilişkin her düzenlemenin ceza kanununda yer almaması sebebiyle, vergi suçlarının önemli bir bölümü “özel ceza kanunu” niteliğı de taşıyan VUK’ta düzenlenmiştir. Buna göre, vergi suçlarının bir kısmı, VUK’un Dördüncü Kitabının Üçüncü Bölümünde “Suçlar ve Cezaları” başlığı altında düzenlenmekte, bir kısmı da bağımsız olarak yer almaktadır. Böylece VUK’ta özel olarak düzenlenen bu suçlar “tamamlayıcı ceza hukuku” niteliğı göstermektedir.⁴⁸ Bazı suçlar, vergi kaybına neden olan “idari vergi suçları” olarak adlandırılırken; bazı suçlar ise, kamu düzeninin ihlaline yönelik bir nitelik taşıyan “kamusal (adli) vergi suçları” olarak tanımlanmaktadır. Vergi suçu kavramı temelde bir bütün olarak ele alınırsa, öğretide, yazarlar tarafından çeşitli şekillerde tanımlandığı görülür.

Erman’a göre,⁴⁹ devletin gelir kaynaklarını korumak için, sosyal düzeni bozucu hareketlerin, ızdırıp verici ve korkutucu yaptırımlarla destekleyen hukuki düzenlemelerine vergi suçları denilmektedir. Öncel, Kumrulu, Çağan’a göre,⁵⁰

⁴⁷ Karakoç, Yusuf, **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995, s.88.

⁴⁸ Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s.341.

⁴⁹ Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul, Basım Atölyesi, 1988, s.2.

⁵⁰ Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 20. bs., Ankara,

“Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır.” Bayraklı’ya göre,⁵¹ *“Vergi suçu, vergi kanunlarına uyma konusunda mecburiyeti bulunan kişilerce işlenen, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir.”* Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün bu konudaki görüşüne göre⁵² ise, *“Vergi suçu, vergi kanunlarının ve Vergi Usul Kanununun koyduğu görev ve ödev hükümlerine, mükellefler ve sorumlular tarafından, cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir.”*

Ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da suç niteliğini taşıyacak fiillerin unsurları dört başlık altında toplanabilir. Buna göre, VUK’un 331. maddesinde belirtildiği gibi, vergi kanununu hükümlerine aykırı hareket edenlerin sadece kanunda belirtilen cezalarla cezalandırılmaları “kanuni unsur” iken; vergi kanununun hükümlerine aykırı hareket etmek “maddi unsuru” oluşturmakta; kanundaki tanıma uyan fiillerin hukuk düzenince kabul edilmemesi “hukuka aykırılık unsuru” iken; sadece kanun hükümlerine aykırı hareket eden kusurlu kişilerin cezalandırılması ise, “manevi unsuru” oluşturmaktadır.

C. Vergi Hukukunda Ceza Kavramı

Devletin kamu hizmetlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirebilmesi, vergiye ilişkin alacağını güvence altına almak istemesi ve bu çerçevede alınacak vergileri en az kayıpla toplaması⁵³ için doğmuş veya doğacak olan herhangi bir vergi

Turhan Kitabevi, 2011, s.209.

⁵¹ Bayraklı, **age.**, s.175.

⁵² Vergi Usul Kanunu ve İzahları, **age.**, s.479.

⁵³ Candan, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk

kaybının yaratacağı zararı veya tehlikeyi önlemek amacıyla⁵⁴ vergi mükellefleri ve sorumlularına ilişkin işledikleri fiilleri oranında kanunlarda “ceza” adı altında çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Vergi kanunlarına aykırı hareketlerin ve vergi suçlarının yaptırımı olarak uygulanan vergi cezaları,⁵⁵ evrensel hukuk düzenine aykırılık teşkil etmeden, hak ve adalet ilkesine uygun olmalıdır. Bir taraftan genel ceza hukuku kurallarına uygun olarak düzenlenen vergi cezaları, diğer taraftan vergi alacağının kapsamı ve miktarı ile ilgili olarak ortaya çıkan vergi kayıpları dikkate alınarak düzenlenmelidir.

Vergiye ilişkin cezalar, esasen ekonomik ceza niteliğini taşımakta ve nakdi ödeme şeklinde yaptırım uygulanmaktadır. Bazı vergi cezalarında ise, hürriyeti kısıtlayıcı hükümler ve genel ceza hukuku kurallarına paralel bir şekilde yaptırım uygulanmaktadır. Hürriyeti kısıtlayıcı vergi cezaları, ceza mahkemeleri tarafından 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu’nda (CMK) öngörülen adli yargılama usullerine göre belirlenmektedir. 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin 10. fıkrasında da belirtildiği gibi, “*İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.*” Bu hüküm, idareye getirilen önemli bir sınırlama teşkil etmekle birlikte, idarenin hürriyeti bağlayıcı cezalar veremeyeceğini ve başta parasal

Yayınları, 2010, s.82.

⁵⁴ Arslan, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.252.

⁵⁵ Baykara, Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, **Vergi Dünyası**, 2004, S.278, s.24.

yaptırımlar olmak üzere daha hafif yaptırımlar uygulayabileceğini göstermektedir.⁵⁶

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” ise adli nitelikteki suçlar içerisinde değerlendirilmekte ve yargılama usulleri adli yargılama kurallarına göre belirlenmektedir.

Ceza hukuku ile vergi hukukunda yer alan suç ve cezalara ilişkin kavramlar arasındaki bağlantıyı özetleyen Danıştay’ın 18.03.2008 tarihli kararı şu şekildedir;⁵⁷

“Ceza Hukukunda, kanunun cezalandırdığı eylem olarak tanımlanan suç, isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemdir. Bu tanıma göre bir eylemin suç sayılabilmesi için, eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda sayılı tipe uygun bulunması ve bir yaptırımın uygulanmasını gerektiriyor olması şarttır. Vergi suçu, verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımlanan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylemdir. Ceza ise, suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev’i, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımlardır. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının arttırılamayacağı, “suçta kanunilik”; hiç

⁵⁶ Çakıcı, Ömer - Ay, Hakan, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, 2001, S.242, s.157.

⁵⁷ Danıştay (Dn.) 7. Daire (D.) 18.03.2008 E. 2007/1132, K. 2008/1782.

kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemen bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ise, “cezada kanunilik ilkesinin” özünü oluşturmaktadır.

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, suç ile onun hukuki müeyyidesi olan cezanın ortak süjesi, suçu işleyen kişidir. “Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi” gereği, cezanın muhatabının, iştirak hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunların suç saydığı eylemi gerçekleştiren kişi olması zorunludur.

Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Vergi Hukukundaki suç ve cezalar için de geçerli olduğu konusunda kuşku bulunmayan ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nı “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinin 7. fıkrasında kurala bağlanan, “ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi”, herkesin kendi fiilinden sorumlu tutulması, cezanın yalnız, suçu işleyenlerle iştirak edenlere verilmesi, suça katkısı bulunmayanlara ceza sorumluluğu yükletilemeyeceğini; hiç kimsenin işlemediği bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağını, bir başkasının işlediği suçun, suçu işlemeyenlere sirayet edemeyeceğini ifade etmektedir.”

III. Türk Ceza Kanunu’nda Manevi Unsur

A. Kavram

Ceza kanununda suç olarak tanımlanan fiilin, fail tarafından gerçekleştirilmesi ile soyut olan kanun hükmü, kişinin gerek ihmali gerekse icrai olan iradi davranışı ile somutlaşmakta ve ortaya netice çıkmaktadır. İşte bu türden hukuk düzenine aykırılıklar sebebiyle failin sorumlu tutulabilmesi için bütün bunlarla birlikte değerlendirilmesi gereken ve suçun unsurlarından biri olan “manevi unsur” karşımıza çıkmaktadır.

Failin işlemiş olduğu iradi fiiller ile kendisinin sübjektif durumu arasındaki psikolojik bağı değerlendirerek, suçun maddi unsuruna eklenen⁵⁸, “manevi unsur” doktrinde “kusurluluk”⁵⁹ ; “sübjektif unsur”⁶⁰ şeklinde de isimlendirilebilmekte, ancak bazı yazarlar ise, kusurluluğu suçun manevi unsurundan ayrı tutmaktadır.⁶¹

Ceza hukuku kapsamında, failin davranışları neticesinde sorumlu tutulabilmesi ve bu çerçevede cezalandırılabilmesi, onun gerçekleştirmiş olduğu fiile ehil olmasına bağlıdır. Faile bu türden bir sorumluluk yüklenebilmesi için, bütün bir değerlendirmeye birlikte, söz konusu somut olayda kusurlu bir irade ile failin harekete ehil olup olmadığı araştırılır.⁶²

B. Kusurluluk Kavramı ve Kapsamı

Ceza hukukuna göre, fail tarafından işlenen ve ilgili kanunda suç olarak düzenlenen hukuka aykırı fiiller hakkında yaptırım uygulanabilmesi için, fail ile kurulan manevi bağın kusurlu bir iradi davranış ile neticelenmesi gerekir.⁶³

⁵⁸ Hafizoğulları, Zeki - Özen, Muharrem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.bs., Ankara, US-A Yayıncılık, 2010, s.265.

⁵⁹ Demirbaş, **age.**, s. 313; Kayıhan İçel, A. Hakan Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4.bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2007, s.167.

⁶⁰ Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s.172.

⁶¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.549; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s.223.

⁶² Dönmezer, **age.**, s.183.

⁶³ Alacakaptan, Uğur, **Suçun Unsurları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970, s.135.

Anayasa'nın 38. maddesinin 7. fıkrasına göre, “*ceza sorumluluğunun şahsî*” olduğu ve aynı şekilde TCK'nın 20. maddesinin 1. fıkrasına göre de, ceza sorumluluğunun şahsî ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir. Böylece, “kusursuz ceza olmaz ilkesi” ile faile kusuruyla orantılı olarak ve bireysel sorumluluğu esas alınarak yaptırım uygulanabilecektir.⁶⁴

Hukuka aykırı davranan failin şahsi durumu göz önüne alınarak fiili gerçekleştirmeden önce veya gerçekleştirdiği sırada fizyolojik, psikolojik ve biyolojik özelliklerine göre, kınanıp kınanamayacağı saptanır.⁶⁵ Failin gerek ihmali gerekse icrai olan ve kurala itaatsizliğe yol açan iradi davranışları her somut olaya göre değerlendirilerek, kişide bulunan şahsi niteliklere eklenecek, bunun karşılığında kusurlu bir iradenin ortaya çıkması ile fail kınanıp cezalandırılabilir.⁶⁶ Failin hukuka aykırı fiilinin sübjektif tarafının görülmesini sağlayan kusurluluk bu yüzden suçun kurucu unsurlarından biri olan manevi unsur içerisinde değerlendirilmektedir.

1. Kusur Yeteneği

Kusurlu bir irade ile davranmaya ehil olan failin, fiilinden sorumlu tutulabilmesinin ön koşulunu “kusur yeteneği” oluşturmaktadır. Böylece, ancak kusur yeteneğine sahip olan kişilerin ceza hukuku kapsamında sorumlulukları ortaya

⁶⁴ Zafer, Hamide, “Türk Ceza Hukukunda Kusur Kavramı-Normatif Teorinin Öne Çıkışı-Ceza Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukukunun Ayrılmazlığı,” **T.C. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2009, C.I, S.2, s.151.

⁶⁵ Centel, Nur - Zafer, Hamide - Çakmut, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4.bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006, s.343.

⁶⁶ Hafızogulları, Özen, **age.**, s.268.

çıkacak ve kendilerine fiil ya da davranışlarıyla ilgili olarak, ceza veya güvenlik tedbiri gibi bir takım yaptırımların uygulanması gerekecektir.⁶⁷

1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu’nun 85. maddesinin 2. fıkra hükmüne göre⁶⁸, “*Kusur yeteneği, anlama ve isteme yeteneğine sahip olmak*” şeklinde düzenlenmişken; yanlış ile doğru, haklı ile haksız arasındaki ayrımı sağlayacak derecede olan kişiler hakkında TCK da kusur yeteneğini, aynı şekilde anlayabilme ve isteyebilme yeteneği olarak benimsemiştir. Örneğin; TCK’nın 31. maddesi ve 32. maddesi, “... *fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını anlayamaması...*” ve “...*işlemiş bulunduğu fiilin anlam ve sonuçlarını algılayamamakta...*” şeklindedir.

“**Anlama yeteneği**”: Kişinin hareketlerinin toplum içindeki değerini bilmesi, toplum bakımından etki ve önemi anlayabilme yeteneğine sahip olmasıdır.⁶⁹

“**İsteme yeteneği**”: kişinin yapmak zorunda olduğu şeyi isteyebilme, hareketlerini özerk olarak tayin edebilme yeteneğidir.⁷⁰

Kusur yeteneğinin içini dolduran anlama ve isteme yeteneklerinin söz konusu somut olayda ikisinin bir arada bulunması gerekir. Failin hukuka aykırı fiillerinden sorumlu tutulabilmesi ve yaptırım uygulanabilmesi açısından bu iki unsur birden aranacaktır.

⁶⁷ Demirbaş, **age.**, s.313.

⁶⁸ Francesco Canelutti, **I Codici Per L’udienza Penale**, Padova, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1950, s.22.

⁶⁹ Alacakaptan, **age.**, s.104; Hakeri, **age.**, s.271.

⁷⁰ Alacakaptan, **age.**, s.105.

Kusur yeteneğinin içeriği, doktrinde çeşitli görüşlerle ortaya konulmuştur. Buna göre;

-“Klasik Okul Mensupları” insanın irade özgürlüğüne sahip olmasının sonucu olarak iyiyi kötünden ayırt edebilme yeteneğine sahip olmasına rağmen kötüyü seçen bireylere yaptırım uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte, bu yeteneğe sahip olmayanlara ceza verilmezken, önemli surette bu yetinin kaybolması halinde ceza indirilerek verilecektir.⁷¹

-“Pozitivist Ceza Hukuk Okulu” ise, kusur yeteneğinin esasını irade özgürlüğünde değil, sosyal sorumluluk ilkesi gereğince maddi nedensellik bağında açıklamışlardır. Bu yüzden kusur yeteneğinin kişide bulunup bulunmadığının aranmasına gerek olmadan kanunların suç saydığı bir fiilin işlenmesiyle sorumluluk ortaya çıkacaktır.⁷²

Açıklanan bu görüşler; irade özgürlüğü, determinizm gibi felsefi boyutlarda kaldığı için hukuk tekniği boyutunda çözüme ve somut bir sonuca ulaşamamıştır. Bu sebeple, iradenin felsefe alanında esasının açıklanmasından ziyade, dış görünüşünü ve belirtilerini araştırmak yeterli olacaktır.⁷³

Kusur yeteneğinin failde bulunup bulunmadığının ortaya çıkarılmasında bütün bu açıklanan bilgilere ek olarak, belli yer ve zamanda geçerli olan sosyal değerler de etkili olmaktadır. Kusur yeteneği kişiye, zamana ve ülkeden ülkeye

⁷¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.622.

⁷² Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.622.

⁷³ Dönmezer, **age.**, s.184.

farklılık göstermektedir.⁷⁴ Kişinin anlayabilme ve isteyebilme yeteneği, failin hukuka aykırı fiili işlediği sırada içinde bulunduğu sosyal değerlere göre tespit edilecektir.

Failin gerek icrai gerek ihmali olan iradi davranışlarına yaptırım uygulayan ceza hukuku, davranışlarının hukuka aykırı olduğunu düşünme yeteneğine sahip olmayan kişileri ise, kusur yeteneğinden yoksun sayacaktır. Çünkü hukuk, davranışlarında ehil olmayan kişilere emir vermekten kaçınmakta; kamu yararı ve “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi” gereğince, kusur yeteneği olmayan kişilerin kusurlu sayılacağı anlamını çıkarmamaktadır.⁷⁵ Anlama ve isteme yeteneğine sahip olmak demek psikolojik, düşünsel akli dengelerin sağlam olmasını gerektirir. Aksi takdirde kınanabilirliği sağlayan kusurlu davranışlar olan kast ve taksirden söz edilemez.⁷⁶

a. Kusur Yeteneğinin Aranacağı Zaman (Actiones Liberae In Cause)

Ceza hukuku kapsamında failin sorumluluğundan bahsedebilmek için aranan kusur yeteneğinin, diğer bir deyişle, anlayabilme ve isteyebilme yeteneğinin failde ne zaman bulunduğu belirlenmesi, ayrıca üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. TCK’nın 31., 32., 33. ve 34. maddelerinde düzenlenen hükümlerine bakıldığında kusur yeteneğinin, “fiilin işlendiği sırada” arandığı görülür.

Faile sorumluluğu yükleyecek olan makam, suçun işlendiği sırada, toplanan

⁷⁴ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.351.

⁷⁵ Alacakaptan, **age.**, s.110.

⁷⁶ Soyaslan, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s.410.

delillere göre, sanığın psikolojik, düşünsel akli dengelerini de göz önüne alarak, kusur yeteneğinin bulunup bulunmadığını ortaya çıkaracaktır. Tüzel kişiler açısından ise, kusur yeteneğinin varlığının değerlendirilmesi, tüzel kişinin temsilcisi kabul edilen gerçek kişinin fiili işlediği sırada bu yeteneğe sahip olup olmadığının belirlenmesi ile olacaktır.⁷⁷

Buraya kadar olan açıklamalardan çıkarılan sonuç kural olarak, fail, hukuka aykırı fiili işlediği sırada kusur yeteneğine sahip değilse, sorumluluğunun söz konusu olmamasıdır. Ancak kabul edilen bu kuralın kanunlarda yer alması da doktrinde yerleşmiş olan istisnası vardır. Buna göre;

Kusurlu davranışta bulunmaya ehil nitelikte kişilerin, “eylemi gerçekleştirdiği sırada” kendisini kusur yeteneğinden “bilerek yoksun bırakması” suç sayılan fiilden sorumlu olmayı engellemeyecektir. “Actiones Liberae In Cause (sebebinde serbest olan hareketler) ilkesi olarak da adlandırılan böyle bir durum söz konusu olduğunda İtalyan Ceza Kanunu’nun 87. maddesinde de belirtildiği gibi⁷⁸ fiilin işlendiği sırada kusur yeteneğinin varlığı aranmayacak ve ceza hukuku kapsamı dahilinde faillere yaptırım uygulanacaktır.

Kusur yeteneğinin bilerek ortadan kaldırılmasına; fiili işlerken gerek icrai ya da ihmali hareketlerle gerekse kasıtlı ya da taksirli olarak suç teşkil eden hukuka aykırı fiillerle sebep olunmuşsa kamu yararı gereği, adil yargılanma hakkını ve adaleti zedelememesi adına bu ilke uygulama alanı bulacaktır. Diğer bir deyişle, söz

⁷⁷ Şen, Ersan, **Türk Ceza Hukuku Suçun Genel Esasları ve Unsurları**, İstanbul, Der Yayınları, 2002, s.254.

⁷⁸ Carnelutti, **age.**, s.22.

konusu somut olayda maddi nedensellik ilişkisi aranacak, suç olarak değerlendirilen fiiller için yaptırım uygulanabilmesi adına, kusur yeteneği bulunmayan fail kendisini bu yetenekten çıkardığı için, ortaya çıkan neticeden sorumlu olacaktır.⁷⁹

b. Kusur Yeteneğini Etkileyen Sebepler

Genel olarak, TCK herkesin hukuka aykırı olan iradi davranışlarında kusur yeteneğinin, dolayısıyla anlayabilme ve isteyebilme yeteneğinin var olduğunu kabul etmiş; ancak sanığın değer yargılarının, psikolojik, düşünsel akli dengelerinin de göz önüne alınarak sorumlu tutulabilmesi açısından, bu yeteneği azaltan veya tamamen ortadan kaldıran sebepleri “kusur yeteneğini etkileyen sebepler” adı altında ayrıca ve istisnai olarak düzenleme gereği görmüştür.

i. Yaş Küçüklüğü

(1) Kavram

Yaşın kusur yeteneği üzerinde etkisinin, ancak insanın belli bir zaman aralığından sonra, sosyalleşerek, belli bir olgunluğa erişmesi ile doğru orantılı olduğu, bütün hukuk sistemlerinde kabul görmüş; bizim hukukumuzda göre de aynı sistem benimsenerek TCK açısından tam ceza sorumluluğu özel hukukta kabul edilen erginlik yaşı olup on sekiz yaşın doldurulması olarak düzenlenmiştir.⁸⁰

Ceza kanununu yaşın kusur yeteneğine etkisini üç döneme ayırmış, failin algılama ve davranışlarını yönlendirme yeteneğine göre, bu üç dönemi dikkate alarak çeşitli oranlarda ceza veya güvenlik tedbirinin faile yaptırım olarak uygulanmasını

⁷⁹ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.352.

⁸⁰ Soyaslan, **age.**, s.398.

kabul etmiştir.

(2) Çocuklara İlişkin Dönemler

(a) Birinci Dönem

TCK'nın 31. maddesinin 1. fıkrası, *“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir.”* şeklinde birinci dönemi düzenlemiş, on iki yaşını bitirmemiş olan çocukların kusur yeteneğine sahip olmadığı kabul edilmiştir.

Yine TCK'nın 56. maddesi, *“Çocuklara özgü güvenlik tedbirlerinin neler olduğu ve ne suretle uygulanacakları ilgili kanunda gösterilir.”* şeklinde düzenlenerek ilgili kanun olarak bizi 5395 Sayılı Çocuk Koruma Kanununa (ÇKK) yönlendirmiştir. Buna göre, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri ÇKK 5/1 maddesinde, *“Çocuğun öncelikle kendi aile ortamında korunmasını sağlamaya yönelik danışmanlık, eğitim, bakım, sağlık ve barınma konularında alınacak tedbirler”* şeklinde düzenlenmiştir.

(b) İkinci Dönem

TCK'nın 31.maddesinin 2. fıkrası, *“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur.”* şeklinde düzenlenmiş, bu dönemde suç işleyen çocukların kusur yeteneklerinin nasıl saptanacağı ise, ÇKK'nun “Sosyal İnceleme” başlıklı 35. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir.

Buna göre, “*Bu Kanun kapsamındaki çocuklar hakkında mahkemeler, çocuk hâkimleri veya Cumhuriyet savcılarınca gerektiğinde çocuğun bireysel özelliklerini ve sosyal çevresini gösteren inceleme yaptırılır. Sosyal inceleme raporu, çocuğun, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin mahkeme tarafından takdirinde göz önünde bulundurulur.*”

(c) Üçüncü Dönem

TCK’nın 31. maddesinin 3. fıkrasına göre, “*Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında*” sırf yaşları gereğince sosyal inceleme yapılmayacak, ceza sorumlulukları var sayılacak; ancak tam olgunluğa erişemedikleri için de tekrar suç işlemelerini önlemek amacıyla, cezalarında indirim yapılacaktır.

ii. Sağır ve Dilsizlik

TCK’nın 33. maddesi, sağır ve dilsizliği de üç döneme ayırarak yaş küçüklüğüne atıf yaparak düzenlemiştir. Buna göre, “*Bu Kanunun, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, on beş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, on sekiz yaşını doldurmuş olup da yirmi bir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında da uygulanır.*” şeklinde belirtilerek yaş küçüklüğünde belirtilen yaş sınırlarının her birine üç yaş daha eklenerek yirmi bir yaşını tamamlayan sağır ve dilsizlerin artık

kusur yeteneklerinin ve ceza sorumluluklarının tam olduğu varsayılmıştır.

TBMM adalet komisyonunca TCK'nın 33. madde gerekçesinde bu durum, sağır ve dilsizlerin algılama ve davranışlarını yönlendirme yeteneğinin daha geç gelişebileceği düşüncesiyle, ayrı bir yaş grubu sınıflandırması yapıldığı belirtilmiştir.

iii. Akıl Hastalığı

Akıl hastalığı, kişinin duygularında ve zihinsel işlevlerinde ortaya çıkan, atipik davranış ve/veya maladaptif davranış şeklinde nitelik ve nicelik bozuklukları olduğu için,⁸¹ ceza kanununa göre de anlayabilme ve isteyebilme yeteneğine etki eden bir sebep olarak kabul edilmiştir. Böyle bir durumda kusur yeteneğinin tamamen veya kısmen ortadan kalkacağı düzenlenmiştir.

Buna göre, TCK akıl hastalığının derecelerini kusur yeteneğine etkisi açısından üç farklı sonuca bağlamıştır:

- Tam akıl hastalığı olarak işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan, davranışlarını yönlendiremeyen dolayısıyla kusur yeteneğini tamamen ortadan kaldıran davranışlar,(TCK madde 32/1)
- İşlediği fiille ilgili olarak, anlayabilme ve isteyebilme yeteneğini önemli derecede azaltan davranışlar, (TCK madde 32/1)
- Önemli derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğini azaltan davranışlar. (TCK madde 32/2)

Kusur yeteneğine etki eden akıl hastalığının değerlendirilip, yaptırım

⁸¹ “Akıl Hastalığı” (Çevrimiçi) http://tr.wikipedia.org/wiki/Akıl_hastalığı. 20 Nisan 2012.

uygulanabilmesi için failin, fiili işlediği sırada kendisinde bulunan akıl hastalığının somut olay açısından göz önünde bulundurulması gerekir. “*Kişinin akıl hastası olup olmadığının tespiti ile hastalığının algılama ve irade yeteneği üzerinde ne gibi etkilerinin olabileceğini, davranışlarını ne surette etkilediğini genel olarak belirleme, tıbbî bir konudur. Uzman bilirkişi bu hususu ortaya koyduktan sonra, akıl hastası olan kişinin somut olay açısından algılama veya irade yeteneğinin olup olmadığını, akıl hastalığının somut olay açısından kişinin bu yeteneklerini ne ölçüde etkilediğini normatif olarak belirleme görevi, hâkime aittir.*”⁸²

iv. Geçici Nedenler

Kusur yeteneğine etki ederek kişinin anlayabilme, isteyebilme yeteneğini tamamen veya kısmen ortadan kaldıran diğer haller “geçici nedenler” olarak ceza kanununda yer almıştır.

TCK’nın 34. madde hükmü bu konuya ilişkin olarak, “*Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez.*

İradî olarak alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işleyen kişi hakkında birinci fıkra hükmü uygulanmaz.” şeklinde düzenlemiştir.

Kısacası, geçici nedenlerin kişinin algılama ve davranışlarını yönlendirebilme yeteneğine etki edebilmesi için, bu sebebin meydana gelmesinde faile yüklenebilecek kusurlu bir davranış olmaması gerekir. Aksi takdirde, söz konusu kusurlu hareket

⁸² Türk Ceza Kanunu Madde Gereççeleri md.32/3.

failin kusur yeteneğinden doğmuş olacak, kusur yeteneğini tamamen veya kısmen ortadan kaldıran geçici nedenlerden de söz edilemeyecektir.⁸³

2. Kusur

a. Kusurluluğun Esasını Açıklayan Teoriler

Ceza hukukunda, failin gerek ihmali gerekse icrai olan hukuka aykırı iradi davranışlarından sorumlu tutulabilmesi amacıyla, failin kusurluluğunu her somut olaya göre belirleyen, çağdaş ceza hukukuna yerleşmiş olan “kusursuz suç olmaz (nullum crimen sine culpa) ilkesi” gereğince kusurluluğunun esasını açıklayan, çeşitli teoriler ortaya atılmıştır. Bunlardan başlıcaları;

-Psikolojik Teori ve

-Normatif Teoridir.

i. Psikolojik Teori

Psikolojik teoriye göre kusur, failin bilinçli ve iradi davranışlarından ortaya çıkan netice arasındaki sübjektif ilişkidir.⁸⁴

Failin kusurlu olarak fiilinden sorumlu tutulabilmesi için, hareketi ve neticeyi istemesi gerekmektedir. Kusurun temeli kasta dayandırılmıştır; ancak, taksirin açıklanması yönünden ise yetersiz kalmıştır. Diğer bir deyişle, kast ve taksir bir bütün olarak ele alınmıştır.

Taksir, öngörülebilir bir sonuçta failin, iradesini yeterli bir şekilde

⁸³ Soyaslan, **age.**, s.407.

⁸⁴ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.346.

kullanmayarak, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmasıdır. Bu sebeple, ortada yine failin iradesi olduğu için kusurluluğun araştırılması söz konusu olacak ve taksiri de failin sorumlu tutulabilmesi adına değerlendirmek gerekecektir.

ii. Normatif Teori

Normatif teoriye göre kusur, kanunda belirtilen emir ve ödevleri yerine getirmeyerek hukuka aykırı davranan failin, gerek kasten gerekse taksirli davranışlarından ötürü kınanabilen değer yargısıdır. İşte bu yönüyle taksiri de içine alan normatif teori, psikolojik teoriden ayrılmaktadır. Emir ve yasakları koyan ve faile hangi usullere göre yaptırım uygulanacağını belirten husus normun kendisidir. Böylece hakim, kanuna dayanan yaptırımları faildeki normatif kusurluluğu dikkate alarak uygulayacaktır.⁸⁵

Kısacası fail, hukuka aykırı iradi davranışlarında sosyal disiplinsizliğe neden olduğu için⁸⁶ ve hukuk düzeni tarafından konulan kurallara uymaktan kaçındığı için, kastından sorumlu tutulabileceği gibi, taksirli davranışlarından da sorumlu tutulabilecektir.

iii. Teorilerin Değerlendirilmesi

Çağdaş ceza hukukuna yerleşmiş olan “kusursuz suç olmaz (nullum crimen sine culpa) ilkesi” gereğince faile uygulanacak olan yaptırımın esasını, failin kusurlu bir şekilde davranabilmesi oluşturmaktadır. Açıklanan her iki teoride de ortak nokta failin hareketinin iradi oluşudur.

⁸⁵ Zafer, **agm.**, s.164.

⁸⁶ Dönmezer, **age.**, s.197.

Kasıtlı bir şekilde, bilinçli ve iradi davranan failin neticeyi istemesinde “psikolojik teori” kabul edilebilirken; aynı zamanda dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak istemediği neticenin ortaya çıkmasına sebep olan fail açısından davranışının iradi olduğu kabul edilip kınanabileceğini ortaya koyan değer yargısını savunan “normatif teori” de uygulama bulmaktadır.

Böylece bütün bu açıklamalar göz önüne alındığında, görüşlerin birlikte uygulanması ile bir sonuca ulaşmaya çalışmak daha yararlı olacaktır.

b. Kusur Çeşitleri

Failin somut olaydaki iradi davranışı ile ortaya çıkan netice arasında aranan kusur çeşitleri TCK’da üç başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar;

- Kast,
- Taksir,
- Neticesi Sebebiyle Ağırlaşan Suç’tur.

i. Kast

(1) Kavram

TCK’nın 21. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” Böylece, suçun oluşması için esas alınan manevi unsur, kastın varlığı olmakla birlikte, suç tipinde yer alan fiilin, bilinç ve isteme iradesi ile işlenmesi gerekmektedir.

1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu’nun 43. maddesi kastı, “*Suçun oluşumu için kanunun şart kıldığı icrai veya ihmali hareketten doğan tehlikeli veya zararlı sonucu, failin fiilinin bir neticesi olarak öngördüğü ve istediği hallerde suç kasten işlenmiş*

sayılacaktır.” şeklinde tanımlamıştır.⁸⁷

1871 tarihli Alman Ceza Kanunu’nun 15. maddesi ise, “*Eğer kanun taksirli bir hareketi açıkça ceza tehdidi altına almamış ise, sadece kasıtlı olan hareketler cezalandırılabilir.*” şeklinde düzenlenerek⁸⁸, genel olarak sadece kasten işlenmiş suçları cezai yaptırım altına almaktadır. Böylece kanun, sadece gerçek suça ilişkin haksızlıkları kapsamakta ve yasal düzene ancak, bilinçli ve isteyerek karşı gelmekle mümkün olabileceğini belirtmiştir.⁸⁹

Doktrinde kastın değişik şekillerde tanımına rastlanılmaktadır. Dönmezer’e göre, kast, “*Suç oluşturan ve neticeleri tasavvur edilen bir fiili gerçekleştirmeye yönelik iradedir.*” Özgenç’e göre kast, “*Kişi ile işlediği fiil ve neticesi arasında manevi bir bağ kurmaktır.*” Demirbaş’a göre kast, “*Öngörülen ve suç olan bir fiili gerçekleştirmeye yönelen iradedir.*” Şen’e göre ise kast, “*Failin hareketi bilerek ve isteyerek yapması ve ondan doğabilecek neticeyi bilmesi ve istenmesidir.*”

Suç işleme kastı, failin belirli bir fiile ve amaca yönelik davranışlarında ortaya çıkmaktadır. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili, maddi unsurlarıyla beraber gerçekleştiren fail, haksız olan kasti davranışını sergilerken ortaya çıkan netice ile de bilinç ve isteme iradesini göstermektedir. Failin kasti davranışını belirleyen bu unsurlar geçmişe ait veya halen mevcut bir duruma ilişkin olabileceği gibi, ileride

⁸⁷ Carnelutti, **age.**, s.13.

⁸⁸ Yenisey, Feridun - Plagemann, Gottfried, **15 Mayıs 1871 Tarihli Alman Ceza Kanunu**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2009, s.17.

⁸⁹ Baumann, Jürgen - Weber, Ulrich - Mitsch, Wolfgang, **Strafrecht Allgemeiner Teil**, 11.bs., Bielefeld, Ernst ve Werner Gieseking Yayınevi, 2003, s.469.

gerçekleşecek bir konuya ilişkin de olabilir.⁹⁰ Bununla birlikte, kasti davranış, failin hareketi ile olumlu bir şekilde gerçekleşebileceği gibi, kanunun yap dediğini yapmamak şeklinde olumsuz davranışlar ile de ortaya çıkabilir. Önemli olan söz konusu somut olayda icra başlangıcının şart olmasıdır.⁹¹

(2) Kastın Hukuki Esasını Açıklayan Teoriler

Kastın hukuki esası ve içeriği, geçmişten günümüze çeşitli teorilerle sunularak, çeşitli görüşlerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu teorileri temel olarak üçe ayırmak mümkündür. Bunlar;

- Tasavvur Teorisi,
- Bilinç Teorisi,
- Baskın görüş olarak kabul edilen Karma Teori'dir.

(a) Tasavvur Teorisi

Tasavvur teorisine göre, kanunda suç olarak belirlenen fiilin, fail tarafından neticenin istenmesine gerek olmadan, failin sadece neticenin gerçekleşeceği bilincinde olması kastın varlığı için yeterli sayılmaktadır.

Ancak bu teori çeşitli görüşlerle eleştirilmektedir. Çünkü fail, davranışları sebebiyle ortaya çıkabilecek neticeleri öngörüp gerçekleştirmeyi istemese de kasti sorumluluğu gündeme gelecek, bu da kastın alanını genişletecektir.

⁹⁰ Özgenç, İzzet, “Kast-Taksir Kombinasyonları,” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Süleyman Arslan’a Armağan**, Konya, Selçuk Üniversitesi Basımevi, 1998, C.VI, S.1-2, s.346.

⁹¹ Erdoğan, Ahmet, “Ceza Hukukunda Kast,” **Adalet Dergisi**, 1948, C.I, S.5, s.574.

Bu sebeple teori, kastın alanını genişlettiği için kişilerin gerçekleştirdiği ancak istemedikleri ikincil neticelerden de sorumluluğunu gündeme getirmekte taksirin alanını ise sınırlamaktadır.⁹²

(b) İrade Teorisi

İrade teorisine göre, kastın varlığı, failin neticeyi tasavvur etmesi açısından yeterli görülmeyip, failin iradesinin belli bir sonuca yönelik olarak da istenmiş olması gerekir.

Gerçekten bir neticenin öngörülmesi, tasavvur edilmiş olması onun istenmiş olduğunu göstermemekte, failin neticeyi iradesiyle istemiş olması gerekmektedir.⁹³

Ancak irade teorisi de kastın alanını daralttığı sebebiyle eleştirilmekte, iradenin kapsama alanının ne olacağı ve hangi neticelere yönelik olacağı sorusuna cevap verememektedir. Nasıl ki yalnızca neticenin tasavvur edilmiş olması kastın varlığı açısından yeterli sayılamamakta ise, aynı şekilde sadece iradenin doğrudan doğruya yöneldiği sonucu kastetmiş olduğunu kabul etmek de doğru değildir.⁹⁴

(c) Karma Teori

Karma nitelikte olan bu teori, yukarıda açıklanan tasavvur ve irade teorilerini aynı bünyede toplamaktadır. Buna göre, iki unsur birlikte ele alındığında neticenin tasavvur edilmesiyle birlikte, iradenin de failin hareketiyle istenen belirli bir neticeye yönelmiş olması gerekir.

⁹² Dönmezer, **age.**, s.199.

⁹³ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.382.

⁹⁴ Alacakaptan, **age.**, s.140.

Bu teori, Türk doktrininde kabul edilerek, TCK'nın 21.maddesinin 1. fıkrası da aynı şekilde, “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” biçiminde karma teoriyi benimseyecek şekilde düzenlenmiştir.

Kast, bilinçli bir öngörme ve failin istemiş olduğu belirli bir neticeye yönelik iradesiyle birlikte ele alındığında, faille fiil arasında manevi bağın kurulmasını mümkün hale getirecektir.⁹⁵ Ayrıca ceza kanununca kabul edilen ve kanunun bağlayıcılığını vurgulayan “ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi” gereğince, failin ortaya çıkan neticenin hukuka aykırı olup olmadığını bilmesi araştırılmayacaktır.⁹⁶

(3) Kastın Unsurları

TCK'nın 21. maddesinde belirtildiği gibi, kast iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlar;

- Kastın Bilme Unsuru ve
- Kastın İsteme Unsurudur.

(a) Kastın Bilme Unsuru

Bilme, somut olayın özelliklerine göre, failin iradi davranışlarından doğabilecek neticenin farkında olmasıdır.⁹⁷ Ceza kanununda suç olarak tanımlanan fiilin, fail tarafından icrai veya ihmali şekilde gerçekleştirilmesi, onun bu

⁹⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.554.

⁹⁶ Alacakaptan, **age.**, s.141.

⁹⁷ Şen, **age.**, s.323.

davranışının bilincinde olmasını gerektirir. Aksi takdirde, failin olaydaki maddi unsurları öngörüp, bildiğinden dolayısıyla kastından söz edilemez.

Failin kanunda belirtilen ve suçun varlığı için esaslı sayılan kurucu unsurları bilmesi, geçmişte veya halen mevcut olabileceği gibi, suçu oluşturan davranışından sonra da gerçekleşebilir.⁹⁸ Ayrıca bilme unsurundan çıkarılacak anlam, bunun tam ve detaylı bir şekilde algılanması ve bilinçli düşünülmesi değil, zayıf bir bilincinde yeterli kabul edilmesidir. Başka bir deyişle, bilmek için “bilinçli olmak” yeterli sayılmaktadır. Yaklaşık olarak “refakatçi bir bilgi” sadece olayın gerçekleşme şeklini değil, aynı zamanda haksızlığın veya fiile bağlı bilincin mevcut olduğunun bilinmesi anlamına da gelmektedir.⁹⁹

Kastın bilme unsuruna nelerin dahil olduğu şu şekilde özetlenebilir;¹⁰⁰

- Fail, kanuni tanımda yer alan fiili, ihmali veya icrai davranışlarıyla gerçekleştireceğini ve bunun sonucunda dış dünyada meydana gelen neticeyi de düşünmüş, öngörmüş olmalı ve bilmelidir.
- Cezayı etkileyen sebep, suçun konusunu teşkil ediyorsa ve suçun nitelikli unsurları içerisindeyse failin bu durumu düşünmesi ve öngörmesi gerekir.
- Neticeye ilişkin olmayan suça etki eden ağırlatıcı sebeplerin failce bilinmesi aranırken; cezayı hafifleten sebeplerin fail tarafından bilinmesine

⁹⁸ Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2009, s.186.

⁹⁹ Baumann, Weber, Mitsch, **age.**, s.472.

¹⁰⁰ Hakeri, **age.**, s.179.

gerek yoktur. Ancak söz konusu olduğu durumlarda, fail bu durumdan yararlanacaktır.

- Nedensellik bağı, kastın bilme unsurunun kapsamı içerisinde değerlendirilecek; ancak nedensellik bağından sapma kastın varlığını etkilemeyecektir. Doktrinde “Weber Kastı” olarak adlandırılan bu görüş aşağıda ayrıca incelenmiştir.
- Hukuka uygunluk nedenlerinin fail tarafından bilinmesine gerek yok iken; TCK’da açıkça belirtilmese de özel aykırılık halleri dışında fail, davranışının haksızlık teşkil eden hukuka aykırı davranışından sorumlu olabilecek, kastın varlığını engellemeyecektir.

(b) Kastın İsteme Unsuru

Kastın ikinci unsurunu oluşturan isteme unsuru, diğeri bir ifadeyle, kastın varlığında aranan irade unsuru, failin öngörüp bildiği davranışının ve bu davranışın sonucunda ortaya çıkabilecek neticeye açıkça veya zımni olarak isteme arzusunu da eklemesidir.¹⁰¹ Böylece, failin öngördüğü ve istediği davranışları arasında ve ortaya çıkan neticede bir uygunluk varsa,¹⁰² fail kastından dolayı sorumlu olabilecektir.¹⁰³

¹⁰¹ Şen, **age.**, s.325.

¹⁰² Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK), 09.04.1990 E. 1990/1-60, K. 1990/108: “...Cürmün oluşması sanığın kastının belirlenmesi gerekir. Failin iradesinin belli bir sonuca yönelmiş olması lazımdır. Yargıtay’ın benimsediği tanıma göre kast, “cürmün neticelerini bilerek ve isteyerek işlemek iradesidir.” Burada irade yalnız hareketi değil, aynı zamanda neticeyi de kapsmalıdır. Ancak bu halde cürmi kasttan sözedilebilir. Başka bir anlatımla “istenilen ile meydana gelen neticenin uygunluğu” kastı oluşturur...”

Failin, fiili genel olarak gerçekleştirmek istemesi ve özel olarak gayret göstermemesi ancak, vazgeçebileceği halde bunu gerçekleştirmesi durumunda, kişi kural olarak ciddi bir şekilde “istemiyordum” iddiasında bulunamaz.¹⁰⁴

Burada karşımıza çözülmesi güç olan bir sorun çıkmakta, failin iradi davranışları sebebiyle ortaya çıkan neticeleri hukuki yönden ne zaman istemiş olacağı araştırılmaktadır.

Şen’e göre, failin iradi davranışları sebebiyle ortaya çıkan neticelerin belirleneceği zaman, faili harekete geçiren amaç veya hedef ya da bunlardan birini oluşturan neticelerin istenmiş olduğu zamandır.¹⁰⁵ Ayrıca burada dikkat edilmesi gereken husus, failin kastında aranan isteme unsuru sadece kanuni tanımı yapılan fiilin ve dolayısıyla ortaya çıkan neticenin istenmesine ilişkin olmasıdır. Aksi takdirde suçun bütün unsurlarının fail tarafından istenilmesi aranılacak ve bu da çözüm yaratmayacaktır.

Kastın isteme unsurunun belirlenmesinde iki durum dikkate alınmalıdır;¹⁰⁶

- Neticeyi ortaya çıkaran davranışa bağlı, zorunlu olarak diğer neticelerinde ortaya çıkması söz konusu ise fail iradesi ile ortaya çıkan ikincil neticeleri de istemiş sayılacak ve doğrudan kastından dolayı sorumlu olacaktır.
- Ancak failin istediği netice veya neticelerin ortaya çıkması için diğer

¹⁰³ İçel, Evik, **age.**, s.189.

¹⁰⁴ Baumann, Weber, Mitsch, **age.**, s.473.

¹⁰⁵ Şen, **age.**, s.327.

¹⁰⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.387.

neticelerin meydana gelmesi olası ise ve ihtimal dahilinde olan bu neticeleri failin öngörüp kayıtsız kalması ile failin doğrudan kastından söz edilmeyecek ileride ki başlıklarda ayrıntılı olarak açıklanacak olan “olası kasttan” söz edilecek, failin sorumluluğu sadece gerçekleşen neticeler dikkate alınarak belirlenecektir.

(4) Kastın Aranacağı Zaman ve Suçun Çeşitli Aşamalarında Kast

Usul ve ispat meselesi olan kastın belirlenmesi için, failin somut olaydaki davranışına, kusurluluğuna bakılmalı, suç işleme yoluna giren (iter criminis), devam eden ve suçun tamamlanma aşamalarında failin kasti davranışları mevcut olmalıdır.¹⁰⁷ Kısacası, kastın failde aranması ve bulunması gereken zaman, onun suç teşkil eden fiilinin ve kastının bir arada bulunduğu zamandır.

Kastın varlığı somut olayın bütün özellikleri ve fail hakkındaki tüm deliller dikkate alınarak hakim tarafından tespit edilecektir.¹⁰⁸ Eğer kararı verecek olan hakim, yapılan incelemelere ve göz önünde bulundurulan delillere rağmen, failin somut olaydaki kastının varlığından halen şüphe duymaktaysa “şüpheden sanık yararlanır ilkesi” gereği fail lehine karar verilecektir¹⁰⁹. Failin kastının belirlenmesinde, içinde bulunduğu dışa yansıyan hareketleri göz önüne alınması gerektiğinden, ceza muhakemesinde aranan maddi gerçeğin ortaya çıkarılması

¹⁰⁷ Şen, **age.**, s.329.

¹⁰⁸ Dönmezer, **age.**, s.204.

¹⁰⁹ Şen, **age.**, s.329.

açısından bu ilke esas unsuru oluşturmaktadır.¹¹⁰

Yukarıda da ifade edildiği gibi failin kastı, suç yoluna girmesi ile (iter criminis) suçun bütün aşamalarında aranacaktır. Ancak, belli durumlarda sorumluluğun tespiti açısından kast, suçun çeşitli aşamalarına göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar;

- Başlangıçta Kast,
- Eklenen Kast,
- Sonradan Oluşan Kasttır.

(a) Başlangıçta Kast (Dolo Iniziale)

Failin kanuni tanımda belirlenen suç yoluna girmesi ve neticenin ortaya çıkması ile failde baştan itibaren bulunan kasttır.

Ancak bu durumda dikkat etmemiz gereken nokta TCK'nın 36. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. İlgili hüküm *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Failin sorumlu tutulabilmesi açısından gönüllü vazgeçmeden yararlanacak failin durumunun ne aşamada olduğu hakim tarafından göz önünde bulundurulacaktır.

¹¹⁰ Tozman, Önder, “Hazırlık Hareketlerinden İcra Hareketlerine Geçiş Evresinde Failin İçinde Bulunduğu Bazı Psikişik Durumların Kast Teşkil Edip Etmediği Sorunu,” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, C.XI, S.1-2, s.1130.

(b) Eklenen Kast (Dolo Sopravvenuto)

Fail çeşitli hareketlerde bulunurken değişik ihtimaller çerçevesinde suç kastını oluşturan durumlar ortaya çıkabilir. Bunlar;¹¹¹

- Failin hukuka uygun şekilde başlayan hareketine bir süre sonra hukuka aykırı şekilde suç oluşturan kastın eklenmesi,
- Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak taksirli bir davranışa sebep olan failin sonradan kastının ortaya çıkması,
- Failin suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirirken amacının değişmesi ve daha ağır veya daha hafif bir kastının ortaya çıkması halleridir. Böyle durumlarda fail, eklenen kastından sorumlu olacaktır.

(c) Sonradan Oluşan Kast

Failin suç teşkil eden davranışları tamamlandıktan sonra, sonradan meydana gelen kastın failin sorumluluğuna etkisi yoktur. Ancak bu konuda üzerinde durulması gerek nokta doktrinde “Weber Kastı” olarak adlandırılan durumlarda failin sorumluluğunun nasıl saptanacağı meselesidir.

Bu durum ceza hukukuna hakim olan bir örnekle açıklanacak olursa, failin kastı bir kimseyi öldürme iken; kişinin failin davranışı neticesinde değil de ikinci hareketi neticesinde ölümü gerçekleşirse fail sonuç olarak yine aynı hareketinden sorumlu olacak, nedensellik bağından önemsiz sapmalar dikkate alınmayacaktır.

¹¹¹ Demirbaş, **age.** s.348 ; İçel, Evik, **age.**, s.192.

(5) Kastın Çeşitleri

(a) Doğrudan Kast – Dolaylı (Olası) Kast

Failin, kanuni tanımını yapılan bir fiili maddi unsurlarıyla beraber düşünüp öngördüğü ve bildiği, gerçekleştirmek istediği neticenin de ortaya çıkması ile bunu kabullendiği durumlarda “doğrudan kastı” vardır. Ancak, doğrudan kastın olduğu her olayda, ortaya çıkabilecek netice mutlak değildir. Diğer bir ifadeyle, sadece öngörülebilir bir neticenin istenmesi halinde de doğrudan kast söz konusu olabilmektedir.¹¹²

Doğrudan kastta fail, asıl olarak gerçekleştirmek istediği neticeler arasında kalmaktadır. Ancak, failin istediği neticenin yanında, gerçekleşmesi gereken ve asıl neticeye bağlı ikinci dereceden zorunlu nitelikte sonuçlar da ortaya çıkabilir. İşte böyle durumlar söz konusu olduğunda, failin doğrudan kastından sorumlu olabilmesi için ikinci derecedeki zorunlu sonuçların da fail tarafından istenildiği kabul edilecek ve bunların ayrıca istenilmiş olup olmadığı araştırılmayacaktır.¹¹³ Ancak, TCK birinci veya ikinci dereceden doğrudan kastın çeşitleri ve ceza miktarları bakımından bir ayrıma gitmediği için hakimden cezayı takdir ederken söz konusu cezanın alt ve üst sınırları içinde hareket etmesi beklenecektir.¹¹⁴

Buna karşılık, failin gerçekleştirmek istediği asıl neticeye bağlı, zorunlu

¹¹² Karakehya, Hakan, “Ceza Hukukunda Doğrudan Kast,” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, C.I, S.1, s.121.

¹¹³ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.389.

¹¹⁴ Karakehya, **agm.**, s.134.

olarak gerçekleşmesi söz konusu olmayan ikinci derecedeki sonuçları, öngörmesine rağmen kabullenmesi ve kayıtsız kalması durumunda ise failin “olası kastından” veya “dolaylı kastından” sorumluluğu söz konusu olacaktır.¹¹⁵

Neticeye göre belirlenen olası kastta, fail neticenin gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen ne neticenin gerçekleşmesi için çaba göstermiştir ne neticenin ortaya çıkmasından emindir. Bu sebeple, olası kastta bulunan haksızlık içeriği diğer kast çeşitlerine göre daha azdır.¹¹⁶ Fail, olası kast durumunda, ortaya çıkabilecek neticeyi kabullenmiş olduğundan, kasta yakın derecede kusurlu olsa da sonucu istememekte ancak, fiili işlemeye devam etmektedir.¹¹⁷

Bu durum TCK’nın 21. maddesinin 2. fıkrasında şu şekilde belirtilmiştir: *“Kişinin, suçun kanunî tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hâlinde olası kast vardır. Bu hâlde, ağırlaştırılmış müebbet*

¹¹⁵ Yargıtay (Y.) 1. Ceza Dairesi (CD.) 20.05.2009 E. 2008/7778, K. 2009/2858: “...İşlenmesi kararlaştırılan fiilin, kanunen tarif edilen muayyen bir neticenin gerçekleşmesine sebebiyet vereceği, muhtemelen telakki edilmiş olmasına rağmen, bu neticenin gerçekleşmesi kabul edilmiştir. Olası kast halinde kanuni tarife uygun neticenin gerçekleşmesi, olayın seyrine bırakılmaktadır. Kişi, neticenin gerçekleşmesini muhtemel addetmekle birlikte, bunun gerçekleşmemesi için özel bir çaba göstermemektedir. Kanuni tarife uygun neticenin meydana geleceği muhtemel addedilmesine rağmen, fail fiili işlemekten geri kalmamıştır...”

¹¹⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.561.

¹¹⁷ Adıgüzel, Recep, “Yeni Türk Ceza Kanununda Olası Kast ve Bilinçli Taksir,”

Ankara Barosu Dergisi, 2005, C.I, S.1, s.67.

hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.” Kısacası TCK olası kastı, cezayı indiren ve hafifleten bir sebep olarak saymıştır.

Ayrıca olası kast her zaman failin istediği neticeye bağlı olarak zorunlu olmayan ikinci dereceden neticelerin gerçekleşmesiyle ortaya çıkmamakta, aynı zamanda ilk neticeler açısından da söz konusu olabilmektedir.¹¹⁸

Kısacası, kural olarak kasten işlenebilen suçlar, doğrudan kastla işlenebileceği gibi olası kastla da işlenebilir. Ancak, işlenebilecek suçun kanuni tanımında “bilerek” gibi ifadelerle yer verilmesi halinde TCK’ya göre söz konusu suç veya suçlar olası kastla değil ancak doğrudan kastla işlenebilir.¹¹⁹

(b) Genel Kast- Özel Kast

Ceza kanununda suç olarak tanımlanan fiilin ve ortaya çıkan neticenin fail tarafından bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi “genel kast” olarak tanımlanmaktadır. Kastın oluşumu için aranan iki unsurun varlığı ile yani bilme ve istemenin failde bulunması ile genel kastın varlığı kabul edilecek; kanun, failin sorumlu tutulabilmesi için başka bir neden aramayacaktır.

Buna karşın, kanun, özel bir şekilde bir suçun işlenebilmesi, cezalarının belirlenebilmesi için veya suçun ağırlatıcı, hafifletici sebeplerini oluşturabilmesi için failin belli saiklerle davranmasını aramış ise bu tür kastın bulunduğu davranışlarda

¹¹⁸ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.391.

¹¹⁹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.564.

“özel kast” ortaya çıkmaktadır.¹²⁰

Saik, kasttan önce gelen, kastı hazırlayan duygu ve düşüncelerden meydana gelmektedir. Faili harekete geçiren saik, kişinin psikolojik iradesinde aranmakta; somut olaya ve kişiye özel durumlar göstermektedir.¹²¹ Önemli olan failin, fiilini sadece bilerek ve isteyerek yapması değil; belli amaçlarla işlemiş olmasıdır.

Suçun gerçekleşmesi için kanunda özel kastın arandığı belirtilmediği durumlarda, esas kural, suçun genel kastla işlenebileceğinin kabul edilmesidir. Bu sayede genel kast – özel kast ayrımı ile TCK’da düzenlenen benzer suçların da ayrımı sağlanmış olacaktır.¹²²

(c) Zarar Kastı - Tehlike Kastı

Esasen zarar kastı – tehlike kastı olarak yapılan bu ayrım, zarar suçu – tehlike suçu ile ilgili olmasına rağmen, zarar kastıyla işlenen tehlike suçları veya tehlike kastı ile işlenen zarar suçlarının varlığı sebebiyle konuya kısaca açıklama getirmek yerinde olacaktır. Bununla beraber tehlike kastının tehlike suçlarında özellikle aranması da unutulmaması gereken diğer bir husustur.

Failin, bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği fiillerin haricinde ek olarak söz konusu hak ve menfaatin zarara uğramasına sebep olmuşsa “zarar kastından” veya hak ve menfaatin tehlikeye uğramasını istemişse iradenin “tehlike kastına” yönelik

¹²⁰ Şen, **age.**, s.332.

¹²¹ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.394.

¹²² Demirbaş, **age.**, s.349.

olduğundan bahsedilir.¹²³

(d) Ani Kast – Düşünce (Tasarlama) Kastı

Failin, suçu işlemek için ani bir şekilde karar vermesi, yani failin suç işleme kastında bulunan bilme ve isteme iradesi ile ortaya çıkan neticenin herhangi bir plan ve program yapılmadan gerçekleşmesi durumunda, suçta “ani kast” vardır.¹²⁴ Ani kastta suç işlemeye karar verilmesi ile suçun gerçekleşmesi arasında zaman farkı yoktur.

Buna karşın, suç işleme yolundaki failin kastının oluşması ile suçun işlenmesi arasında zaman aralığının olması ve bu süre içerisinde failin suç işleme yönünde çeşitli hazırlıklarda bulunması, plan yapması durumunda ise, suçta “düşünce kastı” vardır.¹²⁵

Failin tehlikeli ruh halini ortaya koyan düşünce kastı diğer bir ifadeyle kastın tasarlama biçiminde oluşması, ceza hukuku düzenince bazen suçun nitelikli hali olarak kabul edilip cezanın artırılma sebebi iken; suçun nitelikli hali olarak kabul edilmediği durumlarda ise, hakim tarafından kastın yoğun şekli olarak göz önüne alınır ve suçun alt ve üst sınırları içerisinde cezanın belirlenmesi sağlanır.¹²⁶

¹²³ Dönmezer, **age.**, s.205.

¹²⁴ Şen, **age.**, s.333.

¹²⁵ Demirbaş, **age.**, s.349.

¹²⁶ İçel, Evik, **age.**, s.194.

ii. Taksir

(1) Kavram

TCK'nın 22. maddesi taksirden doğan sorumluluğu 2. fıkra, *“Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.”* şeklinde tanımlamıştır.

TCK'da esas olan kusurluluk şekli kasta dayanmakla birlikte; taksirden doğan sorumluluk ancak, kanunun açıkça öngördüğü hallerde mevcut olabilmektedir. İstisnai bir manevi unsur olan taksir, TCK'nın 22. maddesinin 1. fıkrasında, *“Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır.”* şeklinde düzenlenerek söz konusu durumu ifade etmiştir.

1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu'nun 43. maddesinin 3. fıkrası ise taksiri, *“Fail tarafından istenmeyen ve tedbirsizlik, dikkatsizlik ya da acemilik veya kanun, kural, emir ve talimata aykırılık sebebi ile meydana gelen netice, öngörülmüş olsun veya olmasın suç taksirli veya amaca aykırı sayılacaktır.”* şeklinde tanımlamıştır.¹²⁷

Ceza kanunlarındaki düzenlemeler dikkate alındığında toplum içerisinde yaşayan bireylerden beklenen davranış, gerekli dikkat ve özeni göstererek bununla birlikte gerekli tedbirleri de alarak bir başkasına zarar vermemeleri ayrıca, bu amaç uğruna hukuk düzenince ve kamu yararı gereğince bireylerin bu kurallara uymasını sağlamaktır.¹²⁸

Kısacası, failin gerekli dikkat ve özeni göstermeyerek, gerekli tedbirleri de

¹²⁷ Carnelutti, **age.**, s.13.

¹²⁸ Soyaslan, **age.**, s.421.

almaması ceza kanununda düzenlenen kuralların ihlaline sebep olmaktadır. Taksirli suçlarda fail, suçun kanuni tanımındaki fiili bilerek ve isteyerek yapmakta ancak, ortaya çıkabilecek neticeyi istememektedir. Bu sebeple failde suç işleme niyeti olmadığından ancak onların topluma karşı daha dikkatli ve özenli davranmalarını sağlamak amacıyla kasta nazaran daha az bir derecede yaptırım uygulanacaktır. Ayrıca bir hususa daha dikkat edilmelidir ki taksirli suçlar, kasten işlenebilen suçların hafifletilmiş şekli olmayıp, onlardan tamamen bağımsız nitelikte bir manevi unsur teşkil etmektedir.¹²⁹

(2) Taksirin Hukuki Esasını Açıklayan Teoriler

Kusurlu iradeyi cezalandıran ceza hukuku alanında, taksirin sınırlarının belirlenmesi ile içeriği ve hukuki esasını açıklığa kavuşturmak amacıyla çeşitli teoriler ileri sürülmüş, konu çeşitli görüşlerle açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu teorileri baskın görüş ile birlikte temel olarak beşe ayırmak mümkündür;

- Maddi nedensellik esasına dayanan **etkin sebep teorisine göre (hukuka aykırı araçlar kullanma teorisi)**, somut olayda, failin gerek icari gerekse ihmali iradi davranışlarıyla ortaya çıkan neticenin etkin sebebi olması, hukuka aykırı araçların kullanılmasıyla neticenin gerçekleşmesi ve nedensellik bağının varlığının aranması taksirin oluşumu açısından yeterli görülmüştür.¹³⁰
- **Öngörebilme teorisine** göre, taksir, orta zekadaki fail tarafından iradi

¹²⁹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.582.

¹³⁰ Soyaslan, **age.**, s.423.

olarak gerçekleştirilmekte ve öngörülebilmesi mümkün olan zararlı neticelerin öngörülmeyle gerekli dikkatin gösterilmemesi ile oluşmaktadır.¹³¹

- **Öngörebilme ve önleyebilme teorisinde**, taksirin oluşması için öngörebilmenin yanında failin önleyebilme olanağının da varlığı aranmaktadır. Buna göre taksir, failin iradi davranışlarının sebep olduğu neticenin öngörülebilir ve önlenabilir olduğu halde, gerekli dikkat ve özeni göstermemesi halinde ortaya çıkmaktadır.
- **Hata (Yanılma) teorisine** göre, taksirin sebebi kaçınılabılır bir hata iken, fail kaçınılması mümkün olan bu türden bir hata yüzünden sorumlu tutulacaktır. Yeteri kadar dikkatli davranmayan fail neticeye veya nedensellik bağına göre kaçınılabılır bir hataya düşmektedir.¹³²
- Toplum içerisinde yaşayan bireylerden beklenen davranış, gerekli dikkat ve özeni göstererek ve gerekli tedbirleri de alarak bir başkasına zarar vermemeleri; ayrıca, bu amaç uğruna hukuk düzenince ve kamu yararı gereğince bireylerin bu kurallara uymasını sağlamaktır. İşte bu sebeple fail, kendisinden beklenen gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmese diğer unsurların da tamamlanmış olması ile birlikte taksirinden dolayı sorumlu olacaktır.

Somut olayın özelliklerine göre, failin, şahsi durumunu da göz önüne alarak

¹³¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.585.

¹³² Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.591.

ortaya çıkabilecek zararlı ve tehlikeli neticeleri öngörmemesi veya öngördüğü halde önlememesi halinde, sübjektif sorumluluk hali olan taksirli sorumluluğundan dolayı fail, kusurlu sayılacak ve kınanabilecektir. Ancak, neticenin öngörülmesi denildiği zaman, neticeye bağlı olan illiyet bağının ve hareketin yapıldığı zamanki şartların da öngörülmesi anlamı çıkacaktır.¹³³

TCK dikkate alındığında ise, taksirin esasını, dikkat ve özen yükümlülüğünün ihlali oluşturmakta ve “öngörebilme teorisinin” **baskın görüş** olduğu kabul edilmektedir.

(3) Taksirin Unsurları

TCK’nın 22. maddesinin 2. fıkrası göz önüne alındığında, taksiri oluşturan ve taksirin ayırt ediciliğini sağlayan unsurlar şu şekilde sıralanabilir;

- Kanunda açıkça düzenlenmiş olması,
- Hareketin iradi olması,
- Neticenin iradi olmaması,
- Neticenin öngörülebilir olması,
- Hareket ile netice arasında nedensellik bağının olmasıdır.

(a) Kanunda Açıkça Düzenlenmiş Olması

TCK’nın 22. maddesinin 1. fıkrası, “*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır.*” şeklinde düzenlenerek taksirin istisnai nitelikte

¹³³ İçel, Kayıhan, **Ceza Hukukunda Taksirden Doğan Sübjektif Sorumluluk**, İstanbul, Cezaevi Matbaası, 1967, s.107.

kusurluluk türü olduğu vurgulanmış ve failin taksirli bir hareketten sorumlu tutulabilmesine ilişkin kanunda açık bir hüküm olmadıkça işlenen bu fiillerin cezalandırılmayacağı belirtilmiştir.

(b) Hareketin İradi olması

Fail suçun kanuni tanımındaki fiili, gerek ihmali gerekse icrai iradi davranışlarıyla, bilerek ve isteyerek yapması, yeterli tedbirleri almadan dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde ortaya çıkan neticeden taksiren sorumlu olacaktır.

Aksi takdirde, failin somut olaydaki hareketi iradi değilse veya kendisinden beklenen dikkat ve özeni göstermişse; bununla birlikte, yeterli tedbirleri almışsa taksirli sorumluluktan bahsedilemeyecek, fail kusurlu davranışından dolayı kınanamayacaktır.

(c) Neticenin İradi Olmaması

Neticenin iradi olmaması, kastla taksiri birbirinden ayıran en önemli unsuru oluşturmaktadır. Failin bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği iradi davranışlarının oluşturduğu netice, failin iradesi dışında gerçekleşmekte, diğer bir ifadeyle, failin hareketinden doğan netice istenmemektedir.¹³⁴

Failin hem fiili hem de neticeyi iradi olarak istemesi halinde, kast unsurunun varlığından bahsedileceği için, somut olayın özellikleri dikkate alınarak failin ortaya çıkan neticeyi isteyip istemediğinin tespit edilmesi gerekecektir.¹³⁵

¹³⁴ Şen, **age.**, s.355.

¹³⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.595.

(d) Neticenin Öngörülebilir Olması

Neticenin öngörülebilir nitelikte olması, toplumun kişilere yüklediği dikkat ve özen yükümlülüğünün doğal sonucudur. Ancak, öngörülmesi mümkün olmayan neticenin ortaya çıkması ile faili taksirli davranışından sorumlu tutmak yerinde olmayacaktır.

Somut olayın yapısına göre, neticenin öngörülebilir ve önlenabilir olup olmadığı, failin aynı zamanda sosyal durumuna, kültürel yaşayış tarzına bakılarak ve kişisel yetenekleri göz önünde bulundurularak tespit edilir.¹³⁶ Böylece, failin bütün şahsi nitelikleri göz önüne alınarak, neticenin öngörülüp öngörülmediğinin belirlenmesi açısından sübjektif kriter uygulanacaktır.¹³⁷

Ayrıca, öngörülebilir neticeden bahsedilmek istenen anlam, failin gerçekleştirmiş olduğu iradi hareketlere benzer şekilde olan neticelerdir. Diğer bir ifadeyle, neticenin öngörülebilirliği genel sebeplerde aranmalıdır.¹³⁸

(e) Hareket ile Netice Arasında Nedensellik Bağının Olması

Diğer suçlarda olduğu gibi taksirli suçlarda da failin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için hareket ile netice arasında nedensellik bağının olması en önemli koşulu oluşturmaktadır. Çeşitli olasılıklar göz önüne alınarak somut olayda hareket ile netice arasındaki nedensellik bağı şu şekilde değerlendirilir;¹³⁹

¹³⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.402.

¹³⁷ İçel, **age.**, s.152.

¹³⁸ Demirbaş, **age.**, s.358.

¹³⁹ Dönmezer, **age.**, s.213.

- Failin taksirli hareketlerine üçüncü bir kişinin kusurlu veya kusursuz fiillerinin sebebiyet vermesi,
- Mağdurun hareketinin failin taksirli hareketi ile birleşmesi durumunda ise; mağdurun davranışlarının normal olması hali, normal olmasa da hukuka uygun olması hali ve mağdurun hareketinin kusurlu ve hukuka aykırı olması hallerine göre üç değişik şekilde değerlendirme yapılacaktır.

TCK'nın 22. maddesinin 5. fıkrası, *“Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.”* şeklinde olduğundan, bu hüküm failin hareketi ile ortaya çıkan netice arasındaki nedensellik bağının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken bir durum teşkil etmektedir.

(4) Taksirin Şekilleri

765 Sayılı TCK döneminde taksir dört durumda gerçekleşebilirdi. Bunlar;

- Özensizlik (Tedbirsizlik),
- Dikkatsizlik,
- Meslek ve Sanatta Acemilik,
- Nizamlara, Emirlere ve Talimatlara Aykırılıktır.

Yürürlükte olan TCK'nın 22. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen taksirin tanımına baktığımızda ise, *“Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.”* şeklindedir. Bu sebeple, taksirin gerçekleşme şeklinin sadece “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık” olarak belirtildiği

görülmektedir. Ancak, 5237 sayılı TCK’da her ne kadar ayrıca belirtilmese de “Meslek ve Sanatta Acemilik ile Nizamlara, Emirlere ve Talimatlara Aykırılık” şekillerinin de “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık” şeklinin içinde değerlendirmek yerinde olacaktır.¹⁴⁰

(a) Özensizlik (Tedbirsizlik)

Özensizlik, failin, hareketleri sebebiyle ortaya çıkan zararlı veya tehlikeli neticelerin meydana gelmesine engel olacak tedbirleri almaması ile ihmali davranışlarda bulunmasıdır. Bu türden ihmali davranışlar ile fail, özensiz davranışlarıyla kanun hükümlerine de aykırı davranarak, taksirli suçlara sebebiyet verebilir.¹⁴¹

(b) Dikkatsizlik

Failin, kendisine yüklenen olumlu davranışlarda bulunması gerekirken, dikkatli davranmayarak icari fiilleriyle zararlı veya tehlikeli neticelerin meydana gelmesine sebep olmasıdır.

Failin söz konusu somut olayda dikkatsiz veya özensiz davranışlarının belirlenmesi esasen kanun hükmünün ihlali ile olabileceği gibi, eğer herhangi bir düzenleme yok ise, böyle durumlarda kişinin dikkatli ve özenli davranıp davranmadığını belirlemek hakime kalacaktır.¹⁴²

¹⁴⁰ Demirbaş, **age.**, s.363.

¹⁴¹ Dönmezer, **age.**, s.215.

¹⁴² Dönmezer, **age.**, s.216.

(c) Meslek ve Sanatta Acemilik

Mesleğini veya sanatını yerine getirmede yetkili olan fail, öngörülebilir bir sonuç olduğu halde gerek mesleğinin veya sanatının esaslarını iyi bilmemesi gerek mesleğindeki veya sanatındaki yeteneksizliği ile zararlı veya tehlikeli neticelerin meydana gelmesine sebep olmaktadır. İşte böyle durumlarda fail taksiren sorumluluktan kaçınamayacaktır.¹⁴³

(d) Nizamlara, Emirlere ve Talimatlara Aykırılık

Yetkili merciler tarafından konulan ve yürürlükte olan hukuk kuralları, gerek kişileri gerekse toplumu bu düzene uygun hareket etmeye zorlar. Fail, toplumsal yaşamı düzene sokan bu kurallara aykırı davranışlarıyla, hareket ile netice arasında nedensellik bağının da varlığının belirlenmesi ile taksirli davranışından sorumlu olacaktır.¹⁴⁴

(5) Taksirin Çeşitleri

Taksirli sorumlulukta esas olan husus, failin fiili ile ortaya çıkan neticenin öngörülebilir, tahmin edilebilir olmasıdır. Neticenin öngörülebilmesinden çıkarılan anlam ise, fail tarafından gerçekleştirilen fiillerin sebebiyet verdiği neticelerin, hareketin yapıldığı zaman ve içinde bulunulan somut olayın şartlarına göre tahmin edilebilirliğidir.¹⁴⁵

Failin kişisel yetenekleri göz önüne alınarak, sorumluluğun daha adil bir

¹⁴³ İçel, Evik, **age.**, s.208.

¹⁴⁴ Demirbaş, **age.**, s.363.

¹⁴⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.606.

şekilde ortaya konulması açısından taksirli suçlarda ayrıma gidilmiştir. Bunlar;

- Bilinçsiz (Şuursuz) Taksir,
- Bilinçli (Şuurlu) Taksirdir.

(a) Bilinçsiz (Şuursuz) Taksir

TCK'nın 22. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme de bilinçsiz taksirin, diğer bir ifadeyle, normal taksirin tanımı verilmektedir. Buna göre taksir: *“Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.”* şeklindedir.

(b) Bilinçli (Şuurlu) Taksir

Bilinçli taksirin tanımı TCK'nın 22. maddesinin 3. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: *“Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hâlinde bilinçli taksir vardır.”* Bilinçli taksir, failin suçun kanuni tanımındaki fiili, maddi unsurlarıyla beraber iradi davranışlarıyla gerçekleştirmesi ve ortaya çıkan neticeyi ise öngörmesi ancak zararlı veya tehlikeli neticenin meydana gelmesini istememesi, diğer bir ifadeyle, neticenin gerçekleşmeyeceği kanısında olmasıdır. Bununla birlikte, hukuka aykırı neticelerin gerçekleşmeyeceğine güvenen fail, kendisinde bulunan güven, tecrübe, bilgi, yetenek gibi çeşitli etkenlere dayanmaktadır.¹⁴⁶

Taksirin yoğun biçimi olan bilinçli taksir durumunda kanun, taksirli sorumluluğun cezasını üçte birden yarısına kadar artırmayı kabul etmiştir. Ayrıca, şahsi cezasızlık gerektiren olaylarda bilinçli taksirin varlığı halinde, TCK'nın 22.

¹⁴⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.606.

maddesinin 6. fıkrası, “*Taksirli hareket sonucu neden olunan netice, münhasıran failin kişisel ve ailevî durumu bakımından, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa, bilinçli taksir halinde verilecek ceza yarıdan altıda bire kadar indirilebilir*” şeklinde düzenlenerek cezada indirim yapılması uygun görülmüştür.

(6) Tasirli Suçlarda Yaptırım

Taksirli suçların kasıtlı suçlara göre daha az tehlikeli olması açısından, suçun taksirli şekilde işlenmesi halinde kasıtlı olarak işlenen suç şekline göre daha az yaptırım uygulanması kabul edilmiştir. Ayrıca, ceza hukukunda taksir çeşitleri, (bilinçli veya bilinçsiz) cezai sorumluluk açısından önem taşımamakta; sadece cezanın ağırlığının belirlenmesi açısından rol oynamaktadır.¹⁴⁷

Bununla birlikte, bazı hallerde uygulanacak yaptırım suçun faili bakımından önemli derecede üzüntüye, acıya sebep olacak ve mağduriyetine yol açacak ise, TCK’nın 22. maddesinin son fıkrası bu durumu, “*Taksirli hareket sonucu neden olunan netice, münhasıran failin kişisel ve ailevî durumu bakımından, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa ceza verilmez; bilinçli taksir hâlinde verilecek ceza yarıdan altıda bire kadar indirilebilir.*” şeklinde belirtmiş ve şahsi cezasızlık halini veya cezada indirim yapılabilmesini kabul etmiştir.

¹⁴⁷ Baumann, Weber, Mitsch, **age.**, s.550.

iii. Neticesi Sebebiyle Ağırlaşan Suç

Neticesi sebebiyle ağırlaşan suç TCK'nın 23. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bir fiilin, kastedilenden daha ağır veya başka bir neticenin oluşumuna sebebiyet vermesi hâlinde, kişinin bundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için bu netice bakımından en azından taksirle hareket etmesi gerekir.”

Neticesi sebebiyle ağırlaşan suçların görünümü iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;

- **Gerçek Neticesi Sebebiyle Ağırlaşan Suçlar**; Failin kasti davranışları sebebiyle ortaya çıkan neticeden bağımsız daha ağır bir neticenin ortaya çıkması hali,
- **Gerçek Olmayan Netice Sebebiyle Ağırlaşan Suçlar**; Failin suçu oluşturmak istediği neticenin yanında istemediği, niteliği başka ve yaptırımı ağır bir neticenin gerçekleşmesi halidir.

Söz konusu normdan şu sonuçlar çıkarılabilir;¹⁴⁸

- Failin bilerek ve isteyerek iradi olarak gerçekleştirmiş olduğu kasti hareketlerinin bulunması,
- Failin kasıtlı hareketlerinin sebep olduğu neticeden daha ağır veya başka bir neticenin meydana gelmiş olması,
- Failin hareketi ile suçu ortaya çıkaran ağır netice arasında nedensellik ilişkisinin bulunması,

¹⁴⁸Baumann, Weber, Mitsch, **age.**, s.613.

- Son olarak ise failin kastettiğinden daha ağır veya başka bir neticeden sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için ortaya çıkan bu neticeye en azından taksir derecesinde kusurunun bulunması gerekir.

Fail, kastettiğinden daha ağır bir neticenin ortaya çıkması ile bu şekilde meydana gelen ağır neticeden dolayı en azından kusur şekli olarak taksiren sorumlu olduğu için burada dikkat edilmesi gereken husus, faile suçun taksirle işlenmiş halinde öngörülen yaptırımdan daha ağır bir yaptırım uygulanacak olmasıdır. Neticesi sebebiyle ağırlaşan suç, kasten ve taksirle işlenen suçların birleşimi olduğu için, failin fiilinin ortaya çıkardığı neticeden dolayı, taksire göre daha ağır yaptırım uygulanması bu sebeple yerindedir.¹⁴⁹

C. Kusurluluğu Etkileyen Sebepler

Failin, iradi olarak gerçekleştirdiği fiillerin hukuki sonuçlarını algılama ve davranışlarını yönlendirme yeteneği, onun kusurluluğunun esasını oluşturmaktadır. Ancak kimi hallerde failin bu yeteneği ortadan kalkmakta veya failin fiili ile gerçekleşen netice arasındaki nedensellik bağı kesilmektedir. İşte böyle durumlarda faile yüklenebilecek kusurluluk hali ya failin kusurluluğunun oranını etkilemekte ya da tamamen failin kusurluluğunu ve kınanabilirliğini ortadan kaldırmaktadır.¹⁵⁰

Kusurluluğu etkileyen başlıca halleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit (TCK madde 28),
- Haksız Tahrik (TCK madde 29),

¹⁴⁹ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.411.

¹⁵⁰ Soyaslan, **age.**, s.436.

- Hata (TCK madde 30),
- Kaza ve Tesadüf,
- Zorlayıcı (Mücbir) Sebep.

1. Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit

Cebir, bir kimsenin davranışını seçme özgürlüğünden yoksun bırakılarak, ihmali veya icrai hareketlerde bulunması için kişinin maddi veya manevi şekilde zor kullanılmasıdır. Böyle durumlarda kişinin irade özgürlüğü kısıtlandığı için, karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet halinde (maddi cebir) veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit halinde (manevi cebir) kişiye ceza verilmeyecek, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit kullanan kişi suçun faili sayılacaktır. (TCK madde 28)

Maddi cebirde, cebre maruz kalan kişinin suç oluşturan fiili iradi olmamakta; manevi cebirde ise, kişi gerçekleştirmiş olduğu fiile zorlanmış olsa da suç oluşturan fiili iradi nitelik taşımaktadır. Çünkü kişinin çok sınırlı olsa da gerçekleştireceği fiil hakkında bir seçim imkanı bulunmaktadır. Ancak, maddi cebir ve manevi cebir etkileri ve sonuçları bakımından farklılık gösterse de TCK bu iki unsuru bir arada değerlendirmiş ve her iki halde de cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişiyi aynı şekilde suçun faili olarak kabul etmiştir.¹⁵¹

Kişinin karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet hali somut

¹⁵¹Hafizoğulları, Zeki, “Kusurluluğu Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008, C.LVII, S.3, s.363.

olayın özelliğine göre suçun işlenmesinden önce veya suçun gerçekleşme anında kendisini gösterebilir.¹⁵²

TCK’da korkutma veya tehdit aynı anlamda ele alındığı için ikisini bir arada açıklamak yerinde olacaktır. Buna göre korkutma veya tehdit, bir kimsenin içinde bulunduğu zamanda veya ileride gerçekleşebilecek zararlardan, kendisini veya yakınlarını kurtarmak amacıyla, başka bir kimse üzerinde ihmali veya icrai hareketlerde bulunmasını sağlayarak irade özgürlüğünü ortadan kaldırmasıdır. Aksi takdirde, üzerinde zor kullanılan kişi veya yakınları, muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit içerisinde zarara uğramaları söz konusu olacaktır. Böyle durumlarda korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılacak, muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmeyecektir. (TCK madde 28)

Ayrıca tehdit veya korkutmada bulunan failin, ihlal ettiği hak ile failin uğrayacağını iddia ettiği zarar arasında bir denge olmalıdır. Bununla birlikte, iradesi kısıtlanmış kişi söz konusu tehdit veya korkutmaya kendisi sebep olmamalı ve başka türlü kurtulma olanağının bulunmaması gerekmektedir.¹⁵³

2. Haksız Tahrik

TCK’nın 29. maddesi, haksız bir fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında suç işleyen kimseye verilecek olan cezanın belli bir oranda indirilmesini kabul etmiş, suçta bulunan haksız tahrik şeklinin ceza sorumluluğunun

¹⁵² Şen, **age.**, s.375.

¹⁵³ İçel, Evik, **age.**, s.217.

hafifletici bir sebebi olarak saymıştır.

Gerçekleştirilen haksız fiilin, sebep olduğu öfke ile kişinin iradi davranma yetisi zayıflayarak kusurluluğu belirli bir oranda etkilenmekte ve failin kınanabilirliğinde azalma meydana gelmektedir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, haksız tahrik ile meydana gelen fiilin haksızlığında bir azalmanın olması değil; failin haksız tahrik halinde kusurluluğunda bir azalmanın olmasıdır.¹⁵⁴

Haksız tahrikin etkisi altında suçu gerçekleştiren failin cezasının bütün suçlar bakımından belirli bir oranda indirilmesinin kabul edilmesi ile birlikte, ayrıca bazı suçlar bakımından, haksız tahrik sonucu işlenen suçlar için failin cezası suçun basit şekline göre daha hafif olarak düzenlenmiş veya faile ceza vermekten tamamen vazgeçileceği öngörülmüştür. (TCK madde 129/ 1,2)

Failin üzerinde bıraktığı etkiye göre haksız tahrikin yoğunluğu belirlenecek, TCK'nın 29. maddesinden hareketle hakim somut olayın özelliğine göre, sanığın ruhsal durumunu ve üzerindeki öfke veya şiddetli elemin varlığını araştırarak,¹⁵⁵ böylece faile verilecek cezanın alt ve üst sınırlar içerisindeki indirim oranını takdir edecektir.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Özgenç, **age.**, s.397.

¹⁵⁵ Y. 3. CD. 01.11.2011 E. 2011/14131, K. 2011/15650: “Sanığın başlangıçtan beri savunmasında aralarında çıkan tartışmada mağdurun kendisine taşla vurmasına sinirlenerek atılı suçları işlediğini belirtmiş olmasına göre sanık hakkında haksız tahrik hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmalıdır.”

¹⁵⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.443.

3. Hata (Yanılma)

Hata (yanılma), genel olarak, kişinin gerçekleştirmek istediği netice ile ortaya çıkan netice arasındaki uyumsuzluğun, gerçeğin yeteri kadar ya da hiç bilinmemesinden kaynaklanmaktadır.¹⁵⁷

Ceza hukukunda sorumluluk kusur esaslı olduğu için, hatanın kusurluluğu etkileyebileceği TCK'nın 30. maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Gerçek durum hakkında herhangi bir bilgiye sahip olmayan kişinin hataya düşmesi büyük olasılık olarak görüldüğünden, hatayı, bilmemenin bir sonucu olarak görmek yerindedir.¹⁵⁸ Bireyin düşüncesi ile gerçekleşen somut olay arasındaki farklılığa sebep olan hata halleri ile kişinin cezai sorumluluğunun belirlenmesi açısından dikkat edilecek unsur, maddi ve manevi değerlerin araştırılmasıdır. Böylece doğrudan kast, olası kast ve hatta bilinçli taksir ile ortaya çıkabilecek fiilin, ceza kanunlarında suç olarak düzenlendiğini bilmeme ile gerçekleri bilmeme arasındaki ayrım sağlanabilecektir.¹⁵⁹

TCK'da hata kavramına iki şekilde yer verilmektedir. Bunlar;

- Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata),
- Fiili (Maddi) Hatadır.

¹⁵⁷ İçel, **age.**, s.221.

¹⁵⁸ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.424.

¹⁵⁹ Özen, Mustafa, “Ceza Hukukunda Kanunu Bilmemek ve Hata”, **Uğur Alacakaptan’a Armağan**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 589-592.

a. Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata)

İtalyan Ceza Kanunu'nun 5. maddesi gibi¹⁶⁰, TCK'nın "Kanunun Bağlayıcılığı" başlığı altındaki 4. maddesi de, "*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.*" (error iuris nocet) şeklinde düzenlenmiş ve hukuki hatanın, kişinin sorumluluğunu engellemeyeceği kabul edilmiştir. Söz konusu bu kuralın, madde başlığından da anlaşılacağı üzere, ceza kanunlarının bağlayıcılığının sağlanması adına, adaletin işleyişi açısından politik amaçlarla oluşturulduğunu görmekteyiz.¹⁶¹

Günümüzde her geçen gün toplum yapısı giderek karmaşık bir hal almakta, devlet ise, artan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kimi zaman acele ile kanun metinleri oluşturmakta ve sonuç olarak gerek hukuki, teknik yanlışlıklar yapılmakta gerekse kanunların herkesçe bilinmesi zora sokulmaktadır.¹⁶² Bu sebeple, söz konusu duruma paralel olarak, TCK'nın 30. maddesinin 4. fıkrası, "*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.*" şeklinde düzenlenmiştir. Kişinin kaçınılmaz bir hataya düşmesine neden olan durum, herkes tarafından öngörülebilir objektif bir nitelik taşıyabileceği gibi, somut olayın koşullarına göre, kişinin içinde bulunduğu subjektif bir nitelik de taşıyabilir.¹⁶³

Böylece, istisnai olarak, adil bir yargılama yapılabilmesi ve kamu düzeninin sağlanması açısından, kanunların hepsinin bilinmesi şartı kişilere

¹⁶⁰ Carnelutti, **age.**, s.6.

¹⁶¹ Güngör, Devrim, "Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata", **TBB Dergisi**, 2007, S.68, s.145.

¹⁶² Güngör, **agm.**, s.142.

¹⁶³ Güngör, **agm.**, s.159.

yüklenemeyeceğinden, kişinin böyle bir durumu ispat etmesi halinde kuralın katılığını gidermek adına, kanunun ilanında hata hali gibi bazı hallerde, mazeretin kabul edilebileceği uygun görülmüştür.¹⁶⁴

b. Fiili (Maddi) Hata

Suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkan ve kasıtlı olarak işlenen suçlarda fiili hata ile karşılaşılabilmekte, böylece kast unsuru ortadan kalkmaktadır. Fiili hataya sebebiyet verebilecek durumlar ise şu şekilde sıralanabilir;

- Suçun Unsurlarına İlişkin Hata,
- Suçun Nitelikli Unsurlarında Hata,
- Hukuka Uygunluk Sebeplerinde Hata,
- Çok Sonuçlu Hatadır.

i. Suçun Unsurlarına İlişkin Hata

TCK'nın 30. maddesinin 1. fıkrası, *“Fiilin icrası sırasında suçun kanunî tanımındaki maddî unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hâli saklıdır”* şeklinde düzenlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, suçun maddi unsurlarına ilişkin hata hallerinde kişinin kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı sorumlu tutulmaması için, failin suçun gerçekleşme halindeki yanılmasının, “esaslı bir hata” olmasıdır. Fiilin esaslı bir hata olmasından çıkarabileceğimiz anlam ise, suçu oluşturan söz konusu fiilin, suçun

¹⁶⁴ Soyaslan, **age.**, s.444.

varlığı açısından kurucu bir nitelik taşıması gerektiğidir.¹⁶⁵ Diğer bir ifadeyle, eğer fail suçu işlerken hataya düşmeseydi, failin fiili suç oluşturmayacak idiye failin hatası esastır ve kusurluluğundan dolayı sorumluluğu gündeme gelmeyecektir.¹⁶⁶

ii. Suçun Nitelikli Unsurlarında Hata

TCK'nın 30. maddesinin 2.fıkrası, *“Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hâllerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Suçun nitelikli halleri, hafifletici ve ağırlaştırıcı sebepler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu gibi hallerde hataya düşen kişi açısından, ister şahsa bağı olsun ister fiile ilişkin olsun aleyhe hükümler verilmeyecektir. Ancak, failin şahsın kimliğinde hata göstermesi halinde ceza sorumluluğu açısından hiçbir fark yaratmayacak ve fail aynı şekilde, kastından dolayı sorumlu tutulacaktır.¹⁶⁷

iii. Hukuka Uygunluk Sebeplerinde Hata

Hukuka uygunluk sebeplerinde hata, TCK'nın 30. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, *“Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.”* Hukuka uygunluk sebeplerinde (meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, kanun hükmü ve amirin emri) esaslı hatanın sadece

¹⁶⁵ Güngör, Devrim, **Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.55.

¹⁶⁶ İçel, Evik, **age.**, s.219.

¹⁶⁷ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.710.

fiile ilişkin olması aranır ve eğer dikkat ve özen yükümlülüğüne karşı işlenmiş bir fiilden dolayı failin taksirli olarak sorumluluğu söz konusu olacak ise, bu hüküm uygulanmayacaktır.¹⁶⁸

iv. Çok Sonuçlu Hata

Çok sonuçlu hata hali, failin, suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi ile oluşan kasıtlı davranışları neticesinde, aynı nitelikte başka neticelerin de meydana gelmesi ile oluşmakta ve neticeden sapmaya sebep olmaktadır.¹⁶⁹

765 sayılı eski TCK'da ve yürürlükte olan 5237 sayılı TCK'da bu duruma ilişkin hüküm bulunmamasının gerekçesi ise şu şekilde belirtilmiştir:

“Hedefte sapma hâli ile ilgili olarak bu madde kapsamında düzenleme yapılmasına gerek görülmemiştir. Çünkü hedefte sapma hâlinde bir hata söz konusu değildir. Bu durumda suçların içtimai hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gereken bir sorun söz konusudur. Nitekim, uygulamada da hedefte sapma, suçların içtimai ve özellikle fıkri içtima bağlamında ele alınmaktadır.”

Ancak, TCK'nın 44. maddesine göre, fıkri içtima hükümlerinin uygulanabilmesi için, failin işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermesi aranır. Ancak, somut olay göz önüne alındığında, bazı hallerde kasten veya taksirli olarak işlenmiş suçlarda ortada birden fazla suç olabilmekte ve

¹⁶⁸ Soyaslan, **age.**, s.447.

¹⁶⁹ İçel, Evik, **age.**, s.223.

her bir suç açısından ayrı ayrı yaptırım uygulanabilmektedir.¹⁷⁰

4. Kaza ve Tesadüf

TCK'da yer almayan ancak yargı kararlarıyla¹⁷¹ uygulamaya yerleşmiş

¹⁷⁰ Centel, Zafer, Çakmut, **age.**, s.435.

¹⁷¹ Y. 11. Hukuk Dairesi (HD.), 14.10.2008 E. 2007/2876, K. 2008/11179: “Dava, üst taşıyan olan davacının, alt taşıyan olan davalıların yaptığı kaza sonucu zayi olan akaryakıt yükünün gümrüklenmiş mal olması nedeniyle, gümrük mevzuatı gereğince yurt dışı edilmemesi sebebiyle Gümrük Müdürlüğü tarafından mevzuat gereğince davacıdan tahsil ettiği KDV, gümrük vergisi ve ÖTV'nin davalılardan tahsili istemine ilişkindir. Davalılar savunmalarında, kazanın gerçekten olduğunu, buna ilişkin olarak kaza tutanağının düzenlendiğini, Gümrük İdaresinin Gümrük Mevzuatı gereğince tahsil edilmemesi gereken vergileri tahsil ettiğini, davacının kendisinden haksız talep edilen vergileri ödememesi gerektiğini, eğer itiraz yada dava açmış olsaydı, bu vergilerin iptal edileceğini savunarak davanın reddini talep etmiştir. Dosya kapsamından davacı şirketin Mersin Vergi Mahkemesi'nin 2005/315-1315 sayılı dosyasında işbu davaya konu vergilerin haksız tahsil edildiği gerekçesiyle alacak davası açtığı ancak, davanın süresinde açılmadığından reddine karar verildiği anlaşılmaktadır. Vergiye konu taşınan akaryakıtın kaza sonucu zayi olduğu hususunda taraflar arasında bir uyuşmazlık bulunmamaktadır. O halde davacı şirketin, kaza nedeniyle taşınan akaryakıtın zayi olması sonucu Gümrük Mevzuatı gereğince doğan vergilerin Gümrük İdaresi tarafından talep edildiği zaman süresinde bu işlemin iptali için dava açmış olsaydı talep edilen vergileri ödemek durumunda kalıp kalmayacağı, dolayısıyla davalılara rücu imkanının doğup doğmayacağı çözülmesi gereken en önemli husustur. Bu itibarla mahkemece, olay Vergi Hukuku çerçevesinde çözümlenmesi gerektiğinden, Gümrük Mevzuatı ve Vergi Hukuku'nda uzman bilirkişi heyetinden rapor alınmak suretiyle, dava konusu kazanın vergiyi doğuran olay niteliğinde olup olmadığının, bunun sonucu olarak

bulunan kaza ve tesadüf hali, failin veya üçüncü şahısların öngörmesi, tahmin etmesi ve kaçınması mümkün olmayan durumlarda ortaya çıkan neticeden, sorumlu tutulamamaları, kınanabilmeleri mümkün olmayan hali oluşturmaktadır.¹⁷²

Söz konusu somut olayda failin veya üçüncü şahsın ne kasti ne de taksirli davranışı mevcuttur. Kaza ve tesadüfte önemli olan husus, insan hareketi sonucunda ortaya çıkan neticenin öngörülmemiş olmasıdır. Aksi takdirde, insan hareketinin olmadığı olaylarda örneğin; deprem, sel gibi doğa olaylarının sebebiyet verdiği durumlarda kaza ve tesadüften bahsedilmeyecektir.

5. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep

TCK'da ayrıca belirtilmeyen ancak uygulamada kusurluluğu kaldıran hallerden biri olarak kabul edilmiş bulunan diğer unsur, zorlayıcı (mücbir) sebeptir. Buna göre fail, gerek ihmalî gerekse icrai fiilleriyle ortaya çıkan neticeyi öngörsün veya öngörmesin kendi iradesinden bağımsız olarak kanunda suç olarak düzenlenmiş fiili, genellikle doğa güçleri tarafından oluşan zorlayıcı sebeplerden ötürü gerçekleştirmektedir.¹⁷³

Fiziki bir güç sebebiyle başka türlü davranmaya imkanı olmayan fail, hareketi yapmak istemese de gerçekleştirmek zorunda kalmaktadır. Diğer taraftan, failin

davacının ve dolayısıyla davalıların zayı olan akaryakıt nedeniyle ödemeleri gereken vergi borçlarının bulunup bulunmadığı tespit edilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde eksik inceleme ile karar verilmesi doğru görülmemiştir.”; Y. 2.CD. 03.06.2002 E. 2001/35691, K. 2002/10333.

¹⁷² Alacakaptan, **age.**, s.154.

¹⁷³ Hafizoğulları, Özen, **age.**, s.315.

kusuru ile oluşan neticelerde ise¹⁷⁴, failin kusursuzluğu yüzünden cezalandırılmaması kabul edilmeyecektir.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Y. 11. CD. 07.02.2002 E. 2002/382, K. 2002/1016: “İşini terk ettiğini vergi dairesine bildiren sanığın, işyerinde vergi incelemesi yapılması zorunluluğunun bulunmadığı, 213 sayılı Kanunun 139/2. madde ve fıkrasındaki istisnai şartların varlığının kabulü gerekeceği, defter ve belgelerin kaybolması halinde tebligat yapılmasının da gerekmeyeceği ve aynı kanunun 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi mecburiyetinden bulunan defterlerle belgelerin, 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan nedenden dolayı ibraz edilmediklerinin anlaşılmasına göre soyut (mefruz) vergi ziyanının varlığının yeterli olup, somut (müspet) vergi ziyanının aranmayacağı ve yüklenen suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden hüküm kurulması hatalıdır.”; Y. 11. CD. 02.02.2001 E. 2000/5998, K. 2001/823.

¹⁷⁵ İçel, Evik, **age.**, s.216.

İKİNCİ BÖLÜM

KAÇAKÇILIK SUÇU VE KAÇAKÇILIK SUÇUNUN MANEVİ UNSURU

I. Kamusal (Adli) Vergi Suçu Niteliği Taşıyan Kaçakçılık Suçu

A. Tarihi Gelişimi

Türk vergi hukukunda “kaçakçılık” kavramı ilk kez, 12.01.1932 tarihli ve 1918 sayılı “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair” isimli kanunun 1. maddesinde yer almıştır. Ancak kanun, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimlere uygulanması sebebiyle ve öngördüğü farklı yaptırım usulleri ile özel bir unsur taşıdığı için söz konusu kanunda yer alan kaçakçılık hükümleri, vergi kanunlarına uygulanamamaktaydı.¹⁷⁶ Bununla birlikte, eski vergi kanunlarında, kaçakçılık kelimesi kullanılmadan bugünkü kaçakçılık kavramını karşılayan fiillere yönelik bazı yaptırımlar öngören kanun maddeleri de yer almaktaydı. Konuya ilişkin birkaç örnek vermek gerekirse;

3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 44. maddesi: “*Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin, muamele vergilerine beş kat zam yapılır.*”

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun 76. maddesi: “*İnceleme sonucunda ticari defterlerde hesap hileleri veya muntazam vesikalar bulundurulmaması veya çift defter tutulması gibi vasıtalarla müracaatla verginin gizlendiği ortaya çıkarsa, bu kısma ait vergi, dört kat olarak tahsil olunur ve bu gibi davranışlarda bulunanlar*

¹⁷⁶ Yücel, Necmi N., **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1955, s.184.

ayrıca üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

Gerçek anlamda ilk kez 1950 vergi reformunda, vergi suçlarına ve kaçakçılık kavramına rastlanılmaktadır. İzlenen iktisadi politikalarla ve tutarlı mevzuat değişiklikleriyle Türk vergi sistemini bir üst basamağa taşıyan vergi reformu ile birlikte¹⁷⁷, 01.01.1950 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 07.09.1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergi kanunlarında yer alan ceza hükümlerinin dağınık yapısı sistemli bir hale dönüştürülmüştür.¹⁷⁸ Ancak, söz konusu kanun, kaçakçılık suçları bakımından sadece mali yaptırımlar öngördüğünden 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı Kanun ile 5432 sayılı Kanun’da çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu yasanın 11. maddesi ile ceza mahkemelerinde yargılanabilecek kamusal nitelikte bir suç olan “Hileli Vergi Suçu” meydana getirilmiştir. Ayrıca, önceki yasada yer alan kaçakçılık suçunun idari nitelikteki yapısı da korunmuştur.

01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’ta birlikte yer alan kaçakçılık ve hileli vergi suçu, 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanun ile büyük oranda değişikliğe uğramış, hileli suç fiilleri, kaçakçılık suçunun yer aldığı madde içerisine eklenerek kaçakçılık suçunun kapsamı genişletilmiştir.¹⁷⁹ Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ise tek tek sayılarak suçun maddi unsuru ön plana çıkarılmış, kasıt gibi suçun manevi unsurunu oluşturan öznel

¹⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.232.

¹⁷⁸ Kocahanoğlu, Osman Selim, *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, İstanbul, Bilmen Basımevi, 1977, s.106.

¹⁷⁹ Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, 5. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s.334.

değerlerin belirlenmesindeki güçlükler dikkate alınarak, kaçakçılık suçu objektif ölçülere bağlanmıştır.¹⁸⁰ Ancak yapılan değişiklikler kanunun şekli yapısını bozmuş, esasa yönelik ise, herhangi bir yenilik getirilmemiştir.¹⁸¹

2365 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik sonucunda, suçun kast unsurunun tespit edilmeden kaçakçılık cezası kesilemeyeceği ve mükellefin de kasıtlı olmadığını ispatlayarak kaçakçılık suçunun oluşumunu engelleyebileceği görüşleri ileri sürülmüştür. Bunun sonucunda çeşitli anlaşmazlıklar ortaya çıkmış, buna bağlı olarak, kanun koyucu 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçunu ve cezasını yeniden düzenleme yoluna gitmiştir. Böylece 4008 sayılı Kanun ile VUK’un “Kaçakçılık Suçunun Tarifi” başlıklı 344. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 2365 sayılı Kanun ile getirilen objektif ölçüler madde metninden çıkarılarak, eski dokuzuncu bentte yer alan kaçakçılık suçunun tarifi, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilme hali olarak madde metninin tümüne atfedilmiştir. 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren VUK 344. madde ile kaçakçılık suçunun manevi unsurunu oluşturan kast unsuru, suçu oluşturan her fiilde aranacak bir öge haline

¹⁸⁰ Yücel, Tugay, “Kaçakçılık Suçu ve Cezası (Uygulamadaki Sorunlar ve Öneriler)”, **Vergi Dünyası**, 1992, S.130, s.19-20.

¹⁸¹ Mutluer, M. Kamil, “Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler”, **Yaklaşım**, 1994, S.14, s.21.

gelmiştir.¹⁸² Ayrıca, ilgili madde metninde düzenlenen altı bent dahilindeki kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin işlenmesi ile vergi ziyaına sebep olunması, kastın varlığı için fiili (adi) bir karine sayılıp aksinin kanıtlanması mümkün iken¹⁸³; bu haller dışında vergi ziyayı söz konusu olduğunda, suçun manevi unsurunu oluşturan kast yine aranacak; ancak, kastı iddia eden bu iddiasını kanıtlayacaktır.¹⁸⁴ Böylece, 4008 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçunun oluşumuna ilişkin getirilen bu değişiklikler, eski düzenlemelere göre, daha sert ve yaptırımlar ise, daha ağır bir nitelik taşımaktadır.¹⁸⁵

¹⁸² Küçüktop, Sema - Küçüktop, Muzaffer, “Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 1995, S.169, s.85.

¹⁸³ Özdiler Küçük, Eda, **Vergi Hukukunda Karineler**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Temmuz 2011, s.129; “*Karine, gerçekliği bilinen veya gerçek olduğu kabul edilen bir olay ve bu olay vasıtasıyla ulaşılan bir vargı olarak, nedensellik ilkesini içinde barındıran, bununla birlikte nedensellik ilkesinden daha farklı bir anlam ve sonuç içeren kavramdır. Aklın ve mantığın etkisiyle oluşan fiili (adi) karineler kontrolün takdiri olduğu, gerçeğe ulaşmayı amaçlamaktadır.*” Özdiler Küçük, **age.**, s.43-49.

¹⁸⁴ Arısoy, Sedat Abdullah, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Bilerek Kullanan Mükellefler Hakkında Suç Raporu Düzenlenmesi Suretiyle Suç Bildiriminde Bulunulması Hususu ve Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, 1996, S.183, s.65.

¹⁸⁵ Güleriyüz, Süveyda, “1995 Yılından İtibaren Kaçakçılık Cezasının Uygulanması”, **Vergi Dünyası**, 1997, S.185, s.11.

Maliye Bakanlığı ve meslek örgütlerinin katılımıyla hazırlanan, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren, 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı altında kaçakçılık suçları yeniden düzenlenmiştir. Böylece, kanunun önceki halinde yer alan “kaçakçılık, ağır kusur ve kusur” halleri kaldırılarak yerine idari nitelikte olan “vergi ziyai suçu” getirilmiş, kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için vergi ziyayının artık aranan bir unsur olması madde metninden çıkarılmıştır. Kaçakçılık suçlarında yer alan “vergi ziyai” kavramının kaldırılmasıyla amaçlanan hedefi, hazine yararından ziyade, sistemin korunması oluşturmaktadır.¹⁸⁶ Bununla birlikte, 4369 sayılı Kanun’a TCK açısından bakıldığında, kanun yapma tekniğine aykırı düzenlemelerin de olduğu görülmektedir. Özellikle sahte fatura kullanımında “bilerek” sözcüğünün madde metninden çıkarılması, uygulamada kaçakçılık suçunda kast unsurunun kaldırıldığı tartışmasını gündeme getirmiştir. Ancak, cezalandırmanın asli unsurlarından biri suçta manevi unsurun aranması olduğu için 4369 sayılı Kanun’a rağmen, kaçakçılık suçlarında kast unsurunun aranması gerekliliği kabul edilmiştir.¹⁸⁷ Böylece “ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi” gereğince, topluma karşı işlenen ve kast unsuru taşıyan nitelikli suçlar bakımından artık özel olarak vergi ziyai aranmaksızın kaçakçılık suçları oluşabilecektir.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Saban, Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? –II”, **Vergi Sorunları**, 2000, S.144, s.95.

¹⁸⁷ Güçlü, Faruk, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Başkent Kiliş&Matbaacılık, 1998, s.16.

¹⁸⁸ Ela, Hatice - Kelecioğlu, M. Aykut, **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, İstanbul, Kurtiş

765 sayılı TCK'yı yürürlükten kaldıran, 01.06.2005 tarihli ve 5237 sayılı TCK ile birlikte değişen hükümlere, VUK açısından da paralellik sağlanması amacıyla, 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 271-281. maddeleri doğrultusunda, VUK'un Dördüncü Kitap, İkinci Kısım, Üçüncü Bölüm başlığı, "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, genel kanun olarak nitelenen TCK dışında ceza maddeleri içeren ve özel kanun olan VUK'un çeşitli maddeleri, 5237 sayılı TCK çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

B. Kavram

Vergi yükümlüsü, vergi borcu doğduktan sonra hukuk dışı yollardan¹⁸⁹ vergi kanunlarına aykırı, kasıtlı hareketleri ile vergiye ilişkin borcunu ya hiç ödememekte ya da ödenmesi gerekenden daha az miktarlarda ödeme yapmaktadır.¹⁹⁰ Vergi hasılatının elde edilmesini önleyen ve vergi suçuna sebebiyet veren bu fiiller, "vergi kaçakçılığı" olarak adlandırılmaktadır.¹⁹¹ Vergi matrahını azaltmak isteyen

Matbaacılık, 2000, s.49.

¹⁸⁹ Deane, Keith, "Law, Morality and Tax Evasion", **Anglo-American Law Review**, Croydon, Tolley Publishing Company, 1984, C.XIII, S.1, s.1; Tetley, William, "Evasion/Fraude a La Loi and Avoidance Of The Law", McGill Law Journal, Montreal, 1994, C.XXXIX, S.2, s.318, (Çevrimiçi) <http://lawjournal.mcgill.ca/documents/39.2.Tetley.pdf>. 20 Nisan 2012.

¹⁹⁰ Green, Stuart P., "What Is Wrong With Tax Evasion?", **Houston Business and Tax Law Journal**, Houston, 2009, C. IX, S.2, s. 222.

¹⁹¹ Karakoç, Yusuf, "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", **Vergi Dünyası**, 1995,

mükellefler, kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiilleriyle vergi kayıplarına neden olmaktadır.¹⁹²

5728 sayılı Kanun ile yapılan son değişiklikler çerçevesinde “Kaçakçılık Suçları” VUK’un 359. maddesinde üç grup altında toplanmıştır. Buna göre;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan

S.163, (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>. 20 Nisan 2012.

¹⁹² Gümüş, Erhan “5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, 2008, S. 320, s.145.

kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

VUK’un 359. maddesine göre, her bir grubun a, b, c bentleri içerisinde yer alan hareketlerin yapılması, kaçakçılık suçunun oluşumu açısından yeterli olmakta, söz konusu fiiller, “seçimlik hareketli suçlar” olarak nitelendirilmektedir. Seçimlik hareketli suçlarda, kanun koyucu söz konusu suça yönelik birden fazla fiili ve hareket tarzını göstermektedir.¹⁹³ Ancak, a, b, c bentleri nitelik itibariyle birbirinden farklı olduğu ve her bir bentte değişik yaptırımlar öngörüldüğü için bu bentler arasında ise seçimlik hareketin uygulanmayacak olması önemlidir.¹⁹⁴ Böyle bir durumda, ceza hukuku kuralları uygulanarak, TCK’nın “Fikri İçtima” başlıklı 44. maddesi gereği, *“İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.”*

II. Kaçakçılık Suçunun Unsurları

Hukuki değerlerin korunduğu düzene ve kişilere karşı yapılan ihlal şeklinde gerçekleşen ve belli yaptırımlara tabi tutulan suç; kanuni tanıma uygun hukuka aykırı kusurlu bir hareketten doğmaktadır.¹⁹⁵ Suç olarak kabul edilen fiili, diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran ve fiile suç niteliğini verenler suçun genel unsurları olarak

¹⁹³ Çavuş, Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri”, **Yaklaşım**, 2001, S.105, s.221.

¹⁹⁴ Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2008, s.47.

¹⁹⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **age.**, s.403.

adlandırılmaktadır.¹⁹⁶ Bu açıdan suçun unsurları, temelde dört grup altında incelenebilir. Bunlar;¹⁹⁷

- Kanuni Unsur,
- Maddi Unsur,
- Hukuka Aykırılık Unsuru,
- Manevi Unsurdur.

A. Kanuni Unsur

Kanunda düzenlenmeyen bir fiil suç olarak kabul edilemeyeceğinden, gerçekleştirilen fiil ancak kanundaki suç tanımına uygun ise, suçun kanuni unsurunun varlığı kabul edilecektir.¹⁹⁸

Bununla birlikte, TCK'nın 2. maddesi, *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.”* şeklinde düzenlenerek, suçun kanuni unsurunun önemini vurgulamıştır.

¹⁹⁶ Baykara, Bekir, “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, 2004, S.279, s.8.

¹⁹⁷ Çalışma kapsamında, kaçakçılık suçunun “manevi unsur” şekline ayrıntılı olarak değinilecek, suçun diğer unsurlarına ise, konunun bütünlüğü açısından öz ve açıklayıcı bilgiler verilecektir.

¹⁹⁸ Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.470.

Kişilerin haklarının korunmasına yardımcı olan ve onlara güvence sağlayan “kanunilik ilkesinin”, suçun kanuni unsuru ile ilgisinin bulunduğu kabul edilmekte;¹⁹⁹ ancak, temelde iki ayrı niteliklerinin olduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Kanunilik ilkesi, “kanunsuz vergi olmaz ilkesi” gereğince, suç sayılacak fiillerin ve uygulanacak yaptırımların kanun ile belirlenmesini sağlayarak, söz konusu fiillerin ne zaman suç niteliği alacağını ortaya koymaktadır.²⁰⁰ Vergiye ilişkin ödevler ve usuli düzenlemeler ister şekli ister maddi anlamda olsun ancak vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde uygulama bulmaktadır.²⁰¹ Böylece, ancak vergilerin kanuniliği ilkesi ile keyfi ve sınırsız uygulamaların önüne geçilebilecektir.²⁰²

Kaçakçılık suçu olarak nitelenen fiiller, VUK’un 359. maddesinde a, b, c bentleri halinde düzenlenmiş, fiillere ilişkin cezalara da aynı madde içerisinde yer verilerek, suçun kanuni unsuru oluşturulmuştur.

¹⁹⁹ Dn. 4. D. 24.03.1998 E. 1997/1057, K. 1998/1132: “Vergide kanunilik ilkesi esastır. Diğer bir ifadeyle kanunla aranılan unsurlar tamam olmadan vergi salınması mümkün değildir.”

²⁰⁰ Baykara, Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, 2005, S. 285, s.15.

²⁰¹ Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.103.

²⁰² Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008, s.12.

B. Maddi Unsur

Suçun kanuni tanımında yer alan fiilleri gerçekleştirenler, soyut olan kanun hükmünü, gerek ihmalî gerek icrai olan iradî davranışları ile somutlaştırmakta ve ortaya neticeyi çıkarmaktadırlar. VUK'un 359. maddesinde üç grup altında düzenlenen fiillerden herhangi birinin yapılmasının suçun oluşumu açısından yeterli görülmesi ve kaçakçılık suçuna “seçimlik hareketli suç” niteliğini kazandırmasına, yukarıda değinilmişti.

Suçun meydana getirdiği “neticenin”, kanuni tanımda yer alması, her zaman aranan bir şart değildir. Bu sebeple bazı suçlar bakımından, hareketin gerçekleşmesiyle suçun tamamlandığı kabul edilmektedir. Bu türden suçlar, “sırf hareket suçu” veya “şekli suç” olarak adlandırılmaktadır. VUK'un 359. maddesi, kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller açısından, neticenin meydana gelmesi için hareketin icrasını yeterli görmüştür. Ancak, kanunda istisnai olarak, kaçakçılık suçunu oluşturan “çift defter kullanma” fiili sonucunda ortaya çıkan neticeler için “vergi matrahının azalması sonucunun doğması” aranmaktadır.

Kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturan son öge, açıklanan neticenin faile yüklenebilmesi için, kişinin suçun kanuni tanımındaki fiilleri gerçekleştirdikten sonra ortaya çıkan netice ile bir sebep-sonuç ilişkisi içinde olması, diğer bir ifadeyle, gerçekleşen hareket ile netice arasında bir nedensellik bağının bulunmasının gerekliliğidir.²⁰³

²⁰³ Kızılot, Şükrü - Kızılot, Zuhâl, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.522.

C. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru sadece ceza hukuku açısından değil, aynı zamanda bütün hukuk düzenine karşı yapılan ihlalleri kapsadığı için kaçakçılık suçları açısından da değerlendirilmektedir. Bazı hallerde, hukuka uygunluk sebepleri ile bir fiilin hukuka aykırı olması önlenebilmektedir. Bunlar; kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası şeklindedir.

D. Manevi Unsur

Kanundaki suç tanımına uygun fiil, fail tarafından, gerek ihmali gerek icrai olan iradi davranışı ile gerçekleştirilmekte ve ortaya netice çıkmaktadır. Bununla birlikte, fail tarafından işlenen ve ilgili kanunda suç olarak düzenlenen hukuka aykırı fiiller hakkında yaptırım uygulanabilmesi için fail ile gerçekleşen fiil arasında kurulan manevi bağın, kusurlu bir iradi davranış neticesinde doğması gerekmektedir.

VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunun kanuni ve maddi unsuruna yer verildiği halde, suçun manevi unsuruna ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Ancak TCK'nın 5. maddesinden hareket edilerek, *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* hükmüne göre, suçun oluşumunda aranan temel unsurlardan biri olan manevi unsurun, VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşumunda da aranması gerekecektir.

Bununla birlikte VUK'un 331. maddesi *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası (...)) ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır.”* şeklinde düzenlenerek, cezanın, “kanun

hükümlerine aykırı hareket edenlere” verileceği belirtilmiş ve gerçekleşen fiil ile kişiler arasında “manevi nedensellik bağı” kurulmuştur.²⁰⁴

1. Kusurluluk

Kişinin hukuka aykırı fiilinin subjektif tarafını oluşturan kusurluluk, suçun kurucu unsurlarından biri olan manevi unsur içerisinde değerlendirilecek ve kaçakçılık suçunda da kusurluluk, kusur yeteneği ve kusur olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

a. Kusur Yeteneği

i. Kavram

Davranışlarının toplum içindeki etkisini ve önemini “anlayabilme” yeteneğine sahip olan ve söz konusu davranışlarını “isteyerek” gerçekleştirmeye ehil olan failin, fiilinden sorumlu tutulabilmesinin ön koşulunu “kusur yeteneği” oluşturmaktadır. Failin, hukuka aykırı fiillerinden sorumlu tutulabilmesi ve yaptırım uygulanabilmesi açısından bu iki unsurun birlikte olması halinde, kusur yeteneğinin varlığı kabul edilecektir.²⁰⁵

Hukuk düzeninin korumadığı ve suç olarak nitelediği fiiller, TCK’ya göre, kural olarak, herkes tarafından işlenebilmektedir. Bu yüzden TCK’nın 5. maddesinden hareketle, VUK’un 359. maddesinde düzenlenen ve kamusal nitelikte olan kaçakçılık suçunun kanuni tarifi, “özgü suç” olarak belli nitelikte sayılmadığı

²⁰⁴ Edizdoğan, Nihat - Taş, Metin - Çelikkaya, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ankara, Ekin Yayınevi, 2007, s.11.

²⁰⁵ Kızılot, Kızılot, **age.**, s.618.

için, madde hükmünde düzenlenen eylemlerin gerçekleştirilmesi vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaya bağlı değildir.

VUK'un 8. maddesinde düzenlenen vergi mükellefi, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” iken; vergi sorumlusu, vergilendirme ilişkisinden doğan talep ile vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmeyen üçüncü kişilerin,²⁰⁶ yükümlü ile beraber veya yükümlünün yerine geçerek, verginin maddi ya da şekli ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.²⁰⁷ Ancak, VUK'ta düzenlenen mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin hükümler, ceza sorumluluğu ile her zaman örtüşmeyebilir. Dolayısıyla, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen, hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören eylemler için fiili bizzat işleyen kişinin cezai sorumluluğu doğacaktır.

Kanunların kendilerine verdiği yetkiye dayanarak, gerçek veya tüzel kişileri temsil eden, onlar adına ve hesabına muamelelere girişen kişi ya da kişilerin yani kanuni temsilcilerin vergi ödevleri birbirine benzemekte; ancak, vergi cezaları bakımından, sorumluluklarında bazı farklılıklar bulunmaktadır.²⁰⁸

²⁰⁶ Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1997, C.XLVI, S. 1-4, s.205.

²⁰⁷ Öncel, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, 1983, s.53.

²⁰⁸ Gültekin, Hakkı, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki

(1) Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk

1982 Anayasası'nın 38. maddesinin 7. fıkrası, “*ceza sorumluluğunun şahsî*” olduğunu ve aynı şekilde TCK'nın 20. maddesinin 1. fıkrası, ceza sorumluluğunun şahsî olduğunu ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağını belirtmiştir. “Cezaların şahsiliği ilkesi” gereğince kişi gerçekleştirmiş olduğu fiillerinden dolayı kendisi sorumlu olacak, suç işlemedikçe ve herhangi bir suça iştirak etmedikçe, kişinin cezai sorumluluğundan bahsedilmeyecektir.²⁰⁹

Kural olarak, VUK'a göre, gerçek kişiler, vergi borcu ilişkisini ortaya çıkaran ve soyut normlardan oluşan vergiyi doğuran olaya²¹⁰ ilişkin faaliyetlerini ya tek başına ya da birden fazla kişinin oluşturduğu tüzel kişiliğe sahip olmayan ortaklıklar aracılığı ile gerçekleştirirler.²¹¹

Kural bu olmakla birlikte, mükellefin cezai sorumluluğunun olmadığı bazı istisnai durumlar da söz konusudur. Bunlar;

- Mükellef vergiyi doğuran olaya ilişkin faaliyetlerini, “iradi temsil” kapsamında resmi bir vekil veya müdür aracılığı ile yürütüyorsa bu kişilerin

Durumu”, **Vergi Dünyası**, 1984, S.30, s.39.

²⁰⁹ Aslan, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.19.

²¹⁰ Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.19.

²¹¹ Gündel, Ahmet, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, 2003, S.122, s.28.

kaçakçılık suçuna konu oluşturan faaliyetlerinden doğan cezai sorumlulukları cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, yine bu kişilere ait olacaktır.²¹²

- Mükellefin veya kanuni temsilcisinin yanında çalışanların ya da bunlardan birinin, mükellefin veya temsilcisinin isteği ve bilgisi dışında kaçakçılık suçuna ilişkin eylemleri gerçekleştirmeleri ile yine aynı ilke gereğince, fiili gerçekleştirenler bizzat sorumlu olacaktır.²¹³
- VUK'un 332. maddesine göre, "*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.*" Madde yorumundan, VUK'un 332. madde düzenlemesinin, idari vergi suçlarına yönelik olduğunu ve kamusal nitelikteki vergi suçlarını kapsamadığı sonucuna ulaşılır.²¹⁴ VUK'un 359. maddesinin kamusal nitelikte vergi suçu olduğu ve hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören bağımsız olarak düzenlenen suçları kapsadığı göz önüne alındığında, küçük veya kısıtlının vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını "kanuni temsil" çerçevesinde yerine getirmekle yükümlü olan veli, vasi veya kayyımın

²¹²Şenyüz, **age.**, s.378.

²¹³ Taş, Metin, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları", **Yaklaşım**, 2003, S.130, s.23.

²¹⁴ Donay, **age.**, s.98.

kaçakçılık suçunu işlemesi halinde, hem Anayasa’da hem de TCK’da vurgulanan cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, sorumlu olacağında şüphe yoktur. Ancak, VUK’un 359. maddesine göre, kaçakçılık suçuna ilişkin eylemlerin gerçekleştirilmesi, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaya bağlı olmadığı için küçük veya kısıtlının da gerçekleştirmiş olduğu kaçakçılık suçuna ilişkin filleri, ceza hukukuna hakim olan genel ilkeler göz önüne alınarak, yaptırıma tabi tutulabilecektir.²¹⁵

- VUK’un 12. maddesi, “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” şeklinde düzenlenmiş; ayrıca, 372. maddesinde “*ölüm halinde vergi cezası düşer.*” hükmü getirilerek tahsil edilemeyen vergi cezalarının sona ereceği belirtilmiştir. Böylece, ölenin vergi cezaları düşecek; ancak, mirasçılar işledikleri kaçakçılık suçlarına ilişkin fiillerden bizzat kendileri sorumlu olacaklardır.²¹⁶

(2) Adi Ortaklıklarda Cezai Sorumluluk

818 sayılı Borçlar Kanunu’nun (BK) 520. maddesinde “adi şirket” şeklinde kullanılan kavram, belirli bir şirket sözleşmesinin varlığı ile iki veya daha fazla kişinin emek ve/veya sermayelerini birleştirerek ortak iradeleriyle kurdukları, kazanç sağlama amacı güden, tüzel kişiliği olmayan şirketi ifade etmektedir. Adi ortaklığın

²¹⁵Candan, **age.**, s.369.

²¹⁶Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.218.

tüzel kişiliği olmadığı için ortakların şirket borçlarından doğan sorumlulukları doğrudan doğruya, sınırsız ve müteselsildir. Adi ortaklıkta, ortaklardan her biri kural olarak, yönetim ve temsil hakkına sahip olduğu için, şirket adına yapılan ve suç oluşturan fiillerden doğan sorumlulukları da her ortağın kendisine ait olacaktır.²¹⁷ Bununla birlikte, ortaklar yetkilerini, aralarında işbölümü yaparak bir vekile bırakabilecekleri gibi, kendi aralarında ortaklardan birine veya birkaçına da bırakabilir.

Bütün bu açıklamalara paralel olarak, VUK'un 10. maddesi de, “...tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” şeklinde düzenlenmiştir.²¹⁸

²¹⁷ Y. 11. CD. 22.01.2002 E. 2001/11768, K. 2002/410: “Adi ortaklıkta cezai sorumluluğun, suçun ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan ortağa ait olduğu, buna göre oğul sanığın askerlik görevini yaptığı sırada, babası diğer sanığın faaliyete son verdiği ve tebligat tarihinde askerde olduğuna ilişkin savunmaları dikkate alınarak, fiilde hangi sanığın cezai sorumluluğunun bulunduğu kesin bir şekilde belirlenmeden hüküm kurulması hatalıdır.”

²¹⁸ YCGK 17.12.1990 E. 1990/9-312, K. 1990/340: “...143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise " Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektirilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalınarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir. Fakat,

(3) Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk

Kanundaki şekil şartlarının yerine getirilmesiyle tüzel kişiler, kurucularından bağımsız bir hal alarak, hak ve borçlara ehil hale gelmiş olur. Böylece, şirketler belirli sorumluluk altına girebilmekte, kamu ve özel hukukun tanıdığı haklara sahip olabilmektedirler.²¹⁹

VUK'un 333. maddesi, “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Toplumsal ve ekonomik yaşamın gereği ihtiyaçtan doğarak, bazı hak ve borçlara ehil hale gelen tüzel kişilik oluşumlarının suç faili olup olamayacakları ise tartışma konusu olmuştur.²²⁰ Ancak, “cezaların şahsiliği ilkesi” gereğince kişi, iradi

genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır...”denilmek suretiyle cezai sorumluluğun kimlere ait olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir. ”

²¹⁹ Arslan, İbrahim, **Şirketler Hukuku Bilgisi**, 12. bs., Konya, Mimoza Yayınları, 2007, s.15.

²²⁰ Özen, Muharrem, “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

olarak gerçekleştirmiş olduğu ve kanunun açıkça suç saydığı, kusurlu fiillerinden dolayı sadece kendisi sorumlu olacağı için²²¹ VUK'un aynı maddesinin 3. fıkrasına göre, “VUK’un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

Böylece tüzel kişiliği bulunan şirketlerin kaçakçılık suçunu oluşturan eylemleri işlemeleri halinde TCK'nın 20. maddesinin 2. fıkrasına paralel olarak, tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım uygulanamayacak, sorumluluk, fiili işleyen gerçek kişiye ait olacaktır.

14.07.1981 tarihli ve 17402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 143 No.lu VUK Genel Tebliği’nin “Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler” başlıklı bölümünde tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına ceza hükmolunabilmesi için, aşağıdaki hususların açıklanmasında yarar görülmüştür;²²²

Dergisi, 2003, C. LII, S.1, s.64.

²²¹ Özen, **agm.**, s.84.

²²² Y. 11. CD. 28.05.2001 E. 2001/5066, K. 2001/5823: “...istenen defter ve belgelerin ibrazı sağlanarak kaybolup kaybolmadıklarının kesin olarak belirlenmesi, kaybolduklarının tespiti halinde ayrıntıları Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 gün ve 11/73-288 sayılı kararında açıklandığı üzere usulüne uygun tebligat aranmayacağı gözetilip ve hakkında verilen hükmü temyiz etmeyen diğer sanıkla birlikte şirket temsilcisi olarak yetkili kılındığı anlaşılan sanığın, Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı gibi suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılarak, sonucuna göre cezai sorumluluğunun takdiri ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla mahkumiyetine karar verilmesi...” ; Y. 9. CD.

“Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi de cezada şahsılık prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe sadık kalınarak, tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir.

*Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekil ve sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil; **suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.***

Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin; suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekmektedir.

Öte yandan, suça katılanların, suçluya yardım edenlerin ve suçluyu suç işlemeye azmettirenlerin iştirak, yardım ve teşvik suçlarından ayrıca cezalandırılmalarının gerekeceği ise tabiidir.”

Şirketleri, cezai sorumlulukları açısından ve ortakların sahip olduğu önem çerçevesinde yapılan “şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri” ayrımına göre inceleyerek, kusur yeteneğine ehil olup olmadıklarını belirlemek, çalışma bütünlüğü açısından yararlı olacaktır.

02.11.1995 E. 1995/1494, K. 1995/5564; Y. 11. CD. 27.09.2001 E. 2001/5007, K. 2001/8710; Y. 11. CD. 09.05.2002 E. 2002/1198, K. 2001/3995.

(a) Şahıs Şirketleri

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki (TTK) düzenlemeler doğrultusunda ortakların, kişilerin durumlarının önem kazandığı şirketler, kolektif şirket ve adi komandit şirket olarak ikiye ayrılmaktadır.

(i) Kollektif Şirketler

Kollektif şirket, TTK'nın 153. maddesine göre, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlandırılmamış olmakla birlikte, müteselsilen, üçüncü kişilere karşı dolaylı olarak sorumludurlar. Ortaklardan her biri ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesine sahiptir. Ayrıca, şirket sözleşmesiyle veya ortakların oyçokluğu ile idare işleri, ortaklardan birine veya birkaçına yahut hepsine verilebilir.(TTK madde 160)

Şirket temsilcisinin veya temsilcilerinin kaçakçılık suçu oluşturan fiilleri açısından, “suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan” temsilcileri cezalandırılacak, cezai sorumluluk tüzel kişiye değil, gerçek temsilciye ait olacaktır.

(ii) Adi Komandit Şirketler

Adi komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu ise bir sermaye ile sınırlandırılmış şirkettir. Sorumlulukları sınırlandırılmamış ortaklara “komandite ortak”, sorumlulukları sınırlı ortaklara ise “komanditer ortak” denir.²²³

²²³Dn 7. D. 24.11.1981 E. 1980/1274, K. 1981/1611.

“Komandite” ortakların sadece gerçek kişi olmaları gerekirken; gerçek kişiler veya tüzel kişiler ise "komanditer" ortak olabilirler. (TTK md.243) Komandit şirketlerde idare ve temsil yetkisi komandite ortaklardan birine, birkaçına veya hepsine ait iken; komanditer ortaklar ise, şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm olmadıkça, şirketi temsil ve idare yetkisine sahip değildirler.²²⁴ (TTK md. 257)

Şirketi temsil yetkisine sahip komandite ortak veya ortakların kaçakçılık fiillerinden dolayı sorumlulukları, adi komandit şirkete değil; “suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle” fiili bizzat gerçekleştiren kanuni temsilciye veya temsilcilere ait olacaktır.

(b) Sermaye Şirketleri

TTK'daki düzenlemeler doğrultusunda ortakların, kişilerin durumlarının değil şirkete getirdikleri sermayelerin önem kazandığı şirketler; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, kooperatif şirketleri, limited şirket ve anonim şirket olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

²²⁴ Dn. 9. D. 31.03.1993 E. 1992/3243, K. 1993/1425: “...Komandit Şirketlerin idare ve temsilinin komandite ortaklara ait olduğu, komanditer ortakların şirketi temsil ve idare selahiyetine haiz olmadığı, aynı Kanunun 258. maddesinde ise, komanditer ortakların mesuliyetinin koyduğu veyahut taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamayacağının hükme bağlandığı, açıklanan bu hükümler karşısında, komanditer ortakların, şirketi idare ve temsil selahiyetini haiz bulunmamaları nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca şirketin vergi borcundan sorumlu tutulamayacakları...”

(i) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

TTK'nın 475 - 484. maddeleri arasında düzenlenen sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin, adi komandit şirketten olan farkı; adi komandit şirket kolektif şirkete benzerken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise anonim şirket ile benzerlik göstermektedir.²²⁵

Buna göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri ise, bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa, adi komandit şirket hükümleri tatbik olunur. (TTK madde 475)

Şirketin iç ilişkide yönetim yetkisi ve dış ilişkide üçüncü kişilere karşı temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. TTK'nın 476. maddesine göre, sermayesi paylara bölünmüş şirketi idare ve temsil yetkisine sahip olan komandite ortakların görev ve yetkileri, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Bununla birlikte, TTK'nın 481. maddesi, anonim şirketlerin yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarıyla ilgili hükümlerin komandite ortaklar hakkında da uygulanacağını belirtmiştir.

(ii) Kooperatif Şirketleri

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun (KK) 1. maddesine göre, kooperatif şirketleri, *“tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla*

²²⁵ Özen, **agm.**, s.315.

karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır.”

Kooperatif şirketlerinin yönetim ve temsil yetkisi, şirketin yönetim kuruluna aittir. (KK md. 55) Bununla birlikte, KK’nın 58. maddesine göre ise, *“Ana sözleşme, Genel Kurula veya Yönetim Kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsilini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı bulunmaları şart olmayan bir veya birkaç müdüre veya Yönetim Kurulu üyesine tevdi etmek yetkisini verebilir.”* Böylece, gerçekleşen kaçakçılık suçuna sebebiyet veren kanuni temsilci, açıklanan usullere göre belirlenip sorumlu olacaktır.

(iii) Anonim Şirket

TTK’nın 269. maddesine göre, anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan ve ortakların sorumluluğu taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile sınırlı olan şirkettir.²²⁶ 271. maddede belirtildiği gibi, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konular için kurulabilen anonim şirketlerin idare ve temsil yetkisi ise TTK’nın 317. maddesinde düzenlenmiş olup bu yetki yönetim kuruluna verilmiştir.²²⁷

TTK’nın 319. madde hükmüne göre, anonim şirketin yönetim ve temsil yetkisinin, paylaşılıp paylaşılmayacağı, paylaşılacaksa nasıl yapılacağı şirketin esas

²²⁶ Dn. 3. D. 28.04.1987 E. 1986/3320, K. 1987/1071.

²²⁷ Dn. 7. D. 19.01.1988 E. 1986/1176, K. 1986/30; Dn. 11. D. 19.09.1996 E. 1996/289, K. 1996/3049; Dn. 9. D. 12.04.2006 E. 2005/1063, K. 2006/1242.

sözleşmesinde belirtilmesi gerekir. Buna göre;²²⁸

- Yönetim kuruluna ait olan yönetim ve temsil yetkisi, yönetim kurulu üyelerinin en az biri veya birden fazlasına,
- Genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartı ile Murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmaları zorunlu tutulmayan müdürlere bırakılabilecektir.

“Kanuni Temsilcilerin Ödevini” düzenleyen VUK’un 10. maddesine göre,²²⁹ vergi ve vergiye bağlı alacakların, mükellef veya vergi sorumlularından tamamen veya kısmen alınamaması halinde (nesnel (objektif) unsur), kanuni temsilcinin lafzı olmasa da özü itibarıyla kusurunun bulunması ile öznel (subjektif) sorumluluğu doğacaktır. Böylece ilgili hüküm gereği vergi ve vergiye bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcinin malvarlıklarından tahsil edilecektir.²³⁰ Bununla birlikte, temsil edilenin vergi borcundan dolayı sorumlu tutulan kanuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı açacağı idari davada kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir.²³¹

143 No.lu VUK Genel Tebliği’nde belirtildiği gibi, söz konusu fiil, adli

²²⁸ Dn. 9. D. 20.01.2010 E. 2008/6145, K. 2010/49.

²²⁹ Dn. 4. D. 15.02.1978 E. 1977/2292, K. 1978/486.

²³⁰ Oktar, **age.**, s.71.

²³¹ Yılmaz, Sezgin, “213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10’uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, 2006, S.301, s.144.

mahkemelerde yargılanacak suçlar kategorisine giren kaçakçılık suçunu oluşturuyorsa, şirketin ve kişilerin menfaatleri söz konusu olabileceğinden²³² esas sözleşme incelenip, kontroller yapıp, her bir kanuni temsilci tespit edildikten sonra,²³³ illiyet bağı çerçevesinde sadece fiilin ayrıntılarını bilen ve suçun oluşumunda rolü bulunan temsilci veya temsilcilerin sorumlulukları esas alınıp cezalandırılacaktır. Bununla birlikte, suçun faili, şirketin yönetim kurulunu oluşturan kanuni temsilci veya temsilciler olabileceği gibi muhasebe müdürü, hatta şirket ortağı da olabilir.²³⁴

(iv) Limited Şirket

TTK'nın 503. maddesinde tanımlanan limited şirket, iki veya daha fazla tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulan, ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkettir.

TTK'nın 540 - 547. maddeleri arasında düzenlenen limited şirketin yönetim ve temsil yetkisine sahip kanuni temsilcileri, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, müdür sıfatıyla ortakların tümüdür.²³⁵ Bununla birlikte, şirket sözleşmesi veya genel kurul

²³² Çelen, Mustafa, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, 2004, S. 273, s.110.

²³³ Arısoy, Sedat Abdullah, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları", **Vergi Dünyası**, 2009, S. 337, s.26.

²³⁴ Çelen, **agm.**, s.110.

²³⁵ Dn. 4. D 18.09.1992 E. 1991/3763, K. 1992/3923; Dn. 9. D. 09.06.2009 E. 2008/177, K. 2009/2410.

kararı ile şirketin yönetim ve temsili;²³⁶

- Ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabileceği gibi,
- Ortak olmayan kimselere de bırakılabilir.
- Limited şirketin temsilcileri arasında bir tüzel kişi bulunduğu takdirde ise ancak, o tüzel kişi adına limited şirketin yönetim ve temsil yetkisini üzerine almış bulunan gerçek kişi, limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir.

Limited şirket ortaklarının kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiillerinden doğan ceza sorumlulukları, birinci dereceden fiili bizzat gerçekleştiren müdüre, müdürlere diğer bir ifadeyle, suçun oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye veya temsilcilere ait olacaktır.

(4) Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar ve Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Dar Yükümlüler

VUK’un 10. maddesi, “...cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” şeklinde düzenlenmiştir. Örnek olarak, kurumlar vergisi kanununda düzenlenen cemaatler, iş ortaklıkları gösterilebilir.

Dar yükümlüler açısından kusur yeteneğinin kime ait olacağına bakıldığında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 6. maddesine göre, Türkiye’de

²³⁶ Dn. 4. D. 23.03.2009 E. 2007/2421, K. 2009/1335; Dn. 4. D. 13.04.2009 E. 2008/5383, K. 2009/1912.

yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye' de bulunmayan tüzel kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef gerçek kişilerin veya tüzel kişilerin vergiye ilişkin ödevleri ise Türkiye' de bulunan daimi temsilcileri tarafından yerine getirilir. GVK'nın 8. maddesinde düzenlenen daimi temsilciler, *“Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.”*

Kimlerin daimi temsilci sayılacakları ise yine aynı maddede şu şekilde düzenlenmiştir:

“ - Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar,

- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,

- Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.”

Böylece, kaçakçılık suçunun oluşumuna sebebiyet veren fiiller için cezanın muhatabı olacak kanuni temsilcilerin kimler olabileceği, çeşitli düzenlemeler, içtihatlar çerçevesinde belirlenebilecektir.²³⁷

²³⁷ YCGK 17.12.1990 E. 1990/9-312, K. 1990/340: “Görüldüğü gibi 10. maddede; tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de tüzel kişilerin temsil organlarını oluşturanlar gibi vergiden sorumlu olacakları belirlenmiş, başka bir söyleyişle tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekle görevli

ii. Kusur Yeteneğini Etkileyen Sebepler

Hukuk düzeninin korumadığı ve suç olarak nitelediği fiiller ceza kanununa göre, kural olarak herkes tarafından işlenebilmektedir. Bununla birlikte, suçun diğer unsurları da tam olmak koşulu ile herkesin hukuka aykırı olan iradi davranışlarında kusur yeteneğinin, diğer bir deyişle, anlayabilme ve isteyebilme yeteneğinin var olduğu kabul edilmektedir. Ancak, sanığın değer yargılarını, psikolojik ve düşünsel

oldukları ve vergi yasalarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle kuruluştan alınamayan vergi ve cezaların bu kimselerden alınacağı açıklanmıştır. 16.07.1981 gün ve 17402 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise "Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektirilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalınarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir. Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.

Bu nedenle "Cezaya muhatap olacak kanuni temsilcilerin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir." denilmek suretiyle cezai sorumluluğun kimlere ait olduğu belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir.”

akli dengelerini göz önüne alarak sanığı sorumlu tutabilmek için, bu yeteneği azaltan veya tamamen ortadan kaldıran sebepler ayrı olarak “kusur yeteneğini etkileyen sebepler” adı altında toplanmaktadır. Böylece vergi suçları açısından da cezai sorumluluğu kaldıran ya da azaltan bu sebepler dikkate alınabilir.²³⁸

Failin hukuka aykırı olarak işlemiş olduğu fiil sebebiyle cezalandırılması ve faile yaptırımlar uygulanmasındaki amaç, kamu düzenin sağlanmasıdır. Amaçlanan bu olsa da bazı hallerde, kusur yeteneğini etkileyen sebepler yüzünden kişiye verilen cezalarla, istenen kamu düzeni sağlanamaz.²³⁹

Kamusal nitelikteki vergi suçları açısından da uygulanan, genel ceza kanununa göre, kusur yeteneğini etkileyen sebepler;²⁴⁰

- Yaş Küçüklüğü,
- Sağır ve Dilsizlik,
- Akıl Hastalığı,
- Geçici Nedenler olarak düzenlenmiştir.

(1) Yaş Küçüklüğü

Kusur yeteneği ile yaş arasında belirli bir oran arayan ceza kanununda yaş küçüklüğü, TCK’nın 31. maddesinde üç fıkra halinde düzenlenmiş, yaşı, kusur

²³⁸ Mutluer, M.Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.244.

²³⁹ Aslan, **age.**, s.81.

²⁴⁰ Yukarıda sayılan kusur yeteneğini etkileyen sebeplere ikinci bölümde ayrıntılı olarak değinildiği için bu bölümde kısa açıklamalara yer verilecektir.

yeteneğini etkileme şekilleri üç döneme ayrılmış ve her bir dönem için farklı sonuçlar öngörülmüştür. Buna göre;

- **Birinci Dönem;** *“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir.”*
- **İkinci Dönem;** *“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur.”* Ancak bu dönemde bulunan yaş grubundaki kişilerin işlemiş oldukları fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve davranışlarını yönlendirme yetenekleri mevcut ise, verilecek olan cezalarda indirim yapılması öngörülmüştür.
- **Üçüncü Dönem:** Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin kusur yeteneklerinin varlığı kabul edilir ancak kanunun belirttiği oranlar dahilinde, söz konusu ceza indirilerek verilir.

Böylece kanunda belirtilen sınırlar içerisinde olan yaş küçüklüğüne sahip kişiler, kanuni temsilcilerinin bilgileri haricinde vergi suçuna sebebiyet veren kaçakçılık fiillerini işlemeleri halinde, cezai sorumlulukları kusur yetenekleri dikkate alınarak bizzat kendilerine ait olacaktır.²⁴¹

²⁴¹ Şenyüz, **age.**, s.389.

(2) Sağır ve Dilsizlik

Pek çok kavramı öğrenemeyen ve iletişim kurmakta güçlük çeken, bununla birlikte gelişimi de yavaşlayan ve psikolojik durumlarının daha hassas olduğu sağır ve dilsizlerin²⁴² gerçekleştirmiş oldukları hukuka aykırı fillerden dolayı sorumlu tutulabilmeleri, TCK’da belirtilen kusur yeteneğini etkileyen bir sebebe sahip oldukları için özel bir durum arz etmektedir. TCK’nın 33. maddesi, sağır ve dilsizliği de üç döneme ayırmış ve yaş küçüklüğüne atıf yaparak düzenlemiştir. Buna göre;

- **Birinci Dönem:** *“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümler, on beş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında”* uygulanarak on beş yaşını doldurmamış sağır ve dilsizlerin kusur yeteneklerinin bulunmadığı kabul edilmiştir.
- **İkinci Dönem:** *“On iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümler, on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında”* uygulanarak işlemiş oldukları fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve davranışlarını yönlendirme yetenekleri mevcut ise, verilecek olan cezalarda indirim yapılması öngörülmüştür.
- **Üçüncü Dönem:** *“On beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümler ise, on sekiz yaşını doldurmuş olup da yirmi bir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında”* uygulanarak kişilerin kusur yeteneklerinin varlığı kabul edilir ancak kanunun belirttiği oranlar dahilinde, cezadan indirim yapılır.

Ayrıca, kusur yeteneğine etki eden sağır ve dilsizlik haline ilişkin belirtilen

²⁴² Şenyüz, **age.**, s.390.

bu üç dönemde de aranan en önemli şart, kişilerin işitme yeteneğine doğuştan sahip olmaması veya küçük yaşta bu yeteneklerini tamamen yitirmiş olmalarıdır.²⁴³

(3) Akıl Hastalığı

Uygulamada örneklerine az rastlanılmakla birlikte davranışlarının anlam ve sonuçlarını algılayamayan akıl hastalarının; vergi mükellefi, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri veya ortakları olduğunu görülebilmektedir.²⁴⁴

TCK'nın 32. maddesinde düzenlenen akıl hastalığı iki durumda açıklanabilir. Buna göre;

-“*Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Ancak, bu kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunur.*” (TCK madde 32/1)

-“*Birinci fıkrada yazılı derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişilere ise*”, verilecek olan ceza indirilir.

(4) Geçici Nedenler

TCK'nın 34. maddesi, “*Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını*

²⁴³ **Türk Ceza Kanunu Madde Gereççeleri** md.33/1: “İşitme yeteneğine doğuştan sahip olmayan veya küçük yaşta bu yeteneği tamamen yitiren insanın algılama yeteneği yeterince gelişmez.”

²⁴⁴ Kızılot, Kızılot, **age.**, s.619.

algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez.” şeklinde düzenlenmiştir. Ateşli hastalık, uyku hali, hipnotizma şeklinde ortaya çıkan geçici nedenlerle kusur yeteneği etkilenebilmektedir.

Ancak TCK’nın 34. maddesinin 2. fıkrası düzenlemesine bakıldığında, iradi olarak alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işleyen kişi hakkında kusur yeteneğinin tamamen veya kısmen ortadan kalktığı ileri sürülemeyecek ve kabul olunmayacaktır. Buna göre, bu kişilerin kaçakçılık suçunu işlemeleri halinde kusur yetenekleri tam sayılacak ve cezai sorumlulukları kabul edilecektir.

Geçici nedenlerden genelde hipnotizma veya irade dışı uyuşturucu alınmasıyla kaçakçılık suçunun işlenmesi şeklinde karşımıza çıkan bu hallerin ispatı her ne kadar zor olsa da kusur yeteneğinin kalktığı kabul edilerek mükelleflere kaçakçılık suçu isnat edilemeyecektir.²⁴⁵

b. Kusur

i. Kavram

Failin gerek ihmali gerek icrai olan iradi davranışları, kişinin şahsi nitelikleriyle birlikte her somut olaya göre değerlendirilir ve bunun karşılığında kusurlu bir iradenin ortaya çıkması ile “kusursuz suç olmaz (nullum crimen sine culpa) ilkesi” gereğince fail, kınanıp cezalandırılır.

²⁴⁵ Kızılot, Kızılot, **age.**, s. 621.

ii. Kusur Çeşitleri

TCK'da düzenlenen ve vergi suçları için de uygulanan, failin somut olaydaki iradi davranışı ile ortaya çıkan netice arasında aranan kusur çeşitleri;

- Kast,
- Taksir ve
- Neticesi Sebebiyle Ağırlaşan Suç şeklindedir.

(1) Kast

(a) Kavram ve Kastın Çeşitleri

Kast, TCK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasına göre, *"suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."* şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, manevi unsurun temeli kastın varlığına dayanmakta, suç tipinde yer alan fiilin, bilinç ve isteme iradesi ile birlikte işlenmesi gerekmektedir. Böylece, vergiyi "kasten" ödememek suç sayılırken, söz konusu fiili sadece "isteyerek" veya sadece "bilerek" yapmak ise suç sayılmayacaktır.²⁴⁶

Suç işleme kastı, failin belirli bir fiile ve amaca yönelik davranışlarında yer almalıdır. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili, maddi unsurlarıyla beraber gerçekleştiren fail, haksız olan kasti davranışını sergilerken ortaya çıkan netice ile bilinç ve isteme iradesini göstermektedir. Kısacası, kastın failde aranması ve bulunması gereken zamanı, onun suç teşkil eden fiilinin ve kastının bir arada bulunduğu an oluşturmaktadır.

Kamusal nitelikte olan ve kaçakçılık suçunu düzenleyen VUK'un 359.

²⁴⁶ Green, **agm.**, s. 228.

maddesinde belirtilen suçların, kanuni ve maddi unsuruna yer verilmiş olsa da manevi unsur açısından kastın varlığına ilişkin herhangi bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır. Ancak, TCK'nın "Özel Kanunlarla İlişki" başlığı altında belirtilen 5. madde hükmü dikkate alındığında, TCK'nın genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağından diğer suçlarda olduğu gibi, VUK'un kaçakçılık suçuna ait fiillerinin de nitelik itibariyle işlenmesinde kast unsurunun aranacağı ortaya çıkmaktadır.

Genel olarak, kaçakçılık suçuna ait olan fiiller, belirli bir amaç ve plan içerisinde gerçekleştirileceği için kastın varlığına karine oluşturmaktadır. Tıpkı, hiçbir ekonomik faaliyetin bulunmadığı, hiçbir mal alışveriş ortamının olmadığı durumlarda kasti hareketlerle belge düzenlemek, kullanmak fiillerinin yapılamayacağı gibi.²⁴⁷

TCK'nın 21. maddesinde, doğrudan kasttan ayrı olarak "olası kast" da tanımlanmıştır. Buna göre 21. maddenin 2. fıkrası, *"kişinin, suçun kanunî tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hâlinde olası kast vardır."* şeklinde düzenlenmiştir.

Fail olası kast durumunda, ortaya çıkabilecek neticeyi kabullenmiş olduğundan kasta yakın derecede kusurlu olsa da sonucu istememekte; ancak, fiili işlemeye devam etmektedir.²⁴⁸ Madde gerekçesine göre, kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Kanundaki "bilerek" ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir denildiği için

²⁴⁷ Şenyüz, **age.**, s.443.

²⁴⁸ Adıgüzel, **agm.**, s.67.

“bilerek” kelimesinin kullanılmadığı suç türlerinin olası kastla da işlenebileceği anlamı çıkmaktadır.²⁴⁹

Dolayısıyla, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin olası kastla da işlenebileceği kabul edilmekte; ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve diğer kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin manevi unsurunun tespiti ve cezasının belirlenmesi açısından bazı sorunlara sebep olabileceği göz ardı edilmemelidir.²⁵⁰

Kaçakçılık suçunun manevi unsurunun esasını oluşturan kastta dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, söz konusu fiillerde genel kast - özel kast bulunup bulunmadığıdır. Suç olarak tanımlanan fiilin ve ortaya çıkan neticenin fail tarafından bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi ile “genel kast” ortaya çıkmakta iken; failin, fiilini sadece bilerek ve isteyerek yapması değil; aynı zamanda belli amaçlarla da işlemiş olması “özel kastın” varlığına işaret etmektedir. Kısacası, suçun gerçekleşmesi için kanunda özel kastın aranmadığı durumlarda esas kural, suçun genel kastla işlenmekle oluşacağıdır.

Öğretide bazı yazarlar, VUK’ta ayrıca özel kast aranmadığı gerekçesiyle, vergi ödevini ihlal eden kaçakçılık suçunun ortaya çıkması için, suç tanımında

²⁴⁹ **Türk Ceza Kanunu Madde Gerekçeleri** md.21/8: “*Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir. Örneğin iftira suçunda, failin suçsuz olduğunu “bilerek” kişiye suç isnat etmesi gerektiğinden, bu suç ancak doğrudan kastla işlenebilir.*”

²⁵⁰ Oktar, **age.**, s.353.

belirtilen fiillerin genel kastla gerçekleştirilmesinin yeterli olduğunu savunurlar.²⁵¹

Buna karşılık, bazı yazarlar ise, sahte belge kullanmak gibi belirli durumlarda kaçakçılık suçunun meydana gelmesinde genel kastı yeterli bulurken; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerde vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kaçakçılık suçunun meydana gelmesine sebep olduğu durumlarda, vergi kaybına yol açan özel kastı aramaktadırlar.²⁵²

Öğretideki görüş farklılıkları dikkate alınarak, kaçakçılık suçunun oluşumunda ortaya çıkan kastın çeşidinin, genel kast mı yoksa özel kast mı olduğunun açıklığa kavuşturulmasında yarar görülmektedir.

(b) 4369 Sayılı Kanun ile Kast ve Bilme Unsurunun Kaldırıldığı Yönündeki Tartışmalar

29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren, 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı altında kaçakçılık suçları yeniden düzenlenerek tek madde altında toplanmış (VUK madde 359) ve bazı kavramlar yeniden düzenlenmiştir.

Değişiklikten önce kaçakçılık suçu 344. maddede tanımlanmış ve suça ilişkin ceza ise, 359. maddede belirtilmişti. 344. maddenin 1. fıkrasının 2. bendi; “*sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek*

²⁵¹ Çomaklı, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, s.51; Donay, **age.**, s.101; Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 4. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006, s.257.

²⁵² Hızlı, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.84; Karakoç, **age.**, s.475; Mutluer, **age.**, s.308.

kullanmak” şeklinde iken; 4369 sayılı kanun ile “bilerek” kavramı 359. maddede değişikliğe uğrayarak, kanun maddesine alınmamıştır.

VUK’a 4369 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenleme, öğretide ve uygulamada tartışmalara yol açmış, “bilerek” kavramının ilgili hükümden çıkarılması ile kaçakçılık suçunun artık “şekli suç”²⁵³ niteliği kazandığı ileri sürülmüş; ayrıca, “ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi” benimsendiği için kaçakçılık suçunda kusursuz sorumluluk hali kabul edilmiştir.²⁵⁴

Tarihi yorum yönteminden yararlanılarak ulaşılan çözüm, çağdaş ceza hukukunun benimsediği kusur sorumluluğunun önüne geçilmeyerek, VUK’ta yeni şekliyle yer alan kaçakçılık suçunda ceza hukukuna hakim olan maddi ve manevi unsurların esas alınmasıdır.²⁵⁵ 4369 sayılı Kanun, değişiklik ile suçun manevi unsurunu yani kastın bilme ve isteme unsurunu kaldırmamıştır. TCK’nın 21. maddesinde belirtildiği gibi, suçun oluşumu kastın varlığına bağlı olduğu için kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerde de aranacak esas unsur, kastın olup olmadığıdır. Aksi takdirde, söz konusu fiilin suç oluşturduğu ileri sürülemeyecektir. Ayrıca, vergi suçları için kast olmadığı halde ceza verilebilmesi için kanunda açıkça belirtilen bir düzenleme yerinde olacaktır.²⁵⁶

Maliye Bakanlığı bütün bu tartışmalara son vererek, 306 No.lu VUK Genel

²⁵³ Donay, **age.**, s. 99.

²⁵⁴ Karakoç, **age.**, s. 475.

²⁵⁵ Karakoç, **age.**, s. 475.

²⁵⁶ Baykara, Bekir, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Tavaslı Matbaacılık, 2008, s.350.

Tebliği'ni 18.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayınlarak duruma açıklık getirmiştir. Söz konusu tebliğin konu ile ilgili kısmı şu şekilde açıklanmıştır;

“...sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır...”

Yayınlanmış olan tebliğ ve TCK'nın 21. madde hükmü göz önüne alındığında, kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olduğu için yeni düzenlemede “bilerek” kavramının kullanılmamış olması, kast (bilme ve isteme) unsurunun kaldırılmış olduğunu değil, sadece mükerrer kullanılmasını önlemeye yönelik olduğunu göstermektedir.²⁵⁷

(c) Kastın İspatı

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ceza mahkemelerinde yargılanabilmesi için kastın ispatı ve ortaya çıkarılması son derece önemli bir hususu oluşturmaktadır. Ancak, gelir idaresi bazı incelemelerinde sahte fatura kullanımının bilerek ve isteyerek olmadığını yani kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerde kast unsurunun bulunmadığı gerekçesiyle, Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunmamaktadır. Bu yöndeki uygulamasını, 306 No.lu VUK Genel Tebliği'ne dayandırarak gerçekleştirmektedir. Tebliğde söz konusu düzenleme şu şekilde açıklanmıştır;

²⁵⁷ Candan, **age.**, s.75.

“...kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması...

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir.”

Bu noktada 306 No.lu VUK Genel Tebliği’ne şu eleştiriler yapılabilir;

Tebliğ, suçun kastını oluşturan bilme unsuruna ilişkin hiçbir objektif ölçü getirmeden, kastın varlığını vergi inceleme elemanlarının kanaatine bırakmaktadır. Bu durum, ortaya çıkabilecek bir hata halinde mükelleflere veya ceza sorumlularına herhangi bir hukuki güvence sağlamamaktadır.²⁵⁸

Gelir idaresinin söz konusu tebliğine göre hareket edilmesi halinde, adli makamlarca tespit edilmesi gereken kastın varlığının, idareye bırakılması anlamı çıkabilir. Ancak, kastın varlığına takdir yetkisi, soruşturma aşamasında Cumhuriyet

²⁵⁸ Yiğit, Uğur, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2004, s.162.

Savcılığı'na ait iken; kovuşturma aşamasında ise, nihai olarak mahkemeye ait olması, ortaya çıkan bu ikiliğin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığını göstermektedir.²⁵⁹

Kaçakçılık suçuna sebep olan fiillerin varlığı halinde, vergi inceleme elemanlarınca her durumda Cumhuriyet Savcılığı'na haber verilmesi gerekir. Bununla birlikte, inceleme elemanlarının suça ilişkin düzenleyecekleri raporlarında kastın varlığına ya da yokluğuna ilişkin tespit ve değerlendirmelerde bulunmalarında herhangi bir sakınca yoktur. Bu raporlara ilişkin bildirimler, inceleme elemanlarının kastın varlığına ya da yokluğuna ilişkin bir fikir niteliği taşımaktadırlar. Vergi inceleme elemanlarının vergi suçu raporları, kast unsurunun yokluğuna dair bir bildirim içerse de söz konusu fiiller, kastın nihai olarak tespiti açısından, bağımsız yargı organlarına intikal ettirilmelidir.²⁶⁰

“Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi” başlığı altında TCK'nın 2. maddesinin 2. fıkrası; *“İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.”* şeklinde düzenlenmiştir. Bu sebeple, 306 No.lu VUK Genel Tebliği de bir düzenleyici işlem olduğu için kast unsurunun varlığı ya da yokluğunun tespitinin vergi inceleme elemanlarının vergi suçu raporlarına bırakılmasında herhangi bir kanuni dayanak yoktur.

Yapılan tartışmalara son vermesi adına, yayınlanan VUK Genel Tebliği'nin, vergi inceleme elemanlarının daha dikkatli davranarak suç duyurusunda

²⁵⁹ Kızılot, Kızılot, **age.**, s.526.

²⁶⁰ Budak, Yılmaz, “Sahte Fatura Kullanarı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, **Vergi Dünyası**, 2010, S.349, s.13.

bulunabilmeleri için yol gösterici olduğunu ve gereksiz vergi suçu raporları düzenlemelerinin önüne geçilmeye çalışıldığının amaçlandığını kabul edilse de, kastın varlığının ya da yokluğunun soruşturulması ve tespitinin bağımsız yargı organlarına ait olduğunda kuşkusuz şüphe yoktur.²⁶¹

(2) Taksir

TCK’da esasen kusurluluk şekli kasta dayanmakla birlikte, taksirden doğan sorumluluk ancak, kanunun açıkça öngördüğü hallerde mevcut olabilmektedir. TCK’nın 22. maddesinin 1. fıkrası, “*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır.*” şeklinde düzenlenerek söz konusu durum ifade edilmiştir. TCK’nın 22. maddesinin 2. fıkrası ise, taksirden doğan sorumluluğu “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlamıştır.

VUK’un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin, taksirle işlenebileceğine dair maddede herhangi bir açık düzenlemeye yer verilmediği için suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince, kaçakçılık suçlarına ilişkin fiiller ancak, kasten işlenip cezalandırılacak, taksirle işlenebilen suçlar içerisinde değerlendirilemeyecektir.²⁶²

2. Kusurluluğu Etkileyen Sebepler

Kusurluluğu etkileyen sebepler, failin kusurluluğunun oranını etkilemekte ya da tamamen failin kusurluluğunu ve kınanabilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu

²⁶¹ Donay, **age.**, s.100.

²⁶² Aslan, **age.**, s.35; Oktar, **age.**, s.352; Şenyüz, **age.**, s.443.

sebepler şu şekilde sıralanabilir;

- Zorlayıcı (Mücbir) Sebep,
- Kaza ve Tesadüf,
- Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit,
- Hata (Yanılma).

a. Zorlayıcı (Mücbir) Sebep

i. Kavram

Zorlayıcı (mücbir) sebep, kusurluluğu kaldıran hallerden biri olarak kabul edilerek öğretide çeşitli şekillerde tanımlanmış olmasına karşın; gerek TCK’da gerek VUK’ta ayrıca bir tanıma yer verilmemiştir.

Tesadüfi olayların meydana gelmelerinin önceden bilinmelerine imkan olmadığı gibi, meydana geldikleri zamanda bu olayların giderilmeleri, kişilerin iradelerine bağlı olmayan unsurlar olarak tanımlanan²⁶³ mücbir sebep, öğretide başka şekillerde de tanımlanmıştır. Buna göre, “mücbir sebep”: *“bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanaklı bulunmayan her türlü olaydır.”*²⁶⁴ *“Mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen, kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve*

²⁶³ Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.103.

²⁶⁴ Candan, **age.**, s. 458.

durumlardır.”²⁶⁵ “Mücbir sebebin en belirgin özelliği, kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulmaz bir olay oluşudur ve her olay kendi içinde koşulları ve özellikleri ayrı ayrı değerlendirilmelidir.”²⁶⁶ şeklinde temelde ana fikri aynı olan çeşitli tanımlamalara rastlanılmaktadır.

ii. Mücbir Sebep Sayılan Haller

Mücbir sebep sayılan haller, VUK’un 13. maddesinde dört bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

- *“Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
- *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
- *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
- *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”*

Burada dikkat edilmesi gereken husus, madde “gibi haller” şeklinde bitirildiğinden belirtilen bu dört duruma kapsamı itibarıyla benzeyen aynı ölçüdeki olayların da vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek tarzda meydana gelmesinin mücbir sebep sayılacağıdır. Mükellefin çocuklarının, eşinin ağır hastalık veya trafik kazası geçirmesi örnek gösterilebilir.²⁶⁷

²⁶⁵ Oktar, **age.**, s. 96.

²⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.118.

²⁶⁷ Kızılot, Kızılot, **age.**, s.628.

(1) Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk

Ağır kaza ve hastalık halinin²⁶⁸, vergi işlemlerinin ve ödevlerinin yerine getirilmesi gereken zamanda ve yerine getirilmesine engel olacak tarzda olması gerekmektedir.²⁶⁹

CMK'nın 100. maddesi, *“Kuvvetli suç şüphesinin varlığını gösteren olguların ve bir tutuklama nedeninin bulunması halinde, şüpheli veya sanık hakkında tutuklama kararı verilebilir.”* şeklinde düzenlenerek kişinin hürriyetinin tutukluluk sebebiyle kısıtlanacağı belirtilmiştir. Böylece vergiye ilişkin ödevler yerinde ve zamanında yapılamayacaktır.²⁷⁰

²⁶⁸ Dn. 9. D. 20.05.2008 E. 2007/906, K. 2008/2530: “Vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulü gerekir. Mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceğinden, vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan vergi ve kesilen cezalara karşı açacakları dava; dava açma sürelerini kesmeyip, dava açma mükellefin ödevlerinden sayılamayacağından, dava açma süresi hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmaz. Rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacı, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açabilir.” ; Dn 7. D. 24.03.1999 E. 1999/653, K. 1999/1305.

²⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.118.

²⁷⁰ Dn. 11. D 12.05.1999 E. 1998/232, K. 1999/1924: “...diğer yandan, her ne kadar yükümlünün 22.9.1994-8.7.1995 tarihleri arasındaki tutukluluk hali mücbir sebep olarak değerlendirilmiş ise de, 213 sayılı Yasanın 15. maddesi uyarınca mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla beyanname verme ödevi başlayacağı dikkate alındığında beyanname vermeme

Bütün bu haller doktor ve hastane raporları veya savcılıktan alınan resmi belge ile ispat edilecek olsa da ihtilaf halinde yargı organları ağır kaza, ağır hastalık veya tutukluluk hallerinde bilirkişi raporuyla da durumu tespit ettirebileceklerdir.²⁷¹

(2) Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Afetler

Madde hükmünde sayılan afetlerin sonuna “gibi” ifadesinin eklenmesinden hareket ederek, bunlara benzeyen diğer afetlerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak nitelik taşımasının, mücbir sebep sayılacağı kabul edilecektir. Bunlara örnek olarak; don, sel ve heyelan gibi doğa olayları gösterilebilir.²⁷²

Belirli bir bölgede meydana gelen afetin o bölgede bulunan bütün yükümlüler açısından mücbir sebep olarak kabul edilmesi doğru olamayacağından, meydana gelen afetlerin yükümlülerin her birini ne ölçüde etkilediği araştırılmalıdır.²⁷³

fiili için kesilen usulsüzlük cezalarının yasal olduğu gerekçesiyle usulsüzlük cezalarını onayan mahkeme kararı yerindedir.”; Dn. 9. D 09.12.1987 E. 1986/5180, K. 1987/3671.

²⁷¹ Erman, **age.**, s.29.

²⁷² Dn. VDDGK 12.11.1999 E. 1999/127, K. 1999/470; Dn 7. D. 16.06.1999 E. 1998/3860, K. 1999/2618; Dn. 9. D. 27.03.2001 E. 2000/4946, K. 2001/1109.

²⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **age.**, s.119.

(3) Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubetler

Kelime anlamı yokluk, kayıplık olan gaybubet hali²⁷⁴ ancak kişinin iradesi dışında gerçekleşen ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak tarzda olması hali ile kişinin bilinen adresine, ikametgahına ve işyerine ulaşılamama durumudur.²⁷⁵ Bunlara örnek olarak; kişinin askere alınması, zorla kaçırılması veya seyahat sırasında alıkonulması gösterilebilir.

(4) Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Vesikalarının Elinden Çıkmış Bulunması

Vergi kanunlarına göre, tutulması gereken defter ve vesikaların sahibinin iradesi dışında elinden çıkması o kişinin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine engel olacaktır. Söz konusu defterlerin yanması, çalınması örnek olarak gösterilebilir.²⁷⁶ VUK'un 144. maddesine bakıldığında, “*Defter ve vesikaların*

²⁷⁴ Yılmaz, Ejder **age.**, s.228.

²⁷⁵ Yiğit, **age.**, s.231.

²⁷⁶ Dn. 11. D. 01.10.1997 E. 1996/5683, K. 1997/3149: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında, yangın nedeniyle defter ve belgelerin elden çıkmış bulunması hali mücbir sebepler arasında sayılmış olup, aynı kanunun 373. maddesinde ise, bu kanunda mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezasının kesilmeyeceği açıklanmış bulunmaktadır. Olayda, yükümlünün ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığı hususu itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat edilmiş bulunduğundan, bu haliyle mücbir sebebin varlığı nazara alındığında yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekirken onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”; Dn. 9. D. 17.10.2000 E.

muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz.” şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Böyle durumda mükellef, bağlı bulunduğu vergi dairesine giderek, orada yer alan defter ve belgelerine bakıp, vergi beyannamesini hazırlayabileceği gibi, vergi dairesinin de böyle bir yazılı isteği derhal yerine getireceği belirtilmiştir.

VUK’un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerini oluşturan suçlar açısından konuya bakıldığında;²⁷⁷

(a) Mücbir Sebebin Uygulama Alanı Olmayan Eylemler

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri,

1999/4753, K. 2000/2910; Dn. 13. D. 14.10.1982 E. 1980/52, K. 1980/2797; Dn. 11. D. 22.12.1998 E. 1997/2352, K. 1998/4653.

²⁷⁷ Yiğit, **age.**, s.231.

Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlardır.

(b) Mücbir Sebebin Uygulama Alanı Bulduğu Eylemler

- Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlardır.

iii. Mücbir Sebeplerin İspatı

VUK'un 15. maddesinin 2. fıkrası, “...*mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu durum bilinen bir olay ise ilgililer tarafından kanıtlanmasına gerek olmayacaktır. Ancak, mücbir sebebe yol açan durum bilinen bir olay değilse, ilgili söz konusu iddiasını ispat etmekle yükümlü olacaktır.²⁷⁸

²⁷⁸ Dn. 7. D. 19.11.2001 E. 2000/6105, K. 2001/3521: “...Olayda, her ne kadar istenilen defter ve belgeler idarece de mücbir sebep olarak kabul edilen, yangın dolayısıyla ibraz edilememiş ise de; bu durum, yalnızca, yanan yasal defterlerin ibrazını olanaksız kılacak nitelikte bulunduğu, basiretli davranmak zorunda olan vergi mükellefinin indirimde kullandığı belgelerinin örneklerini, düzenleyen firma ve kişilerden temin ederek, ibrazına engel değildir. Nitekim; davada da davacı tarafından, söz konusu belgelerin bazıları ilgili kişi ve kuruluşlardan temin edilerek, dosyaya ibraz olunmuştur. Ancak; bu belgelerin, idarece incelenmelerine olanak tanınmadan, karara esas alınması da, yukarıda yapılan açıklamalara uygun bulunmamaktadır. Bu yüzden; davada, mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyette olup olmadıklarının saptanması amacıyla davacı tarafından dava aşamasında sunulan mal alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin üzerinde davalı vergi

VUK'ta mücbir sebeplerin ne şekilde ispatlanabileceğine dair hüküm olamaması sebebiyle, ceza muhakemesine hakim olan delil serbestliği ilkesinden hareket edilerek, mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispatlanabilecektir.²⁷⁹ Delillerin, mücbir sebebin meydana geldiğini ve defter ve belgelerin ise mücbir sebep sonucunda yok olduğunu, elden çıktığını ispatlamaya yönelik olan savunmaları ise akla uygun ve inandırıcı olmalıdır.²⁸⁰ Bununla birlikte, somut olayın koşullarına ve durumun özelliklerine göre, mücbir sebebin varlığı ayrı ayrı değerlendirilerek, idare ve yargı organları tarafından takdir edilmelidir.²⁸¹

iv. Mücbir Sebebin Vergi Cezalarına Etkisi

(1) Süreler Yönünden

VUK'un 15. maddesi “*13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere, burada tarh zamanaşımının durması söz konusudur. Ancak, bu durum TCK'nın 67. maddesine göre, dava zamanaşımını durduran sebepler

daairesine inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu incelemenin sonuçlanmasından sonra uyumsuzluğun çözüme kavuşturulması gerekmektedir...”

²⁷⁹ Centel, Nur - Zafer, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. bs., Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.204.

²⁸⁰ Şenyüz, **age.**, s.396.

²⁸¹ Çetin, Mehmet Ali, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1996, S.94.

içerisinde sayılmadığı için mücbir sebepler, dava zamanaşımının durması içerisinde değerlendirilemeyecektir.

Aynı şekilde, VUK'un "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlıklı 374. maddesinde, mücbir sebep halinde ceza zamanaşımı ile ilgili her hangi bir düzenleme yapılmadığı için ceza zamanaşımı süresi mücbir sebeplerin varlığı halinde durmayacaktır.

(2) Cezalar Yönünden

Suç fiillerinin işlenmesi ile mücbir sebeplerin varlığı halinde, kusurluluk ortadan kalkacağı için suç oluşmayacak, dolayısıyla cezalandırmadan bahsedilmeyecektir.²⁸²

Yargıtay 11. CD. bir kararında mücbir sebebin kastı kaldıracağını belirtmiştir.²⁸³ Her ne kadar mücbir sebebin, TCK'da yer almadığı için suçta ve

²⁸² Yiğit, **age.**, s.235.

²⁸³ Y. 11. CD. 21.05.2002, E. 2002/4392, K. 2002/4543: "213 Sayılı Kanunun 253. maddesi gereğince tuttuğu defterlerle belgeleri işini terk veya devredilmiş olsa bile ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyeti olup sanığa çıkarılan 1992 yılına ait yasal defter ve belgelerinin ibrazına ilişkin yazının aynı yerde ikamet eden yeğeni İsmail Y. tebliğ edilip onun tarafından aynı gün sanığa verildiği, istenen defter ve belgelerin 213 Sayılı Kanunun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmayan ibraz edilmedikleri anlaşılmaya göre, müsnet suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu ve mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, işyeri başkasına devredildiğinden dolayı tebligat geçersiz sayılarak beraatine dair hüküm tesisi..."

cezada kanunilik ilkesi gereğince, kusurluluğu ortadan kaldıramayacağı ileri sürülebilse de genel hukuk ilkeleri açısından mücbir sebebin varlığı, kişiye ceza sorumluluğunun yüklenemeyeceğini gösterir.²⁸⁴ Bununla birlikte, VUK mücbir sebebin varlığını 373. maddesinde bir sonuca bağlamıştır. Buna göre, “*Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.*” Konusu suç teşkil eden, ancak mücbir sebep sayılan eylemler hakkında genel hukuk kurallarınca ceza kesilemeyecektir.²⁸⁵

²⁸⁴ Donay, **age.**, s.104.

²⁸⁵ Dn. 7. D. 23.09.1999 E. 1998/993, K. 1999/3059: “...Mücbir sebep, bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olaydır. Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 373. maddesine göre mücbir sebep sayılan bu hallerden birinin bulunması durumunda vergi cezası kesilemeyeceği açıklanmıştır. Anılan maddeye göre, mücbir sebebin, vergi cezasının kesilmesine engel olabilmesi için, malum olması veya tevsik ya da ispat edilmiş bulunması gereklidir. Mücbir sebebin malum olması, doğal afetlerde olduğu gibi, herkesçe biliniyor olması demektir. Diğer hallerde, mücbir sebebin, iddia eden tarafından tevsik veya ispat edilmiş olması gereklidir. Tevsik ve ispat; mahkeme kararı, yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belge veya doktor raporu ile yapılabilir. Her ne kadar, temyiz dilekçesinde, ... Bankasının iflasına karar verildiği, 28.3.1996 tarihinde yapılan birinci alacaklılar toplantısı sonucunda iflas idaresinin göreve başladığı, dolayısıyla beyannamenin verilmemesinin bankanın iradesi dışında gerçekleştiği, bu hususun 213 sayılı Kanunun 13. maddesi çerçevesinde incelenmesi gerektiği ileri sürülmekte ise de, beyannamenin verilmemesine neden olan durumun, mahkeme kararı veya yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belge ile tevsik veya ispat olunmaması nedeniyle, olayın mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemiştir...”

b. Kaza ve Tesadüf

Kaza ve tesadüf, öngörülmesi, tahmin edilmesi ve önlenmesi mümkün olmayan durumlarda kişinin veya üçüncü şahısların sorumlu tutulamamaları ve cezalandırılmamalarını ifade etmektedir. Kişinin veya üçüncü şahısların önceden öngörmeleri mümkün olmayan iradi hareketleri ile netice arasında nedensellik bağının bulunduğundan da söz edilemeyecektir.²⁸⁶

Örneğin; bir işyerinin muhasebe biriminde dikkatsizlik sonucunda elektrik kaçağına bağlı olarak yangın çıkması ve bunun sonucunda defter ve belgelerin yanarak yok olması kaza ve tesadüf olarak adlandırılabilir.

c. Cebir, Şiddet, Korkutma ve Tehdit

TCK'nın 28. maddesine göre, kişinin irade özgürlüğü kısıtlandığı için, karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet halinde (maddi cebir) veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit halinde (manevi cebir) kişiye ceza verilmeyecek, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit kullanan kişi suçun faili sayılacaktır.

TCK'daki düzenleme dolayısıyla cebir, şiddet, korkutma ve tehdit durumunda kişi, başka türlü hareket etme yeteneğinden yoksun kaldığı için ve kusurluluğu da aynı oranda etkilendiği için kişinin ceza sorumluluğu doğmayacaktır.

Bu duruma örnek olarak; yasal tebligat yapılarak kanuni defterlerini ibraz etmek zorunda olan mükellefin eli kolu bağlanarak bir yere kapatılması sonucunda ibraz edemediği defterler için cebir durumunda olduğu kabul edilirken; matbaa işleri

²⁸⁶ Şenyüz, **age.**, s.393.

yapan mükellefe veya yakınlarına ağır ve muhakkak zarar verileceğinin söylenmesi üzerine ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basar ise korkutma ve tehdit durumunda kaldığı kabul edilerek mükellefin cezai sorumluluğu doğmayacaktır.²⁸⁷

d. Hata (Yanılma)

Hata (yanılma), kişinin gerçekleştirmek istediği netice ile ortaya çıkan netice arasındaki uyumsuzluğun, gerçeğin yeteri kadar ya da hiç bilinmemesinden kaynaklanmaktadır. Ceza hukukunda sorumluluğun temeli kusura dayandığı için, hatanın kusurluluğu etkileyebileceği, TCK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir.

TCK'da hata iki şekilde düzenlenmiştir. Bunlar:

- Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata),
- Fiili (Maddi) Hatadır.

i. Hukuki Hata (Kural Üzerinde Hata)

TCK'nın 4. maddesi, “*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz*” şeklinde düzenlenmiş ve hukuki hatanın kişinin sorumluluğunu engellemeyeceği kabul edilerek ceza kanunlarını bilmemek, yanlış bilmek veya yanlış yorumlamak mazeret sayılmamıştır.

Ancak, vergi mevzuatı uygulamasının, karışık bulunduğu bir alanda yer almasından dolayı, çözüm için özel bir bilgiye ihtiyaç duyulması ve bunun sonucunda da yükümlülerin yanılmalarının daha kolay olabileceği göz önünde

²⁸⁷ Şenyüz, **age.**, s.397.

bulundurularak,²⁸⁸ VUK'un 369. maddesi, "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir:²⁸⁹

"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

²⁸⁸ Hızlı, **age.**, s.89.

²⁸⁹ Dn. 3. D. 20.02.2007 E. 2006/1519, K. 2007/448: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369. maddesinin 2. bendinde, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması yanılma hali sayılmış, bu halde vergi cezası kesilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Türkiye Jokey Kulübü tarafından düzenlenen at yarışlarında ikramiye kazanan at sahibine yapılan ödemelerden kesilerek jokey olan davacıya ödenen ücretlerin vergilendirilmesinin Maliye Bakanlığının 12.7.2001 tarihli özelgesi ile yapılan düzenlemeye dayandırılması, bu tarihten önce idarece bu ücretlerin vergilendirilmemesi, yukarıda açıklanan 369'uncu maddenin ikinci fıkrasındaki yanılma hali olarak sayılamayacağı gibi, Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve özelgelerle yapılan değişiklikler yanılma halini kapsamayıp, sadece tereddütlerin giderilmesine ilişkin bulunduğundan, Vergi Mahkemesince, anılan madde hükmüne göre olayda yanılma halinin mevcut olduğu gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir".

(1) Yetkili Makamların Mükellefin Kendisine Yazı ile Yanlış İzahat Vermiş Olmaları

VUK'un 413. maddesi, *“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Yetkili makamlar yazı ile istenen izahatları en kısa zamanda cevaplayarak, bu duruma uygun hareket eden mükellefleri ise ceza gerektirse dahi cezalandıramayacaklardır.²⁹⁰

Mükellefin yazı ile izahat isteyeceği yetkili makamlar, VUK'un 413. maddesi gereği, Gelir İdaresi Başkanlığı veya bu hususta yetkili kılınan makamlar olarak belirtilmiştir. Yetkili kılınan diğer makamlar, 20.12.1988 tarihli ve 20025 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 188 No.lu VUK Genel Tebliğ'inde şu şekilde belirtilmiştir:

“Mükelleflerin 1 Ocak 1989 tarihinden sonra Defterdarlıklar yerine Bakanlığımızdan bilgi istemeleri halinde, bu dilekçeleri Bakanlıkça cevaplandırılmadan doğrudan açıklamaya yetkili Defterdarlıklara göndereceklerdir. Mükelleflerin istekleri, Defterdarlıklarca incelenerek cevaplandırılacaktır.

Defterdarlıkça verilen cevabı mükellefin yetersiz bulması halinde, tekrar Defterdarlığa müracaat ederek Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecektir. Bakanlık, Defterdarlık aracılığı ile mükellefe cevap verecektir.”

²⁹⁰ Candan, **age.**, s.442.

188 No.lu VUK Genel Tebliği güncelliğini korumakla birlikte, 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin 10. maddesinde özelge talep edilebilecek merciiler şu şekilde belirtilmiştir:

“Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir.

Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurur.”

VUK’un 413. maddesinin 2. fıkrası, “Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.” şeklinde düzenlenmiştir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, başka mükelleflerin istemiş oldukları izahata uygun davranan mükellefin, yanılma sebebiyle VUK’un 369. maddesinin uygulanmasını isteyemeyecek olmasıdır. Buna rağmen, Danıştay’ın aksi yönde olan bazı kararları da mevcuttur.²⁹¹

²⁹¹ Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK) 09.03.1990 E. 1989/14, K. 1990/26: “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Yanılma" başlıklı 369. maddesinin 1. bendinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları, 2. bendinde ise bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini

(2) Bir Hükümün Uygulanma Tarzına İlişkin Bir İçtihadın Değişmiş Olması

Kanun hükmünün uygulanmasına yönelik görüş ve kanaat açıklanması kural olarak Maliye Bakanlığı'na ait olmakla birlikte, Danıştay kimi kararlarında mükellefi yanılta görüş ve kanaatin Maliye Bakanlığı dışındaki idarelere de ait olması sonucunda yanılmayı kabul ederek mükellefe ceza kesilemeyeceğini belirtmiştir.²⁹²

İçtihat değişikliği ile yanılma halinden söz edilebilmesi için, kanunun uygulanma tarzı ile ilgili olan yargı kararlarının içtihat haline geldikten sonra değişmesi ve yargı kararının bu yöndeki görüşünün istikrarlı bir şekilde uygulanması

değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmemesi kabul edilmiştir. Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, 84/7622 sayılı Kararnamenin 3. maddesinin, 8/2823 sayılı Kararnamenin 2. maddesini değiştirip değiştirmediği ve 84/7622 sayılı Kararnamenin 4. maddesinin, 8/2823 sayılı Kararnameyi kapsayıp kapsamadığı konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün dahi Baş hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğünün görüşüne gereksinme duyduğu, anılan konuda görüş belirtme yetkisini haiz, Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının ise 84/7622 sayılı Kararnamenin 3. maddesinin, 8/2823 sayılı Kararname ile kabul edilen yüzde 10 oranını saklı bıraktığı görüşünü benimsediği görülmektedir. Gerek bu nedenle ve gerek, bir genel düzenleyici işlemin diğeri karşısındaki durumunun açıklığa kavuşturulması gibi bir gereksinmeden dolayı, belli bir üretim alanında faaliyet gösteren sınırlı sayıdaki kuruluşlardan bir kaçına yapılan yazılı açıklama karşısında bizzat ilgili Bakanlık veya Vergi Dairesi Müdürlüğünden yazılı görüş istememiş olması, yükümlü Kurum adına kaçakçılık cezası kesilmesine yeterli bulunmamıştır...”

²⁹² Candan, **age.**, s.445.

gerekmektedir.²⁹³

ii. Fiili (Maddi) Hata

VUK'un 116. maddesine göre, "*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Kanunda yer alan bazı hataların yapılması halinde, vergilendirme sürecinde, mükellef veya vergi dairesinin lehine veya aleyhine olarak yapılan bu hataların tespiti ve ortadan kaldırılması için VUK'un ilgili maddelerinde "düzeltme kurumuna" yer verilmiştir.²⁹⁴ Bununla birlikte, VUK'un 375. maddesi ayrıca, vergi cezalarında yapılan hataları da bu kanundaki vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceğini belirtmiştir.²⁹⁵

²⁹³ Dn. 7.D. 17.03.1992 E.1991/4553, K. 1992/786: "Kaçakçılık cezasına gelince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "yanılma" başlıklı 369. maddesinin birinci fıkrasında, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları, ikinci fıkrasında da bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması hallerinde vergi cezası kesilmeyeceği hükmü yer almış olup, uyuşmazlığın ilişkin bulunduğu dönemde, yargı mercilerince, yurt dışındaki yabancı firmaların Türkiye mümessillerinin yaptığı aracılık faaliyetinden dolayı aldıkları komisyonların, Kanunun 12. maddesindeki istisna kapsamına girdiği görüşü benimsendiği gibi, idarenin çeşitli tebliğlerinde bu konuda yer alan farklı yorumlar nedeniyle ilgiliye ceza kesilmesi mümkün bulunmadığından temyize konu mahkeme kararında ceza yönünden yasal isabet görülmemiştir."

²⁹⁴ Oktar, **age.**, s.143.

²⁹⁵ Dn. VDDGK 28.04.1995 E. 1994/265, K. 1995/153: "Bu işlemin iptali istemiyle

Suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi hali olan kasıtlı olarak işlenen suçlarda fiili hata ile karşılaşılabilen ancak, kast ortadan kalkmaktadır. Kaçakçılık suçlarını oluşturan davranışlar açısından fiili hataya düşmüş olan kişinin hatasının da esaslı olması halinde, hakim, suçu işleyen kişinin kastının bulunmadığı gerekçesiyle, failin beraatine karar verebilecektir. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanların veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin gerçekleştirmiş olduğu kaçakçılık fiillerinde yanılgı söz konusu ise,

açılan davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 07.04.1994 tarihli ve E:1993/4119, K:1994/2004 sayılı kararıyla; yasal süresinden sonra verilmiş olsa da, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen verginin kasten ziyade uğratıldığından söz edilemeyeceğinden, kesilen kaçakçılık cezasının yasaya uygun bulunmadığı, nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kaçakçılığın tanımına ilişkin 344 üncü maddesinde parantez içinde yer alan hükümde; beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağına belirtildiği, aynı kanunun ağır kusurun tanımına ilişkin mükerrer 347. maddesinde de buna paralel bir kurala yer verildiği, yasal süreden sonra verilen beyannameye göre tahakkuk eden vergi üzerinden kaçakçılık ve ağır kusur cezalarının kesilemeyeceği açık olduğu halde kaçakçılık cezası uygulanmasıyla yapılan hatanın, Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarında yapılan hataların bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilmesi hükmünün yer aldığı 375. maddesi dikkate alınarak düzeltilmesi gerekirken, aksi düşünceyle kurulan işlemde yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir.”

suçun manevi unsurunun varlığından söz edilemeyecektir.²⁹⁶

Uygulamada hangi tür yanılmaların esaslı ve kaçınılmaz olduğunun tespitinde bazı zorluklarla karşılaşılabilir. ²⁹⁷ Bu yüzden, kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiiller için, eğer failde kastın olmadığına kanaat getirilirse, gerçekleşmiş olan her suç fiilinin hata olarak değerlendirilmesi çeşitli sorunlara yol açabileceğinden ²⁹⁸ cezalarda etkinliği sağlamak adına bu hususun ayrıntılı bir şekilde incelenerek açıklığa kavuşturulması gerekir.

²⁹⁶ Yiğit, **age.**, s.164.

²⁹⁷ Kızılot, Kızılot, **age.**, s.631.

²⁹⁸ Kaya, Mahmut, “Yeni Türk Ceza Kanunu Üzerine”, **Yaklaşım**, 2005, S.146, s.229.

SONUÇ

Devlet, toplumun müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu hizmeti sağlarken, üstlenmiş olduğu görevlerini yerine getirebilmek için finansman ihtiyacının en temel kaynağı olan vergileri, belli süreler dahilinde tahsil eder. Vergilerin devlet açısından taşıdığı bu önem, ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanılmaları nedeniyle zaman içerisinde artış göstermiş ve bu sebeple devlet, toplum ihtiyaçlarını karşılamak için temel kaynağı olan vergilerin kayba uğratılması karşısında kayıtsız kalmamıştır.

Sosyal düzenin sağlanması amacıyla, hukuka aykırı fiillere karşı çeşitli yaptırımların öngörülmesi, toplumsal yaşamı ilgilendiren tüm alanlarda olduğu gibi, vergi hukuku alanında da geçerliliğini korumaktadır. Vergi hukukunda düzenlenen kurallara uyulmaması halinde, ihlal edilen kuralın niteliğine göre, kimi zaman idari para cezaları uygulanmakta; kimi zaman ise, hürriyeti bağlayıcı cezalarla ihlalin önlenmesi sağlanmaktadır. Günümüzde vergi ceza hukukunun alanı giderek genişlemekte, böylece kamu hizmetlerinin başlıca finans kaynağı olan vergilerin etkin bir şekilde tahsili de devletin başlıca amaçları arasında yerini almaktadır.

Tarih boyunca, topluma ve zamana göre, sürekli değişimler gösteren vergi kavramının temelinde yatan kamu alacağının, zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi ve bu doğrultuda vergi suçlarının önlenmesi için vergi suçunu oluşturan unsurlarının belirlenmesi önemli bir hususu teşkil etmektedir. Bu kapsamda, vergi kanunlarına aykırı hareketler ile mali ve sosyal zararlara sebep olan kaçakçılık suçları, vergi ceza hukuku alanında vergiye karşı tepkinin en yaygın biçimi olarak karşımıza çıkan sosyal bir olgu niteliğini taşıdığı için araştırılmaya uygun görülmüştür.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerde, kusurlu bir irade ile failin harekete ehil olup olmadığının araştırılması, suçun unsurlarından biri olan manevi unsurun önemini göstermektedir. VUK'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçunun kanuni ve maddi unsuruna yer verildiği halde, suçun manevi unsuruna ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak, TCK'nın 5. maddesinde düzenlenen, *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* hükmünden hareket ederek, suçun oluşumunda aranan ve temel unsurlarından biri olan manevi unsurun, VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçları için de aranması kabul edilmiştir. Böylece çalışma kapsamında, kaçakçılık suçunun manevi unsurunun hukuki konumu ve yapısı, hem ceza hukuku kuralları paralelinde TCK açısından hem de vergi hukuku boyutuyla VUK açısından ele alınmıştır.

Vergi suçlarının ve bu bağlamda kaçakçılık suçlarının önlenmesi için dikkat edilmesi gereken ilk husus, vergi ihlallerine neden olan etkenlerin ve unsurların doğru saptanması ve alınacak önlemlerin buna göre belirlenmesidir. Kamu yararını, bireysel yararın üstünde ve önünde gören gelişmiş ülkelerde, vergi kaçırma olayına toplumun karşı koyması ne kadar fazla ise; gelişmekte olan ülkemizde, bu durum o derece azdır. Bu yüzden öncelikli olarak yapılması gereken; genel olarak etkin bir devlet politikasıyla toplumun eğitim ve refah seviyesinin iyileştirilmesi ve özellikle kitle iletişim araçlarından faydalanarak yükümlülere vergi ödeme bilincinin aşılmasıdır. Vergi ihlallerine ilişkin yaptırımlar tam olarak hüküm altına alındığı takdirde, vergi suç ve cezalarına ilişkin sistemin yerleşmesi sağlanarak iktisadi hayata uyum da kolaylaşmış olacaktır.

ÖZET

Vergi kanunlarına aykırı davranarak hukuk dışı yollara başvuran, vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler, vergi hasılatının elde edilmesini engelleyen ve vergiye karşı tepkinin en yaygın biçimi olan kaçakçılık suçlarını oluşturan fiilleri gerçekleştirmektedirler. Çalışma kapsamında, kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiiller ile fail arasında kurulan manevi bağın kusurlu bir iradi davranış neticesinde doğup doğmadığının araştırılması uygun görülmüştür.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, öncelikle suç ve cezalara ilişkin düzenlemelerin ceza hukuku ile vergi hukuku boyutuna değinilmiştir. Ardından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, suçun manevi unsuruna ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almaması sebebiyle, manevi unsur kavramının esası, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu çerçevesinde ele alınmıştır. İkinci bölümde, kaçakçılık suçunun manevi unsurunun tarihi gelişimi, kavramları ve unsurları açıklanmış, suçun oluşumunda aranan manevi unsurun yapısı, vergi hukukundaki konumu ve buna bağlanan hukuki sonuçlar ayrıntılarıyla irdelenmiştir.

SUMMARY

Taxpayers, who are disobedient to the tax laws applying unlawful methods and do not fulfill their obligations about taxes, commit criminal acts of that result from evasion, which is the most common reaction against taxes, and hinder deriving tax revenues. In this study, the analyze, whether the *mens rea* between the crime, which causes evasion and criminal is a result of a volitional act, which is faulty, or not, was approved.

The study consists of two chapters. Within the first chapter, the regulations about the crimes and punishments were handled in terms of tax and criminal law firstly. Then, on account of there is no regulation about *mens rea* of the crime that was foreseen under Art. 359 Tax Procedure Code, it was discussed under Turkish Criminal Code. In the second chapter, it was explicated the historical development, definitions and components of *mens rea* of the crime of evasion and also it was analyzed the structure, the position in tax law, and legal consequences of *mens rea* in details.

KAYNAKÇA

- Adıgüzel, Recep, “Yeni Türk Ceza Kanununda Olası Kast ve Bilinçli Taksir,” **Ankara Barosu Dergisi**, 2005, C.I, S.1, s.63-70.
- Akdoğan, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 14. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011.
- Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1997, C.XLVI, S. 1-4 s.
- Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Alacakaptan, Uğur, **Suçun Unsurları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970.
- Arısoy, Sedat Abdullah, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları”, **Vergi Dünyası**, 2009, S.337, s.25-30.
- Arısoy, Sedat Abdullah, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Bilerek Kullanan Mükellefler Hakkında Suç Raporu Düzenlenmesi Suretiyle Suç Bildiriminde Bulunulması Hususu ve Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, 1996, S.183, s.65-74.
- Arslan, İbrahim, **Şirketler Hukuku Bilgisi**, 12.baskı, Konya, Mimoza Yayınları, 2007.
- Arslan, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 5.baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

- Artuk, Mehmet Emin, Gökçen, Ahmet, Yenidünya, A.Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler I**, 2.baskı, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2006.
- Aslan, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Baklacioğlu, Sadık, **Vergi Hukuku Ders Notları**, Ankara, Siyasal Bilgiler Fakültesi, 1965-1966.
- Baumann, Jürgen, Weber, Ulrich, Mitsch, Wolfgang, **Strafrecht Allgemeiner Teil**, 11.baskı, Bielefeld, Ernst ve Werner Gieseking Yayınevi, 2003.
- Baykara, Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, **Vergi Dünyası**, 2004, S.278, s.24-34.
- Baykara, Bekir, “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, 2004, S.279, s.7-17.
- Baykara, Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, 2005, S. 285, s.10-16.
- Baykara, Bekir, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Tavaslı Matbaacılık, 2008.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, 1996.
- Bayraktar, İhsan Kağan, “Türk Vergi Ceza Sisteminin Suçun Ekonomik Modeli Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 2010, S.345, s. 80-84.

- Beccaria, Cesare, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Çeviren: Sami Selçuk, 2.baskı, Ankara, İmge Kitabevi Yayınları, 2010.
- Bichupan, Somchai, “Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülmesi”, Çeviren: Nevzat Yılmaz, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1993, S.67.
- Budak, Yılmaz, “Sahte Fatura Kullananı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, **Vergi Dünyası**, 2010, S.349, s.10-23.
- Candan, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Canelutti, Francesco, **I Codici Per L’udienza Penale**, Padova, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1950.
- Centel, Nur, Zafer, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4.baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- Centel, Nur, Zafer, Hamide, Çakmut, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4.baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.
- Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağan, Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur' un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, 1983, s. 69-81.
- Çakıcı, Ömer, Ay, Hakan, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, 2001, S.242, s.150-159.

- Çavuş, Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri”, **Yaklaşım**, 2001, S.105, s.220-223.
- Çelen, Mustafa, “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, 2004, S.273, s.99-115.
- Çetin, Mehmet Ali, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1996, S. 94.
- Çomaklı, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.
- Deane, Keith, “Law, Morality and Tax Evasion”, **Anglo-American Law Review**, , Croydon, Tolley Publishing Company, 1984, C.XIII, S.1, s.1-16.
- Demirbaş, Burcu, “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, C.II, S.243.
- Demirbaş, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006.
- Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2008.
- Dönmezer, Sulhi, **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin, Çelikkaya, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ankara, Ekin Yayınevi, 2007.

- Ela, Hatice, Kelecioğlu, M. Aykut, **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık, 2000.
- Erdoğan, Ahmet, “Ceza Hukukunda Kast,” **Adalet Dergisi**, 1948, C.I, S.5, s.573-596.
- Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 15.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995.
- Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul, Basım Atölyesi, 1988.
- Ersoy, Yüksel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2002.
- Green, Stuart P., “What Is Wrong With Tax Evasion?,” **Houston Business and Tax Law Journal**, Houston, 2009, C.IX, S.2, s.221-236.
- Güler, Süveyda, “1995 Yılından İtibaren Kaçakçılık Cezasının Uygulanması”, **Vergi Dünyası**, 1997, S.185, s.8-11.
- Gültekin, Hakkı, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, 1984, S.30, s.39-44.
- Gümüş, Erhan, “5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, 2008, S. 320, s.145-151.
- Günday, Metin, **İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2011.
- Gündel, Ahmet, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, 2003, S. 122, s.27-32.
- Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008.

- Güngör, Devrim, “Ceza Hukukunda Kural  zerinde Hata”, **TBB Dergisi**, 2007, S.68, s.135-160.
- Güngör, Devrim, **Ceza Hukukunda Fiil  zerinde Hata**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Hafizo ulları, Zeki, **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1987.
- Hafizo ulları, Zeki, “Kusurlulu u Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008, C.LVII, S.3, s.337-369.
- Hafizo ulları, Zeki,  zen, Muharrem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.baskı, Ankara, US-A Yayıncılık, 2010.
- Hızlı, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- İçel, Kayıhan, **Ceza Hukukunda Taksirden Doğan Sübjektif Sorumluluk**, İstanbul, Cezaevi Matbaası, 1967.
- İçel, Kayıhan, Donay, Süheyl, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, C.I, 3.baskı, İstanbul Beta Yayıncılık, 1999.
- İçel, Kayıhan, Evik, A. Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4.baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2007.
- Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, 2.baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

- Karakehya, Hakan, “Ceza Hukukunda Doğrudan Kast,” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, C.XV, S.1, s.117-138.
- Karakoç, Yusuf, **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995.
- Karakoç, Yusuf, “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası**, 1995, S.163, (Çevrimiçi),<http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>. 20 Nisan 2012.
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4.baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Kaya, Mahmut, “Yeni Türk Ceza Kanunu Üzerine”, **Yaklaşım**, 2005, S.146, s.225-230.
- Kazıcı, Sami, “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’ de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, 1993, S.146, s.26-43.
- Keyman, Selahattin, **Hukuka Giriş**, 3 .bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005.
- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 17.baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2006.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhale, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, 3.baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Kocahanoğlu, Osman Selim, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul, Bilmen Basımevi, 1977.

- Küçüktop, Sema, Küçüktop, Muzaffer, “Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 1995, S.169, s.83-92.
- Mutluer, M. Kamil, “Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler”, **Yaklaşım**, 1994, S.14, s.12-25.
- Mutluer, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Nohutçu, Ahmet, **İdare Hukuku**, 2.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2009.
- Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, 5.baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.
- Öncel, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’ un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, 1983, s.39-55.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 20.baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Önder, Ayhan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C.I, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1991.
- Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. bs., Ankara, Yetkin Basımevi, 2011.
- Öz diler Küçük, Eda, **Vergi Hukukunda Karineler**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Temmuz 2011.

- Özen, Muharrem, “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2003, C.LII, S.1, s.63-88.
- Özen, Mustafa, “Ceza Hukukunda Kanunu Bilmemek ve Hata”, **Uğur Alacakaptan’a Armağan**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Özgenç, İzzet, “Kast-Taksir Kombinasyonları,” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Süleyman Arslan’a Armağan**, Konya, Selçuk Üniversitesi Basımevi, 1998, C.VI, S.1-2, s.345-375.
- Özgenç, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Saban, Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? -II”, **Vergi Sorunları**, 2000, S.144, s.94-103.
- Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 4.baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.
- Sofuoğlu, Ahmet, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları”, **Vergi Dünyası**, 1997, S.191, s.132-142.
- Soyaslan, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3.baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2005.
- Şen, Ersan, **Türk Ceza Hukuku Suçun Genel Esasları ve Unsurları**, İstanbul, Der Yayınları, 2002.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5.baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011.

- Taş, Metin, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları”, **Yaklaşım**, 2003, S.130,s.22-26.
- Tesal, Reşat D., **İktisadi, Ticari, Mali Suçlar**, İstanbul, Hikmet Gazetecilik Ltd. Şti, 1972.
- Tetley, William, “Evasion/Fraude a La Loi and Avoidance Of The Law”, **Mcgill Law Journal**, Montreal, 1994, C.XXXIX,S.2,s.303-332(Çevrimiçi) <http://lawjournal.mcgill.ca/documents/39.2.Tetley.pdf>. 20 Nisan 2012.
- Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2009.
- Tosun, Öztekin, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, C.I, 4.baskı, İstanbul, Acar Matbaacılık Tesisleri, 1984.
- Tozman, Önder, “Hazırlık Hareketlerinden İcra Hareketlerine Geçiş Evresinde Failin İçinde Bulunduğu Bazı Psikik Durumların Kast Teşkil Edip Etmediği Sorunu,” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, C.XI, S.1-2, s.1113-1132.
- Uygur, Gülriz, “Adalet ve Hukuk Devleti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2004, C.LIII, S.3, s.29-38.
- Ünver, Yener, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan, Hukuksal Değer**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003.
- Yavaşlar, Funda Başaran, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, 2006, S.299, s.116-147.

- Yenisey, Feridun, Plagemann, Gottfried, **15 Mayıs 1871 Tarihli Alman Ceza Kanunu**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2009.
- Yılmaz, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 3.baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2005.
- Yılmaz, Sezgin, “213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10’uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, 2006, S.301,s.142-145.
- Yiğit, Uğur, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2004.
- Yücel, Necmi N., **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1955.
- Yücel, Tugay, “Kaçakçılık Suçu ve Cezası (Uygulamadaki Sorunlar ve Öneriler)”, **Vergi Dünyası**, 1992, S.130, s.16-23.
- Zafer, Hamide, “Türk Ceza Hukukunda Kusur Kavramı-Normatif Teorinin Öne Çıkışı-Ceza Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukukunun Ayrılmazlığı,” **TC. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2009, C.I, S.2, s. 151-194.
- “Akıl Hastalığı” (Çevrimiçi) http://tr.wikipedia.org/wiki/Akıl_hastalığı. 20 Nisan 2012.
- **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1949.

YARARLANILAN YARGI KARARLARI

- An. Mah. 28.06.1966 E. 1963/132, K. 1966/29 RG.27.06.1967/12632.
- DİBGK 12.06.1980 E.1977/1, K.1980/2 RG. 29.12.1980/17205.
- YCGK 09.04.1990 E. 1990/1-60, K. 1990/108.
- YCGK 17.12.1990 E. 1990/9-312, K. 1990/340.
- YCGK 17.12.1990 E. 1990/9-312, K. 1990/340.
- Y. 1. CD. 20.05.2009 E. 2008/7778, K. 2009/2858.
- Y. 2. CD. 03.06.2002 E. 2001/35691, K. 2002/10333.
- Y. 3. CD. 01.11.2011 E. 2011/14131, K. 2011/15650.
- Y. 9. CD. 02.11.1995 E. 1995/1494, K. 1995/5564.
- Y. 11. CD. 21.05.2002, E. 2002/4392, K. 2002/4543.
- Y. 11. CD. 02.02.2001 E. 2000/5998, K. 2001/823.
- Y. 11. CD. 28.05.2001 E. 2001/5066, K. 2001/5823.
- Y. 11. CD. 27.09.2001, E. 2001/5007, K. 2001/8710.
- Y. 11. CD. 22.01.2002 E. 2001/11768, K. 2002/410.
- Y. 11. CD. 07.02.2002 E. 2002/382, K. 2002/1016.
- Y. 11. CD. 09.05.2002 E. 2002/1198, K. 2001/3995.
- Y. 11. HD. 14.10.2008 E. 2007/2876, K. 2008/11179.
- Dn. 7. D. 19.11.2001 E. 2000/6105, K. 2001/3521.
- Dn.7. D. 23.09.1999 E. 1998/993, K. 1999/3059.

- Dn. VDDGK 09.03.1990 E. 1989/14, K. 1990/26.
- Dn. VDDGK 28.04.1995 E. 1994/265, K. 1995/153.
- Dn. VDDGK 12.11.1999 E. 1999/127, K. 1999/470.
- Dn. 3. D. 28.04.1987 E. 1986/3320, K. 1987/1071.
- Dn. 3. D. 20.02.2007 E. 2006/1519, K. 2007/448.
- Dn. 4. D. 15.02.1978 E. 1977/2292, K. 1978/486.
- Dn. 4. D. 18.09.1992 E. 1991/3763, K. 1992/3923.
- Dn. 4. D. 24.03.1998 E. 1997/1057, K. 1998/1132.
- Dn. 4. D. 23.03.2009 E. 2007/2421, K. 2009/1335.
- Dn. 4. D. 13.04.2009 E. 2008/5383, K. 2009/1912.
- Dn. 7. D. 24.11.1981 E. 1980/1274, K. 1981/1611.
- Dn. 7. D. 19.01.1988 E. 1986/1176, K. 1986/30.
- Dn. 7. D. 17.03.1992 E. 1991/4553, K. 1992/786.
- Dn. 7. D. 24.03.1999 E. 1999/653, K. 1999/1305.
- Dn. 7. D. 16.06.1999 E. 1998/3860, K. 1999/2618.
- Dn. 7. D. 18.03.2008 E. 2007/1132, K. 2008/1782.
- Dn. 9. D. 09.12.1987 E. 1986/5180, K. 1987/3671.
- Dn. 9. D. 31.03.1993 E. 1992/3243, K. 1993/1425.
- Dn. 9. D. 17.10.2000 E. 1999/4753, K. 2000/2910.
- Dn. 9. D. 27.03.2001 E. 2000/4946, K. 2001/1109.

- Dn. 9. D. 12.04.2006 E. 2005/1063, K. 2006/1242.
- Dn. 9. D. 20.05.2008 E. 2007/906, K. 2008/2530.
- Dn. 9. D. 09.06.2009 E. 2008/177, K. 2009/2410.
- Dn. 9. D. 20.01.2010 E. 2008/6145, K. 2010/49.
- Dn. 11. D 19.09.1996 E. 1996/289, K. 1996/3049.
- Dn.11. D. 01.10.1997 E. 1996/5683, K. 1997/3149.
- Dn. 11. D. 22.12.1998 E. 1997/2352, K. 1998/4653.
- Dn. 13. D. 14.10.1982 E. 1980/52, K. 1980/2797.