

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ETKİN PİŞMANLIK
KURUMU VE SONUÇLARI

Adem TURMUŞ

2501210530

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İSTANBUL-2024

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ETKİN PİŞMANLIK
KURUMU VE SONUÇLARI

Adem TURMUŞ

2501210530

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İSTANBUL-2024

ÖZ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ETKİN PİŞMANLIK KURUMU VE

SONUÇLARI

ADEM TURMUŞ

Vergi Ceza Hukuku içerisinde cezalarda indirim öngören hükümler bulunmakta olup 7394 sayılı Kanun Değişikliği ile birlikte de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359'a vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin cezalarda indirim hükümleri getirilmiştir. Söz konusu indirim hükümleri, farklı görüşler olmakla birlikte, Vergi Ceza Hukukuna vergi kaçakçılığı suçu için getirilmiş bir etkin pişmanlık kurumu olarak ifade edilmektedir. Bu ifade kendi içerisinde üç ön kabulü barındırmaktadır. İlk ön kabul, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen etkin pişmanlık kurumunun vergi kaçakçılığı suçları için sonuç doğurmayacağı; ikinci ön kabul, kanun değişikliği öncesi Vergi Ceza Hukuku içerisinde Türk Ceza Kanunu'ndaki etkin pişmanlık kurumunun hukuki niteliği ile paralel olan ve benzer sonuçları doğuracak bir ceza indirim kurumunun bulunmadığı; üçüncü ön kabul ise doğuracağı sonuçlar ve hukuki niteliği açısından getirilen indirim hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenenler gibi bir etkin pişmanlık kurumunu yansıttığıdır. Bu tez çalışmasında bahsi geçen üç ön kabul incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı, Pişmanlık, Etkin Pişmanlık Kurumu

ABSTRACT

**EFFECTIVE REPENTANCE INSTITUTION IN TAX CRIMINAL
LAW AND ITS CONSEQUENCES**

ADEM TURMUŞ

Within the Tax Criminal Law, there are provisions that stipulate a reduction in penalties, and with the Amendment to Law No. 7394, a reduction in penalties for tax evasion acts has been introduced to Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213. Although there are different opinions, the said reduction provisions are expressed as an effective regret institution introduced to the Tax Criminal Law for the offense of tax evasion. This expression contains three presuppositions within itself. The first presupposition is that the effective remorse institution regulated in the Turkish Criminal Code No. 5237 will not have consequences for tax evasion crimes; the second presupposition is that there is no penalty reduction institution in the Tax Criminal Law before the amendment of the law, which is parallel to the legal nature of the effective remorse institution in the Turkish Criminal Code and will have similar results; and the third presupposition is that the reduction provisions introduced in terms of the consequences and legal nature reflect an effective remorse institution like those regulated in the Turkish Criminal Code. These three presuppositions will be analyzed in this thesis.

Keywords: Tax, Tax Criminal Law, Tax Evasion, Regret, Effective Regret Institution

ÖNSÖZ

Suç fiillerine karşı öngörülen cezalarla kamu düzeninin korunması, suçluların ıslahı, suç fiillerinin ilk kez ya da tekrar işlenmesinin önlenmesi, zararın tazmini gibi çeşitlendirebilecek birçok amaç güdülmektedir. Sayılan bu amaçlara vergi cezaları açısından vergi uyumunun artırılması, vergi tahsilinin sağlanması da eklenebilecektir. Tüm bu amaçların elde edilmesinde cezanın miktarı, uygulanışı, af, cezalarda indirim gibi durumların etkisi olacaktır. Bu açıdan cezalarda indirim hükümlerine bakıldığında gerek 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda gerekse de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda birçok kanun hükmü görülmektedir. Bu tez çalışmasında ise 15 Nisan 2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı kanun değişikliği ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359'a getirilen indirim hükümleri incelenecektir.

Söz konusu çalışma 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen etkin pişmanlık hükümlerinden hareketle yapılacak olup çalışmada yeni hükümlerin Vergi Ceza Hukukuna getirilmiş bir etkin pişmanlık düzenlemesi olup olmadığının tespiti amaçlanmıştır. Ayrıca söz konusu yeni hükümlerin nasıl uygulanacağı, uygulama sürecinde yaşanabilecek sorunların neler olduğu, vergi uyumu ile verginin tahsiline ilişkin olası olumlu/olumsuz yansımaları ve uygulama ile elde edilmek istenen amaca ulaşıp ulaşılamayacağı gibi hususlara da ayrıca değinilecektir.

Çalışma sürecimde destek ve yardımlarından dolayı tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a ve başta Sayın Prof. Dr. S. Ateş Oktar olmak üzere bölümümüzdeki diğer hocalarıma teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca yüksek lisans eğitimim boyunca destekleri ile yanımda olan aileme, değerli büyüklerime ve arkadaşlarıma da minnettarlığımı ifade etmek isterim.

ADEM TURMUŞ

İSTANBUL, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE

PİŞMANLIK VE ETKİNLİK PİŞMANLIK

1.1. Pişmanlık Kavramı ve Benzeri Kavramlar	4
1.2. Pişmanlık Hükümlerinin İncelenmesinde Suç Yolu Aşamaları	6
1.3. Türk Ceza Hukukunda Pişmanlık Kurumunun Geçmişi	10
1.3.1. 765 sayılı TCK’da Pişmanlık Düzenlemeleri.....	10
1.3.2. 5237 sayılı Kanuna Geçişte Pişmanlık Düzenlemelerindeki Değişiklikler..	13
1.4. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’na Göre Etkin Pişmanlık Kurumu ve Uygulanması	14
1.4.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Düzenlendiği Suçlar	14
1.4.2. Etkin Pişmanlık Kurumundan Genel Yararlanma Şartları	15
1.4.3. Etkin Pişmanlık Kurumu ile Amaçlanan Fayda	20
1.4.4. Etkin Pişmanlık İndirimi Uygulanması Halinde Ortaya Çıkacak Sonuçlar .	21
1.4.4.1. Fail ya da Failler Açısından Sonuçları.....	21

1.4.4.1.1. Tek Failin Olduğu Suçlarda Etkin Pişmanlık	22
1.4.4.1.2. İştirak Halinde İşlenen Bir Suçta Etkin Pişmanlık.....	22
1.4.4.2. Suçtan Zarar Gören/Mağdur Açısından Sonuçları.....	24
1.4.4.3. Etkin Pişmanlık Kurumunun Yargılama Sürecindeki Sonuçları	25
1.4.5. Ceza Hükümü İçeren Diğer Kanunlarda Etkin Pişmanlık Kurumu Benzeri Düzenlemeler.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA PİŞMANLIK

2.1. Vergi Suçları için TCK'deki Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması	31
2.2. 7394 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesinde Vergi Hukukunda Pişmanlık	34
2.2.1. Pişmanlık ve Islah Kurumu	36
2.2.1.1. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamı	37
2.2.1.1.1. Vergi Kabahatlerinde Pişmanlık ve Islah Kurumu	37
2.2.1.1.2. Vergi Suçlarında Pişmanlık ve Islah Kurumu.....	40
2.2.1.2. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Şartları	41
2.2.1.2.1. Haber Verme Dilekçesi Öncesi İhbar Edilmemiş Olma	42
2.2.1.2.2. Haber Verme Dilekçesi Öncesi Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olma.....	42
2.2.1.2.3. Haber Verme Dilekçesi Öncesi İzaha Davet Edilmemiş Olma	43
2.2.1.2.4. Haber Verme Dilekçesi Öncesi Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olma	43
2.2.1.2.5. Pişmanlık Beyannamesi Verilmesi ve Vergi Asıllarıyla Pişmanlık Zammının Süresinde Ödenmesi	44
2.2.1.3. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Amaçlanan Fayda.....	46

2.2.1.4. Pişmanlık ve Islah Kurumu ile TCK'daki Etkin Pişmanlık Kurumunun Karşılaştırılması	48
2.3. 7394 Sayılı Kanun Değişikliği Sonrası Vergi Ceza Hukukundaki Etkin Pişmanlık Kurumu.....	51
2.3.1. Vergi Cezalarında Etkin Pişmanlık Kurumunun Kapsamı.....	51
2.3.1.1. Etkin Pişmanlık İndirimine Konu Vergi Kaçakçılığı Suçları	51
2.3.1.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Filleri ve Ceza Süreleri	51
2.3.1.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Muhatabı.....	54
2.3.1.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Verilme Usulü	56
2.3.1.1.4. Verilecek Cezalara Karşı Kanun Yolları.....	59
2.3.1.1.4.1. Olağan Kanun Yolları.....	60
2.3.1.1.4.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	63
2.3.2. Etkin Pişmanlık Kurumundan Yararlanma Şartları.....	64
2.3.2.1. Ödeme Şartı	64
2.3.2.2. AYM Kararı ile Kaldırılan Kanun Yoluna Başvurmama, Yapılmış Başvurulardan Vazgeçme Şartı.....	65
2.3.3. Öngörülen Etkin Pişmanlık Ceza İndirim Oranları	66
2.3.4. Özellikli Durumlarda Etkin Pişmanlık Kurumunda Uygulama	67
2.3.4.1. İştirak Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması.....	67
2.3.4.2. Tekerrür Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması.....	68
2.3.4.3. Suçların Birleşmesi (İçtima) Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması	70
2.3.4.3.1. Fikri İçtima ve Etkin Pişmanlık	71
2.3.4.3.2. Birleşik Suç ve Etkin Pişmanlık.....	73
2.3.4.3.3. Zincirleme Suç ve Etkin Pişmanlık.....	74
2.3.5. Bir Etkin Pişmanlık Uygulaması – Sahte Fatura Kullanma Suçu	76

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. 7394 Sayılı Kanun Değişikliğindeki Ceza İndirim Hükümlerinin TCK Etkin Pişmanlık Hükümleri ile Karşılaştırılması	82
3.1.1. Etkin Pişmanlık Hükümünün Ayrı Bir Hüküm Olarak Düzenlenmesi	83
3.1.2. Suç Tanımının Belirlenmesi	83
3.1.3. Failin Davranışının Niteliğinin Belirlenmesi	84
3.1.4. Aktif Davranışın Süresinin Belirlenmesi	84
3.1.5. Failin Eylemi Gerçekleştirme Gereği ve Davranışın İradiliği.....	85
3.2. Etkin Pişmanlık Kurumunun Yargı Sistemi Açısından Değerlendirilmesi. 86	
3.2.1. Etkin Pişmanlık Kurumu ve Non Bis In Idem İlkesi.....	86
3.2.2. Etkin Pişmanlık Kurumu ve Suçun İkrarı	90
3.3. Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Uyumu Açısından Sonuçları ve Değerlendirilmesi	92
3.3.1. Vergi Uyumuna ile Cezalarda Caydırıcılık İlişkisi	92
3.3.2. Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Uyumuna ile Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkileri	98
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA	105

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Cezalarını Kısmen ya da Tamamen Kaldıran veya Kesilmemesi Sonucunu Doğuran Durumlar	35
Tablo 2: VUK'ta Düzenlenen Cezalar	40
Tablo 3: 7394 sayılı Kanun Değişikliği Öncesi ve Sonrası Kaçakçılık Fiillerine İlişkin Ceza Alt ve Üst Sınırları	51
Tablo 4: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları.....	52



KISALTMALAR LİSTESİ

7394	:	7394 Sayılı Kanun Değişikliğinin 4.Maddesi
A.e.	:	Aynı Eser
A.g.e.	:	Adı Geçen Eser
A.y.	:	Yazara Ait Son Zikredilen Yer
AATUHK	:	6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Anayasa	:	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
BAM	:	Bölge Adliye Mahkemesi
BİM	:	Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	:	Bakınız
C.	:	Cilt
CD.	:	Ceza Dairesi
CMK	:	5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu
Çev.	:	Çeviren
E.	:	Esas Numarası
Ed.	:	Editör
GVK	:	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	:	2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:	Karar Numarası
K.K.	:	5326 sayılı Kabahatler Kanunu
KVK	:	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

m.	:	Kanun Maddesi
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa Numarası
T.	:	Karar Tarihi
TCK	:	5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kanunu
TMK	:	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
v.b.	:	Ve Benzerleri
v.d.	:	Ve Diğerleri
VUK	:	213 sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Etkin pişmanlık bu tez çalışmasında ayrıntıları ile bahsedileceği üzere kişinin işlediği suç fiili neticesinde öngörülen ceza yaptırımını tamamen kaldıran yahut cezanın indirimli olarak uygulanması sonucunu doğuran, Türk Ceza Hukukunda tarihsel süreç içerisinde farklı tanımlamalar ile gelişim göstermiş, tanımı ve içeriğinde değişiklikler olmuş bir kurumdur. 15 Nisan 2022 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7394 sayılı kanun değişikliği ile VUK m.359’a eklenen cezalarda indirim hükümleri, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’da çeşitli farklı suç tipleri için uygulanan etkin pişmanlık kurumunun Vergi Ceza Hukuku alanına da getirildiği yorumlarını beraberinde getirmiştir. Bu görüşün aksine, değişiklik öncesi mevcuttaki pişmanlık ve ıslah kurumunun bir etkin pişmanlık kurumu oluşturduğu, değişiklik ile bu kurumun kapsamının genişletildiği düşünceleri de mevcuttur. 7394 sayılı kanun değişikliğinin madde gerekçesinde de VUK’ta yer alan pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi kaçakçılığı suçları için etkin pişmanlık kurumu olarak yorumlandığını ve değişiklik hükümleri ile bu kurumun kapsamının genişletildiği ifadesi yer almaktadır.

VUK m.359’a eklenen indirim hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları için getirilmiş etkin pişmanlık düzenlemesi olduğu yorumu bu açıdan üç ön kabulü içerisinde barındırmaktadır. Bu ön kabuller ile ilk olarak TCK’daki etkin pişmanlık hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları için uygulanamayacağı, ikinci olarak kanun değişikliği öncesi vergi kaçakçılığı suçları için yararlanılabilecek VUK içerisinde etkin pişmanlık düzenlemesinin bulunmadığı, son olarak ise getirilen indirim hükümlerinin hukuki niteliğinin TCK’daki etkin pişmanlık düzenlemeleri ile aynı olduğu görüşleri kabul edilmiş olmaktadır. Bu tez çalışmasının amacı da bu noktadan hareketle söz konusu üç ön kabulü inceleyerek 213 sayılı Kanun m.359’da yapılan değişikliklerin, Vergi Ceza Hukukuna getirilmiş bir etkin pişmanlık kurumu olup olmadığının tespitidir. Çalışmada 7394 sayılı Kanun Değişikliği, 5237 sayılı Kanun’da düzenlenen etkin pişmanlık kurumu ve 213 sayılı Kanun’daki Pişmanlık ve Islah Kurumu ile karşılaştırılarak incelenecektir.

Ayrıca ceza yaptırımları gerek suçun önlenmesi gerekse de failin ıslahı gibi farklı amaçlar güttüğünden etkin pişmanlık kurumunun suç davranışı üzerindeki etkisi

yadsınamayacak derecede önemlidir. Bu nedenle söz konusu değişikliğin vergi uyumu ile vergi suç ve kabahatlerinin cezalandırılmasında güdülen amaca sağlayacağı fayda ve zararlar ile vergi yargı sisteminde yaşanabilecek olası sorunlar da irdelenecektir.

Bu tez çalışmasının ana odağı 7394 sayılı Kanun değişikliğin 4.maddesi ile VUK m.359'a getirilen ceza indirim hükümleridir. Bu nedenle çalışma boyunca bu indirim hükümlerine ithafen öğretilen etkin pişmanlık kurumu ifadesi kullanıldığından anlatımda da bu ifade ile çalışma ele alınacaktır. Birinci bölüm dışında diğer bölümlerde etkin pişmanlık kurumu ile TCK'daki hükümlerin kastedildiği durumlarda "TCK'daki etkin pişmanlık kurumu" atfıyla ilgili kurumdan bahsedilecektir.

Vergi cezaları geniş anlamda hem VUK'ta hem de 4458 Sayılı Gümrük Kanunu(GK)'nda yer alan cezaları ifade eden bir kavram olmasına karşın bu tez çalışmasında vergi cezaları ile VUK'ta düzenlenen cezalar kastedilecektir.

Vergi Ceza Hukukunda etkin pişmanlık kurumu ve sonuçları başlıklı bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; TCK'da yer alan etkin pişmanlık kurumu incelenecektir. Etkin pişmanlık kurumu her suç fiili için bulunmamaktadır. Belli suçlar için bulunan bu indirim kurumundan kişinin yararlanabilme süreci suçun türü, yapısı, işleniş biçimi, suçun işlenme aşaması gibi detaylar ile şekillenebilmektedir. Dolayısıyla TCK'da yer alan etkin pişmanlık kurumunun diğer ceza indirimlerinden farkının ne olduğu ve de uygulananın anlaşılır hale getirilmesi adına konu, etkin pişmanlık düzenlemesinin bulunduğu suç tiplerinden örnekler ile ele alınacaktır.

İkinci bölümde; öncelikle TCK'daki etkin pişmanlık hükümlerinin vergi suçları için uygulanabilirliği irdelenecek olup sonrasında 7394 sayılı kanun değişikliği öncesinde vergi ceza hukuku açısından etkin pişmanlık kurumunun varlığından bahsedilip edilemeyeceği hususu, pişmanlık ve ıslah kurumunun da incelenmesi suretiyle tespit edilecektir. Bölümün devamında ise 7394 sayılı kanun değişikliği ile VUK m.359'a getirilen ceza indirim hükümleri ele alınacak olup indirim hükümlerinden yararlanma koşulları, uygulamanın nasıl yapılacağına ilişkin detaylardan bahsedilecektir. Bölüm sonunda ise suçun tespiti aşamasından suçun infazına kadar olan ceza indiriminin uygulandığı bir suç vakıası ele alınacaktır.

Böylelikle söz konusu indirim hükümleri ile birinci bölümde TCK'daki etkin pişmanlık kurumuna ilişkin örnekler arasında bağlantı kurulmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde; 7394 sayılı kanun değişikliğinin TCK'daki etkin pişmanlık kurumu ile karşılaştırmalı analizine gidilecek olup tez çalışmasının ana odağı olan 7394 sayılı kanun değişikliğinin bir etkin pişmanlık düzenlemesi olarak yorumlanıp yorumlanamayacağının cevabına gidilecektir. Ayrıca bölümün devamında getirilen indirim hükümlerinin vergi yargı sistemi açısından doğuracağı sonuçlar ile suç ve kabahatlerinin cezalandırılmasında güdülen amaca sağlayacağı fayda ve zararlar değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE PİŞMANLIK VE ETKİNLİK PİŞMANLIK

1.1. Pişmanlık Kavramı ve Benzeri Kavramlar

Suç şekli anlamda TCK’de yer alan ve cezai yaptırıma bağlanan her fiildir. Öze ilişkin ise fiilin gerçek mahiyetine bakılmaktadır¹. Ceza ise suç teşkil eden fiilin yapılmasını önlemek adına faile üzüntü, acı veya sıkıntı vermeye yönelik yaptırım; mağdurun zararını gidermeye yönelik faile bir şeyi yapmaya yönlendiren cebri yaptırım olarak ifade edilebilir. Adalet Bakanlığının Hukuk sözlüğünde ise suç kavramı “1. Törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış. 2. huk. Yasalara aykırı davranış, cürüm,” ceza kavramı ise “Suç işleyen kişilerin karşılaşacakları tepkidir, yani kanunun suç işleyen kimseye uygulanmasını öngördüğü müeyyide...” olarak tanımlanmaktadır².

Türkçede pişman kelimesi “Yaptığı bir işin veya davranışın olumsuz sonucunu görerek üzülen; nadim.”³ anlamına gelmektedir. Pişmanlık ise pişman olma halini ifade etmektedir. Pişmanlıkta yapılan veya yapılmayan bir eylem sonucunda kişide üzüntü, hoşnut olmama duyguları oluşmaktadır. Bir kişi bir eylemede bulunurken bir düşünsel süreç sonrası eyleme geçmektedir. Eylemin neticeleri görülmesi ile birlikte ise kişi aynı düşünsel süreci yeniden yürütmekte ve değerlendirmede bulunmaktadır. İkinci düşünsel süreç sonrası kişi eylemi yapmamış olma yönünde bir duygu durumuna geçmektedir⁴.

Etkin pişmanlık kurumunun tarihsel gelişimi incelenirken görülebilecek ilk şey bu kurumun gerek uygulandığının gerekse de kavram olarak kullanılışının değişiklik göstermesidir. Öğretide aktif pişmanlık, faal nedamet, faal pişmanlık suç sonrası etkin

¹ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, **Ceza Hukuku**, ed. Hakan Karakehya ve Nazmiye Özenbaş, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 2018, s.4

² Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr> , (Erişim: 29.04.2023)

³ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr> , (Erişim: 06.05.2023)

⁴ Nida Özdemir ve Sevede Düzgüner, “Psikolojik Açıdan Suçluluk, Pişmanlık ve Günahkarlığın Kapsamı ve Yakın Kavramlar Arasındaki Yeri”. **Ondokuz Mayıs Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Samsun, Sayı:49, 2020, s.505-506

cayma, eylemli pişmanlık gibi benzer kavramlar ile ifade edilen ve bu çalışmada tercihen kullanılacak etkin pişmanlık kavramı tarihsel süreç içerisinde gelişim göstererek bugünkü halini almıştır⁵.

Örneğin pişmanlık denildiğinde İslam’da akla tövbe gelmektedir. Ancak tövbe pişmanlıktan daha özel bir kavramdır. Şöyle ki tövbe, kötü veya çirkin olan bir şey için yapılır. Kişi kötü olmayan bir şey için de pişmanlık duyabilmektedir. Tövbe kelimesi Arapça “*pişman olmak, dönmek, vazgeçmek, terk etmek*” anlamlarına gelmektedir⁶. TDK Sözlüğünde ise tövbe “*İşlediği bir günah veya suçtan pişman olarak bir daha yapmamaya karar verme*” olarak tanımlanmaktadır^{7 8}.

765 sayılı TCK’da ise pişmanlık, nedâmet kavramı ile ifade edilmektedir. Nedâmet, “*İşlenen kötülükten dolayı üzüntü ve pişmanlık duyma anlamında ahlâk terimi.*”⁹ anlamına gelen bir kelime olarak pişmanlık kelimesinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Faal nedâmet kavramı ise faal (aktif) , nedamet (pişmanlık) kelimelerine karşılık gelmekte ve suçlu bir kişinin pişmanlık göstermesi durumunda bazı suçlarda cezanın düşürülmesi hali anlamına gelmektedir¹⁰.

Etkin pişmanlık, teşebbüs, gönüllü vazgeçme, faal nedamet gibi kavramlarla ilgili 765 sayılı TCK ile 5237 sayılı TCK’da farklı farklı düzenlemelerin bulunması karışıklıklara neden olabilmektedir. Söz konusu kavramların kelime anlamlarının dışında kanun içerisindeki karşılıkları çalışmada odak noktası olacaktır. Uygulamada birbirleri ile olan farklılıklarının anlaşılması suç yolunda hangi aşamalarda ortaya çıktıklarının bilinmesi gerekebilir.

⁵ Yasemin Baba, **Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık**, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s.1-2

⁶ Adem Çiftçi, “İslam Ceza Hukukunda Suça Teşebbüsten Vazgeçme”, **Cumhuriyet Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sivas, Rektörlük Basımevi, C.19, Sayı:1, 2015, s.41

⁷ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/> , (Erişim: 06.05.2023)

⁸ Tövbenin cezalara etkisi ise maddi hukuk düzeninden farklı olarak ele alınması gerekir. Çünkü İslam Ceza Hukukunda yapılan suçun neticesindeki cezaların hem dünyevi hem de uhrevi karşılığı bulunmaktadır. (Çiftçi, İslam Ceza Hukukunda Suça Teşebbüsten Vazgeçme, s.42)

⁹ Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, (Çevrimiçi), <https://islamansiklopedisi.org.tr/>, Erişim: 09.05.2024)

¹⁰ Abdullah Demir, **Hukuki Terimler Sözlüğü**, Astana Yayınları, 2017, s.327

1.2. Pişmanlık Hükümlerinin İncelenmesinde Suç Yolu Aşamaları

Bir fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi ve yapılan hareketin hangi aşamadan sonra suç fiiline dönüşeceğinin belirlenmesinde suç yolu aşamalarının açıklanması gerekir. Suç yolu aşamaları ile bir suçun tam hali ile teşebbüs aşamasında kalmış halinin ayrımı yapılabilecektir. Ayrıca bu çalışmada bu kısmın önemi, failin hangi aşamada yapacağı iradi eylem ile etkin pişmanlık kurumundan ya da gönüllü vazgeçmeden yararlanabileceğinin tespitidir. Bu açıdan ileride bahsi geçecek olan vergi kaçakçılığı suçları açısından suç yolu aşamalarının bilinmesi gerekmektedir.

Suç yolu aşamaları suçun işlenmesinde izlenen aşamalardır. Suçun kaç aşamadan oluştuğu konusunda farklı görüşler mevcuttur. Hafızoğulları ile Özen suçun icrası ve tamamlanması olmak üzere suçun iki aşamadan oluştuğunu belirtmişlerdir. Erem ise bu sayıyı üçe çıkartarak düşünce, karar ve icra aşamalarının olduğunu söylemiştir. Suçun dört aşamadan oluştuğunu belirten Toroslu, bu aşamaları düşünce, icra hareketine başlama, tamamlama ve son bulma olarak¹¹, Hakeri¹² ise karar, hazırlık hareketi, icra hareketi ve netice olarak isimlendirmiştir. Bu çalışmanın konusu etkin pişmanlık olduğundan suçun tamamlanması ve son bulması aşamalarının görülmesi ve etkin pişmanlığın gönüllü vazgeçme, cezasızlık, teşebbüs gibi benzeri hükümlerden farklılığının anlaşılması bakımında Toroslu ve Hakeri'nin suç yolu aşamaları ile suç fiili incelenecektir.

Suç yolu aşamaları sırasıyla düşünce, hazırlık, icra hareketine başlanması ve netice aşamasıdır. “iter criminis” olarak ifade edilen suç yolunda fail icra hareketlerine başlamasıyla TCK'nın alanına girmektedir¹³. Düşünce aşamasında kişi suç içeren eylemi yapıp yapmamaya karar vermekte, hazırlık aşamasında ise suçu nerede nasıl işleyeceği, kullanacağı eşyaların tedariki gibi hazırlık hareketlerinde bulunmaktadır.

¹¹ Ensar Baki, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Ankara, Sayı:1, 2016, s.32 (Hafızoğulları, Özen, Erem ve Toroslu'nun görüşlerine Ensar BAKI'nin mezkur eserinden ulaşılmıştır.)

¹² Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler**, Astana Yayınları, Ankara, 18.bsk., 2020, s.341

¹³ Koca ve Üzülmüş, **Ceza Hukuku**, s.117 ; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku...**, s.346 ; Serkan Meraklı, Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İsa Başbüyük: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 14.Baskı, 2023, s.467

Bu iki aşamadaki kişi istisnalar hariç amacın tam ortaya konulamaması ile hem neticeye uzaklıkları sebebiyle tehlikesizlik açısından hem de failin niyetinin tespitinin mümkün olmaması nedeniyle de irade zayıflığı açısından cezalandırılmamaktadır¹⁴. İstisnai durum ise hazırlık hareketi suç tipinde cezalandırılacağı belirtiliyorsa¹⁵ ya da hazırlık hareketindeki fiil ayrıca bir suç teşkil ediyorsa cezalandırma yoluna gidilebilmektedir¹⁶.

İcra hareketine başlanması aşaması ise TCK m.35/1 gerekçesinde “...suç ile belirli bir yakınlıkta bağlantılı olan hareketin yapılması, suçun icrasına başlandığı anlamına gelir.” diyerek tanımlanmıştır. Subjektif teorilerden suç kastı teorisi, failin kastını ortaya koyan fiili icra hareketi olarak, aksi halini ise hazırlık hareketi olarak değerlendirmektedir. Objektif teorilerde yer alan şekli objektif teori, suç tipinde yer alan hareketi icra hareketi olarak kabul etmekteyken; Maddi objektif teori ise hareketin suç tipindeki harekete bağlı ve zorunlu olan hareketleri de icra hareketi olarak değerlendirmektedir. Hukuki yarar teorisi ise hukuki yararı tehlikeye sokan hareketleri icrai olarak kabul etmektedir. İcra hareketinin tamamlanması için Subjektif görüş failin düşünce ve planını esas alırken, objektif görüş neticeyi gerçekleştirmek adına yeterli hareketin yapıp yapılmadığına dikkat etmektedir¹⁷. TCK m.35’in gerekçesindeki suç tipiyle bağlantılı ve yalınlık bulanan hareketler ile suçun icrası başlanmış sayılacağı ifadesinden hareketle hukukumuzda Maddi objektif teorinin benimsendiği söylenebilir¹⁸.

¹⁴ Hakeri, **Ceza Hukuku...**, s.346 ve s.350 ; Meraklı, **Türk Ceza Hukuku...**, s.467 ;

İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 19.bsk., 2023, s.557

¹⁵ Genel kabul hazırlık hareketinin cezalandırılmayacağı yönünde olmasına karşın teşebbüse elverişli olmalarına karşın kanundaki özel düzenleme ile teşebbüs halinde dahi suçun tamamlanmış hali ile cezalandırılan “kalkışma suçu” adlandırılan suçlar bulunmaktadır. Söz konusu suçlarda bazı durumlarda hazırlık hareketi yapan kişiler suçun tamamlanmış halinden ceza alabilmektedir. Örneğin TCK m.227’de yer alan fuhuş suçunda çocuğa yönelik olarak düzenlenen 1.fikrasında “*Bu suçun işlenişine yönelik hazırlık hareketleri de tamamlanmış suç gibi cezalandırılır.*” hükmü bulunmaktadır.

(Timur Demirtaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 18.bsk., 2023, s.531)

¹⁶ Özgenç, **Türk Ceza Hukuku...**, s.557 ve A.e. s.665

¹⁷ Meraklı, **Türk Ceza Hukuku...**, s.472-473

¹⁸ Demirtaş, **Ceza Hukuku**, s.515

Buradan hareketle yapılan eylemin bir hazırlık hareketi mi yoksa icra hareketinin başlangıcı mı olduğu faili cezai sorumluluk altına olup olmadığının belirlenmesinde önemli olacaktır. Bunun tespiti de hakimler tarafından yapılacaktır¹⁹.

Suç yolunun son aşaması ise neticedir. Netice, hareket ile dış dünya da maddi meydana gelen, suç tanımında belirtilen değişikliktir. Suçta daima sosyal bir zarar olduğu kabul edilmektedir. Her suçta olan zarara doğrudan zarar denir. Zarar vermeden kasıt hukuki olarak korunan varlığın imhası, azalması veya kaybı gibi olabileceği gibi tehlikeye koyma, tehlikeye sokma ya da gerçekleşmesi mümkün olan bir etkiye maruz bırakma şeklinde de olabilmektedir. Burada basit bir mümkün olma yeterli olmamakta muhtemel bir zararın varlığı aranmaktadır ve burada matematikselenden ziyade herhangi bir dereceye bakılır Örneğin bir kişinin kamusal alanda silahla havaya ateş açması neticesinde herhangi bir zarar ortaya doğurmasa dahi diğer insanları tehlikeye koyma anlamında muhtemel bir zararı ortaya çıkardığından bir suç olarak nitelendirilir²⁰.

Suçun hareket ile netice arasındaki süreçle ilgili bilinmesi gereken ikili bir ayrım da suçun sona ermesi ile suçun tamamlanması arasındaki farktır. Bu farkın anlaşılmasının, etkin pişmanlık kurumunun anlaşılması açısından önemli noktalardan biri olarak görülebilmektedir. Suçun tamamlanması hukuka aykırı durumun meydana getirilmesi anlamına gelmekte iken suçun sona ermesi ise hukuka aykırı durumun ortadan kalkmasıdır. İcra hareketlerinin yapılması ve neticenin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmış kabul edilir. İlgili suç için ceza verilmesi ya da suçun işlenmiş olduğunun kabul edilmesi, suçun tamamlanmış olmasına bağlıdır. Suçun tamamlanmamış olması halinde teşebbüs hükümlerinden bahsedilmektedir. Bu ayrıma gidilmesinin sebebi suçun tamamlanması ile sona ermesinin aynı anda olabileceği gibi farklı anlarda da olabileceğidir. Bunu mümkün kılan ise ani suç ile kesintisiz suç ayrımında yatmaktadır²¹.

¹⁹ Ersin Şare, “Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:130, 2017, s.136

²⁰ Nevzat Toroslu ve Haluk Toroslu, **Ceza Hukuku : Genel Kısım**, 24.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, s.119-123

²¹ Meraklı, **Ceza Hukuku**, s.478-479

Neticesi derhal gerçekleşen suçlara ani suç, neticenin belli bir süre devam ettiği suçlara ise kesintisiz suç denmektedir. Ani suçlarda hareketin yapılması ile suç tamamlanmakta ve sona ermektedir. Kesintisiz suçlarda ile suç fiilinin işlenmesi ile suçun tamamlandığı ancak fiilin icrasının devamı ile neticenin belli bir süre daha devam etmesi nedeniyle suçun sona erme anın tamamlanma anından farklı olduğu suç türüdür²². Örnek ile açıklamak gerekirse TCK m.109'da düzenlenen Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma Suçu (KHYK) bu amaçla yapılan fiilin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmaktayken, mağdurun serbest kalması ile suç sona ermektedir.

Failin suç niteliğindeki fiili neticeye ulaştığında suç tamamlanmış olmaktadır. Fail işlediği suçun tam halinden ceza almaktadır. İstenen neticenin failin iradesi dışındaki bir sebeple gerçekleşmemesi halinde ise suç tipinin teşebbüse elverişli olması halinde fail teşebbüsten ceza almaktadır²³. TCK m.35/1 gereğince teşebbüs için kişinin kastı aranmakta, dolayısıyla kişinin taksir ile işlediği suçlarda teşebbüsten bahsedilememektedir. Çünkü temel kusurluluk şekli olarak kast kabul edilmekte taksir ise kanunun belirlediği istisnai durumlarda kusur olarak kabul edilmektedir²⁴.

Harekette kişinin kendi iradesinin bulunması, suç teşkil eden neticenin bu kusurlu irade ile gerçekleşmesidir²⁵. Faile ceza verilebilmesi için kusurun bulunması zorunludur. Şöyle ki fail suç içeren eylemi gerçekleştirip gerçekleştirilmeme tercih kudretine sahip bulunmalıdır²⁶. Ceza hukukumuzda kast ve taksire dayanan kusur sorumlulukları bulunmaktadır. İki durumda da fail eylemi kendi iradesi ile işlemektedir. Yapma ya da yapmama şeklinde tezahür eden bu eylemlerde fail kast halinde neticeyi öngörerek hareket etmektedir²⁷. Taksir de ise netice öngörülmemekte ya da kişinin belli yeteneklerinden dolayı öngörebileceği neticenin gerçekleşmeyeceğini düşünerek bir harekette bulunması durumları vardır. Türk Ceza Kanunumuzda kural suçun kast ile işleneceği yönündedir. Dolayısıyla taksir

²² Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.581-582

²³ A.g.e., s.557-558

²⁴ Demirtaş, **Ceza Hukuku**, s.417

²⁵ Selami Turabi, "Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:101, 2012, s.269-270

²⁶ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.10

²⁷ Koca ve Üzülmüş, **Ceza Hukuku**, s.47

durumunda bir kişinin ceza alabilmesi, suçun ilgili maddesinde taksirli halinin suç olarak düzenlenmesine bağlıdır²⁸.

A'nın B'yi öldürmek kastı ile B'ye ateş etmesi sonucunda B yaralı olarak kurtulması durumunu suç yolu aşamalarına örnek olması adına incelenirse: Fail öldürme kastı ile silah temin etmesi ile düşünce hazırlık aşamalarını; B'ye ateş ederek ise icra hareketine başlama aşamalarını tamamlamıştır. Netice aşamasında ise öldürmek kastı ile hareket etmesine karşın B'nin hayatta kalması ile netice gerçekleşmemiştir. Suç tipinin teşebbüse elverişli olması nedeniyle A, Kasten Adam Öldürmeye Teşebbüs suçundan ceza alacaktır. Söz konusu suçta icra hareketi ile netice ayrılabilir.

Sırf hareket suçlarında netice ile icra hareketi ayırlanamamaktadır. Kişinin hareketi yapması ile netice gerçekleşmiş kabul edilir²⁹. Örneğin hakaret suçunda hakaret eyleminin sözlü beyanı anında netice de gerçekleşmiş olacaktır. Tabi bu gibi suçlarda suçun işleniş biçimine göre netice ile hareketin birbirinden ayrıldığı özel örnekler ayrıca değerlendirilebilir.

1.3. Türk Ceza Hukukunda Pişmanlık Kurumunun Geçmişi

1.3.1. 765 sayılı TCK'da Pişmanlık Düzenlemeleri

Türk Ceza Hukuk Sistemi açısından etkin pişmanlık kavramı gerek uygulanış gerekse de kelime ifadesi anlamında değişiklikler göstererek günümüzdeki halini almıştır. Dolayısıyla kelime anlamı olarak faal nedâmet kavramı etkin pişmanlık kavramı ile eşleşse de 765 sayılı TCK ile 5237 sayılı TCK'da kapsam ve içerikleri farklılık arz etmektedir³⁰. Faal nedamet kavramı etkin pişmanlık kavramının 765 sayılı kanunun yürürlükte olduğu dönemde öğretilde tercih edilen adıdır³¹. Bu nedenle faal nedamet kavramı kullanıldığında kastedilen 765 sayılı kanunda düzenlenmiş olan

²⁸ A.g.e., s.51-52

²⁹ Demirtaş, **Ceza Hukuku**, s.147

³⁰ Arif Emre Sümer, "Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık", **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sakarya, C.11, Sayı:2, 2023, s.1232

³¹ A.g.e., s.1233

kavram anlaşılmalıdır. Etkin pişmanlık teriminin bahsi ile de 5237 sayılı kanundaki düzenlemeler kastedilmektedir.

Faal nedamet, suç yolundan dönme ve neticesinde cezadan indirim alınması sonucunu doğuran hukuki bir kavramdır. Kişi faal nedamette suç yolu aşamalarını tamamlamakta ancak istenilen neticenin gerçekleşmesi yine faalin hareketleri ile engellenmektedir. Kişinin öldürmek kastı ile arkadaşını zehirlemesi ancak failin ölüm neticesi gerçekleşmeden o kişiyi hastaneye götürerek ölüm neticesinin gerçekleşmesine engel olması hali faal nedamete örnek verilebilir³².

Faal nedamet, 765 sayılı kanundaki benzer bir kavram olan ihtiyarile vazgeçmeden ayrımı bir indirim kurumudur. Bu iki indirim kurumu da suç yolu aşamaları içerisinde anlam kazanmakta olup icra hareketlerinin varlığı söz konusudur³³. İcra hareketine başlanmış olması halinde kişi ceza muhatabı olabilmektedir. Faal nedamette kişi suç yolu aşamalarından icra hareketini tamamlamakta ve istenilen neticenin gerçekleşmesine engel olmaktadır. İhtiyarile vazgeçmede fail, icra hareketlerinin tamamlamaktan vazgeçmekte, suç yolu aşamalarından geri dönmektedir. İhtiyarile vazgeçme sonucunda teşebbüsten cezalandırılma durumu ortadan kalkabilirken, faal nedamette ise ceza indirimi meydana gelmektedir³⁴.

Uygulamada bu ayrımın karşılığı teşebbüste yapılan tam teşebbüs – eksik teşebbüs ayrımında netleşecektir. Eksik teşebbüste icra hareketleri failin dışındaki bir sebeple tamamlanamamaktadır. Eksik teşebbüsün mümkün olduğu suçlar için ihtiyarile vazgeçme söz konusu olabilecektir. 765 sayılı kanuna göre de eksik teşebbüs aşamasında ihtiyarile vazgeçme halinde faile ceza verilmeyeceği belirtilmiştir³⁵. İcra hareketleri tamamlanmasına karşın failin dışındaki sebepler ile neticenin gerçekleşmemesi halinde ise tam teşebbüs durumu oluşmaktadır. 5237 sayılı kanunda

³² Köksal Bayraktar, “Faal Nedamet”, *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C.33, Sayı:3-4, 2011, s.122-123

³³ A.g.e., s.123

³⁴ A.g.e., s.124

³⁵ Baki, Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, s.35

yer almayan bu ayrım 765 sayılı kanunda bulunmaktadır. Dolayısıyla değerlendirme 765 sayılı kanun özelinde yapılmalıdır.

Faal nedamet kavramı suç öncesine özgü olduğu durumda suç tamamlanmamış halindedir. İcra hareketi ile netice arasında neticenin gerçekleşmesi engellenmektedir. Suçun tamamlanması halinde yani neticenin gerçekleşmesi halinde fail tarafından gerçekleştirilecek suçtan doğan zararın ortadan kaldırılması, tazminat ödenmesi, pişmanlığı gösterici davranışlarda bulunulmasında 765 sayılı kanunda cezaların indirimi sonuçlarını doğuran düzenlemeler yer almakta olup bazı yazarlar için bu durum suçtan sonra oluşan faal nedamet olarak değerlendirilmiştir³⁶.

Faal nedamet suç tamamlanmadan önce olması hali, dar anlamda faal nedamet ya da suçun tamamlanması öncesi faal nedamet olarak; suç tamamlandıktan sonra oluşana ise geniş ya da suçun tamamlanması sonrası faal nedamet olarak isimlendirilmiştir³⁷. Faal nedamet genel hükümlerde düzenlenmemiştir. Öğretide ise faal nedamet suçtan önce ve sonra olarak ya da dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılacaktır ancak öğretide faal nedamet ile bahsedilen suçtan önce oluşan şeklidir³⁸. Netice gerçekleşmesi sonrası pişmanlık halleri ise suç sonrası pişmanlık hali olarak nitelendirilmiş ve bu anlamda genel bir düzenleme 765 sayılı TCK'da bulunmadığından fail tam teşebbüsten ya da tamamlanmış suçun cezasını almaktaydı. Faal nedamet kapsamında failin nasıl cezalandırılacağı ise öğretide tartışma konusudur. Bu tartışmalara girmemekle beraber hakim görüş suç öncesi faal nedamet halinde faalin tam teşebbüsten ceza alması ancak uygulanacak cezada 765 sayılı TCK m.59'daki indirim hükümlerinin uygulanmasıdır³⁹.

Öğretideki tartışmalardan sıyrıldığımızda suç öncesi faal nedametten yararlanılabilmesi için:

- Nedamete konu suçun teşebbüse elverişli olması gerekir.
- Suçun neticesi gerçekleşmemelidir.
- Neticenin gerçekleşmesine fail engel olmalıdır.

³⁶ Sümer, Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık, s.1233

³⁷ Baki, Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, S.35

³⁸ Bayraktar, Faal Nedamet, s.126

³⁹ Baki, Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, s.34-36

- Failin engel olma çabası ihtiyari yani kendi iradesi ile olmalıdır⁴⁰.

1.3.2. 5237 sayılı Kanuna Geçişte Pişmanlık Düzenlemelerindeki Değişiklikler

2000 tarihinde Dönmezer Tasarısının 765 sayılı TCK m.39 gerekçesi için belirtildiği üzere, failin tutumunun karşılıksız kalmaması, sosyal savunmanın güçlendirilmesi ve oluşan kötülüğü ortadan kaldırmaya yönelik teşvikler getirilmesi gerekleri neticesinde genel bir etkin pişmanlık kurumunun yani tüm suçlar için etkin pişmanlık kurumunun düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁴¹.

5237 sayılı TCK dönemi gelindiğinde 765 sayılı TCK'da yer alan teşebbüs, ihtiyarile vazgeçme, faal nedamet gibi kurumlarda köklü değişikliklerin yapıldığı, netice sonrası duyulan pişmanlığa ilişkin etkin pişmanlık kavramının geldiğini görülmektedir.

Öncelikle 765 sayılı TCK'da yer alan eksik teşebbüs tam teşebbüs ayrımı her olaya uygulanabilen objektif bir ölçütün bulunamaması sebebiyle kaldırılmış olup bunu teşebbüs başlığı altına alarak verilen zarara ve yol açılan tehlikeye odaklanması gerektiği görüşüne yer verilmiştir⁴².

Eksik teşebbüs ile tam teşebbüs ayrımının kaldırılması gönüllü vazgeçme ile faal nedamete ilişkin de değişiklik gerektirmiştir. İcra hareketinin tamamlanıp tamamlanmaması üzerindeki ayrımın kaldırılması sadece neticenin gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında ikili ayrıma gidilmiştir. Bu açıdan icra hareketinin tamamlanıp neticenin gerçekleşmemesi arasında bulunan faal nedamet kaldırılarak icra hareketinin tamamlanmaması öncesinde yer alan gönüllü vazgeçme ile birleştirilmiştir. Sonuç olarak netice gerçekleşmeden failin iradesiyle suçtan vazgeçmesi durumu tek başlık olarak gönüllü vazgeçme altında toplanmıştır. Failin netice gerçekleştikten sonra duyduğu pişmanlığa yönelik davranışlarına ilişkin 765

⁴⁰ Bayraktar, Faal Nedamet, s.141-142

⁴¹ Baba, Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, s.19-20

⁴² Baki, Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, s.37

sayılı TCK'da geniş anlamdaki suç sonrası faal nedamet hali ise etkin pişmanlık olarak düzenlenerek ceza indirimi sebebi olarak 5237 sayılı TCK'da kendine yer bulmuştur⁴³.

1.4. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na Göre Etkin Pişmanlık Kurumu ve Uygulanması

1.4.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Düzenlendiği Suçlar

5237 Sayılı TCK sistemindeki etkin pişmanlık kurumu yapılan değişiklik ile sadece suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık duyarak yaptığı haksızlığın neticelerini ortadan kaldırabilmesine olanak sağlayarak failin alacağı cezadan indirim alabilmesini ya da hiç ceza almamasını sağlayan bir kurum haline gelmiştir. Dolayısıyla etkin pişmanlık kurumu failin icra hareketlerini tamamlaması ve neticenin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkmaktadır⁴⁴.

Etkin pişmanlık kurumu tüm suçlar için düzenlenmiş bir indirim kurumu değildir. Etkin pişmanlık kurumundan bir failin yararlanabilmesi için öncelikle ilgili suç tipi için kanunda etkin pişmanlık hükümlerinin bulunması gerekmektedir⁴⁵.

TCK'da etkin pişmanlık hükümlerinin düzenlendiği suçlar şunlardır: Organ veya doku ticareti suçu (m.93), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu (m.110), malvarlığına karşı suçlar (m 168), İmar kirliliğine neden olma suçu (m.184/5), uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ya da kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın alma, kabul etme veya bulundurma suçu (m. 192), kamu güvenine karşı suçlar (m.201), suç işlemek amacıyla örgüt kurma suçu (m. 221), banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması suçu (m.245/5) zimmet suçu (m. 248), rüşvet suçu (m.254), iftira suçu (m. 269), yalan tanıklık suçu (m. 274), yalan yere yemin suçu (m.275/2,3), suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme suçu (m.281/3), suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu (m.282/6), muhafaza görevini kötüye

⁴³ A.g.e., s.37-41

⁴⁴ Ali Parlar ve Mustafa Öztürk, **Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık : Gönüllü Vazgeçme ve Şahsi Cezasızlık Sebepleri**, 1.bs., İstanbul, Aristo Yayınevi Yayınları, 2018, s.58

⁴⁵ Mustafa Arslantürk, **Etkin Pişmanlık, Vazgeçme, Cezasızlık**, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2018, s.41

kullanma suçu (m.289/2), tutuklu veya hükümlünün kaçması suçu (m.293), İnfaz kurumuna veya tutukevine yasak eşya sokmak suçu (m.297/4).

1.4.2. Etkin Pişmanlık Kurumundan Genel Yararlanma Şartları

Etkin pişmanlık kurumu suçun kendi yapısı itibariyle farklı koşulların yerine getirilmesi halinde yararlanılan bir kurum olsa da söz konusu farklılaşma faile yapmasının şart koşulduğu edimler noktasında oluşmaktadır. Dolayısıyla bu farklılığa karşın kanun hükümlerinden hareketle etkin pişmanlık kurumundan yararlanılabilmesi için yerine getirilmesi gereken ortak koşullardan bahsedebilir⁴⁶. Genel şartlara geçmeden önce etkin pişmanlık kurumunun düzenlendiği birkaç suç üzerinden etkin pişmanlıktan yararlanma şartları incelenecektir.

Tüm etkin pişmanlık düzenlemeleri için genel şart kanunda ilgili suç için etkin pişmanlık kurumundan yararlanılabileceğinin belirtilmiş olmasıdır⁴⁷. Diğer şartları suç tipine göre örneklendirerek aşağıda incelenecektir.

Etkin pişmanlık kurumunun koşullarına m.168’de malvarlığına karşı suçlar (*Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflâs, taksirli iflâs (...)*) için baktığımızda ilk koşul suçun tamamlanmış olmasıdır⁴⁸. Duyulan pişmanlık suç tamamlanmasından sonra duyulan pişmanlıktır. Suç yolu aşamalarından hatırlanacağı üzere suçun tamamlanmış olması için icra hareketlerinin tamamlanması ve neticenin gerçekleşmesi gerekir. Neticenin gerçekleşmediği, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda etkin pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır.

Suç tamamlanmadan duyulan pişmanlık halinde gönüllü vazgeçme kurumu ile karşılaşılacaktır. Gönüllü Vazgeçme Genel Hükümler kısmında m.36 da düzenlenen cezayı kaldıran şahsi sebeplerden biridir. İlgili madde hükmünce fail, suçun icra hareketlerinden kendiliğinden vazgeçerse ya da neticenin gerçekleşmesini yine kendi iradesiyle engellerse işlediği suçun teşebbüsünden ceza almamakta, tamamlanan kısım

⁴⁶ Sümer, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, s.1237

⁴⁷ Arslantürk, *Etkin Pişmanlık...*, s.54

⁴⁸ *A.g.e.*, s.41

başka bir suç oluşturuyor ise o kısımla ilgili ceza almaktadır⁴⁹. Örneğin fail adam öldürmek kastı ile silahla yaraladığı kişiyi kendisi ölmemesi için hastaneye götürür ve kişi hayatta kalırsa, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanarak adam öldürmeye teşebbüsten değil, kasten yaralama suçundan ceza almaktadır.

Gönüllü vazgeçmenin etkin pişmanlık ile ilk farkı, etkin pişmanlığın sadece düzenlendiği suç tipleri için sonuç doğurmaktayken, gönüllü vazgeçmenin tüm suç tipleri için uygulanabilecek şekilde genel hükümler kısmında düzenlenmiş olmasıdır. Diğer fark ise etkin pişmanlık suç tamamlandıktan sonra, gönüllü vazgeçme ise tamamlanmadan önce failin yapacağı davranış ile yararlanabileceği bir kurum olmasıdır. Etkin Pişmanlıkta fail tamamen cezadan kurtulabilmekte ya da indirimden yararlanabilmekteyken, gönüllü vazgeçmede ise vazgeçilen suç tipi için ceza almamakta, hareketin tamamlanan kısmı için cezai sorumluluğu devam etmektedir. Gönüllü vazgeçmede iştirak ile ilgili özel hüküm bulunmaktayken, etkin pişmanlıkta iştirak ile ilgili özel hüküm bulunmamakta ve gönüllü vazgeçme için düzenlenen TCK m.40/1'den hareketle iştirak hükümleri uygulanmaktadır⁵⁰.

İkinci koşul, fail veya iştirakçinin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için bizzat kendisinin pişmanlık duyması ve haksızlık neticesinde ortaya çıkan zararın iadesi veya tazminini yine bizzat kendisi sağlamalıdır. Hangi iade ve tazminlerin etkin pişmanlık olarak değerlendirileceği noktasında failin pişmanlık duygusu neticesinde kendi iradesiyle zorlama olmaksızın iadeleri kabul edilmektedir. Dolayısıyla üçüncü bir kişi tarafından çalınan malın mağdura iadesi ya da zararın tazmini fail açısından sonuç doğurmayacaktır. Ek olarak cebri icra yoluyla malın iadesi ya da mahkemece hükmedilen tazminatın ödenmesi durumları da bu iade kapsamında olmayacaktır. Hırsızın pişmanlık duygusu olmadan örneğin yakalanacağı korkusuyla suça konu eşyayı atması da kabul edilmeyecektir. Bizzat kendisi ifadesi burada ayrıca önemlidir. Çünkü iştirak halinde işlenen suçlarda iştirakçilerden birinin yaptığı zararın tazminini ve suç konusu eşyanın aynen iadesi bunları yapan kişi açısından etkin pişmanlık sonuçlarını doğuracak diğer iştirakçiler bundan yararlanamayacaktır⁵¹. Örneğin TCK

⁴⁹ A.g.e., s.156

⁵⁰ Baki, **Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık**, s.51

⁵¹ Arslantürk, **Etkin Pişmanlık...**, s.54-55

m.168’de düzenlenen etkin pişmanlık kurumu hırsızlık suçu üzerinden örneklendirirsek iştirak halinde işlenen bir hırsızlıkta kovuşturma başlamadan önce faillerden birinin mağdurun zararını tazmin etmesi, bu tazmini gerçekleştiren adına verilecek ceza üçte iki oranına kadar indirebilecekken, diğer failler bu indirimden yararlanamayacaklardır. Hırsızlık suçu üzerinden örneklendirmeye devam edersek A, B ve C adlı 3 kişinin iştirak halinde gerçekleştirdiği hırsızlık suçunda A’nın şartlara uygun yapacağı iade A için cezasında etkin pişmanlık indirimi sağlayacakken, B ve C için etkin pişmanlık açısından sonuç doğurmayacaktır. Bu üç kişi dışında birisinin yapacağı iade ise A, B ve C’den hiç kimse için etkin pişmanlık indirimi sağlamayacaktır⁵².

İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi (BAM)’nin 13.03.2017 tarihli, E.2017/547 K.2017-654 sayılı kararında hırsızlık suçu işleyen failin çaldığı eşyalar ile birlikte yakalandığı ve çalınan malların aynen iade edildiği olayda iadenin failin kendi iradesi ile olmadığından etkin pişmanlık hükümlerinin oluşmadığı belirtilmiştir⁵³.

Bizzat ifadesinin diğer bir önemi pişmanlık sonucu olan bir iadeye ve iradi bir harekete vurgu yapmasıdır. Son verilen örnek vakıya da konu olan TCK .168’in yasalaştırma sürecinde ilgili meclis komisyonu görüşmelerinde oturum başkanının “önemli olan zararın giderilmesi değil mi?” sorusunu maddenin hazırlanmasında görev alan Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ, bu maddeden sağlanmak istenenin sadece mağdurun mağduriyetini gidermek olmadığı aynı zamanda failin pişmanlık duymasını sağlamak olduğu şeklinde cevaplandırmıştır⁵⁴.

Üçüncü koşulumuz söz konusu iadenin veya zararın tazminin gerçekleşmesi TCK Madde 168’e göre suç tamamlanmasından sonra ancak hüküm verilmeden önce olmalıdır. Hırsızlık suçu açısından uygulamaya bakıldığında, TCK m.168/1’ e göre iade veya tazminin kovuşturma başlamadan yani iddianamenin kabulünden önce olması halinde cezanın üçte ikisine kadarı; TCK m.168/2’ye göre iddianamenin kabulü

⁵² A.g.e., s.60-61

⁵³ Parlar ve Öztürk, **Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık**, s.99

⁵⁴ A.g.e., s.133-134

sonrası hüküm verilmeden önce olması halinde ise cezanın yarısına kadarı indirilmektedir⁵⁵.

Kamu güvenine karşı işlenen suçlar için TCK m.201’de verilen etkin pişmanlık koşulları incelenirse: TCK m.197, m.198, m.199 ve m.200’de yer alan suç tanımlarına göre sahte para veya kıymetli damgalar ile ilgili olan suçlarda suç konusu damga veya paranın henüz tedavüle sokulmamış olması ve resmi makamlarca suç hakkında haber alınmamış olması gerekir. Ayrıca failin suç ortaklarını, para veya damganın üretim yerlerini söylemesi ve bu verdiği bilgiler ile suç ortaklarını ve suç konusu sahte para ve damgaların ele geçirilmesini sağlamalıdır. Bu koşullar birlikte sağlanması halinde fail hakkında cezaya hükmolünmemaktadır. 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) m.223/4-a gereğince “ceza verilmesine yer olmadığı”na hükmedilir⁵⁶. Tüm koşulların birlikte sağlandığı şöyle bir durum örnek verilebilir : TCK m.197’ye göre A, B ve C sahte para üretmekte ve bunları tedavüle D kişisi koymaktadır. Sahte para üretildiği an parada sahtecilik suçu tamamlanmıştır. Bu durumda A kişisi resmi makamlarca haber alınmadan ve para tedavüle sokulmadan önce suç ortakları B, C ve D ile üretim ve depolama yaptıkları yerlerin bilgilerini resmi makamlara vermiştir. Bu bilgiler neticesinde suç ortakları yakalanmış ve depo ile üretim yerleri bulunmuştur. TCK m.201 hükmünce gerekli şartlar sağlandığından A etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanacak ve TCK m.201 uyarınca ceza verilmesine yer olmadığı hükmü ile ceza almayacaktır.

Son olarak TCK m.282’de düzenlenen “suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama” suçunda uygulanan etkin pişmanlık koşullarını incelenecektir. Öncelikle kavramsal tanımlamalara bakılacaktır. Mal varlığı, bir kişiye ait para ile ölçülebilen hakların bütünü olarak tanımlanabilir. Suçtan dolayı elde edilen menfaat ise suç işlenmesiyle kazanılan menfaatler ve bunların değerlendirilmesiyle ortaya çıkan kazanç ve menfaatlerdir. İlgili suç seçimlik bir suçtur. Dolayısıyla fail suçtan kaynaklanan mal varlığını yurt dışına çıkararak veya işlemler yoluyla bu malvarlığını aklamaya çalışarak bu suçu işleyebilmektedir. Diğer incelenen suçlarda da görülen ve

⁵⁵ Arslantürk, **Etkin Pişmanlık...**, s.59

⁵⁶ Parlar ve Öztürk, **Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık**, s.277-279

daha önceki bölümde de suçun unsurlarında anlatılan tipiklik şartı burada da bulunmaktadır. Failin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için yapması gereken iki şey vardır. Bunlar: söz konusu malların ele geçirilmesini sağlamak ya da bu malların bulundukları yerleri söyleyerek ele geçirilmesini kolaylaştırmak. Fail tarafından yapılması istenen bu davranışların kavuşturma başlamadan önce yani iddianamenin kabulünden önce yapılması gerekmektedir. Fail bu şartları sağladığında hakkında cezaya hükmolünmemaktadır⁵⁷.

Yargıtay 18.Ceza Dairesi (CD)’nin bir kararından⁵⁸ yola çıkılarak genel bir etkin pişmanlık düzenlenmesinden yararlanabilme şartlarından bahsedilebilmektedir:

- Etkin pişmanlık hükmü münhasıran düzenlenmelidir. İlgili kanun hükmünde etkin pişmanlığa imkân veren bir düzenlemenin bulunması gerekmektedir.
- Tamamlanmış bir suç olmalıdır. Suçun tüm unsurlarıyla tamamlanması ve neticenin gerçekleşmesi gerekir. Belirli suçlar için öngörülmüştür.
- Kanunda gösterilen zararın tazmini/iadesi şartı yerine getirmelidir. Failin kanunda öngörülen biçimde aktif bir davranışının olması, aktif olarak pişmanlığını göstermesi istenir.
- Fail pişmanlık gösteren eylemi bizzat gerçekleştirmelidir.
- Failin bu davranışı iradi olmalıdır.

Söz konusu şartları haricinde suç tipine özel kanun koyucu etkin pişmanlığın belli bir zamanda gerçekleşmesi gibi ek şartlar da sunabilmektedir⁵⁹.

Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında etkin pişmanlığın kapsamına ilişkin şu açıklamayı yapmaktadır:

“Etkin pişmanlık, işlenen fiilin suç olma niteliğini veya haksızlık içeriğini ortadan kaldırmadığı gibi çeşitli suç tipleri bakımından soruşturma veya kovuşturma evresinde ya da her iki evrede uygulanabilmektedir. Suç ve suçlulukla mücadele amacı

⁵⁷ A.g.e., s.353-358

⁵⁸ Yargıtay 18.CD., E:2017/1202, K:2017/3349, T:27.03.2017

<https://karararama.yargitay.gov.tr/index> (Erişim: 03.04.2023)

İlgili karara şu eserden ulaşılmıştır : Arslantürk, Mustafa: Etkin Pişmanlık, Vazgeçme, Cezasızlık, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2018, s.39

⁵⁹ Arslantürk, Etkin Pişmanlık..., s.40

*ve adalet sisteminin etkinliği gözetildiğinde farklı suç tipleri bakımından etkin pişmanlığın kapsamı ve içeriği de değışebilmektedir.”*⁶⁰

1.4.3. Etkin Pişmanlık Kurumu ile Amaçlanan Fayda

Suç teorisi açısından ceza hukuku sistemleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar *objektif ceza hukuku*, *subjektif ceza hukuku* ve *karma ceza hukuku*. *Objektif ceza hukuku sisteminde* öncelikli ama belirli varlıkları korumaktır. Bu nedenle hareket noktası fiilin yöneldiği hukuki varlıktır. Fiil ile sonuç arasında nedensellik bağı kurulduğunda uğranılan zarara bakılmaktadır. Cezanın ağırlığını da uğranılan gerçek zarar belirlemektedir. Dolayısıyla mevcutta bir zararın ve bu zarara neden olan fiilin bulunması bu sistemin odak noktasıdır⁶¹.

Subjektif ceza hukuku sistemin ise kendi içinde “cezalandırıcı işlev” ile “önleyici işlev” olarak ikiye ayrılmaktadır. Cezalandırıcı işlev irade üzerinde yoğunlaşarak objektif ceza hukuk sisteminde eksik kalan kastın yanında kusuru da dikkate almaktadır. Bu açıdan mağdur zararın konusu olmak yerine korunması gereken olarak değerlendirilir. Önleyici işlevde ise tehlikeliliğe yoğunlaşmakta ve cezaların belirlenmesinde failin tekrardan sosyal hayata kazandırılması amacı dikkate alınmaktadır. Bu iki ceza hukuku sisteminden hangisinin tercih edilmesi gerektiği daha basit tabir ile hangisinin daha iyi olduğu sorusuna Nevzat ve Haluk Toroslu’nun cevabı, kesin olarak belirlemenin mümkün olmadığı, cevabın tek bir mantıki çözüme dayanmadığı yönündedir. Günümüzde de bu iki sistemin salt bir şekilde uygulaması bulunmamakta, bunun yerine üçüncü sistem *karma ceza hukuku sistemi* uygulanmaktadır. Türk Ceza Hukukunda da uygulanan karma sistemde objektif unsurlar ile subjektif unsurlar bağdaştırılmakta suçun tespitinde kastın yanın da kusura da bakılırken fiil ile netice arasındaki illiyet bağına da dikkat edilir. Cezanın ağırlığının belirlenmesinde hem uğranılan gerçek zarara hem de failin tekrar topluma kazandırılması yani ıslahı birlikte değerlendirilmektedir⁶².

⁶⁰ AYM, E:2014/127, K:2015/5, T:14.01.2015
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/5?EsasNo=2014%2F127>
(Erişim:16.10.2023)

⁶¹ Toroslu, **Ceza Hukuku**, s.94-95

⁶² **A.g.e.**, s.96-98

TCK m.1’de kanun amacını: “...kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek...” olarak belirtmiştir. Söz konusu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak ceza yaptırımları getirilmiş, bu yaptırımların ağırlığını orantılılık ilkesini gözetmek suretiyle düzenleyerek gerek suç işlemiş kişinin suçundan dolayı pişmanlık duyması ve ıslahın gerçekleşmesi gerekse de caydırıcılık ile yeni suçların engellenmesi istenmiştir⁶³.

TCK’da farklı nedenlerle cezalarda indirim uygulanabilmektedir. Etkin pişmanlık uygulamasında müstakil olarak suç fiili sonrasında ortaya çıkan zararın, olumsuzlukların giderilmesi ile failin işlemiş olduğu suç nedeniyle pişmanlık duyarak ceza adaletine katkıda bulunmasının sağlanması⁶⁴ ayrıca failin pişmanlık nedeniyle vermiş olduğu bilgiler ışığında suçun ortaya çıkarılması, varsa diğer faillerin yakalanması böylelikle de suçtan oluşan zararın büyümesinin ve yeni suçlar işlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁶⁵.

1.4.4. Etkin Pişmanlık İndirimi Uygulanması Halinde Ortaya Çıkacak Sonuçlar

1.4.4.1. Fail ya da Failer Açısından Sonuçları

Hukuk sosyal hayatı düzenlediğinden bir suçtan bahsedebilmek için bir insan fiilinin varlığı kaçınılmazdır ve bu fiili oluşturan bir iradenin olması gerekmektedir. Sonuç olarak hukuk bir emirler bütünüdür ve bu emirler irade sahibi insanlara yöneltilmektedir. Bu irade sahibi kişinin bu emirlere aykırı hareketleri suç fiilini oluşturmaktadır⁶⁶. Fail olarak isnat edilecek kişi irade sahibi yani ayırt etme gücüne sahip bir kişi olmalıdır. Bir suçun varlığından bahsedebilmesi için bir faalinin bulunması yani suç konusu fiili yapan bir veya birden fazla insan olması gerekir. Fail bir insan olmak zorundadır ve tek kişi olabileceği gibi birden fazla kişide olabilir.

⁶³ Arslantürk, **Etkin Pişmanlık...**, s.21

⁶⁴ **A.g.e.**, s.22-23

⁶⁵ Sümer, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, s.1237-38

⁶⁶ Koca ve Üzülmüş, **Ceza Hukuku** s.29

1.4.4.1.1. Tek Failin Olduğu Suçlarda Etkin Pişmanlık

Tek bir failin işlemiş olduğu bir suçta etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanacak kişi ilgili suçun düzenlendiği kanun hükmündeki şartları yerine getirmesi halinde kanun hükmünde belirtilen cezadan indirim alabilecektir. Fail söz konusu koşulları kendisi yerine getirmek zorundadır. Dolayısıyla üçüncü bir kişinin failin iradesi dışında etkin pişmanlık şartı olarak sunulan edimleri yerine getirmesi fail için etkin pişmanlıktan yararlanma sonucunu doğurmayacaktır. İstanbul BAM 8.Ceza Dairesi E.2017/564, K.2017/531, 14.03.2017 tarihli kararında hırsızlık yapan kişinin çaldığı paranın hırsız tarafından değil başkası aracılığıyla verilmiş olması hali buna örnektir. Bu durumda fail çalınan malın iadesi şartını yerine getirmemiş kabul edilir⁶⁷.

1.4.4.1.2. İştirak Halinde İşlenen Bir Suçta Etkin Pişmanlık

Suç eylemi bir kişi ile işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilir. İştirak faillerin birden fazla olması anlamına gelmektedir. Tek bir kişi ile işlenebilen suçların birden fazla kişi ile işlenmesi halinde karşılaşılan iştirak kavramı, fiili katılan diğer kişilerinde fail olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurmaktadır⁶⁸. Suça katkı sağlamak ile birlikte suç fiili üzerinde hakimiyeti bulunmayıp fail olarak nitelendirilmeyen kişiler ise şerik olarak ifade edilmektedir⁶⁹. İştirak halinde ceza sorumluluğu genişlemektedir. Örneğin iştirak halinde işlenen hırsızlık suçunda faillerin her biri hırsızlık suçundan ayrı ayrı ceza alacaktır⁷⁰.

İştirak halinde işlenen bir suçta, etkin pişmanlık hükümlerinin nasıl uygulanacağı ile ilgili, etkin pişmanlık hükümlerinin düzenlendiği maddelerde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle TCK m.40/1 de yer alan, iştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme hallerin de herkesin kendi kusuruyla yargılanacağı hükmünden hareketle etkin pişmanlık hükümlerden, iştirak halinde işlenen fiillerde

⁶⁷ İstanbul BAM 8.Ceza Dairesi E:2017/564, K:2017/531, T:14.03.2017

<https://legalbank.net/belge/istanbul-bam-8-ceza-dairesi-kararlari-e-2017-564-k-2017-531-t-14-03-2017/3948001/> (Erişim: 20.04.2023)

İlgili mahkeme kararına (Parlar ve Öztürk, Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık, s,99)'dan ulaşılmıştır.

⁶⁸Tayyip Eroğlu, “Suça İştirakin Bir Türü Olarak Şeriklik”, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2022, s.2

⁶⁹ A.g.e., s,50

⁷⁰ TCK m.37/1

sadece etkin pişmanlık gösteren fail yararlanabilmekteyken bu indirimlerden diğer failler yararlanamamaktadır. Ancak TCK m.168/5 ‘de yer alan mal varlığına karşı işlenen suçlarda mal varlığına verilen zararın faillerden birinin tazmin etmesi halinde diğer faillerde bundan yararlanmaktadır⁷¹. Ayrıca etkin pişmanlık kurumu cezayı azaltan veya kaldıran şahsi bir sebep olması nedeniyle ilgili sebep kendisinde bulunan kişiler için sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla da iştirak halinde etkin pişmanlık göstermeyen failler için bu kurumdan yararlanma durumu söz konusu olmayacaktır⁷². M.168/5 hükmü istinası haricinde etkin pişmanlık düzenlemelerinde pişmanlık eyleminde bulunan kişi kendi kusurunu kaldırmaktadır.

İştirak durumunda faillik müşterek fail ve dolaylı fail olarak ikiye ayrılacaktır. Müşterek fail icra hareketlerini birlikte gerçekleştiren kişileri ifade etmektedir. Bu birliktelikte kişilerin suç üzerinde ortak hakimiyetinin bulunması, suçun olmazsa olmaz unsurunu teşkil etmeleri gerekir. Müşterek fail sıfatını taşıyan her bir kişi bağlılık kuralı gereği kendi kusuruna göre ceza alacak olup diğer failin cezadan indirimden yararlanması kendisi için sonuç doğurmayacaktır⁷³.

Dolaylı fail ise tehdit, cebir, hile gibi diğer kişinin iradesini etkileyerek o kişiyi suçta araç olarak kullanan kişiyi ifade etmektedir. Dolaylı faillik durumunda cezanın muhatabı bu sıfatı taşıyan kişidir. İradesi etkilenecek icra hareketlerini yerine getiren kişi için ceza muhataplığı bulunmamaktadır⁷⁴. Dolayısıyla icra hareketlerini yerine getiren kişinin etkin pişmanlık şartlarını sağlayıp sağlamaması gibi bir duruma bakılmaz. Dolaylı fail açısından ise dolaylı failin fiillerinde etkin pişmanlık koşulları aranacaktır.

Suçun işlenişine katkıları olmakla birlikte yapılan katkılar suçun olmazsa olmaz unsurunu oluşturmayan, suçun tipine uygun olmayan kişiler ise suça iştirakleri açısından suç ortağı olarak adlandırılmaktadırlar. Suç ortaklığı, TCK’da karşımıza azmettiren ve yardım eden şeklinde çıkmaktadır⁷⁵. Azmettiren kişi cebir tehdit hile

⁷¹ Baki, **Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık**, s.49-50

⁷² Sümer, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, s.1239-1240

⁷³ Meraklı, **Türk Ceza Hukuku...**, s.539-540

⁷⁴ **A.g.e.**, s.542-543

⁷⁵ Bilgehan Savaşçı Temiz, “İştirak Hükümleri Açısından Bağlılık Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.65, Sayı:4, 2016, s.2489-2490

gibi bir unsur olmaksızın bir kişinin aklına suç işleme davranışını yerleştirmektedir. Azmettiren kişi asıl fail gibi azmettiren sıfatıyla işlenen suçun cezasına çarptırılmaktadır⁷⁶. Yardım eden ise suç işleme düşüncesi kendisinde halihazırda olan bir kişiye maddi ya da manevi yönden destek veren kişidir. Suçun olmazsa olmaz bir unsurunu oluşturmayan yardım eden sıfatlı kişinin yardımı kasıtlı olarak yapması gerekmektedir. Yardım eden sıfatlı kişinin cezası suça iştirak edenlere nispetle indirimli olarak verilmektedir⁷⁷.

Suç ortaklığı hallerinde etkin pişmanlık kurumundan yararlanma konusunda TCK m.40'da düzenlenen bağlılık kuralı dikkate alınmalıdır. Bağlılık kuralı gereğince iştirak halinde işlenen suçlarda suç ortaklarının ceza sorumluluğu bulunmaktadır ve herkes kendi kusurlu fiiline göre diğer kişilerin cezalandırılmasını engelleyen nedenler hariç tutularak cezalandırılmalıdır⁷⁸. Bu durum A'nın asıl fail, B'nin azmettiren olduğu bir durumda işlenen suçta, B'nin ya da A'nın etkin pişmanlık şartlarını yerine getirmesi durumunda yararlanılacak ceza indirimi diğeri için sonuç doğurmayacaktır.

1.4.4.2. Suçtan Zarar Gören/Mağdur Açısından Sonuçları

Suçun esasını oluşturan hukuki menfaat veya hukuki varlığın sahibi olan kişiye mağdur denmektedir. Ayrıca bu kişi pasif süje olarak da adlandırılmaktadır. Bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir⁷⁹.

Mağdur olan kişi yani pasif süje suçun maddi konusuyla aynı olabileceği gibi olmadığı durumlarda mevcuttur. İnsan öldürme suçunda mağdurla maddi konu aynı iken hırsızlık suçunda mağdurla suçun maddi konusu aynı değildir. Ayrıca suçtan zarar gören ile mağdur birbiriyle örtüşebilecekleri gibi farklılaşabilirler. Örneğin suçtan zarar gören kişi tazmin edilebilir bir zararı olması durumunda tazminat isteme hakkı vardır ve ceza davasına katılabilir ancak buna rağmen kişi suçun mağduru olmayabilir. Örneğin insan öldürme suçunda mağdur ölen kişiyken suçtan zarar gören ölen kişinin aile bireyleri olabilir. Ayrıca mağdur birden fazla kişi de olabilir⁸⁰.

⁷⁶ Meraklı, **Türk Ceza Hukuku**..., s.546

⁷⁷ **A.g.e.**, s.550-551

⁷⁸ Savaşçı Temiz, **İştirak Hükümleri**..., s.2497

⁷⁹ Koca ve Üzülmöz, **Ceza Hukuku**, s.36

⁸⁰ Toroslu, **Ceza Hukuku : Genel Kısım**, s.116

Etkin pişmanlık kurumundan yararlanma şartlarına ilişkin genel şartlardan birisi failden beklenen kanunda öngörülen biçimde pişmanlığını gösterir aktif bir eyleminin olmasıdır. TCK m.168’te düzenlenen suçlar açısından “*mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi*” koşulu ile karşılaşılmaktadır. Örneğin hırsızlık suçuna konu olan bir eşyanın sahibine geri verilmesi halinde şart yerine getirilecektir. Ancak burada aynen geri verme ifadesi önemlidir. Bunun anlamı geri verilecek eşyada bir değer kaybının oluşmamasıdır. Değer kaybı oluşması durumunda bu kaybında karşılanması gerekecektir. Kısmen yapılacak geri verme ya da zararın tazmini durumunda TCK m.168/4 hükmü gereğince mağdurun rıza göstermesi halinde etkin pişmanlık kurumundan yararlanabilecektir⁸¹. Mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin gerçekleşip gerçekleşmediği mahkemece tespit edilmektedir. Aynen geri verme ya da tazminin gerçekleştiğinin mahkemece tespiti halinde etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi için ayrıca mağdurun rızası aranmamaktadır⁸².

1.4.4.3. Etkin Pişmanlık Kurumunun Yargılama Sürecindeki Sonuçları

CMK m.2 hükmünce savcılık makamının suç fiilini öğrenmesinden iddianamenin mahkemece kabulüne kadar geçen süre soruşturma evresi olarak kabul edilmektedir. Kovuşturma evresi ise iddianamenin mahkemece kabulü ile başlayan ve hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreci kapsamaktadır⁸³. Etkin pişmanlık kurumundan suç tipine göre soruşturma ya da kovuşturma evrelerinde yararlanılabilmektedir⁸⁴.

Faili yapmış olduğu suç karşısında cezalandırma süreci soruşturma, kovuşturma, hüküm ve infaz aşamalarından oluşmaktadır. Etkin pişmanlık düzenlemeleri suç tipine göre yararlanılabileceği zaman sınırı noktasında farklılık gösterdiğinden etkin pişmanlık indiriminden yararlanılabilmesi yönünde uygulamada

⁸¹ Arslantürk, **Etkin Pişmanlık...**, s.56

⁸² **A.g.e.**, s.30

⁸³ Çiftçi, Vergi Kaçakçılık Suçlarında..., s.637

⁸⁴ AYM, E:2014/127, K:2015/5, T:14.01.2015

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/5?EsasNo=2014%2F127>
(Erişim:16.10.2023)

geçerli tek bir zaman kısıtlaması bulunmamaktadır. Yine de etkin pişmanlık kurumunun uygulanabileceği evreler bir arada sayılırsa: suçun resmi makamlarca öğrenilmesinden önce, soruşturma, kovuşturma, hükmün kesinleşmesine kadar geçen sürede ya da hükmün infazı aşamasında ilgili suç tipinde hüküm bulunması halinde fail yararlanabilecektir⁸⁵. Bu nedenle etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanma zamanının tespitinde her suç için ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekecektir⁸⁶. Örneğin rüşvet suçunda etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi resmi makamlar tarafından haber alınma anına kadar olan zaman ile sınırlandırılmışken⁸⁷; hırsızlık suçunda hüküm verilmeden önce bu kurumdan yararlanılabilmektedir⁸⁸.

İstinaf ve temyiz aşamalarında etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanılamayacağı hususu da yukarıda bahsedildiği üzere suç tipine göre ve yargı kararlarına bakılarak değerlendirilmelidir⁸⁹.

Soruşturma evresinde savcılık CMK m.171/1 hükmü gereğince etkin pişmanlık koşullarının varlığı halinde kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilmektedir. Savcılığa verilen bu takdir yetkisi etkin pişmanlık açısından cezanın tamamen ortadan kalktığı durumlar için geçerlidir. Suç tipine göre ceza indirimi öngörülen bir etkin pişmanlık durumunda savcılığın takdir yetkisi bulunmamaktadır⁹⁰.

Hüküm ile dava konusu uyuşmazlık çözülerek yargılama sona ermektedir. Duruşmanın sona ermesi ile mahkemece verilecek hüküm çeşitleri CMK m.223’de beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı olarak sayılmış olup söz konusu hüküm çeşitleri mezkur maddede açıklanmıştır⁹¹.

⁸⁵ Ceyda Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Sayı:1, 2021, s.317

⁸⁶ Sümer, “*Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*”, s.1245

⁸⁷ TCK m.254

⁸⁸ TCK m.168

⁸⁹ Etkin pişmanlık uygulama zamanına ilişkin öğretideki tartışmalar, istinaf ve temyiz aşamasındaki dosyalar hakkındaki durumlar ve örnek yargı kararları hakkında detaylı bilgi için bkz. (Ersan Şen ve Selvacan Akpınar, “Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanma Zamanı”, (Yayın:10.07.2021) (çevrimiçi) <https://sen.av.tr/tr/makale/etkin-pismanlik-hukumlerinin-uygulanma-zamani>, (Erişim: 12.05.2024)

⁹⁰ **A.g.e.**, s.1256-1257

⁹¹ AYM, E:2022/59, K:2022/111, T:28.09.2022, § 26

Etkin pişmanlık kurumundan yararlanılması halinde düzenlendiği suç tipine göre faile indirimli ceza verilmekte ya da hiç ceza verilmemektedir⁹². Etkin pişmanlık durumunda suçun işlendiği sabittir. Suçun işlendiğinin sabit olduğu durumlarda verilecek hüküm mahkûmiyet veya güvenlik tedbiridir⁹³.

Faile hiç ceza verilmediği etkin pişmanlık durumunda mahkeme CMK m.223/4-a gereğince ceza verilmesine yer olmadığı kararı verecektir. Ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilen iki durum bulunmaktadır. Söz konusu iki durumda da fiil suç olma özelliğini korumakta ancak CMK m.223/3'teki durumlarda kusur ortadan kalmakta, CMK m.223/4'te ise kusur bulunmaktadır. İki durumda da faile ceza verilmemektedir⁹⁴.

Etkin pişmanlık durumunda faile indirimli bir ceza verileceği durumlarda öncelikle işlenen suçun sabit olması gerekecektir. Fail etkin pişmanlıktan yararlanma talebi ile suçun işlendiğinin sabit olması halinde ise ceza verilmesi durumunda mahkûmiyet kararı verilmektedir. Mahkûmiyet kararı sonrası ceza indiriminden yararlanma ihtimali bu aşamada ortaya çıkacaktır⁹⁵.

Sonuç olarak etkin pişmanlık kurumundan yararlanılması halinde ceza verilmemesi sonucunda mahkemece verilecek karar ceza verilmesine yer olmadığı; indirimli ceza verilmesi halinde ise mahkûmiyet kararı olacaktır.

Etkin pişmanlık şartlarının sağlanması halinde ceza indirimi uygulayıp uygulamamak mahkemenin takdir yetkisinde değildir. İstanbul BAM bir kararında hırsızlık suçunun sanığının kavuştura evresinde mağdurun zararının tamamını tazmin etmiş ve bunu dilekçesinde belirtmiş olmasına rağmen ilk derece mahkemesinin etkin

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/111?EsasNo=2022%2F59>
(Erişim: 04.12.2023)

⁹² Yargıtay 18. CD., E:2018/7360, K:2019/6893, T:09.04.2019
<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 19.06.2023)

⁹³ AYM, E:2022/145, K:2023/59, T:22.03.2023, § 13
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/59?EsasNo=2022%2F145>
(Erişim: 15.01.2024)

⁹⁴ AYM, E:2022/145, K:2023/59, T:22.03.2023, § 11 ve § 13)
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/59?EsasNo=2022%2F145>
(Erişim: 15.01.2024)

⁹⁵ AYM, E:2022/59, K:2022/111, T:28.09.2022, § 26
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/111?EsasNo=2022%2F59>
(Erişim: 04.12.2023)

pişmanlık şartlarının varlığına rağmen uygulamaması nedeniyle verilen kararın sanığın savunma hakkının kısıtlanması sebebiyle bozmuştur⁹⁶. Bu karardan da anlaşılacağı üzere etkin pişmanlık şartlarının oluşması ve failin bu konuda başvurusu halinde cezada indirim uygulanması mahkemenin takdirinde değildir. Mahkemenin takdirinde olan ilgili maddede düzenlenen cezanın verilen sınırlar dahilinde belirlemektir.

1.4.5. Ceza Hükümü İçeren Diğer Kanunlarda Etkin Pişmanlık Kurumu Benzeri Düzenlemeler

Etkin pişmanlık bir suç fiiline karşı verilen cezada indirim öngören bir kurum olması dolayısıyla diğer kanunlar açısından benzer hükümlerin varlığının aranmasında suç/kabahat ve cezanın varlığı gerekecektir. Buradan hareketle diğer kanun maddelerinde suç-ceza ilişkisinin olmadığı halleri etkin pişmanlık kurumu ile benzeştirmek doğru olmayacaktır. Örneğin 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun m.179 sözleşmenin yerine getirilmemesi durumunda ceza kararlaştırılabileceği hükmünü içermektedir. Mezkur kanun m.182/3'te ise hakim tarafından aşırı olduğu tespit edilen cezanın indirilebileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere indirim-ceza gibi ifadeler içermesine karşın söz konusu durum aktin gerçekleşmemesi durumuna ilişkin taraflar arasındaki bir yükümlülüğe ilişkindir. Söz konusu durumun etkin pişmanlık düzenlemelerinin bulunduğu suç fiili gibi değerlendirilmemiştir.

TCK m.5 gereğince *“Bu kanunu genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* uygulamada birliğin sağlanması adına hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla özel ceza kanunlarında ya da ceza içeren kanunlarda yer alan bir hüküm TCK'nın genel hükümleri ile aykırılık teşkil ettiği durumlarda TCK hükümleri esas alınacaktır. Etkin pişmanlık kurumunun benzerlerinin varlığının özel ceza kanunlarında aranması gerekir.

⁹⁶ Parlar ve Öztürk, Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık, s.102-103
İstanbul BAM 6. Ceza Dairesi, E:2017/478, K:2017/583, T:06.03.2017
<https://legalbank.net/belge/istanbul-bam-6-ceza-dairesi-kararlari-e-2017-478-k-2017-583-t-06-03-2017/3948269/> (Erişim: 20.05.2023)

Ceza içeren kanunlar bu açıdan tarandığında 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun m.71'de⁹⁷ “*Manevi, mali veya bağlantılı haklara tecavüz*” suçuna ilişkin olarak indirim hükmünün bulunduğu görülmektedir. İlgili madde gereğince indirim sağlanabilmesi için kovuşturma evresi öncesinde bir bildirimde bulunulması gerekmektedir. Etkin pişmanlığın oluşması için gerekli olan şartlar (tamamlanmış bir suç olması, etkin pişmanlık hükmü münhasıran düzenlenmesi, failin pişmanlık gösteren eylemi bizzat gerçekleştirmesi, pişmanlığın kanunda öngörülen zamanda gerçekleşmiş olması) açısından incelendiğinde indirim için kişiye belli bir zamanda belli bir suç için bildirimde bulunması şartlarının sunulması dolayısıyla mezkur maddede etkin pişmanlık kurumunun düzenlenmiş olduğu sonucuna varılmaktadır⁹⁸.

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu içerisinde ceza hükümleri bulunduran bir kanundur. Mezkur kanunun m.30/7 hükmüne⁹⁹ “marka hakkına tecavüz suçu”nun cezalandırılmasına ilişkin olarak etkin pişmanlık benzeri bir hükümle kişiye ceza almama imkanı tanınmıştır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) m.17/6 ‘da ödeme süresi içerisinde ödenen idari para cezalarında ceza tutarında %25 indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Burada kabahat fiilinden oluşan zararın tazmini değil, fiile ilişkin düzenlenen cezanın indirimli olarak uygulanması mevzu bahistir. Dolayısıyla söz konusu indirim etkin pişmanlık kurumu olarak değerlendirilmeyecektir.

Vergi cezaları denildiğinde VUK'ta ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yar alan cezalar ifade edilmektedir. VUK'un kapsamı VUK m.1 ve m.2' belirtilmiş olup m.2'de gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin 4458 sayılı Gümrük

⁹⁷ 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu m.71

“ ...

Hukuka aykırı olarak üretilmiş, işlenmiş, çoğaltılmış, dağıtılmış veya yayımlanmış bir eseri, icrayı, fonogramı veya yapımı satışa arz eden, satan veya satın alan kişi, kovuşturma evresinden önce bunları kimden temin ettiğini bildirerek yakalanmalarını sağladığı takdirde, hakkında verilecek cezadan indirim yapılabileceği gibi ceza vermekten de vazgeçilebilir.”

⁹⁸ Sinan Bayındır, “Eser Sahibinin İzni Olmaksızın Eseri Umuma İletme Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:113, 2014, s.330

⁹⁹ 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu m.30/7

“ ...

(7) Başkasının hak sahibi olduğu marka taklit edilerek üretilmiş malı, satışa arz eden veya satan kişinin bu malı nereden temin ettiğini bildirmesi ve bu suretle üretenlerin ortaya çıkarılmasını ve üretilmiş mallara elkonulmasını sağlaması hâlinde hakkında cezaya hükmolunmaz.”

Kanunu(GK)'na tabi olduğu belirtilmiştir. GK'de ceza müeyyideleri bulunmaktadır. Söz konusu cezalar idari para cezalarını içermektedir. Hürriyet bağlayıcı ceza içermemesinden dolayı etkin pişmanlık düzenlemesinin içerisinde yer almadığını belirtebilecektir. İndirime ilişkin olarak m.234'te yer alan “...aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nispetinde...”¹⁰⁰ uygulanacağı hükmü kişinin kabahatini tespit öncesi idareye bildirmesi noktasında benzerlik taşımaktadır.



¹⁰⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanunu m.234/3

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA PİŞMANLIK

2.1. Vergi Suçları için TCK'deki Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması

Farklı kanunların birbirini bağlayıcılığı noktasında hangi kanun hükümlerinin dikkate alınacağı, uygulamada nasıl bir yol izleneceği hukuk normlarının sistematik yorumu açısından önemlidir. Birbiri ile çelişmeyen hükümlerde sorun yaşanmamakla birlikte çatışan hükümlerde dikkate alınacak normun tespitinde karışıklık ortaya çıkabilir. Burada çözüme önceki kanun – sonraki kanun ve genel kanun özel kanun uygulamalarından gidilmektedir¹⁰¹.

Hukuk normları arasında derece ve kuvvet sıralaması anlamına gelen, her bir normun geçerliliğini bir üst normdan aldığı dizilime normlar hiyerarşisi denmektedir. Farklı kademelerde bulunan normlar arasında çatışan bir hüküm olması halinde üstte yer alanın uygulanmaktayken aynı statüde bulunan normlar arasındaki bir çatışmada uygulanacak hukuk normunun tespitinde sorun yaşanabilmektedir. Bu gibi durumlarda yargı içtihatlarına başvurmanın yanında özel kanun – genel kanun ilişkisine ya da önceki düzenleme ve sonraki düzenleme ilişkisine bakılarak uygulanacak normun tespiti sağlanmaktadır¹⁰².

Normlar hiyerarşisinde en üstte Anayasa, sonrasında sırasıyla kanun, cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, diğer düzenleyici işlemler yer almaktadır¹⁰³. Ast-üst ilişkisi olan normlar arasındaki çatışmada *Lex superior* ilkesi gereğince normlar hiyerarşisinde üstte olan hüküm geçerli olacaktır¹⁰⁴.

¹⁰¹ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:12, Özel Sayı, 2010, s.4-5

¹⁰² Erdal Kuluçlu, “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:71, 2008, s.3-4

Yazar eserinde özel hüküm – genel hüküm kavramlarını kullanmıştır. Biz ise burada özel kanun – genel kanun ifadelerini tercih ettik.

¹⁰³ **A.g.e.**, s.4

Not: Söz konusu sıralamada güncel mevzuat dikkate alınarak asıl kaynaktaki yer alan kanun hükmünde kararnameler yerine Cumhurbaşkanlığı kararnameleri yazılmış olup, tüzük ise sıralamadan çıkartılmıştır.

¹⁰⁴ Kemal Gözler, “Yorum İlkeleri”, **Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı**, Ankara, 2012, s.64

Normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde olan ve aynı tarihli iki hüküm arasında çıkan çatışmada ise *Lex specialis* ilkesi gereğince özel kanun genel kanunu ilga etmekte, özel kanun hükmü geçerli olmaktadır¹⁰⁵. Genel kanunlar mahiyetleri itibariyle herkese ve/veya her olaya uygulanması mümkün olan düzenlemeler için kullanılan bir ifadedir. Özel kanunlar ise belli kişilere ve/veya belli olaylara uygulanan düzenlemeleri ifade eder. Aynı olay aynı zamanda yürürlükte olan farklı kanunların kapsamına girebilmektedir. Örneğin dernekler ile ilgili hüküm barındıran hem 4721 sayılı Medeni Kanun bulunmakta hem de 5253 sayılı Dernekler Kanunu bulunmaktadır. Derneklere ilişkin bir konuda bu iki kanun arasında çatışma yaşanması halinde 4721 sayılı Medeni Kanun genel nitelikli olarak kabul edilirken, 5253 sayılı Dernekler Kanunu ise özel nitelikli kanun olarak kabul edilecektir.

Normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde olmalarına karşın aralarında konuluştaki zaman farkı bulunan iki hüküm arasında çıkan çatışmada *Lex posterior* ilkesine göre sonraki kanun önceki kanunları ilga etmekte ve sonraki kanun uygulanmaktadır¹⁰⁶.

Söz konusu bilgiler ışığında kanunlar arasında aynı statüde olmaları gereği çıkacak bir çatışmada özel kanun – genel kanun ya da önceki düzenleme ve sonraki düzenleme ilişkileri dikkate alınacaktır.

Toplumsal ilişkileri düzenlemek adına bir gereklilik olan kuralların yürütülebilmesi adına aykırılıklar ceza yaptırımına bağlanmıştır. Kanunsuz suç ve ceza olmaz kuralı gereği bir suçun ve cezanın bir kanun maddesine dayandırılması gerekir. Türk Hukuk Sistemi içerisindeki farklı kanunlarda suç ve ceza içeren hükümler bulunmasına karşın ilke olarak Türk Hukuk Sisteminde suç ve cezalar Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Vergisel işlemler de toplumsal düzenin bir parçası olması nedeniyle düzenleyici kurallar ve ceza yaptırımları ile düzenlenmiştir¹⁰⁷.

Vergi cezaları vergisel süreçte yer alan muhataplarına yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde ceza tehdidi ile muhatap kılması bakımında vergi güvenlik

(Bu metin, Kamu Hukukçuları Platformu ve Türkiye Barolar Birliği tarafından Ankara'da 29 Eylül 2012 Cumartesi günü düzenlenen "Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaması" başlıklı toplantıda sunulmuştur.)

¹⁰⁵ A.g.e., s.66-67

¹⁰⁶ A.g.e., s.66

¹⁰⁷ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.217

yöntemidir.¹⁰⁸ Genel Ceza Hukuku ilkeleri kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi cezaları için geçerli olacağı görüş birliği bulunmaktadır. Kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi cezalarından maksat vergi suçlarına ilişkin verilen cezalardır. Vergi dairelerince verilen cezalar ise vergi kabahatlerine karşı uygulanmakla birlikte bu cezaların hukuki niteliği hakkında farklı görüşler yer almaktadır¹⁰⁹. Bu tez çalışmasının odak noktası vergi kaçakçılığı suçlarına getirilen etkin pişmanlık kurumu olması nedeniyle bu görüş farklılıklarına değinilmeyecektir.

*“Vergi ceza hukukunun konusunu vergi hukukuna aykırı fiillerden kabahat ve/ya da suç niteliğinde olanlar ve bunlara uygulanan ceza ve/ya da yaptırımlar oluşturmaktadır.”*¹¹⁰ Vergi suç ve cezaları Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olmakla birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ve GK gibi diğer vergi kanunlarında da ceza hükümleri bulunmaktadır¹¹¹¹¹². Ancak bu tez çalışmasında vergi cezalarında hareket noktası Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenenler ile sınırlı olacaktır.

TCK ve VUK normlar hiyerarşisinde aynı statüde yer almaktadır. VUK vergilendirme sürecinde genel kanun niteliğindedir. Ancak vergi suçları açısından VUK ve TCK birlikte değerlendirildiğinde özel kanun genel kanun ve önceki-sonraki ayırımına gidilmesi gerekecektir. VUK özel kanun olarak, TCK ise genel kanun olarak nitelendirilecektir. Dolayısıyla ilgili olayda özel kanun hükmü öncelikli olacağı, Özel kanunda hüküm olmaması halinde genel nitelikteki kanuna gideceği düşünülebilir ancak TCK’nin özel kanunlar ile olan ilişkisi m.5 ‘te *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* ifadesi ile hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle öğretide TCK’nın genel hükümlerinin VUK’taki ceza hükümlerini de kapsayacağı, dolayısıyla VUK özel hükümlerin uygulanışında TCK genel hükümler dikkate alınması görüşü bulunmaktadır¹¹³.

¹⁰⁸ Arzu Laloğlu, “Vergi Ceza Hükümlerinin Tarihi Gelişimine Kısa Bir Bakış”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.11-12

¹⁰⁹ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, s.218

Vergi Kabahatlerine verilen cezaların hukuki niteliğine ilişkin farklı görüşler hakkında bknz. (Şevki Özbilen, Vergi Hukuku, s.218-220)

¹¹⁰ Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine ..., s.6

¹¹¹ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, s.220

¹¹² Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine ..., s.6

¹¹³ Laloğlu, Vergi Ceza Hükümlerinin Tarihi..., s.4-5

TCK'nın yürürlüğe girmesi sonrası özel kanunlarda değişikliklere gidilerek uyum sağlanmaya çalışılmış olup devam eden süreçte çatışmaların yaşanması halinde sonraki kanun hükmünün uygulanması önceliği bulunmaktadır. Özel kanunlarda yapılacak yeni değişikliklerde genel kanunlara uyumu gözetilerek ilerlenmelidir. Yeni değişiklikle gelen hüküm sonraki kanun özelliği taşıyacağından öncelik kazanacaktır¹¹⁴.

Vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerde VUK ve TCK genel hükümler birlikte değerlendirilecek olup, hukuk sisteminin bütünlüğü açısından çatışma durumunda sonraki kanun hükmü dikkate alınacaktır¹¹⁵.

Etkin pişmanlık kurumu TCK'da tüm suçlar için düzenlenmemiştir. Genel hükümler altında bulunmamaktadır. Varlığı ilgili suçu düzenleyen kanun hükmünde aranmaktadır. Dolayısıyla suçun düzenlendiği kanunda etkin pişmanlık hükmü yer almaması halinde kıyas ya da farklı yollar ile bu indirim kurumundan yararlanmak mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin TCK'dan gelen kapsayıcı bir hükmün bulunmaması nedeniyle TCK'dan hareketle etkin pişmanlık indirimi uygulanması söz konusu değildir. Şayet ilerleyen zamanlarda TCK genel hükümlere getirilecek etkin pişmanlık düzenlemesinin sonraki kanun hükmünün dikkate alınmasından ve TCK m.5'ten hareketle vergi cezalarını da bağlayabileceğini yorumu yapılabilir. Sonuç olarak mevcut durumda vergi cezalarında etkin pişmanlık kurumunun varlığının aranmasında vergi cezalarının düzenlendiği özel kanunlara gidilecektir.

2.2. 7394 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesinde Vergi Hukukunda Pişmanlık

Vergi uyuşmazlıklarının¹¹⁶ çözüm yollarına bakıldığında Türk Vergi Sistemi içerisinde İdari Çözüm Yollar ile Yargısal Çözüm Yolları ayrımı bulunmaktadır. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, Uzlaşma, İzaha Davet, Cezalarda İndirim, Kanun Yolundan

¹¹⁴ Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:64, 2006, s.118-119 ; Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine ..., s.4-5

¹¹⁵ Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine ..., s.4-5

¹¹⁶ Vergi uyuşmazlığı: Vergi Mükellefi, vergi sorumlusu, iştirakçiler ya da vergi cezası muhatapları ile vergi idareleri arasında vergilendirme ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. (Mehmet Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, 2 bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.231)

Vazgeçme ve Pişmanlık ve İslahtan oluşan İdari Çözüm yollarında mükellef ile idare uyuşmazlığı kendi aralarında çözme yoluna gitmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki idari çözüm yollarına başvurma mükellefin kendi iradesinde olup bir zorunluluk değildir¹¹⁷. Yargısal çözüm yollarında ise taraflardan biri uyuşmazlığı mahkemeye taşımakta ve uyuşmazlık mahkemenin vereceği nihai karar ile çözülmektedir^{118 119}. Vergi Uyuşmazlıkları mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularından çıkabildiği gibi vergi kanunlarının anayasa aykırılığından, çıkartılan tüzük veya yönetmeliklerin kanuna aykırılığı hususlarında da ortaya çıkabilmektedir¹²⁰. Söz konusu uyuşmazlıklar bir vergi cezasını gerektirebileceğinden sunulan çözüm yolları da ekseriyetle cezaları azaltan ya da tamamen ortadan kaldıran sonuçlar doğuran işlemlerden oluşmaktadır. Ancak bu çalışmanın konusu vergi cezalarına ilişkin olduğundan burada konu “Vergi Cezalarını Tamamen veya Kısmen Kaldıran Nedenler ile Ceza Kesilmeyecek Durumlar” başlığı ile ele alınacaktır.

Tablo 1: Vergi Cezalarını Kısmen ya da Tamamen Kaldıran veya Kesilmemesi Sonucunu Doğuran Durumlar¹²¹

CEZAYI KALDIRAN DURUMLAR	CEZA KESİLMEYECEK DURUMLAR
1-Ödeme 2-Ölüm 3-Hata Düzeltme 4-Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme (Cezalarda İndirim)	1-Yanılma 2-İzaha (Açıklamaya -) Davet 3-Pişmanlık ve İslah 4-Mücbir Sebepler 5-Ceza Kesmede Zamanaşımı (Bunlardan, yanılma ve mücbir sebepler kusurluluğu kaldıran hallerdir)

¹¹⁷ Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 16.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, s.517-520

¹¹⁸ Elif Akkoç Mutlu ve Erhan Bayar, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022, s.26

¹¹⁹ 7394 sayılı kanun m.4 ile VUK m359’a eklenen ve bu tez çalışmasının da inceleme konusu olan değişiklikler de İdari çözüm yollarına dahil olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarında idari çözüm yolları ve adli çözüm yolları ayrımında bu başlıkların alt başlıklarının tasnifinde yazarlar arasında farklılıklar oluşabilmektedir. (Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.232)

Konumuzun muhteviyatından uzaklaşmak adına bu doktrinsel tartışmaya girmeyeceğiz. Bu tez çalışmasında Prof. Dr. S. Ateş OKTAR’ın Vergi Hukuku kitabında yer alan yukarıda da yapmış olduğumuz tasnife göre anlatım yapılacaktır.

¹²⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.511-512

¹²¹ A.g.e., s.502

5-Kaçakçılık Suçlarında Etkin Pişmanlık ¹²²	
6-Uzlaşma	
7-Tahsil Zaman Aşımı	
8-Terkin	
9-Kanun Yolundan Vazgeçme	
10-Yargı Kararları	
11-Vergi Afları (Mali Aflar)	

Vergi Cezasının Tamamen Kalkması durumunda kesilen vergi cezası tahsil aşaması öncesinde tamamen ortadan kalkarken, Ceza Kesilmeyecek Durumlarda ceza kesilmeden önce cezayı gerektirecek sebep ortadan kalkmaktadır. İki durum neticesinde kişi vergi cezasına kısmen ya da tamamen maruz kalmayacaktır¹²³.

2.2.1. Pişmanlık ve Islah Kurumu

İdari çözüm yollarından olan ve vergi cezası kesilmeyecek haller içerisinde yer alan Pişmanlık ve Islah kurumunu, mevcut hali ile bir etkin pişmanlık kurumu olup olmadığı hususunun yeni gelen düzenlemenin mahiyetinin tespiti açısından ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m.348 ilk olarak karşımıza çıkan pişmanlık kurumu 1951 yılında kaldırılmış ancak 1953 yılında yapılan 6094 sayılı kanun ile ıslah ve pişmanlık olarak geri getirilmiştir. 1998 yılındaki 4369 sayılı kanun ile de günümüzdeki haline gelmiştir¹²⁴.

Pişmanlık ve Islah VUK m.371 'de düzenlenmekte olup gerek başlığı gerekse de içeriği itibarıyla bir etkin pişmanlık kurumu olup olmadığı hususu bu tez çalışmasında ayrıca dikkat edilecek bir ceza indirim kurumudur. Bu nedenle öncelikle bu bölümde pişmanlık ve ıslah kurumu detayları incelenecek olup, ceza hukukundaki

¹²² **Kaçakçılık Suçlarında Etkin Pişmanlık:** Yazarın tasnifi değiştirilmeden verilmiştir. Yazar, VUK m.359'da 7394 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikleri Etkin Pişmanlık başlığı altında bu sınıfta tasnif etmiştir. Değişikliğin muhteviyatı ve bu başlıklar altındaki tasnifi üçüncü bölümde değerlendirilecektir.

¹²³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.501

¹²⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ankara, Yıl:8, Sayı:31, 2017, s.48-49

etkin pişmanlık kurumu ile olan benzerlikleri ve farklılıkları hususu üçüncü bölümde tartışılacaktır.

2.2.1.1. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamı

2.2.1.1.1. Vergi Kabahatlerinde Pişmanlık ve Islah Kurumu

Genel tanımıyla Pişmanlık ve Islah kurumu Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezası¹²⁵ sonucunu doğuran fiillerini 213 sayılı Kanunun m.371’de belirtilen şartlar ve usuller ile ilgili makamlara bildiren mükelleflerin ve fiile iştirak eden üçüncü kişilerin vergi ziyayı cezasından kurtulmasına imkan tanıyan bir kurumdur¹²⁶. İdareye karşı tek taraflı bir iradeyle kullanılan ve yenilik doğuran bir hak olan bu kurum işletildiğinde mükellefin aykırı fiili ilk hale getirilerek ıslah edildiği kabul edilmektedir¹²⁷.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması halinde vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş olduğu ve sonrasında belli koşullarını yerine getirilmesi halinde ceza alınmadığı bir durum ortaya çıkacaktır. Bu durum pişmanlık ve ıslah kurumunun Ceza Hukukundaki gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık kurumları ile benzer ve farklı yönlerine dikkat çekmektedir¹²⁸.

¹²⁵ **Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası**

Vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini eksik yerine getirmesi ya da zamanında yerine getirmemesi nedeniyle verginin eksik ya da zamanında tahakkuk etmemesi durumuna “vergi ziyayı” denmektedir. Ayrıca Mükellefin veya sorumlunun vereceği gerçeğe aykırı beyanlar veya diğer yollar ile verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ya da haksız yere geri verilmesine neden olunması da vergi ziyayı olarak kabul edilmiştir. (VUK m.341)

Vergi ziyayı vergi usul kanununda düzenlenen üç kabahat fiillerinden birisidir. Vergi Ziyayı kabahatini oluşturan davranışları verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi ve haksız yere geri verilmesi olarak başlıklandırılabilir. Buradaki önemli husus söz konusu fiillerin gerçekleşmesi halinde vergi ziyayının oluşması ve sonrasında bu eksikliğin giderilmesi halinin ceza uygulanmasına engel olmamasıdır. (VUK m.341) Geç verilen beyanname verildiğinde vergi incelemesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması halinde kesilecek ceza %50 oranında uygulanmaktadır. (VUK m.344)

Verilecek ceza VUK m.341’de düzenlenen ve yukarıda bahsedilen durumlarda ziyayı uğratılan verginin bir katı şeklinde ceza kesilmesi sonucuna bağlanmıştır. Vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi ziyayına ilerde bahsedilecek olan VUK m.359’da düzenlenen kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet vermesi halinde ise ziyayı uğratılan verginin üç katı, fiillere iştirak edenlere ise bir katı ceza verilecektir. (VUK m.344)

¹²⁶ Bilici, **Vergi Hukuku**, s.148

¹²⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.313

¹²⁸ A.g.e., s.315

Öncelikle kanun maddesi incelendiğinde¹²⁹ söz konusu maddenin Vergi türü noktasında kapsamını beyana dayanan vergiler yönünden sınırlandırıldığı, alınacak ceza noktasında ise vergi ziyai cezası gerektiren fiillerin sınırlandırılmasına gidildiği görülmektedir. Uygulanması için gereken şartlara geçmeden önce yapılan sınırlamalardan bir mükellefin Beyana dayanmayan (Örneğin emlak vergisi¹³⁰) bir vergi söz konusu olduğunda¹³¹; pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanamayacaktır. Ayrıca muhtasar beyanname ile beyan edilip tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için de etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı hususunda da Maliye Bakanlığı'nın çeşitli özelemleri bulunmaktadır¹³².

Pişmanlık ve ıslah kurumu vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller için yararlanılabilecek bir kurumdur. Bu nedenle VUK m.341'de düzenlenen vergi ziyai kabahatleri¹³³ pişmanlık ve ıslaha konu fiili oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi

¹²⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

Pişmanlık ve ıslah:

Madde 371 – (Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.)

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez...”

¹³⁰ Emlak vergisinde 1980 öncesi pişmanlık ve ıslah uygulamalarında yaşanan sorunlar hakkında Oktar Vergi Hukuku kitabında s.509 dipnot 788 ‘de (KENAN BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı (1976),s.688)’e bakılmasını önermiştir.

¹³¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.371: *“...Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz...”*

¹³² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.316-317

¹³³ VUK Madde 341 :

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

...

ziyaından bahsedilemediği durumlarda usulsüzlük¹³⁴ ve özel usulsüzlük¹³⁵ kabahatlerinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanılamayacaktır¹³⁶.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah kapsamında değildir.¹³⁷ Örneğin mükellef fatura düzenlememesi durumunda pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlandığında bir durumda vergi ziyai cezası ödemezken özel usulsüzlük kabahatine ilişkin ceza kesilecektir¹³⁸. Farklı bir örnekte pişmanlık ve ıslah başvuru şartlarına haiz bir mükellef, süresinde vermediği beyanname için pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunması halinde vergi ziyai cezasını ödemeyeceği gibi özel usulsüzlük cezasını iki kat yerine bir kat ödeyecektir¹³⁹. Usulsüzlük cezasının bir kat ödenmesinin nedeni ise VUK m.352 ‘de yer alan “...Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir...” hükmünce vergi beyannamesinin süresinde verilmeme birinci derece usulsüzlüğünde, pişmanlık ve ısla

¹³⁴ Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları

Vergi Kanunlarında yer alan şekil ve usul şartlarına riayet edilmemesi olarak tanımlanan vergilendirmede Usulsüzlük fiili VUK m.352’de Birinci derece ve ikinci derece olarak iki kategoriye ayrılmıştır.

Söz konusu usulsüzlük fiilinin re’sen takdiri gerektirmesi halinde bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanacağı da hüküm altına alınmıştır. 2024 yılı bağlı cetvelindeki rakamlara göre örneğin I.derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanan “İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi ” kabahatini işleyen sermaye şirketleri 1.100,00 TL I.derece usulsüzlük cezası ile muhatap olacaktır. II.derece usulsüzlüğe örnek olarak “Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç)”, kabahatini işleyen sermaye şirketleri 2024 bağlı cetveline göre 580 TL ceza yaptırımı ile karşılaşacaktır. (VUK 352/2-4)

Bağlı cetvel 213 sayılı Kanunun mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “*Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*” hükmünce her yıl güncellenerek *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği* ile yayınlanmaktadır.

¹³⁵ Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları

VUK m.353-355’de düzenlenen özel usulsüzlük cezalarını “Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması” “Damga vergisinde” usulsüzlük ve “Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için” olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

Mezkur kanun maddelerinde detaylarına yer verilen fiilleri işleyenlere karşı verilecek para cezalarının tutar veya nispetleri belirtilmiş olmakla birlikte söz konusu tutarlara ilişkin alt ve üst limitler her yıl güncellenmekte olup söz konusu güncel tutarlar bağlı cetvelde belirtilmektedir. Örneğin VUK 353/1’e göre fatura düzenleme zorunluluğu olmasına karşın bu faturayı düzenlemeyen kişilere her bir belge için bu belgede yazılması gereken tutarın %10 nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Kesilecek ceza 2024 bağlı cetvele göre her bir belge için 3.400 TL den az olamayacak; bir takvim yılı içerisinde ise kesilecek toplam ceza 1.700.000 TL’den fazla olamayacaktır.

¹³⁶ Bayraklı, *Pişmanlık ve Islah*... s.53-54

¹³⁷ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.149

¹³⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.317

¹³⁹ Akkoç Mutlu ve Bayar, *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, s.83-84

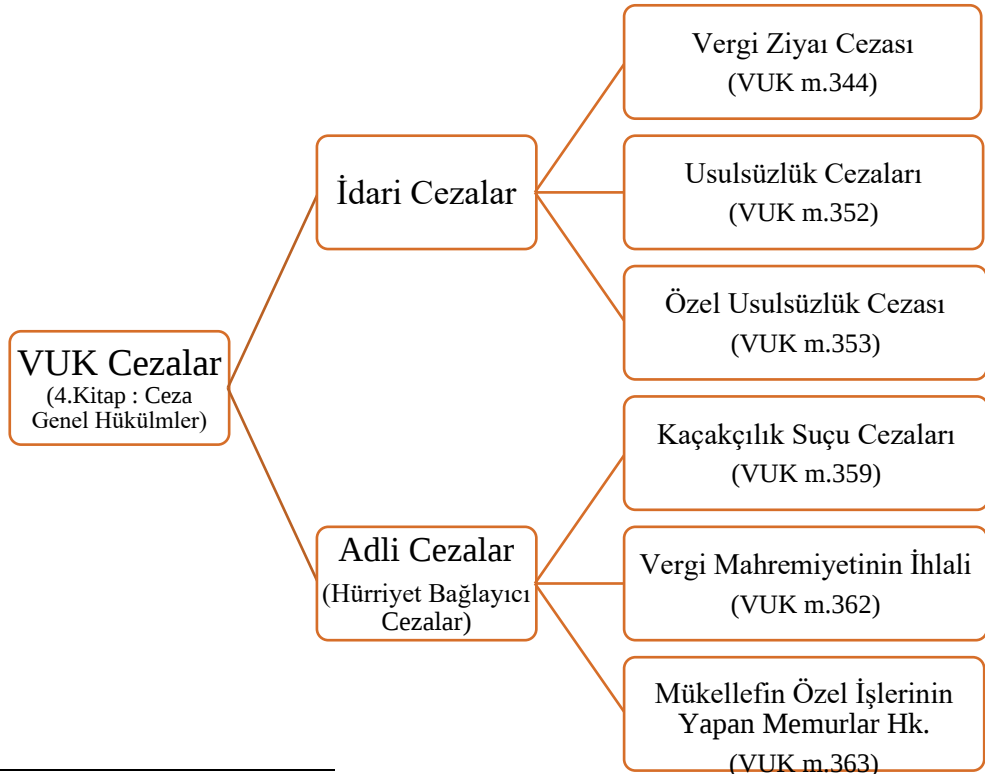
kurumundan yararlanan kişi için vergi borcunun hesaplaması re'sen değil, pişmanlık beyannamesinden yapılacağından iki kat uygulanması gereken usulsüzlük cezası bir kat uygulanacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.2'de belirtildiği üzere Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi olmadığından, Gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerde pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmamaktadır¹⁴⁰.

2.2.1.1.2. Vergi Suçlarında Pişmanlık ve Islah Kurumu

VUK'ta vergi cezaları, Ceza Hükümleri adlı 4.Kitap'ta düzenlenmiştir. VUK m.331'de kişilere verilen cezaları: vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar olarak belirtse de mezkûr kanunun diğer hükümlerine birlikte değerlendirildiğinde VUK'ta düzenlenen cezalar için Tablo 2'deki şekilde tasnife gidilmiştir. Cezaların tasnifinden adli ve idari ayrımına gidilmesinin sebebi cezaların hangi organdan tarafından verildiğidir. Adli cezalar adli yargı mercileri tarafından verilmekteyken söz konusu idari cezalar ise vergi dairelerince verilmektedir.

Tablo 2 : VUK'ta Düzenlenen Cezalar



¹⁴⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.509

Vergi ziyayı doğuran kabahatlerin yanında VUK'un m.359'da belirtilen kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyasına neden olunması halinde, "...Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitiinden önce..."¹⁴¹ veri incelemesine başlanılmamış olması ve haber verme dilekçesinin resmi kayıtlara intikali durumunda pişmanlık ve ıslah kurumu ile vergi ziyayı cezasının yanında hapis cezasından da kurtulmasına imkan tanınmaktadır.

AYM'nin pişmanlık ve ıslah kurumunun sonucuna ilişkin "359. maddedeki suçu işleyen failin pişmanlığının en erken evre olan kamu makamlarının bu suçtan haberdar olarak harekete geçmesinden önce ortaya çıkması ve gerekli şartların sağlanması durumunda hürriyeti bağlayıcı cezalardan tamamıyla kurtulmak mümkün olabilecektir."¹⁴² açıklaması bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere pişmanlık ve ıslah kurumu, kaçakçılık suçu işleyenler açısından da geçerli olduğu hükmü sabittir¹⁴³. Kaçakçılık suçları için öngörülen hapis cezasından kurtulunması adli yargıda açılacak bir dava ile ceza verilmesine yer olmadığına dair bir hükümle ihtiva edilmez. Bilakis pişmanlık ve ıslahta yararlanan kişi için kovuşturma yapılmayacaktır¹⁴⁴. Böylelikle mükellef vergi ziyayı cezası ödememekte ve hürriyet bağlayıcı cezadan yargılanmaktan kurtulmaktadır.

2.2.1.2. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Şartları

Bir mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanıp vergi ziyayı cezası ödememesi için belli şartları sağlaması gerekmektedir. Kanun maddesinde tahdidi olarak sayılan bu koşullara göre: mükellefler ya da iştirakçiler bir vergi incelemesi, takdir komisyonuna sevk, izaha davet olmadan, kaçakçılık fiillerinin işlendiğine ilişki tespitten önce kendiliğinden ilgili makamlara vergi ziyayı cezası gerektiren fiillerini haber verme dilekçesi (pişmanlık dilekçesi)¹⁴⁵ ile bildirmelidir. Bu bildirim

¹⁴¹ VUK m.371/2

¹⁴² AYM, E:2022/81, K:2023/153, T:13.09.2023

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?EsasNo=2022%2F81>

(Erişim: 10.01.2024)

¹⁴³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.508

¹⁴⁴ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.298

¹⁴⁵ Prof. Dr. S.Ateş OKTAR eserinde söz konusu dilekçe için "haber verme dilekçesi tabirini" kullanmak ve dipnot olarak yaygın kullanımının "pişmanlık dilekçesi" deyimini belirttiştir. (Oktar, Vergi Hukuku,,s.508 – dipnot 786) Doğan Şenyüz ise Vergi Ceza Hukuku kitabında pişmanlık

yapıldığında ise daha öncesinde bir ihbarın bulunmaması gerekir¹⁴⁶. Mükellefin veya iştirakçilerin verecekleri dilekçenin ya da tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması haber verme dilekçesinin tarihinin tespiti açısından tarih noktasında tartışmaları ortadan kaldıracaktır¹⁴⁷. Çünkü aşağıda maddeler halinde belirtilecek şartların geçerliliğinde haber verme dilekçesinin daha önceden verilmiş olması şartı aranacaktır.

2.2.1.2.1. Haber Verme Dilekçesi Öncesi İhbar Edilmemiş Olma

Mükellefin veya iştirakçilerin verecekleri dilekçenin ya da tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır. Çünkü bir ihbarın varlığı halinde kişinin pişmanlık ve ıslahtan yararlanıp yararlanmayacağı hususu ihbarın mı yoksa haber vermenin mi daha önce yapıldığına bağlı olacaktır. Bu ihbar sözlü (tutanakla teşvik edilmiş olmalı) veya dilekçe ile yapılabilecektir. İki beyan şeklinde de tutanak veya dilekçenin resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır. Örneğin aynı gün verilen ihbar dilekçesi ile haber verme dilekçesinde dilekçelerin tarih ve saat olarak kayıt numarasından hangisinin önce olduğuna bakılacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu gibi bir ayrıma gidilemediği, hangi dilekçenin daha önce olduğunun belirlenemediği durumlarda ihbara önem verilmektedir¹⁴⁸.

2.2.1.2.2. Haber Verme Dilekçesi Öncesi Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olma

Mükellef veya iştirakçiler bir vergi incelemesinden önce kendiliğinden ilgili makamlara vergi ziyaı cezası gerektiren fiillerini haber verme dilekçesi ile bildirmelidir. Vergi incelemesini başlaması ifadesinden incelemeye başlama tutanağının düzenlenme tarihi ile tespit edilecektir. Dolayısıyla mükellefe yazılı soru sorulması veya yoklama tutanağı ile bazı hususların tespiti, vergi incelemesinin başladığı şeklinde değerlendirilecektir. Vergi incelemesinin kapsamı ise burada önem arz etmemektedir. Haber verme dilekçesi öncesinde tam veya kısmi bir vergi

dilekçesi kavramını kullanmaktadır. Ancak bu tez çalışmasında etkin pişmanlık konusunu da irdeleneceğinden karışıklık olmaması adına “haber verme dilekçesi” kavramı tercih edilecektir.

¹⁴⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.508

¹⁴⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.320

¹⁴⁸ Yusuf Karakoç: **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2.bs., İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 1997, s.62 (Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.320’den atıfla asıl esere gidilmiştir.)

incelemesi olmasına bakılmaksızın söz konusu incelemenin varlığı pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılmasına engel teşkil edecektir. Tabi burada vergi dairelerinin tüm mükellefler üzerinde yaptıkları genel incelemenin varlığı pişmanlık ve ıslah için engel değildir¹⁴⁹.

2.2.1.2.3. Haber Verme Dilekçesi Öncesi İzaha Davet Edilmemiş Olma

Mükellef veya iştirakçiler kendiliğinden ilgili makamlara vergi ziyai cezası gerektiren fiillerini haber verme dilekçesi ile bildirdiklerinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için pişmanlık ve ıslah istediği konu ile ilgili daha öncesinde izaha davet¹⁵⁰ edilmemiş olması gerekir¹⁵¹. Şöyle ki kişi VUK m.370'e göre, yapılan ön tespitler neticesinde vergiyi ziyaa uğrattığına ilişkin emareler nedeniyle izaha davet edilebilmektedir. Söz konusu davetin tebliğ tarihi sonrası yapılacak haber verme dilekçeleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacaktır. Ancak bu engel kişinin izaha davet edildiği konu için geçerlidir. Vergi incelemesinin aksine hangi konuda izaha davet edildiği pişmanlık ve ıslahtan yararlanıp yararlanamayacağını belirleyecektir.

2.2.1.2.4. Haber Verme Dilekçesi Öncesi Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olma

Haber verme dilekçesinden önce takdir komisyonuna sevk edilen mükellef, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamamaktadır. Takdir Komisyonuna sevk

¹⁴⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.321

¹⁵⁰ İzaha Davette vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yetkili merciler bir mükellef hakkında vergi ziyasına uğranıldığına dair ön tespitlerde bulunduğu , bu ön tespitlere kadar bir ihbarın da olmaması halinde ilgili mükellefi ön tespiti yapılan durumu açıklaması için izaha davet etmektedir. Aslında burada bir nevi inceleme yapılmadan önce mükellefe bir fırsat sunulmaktadır. Yapılan izah yeterli görülmesi halinde mükellef vergi incelemesine tutulmamakta ya da takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. İzah yeterli bulunmaz ise mükellefe değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde m.370'de belirtilen hükümleri yerine getirmesi sonucunda vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir. Görüldüğü üzere bu durumda mükellefe indirim sağlanmaktadır. VUK m.359'da yer alan suçlar açısından İzaha Davet kurumuna baktığımızda ise düzenlemenin yapıldığı m.370/b 'de "fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez." hükmünü görmekteyiz.

¹⁵¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.321

edilmede, sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirilme tarihi esas alınır. Takdir komisyonuna sevkini engel oluşturmaması için ayrıca sevke neden olan olay ile pişmanlık ve ıslah istenecek olayın aynı olması gerecektir. Olayların farklılık göstermesi halinde mükellef veya iştirakçilerin pişman ve ıslah hükümlerinden yararlanmasının önünde engel bulunmamaktadır¹⁵².

2.2.1.2.5. Pişmanlık Beyannamesi Verilmesi ve Vergi Asıllarıyla Pişmanlık Zammının Süresinde Ödenmesi

Pişmanlık ve ıslah kurumunun ilk kelimesi olan pişmanlıkta, mükellef veya iştirakçi yapmış olduğu fiil neticesinde eyleminden pişmanlık duyarak idareye haber verme dilekçesi ile kendiliğinden itirafta bulunmaktadır. Yukarıda bahsi geçen dört şartta aslında bu itirafın idare nezdinde geçerli sayılabilmesinin şartlarını oluşturmaktadır. Bundan sonra idarenin, mükellef veya iştirakçilerden istediği şeyler ile de ıslah aşamasının yerine getirilmesini yani yapılan eylemin olumsuz sonuçlarını gidermesini istemektedir.

Haber verme dilekçesi ile birlikte ya da haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak en geç 15 gün içinde pişmanlık beyannamesi verilmesi gerekir. Bu beyannamenin zamanında verilen beyannameden içerik yönünden bir fark bulunmamakla birlikte verilecek beyanname ile zamanında hiç verilmemiş veya eksik ya da yanlış verilmiş beyannamenin düzeltilmiş hali yerine geçmektedir¹⁵³. Pişmanlık beyannamelerine ihtirazi kayıt verilip verilmeyeceği öğretide tartışmalı bir konudur¹⁵⁴. Pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağına ilişkin yasal bir düzenleme olmamakla birlikte, bu hususta zıt yönde uygulamaların bulunduğu Anayasa Mahkemesi kararı ile de dile getirilmiştir¹⁵⁵.

¹⁵² A.g.e., s.322-323

¹⁵³ A.g.e., s.322

¹⁵⁴ Öğretideki bu tartışma ile ilgili detaylı bilgi için Bkz.: (Fevzi Rıfat Ortaç ve Elif Yılmaz Furtuna, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Malatya, C.8, Sayı:2, 2017, s.423-452)

¹⁵⁵ Bkz.: AYM, E:2017/24, K:2017/112, T:14.06.2017

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2017/112?EsasNo=2017%2F24>

(Erişim: 08.09.2023)

İlgili karara Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.322 kaynağından ulaşılmıştır.

Mükellefin haber verdiği ve ödeme süresi geçmiş vergilerin bulunması halinde 6183 sayılı AATUHK m.51’de belirtilen oranda zam uygulanarak haber verme dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Verilecek pişmanlık beyannamesi üzerinden tarh edilen vergilerde ayrıca gecikme faizi uygulanmaz; sadece pişmanlık zammı uygulanır. Sonuç olarak mükellefin haber verme dilekçesi ile birlikte 15 gün içinde vadesi geçmiş vergi asıllarıyla ödemenin geciktiği her ay ve kesri dikkate alınarak hesaplanan pişmanlık zammını ödemesi zorunludur¹⁵⁶. Tüm bu şartların sağlanması halinde ilgili kanun maddelerince söz konusu fiile öngörülen vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Görüldüğü üzere mükellef ceza gerektiren fiili sonrasında ortada herhangi bir tespit olmadan ilgili makamları haberdar ederek vergi ziyai cezasından tamamen kurtulmakta, kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyasına sebebiyet verdiği durumlarda ise vergi ziyai cezasının yanında kaçakçılık suçu cezalarından da kurtulmaktadır¹⁵⁷.

Söz konusu şartların yerine getirilmesi halinde vergi ziyai cezası kesilmeyeceğinden anlaşıldığı üzere pişmanlık ve ıslah, cezayı hafifletici değil; cezayı ortadan kaldıran bir nedendir^{158 159}. Dolayısıyla pişmanlık bir hukuka uygunluk sebebi olarak nitelendirilebilir ve idarenin söz konusu başvuruyu reddetme gibi takdir yetkisi bulunmamaktadır¹⁶⁰. Ancak burada belirtmek gerekir ki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmış bir mükellefin mevzu vergiye ilişkin vergi incelemesine alınmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Böyle bir durumda ek vergi ziyai tespit edilmesi halinde bu kısım için ceza uygulaması yapılacaktır¹⁶¹.

Yukarıda bahsi geçen şartların birlikte sağlanması gerekmekte olup, pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunulmasına rağmen mükellef veya iştirakçiler, şartlardan birini veya birkaçını yerine getirmemesi durumunda gecikme faiziyle birlikte vergilerin asıllarını ve de vergi ziyai cezasını ödemek durumunda kalacaktır¹⁶². Ayrıca

¹⁵⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.323-324

¹⁵⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.508

¹⁵⁸ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.297

¹⁵⁹ Pişmanlık ve ıslahın cezayı değil, vergi suçluluğunu ortadan kaldıran, yani suçu hiç var olmamış haline getiren bir kurum olduğuna ilişkin öğretide görüşlerde mevcuttur. (Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.298)

¹⁶⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.314

¹⁶¹ **A.g.e.**, s.318

¹⁶² **A.g.e.**, s.328

başvuruya konu fiil VUK m.359’da yer alan kaçakçılık fiillerinden ise bu durumda kişi hakkında adli işlem başlatılacaktır.

2.2.1.3. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Amaçlanan Fayda

Türk vergi sisteminde asıl beyan yöntemi olarak kabul edilen; vergi borcunun belirlenmesinde hesaplanacak matrahın, bizzat geliri elde edenin beyanı üzerine kurulduğu beyan esasına dayanan tarhiyat sisteminde idare vergi alacağını mükellefin beyanına göre tarh ve tahakkuk etmektedir¹⁶³ ¹⁶⁴. Modern toplumların dayandığı temel mükellefiyet sistemi olan beyana dayalı tarh usulü, mükelleflere tam ve eksiksiz bir şekilde vergi borcunun hesaplanabilmesi açısından sorumluluk yüklemektedir. Bu sorumluluk karşısında mükellefler eksiksiz beyanda bulunmanın yanında eksik beyanda bulunma; hiç beyanda bulunmama seçenekleri ile gayri ihtiyari hatalı beyanda bulunma ihtimali karşısında kalmaktadır. Bu tarhiyat yönteminde aslında mükellefler kendi iradeleriyle kendilerini vergilendirmektedirler. Kamu gelirinin en kısa sürede ve eksiksiz tahsilatı amacının güdüldüğü vergilendirme sisteminde eksik, hatalı yapılan veya hiç yapılmayan beyanlar sonucunda vergi kaybı oluşacak, mükellefler ile idare arasında çıkacak uyuşmazlıkların idarece ya da yargısal mercilerde çözüm süreci de kamu gelirinin hızlı şekilde tahsiline engel olacaktır¹⁶⁵. Vergi cezalarında ki temel amaç da ceza hukukunda güdülen aynı suçun tekrar işlenmesini önlemek amacından ziyade, vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesini sağlamaktır¹⁶⁶.

Vergi sisteminin temel işlevi vergi gelirini arttırmak, vergi kaybını önlemek ve bu süreci hızlı yürütmektir. Dolayısıyla bu süreçte mükellefi zorlayıcı bir amaç güdülmemektedir¹⁶⁷. Yargı mercine taşınan vergi uyuşmazlıkları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu(IYUK) m.27/4’deki “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen*

¹⁶³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.127

¹⁶⁴ Vergilendirme sürecindeki İdari İşlemler (Tarh – Tebliğ – Tahakkuk – Tahsil) hakkında detaylı bilgi için Bkz.: “Oktar, Vergi Hukuku, s.125-148” ve “Bilici, Vergi Hukuku, s.102-117”

¹⁶⁵ Akkoç Mutlu ve Bayar, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s.34-36

¹⁶⁶ Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, s.297-298

¹⁶⁷ Akkoç Mutlu ve Bayar, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s.37-38

bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.” hükmü gereğince verginin tahsilat sürecini uzatacaktır. Bu nedenle vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüme kavuşturulması kamu alacağının tahsilinin hızlandırılması açısından faydalı olacağı gibi ona alternatif çözümler sunarak mükellefin üzerindeki baskıyı azaltma noktasında da yarar sağlayacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile kanuna aykırı fiilleri bulunan mükelleflerin, söz konusu fiillerini idareye bildirmeleri özendirilmek istenmektedir. Böylece iradi veya gayri iradi fiiller neticesinde ceza ile muhatap olacak mükellef ve iştirakçilere hatalarından geri dönüp telafi etme imkânı verilerek cezaların bir kısmından kurtulma imkânı tanınmaktadır. Böylelikle itirafta bulunan ile bulunmayıp gizlenen arasında suçun neticesi noktasında bir ayrıma gidilebilmekte ve bu iki kişi aynı kabul edilmemektedir. Mali boyutta ise vergi verimliliği artırılırken vergi kaybı azaltılmaktadır¹⁶⁸.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun sağlayacağı faydalar noktasında: Mükellefleri sert vergi kanunları karşısında güç durumda yardımsız bırakmamak; hoşgörü ile mükellefi idareye yaklaştırmak; mükelleflerde vergiye gönüllü uyum duygusunun yerleşmesini sağlamak; yoğun ticari hayatta yaşanabilecek hataların giderilmesi imkan tanımak gibi hususlarda mükellef açısından faydalar sağlayacaktır. Devlet kurumları açısından bu yoğunlukta hiç tespit edilemeyecek ya da geç tespit edilecek bir vergi kaybının kısa sürede tahsiline imkân tanınması; idarenin vergi kaybına ilişkin yapması gereken tespit ve takip süreçlerindeki maddi ve zaman kayıpları yaşanmamış olacaktır¹⁶⁹.

Pişmanlık ve ıslahtaki gibi bir nevi suçun itirafı ile failin işlediği veya işleyeceği bir suçtan geri dönmesi halinde, verilecek cezalardan af veya indirim gibi müesseselerin vergi hukukunda varlığı, mükellefin vergi uyumunu artırarak kamu alacağının tahsilini ön plana alınmaya çalışılmaktadır. Ancak bahsi geçen pişmanlık

¹⁶⁸ 12/09/2017 tarihli, VUK-95/ 2017-8 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri: “...*Pişmanlık müessesesi; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda önemli bir işleve sahip olduğu gibi idare ile mükellefler arasındaki uyumsuzlukları azaltmakta, idarenin kaynaklarını ve zamanını daha etkin olarak kullanmasına katkı sağlamaktadır.*”

¹⁶⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.315

ve ıslah ile elde edilmeye çalışılan faydaların sağlanılıp sağlanılamadığı tartışmalı bir konudur.

2.2.1.4. Pişmanlık ve Islah Kurumu ile TCK'daki Etkin Pişmanlık Kurumunun Karşılaştırılması

VUK'ta yer alan cezalarda indirim kurumlarında Pişmanlık ve Islah Kurumu TCK'deki etkin pişmanlık kurumuna vergi kaçakçılığı suçuna etkisi itibari ile yakın olan bir indirim kurumudur. 7394'ün kanun teklifinin genel gerekçe kısmında “*Türk Ceza Kanunu uygulamasında bulunan etkin pişmanlık müessesesine benzer bir düzenlemenin vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak da uygulanması*” ifadesi geçmektedir. 4.madde gerekçesinde ise pişmanlık ve ıslah kurumunun düzenlendiği VUK m.371'e atıfla ilgili hükmün “etkin pişmanlık müessesesi” olduğu belirtilmiştir. Pişmanlık ve Islah kurumunun soruşturma ve kovuşturma aşamalarında VUK m.359 kaçakçılık fiilleri için uygulanamayacağından hareketle de yeni düzenleme ile soruşturma ve kovuşturma aşamalarında etkin pişmanlık hükümlerinin m.359'daki suçlar için uygulanabilmesinin yolu açıldığı belirtilmiřtir¹⁷⁰. Söz konusu açıklamalardan anlaşılan 7384 öncesinde VUK içerisinde etkin pişmanlık kurumunun halihazırda mevcut olduğu, kanun değişikliği ile birlikte bunun kapsamının genişletildiği yönündedir. Burada öncelikle etkin pişmanlık kurumu olarak atıf yapılan Pişmanlık ve Islah kurumunun etkin pişmanlık açısından değerlendirilmesi gerekir.

Birinci bölümde TCK'daki etkin pişmanlık kurumuna ilişkin bahsedilen genel özellikler maddeler halinde pişmanlık ve ıslah kurumu açısından değerlendirilecektir.

İlgili kanun hükmünde etkin pişmanlığa imkan veren bir düzenlemenin bulunması açısından pişmanlık ve ıslah kurumunun düzenlendiği VUK m.371/2 hükmünde haber verme dilekçesinin resmi kayıta intikalinin inceleme öncesinde yapılması halinde vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu durumda incelemeye konu fiil kaçakçılık suçunu teşkil etse dahi kişi hapis cezasından kurtulacağı da ilgili maddede hüküm altına alınmıştır. Haber verme dilekçesi inceleme öncesi verilmek zorundadır. Böyle bir durumda kaçakçılık fiiline ilişkin bir soruşturma

¹⁷⁰ <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/f72877c1-fc9e-037b-e050-007f01005610>
(Erişim: 10.01.2023)

ve kovuşturma evresi bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları için mütalaa şartı da düşünüldüğünden kişi bu yolla hürriyet bağlayıcı cezadan da kurtulmaktadır. Bu özellik açısından ilgili maddenin etkin pişmanlığa imkan veren bir düzenleme içerdiği söylenebilecektir.

Suçun tamamlanmış olması şartına bakıldığında pişmanlık ve beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezası sonucunu doğuran fiillere ilişkin düzenlenmiş bir kurumdur. Bunun anlamı vergi ziyai kabahati ile sınırlıdır. Bir suçun tamamlanmaması, teşebbüs aşaması olarak değerlendirilir. Yukarıda bahsi geçtiği üzere teşebbüs ile ceza alınması, ilgili suçlun teşebbüs halinin de suç olarak düzenlenmesine bağlıdır. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanacak bir kişi için suçun tamamlanmış olduğu yorumuna gidilecektir¹⁷¹. Bu madde açısından da pişmanlık ve ıslah kurumu etkin pişmanlık kurumuna benzemektedir.

Failin kanunda öngörülen biçimde pişmanlığını gösterir aktif bir eyleminin olması gerekliliğini pişmanlık ve ıslahta haber verme dilekçesi karşılamaktadır. Söz konusu dilekçede kişi kanuna aykırı eylemini idareye bildirmektedir. Söz konusu bildirim de iradi olarak yapılması bakımından bir gerekliliktir.

Etkin pişmanlıkta zararın tazmini şartı bulunmaktayken Pişmanlık ve Islahta gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödemesi bulunur¹⁷². Vergi suçları açısından kamu gelirinde azalma olması nedeniyle suçun mağduru kamu olacaktır. Dolayısıyla kamuya yapılacak ödeme zararın tazmini olarak düşünülebilir. Ancak burada kayba uğrayan verginin tahsilinin yanında alınan bir ödemenin bulunması bu ödemenin zarar tazmini mi yoksa ceza mı olduğu noktasında tartışma yaratabilir. Bu açıdan gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı gibi ödemelerin bir ceza olup olmadığı farklı bir araştırmaya konu edilebilir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu bir bütün olarak düşünüldüğünde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak da uygulanabilmekte olduğu, yapısı ve özellikleri itibarıyla etkin pişmanlık kurumu ile benzer birçok noktası bulunmaktadır. Söz konusu kıyaslamadan hareketle pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi kaçakçılığı suçu için

¹⁷¹ Bayraklı, **Pişmanlık ve Islah...** s.51

¹⁷² **A.g.e.**, s.52

hukuki niteliği etkin pişmanlık kurumu olarak yorumlanabilecektir¹⁷³. Şenyüz aksi görüş belirterek pişmanlık ve ıslah kurumunun etkin pişmanlık uygulamalarından farklılaştığı aşağıda belirtilen üç noktayı işaret etmektedir¹⁷⁴:

- Etkin pişmanlıkta icra hareketi tamamlanmakta ancak neticenin gerçekleşmesi engellenmekteyken, pişmanlık ve ıslah kurumunda suç tamamlanmasından sonra pişmanlık eyleminde bulunulması
- Pişmanlık ve ıslahta ceza tamamen ortadan kalkmaktayken etkin pişmanlık kurumunda cezanın tamamen ortadan kaldırılması yerine azaltıldığı bir durumun oluşması
- Pişmanlık ve ıslah kurumu belirli nitelikte vergi kaçakçılığı suçu için sonuç doğurması

Bu hususlar incelendiğinde:

Etkin pişmanlık icra hareketleri tamamlandıktan sonra neticenin gerçekleşmesinin engellenmesi olarak tanımlanmakta, pişmanlık ve ıslah kurumunda ise suç tamamlanmasından sonraki bir süreç olması şeklinde bir kıyasa gidilmiştir ancak etkin pişmanlık için söz konusu tanımlama gönüllü vazgeçme kurumuna ilişkindir. “...neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz” hükmü gönüllü vazgeçmeye ilişkindir¹⁷⁵. Etkin pişmanlıkta suçun tamamlanmış olması beklenmektedir. Suç, neticeli suçlarda netice gerçekleştiğinde sırf hareket suçlarında icra hareketi tamamlandığında tamamlanmış olarak kabul edilir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah kurumu için geçerli olan suçun tamamlanmış olması, etkin pişmanlık kurumu için de geçerlidir.

Etkin pişmanlık kurumu için yapılan cezayı hafiflettiği ama ortadan kaldırmadığı pişmanlık ve ıslahta ise ceza ortadan kaldırıldığına ilişkin önerme, etkin pişmanlık kurumu için yapılan tespit açısından hatalıdır. Çünkü ilgili tespit TCK m.192/2’deki etkin pişmanlık düzenlemesinde uyuşturucu madde kullanan kişi için şartların sağlanması halinde cezaya hükmolunmayacağına ilişki hüküm ile tezat

¹⁷³ Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1.bs., 2015, s.339

Öğretideki farklı görüşlere ilişkin bkz. Onur Özcan, Vergi Suçları, s.339-341

¹⁷⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.515

¹⁷⁵ TCK m.36

oluşturmaktadır. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah kurumu ile etkin pişmanlık kurumu bu noktada da benzerdir.

Pişmanlık ve ıslah kurumunda kaçakçılık fiili, belli bir nitelikte olması halinde kurumun kapsamına girmesi durumu etkin pişmanlık düzenlemelerinden farklılık arz ettiği hususuna katılmakla birlikte bu hususun vergi kaçakçılığı suçunda pişmanlık ve ıslah kurumunun etkin pişmanlık kurumu ile farklı kurumlar olarak değerlendirilmesi sonucu doğurmayacağı yönündedir.

2.3. 7394 Sayılı Kanun Değişikliği Sonrası Vergi Ceza Hukukundaki Etkin Pişmanlık Kurumu

2.3.1. Vergi Cezalarında Etkin Pişmanlık Kurumunun Kapsamı

7394 sayılı kanun değişikliği ile VUK'a gelen cezalarda indirim öngören bu tez çalışmasına konu madde hükümleri, Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının düzenlendiği VUK m.359'de içerisine eklenmiştir. Dolayısıyla genel hüküm olarak değil sadece ilgili madde de düzenlen suçlar için sonuç doğuracaktır. Bu nedenle etkin pişmanlık kurumunun kapsamını m.359'da yer alan vergi kaçakçılığı filleri oluşturacaktır.

2.3.1.1. Etkin Pişmanlık İndirimine Konu Vergi Kaçakçılığı Suçları

2.3.1.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Filleri ve Ceza Süreleri

Kaçakçılık suçları ve cezaları VUK m.359'da hüküm altına alınmıştır. Madde içeriğine bakıldığında öngörülen ceza yaptırımlarının sürelerinin değişiklik gösterdiği görülmektedir. 7394 sayılı Kanun değişikliği ile cezaların üst sınırları arttırılmış olup alt sınırlar değiştirilmemiştir. Kanun değişikliği öncesi ve sonrasına ilişkin bu süreleri aşağıdaki tabloda görebilirsiniz:

Tablo 3: 7394 sayılı Kanun Değişikliği Öncesi ve Sonrası Kaçakçılık Fiillerine İlişkin Ceza Alt ve Üst Sınırları

Kanun Maddesi	Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası
(m.359/a)	18 aydan 3 yıla kadar hapis	18 aydan 5 yıla kadar hapis
(m.359/b)	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis
(m.359/c)	2 yıldan 5 yıla kadar hapis	2 yıldan 8 yıla kadar hapis
(m.359/ç)	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis

Tablo 4: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları¹⁷⁶

Vergi Kaçakçılık Cezaları	Vergi Kaçakçılık Suçları
18 Aydan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası (359/A-1 ve A-2)	* Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, * Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar, * 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, * Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler, * Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.
3 Yıldan 8 Yıla Kadar Hapis Cezası (359/B)	* Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, * Sahte belge düzenleyenler, * Sahte belge kullananlar.

¹⁷⁶ İlgili tablo <https://www.vdd.com.tr/vergi-kacakcilarina-etkin-pismanlik-yolu.html> web adresinden alınmıştır. (Erişim: 17.04.2024)

2 Yıldan 8 Yıla Kadar Hapis Cezası (359/C)	Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.
3 Yıldan 8 Yıla Kadar Hapis Cezası (359/Ç)	Ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemlerine yapılan müdahale ile bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi işlemleri

Kaçakçılık suçlarına örnek olarak m.359/a-2'e göre vergi kanunlarına göre tutulan ve ibraz mecburiyeti bulunan defteri tahrif¹⁷⁷ eden mükellef hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası bulunmaktadır. Söz konusu cezayı adli yargı mercii vermekte olup ceza muhatabı itirazını yine kanunların çizdiği sınır ve imkanlar dahilinde aynı yargı kolundaki üst yargı mercilerine yapmaktadır¹⁷⁸.

Kaçakçılık suçlarında 1998 yılında 4369 sayılı kanun değişikliği öncesinde suçun işlenmiş sayılabilmesi adına vergi kaybının oluşması şart koşulmaktayken değişiklikle birlikte kanunda belirtilen eylemin gerçekleşmiş olması yeterli görülerek ayrıca vergi kaybının oluşması aranmamaktadır. Bu anlamda vergi kaçakçılık suçu soyut tehlike suçu¹⁷⁹ niteliği taşımaktadır. VUK m.359/a-1 'de yer alan "...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde..." hükmünde geçen vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde ifadesinden kastın suçun oluşması adına vergi kaybına yapılan bir işaret olmayıp, başka defter, belge veya farklı bir kayıt ortamına alınması eyleminin niteliğinin belirtilmesidir¹⁸⁰.

TCK m.49-50'ne birlikte bakıldığında bir yıl ve daha az süreli hapis cezaları kısa süreli hapis cezası olarak tanımlanmakta olup mahkemenin takdiri ve suçun

¹⁷⁷ **Tahrif** : Bozmak, aslını değiştirerek yozlaştırmak. (Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr> , 03.01.2024)

¹⁷⁸ İtiraz sürecine ilişkin ayrıntılar "Vergi Cezalarında Özellikli Durumlar" bölümü içerisindeki "Vergi Cezalarına İtiraz" alt başlığında yer verilecektir.

¹⁷⁹ "Soyut tehlike suçları, suçun kanun tanımında yer alan hareketin işlenmesinin o suçun oluşması bakımından yeterli görüldüğü suç türlerini ifade eder."

Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Ceza Hukuku**, ed. Hakan Karakehya ve Nazmiye Özenbaş, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 2018, s.37

¹⁸⁰ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, 5.bs., İstanbul, Adalet Yayınevi, 2022, s.306-307

niteliğine göre adli para cezasına çevrilebilmektedir. Kaçakçılık suçu içi öngörülen hapis cezası sürelerinin alt sınırı göze alındığında hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi olanağı bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında fiilin teşebbüs aşamasında kalması halinde : söz konusu fiilin teşebbüse uygunluğuna bakılması gerekir. TCK m.35/1’de yer alan teşebbüs tanımına bakıldığında icra hareketlerine başlanmış bir suçun faili, isteği dışından bir nedenle neticenin oluşamaması nedeniyle suçunu tamamlayamamaktadır. Dolayısıyla teşebbüsten söz edilebilmesi için icra hareketlerinin bölünebilmesi gerekmektedir. Örneğin neticesi harekete bitişik olan ani suçlar teşebbüse elverişli değildir. Teşebbüse elverişli bir suç için verilecek teşebbüs cezasında ise TCK m.35/2’deki “...ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine on üç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir.” hükmü uygulanacaktır. Dolayısıyla teşebbüse elverişli vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs aşamasında kalındığında -cezaların üst sınırının 8 yıl olduğu düşünüldüğünde-verilecek cezalarda cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirime gidilecektir¹⁸¹.

2.3.1.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Muhatabı

Hürriyeti bağlayıcı cezalarda öncelikle failin gerçek kişi olması zorunludur ve ceza gerçek bir kişiye verilecektir. Failin fiil ehliyetinin bulunmaması gibi durumlar TCK açısından değerlendirilecek ceza almaması ya da indirimli ceza alması gündeme gelecektir. Cezalarda şahsılık ilkesi gereği asıl suç fiilini işleyen kişinin tespiti gerekmektedir.

Vergi mükellefi gerçek kişi ve vergisel yükümlülüklerini kendi yerine getirmesi halinde: cezalardan kendisi sorumlu olacaktır. Ancak gerçek kişi işlerini kanuni temsilcisi aracılığıyla yürütüyorsa temsilcinin fiilinden dolayı mükellef ceza almamaktadır. Bu gibi durumlarda failin tespiti önem kazanmaktadır. Örneğin işçi işveren ilişkisinde işçi, işverenin emri ile bu fiili gerçekleştirmesi halinde işveren, işçi

¹⁸¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.510-511

emre aykırı olarak kendi çıkarına bu fiili gerçekleştirmesi halinde işçinin kendisi ceza muhatabı olacaktır¹⁸².

Adi şirketler tüzel kişiliği olmayan iki veya daha fazla gerçek kişi ile şekil şartı olmaksızın kurulan bir şirket tipidir. Bu şirket tipinde istisnai olarak belli bir kişiye temsil yetkisi verilebilse de asıl olan her ortağın şirketi temsile yetkisinin olmasıdır. Dolayısıyla birden fazla gerçek kişinin temsile yetkili olduğu bir durumda vergi suçu işlenmesi halinde ceza muhatabının kim olacağının tespiti de önem kazanmaktadır. Temsil yetkisi belli bir kişiye bırakılması durumunda cezadan sorumluluk için söz konusu kişiye gidilecektir ancak birden fazla kişiye ait olduğu durumlarda öncelikle fiili gerçekleştirmede kimin sorumlu olduğunun tespitine çalışılır ancak tespit edilememesi halinde fiili eylem ve fikir birliği içerisinde hepsinin yaptığı kabul edilir. Tüzel kişilik ya da ortaklık olmamasına karşın kurumlar vergisi mükellefi olan oluşumlarda (cemaat, iş ortaklıkları) ise cezadan sorumluluk bu oluşumları idare edenlere ait olacaktır¹⁸³.

Tüzel Kişilerde¹⁸⁴ vergi suçlarında sorumlulukta: kabahatler bölümünde bahsedildiği üzere cezalar için ilk muhatap tüzel kişiliği temsile yetkili kişi veya kişilerdir. Söz konusu durumlarda ilk yapılması gereken suç fiilin gerçekleşme zamanının tespitidir. Sonrasında suçun işlendiği dönemde kim veya kimlerin temsile yetkili olduğunun belirlenmesidir. Son husus ise temsile yetkili kişiler ile suç fiili arasındaki illiyet bağının kurulmasıdır. İlliyet bağı hususu özellikle önemlidir. Çünkü tüzel kişilerde vergi suçu işlenmesi halinde ceza kesin olarak kanuni temsilciye verileceği yönünde bir durum söz konusu değildir. Tüzel kişilik içerisinde çalışan başka bir çalışanda suçlu olabilmektedir. Bu nedenle suç fiili ile illiyet bağı araştırılmaktadır. Burada inceleme ise mahkemelerce yapılacaktır¹⁸⁵.

¹⁸² A.g.e., s.411-414

¹⁸³ A.g.e., s.414 - 415

¹⁸⁴ Hem kabahatler hem de suçlar açısından farklı tüzel kişilik tiplerine göre sorumluluklar hakkında detaylı bilgi için Bkz.: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.419-421

¹⁸⁵ A.g.e., s.417

2.3.1.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Verilme Usulü

Vergi suçlarına ilişkin ceza yargı organlarınca verilmektedir. Görevli mahkeme ise adli yargı kolu içerisinde yer alan Asliye Ceza Mahkemesidir. Yetkili mahkeme ise CMK m.12/1 hükmünce suçun işlendiği yer mahkemesidir. Dolayısıyla cezalandırma sürecine ilişkin hem TCK hem de VUK hükümleri birlikte uygulanmalıdır¹⁸⁶.

Cezalandırmada soruşturma usullerine bakılırken öncelikle soruşturma ve kovuşturma ayrımını yapmalıyız. CMK m.2 hükmünce savcılık makamının suç fiilini öğrenmesinden iddianamenin mahkemece kabulüne kadar geçen süre soruşturma evresi olarak kabul edilmektedir. Kovuşturma evresi ise iddianamenin mahkemece kabulü ile başlayan ve hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreci kapsamaktadır¹⁸⁷.

VUK'ta yer alan vergi suçları açısından soruşturma evresinin başlangıcı için suç fiilinin savcılık tarafından öğrenilmesi gerekir. Savcılık makamının suç fiilini öğrenmesi iki şekilde mümkündür. Öğrenmesinde ilk yol vergi inceleme yetkisine sahip kişiler durumu savcılığa bildirmesidir. Bu durumda savcılık kamu davası açıp açmama kararı verecektir. Diğer yolda ise savcılık suç fiilini kendisi de öğrenebilir. Söz konusu durumda ise kamu davası açmak için vergi dairesinden inceleme yapılmasını ve mütalaa verilmesini talep edecektir¹⁸⁸.

Vergi inceleme yetkisine sahip kişilerce durumun savcılığa bildirmesi usulünde sürecin işleyişi detaylandırılacaktır. Öncelikle vergi incelemesi yapılırken incelemeye yetkili kişilerce inceleme sonunda vergi inceleme raporu hazırlanmaktadır. Söz konusu raporda deneti ve inceleme sürecinin işleyişi, yapılan tespitler, incelemenin sonuçları ve incelemeyi yapan kişinin kanaat ve önerileri yer almaktadır. Şayet incelemede birden fazla mükellefi ilgilendiren durumlar tespit edildiyse; tek mükellef olmasına karşın farklı vergi dönemlerini veya farklı vergi türlerini içeren durumlar tespit edildiyse vergi inceleme raporunun ekinde vergi tekniği raporu düzenlenir. Yapılan incelemede VUK m.359'da yer alan kaçakçılık fiillerinin işlendiğine yönelik bir tespitin bulunması durumunda inceleme raporunun yanında

¹⁸⁶ Taha Emre Çiftçi, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi", *Fiscaoeconomia*, C.5, Sayı:2, 2021, s.636

¹⁸⁷ A.g.e., s.637

¹⁸⁸ A.g.e., s.638

ayrıca vergi suçu raporu da düzenlenecektir. Vergi suçu raporu bu özelliği ile suç duyurusu niteliği taşıyacaktır¹⁸⁹. İdarenin suç fiilini tespiti halinde savcılığa bildirmesi zorunludur. Bu konuda idareye takdir hakkı tanınmamıştır. Öyle ki failin yaş küçüklüğü, akıl hastalığı vb. durumlarda dahi bildirim yükümlülüğü vardır¹⁹⁰.

Suç fiili tespit edildiği bir durumda savcılığa bildirimin yapılma usulü de önemlidir. Şayet tespit vergi müfettişi ya da vergi müfettiş yardımcısı tarafından yapıldıysa rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte doğrudan savcılığa bildirilebilir. Ancak tespit vergi incelemesine yetkili diğer kişilerce yapıldıysa rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte vergi dairesi başkanlığınca ya da defterdarlık tarafından savcılığı bildirilmesi gerekir. Bildirim ile birlikte savcılığın kamu davası açma zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁹¹.

VUK m.359/ç yazılı suçların inceleme aşamasında işlendiğinin tespiti durumunda inceleme tamamlanmadan rapor hazırlanarak yukarıda bahsedilen usuller ile savcılığı bildirilmektedir. Bu durumda kovuşturmaya geçilmesi için ilgili incelemenin tamamlanması şartı aranmamaktadır¹⁹². Belirtmek gerekir ki burada tamamlanması beklenmeyen şey, vergi incelemesidir. İdarece savcılığa verilecek mütalaa değildir. Dolayısıyla kamu davası açılması için mütalaa şartı geçerlidir.

Savcılığın suç fiilini kendisi öğrenmesi durumunda vergi dairesi başkanlığından inceleme yapılmasını isteyecektir. Söz konusu inceleme neticesinde yukarıda bahsedilen aşamalar işletilip savcılığa inceleme raporu ile birlikte mütalaa sunulacaktır. Sonrasında savcılık kamu davası açıp açmama kararını verecektir. CMK m.170 'e baktığımızda delillerin yeterli şüphe uyandırması halinde savcılığa kamu davası açma yetkisi verilmiştir. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere Vergi Suçları açısından Türk Ceza Hukuku normları ile VUK hükümleri birlikte değerlendirilmelidir. Dolayısıyla VUK m.367'de yer alan hükme göre muhakeme şartı sağlanmak adına kamu davası açılması mütalaa verilmesi şartına bağlanmıştır. Sonuç

¹⁸⁹ A.g.e., s.638

¹⁹⁰ Suat Çalışkan ve Mustafa Atar, **7394 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler Işığında: Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık**, 1.bs., İstanbul, Platon Plus Yayıncılık A.Ş. Yayınları, 2022, s.72

¹⁹¹ A.g.e., s.70

¹⁹² Taşkan, **Vergi Hukuku**, s.313-314

olarak vergi suçları için mütalaa olmadan savcılığın iddianame düzenlememesi gerekir. Şayet mütalaa olmadan iddianame düzenlenirse mahkemece iddianamenin reddine karar verilecektir. Mahkeme bu şartı re'sen gözetmek durumundadır. İddianamenin mütalaa olmadan verilmesine karşın kabulü halinde, kovuşturma aşamasına geçilmiş olmakla birlikte, mütalaanın yokluğu davanın düşme sebebi olacaktır. Şayet kovuşturma aşamasında bu durum tespit edilirse CMK m.223/8 hükmünce “durma kararı” verilir ve mütalaa için vergi dairesi başkanlığına mütalaa verilip verilemeyeceği sorulur. Mütalaa verilmediği durumda dava düşecektir. Mütalaa verilinceye kadar geçen süre TCK m.67/1 hükmünce fail lehine zamanaşımı süresinin ilerlemesine yol açacaktır. Söz konusu mütalaa rapor değerlendirme komisyonu tarafından hazırlanmaktadır ve komisyonca hazırlanmayan raporlar yok hükmünde kabul edilmektedir¹⁹³.

Savcılığın suç fiilini öğrenmesindeki iki yolda netice itibari ile mütalaa şartına bağlanmaktadır. Savcılığa yapılan bildirimlerde mütalaanın varlığı açıktır. Savcının re'sen öğrendiği ve kamu davasını açmak istediği bir durumda ise vergi dairesi başkanlığından mütalaa istemesi gerekecektir.

Mütalaanın verilmesi savcılığı kamu davası açıp açmama noktasında bağlamasa da kamu davası açabilmesi için dava şartı olacaktır. Mütalaanın bir diğer önemi ise mütalaaya uygun dava açılması gereklidir. Şöyle ki savcılık mütalaada tespit edilen vergi suç fiili haricinde farklı bir vergi suç fiili için dava açamayacaktır. Örneğin yanıltıcı fatura düzenlemek üzerine düzenlenen bir mütalaa ile sahte fatura kullanmak fiilinden iddianame düzenleyemeyecektir. Düzenlenmesi halinde yukarıda bahsedilen mütalaanın yokluğu durumunda oluşan neticeler karşımıza çıkacaktır. Bu durumdan farklı olarak VUK m.359'daki fiilleri işlediği gerekçesi ile mütalaa ile birlikte soruşturma veya kovuşturma aşamasında söz konusu fiili başka bir kişinin işlediği ya da iştirak halinde işlediğinin tespit edilmesi halinde yeni kişi adına kamu davası açılması için mütalaa şartı gerekmemektedir¹⁹⁴.

¹⁹³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.71-81

¹⁹⁴ A.g.e., s.85

Mütalaa şartının getirilmesine ilişkin sebebin anlaşılması adına VUK m.367'nin gerekçesi incelendiğinde yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin engellenmesinin amaçlandığı görülmektedir. Vergi incelemesi aşamasında incelemeyi yapan ile incelenen kişi arasındaki şahsi bir konudan dolayı amacından sapmış bir rapor hazırlanmış olabileceği gibi, aksi bir durum açısından özel bilgi gerektiren bir konuda suçun işlendiğine yönelik teknik bir analizde yargı organlarının mahkeme süreçlerini yürütmelerinde yardımcısı olacaktır¹⁹⁵.

Sonuç olarak soruşturma evresinden iddianamenin kabulü ile kovuşturma evresine geçilmesi sürecinde mahkemenin vergi suçları açısından mütalaanın varlığını re'sen gözetmesi gerekecektir. İddianamenin kabulü sonrasında mütalaanın yokluğu anlaşılması halinde ise durma kararı verilip vergi dairesi başkanlığından mütalaa istenecektir. Şayet mütalaa verilmeyecekse kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması ile dava için düşme kararı verilecektir.

2.3.1.1.4. Verilecek Cezalara Karşı Kanun Yolları

Kabahatler ile Suçlar arasındaki cezaların verilme usulleri ile verilen cezaya karşı gidilecek yargı yeri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Cezaların verilme usulleri açısından kabahatlere karşı ceza verilmesi, idare tarafından yapılacağından idarenin usullerine göre ceza saptama işlemi yapılacaktır. Burada idarenin ceza vermesi için yargısal bir süreç yürütmesi gerekmemekle birlikte kişilere bu işleme karşı yargı yoluna gidebilmesi hakkı verilmiştir. Suçlar da ise ceza hukukunun usullerine göre süreç yürütülecek dolayısıyla ceza verilebilmesi içi ceza davasının açılması ve mahkemenin bir karar vermesi gerekecektir¹⁹⁶.

Vergi yargısı ile birlikte bu kısımda vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasının yanında hukuk devleti ilkesi gereğince vergilendirme işleminin

¹⁹⁵ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, İzmir, C.81, Sayı: 2, 2016, s.19-20

¹⁹⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.32-33

hukuki denetimi de sağlanmaktadır. Asli işlevinin yanında da yargı organlarının yorum ve içtihatlarınca da vergi hukukunun gelişimine katkı sağlanmaktadır¹⁹⁷.

Suçlara karşı yaptırımlar mahkeme kararı ile ortaya çıktıklarından ceza mahkemesinin bu kararlarına karşı istinaf ve temyiz yargı yollarına gidilebilmektedir. Kabahatlere karşı yaptırımlar idare tarafından verileceğinden bu kararlara karşı kişilere yargısal koruma sunulmaktadır. Genel kanun niteliğindeki KK m.27'ye göre idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımlarına karşı gidilecek yargı yolu belirtilmiş olup KK Ek Madde 1'deki *"4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır."* hükmüyle de vergi kabahatleri açısından gidilecek yargı mercii olarak vergi mahkemelerini göstermiştir^{198 199 200}.

2.3.1.1.4.1. Olağan Kanun Yolları

Vergi kabahatlerinde öngörülen idari para cezaları idare tarafından verilmekte olup söz konusu kararlara itiraz idari yargı kolu içerisindeki vergi mahkemesine gidilmektedir. Vergi mahkemelerince verilecek kararlara karşı ise kararın yanlışlığı gerekçe gösterilerek yeniden karar verilmesi yönünde talep hakların kanun yolu denmektedir. Vergi kabahatleri açısından İYUK hükümlerince yürütülen kanun yolu ile kararı veren mahkemeden ya da üst yargı organlarından kararın tekrar incelenmesi talep edilmektedir. Kanun yolları kendi içerisinde olağan ve olağanüstü olarak ikiye ayrılır. Olağan kanun yollarına başvurulması ile nihai karar kesinleşmemiş²⁰¹ olur.

¹⁹⁷ Meltem İrteş Gülşen, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler ile Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Kayseri, Sayı:52, 2018, s.244

¹⁹⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.35-37

¹⁹⁹ Burada VUK'ta yer alan vergi kabahatleri ile 2575 sayılı Kanunun 6.maddesinde düzenlenen vergi mahkemesinin görevlerine ilişkin hükümlerin ortak değerlendirmesi sonucu kapsamda kalacak kabahatler için görevli yargı yeri vergi mahkemesi olarak değerlendirilmelidir. (Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.35)

²⁰⁰ Detaylı bilgi için Bkz.: Yunus Eraslan ve Ümit Süleyman Üstün, "İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Konya, C.26, Sayı:2, 2018, s.149-187.

²⁰¹ **Hükmün Kesinleşmesi** : Verilen hükmün itiraza ilişkin herhangi bir kanun yolu öngörülmediği durumlarda hükmün verilmesi ile; kanun yolu öngörüldüğünde söz konusu kanun yollarının tamamlanması ya da süresi içerisinde bu kanun yollarına başvurulmaması ile verilen hüküm kesinleşmektedir. (Fatih Birtek, "Ceza Muhakemesinde Kısmi Kesinleşme", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, İstanbul, C.26, Sayı:2, 2020, s.575)

Olağan kanun yolları istinaf ve temyizden oluşmaktadır. Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşen hükümlere karşı taraflara başvuru hakkı sağlayan bir yoldur. Kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesinden oluşmaktadır²⁰².

İstinaf aşamasında vergi mahkemelerinin kararları hem hukuki (usul) hem de maddi (esas) yönden incelenmekte ve neticesinde yeni bir karar vermektedir. Vergi mahkemesindeki kararın istinafa taşınabilmesi için dava konusunun 31.000 TL²⁰³'yi geçmesi gerekmektedir. İstinaf aşamasına taşınan bir davada istinaf merci²⁰⁴, İlk derece mahkemesinin kararı uygun görülmesi durumunda istinaf başvurusunun reddine; usul hataları var ve bunların değiştirilmesi mümkün ise hataların değiştirilerek vergi mahkemesi kararının kabulüne; ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı görülmesi halinde kararın kaldırılarak esas hakkında yeni karar verilmesi ile sonuçlanabilecek bir süreç yürütmektedir. Dolayısıyla istinafta ilk derece mahkemesi kararını bozulduğunda dava tekrardan ilk dereceye gönderilmez. İstinafta görülen dava konusu tutarın 920.000 TL'yi geçmesi durumunda ise Temyize gitme hakkı doğmaktadır. Temyiz 'de ise dava sadece hukuki(usul) yönden incelenecektir. Dolayısıyla istinaftan farklı olarak yeniden yargılama yapılmamaktadır. Temyize taşına bir davada temyiz mercii istinafın kararını hukuka uygun bulması halinde onar, aksi durumda ise bozma hükmü vermektedir. Bozma durumunda dosya kararı veren mahkemeye gönderilir. Kendisine bozma kararı veren mahkeme bu karara uyabileceği gibi kendi kararını yineleyebilir²⁰⁵.

Temyiz hukuki denetim mahkemesi özelliği ile istinaftan ayrılmış olup sadece verilen hükmün hukuka aykırılığı noktasında bir inceleme yapmaktadır. Hukuka aykırılık CMK m.288'de Bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması olarak tanımlanmıştır^{206 207}. Temyizde kural olarak bölge adliye

²⁰² Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.233

²⁰³ Söz konusu tutarlar her yıl TÜİK'in açıkladığı verilere istinaden değerlendirilerek Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. 2024 uygulamasına göre dava konusu tutarlar istinafa taşınmada 31.000 TL'yi geçmesi; temyize taşınmada 920.000 TL'yi geçmesi gerekmektedir.

²⁰⁴ İlk derece mahkemesi, istinaf ya da temyiz mercii konularında hangi mahkemelerin görevli olduğu gibi hususlar hakkında detaylı bilgi için Bkz.: Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.233-248

²⁰⁵ Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.234-248

²⁰⁶ Kazım Furkan Ağkuş ve Oğuz Bandır, "Ceza Muhakemesinde Temyiz Kanun Yolu ve Getirdiği Tartışmalar", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:162, 2022, s.109

²⁰⁷ Bandır, "Ceza Muhakemesinde Temyiz Kanun.", s.110'da temyiz denetiminin hukuka aykırılık ile sınırlı olduğu ifadesine ilişkin öğretide söz konusu görüşün eski dönemlerde kaldığı, hükmün bilimsel

mahkemelerinin bozma dışındaki kararları denetlenmektedir. Dolayısıyla iki istisna dışında ilk derece mahkemelerince verilen kararlarda doğrudan temyiz kanun yoluna gidilememektedir²⁰⁸.

Vergi suçlarına ilişkin cezalar adli yargı içerisindeki ceza mahkemelerince verilmektedir. Dolayısıyla verilen karara karşı CMK hükümlerince taraflar kanun yollarına gitmektedir. Olağan kanun yolları adli yargıda *itiraz, istinaf ve temyiz*den oluşmaktadır. İtiraz²⁰⁹, kararı veren mercie yapılmaktadır. İtiraz yerinde görülmesi halinde mahkeme ya da hâkim kararını düzeltir. Yerinde görmemesi halinde ise itirazı incelemeye yetkili olan mercie²¹⁰ gönderir. İlk derecenin kararlarına karşı bir üst yargı olan istinaf aşaması ikinci olağan kanun yoludur. İstinaf şartlarının sağlandığı durumda istinafa başvuru hakkı bulunmaktadır²¹¹. İstinafta hem hukuki hem maddi inceleme yapılmaktadır. İstinaf başvurusunun kabul edilmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılmakta olup dava istinaf mercisinde yeniden görülmektedir. İstinaf kararlarına karşı ise şartların sağlanması²¹² halinde temyize gidilebilmektedir. Temyize gidilebilmesi açısından şartlardan vergi kaçakçılığı suçları için iki hüküm önemlidir. Bunların ilki bazı suçlar için temyiz şartlarına bakılmaksızın temyiz yolu açık bırakılmıştır ancak vergi suçları bu suçlar içerisinde sayılmamıştır. Dolayısıyla sayılan diğer şartlardan birini sağlaması gerekir. Bu açıdan ikinci önemli nokta olan hüküm ilk derece mahkemesince verilen 5 yıl üzeri hapis cezalarının istinaf aşamasında esastan reddedilmesi durumudur²¹³. Söz konusu durumda temyiz hakkı mevcuttur. 7394 sayılı kanun değişikliği sonucu vergi kaçakçılık suçlarında ceza üst sınırının 8 yıl çıkarılması ile (VUK m.359/b,c,ç) temyiz yolu açılmıştır.

olgular gibi farklı açılardan da değerlendirildiğine ilişkin görüşlerin olduğunu belirtmektedir. Burada bu doktrinsel tartışmaya girilmeyecektir.

²⁰⁸ Bandır, “Ceza Muhakemesinde Temyiz Kanun s.107

²⁰⁹CMK

Madde 267 – (1) Hâkim kararları ile kanunun gösterdiği hâllerde, mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebilir.

²¹⁰ İtirazı incelemeye yetkili mercileri için Bkz.: CMK m.268

²¹¹ İstinafa gidilebilecek dava şartları için Bkz.: CMK m.272

²¹² Temyize gidilebilecek dava şartları için Bkz.: CMK m.286

²¹³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.541-545

2.3.1.1.4.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları mahkemelerce verilen ve olağan kanun yollarının tüketilmesi ya da süreleri içinde başvurulmaması hallerinde kesinleşen kararlara karşı sonradan gidilebilecek kanun yollarını ifade etmektedir. Söz konusu kanun yolları idari yargı kolunda: kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesidir. İYUK m.51'e temyiz ve istinafa gidilmeden kesinleşmiş bir kararın yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ifa etmesi halinde Başsavcı tarafından re'sen ya da ilgili bakanlığın talebi üzerine kanun yararına temyize gidilebilmektedir. Yargılama mercii Danıştaydır. Bozma kararı kesinleşen mahkeme kararını kaldırmamaktadır. Yeniden yargılama söz konusu değildir. Bozma kararı ile sağlanılmak istenen hukukta ve uygulamada birliği sağlamaktır. Yargılanmanın yenilenmesi ise kesinlik arz eden esas hakkındaki nihai hüküm niteliğindeki kararların neticesini değiştirecek yargılama öncesi gerçekleşmiş bir hususun yargılama sonrası fark edilmesi sonrası kanunda verilen süreler içerisinde yapılacak başvurular ile kararı veren mahkemece iptalini ve değiştirilmesini sağlayan bir olağanüstü kanun yoludur²¹⁴.

Adli yargı içerisinde ise olağanüstü kanun yolları: Olağanüstü İtiraz, Kanun Yararına Bozma ve Yargılamanın Yenilenmesidir. Olağanüstü itirazda yargıtay ceza dairelerinin kararlarına karşı karar kendisine tebliğ edilen Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı sadece itiraza yetkiliyken, Bölge Adliye Mahkemesi (BAM) Ceza Dairlerinin kesin nitelik taşıyan kararlarına karşı BAM Cumhuriyet Başsavcılığı re'sen ya da talep üzerine itirazda bulunabilmektedir. Kanun yararına bozmada ise istinaf ve temyiz aşamasından geçmeksizin kesinleşen kararlara karşı kararda hukuka aykırılık bulunması durumunda Adalet Bakanının talebi üzerinde Cumhuriyet Başsavcısı tarafından açılan bir kanun yoludur. Yargılanmanın yenilenmesi durumu ise kesinleşen hükmün sonradan öğrenilen bir sebeple²¹⁵ hukuka aykırı olduğunun tespiti ile bozulması ve yargılamanın yeniden yapılmasıdır²¹⁶.

Olağan ve olağan üstü kanun yollarının tüketilmesine karşın hak ihlali olduğunu düşünen taraflar için son alternatif başvuru yolu Bireysel Başvurudur.

²¹⁴ Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.248-254

²¹⁵ Yargılama yenilenmesi nedenleri için Bkz.: CMK m.311

²¹⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 545-549

Bireysel başvuruda bulunulabilmesi için ihlal edilen hakkın Anayasa’da güvence altına alınmış olması ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine (AİHS) veya Türkiye’nin Ek Protokoller kapsamına girmesi gerekmektedir. Hak ihlalinin ise kamu gücüne dayalı olarak yapılmış olması gerekir. Söz konusu başvuru kişi öncelikle Anayasa Mahkemesine başvurmalıdır. Başvurusunun neticesine göre son olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yapabilmektedir. Bireysel başvuruda verilen kararların verilmiş aşamasında hukuka uygun hareket edilip edilmediği incelenmektedir. Vergi cezalarına ilişkin bireysel başvuru şartlarına bakıldığında vergi ödevi Anayasa m.73’te düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergisel boyutta Anayasa-AİHS birlikteliği sağlanabilir. Ayrıca Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı noktasında da vergi davaları bireysel başvuruya konu edilmektedir²¹⁷.

2.3.2. Etkin Pişmanlık Kurumundan Yararlanma Şartları

2.3.2.1. Ödeme Şartı

İndirimden yararlanma koşullarına baktığımızda suça konu verginin ve buna bağlı diğer borçların ödenmesi istenmektedir. *“VUK m.359 hükmünde yazılı filler ile verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme zammının ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi halinde”*²¹⁸ koşulumuz gerçekleşmiş olacaktır. Söz konusu koşul incelendiğinde görüldüğü üzere öncelikle verginin ziyaa uğratıldığının tespiti; sonrasında buna bağlı olarak aşağıda belirtilen borçların:

- Tarh edilen verginin
- Tarh edilen vergi üzerinden hesaplanan gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamının
- Kesilen cezanın yarısının ve bu cezaya isabet eden gecikme zammının ödenmesi istenmektedir.

²¹⁷ Esra Uygun ve Adnan Gerçek, “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ankara, Yıl:7, Sayı:29, 2017,s.167-170

²¹⁸ Çalışkan ve Atar, **7394 Sayılı Yasa ile Getirilen...**, s.232

VUK m.359 ‘daki fiillerin işlenmesine karşın vergi kaybının oluşmaması durumunda ise belirtilen şarta bağlı olmaksızın cezadan yarı oranında indirim uygulanabilecektir²¹⁹.

2.3.2.2. AYM Kararı ile Kaldırılan Kanun Yoluna Başvurmama, Yapılmış Başvurulardan Vazgeçme Şartı

7394 sayılı kanun değişikliği ile İkinci koşul olarak yargı yoluna başvurulmaması, başvurulmuş ise vazgeçilmesi istenmişti. Bu koşula göre vergi mahkemesinde dava açılması ya da diğer kanun yollarına başvurulması gibi bir kanun yolu yürütülmemesi gerekmekte olup, bir başvuru bulunuyorsa da bundan vazgeçilmesi istenmektedir. Ancak ilgili koşul Anayasa Mahkemesi’nin 13/9/2023 tarihli ve E.: 2022/81, K.: 2023/153 sayılı Kararında dava açılmama, açılan davalardan feragat etme, kanun yollarına başvurmama şartının getirilmesinin Anayasa ile koruma altında bulunan mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturduğu, mülkiyet hakkının orantısız sınırlandırılacağına ve masumiyet karinesinin ihlaline yol açacağı gerekçeleri ile iptal edilmiştir²²⁰.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması doğrudan Anayasa’ya aykırılık teşkil etmemektedir. AY m.13 ve m.35 çerçevesinde mülkiyet hakkı sınırlandırılabilir bir haktır. Söz konusu sınırlama kanunilik, kamu yararı amacı ile ölçülülük dikkate alınarak yapılmalıdır. İdarece verilecek para cezalarının yargısal yollarda uyumsuzluk konusu yapılmasına izin verilmemesi mülkiyet hakkının ihlali olarak değil, mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama olarak değerlendirilmiştir. AYM’nin

²¹⁹ AYM, E:2022/81, K:2023/153, T:13.09.2023

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?EsasNo=2022%2F81>

(Erişim: 10.01.2024)

²²⁰ İptal Talebi Gerekçesi :

“...dava konusu kuralla kanun koyucunun sahip olduğu takdir yetkisini hukuka uygun kullanmadığı, yasama kısıntısının oluşturulduğu, idarenin birtakım işlemlerinin yargı denetimi dışında bırakıldığı, ceza indiriminden faydalanmak isteyen kimselerin vergi yargısı yoluna başvurma imkânlarının ellerinden alındığı belirtilerek kuralın Anayasa’nın 2., 13., 36., 40., 90. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.”

AYM kararı ile Anayasa’nın 13., 35. ve 40. Maddelerine aykırılığı nedeniyle 359. Maddesine (ç) Fikrasından Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dördüncü Fıkra kaldırılmıştır.

AYM, E:2022/81, K:2023/153, T:13.09.2023

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?EsasNo=2022%2F81>

(Erişim: 10.01.2024)

bir kararına²²¹ konu olan itirazda VUK'un geçici m.34'teki "infaz" ve "kovuşturma" ibareleri açısından da dava konusu yapılamama şartı iptal edilmiştir. Söz konusu iptalde "soruşturma" ibaresini içermemesi talebin infaz ve kovuşturma aşamaları için yapılmış olmasıdır. Sonuç olarak verilen cezanın dava konusu edilmemesi şartı kaçakçılık suçları açısından artık uygulanmamaktadır.

2.3.3. Öngörülen Etkin Pişmanlık Ceza İndirim Oranları

Tek şart olan ödemelerin yapılması halinde yararlanılacak indirim oranı söz konusu koşulların Soruşturma aşamasında sağlanması halinde hapis cezasında yarı oranında ceza indirimli olarak, kovuşturma aşamasında sağlanması halinde hapis cezasında üçte bir oranında ceza indirimli olarak uygulanacaktır.

7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih sonrasına ilişkin olarak haklarında hüküm verilmiş olup dosyası infaz aşamasında olan kişiler için de 7394 sayılı kanun ile geçiş hükmü olan VUK geçici m.34 eklenmiştir. Söz konusu madde ile bu kişiler içinde ceza indiriminden yararlanma imkânı getirilmiştir. Bu kişilerden yukarıda bahsi geçen ödeme koşulunu 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 15 Nisan 2022 tarihinden itibaren 1 yıl için yerine getirmesi istenir. Koşulların sağlanması halinde hapis cezasında yarı oranında ceza indirim alacaktır.

Söz konusu indirimlerin infaz aşamasında uygulanabilmesi açısından infazın durdurulmasına karar verilmesi ve uyarılama yargılamasının yapılması gerekecektir²²².

7394 sayılı kanunun yayım tarihinde soruşturma veya kovuşturma evresinde olan dosyalar için de indirim hükümlerinin belirtilen koşullar yerine getirilmesi halinde yarı oranında ceza indirimi uygulanacaktır. 7394 sayılı Kanun'un m.6/2 hükmü gereğince ödeme koşulumuzun hükmün kesinleşinceye kadar yapılması gerekir. VUK m.359'da yer alan soruşturma-kovuşturma evreleri ile VUK geçici m.34'te ifade edilen soruşturma-kovuşturma evrelerindeki fark, geçici madde

²²¹ AYM, E:2022/59, K:2022/111, T:28.09.2022, § 26
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/111?EsasNo=2022%2F59>
(Erişim: 04.12.2023)

²²² Çalışkan ve Atar, **7394 Sayılı Yasa ile Getirilen...**, s.234

hükmünün 7394 sayılı kanunun yayım tarihindeki konular için geçerli olmasıdır. Uygulamada zaman bakımından fark bulunmaktadır.

İstinaf veya temyiz aşamasında bulunun dosyalar içinde lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilecektir. Yargıtayda bulunan dosyalarda ilk derece mahkemelerine iletilecektir²²³.

2.3.4. Özellikli Durumlarda Etkin Pişmanlık Kurumunda Uygulama

2.3.4.1. İştirak Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması

Vergi kaçakçılığı suçunun iştirak halinde işlenmesi halinde : iştirak edenlerin durumu TCK m.37-41 hükümlerine göre belirlenecektir. Verilecek cezanın tespitinde ise hem VUK m.359'daki süreler hem de m.360'ta ki²²⁴ özel hüküm dikkate alınarak verilecektir. TCK hükümlerince iştirakten ceza alınabilmesi adına gereken şartlara göre öncelikle söz konusu fiilinde iştirakçi, hukuka aykırı bir fiile iştirak ettiğine ilişkin iradesi olmalıdır. Sonrasında iştirakçinin fiili ile suç arasında illiyet bağının bulunmasına bakılır. Şartların sağlandığı durumda iştirakçiye verilecek ceza için TCK'da iştirak şekillerine göre ceza uygulamalarının incelenmesi gerekecektir²²⁵.

²²³ A.g.e., s.235

²²⁴ VUK m.360:

“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

²²⁵ TCK Faillik m.37

“(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.

(2) ... ”

Azmettirme m.38

“(1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

(2) ...

(3)... “

Yardım Etme m.39

“(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

(2) Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları ağırlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçunda iştirak durumunda iştirakçiye verilecek cezada iştirakçinin menfaatinin bulunup bulunmadığına bakılacak olup bulunması halinde verilen temel cezanın yarısı indirilecek; menfaatinin bulunması halinde ise TCK'ya göre ceza verilecektir. Diğer vergi suçlarında ise menfaatinin olup olmamasına bakılmadan TCK hükümleri uygulanacaktır^{226 227}.

Vergi kaçakçılığı suçunun iştirak ile işlenmesi durumunda etkin pişmanlık kurumunun sonuçları sadece kanunda belirtilen şartları yerine getiren kişiyi kapsayacak olup iştirakçi için sonuç doğurmayacaktır. Bunun nedeni etkin pişmanlık kurumunun cezayı azaltan ya da hiç verilmemesi sonucu doğuran şahsi bir sebep olmasıdır. Etkin pişmanlıktan farklı olarak Pişmanlık ve ıslah kurumunun kaçakçılık fiilini kapsayacak şekilde işletilmesi halinde iştirakçi de kaçakçılık suçundan ceza almayacaktır²²⁸.

2.3.4.2. Tekerrür Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması

Bir kişinin işlemiş olduğu suçun cezasının kesinleşmesine mukabil belli bir süre zarfı içerisinde yeni bir suç işlemesi hali *tekerrür* olarak ifade edilmekte olup tekerrür halinde verilecek cezalarda sonraki suçta seçimlik ceza öngörülmüşse (adli para cezası veya hapis) hapis cezasına hükmolunması; verilecek sonraki cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesi; infaz sonrası denetimli serbestliğin ve koşullu salıvermenin geciktirilmesi yönünde uygulamalar getirilmiştir. Tekerrür halinde sonraki suçun cezasının arttırılacağına ilişkin bir durum söz konusu değildir²²⁹.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suçun kesinleşmiş olması ve sonraki suçun ilk suçta kesinleşen hapis cezasına göre belli bir süre zarfında²³⁰

²²⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.503

²²⁷ Burada özellikli bir durum bulunmaktadır. Bir iştirakçi yardım eden sıfatıyla ceza alacağında vergi suçlarındaki en üst cezanın 8 yıl olduğu düşünüldüğünde işlenen suçun cezasının yarısını alacağı TCKm.39 hükmüncé anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK m.360'ta da menfaatin olmaması halinde cezanın yarıya indirileceği belirtilmiştir. Bu durumda hem yardım eden sıfatı olan hem de menfaat elde etmeden suça iştirak eden kişi için nasıl bir uygulama yapılacağı akla gelmektedir. Doğan Şenyüz'ün bu konu hakkındaki görüşü TCK hükmüncé yarıya indirilen ceza üzerinden ayrıca VUK m.360'a göre de yarı oranında indirimle gidilmesi gerektiği yönündedir. (Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.509)

²²⁸ Gülden Şişman ve Şenel Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Konya, C.30, Sayı:3, 2022, s.1599-1600

²²⁹ Evrim Yıldırım, "Sermaye Piyasası Suçları Açısından Etkin Pişmanlık", **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, Sayı:2, 2014, s.262-263

²³⁰ Önce işlenen suçtan dolayı:

işlenmiş olması gerekir. Tekerrür uygulanması için ilk cezanın infaz edilmiş olması gerekmemektedir. Önceki suç ile sonraki suçun aynı suç olması aranmamaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunda tekerrür için ilk suçun ya da sonraki suçun vergi suçu olması gerekmemektedir. Ancak belirtilmesi gerekir ki kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Bunun anlamı önceki suç ile sonraki suç arasında kasıt-kasıt ya da taksir-taksir olarak kusur yönünden birliktelik olması gerektiğidir. Sonuç olarak veri kaçakçılığı suçlarının taksirli hali olmadığı düşünüldüğünde tekerrür için vergi kaçakçılığında önceki veya sonraki suçta kasıt unsuru aranacaktır²³¹.

TCK'daki etkin pişmanlık düzenlemelerinde indirimden yararlanılan suçun tekrar işlenmesi halinde bu kurumdan yararlanılamayacağına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Tekerrür uygulaması için ilk suçun kesinleşmiş olması şartı ile etkin pişmanlık düzenlemelerinden farklı aşamalarda yararlanılabilmesi durumu birlikte düşünüldüğünde etkin pişmanlık nedeniyle cezaya hükmolunmayacağı durumlarda ikinci suçta tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. İndirimli ceza uygulamasında ise kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetinden dolayı süresi içinde ikinci suçun işlenmesi durumunda tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca ikinci suçta tekerrür hükümlerinin uygulanmış olması etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacaktır.

Vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri için VUK m.339'da tekerrür hükümleri düzenlenmiştir ancak Vergi kaçakçılığı suçunda tekerrür konusun VUK'da hüküm bulunmadığından vergi suçlarında tekerrür durumunda TCK m.58'de düzenlenmiş genel hükümlere tabi olunacaktır²³². VUK m.359'da etkin pişmanlık kurumundan yararlanma şartlarına göre suçun daha önce işlenmemiş olması yönünde bir şart bulunmamaktadır. Dolayısıyla önceden kaçakçılık suçundan hüküm giyilmiş olması ikinci suçtan etkin pişmanlık indiriminden yararlanılmasına engel değildir. Tekerrür uygulaması halinde verilecek ceza süresinde bir artırım durumu söz konusu

5 yıl ve daha az süreli hapis cezası veya adli para cezasında cezanın infazından itibaren 3 yıl 5 yıldan fazla süreyle hapis cezasında bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 5 Yıl içerisinde yeni bir suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanacaktır. (TCK m.58/2)

²³¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.497-501

²³² Celal Asal, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.167

olmadığından ikinci suçta kişi etkin pişmanlık kurumu ceza indiriminden yararlanabilecektir. Tekerrür halinde ikinci suç için hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesi ve cezanın infazı sonrası denetimli serbestlik uygulaması sonuçlarını doğuracaktır. VUK m.359'daki kaçakçılık fiilleri için hapis ya da adli para cezası gibi seçimlik ceza düzenlenmediğinden tekerrür halinde ikinci suçun cezasında adli para cezası seçeneğinin kaldırılması gibi bir sonuçla karşılaşmayacağız²³³.

5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu m.108 gereğince mükerrirlere özgü infaz rejiminde tekerrür halinde işlenen ikinci suçun ceza yönünden infazında koşullu salıverme süresi uzun tutulmuş, tekerrür halinin ikinci kez gerçekleşmesi durumunda ise koşullu salıvermeden yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Tekerrür halinde süreli hapis cezasının üçte ikisinin infazı halinde hükümlünün iyi halli olması ve mahkemenin koşullu salıverme kararı ile kişi koşullu salıvermeden yararlanabilmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunu işleyen bir kişi tekerrür halinde cezasının üçte ikisini infaz kurumunda tamamladıktan sonra diğer şartları da sağlaması halinde koşulu salıvermeden yararlanabilmektedir^{234 235}. Fail tekerrür kapsamında değerlendirilecek ikinci vergi kaçakçılığı suçunda hapis süresinin tespitinde etkin pişmanlık kurumundan şartları yerine getirerek ceza indirimi alacaktır. Cezanın infazı aşamasında ise tekerrür hükümlerinin sonuçlarına göre infaz gerçekleşecektir.

2.3.4.3. Suçların Birleşmesi (İçtima) Halinde Etkin Pişmanlık Uygulaması

Öncelikle suçların birleşmesi ile cezaların birleşmesinin ayırımına gidilecektir. *Cezaların birleşmesi*, işlenen suçlara istinaden kişiye verilen cezaların bir sistem dahilinde toplanmasıdır. Örneğin kişiye nitelikli yağmadan 15 yıl ile ruhsatsız silah taşımadan da 3 yıl 2 ay olmak üzere 18 yıl 2 ay ceza verildiğinde buradaki toplama

²³³ A.g.e., s.172

²³⁴ A.g.e., s.173

²³⁵ Koşullu salıvermede genel infaz kuralı 1/2 'dir. İstisnai olarak düzenlenen suçlarda veya durumlarda bu oran 2/3 yada 3/4 olarak uygulanabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun süreli hapis cezası olması ve istinasi olarak sayılan suçlardan olmaması nedeniyle koşullu salıverme için infaz oranı, 1/2 'dir. (5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun m.107)

işlemi cezaların birleştirilmesidir. *Suçların birleştirilmesinde* ise bir fiil ile birden fazla suç işlenmekte ya da birden fazla fiil ile bir suç işlenmektedir. Sonuç olarak failde birden fazla suç toplanmakta ve cezalar da buna göre tespit edilmektedir²³⁶.

2.3.4.3.1. Fikri İçtima ve Etkin Pişmanlık

Tek bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına fikri içtima olarak adlandırılır. Söz konusu durumda fail ağır olan ceza ile cezalandırılmaktadır²³⁷. Vergi suçları arasında fikri içtima uygulanacak olsa da vergi kabahatleri ile vergi suçlarının aynı fiil ile işlenmesi durumunda suçlar birleşmeyecektir²³⁸. VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin fiilin farklı bir kanunda da suç olarak düzenlenmesi halinde fikri içtimadan bahsedilebilecektir. Örneğin Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) m.112/2-a ile VUK md 359/1 birbirine karşılık gelen suç fiilleri içermektedir. Dolayısıyla verilecek cezada ağır olan ceza uygulanacaktır²³⁹.

Fikri içtima durumunda fail hakkında hangi suç kapsamında ceza verileceğinin tespitinde suçlar arasındaki cezanın ağırlığı kıyası suçun kanuni tanımındaki alt ve üst sınırlara göre yapılacaktır. Kıyasa konu iki suçtan biri için etkin pişmanlık kurumundan yararlanılarak cezanın tamamen ortadan kalkması halinde, diğer suçtan ceza alınmamasını engelleyen bir hüküm bulunmamakta olup söz konusu durumun yaşandığı bir vakıda Yargıtay 18. CD. nin diğer suçtan cezalandırılmaya gidilmesi yönünde kararı²⁴⁰ bulunmaktadır²⁴¹. Cezanın ağır olması hususunda kıyas hakimnin takdiri sonucunda ortaya çıkacak ceza sürelerinin karşılaştırılması değildir²⁴². Buradan hareketle failin hangi suçtan yargılanacağını tespiti öngörülen cezaların alt ve üst sınıra göre yapılacaktır. Sonrasın yargılama neticesinde fail etkin pişmanlıktan yararlanması ile cezadan tamamen kurtulması halinde diğer suça göre tekrar

²³⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ankara, Yıl:7, Sayı:30, 2017, s.1-3

²³⁷ TCK m.44

²³⁸ VUK m.340

²³⁹ Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), s.15

²⁴⁰ Yargıtay 18. CD. E:2015/13918, K:2016/1079, T:20.01.2016

<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 12.03.2024)

²⁴¹ Feyza Kır, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık Kurumu”, **Yakın Doğu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi**, Lefkoşa, 2023, s.21-22

²⁴² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.496

yargılanması gerekecektir. Etkin pişmanlık kurumu ile indirimli ceza alması halinde ise diğer suçtan non bis in idem gereğince yeniden yargılamaya gidilmeyecektir.

Bir fiil ile hem vergi kabahatinin hem de vergi suçunun işlenmesi durumunda verilecek cezalarda izlenilecek yola ilişkin olarak suçlarda birleşme yan başlığı altında VUK m.340’da vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu hükmün yanında TCK’nın genel kanun olması nedeniyle vergi suçları TCK hükümlerine de tabi olacaktır. Bu durum neticesinde fail hem vergi ziyai cezasına hem de kaçakçılık fiili için öngörülen hapis cezasına muhatap olacaktır. Kişinin aynı fiil kapsamında hem adli hem de idari cezaya muhatap olmaktadır. Öğretide bu durum “non bis in idem” ilkesine aykırılığı noktasında tartışma yaratsa da Anayasa Mahkemesi kararında korunan hukuki yararın farklılığı nedeniyle non bis in idem ilkesine aykırı olarak değerlendirmemiştir²⁴³.

Konu Kabahatler Kanunu çerçevesinde değerlendirildiğinden mezkur kanunun 15/3 hükmü gereğince bir fiil ile hem suç hem de kabahatin işlenmesi halinde suça ilişkin ceza yaptırım uygulanmaması halinde kabahate ilişkin yaptırım uygulanabilecektir. Uygulamada tartışmalı olmakla birlikte genel kanun – özel kanun ve öncelik sonralık ilişkisi içerisinde vergi kabahatleri için VUK hükümleri uygulanmaktadır²⁴⁴.

VUK m.344/2 hükmünce VUK m.359 ‘da yer alan suç fiilleri ile verginin ziyaa uğratılması halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Üç kat vergi ziyai cezasının kaçakçılık fiili nedeniyle kesilebilmesi için kaçakçılık fiilinin ceza mahkemesi kararıyla tespiti gerektiği²⁴⁵ görüşlerinin yanında gerekmediği²⁴⁶ yönünde de görüşler mevcuttur. Bu tartışmalar ışığında kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde suçun tespitine değil fiilin varlığını baz alan görüşe göre doğrudan 3

²⁴³ Elif Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.651

²⁴⁴ A.g.e.,s.662

²⁴⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku** s.318

²⁴⁶ İbrahim Eser, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Olarak Devletin Vergi Kaybına Sebebiyet Verme”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.276-277

kat vergi ziyai cezası kesilecektir²⁴⁷. Kaçakçılık suçunun işlenmiş olduğunun tespitinin gerektiği yönündeki görüşe göre ise 3 kat vergi ziyai cezası uygulamasına yönelik öğretideki bir görüş kesilecek cezanın 1 katının hemen, 2 katının ise zaman aşımı durdurularak ceza yargılaması sonucunda mahkumiyet hükmünün çıkması ile tahsil edilmesidir²⁴⁸. Bu tartışmaya girmeksizin etkin pişmanlık kurumunun en erken soruşturma aşamasında devreye girmiş olmasından hareketle fail bu kuruma müracaat ettiğinde suç fiilinin varlığını kabul etmiş olmaktadır. Fail açısından ilk durum, 3 kat vergi ziyai cezası ve kaçakçılık fiili için öngörülen hapis cezasıdır. Etkin pişmanlık kurumunun şartlarından ödeme şartına baktığımızda failden vergi ziyai cezasının yarısının ödenmesi istenmektedir. Bu açıdan etkin pişmanlık kurumundan yararlanmak isteyen fail vergi ziyai cezasından da yarı oranında indirim almış olur.

2.3.4.3.2. Birleşik Suç ve Etkin Pişmanlık

Birleşik suç TCK m.42’de biri diğerinin unsurunu ya da ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek bir fiil sayılan suç olarak tanımlanmış ve bu suçlarda içtima hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmiştir. Sonuç olarak bu gibi durumlarda birden fazla fiil var gibi gözükse de kişi tek bir suç işlemiş gibi ceza alacaktır. Cebir kullanma ve tehdit suçlarının hırsızlık suçu ile birleşmesinden meydana gelen yağma suçunda kişiye iki ayrı ceza yerine tek bir suç işlediği yönünde tek ceza verilecektir²⁴⁹. Vergi kaçakçılığı suçu incelendiğinde ilgili VUK m359’da biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillere ilişkin bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla birleşik suç hükümleri vergi kaçakçılığı suçu için uygulama alanına sahip değildir²⁵⁰. Vergi kaçakçılığı suçu için birleşik suç oluşamayacağına göre de etkin pişmanlık kurumu için özellikli bir durum söz konusu değildir.

²⁴⁷ İbrahim Eser, “**Vergi Kaçakçılığı Suçunda ...**”, s.284-85

²⁴⁸ Alp Kutan Bozkurt, “Geçici Vergi Hükümlerinin İhlali Dolayısıyla Uygulanan Vergi Ziyai Cezası Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.240

²⁴⁹ Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme...”, s.4-5

²⁵⁰ **A.g.e.**, s.11

2.3.4.3.3. Zincirleme Suç ve Etkin Pişmanlık

Zincirleme suç TCK m.43'te tanımlanmış olup;

- *Bir suç işleme kararı ile*
- *Aynı kişiye karşı*
- *Aynı suçun*
- *Birden fazla defa*
- *Farklı zamanlarda işlenmesi*

şartlarına bağlanmıştır. Kanunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilen suçlar²⁵¹ haricindeki suçlarda işlenen fiilin tek bir suç sayılacağı ve cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak uygulanacağını belirtilmiştir. Ayrıca aynı suçun tek fiil ile birden fazla kişiye karşı işlenmesi durumunu da zincirleme suç olarak değerlendirmiştir²⁵².

Belirtilen şartlar açısından vergi kaçakçılığı suçu için zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceğini görülmektedir. Buradaki önemli husus zincirleme suç hükümlerinin uygulanışındaki 7394 sayılı kanun değişikliği ile gelen farklılıktır. Geçmiş uygulamaya bakıldığında zincirleme suç hükümlerinin uygulanışında farklı zaman dilimlerinde gerçekleşmesi beklenen fiillerin aynı hesap dönemi içerisinde işlenmesi gerekmektedir. Suçun farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi tek bir suç işleme iradesini bozan bir durumdur. Yargıtay Ceza Genel Kurulu farklı hesap dönemlerinde gerçekleşen kaçakçılık fiilleri için zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağını belirtmiş²⁵³ farklı bir kararında²⁵⁴ ise aynı takvim yılında gerçekleşen kaçakçılık fiilleri için zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına hükmetmiştir. 7394 sayılı kanun değişikliği ile VUK m.359'da “...düzenlenen suçları birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönem içinde aynı suç şuleme kararının

²⁵¹ Zincirleme Suç Hükümlerinin uygulanmayacağı suçlar : Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma (TCK m.43)

²⁵² Bayraklı, **Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)**, s.6-8

²⁵³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2002/11-28, K: 2002/179, T:05.03.2002

<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 27.12.2023)

(İlgili karar Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), s.12'den alınmıştır.)

²⁵⁴ Yargıtay 11. CD, E: 2013/3618, K: 2015/1001, T:22.01.2015,

<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 27.12.2023)

(İlgili karar Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), s.12'den alınmıştır)

icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”²⁵⁵ hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla birden fazla takvim yılında veya vergilendirme döneminde vergi kaçakçılığına konu suçların işlenmesi durumunda TCK m.43’ten hareketle tek bir ceza uygulanacak ve bu ceza da dörtte birinden az olmamak üzere en fazla dörtte üçüne kadar arttırılarak uygulanacaktır.

Yapılan düzenlemede yeni zincirleme suç hükümlerinin uygulanış biçimine ilişkin bilgi verilmemiştir. Dolayısıyla söz konusu hükümlerin nasıl uygulanacağı noktasında yargı içtihatları belirleyici olacaktır²⁵⁶.

VUK m.359’da farklı ceza yaptırımına bağlanan kaçakçılık suçları bulunmaktadır. Düzenlemede bu fiilleri farklı cezalar öngörülmesi ana başlık kaçakçılık olsa da bu fiillerin ayrı ayrı değerlendirilmesine işaret etmektedir. Dolayısıyla zincirleme suç hükümlerinin uygulanışında her biri için ayrı ayrı düşünülmesi gerekmektedir²⁵⁷.

Söz konusu yeni zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı fiillerinde nasıl uygulanacağına ilişkin detaylara bu tez çalışmasının ana noktasından uzaklaşmamak adına yer verilmeyecektir²⁵⁸. Ancak etkin pişmanlıktan yararlanılması ya da pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması durumlarının zincirleme suç hükümlerinin uygulanışına nasıl etki edeceğinden bahsedilecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık indiriminden soruşturma aşamasında ya da kovuşturma aşamasında yararlanılmaktadır. Zincirleme suçta failde tek bir suç işleme kararı aranmaktaydı. İddianamenin düzenlenmesi ile yargıtay içtihatlarına göre suç işleme kararı kesintiye uğramaktadır. Bu bilgiler birlikte değerlendirildiğinde iddianamenin düzenlenmesi ile suç işleme kararının kesilmesinden dolayı, iddianame sonrası işlenecek suç için zincirleme suç hükmü uygulanamayacaktır²⁵⁹. Dolayısıyla iddianame sonrası 7394

²⁵⁵ 7394 sayılı Kanun Değişikliği m.4/5

²⁵⁶ Gülden Şişman ve Şener Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, **Mali Hukuk Dergisi**, İstanbul, C.19, Sayı:220, 2023, s.629

²⁵⁷ Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), s.11

²⁵⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin nasıl uygulanacağına ilişkin detaylı bilgi için Bkz.: Gülden Şişman ve Şener Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, s.627-656.

²⁵⁹ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, s.647-648

sayılı Kanun m.6 indiriminden yararlanan bir kişi için yeni suçu ayrı bir suç olarak değerlendirilecektir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu açasından ise kaçaıkılık suçlarının işlendiği bir durumda pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanıldığı takdirde söz konusu suç kapsamında soruşturma veya kovuşturma yapılmamaktadır. İddianame düzenlenmemiş olduğu bu durumda iddianamenin suç işleme kararını kesme durumu yoktur ancak kişinin bu kuruma başvurarak yapmış olduğu fiili bildirmesi, suç işleme kararını kaldırması olarak yorumlanacaktır. Dolayısıyla bu durumda da kesinti yaşanmış olacak ve sonucunda tekrardan işlenen suç fiili zincirleme suç kapsamında değerlendirilmeyip ayrı bir suç olarak dūřünülecektir²⁶⁰.

Pişmanlık ve ıslah veya etkin pişmanlık kurumlarından birinden yararlanan bir kişi ceza almamak ya da indirimli ceza almak gibi kazanımlar sağlamakla birlikte bu suça devam etmesi halinde yeni bir suç işlediği yönünde ceza alacak olup sonraki suçları için zincirleme suç hükmü uygulanmayacaktır. Zincirleme suç kapsamında olan bir suç için etkin pişmanlık kurumundan yararlanılmak istenmesi durumunda bir engel bulunmamaktadır. Cezanın belirlenmesi, TCK m.61’de yer alan hükümlere göre yapılacaktır. Öncelikle TCK m.61/1 göz önünde bulundurularak temel ceza tespit edilecek sonrasında TCK m.61/5 hükmü gereğince önce zincirleme suç hükmü nedeniyle ceza artırımını sonrasında etkin pişmanlık indirimi uygulanacaktır.

2.3.5. Bir Etkin Pişmanlık Uygulaması – Sahte Fatura Kullanma Suçu

Vergi kaçaıkılığı suçları için düzenlenen etkin pişmanlık indirim kurumunun şartlarını ve özellikle durumlar dahil olacak şekilde nasıl uygulanacağını önceki bölümlerde inceledik. Yapılan incelemede değinilen noktalar, bu başlık altında vergi kaçaıkılığı suçlarından biri olan Sahte Fatura Kullanma Suçu üzerinden toplu olarak incelenecektir. Böylelikle etkin pişmanlıktan yararlanacak fail açasından bir suçun işlenme aşamasından infaz aşamasında kadar gečen süreç ele alınmış olacaktır.

²⁶⁰ A.g.e., s.649-650

Fatura düzenleme zorunluluğu bulunan kurumlar vergisi mükellefi X A.Ş. nin Kanuni Temsilcisi A.T. adlı kişidir. X firması giderini fazla göstererek vergi matrahını düşürmek amacıyla K firmasından gerçekte olmayan bir işleme ilişkin satın alma faturası kestirmiştir. M.Ç. adlı kişi komisyon karşılığı X firması ile K firmasını bu işlemin yapılması için bir araya getirmiştir. Sahte faturanın kullanıldığı 2023 kurumlar vergisine ilişkin tüm işlemler yapılmış ve vergi tahsil edilmiştir. Tahsilden 3 ay sonra vergi müfettişince yapılan vergi incelemesi ile durum tespit edilmiştir. A.T. hakkında vergi kaçakçılığı sahte belge kullanma suçundan kamu davası açılmıştır. Kovuşturma aşamasında A.T. adlı kişi etkin pişmanlıktan yararlanmak istemiştir. Söz konusu durumda A.T. ve M.Ç adlı kişinin hukuki durumu incelenecektir.

Suçun hukuki konusu VUK m.359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme/kullanma suçudur. Sahte belge mezkur maddede bir işlem veya durumun gerçekte olmamasına karşın varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. VUK kapsamındaki sahte belgeler, vergi yasaları gereğince düzenlenen ve saklama mecburiyeti bulunan özel nitelikli belgelerdir. Dolayısıyla TCK’da düzenlenen sahtecilik suçuna ilişkin unsurların vergi suçu kapsamındaki sahte belge düzenleme/kullanma suçuna uygulanmayacaktır²⁶¹. Suçun maddi konusu ise sahte düzenlenen faturadır.

Kabahatler açısından VUK m.353/a özel usulsüzlük kabahati ile VUK m.341 vergi ziyayı kabahati işlenmiştir. Tek bir fiil ile vergi ziyayı ve özel usulsüzlüğün birlikte işlenmesi halinde de mükellef iki kabahatinden de ayrı ayrı ceza alacaktır²⁶². Bir fiil ile hem vergi kabahatinin hem de vergi suçunun işlenmesi durumunda ikisi içinde ayrı ceza alınacaktır.

Suç fiiline bakıldığında kanunda sahte belge düzenleme ve kullanma olarak ikili bir ayırım bulunur. Düzenleme eylemi sahte olan faturanın yasal mevzuata uygun olarak kullanıma uygun hale getirilmesini ifade etmektedir. Kullanma şartı

²⁶¹ Çalışkan ve Atar, 7394 Sayılı Yasa ile Getirilen..., s.156

²⁶² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.457

aranmaksızın belgenin düzenlenmesi ile suç fiili gerçekleşmiştir. Kullanma eylemi ise sahte belge ile sağlanmak istenen menfaat için gerekli faaliyetlerdir ²⁶³.

Fail vergi kaçakçılığı suçunda gerçek kişi olmalıdır. Örnek vakıada tüzel kişiliklerde vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilci sorumlu olduğundan A.T. sahte belge kullanmak suçunun düzenlendiği VUK m.359/b hükmünden ceza mahkemesinde yargılanacaktır. M.Ç. ise faili sahte fatura yapan kişilerle tanıştırmak suretiyle suçun işlenmesine yardım ettiğinden yardım eden sıfatıyla suça iştirak etmiş olacaktır. Dolayısıyla yardım eden sıfatıyla fail olarak değil suç ortağı olarak cezalandırılacaktır. K firması ise fatura düzenlemek suçunu işlediğinden firmanın kanuni temsilcisi sahte fatura düzenleme suçundan yargılanacaktır.

Fatura düzenleyen ve kullanan için ayrı ayrı vergi incelemesi yapılacak olup ayrı davalarda görülecektir ancak bu gibi durumlarda davaların birleştirilmesi yoluna gidilmelidir²⁶⁴. Devam eden incelemede K firmasının hukuki durumuna değinilmeyecektir.

Suç yolu aşamaları açısından vakıa ele alındığında sahte belge kullanma suçu tehlike suçudur ve teşebbüsten ceza alınmamaktadır. Suçun gerçekleşmiş olduğunun kabulü için zarar aranmamaktadır. Vergi kaçakçılığı açısından suçun tamamlanması için verginin ziyaa uğramış olması ya da matrahın azalması gibi bir şart bulunmamaktadır. Sahte Belge Kullanma suçunun tamamlanmış olması için sahte faturanın beyannameye eklenerek vergi dairesine verilmesi gerekir. Dolayısıyla kişinin elinde sahte olarak bir faturanın düzenlenmiş olması veya defterine kaydetmiş olması kullanma suçunu oluşturmayacaktır²⁶⁵. Bu açıdan sahte belge kullanma suçunda vergi türüne göre beyannamenin verilmesi gereken sürenin son günü suç tarihi olarak kabul edilecektir. Tehlike suçu olması nedeniyle de kullanılmadan tespit edilmesi halinde teşebbüsten ceza alma durumu söz konusu değildir. Örnek vakıada sahte faturanın kullanıldığı beyanname tarh-tahakkuk-tahsil aşamalarını tamamlandığından sahte belge kullanma suçu tamamlanmıştır. Yardım eden

²⁶³ Çalışkan ve Atar, 7394 Sayılı Yasa ile Getirilen..., s.157-161

²⁶⁴ A.g.e., s.158

²⁶⁵ A.g.e., s.163-165

sıfatındaki kişi suçu işleyen asıl failin suçun cezası ile yargılanacağından suçun tamamlanmış olması M.Ç. açısından da sonuç doğuracaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen bir suç olduğundan yargılamada kişilerin kasıt ile bu suçu işlemiş oluşunun tespiti gerekecektir. Kastın varlığı kullanılan faturanın sahte olduğunun bilinmesidir. Burada eylemin hangi saikle yani vergi matrahını azaltmak ya da komisyon geliri elde etmek amacıyla yapıldığına bakılmayacaktır²⁶⁶. A.T.'nin etkin pişmanlıktan yararlanmak istemesi suç fiilini kabulü anlamına geleceğinden kasıt unsuru tespit edilmiştir.

İnceleme vergi müfettişi tarafından yapıldığından inceleme raporu değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte doğrudan savcılığa bildirilebilecektir. Mütalaa şartı da sağlandığından savcılık makamı kamu davası açma zorunluluğu olmamasına karşın örnek vakıa da dava açılmıştır. A.T. mevcut durumda üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile karşı karşıyadır²⁶⁷. Ayrıca VUK m.344/2 hükmünce VUK m.359 'da yer alan suç fiilleri ile verginin ziyaa uğratılması halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu durumda etkin pişmanlıktan yararlanmak istemektedir. Kovuşturma aşamasında etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için A.T.'nin *"...verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını..."*²⁶⁸ tamamını hüküm verilinceye kadar ödemesi gerekmektedir. Ödeme koşulunun gerçekleşmesi halinde verilecek ceza üçte bir oranında indirilecektir.

M.Ç. ise ilgili suçtan yardım eden sıfatıyla suça iştirakten yargılanacaktır. İştirakçi için vergi kaçakçılığı suçlarında verilecek ceza TCK m.37-41 hükümlerine göre belirlenirken hem VUK m.359'daki süreler hem de m.360'ta ki özel hüküm de dikkate alınacaktır. Öncelikle verilecek ceza süresi tespiti için TCK m.39'daki hüküm gereğince süreli hapis cezalarında suça yardım eden kişi işlenen suçun cezası ile yargılanacak olup cezası yarı oranında indirilecektir. Ceza indirimi sonrası VUK m.360'daki iştirakçinin suçun işlemesinden menfaatinin bulunmaması durumunda

²⁶⁶ A.g.e., s.163

²⁶⁷ VUK m.359/b

²⁶⁸ VUK m.359/7

ayrıca yarı oranında bir indirim daha yapılacaktır. Mezkur olayda M.Ç.’nin suçun işlenmesinden menfaati bulunmaktadır. Dolayısıyla sadece TCK’daki hükümden kaynaklı yarı oranında indirim alabilecektir. TCK m.40 “... *Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.*” hükmü gereğince A.T.’nin etkin pişmanlıktan yararlanmış olması M.Ç. için sonuç doğurmayacaktır.

Ceza süresi tespitinde TCK m.61’de yer alan hükümlere göre hareket edilecektir. Öncelikle temel ceza tespit edilecek sonrasında etkin pişmanlık indirimi uygulanacaktır. Örnek vakıada A.T. için temel cezanın 6 yıl olarak belirlendiğini varsaydığımızda etkin pişmanlık indirimi ile ceza süresi 4 yıla inecektir. Bu sürenin infazı ise 5275 sayılı Kanunun m.107/2 gereğince koşullu salı verme süresi çıkartıldığında 2 yıldır. Mezkur kanunun 105/A hükmünce açık cezaevinde koşullu salıverilmesine 1 yıl kalan hükümlüler denetimli serbestlik tedbiri uygulanarak tahliye edilebilirler. Sonuç olarak A.T. 1 yıl hapis yattıktan sonra denetimli serbestlikten yararlanarak serbest kalabilecektir²⁶⁹. Şayet mahkemece verilecek temel ceza alt sınır olan 3 yıl olması durumunda etkin pişmanlık indirimi ile cezası 2 yıla inecek olup, hükmün açıklanmasının geriye bırakılması kararı²⁷⁰ verilmesi halinde 2 yıllık ceza sanık için ceza infaz kurumunda geçirilmeyecek olup 5 yıllık denetimli serbestlik süresi ile cezasını tamamlayacaktır. Dolayısıyla alt sınırdan verilecek bir cezada failin hiç hapse girmeme imkanı olacaktır.

Etkin pişmanlık kurumunun cezayı azaltan ya da kaldıran şahsi sebep olmasından dolayı M.Ç. için etkin pişmanlık indirimi uygulanmayacaktır. Temel cezanın 4 yıl olarak belirlendiği bir durumda, yardım eden sıfatından dolayı yarı oranında ceza indirimi alarak mahkemece hakkında 2 yıl hapis cezasına hükmolunacaktır. Sonuç ceza, koşullu salı verme ile 1 yıla düşecek olup, denetimli serbestlikten yararlanılması ile M.Ç. 1 yıllık süreyi ceza infaz kurumunda geçirmeden serbest kalacaktır. M.Ç. son durumda almış olduğu 2 yıllık hapis cezasını ceza infaz kurumunda geçirmeyecektir. Şayet mahkemece hükmün açıklanmasının geriye

²⁶⁹ Koşullu Salı Verme ve Denetimli Serbestlik Hk. Detaylı bilgi için bkz. (Şen, Ersan ve Başer Berkün, Beyza: “**Koşullu Salıverilme – Denetimli Serbestlik Ve Ceza İnfaz Sorunları**”, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 5.bs., Ankara, 2022.)

²⁷⁰ Hükmün Açıklanmasının Geriye Bırakılması Kararı Hk. Bknz. CMK m.231

bırakılması kararı verilmesi durumunda ise sanık infaz kurumuna girmeden 5 yıllık denetimli serbestlik ile ceza süresini tamamlayabilir.

TCK'nin "*Hapis cezasının ertelenmesi*" başlıklı 51. maddesine göre ise iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezasının ertelenebileceği hükmü vardır. İki yıllık üst sınır fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler için 3 yıl olarak belirlenmiştir²⁷¹. Dolayısıyla kaçakçılık suçu için öngörülen cezalarda mahkemenin hapis cezasını erteleme imkânı vardır.



²⁷¹ Erteleme kararının verilebilmesi için verilecek hapis cezasının süre şartının yanında başka şartlarda bulunmaktadır. Söz konusu şartlar için TCK m 51 incelenebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. 7394 Sayılı Kanun Değişikliğindeki Ceza İndirim Hükümlerinin TCK Etkin Pişmanlık Hükümleri ile Karşılaştırılması

7394 Sayılı kanun değişikliğinin genel gerekçesinde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin VUK m.359'a getirilen cezalarda indirim ön gören hükümler için "*Türk Ceza Kanunu uygulamasında bulunan "etkin pişmanlık müessesesi"ne benzer bir düzenleme*" ifadesi kullanılmıştır. Madde gerekçelerinin 4.maddesinde ise VUK m.371'de düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumuna atıfla, mezkur maddenin etkin pişmanlık kurumu olduğu VUK m.359'a getirilen indirim hükümleri ile etkin pişmanlık kurumunun uygulama alanın soruşturma ve kovuşturma evrelerini de içerecek şekilde genişletildiği belirtilmiştir.

Genel gerekçede benzeri ifadesinde halihazırda VUK içerisinde etkin pişmanlık düzenlemesinin olmadığı, getirilen hükümlerin ise TCK'daki etkin pişmanlık kurumunu tam yansıtmasa da benzeri olduğu anlaşılmaktadır.

Madde gerekçesindeki ifadeden ise pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi ceza hukuku açısından bir etkin pişmanlık kurumu olduğu, yeni hükümlerin bu kurumun kapsamını genişlettiği sonucu çıkmaktadır. Bu ifadeden getirilen ceza indirim hükümlerinin harici olarak etkin pişmanlık hükümleri olduğu ön kabulü de belirtilmiş olmaktadır. Öğretide ve birçok eserde ise 7394 sayılı kanun değişikliği ile mezkur indirim hükümleri etkin pişmanlık kurumu olarak adlandırılmaktadır²⁷². Bu ifadeler ışığında getirilen indirim hükümleri öncesi ve sonrası vergi ceza hukukunda bir etkin pişmanlık kurumundan bahsedilip edilemeyeceğine ilişkin bir sonuca varabilmek

²⁷² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.518-519 ; Çalışkan ve Atar, 7394 Sayılı Yasa ile Getirilen..., s.232 ; Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)** Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra, Seçkin Yayınevi, 3.bs., Ankara, 2023, s.366 ; Şişman ve Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", s.1593 ...

adına, mezkur hükümleri pişmanlık ve ıslah kurumu ile TCK'daki etkin pişmanlık kurumu açısından değerlendireceğiz.

Yargıtay 18.CD. kararından²⁷³ yola çıkılarak TCK'da düzenlenen etkin pişmanlık kurumuna ilişkin oluşturulan genel yararlanma şartlarından hareketle VUK m.359 indirim hükümlerini incelenecektir. Tekrardan belirtmek gerekir ki TCK'daki etkin pişmanlık kurumu genel nitelikte olmayıp suç tipine ilişkin düzenlendiğinden yararlanma şartlarında farklılıklar olabilmektedir. Bu farklılıklara karşın Mezkûr Yargıtay Kararı ile iki kurumun kıyası noktasında bir hareket noktası oluşturulmaktadır.

3.1.1. Etkin Pişmanlık Hükümünün Ayrı Bir Hüküm Olarak Düzenlenmesi

Etkin pişmanlık hükmü münhasıran düzenlenmelidir. İlgili kanun hükmünde etkin pişmanlığa imkân veren bir düzenlemenin bulunması gerekir. TCK'da yer alan etkin pişmanlık düzenlemelerinde indirim hükümleri genel hükümler kısmında düzenlenmemiş olup, suç fiilinin düzenlendiği maddelerde ilgili suç için bu hükümden yararlanılabileceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu açıdan VUK m.359'daki indirim hükümleri mezkûr maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için geçerli olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla ilgili kanun hükmünde etkin pişmanlığa imkân veren bir düzenlemenin bulunması şartı sağlanmaktadır.

3.1.2. Suç Tanımının Belirlenmesi

Etkin pişmanlıktan bahsedilebilmesi için suçun tamamlanmış olması gerekir. Suçun tamamlanması hukuka aykırı durumun meydana getirilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle suçun kanuni tanımının bilinmesi gerekir. İcra hareketlerinin yapılması ve neticenin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmış kabul edilir. İlgili suç için ceza verilmesi ya da suçun işlenmiş olduğunun kabul edilmesi, suçun tamamlanmış olmasına bağlıdır²⁷⁴. Vergi kaçakçılığı suçları için ceza indirimi ön görüldüğünden vergi kaçakçılığı suçlarında suçun tamamlanma anı bilinmelidir. Vergi kaçakçılığı

²⁷³ Yargıtay 18.CD., E:2017/1202, K:2017/3349, T:27.03.2017
<https://karararama.yargitay.gov.tr/index> (Erişim: 03.04.2023)

²⁷⁴ Meraklı, **Ceza Hukuku**, s.478-479

suçu kanunda öngörülen fiilin gerçekleştirilmesinin yeterli olduğu ayrıca bir zararın oluşup oluşmadığına bakılmadığı sırf hareket suçudur²⁷⁵. Sırf hareket suçlarında hareketin yapılması ile suç tamamlanmış kabul edilmekte ve ceza yaptırımına konu olmaktadır. Suçun işlendiğinin vergi dairesinde tespiti ya da savcılığın kendilerinin haber alması ile başlatılan bir süreç sonrası indirim hükümlerinden yararlanıldığı düşünüldüğünde ilgili düzenlemenin suç tamamlandıktan sonra sonuç doğurduğunu söylenebilir. Bu açıdan da tamamlanmış bir suç olma özelliği sağlanmaktadır.

3.1.3. Failin Davranışının Niteliğinin Belirlenmesi

Kanun koyucu etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi adına faile pişmanlığını gösterir aktif bir davranışta bulunması şartı sunmaktadır. Suç tipine göre farklılaşan bu şartlar ile failin pişmanlığının sadece içsel değil dış dünyada gösterilebilecek bir nitelikte olması istenir. Mala zarar verme suçunda²⁷⁶ failin mağdurun zararını aynen geri verme veya tazmini ile etkin pişmanlıktan yararlanabilmektedir²⁷⁷. Tazmin veya geri verme ile failden aktif bir davranışta bulunması istenmektedir. VUK m.359 indirim hükümlerinde ise failden “...tarh edilen verginin, gecikme zammının ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını...”²⁷⁸ ödemesi suretiyle aktif davranışı beklenmektedir. Pişmanlığın bir aktif bir edime bağlanması noktasında da VUK m.359, TCK’daki etkin pişmanlık kurumu ile paraleldir.

3.1.4. Aktif Davranışın Süresinin Belirlenmesi

Etkin pişmanlık düzenlemelerinde failin bu kurumdan yararlanabilmesi için yerine getirmesi gereken edimler düzenlendiği kanunlarda belli bir zaman aralığı ile sınırlandırılmaktadır. Mala zarar verme örneğinde fail için zararın tazmini edimi en geç hüküm verilmeden önce yerine getirilmelidir. Fail suç tamamlandıktan sonra hüküm verilmeden önce etkin pişmanlık ceza indiriminden yararlanabilmektedir. Kovuşturma öncesi olması halinde 2/3 oranında²⁷⁹, kovuşturma başladıktan sonra ise

²⁷⁵ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, s.1602

²⁷⁶ TCK m.151 Mala Zarar Verme Suçu

²⁷⁷ TCK m.168/1

²⁷⁸ VUK m.359/7

²⁷⁹ TCK m.168/1

1/2 oranında²⁸⁰ ceza indirimi alabilmektedir. Bu açıdan VUK m.359 ele alındığında fail için indirimden yararlanabilmesi adına süre hüküm verilinceye kadar devam etmekte olup soruşturma aşamasında gerçekleşmesi halinde 1/2 oranında, kovuşturma aşamasında gerçekleşmesi halinde ise 1/3 oranında ceza indirimi alınabilecektir.

3.1.5. Failin Eylemi Gerçekleştirme Gereği ve Davranışın İradiliği

Fail pişmanlık gösteren eylemi bizzat gerçekleştirmesi ve bu davranışın iradi olması gerekir. Failin kendi iradesiyle zorlama olmaksızın etkin pişmanlık şartını yerine getirmesi kabul edilmektedir. Örneğin cebri icra yoluyla malın iadesi ya da mahkemece hükmedilen tazminatın ödenmesi durumları etkin pişmanlık kapsamında değerlendirilebilecek bir tazmin olarak kabul edilmeyecektir. Söz konusu pişmanlık davranışını failin bizzat kendisinin yerine getirmesi istenmesi iştirak halinde işlenen suçlarda önem kazanır. Örneğin iştirak halinde işlenen suçlarda iştirakçilerden birinin yaptığı zararın tazminini ve suç konusu eşyanın aynen iadesi bunları yapan kişi açısından etkin pişmanlık sonuçlarını doğuracak diğer iştirakçiler bundan yararlanamayacaktır²⁸¹. Vergi kaçakçılığı suçunda da failin ceza indiriminden yararlanabilmesi adına gerçekleştireceği ödeme koşulu iştirakçi için sonuç doğurmayacağından TCK'daki uygulama ile paralellik göstermektedir.

Yukarıda bahsi geçen genel özellikler çerçevesinde yapmış olduğumuz TCK etkin pişmanlık kurumu ile VUK m.359 Ceza İndirim Hükümlerinin kıyası ile 7394 sayılı kanun ile VUK m.359'a eklenen ceza indirim hükümleri, etkin pişmanlık indirim hükümleridir. Bu açıdan genel gerekçe de belirtilen *“etkin pişmanlık müessesesi”ne benzer bir düzenleme*” ifadesini tam bir eşleşme olmadığını düşündüğünden eksik buluyorum.

VUK m.359'daki mezkur değişiklikler, daha önceden vergi ceza hukukunda olmayan etkin pişmanlık kurumun vergi kaçakçılığı suçları için getirilmesi olarak yorumlanabilir mi? Pişmanlık ve ıslah kurumu kabahatin/suçun tamamlanmasından sonra kabahatin/suçun tespitinden önce failin aktif bir davranışına (haber verme

²⁸⁰ TCK m.168/2

²⁸¹ Arslantürk, *Etkin Pişmanlık...*, s.55

dilekçesi ile suçı bildirme) bağlanan ve sonucunda kişinin ceza almaması sonucunu doğuran bir kurum²⁸² olma özelliği ile etkin pişmanlık kurumu özelliklerine haizdir. Vergi ziyayı cezası sonucunu doğuran fiiller için düzenlenmesine karşın VUK m.359’da belirtilen kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyasına neden olunması halinde de şartları sağlandığında bu kurumdan yararlanılabilmektedir²⁸³. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin suçun tespitinden önce beyannameye dayanan verilerde vergi ziyayı kabahatine neden olunması hali ile sınırlı olacak şekilde ceza almama sonucunu doğuran etkin pişmanlık kurumu şartlarına haiz bir kurum vergi ceza hukukunda mevcuttur. Bu açıdan 7394 sayılı kanun ile gelen VUK m.359 indirim hükümleri ile vergi kaçakçılık suçları için hiç olmayan bir etkin pişmanlık kurumu değil; kapsamı daha geniş bir etkin pişmanlık kurumu getirilmiştir. Bu minvalde 7394 sayılı kanun değişikliğinin madde gerekçesindeki *“pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi ceza hukuku açısından bir etkin pişmanlık kurumu olduğu, yeni hükümlerin bu kurumun kapsamını genişlettiği”* ifadede bu görüşü desteklemektedir..

Öğretide ve birçok eserde ise 7394 sayılı kanun değişikliği ile mezkur indirim hükümleri etkin pişmanlık kurumu olarak adlandırılmasını ise -vergi ceza hukukuna ilk kez etkin pişmanlık kurumunun getirildiği düşüncesinden kaynaklı bir kullanım olmaması halinde- mezkur indirim hükümlerini pişmanlık ve ıslah kurumundan ayırma noktasında kullanışlı olabilir. Ancak bu tanımlama pişmanlık ve ıslah kapsamında suçun tespiti öncesinde vergi kaçakçılığı suçu için olan imkânı, etkin pişmanlık kurumunun dışında bırakan bir ifade olacağından eksik olacaktır.

3.2. Etkin Pişmanlık Kurumunun Yargı Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

3.2.1. Etkin Pişmanlık Kurumu ve Non Bis In Idem İlkesi

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin failin etkin pişmanlık düzenlenmesinden yararlanabilmesi adına vergi kaçakçılığına konu fiil ile *“...verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme*

²⁸² Bilici, **Vergi Hukuku**, s.148

²⁸³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.508

zammının ...”²⁸⁴ ödemesi istenmektedir. Şayet vergi ziyaa uğratılmadıysa doğrudan indirimden yararlanabilir²⁸⁵. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde durumu tespit eden idare mükellefe vergi ziyai cezasını kesmekle birlikte, dosyayı soruşturma için savcılığa iletmektedir. Kendisine vergi ziyai cezası kesilen mükellef, verilen idari para cezasına karşı vergi mahkemesinde iptal ya da tam yargı davası açabilmektedir. Vergi suçuna ilişkin de ceza davası yürütülmektedir. Vergi dairesi tarafından kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açması halinde hem idari yargı da hem de adli yargıda aynı anda ikili bir yargılama ile karşılaşabilecektir. 7394 sayılı kanun değişikliği ile ceza indiriminden yararlanmaya ilişkin ikinci koşul olan dava açılmama, açılan davalardan feragat etme, kanun yollarına başvurmama şartı Anayasa Mahkemesi kararı²⁸⁶ ile kaldırılmıştır.

Non bis in idem ilkesi bir kişiye aynı fiil nedeniyle birden fazla kez yargılanamayacağına ve cezalandırılmayacağına ilişkin ceza hukuku ilkesidir²⁸⁷. TCK m.223/7’de kişi hakkında aynı fiil nedeniyle ikinci bir davanın açılmış olması ya da daha önceden verilmiş bir hükmün bulunması durumunda yeni açılacak davanın reddine karar verileceği belirtilmesi ile non bis in idem ilkesinin TCK’daki yansımaları görmekteyiz. Ancak VUK’un m.359’da yer alan kaçakçılık suçlarından ceza alınmış olmasının vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğine ilişkin hüküm; m.340’ta yer alan içtima ve tekerrür hükümleri açısından vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyai ya da usulsüzlük cezalarının birleştirilemeyeceği ile vergi ziyai ya da usulsüzlük cezasının kesilmiş olmasının vergi kaçakçılığı için tatbikata engel olmayacağı hükümleri non bis in idem ilkesinin vergi ceza hukuku açısından istisnalarını oluşturmaktadır²⁸⁸. Bu konu non bis in idem ilkesine aykırılığı noktasında öğretide tartışmalara neden olmuştur. Anayasa mahkemesi 2019 yılında vermiş olduğu kararla bir kişiye aynı fiilden dolayı vergi suçları ve kabahatleri

²⁸⁴ VUK m.359/7

²⁸⁵ VUK m.359/8

²⁸⁶ AYM, E:2022/81, K:2023/153, T:13.09.2023

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?EsasNo=2022%2F81>
(Erişim: 10.01.2024)

²⁸⁷ Burak Kılıç, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.201-202

²⁸⁸ A.g.e., s.203-204

kapsamında hem idari hem adli ceza verilmesini non bis in idem ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir²⁸⁹. Dolayısıyla aynı fiile ilişkin hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde dava görülebilecektir. Böyle bir durumda iki yargı kolunda yürütülen aynı fiile ilişkin verilecek kararların birbirini nasıl etkileyeceği de öğretide ayrı tartışmalara neden olmaktadır²⁹⁰.

AYM bir kararında²⁹¹, non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmaması adına iki davanın “maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı içinde” yürütülmesi vurgulanmıştır. Yürütülen yargılama ve cezalandırma süreçlerinin birbiri ile bağlantısız olarak yürütülmesinin imkanı dahilinde olduğu ve söz konusu etkileşimi engelleyen VUK m.367’nin son hükmü iptal edilmiştir. Ancak bu hükmün iptaline karşın söz konusu bağlantıyı kuracak mevzuatta bir hüküm bulunmamaktadır. Konu iki merciin birbirini bağlaması noktasında ele alındığında idari karar niteliğindeki idari para cezası kararının ceza mahkemesini bağlaması söz konusu değildir. Uygulamada çoğunlukla idari para cezası kesinleşmesine karşın ceza davası henüz başlamamış ya da sonuçlanmamıştır. Ceza mahkemesinde verilecek hüküm ile maddi gerçek ortaya çıkartılmaktadır. Kişinin vergi kaçakçılığı suçundan beraat etmesi halinde daha önceden verilmiş olan idari cezanın hukuki niteliği tartışmalı olacaktır²⁹².

İki davanın aynı anda yürütülmesi durumunda uygulamada bekletici mesele²⁹³ yapılarak vergi suçlarının teknik bilgi gerektirdiğinden hareketle ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını beklemektedir²⁹⁴. Şayet bekletici mesele yapılmadan hüküm tesis edilmesi halinde kararlar arasında çelişki olabilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki idari para cezasını oluşturan nitelikler ile suçu oluşturan nitelikler

²⁸⁹ A.g.e., s.200

²⁹⁰ Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin ...”, s.653

²⁹¹ AYM, E:2019/4, K:2021/78, T:04.11.2021, §77

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78?EsasNo=2019%2F4>
(Erişim: 13.03.2024)

²⁹² Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin ...”, s.663-665

²⁹³ Davada asıl uyuşmazlık konusunun çözümü için öncelikle halledilmesi gereken bir sorunla karşılaşılması halinde bu sorunun farklı bir mahkemece karar bağlanması gerektiği durumuma bekletici sorun(mesele) denmektedir. Ceza yargılamasında suçun ispatının ceza mahkemesi dışındaki bir mahkemenin görev alanında olan bir sorunun çözümüne bağlı olduğunun düşünülmesi durumunda CMK m.218 hükmünce bu sorunu bekletici mesele yaparak diğer mahkemenin söz konusu sorunu çözmesi için diğer mahkemenin kararını bekleyebilir. (Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 6.bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s.219)

²⁹⁴ Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin ...”, s.672-673

farklılık arz edebilir. Kasıt olmaması vergi kaçakçılığı suçu için beraat kararına neden olurken kastın olmaması vergi ziyayı cezasını ortadan kaldırmayacaktır. Dolayısıyla iki yargılama neticesinde failin birinden ceza alıp diğerinden almaması durumu çelişki olarak değerlendirilmemelidir. Sadece neticenin farklılığından hareketle çelişki olduğu sonucun ulaşılamaz. Sonuç olarak alınacak kararlarda uzmanlık gerektiren hususlarda mahkemelerin diğerinin kararını dikkate alması doğru olacaktır. Ancak burada da sadece diğer mahkemenin hükmüne bağlı olarak hüküm kurulmamalıdır. Söz konusu uyuşmazlıkların önüne geçilebilmesi adına yapılması gereken mevzuat düzenlemeleri yapılarak uzmanlaşmış vergi ceza mahkemelerinin kurulmasıdır²⁹⁵.

Etkin pişmanlıktan yararlanılması halinde failden vergi cezalarını ödemesinin beklenmektedir. Bu noktada etkin pişmanlıktan yararlanabileceği ilk evre olan soruşturma evresinde failin ödeme yapabilmesi adına kabahatlere ilişkin cezaların belirlenmiş olması gerekir. Uygulamada vergi ziyayı veya diğer kabahatlere ilişkin cezalar adli sürecin başlamasından önce tamamlanmakta olduğundan ceza yargılamasında soruşturma evresinde failin ödemesi gereken ceza tutarının belirli olmasında sorun yaşanmayabilir.

Failin ödemesini yapmış olduğu vergi cezasına ilişkin vergi mahkemesinde dava açması durumunda ise, bir tarafta kesilen cezanın haksızlığına ilişkin idari bir dava, diğer tarafta ise kişinin yapmış olduğu suç fiiline ilişkin kabulü ve pişmanlığının bulunduğu ceza davası olacaktır. Burada vergi mahkemesinde açılacak davanın hukuki niteliği tahsil edilmemiş bir cezaya ilişkin olması halinde iptal davası, tahsil edilmiş verginin davacıya iadesi için ise tam yargı davası olarak belirtilebilir. Vergi mahkemesinde dava açılması durumunda yürütme kendiliğinden durmaktadır²⁹⁶. İdari yargılama Usul Kanununa göre yürütülen süreç neticesinde davaya konu cezanın tahsili yapılmış ise ilgili kişiye iadesi yapılır. Davanın reddi halinde ise davaya konu vergi ve cezalar tahakkuk etmiş olmaktadır²⁹⁷. Fail etkin pişmanlıktan yararlanabilmek adına ödeme yapmış olmasına karşın ceza yargılamasında beraat edebilmektedir. Söz

²⁹⁵ Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin ...”, s.675-677

²⁹⁶ Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.146-146

²⁹⁷ Ildırar, “Aynı Olaya İlişkin ...”, s.658-659

konusu durumda vergi mahkemesinde haksız alınan vergi cezası ödemesine ilişkin tam yargı davası yürütülebilir.

Fail için verilmiş beraat kararının vergi mahkemesinde görülecek davaya etkisi için verilen beraat kararının sebebi dikkate alınmalıdır. İdari yargılama ile ceza yargılamasının muhakemesi birbirinden farklılık arz etmektedir. Örneğin vergi kaçakçılığı suçu için kasıt aranırken vergi kabahatleri taksir ile işlenebilmektedir. Dolayısıyla failin kastı olmadığı gerekçesi ile ceza mahkemesince verilen beraat kararı, failin idari para cezasına karşı açmış olduğu davanın reddi kararı ile tezatlık oluşturmayacaktır.

Uygulamadaki örneklerle bakıldığında uzmanlık gerektiren konularda ceza mahkemesi, vergi mahkemesinde açılan davayı bekletici mesele yapmaktadır. Ancak burada da vergi mahkemesinin kararının ceza mahkemesinin kararını bağlayıcı olduğunu söyleyemeyiz.

3.2.2. Etkin Pişmanlık Kurumu ve Suçun İkrarı

Dava konusu yapılan vakıanın ispatına yönelik delillerin her türlüşünün kullanılabilmesine delil serbestisi denmektedir. Vergi yargılama hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte yemin ile vergiyi doğuran olayla ilgisi açıkça bulunmayan kişinin şahitliği delil olarak kabul edilmeyen iki istisnadır²⁹⁸.

Hukuk davalarında ikrar kesin delil olarak kabul edilerek ilgili olduğu çekişmeli konuyu çekişmesiz hale getirirken ceza muhakemesinde ikrar, kesin delil olarak kabul edilmemektedir. Çünkü ceza muhakemesinde deliller serbestçe değerlendirilmektedir ve tüm soyut deliller eşit kabul edilir. İkrar delili yan delillerle desteklenmesi halinde değerlidir²⁹⁹. Vergi yargılamasında da ikrar kesin delil olarak kullanılamamakta olup yan delillerle desteklenmesi gerekir³⁰⁰. Mahkeme önünde

²⁹⁸ Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.281

²⁹⁹ Yargıtay 6.CD., E:2015/1932, K:2018/1069, T:13.02.2018

<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 03.06.2024)

İlgili karara <https://kadirhukuk.com.tr/makale/sucu-ikrar-etme-nedir/> (Erişim: 03.06.2024) kaynağından ulaşılmıştır.

³⁰⁰ A.g.e., s.287-288

yapılan bir ikrar başka bir dava için de geçerli kabul edilmektedir. Örneğin ceza davasında yapılan bir ikrar hukuk davasında da delil olarak geçerli olacaktır³⁰¹.

Failin etkin pişmanlık kurumundan yararlanma istemi ve pişmanlığını gösterir aktif davranışta bulunması failin suçunu kabul ettiği düşüncesini doğrurabilir. Bu düşünce bize etkin pişmanlık isteminin failin suçunu ikrarı olarak kabul edilip edilemeyeceği sorusuna yöneltecektir. Bu sorunun cevabının vergi ceza hukukundaki etkin pişmanlık kurumu açısından önemi, mahkeme içi ikrarın diğer mahkemelerde de geçerli olmasından kaynaklanır. Çünkü ceza yargılamasında yapılacak bir ikrar, vergi mahkemesinde de delil olarak kullanılabilir. Vergi ceza yargılamasında failin isnat edilen vergi suçunu ikrar etmesi halinde söz konusu fiile ilişkin verilen idari cezaya karşı yürütülen vergi mahkemesi için de delil niteliği taşıyacaktır.

Etkin pişmanlık kurumundan yararlanılmak istenmesi, etkin pişmanlık ödeme şartının yerine getirilmesi ikrar delili olarak değerlendirilebilir mi sorusuna ilişkin Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına bakıldığında TCK m.168'deki etkin pişmanlık hükmünden yararlanılabilmesi için suçun ikrarının ön koşul olarak belirtilmesinin savunma hakkını zedeleyeceği, daha az ceza almak gibi farklı sebeplerle kişi işlemediği bir suç için etkin pişmanlıktan yararlanmak istemesi halinde işlenmemiş bir suçun ikrarının gerekeceği gibi hukuk prensiplerine aykırı bir sonucun doğabileceği durumlarına işaret etmiştir. Yargıtayın 6. ve 2. Ceza Dairelerinin de uygulamada verdiği hükümlere atıf yapılarak kişinin inkâr ettiği bir suça ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanabildiği gösterilmiştir. Dolayısıyla da hem savunma hakkı gereğince hem de Yargıtayın uygulamalarından hareketle etkin pişmanlıktan yararlanılması adına ikrar ön koşul olarak sunulamaz kararı verilmiştir³⁰². Buradan hareketle failin etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanmak adına ödeme yapmış olması, etkin pişmanlıktan yararlanması suçun ikrarı olarak kabul edilmeyecektir.

³⁰¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E:2017/133, K:2020/344, T:03.06.2020
<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 04.06.2024)

İlgili karara ilk ulaşılan kaynak: Mehmet Tav ve Bayram Günbay: Bir Davada Yapılan Mahkeme İçi İkrar; Başka Bir Davada Da Geçerli Olup, Kesin Delil Teşkil Eder, Blog Yazısı (çevrimiçi)
<https://www.mehmettav.av.tr/tr/icerik/bir-davada-yapilan-mahkeme-ici-ikrar-baska-bir-davada-da-gecerli-olup-kesin-delil-teskil-eder> (Erişim: 04.06.2024)

³⁰² Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E:2011/195, K:2012/40, T:14.02.2012
<https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim: 15.01.2024)

Vergi kaçakçılığına ilişkin ceza yargılamasında failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına yapacağı ödemeler ikrar olarak kabul edilmeyecektir.

3.3. Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Uyumuna Açısından Sonuçları ve Değerlendirilmesi

3.3.1. Vergi Uyumuna ile Cezalarda Caydırıcılık İlişkisi

Vergi uyumu, yürürlükte olan vergi düzenlemelerine karşı mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirme derecelerine ilişkin bir kavramdır³⁰³. Modern vergi sistemlerinde mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini devletin zorlaması olmadan gönüllü vergi uyumu ile yerine getirmesi öngörülmektedir³⁰⁴.

Verginin temel iki tarafı olan devlet ve mükellef, vergisel süreçte zıt amaçlar gütmektedir. Devlet vergi gelirini arttırmak yönünde, mükellef ise vergi yükünü azaltmak yönünde çaba sarf etmektedir. Devlet yasal düzenlemeler ile birlikte bu amacını sağlamak isterken mükellefler vergiyi algılama biçimlerindeki farklılıklardan dolayı farklı tepkiler vermektedir. Bu tepkiler yasal sınırın dışına çıkarak suç unsuru barındırabilir³⁰⁵.

Mükelleflerin verdiği tepkileri pasif ve aktif olarak ikiye ayrılmaktadır. Tüketime kısılması, yatırımdan vazgeçilmesi, vergi yansıması gibi tepkiler pasif tepkilere örnek verilebilir. Aktif tepkiler ise vergi kanunlarına karşı yapılan ve suç unsuru barındıran tepkilerdir. Vergi kaçakçılığı bu açıdan pasif tepki olarak değerlendirilir³⁰⁶. Vergilere karşı gösterilen tepkilerin içerisinde en yaygın olanı olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı suçunda mükelleflerin vergi ahlakı³⁰⁷, vergi sistemine, vergi kanunların ve bu kanunların uygulanma tarzlarına yönelik düşünceleri etkili

³⁰³ Serdar Çiçek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Elif Ayşe Şahin İpek: “Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı 27(39), 2019, s.226

³⁰⁴ **A.g.e.**, s.240

³⁰⁵ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54.Seri, 2010, s.68-69

³⁰⁶ **A.g.e.**, s.76-77

³⁰⁷ Mükellefin iradi vergi uyumunu ifade etmek için kullanılan, ahlaki görev bilinci ile sürecin yürütülmesine ilişkin bir kavramdır. (Muhammet Şahin, “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, C.5, Sayı:10, 2016, s.55)

olmaktadır³⁰⁸. Mükellefin hükümete, resmi dairelere veya yasal sisteme güvenmesi ise vergi ödeme isteğini arttırmaktadır³⁰⁹.

Vergi kaçakçılığı suçu özelinde zemin hazırlayan öne çıkan sosyal ve psikolojik faktörler için

- Mükellefin vergi kaçırma fırsatlarının farkında olması
- Vergilerin kamu faaliyetlerinde etkin kullanılmadığı düşüncesi
- Vergi maliyetlerinin mükellefe ağır gelmesi
- Risk almaya meyilli mükellefler açısından yakalanma riskinin sabit görülmesi
- Yakalanılması halinde yaşanacak kaybın, kaçakçılık ile sağlanacak faydadan daha düşük olduğu kanaati,
- Kaçakçılığın tespit edileceğine ve gerekli cezanın verileceğine olan inancın düşük olması
- Yaygın yolsuzluklar
- Enflasyona bağlı reel vergi ceza düzeyinin düşmesi

gibi listeyi daha da uzatabilecek birçok faktör sıralanabilmektedir³¹⁰.

Vergi uyumu için kamu kurumlarına olan güven düzeyi de bir etken olarak düşünülebilir. Vergi cezalarının ve denetiminin gerekliliği kamu kurumlarına olan güven ile birlikte değerlendirilmelidir. Kamu kurumlarına güvenin az olması vergi uyumunu düşürecek ve mükelleflerin kaçakçılığa yönelme ihtimali artacaktır. Böyle bir durumda vergi cezalarında ve denetimlerinde yapılacak artış sonucu mükellefin caydırılması ile vergi uyumu sağlanabilecektir. Caydırıcılık ayrıca vergi ahlakı ile de ters bir ilişki içindedir. Vergi ahlakının yüksekliğinde mükellef etik değerlerden kaynaklı vergiye iradi bir uyum sergiler. Bu anlamda etik değerlerin düşük olması halinde ise düşen uyum cezalardaki artış sonucu sağlanacak caydırıcılık ile yükseltilmektedir³¹¹.

³⁰⁸ Taşkın, “Vergi Psikolojisi...”, s.85-86

³⁰⁹ Çiçek ve diğerleri, “Vergiye Uyum...”, s.229

³¹⁰ Şahin, “Mükellef Psikolojisi...”, s.53-61

³¹¹ A.g.e., s.57-58

Vergi kaçakçılığı suçlarında vergi uyumu ile vergi cezaları arasındaki ilişkiyi inceleyen temel modellerden biri olan Allingham-Sandmo modeline göre mükellef, yakalanma riski ile yakalanmama arasında bir değerlendirme yaparak getirinin yakalanılması halinde ödenecek cezadan fazla olduğunu düşündüğü durumlarda vergi kaçaklığına teşebbüs edebilmektedir. Cezalandırma ile vergi uyumunun arttırılacağına ilişkin bu düşünceyi takiben birçok model geliştirilse de 1990'lı yıllarda tekrardan ön plana çıkan vergi ahlakı kavramı ile birlikte sadece ceza odaklı bir yaklaşımla vergi uyumunun arttırılamayacağı görüşü dile getirilmiştir. Bu görüşe göre vergi ahlakı düşük toplumlarda denetimlerin ve cezaların arttırılması yoluyla vergi uyumu arttırılabilmektedir ancak vergi ahlakı yüksek toplumlarda bu durum mükelleflerde dışlanma etkisine yol açarak vergi uyumunu azaltan bir etki yapacaktır³¹².

Vergi almak devletin bireyden cebren aldığı bir ödemedir. Bu zorlama karşısında ödeme yapmayan kişiden asıl verginin alınmasının yanında ceza ödemesi istenir. Ceza ile de vergi uyumunun teşvik edildiği, vergi vermeyenlere neden ceza verildiği sorusunun en genel cevabıdır³¹³. Buradaki teşvik unsurunun ne olduğuna ilişkin farklı teorik cevaplar bulunsa da en yaygın yaklaşımlar standart caydırıcılık modeli ve normlar modelidir. Birey, caydırıcılık modelin ile yaptırımın uygulanması halinin daha maliyetli olduğu gösterilerek normlar modeli ile de işbirliği ve meşru sorumluluklara saygı gösterilmesi inancı ile uyuma teşvik edilmektedir. Caydırıcılık cezaların arttırılması yolunu tercih ederken normlar modeli bu görüşe meşruluğu zedeleyeceği gerekçesi ile karşı çıkmaktadır. Michael Doran iki modelinde tek başına yetersiz olduğu görüşündedir³¹⁴.

Birey eksenli *rasyonel tercih teorisine* göre suç davranışı bireyin rasyonel yani akılcı bir karardır. Rasyonel karar alıcı oluğu varsayılan birey kendisi için fayda-maliyet değerlendirmesi sonucu özgür iradesi ile bilinçli bir tercih yaparak suç işlemektedir. Temellerini Jeremy Bentham ve Cesaria Beccaria'nın atmış olduğu bu teoriye göre fayda kişiyi suçta teşvik ederken ceza ise uzaklaştırmaktadır. Fayda maliyetten yani cezadan büyük olarak değerlendirildiğinde birey suç davranışı

³¹² A.g.e., s.58

³¹³ Michael Doran, "Tax Penalties and Tax Compliance", **Georgetown Law Faculty Publications and Other Works**, C.46, 2009, s.111

³¹⁴ A.g.e., s.112

işlemektedir. Beccaria bu noktada suçun maliyetinin büyük olarak algılanmasının ceza alma olasılığının fazlalığı ve cezanın sertliği ile ilişkilendirmiştir. Hazcı matematik (hedonistik calculus) bu önermeyi de yansıtır şekilde cezayı faydandan baskın hale getirerek suçun önlenebileceğini düşünmektedir. Cezalarda caydırıcılığı ön plana çıkaran bu yaklaşıma Beccaria, cezanın suç işlenmesinin akabinde kısa sürede verilmesi ve kesin olarak infazının bireyin suç maliyetini iyi değerlendirebilmesinde etkili olacağını böylelikle caydırıcılığın etkili olacağı düşüncesi ile destek vermektedir. Sonuç olarak suçun maliyetinin algılanmasında etkiyi artırmak için ceza belli, set, kaçınılmaz ve çabuk olmalıdır³¹⁵.

Rasyonel tercih teorisi bireyin vergi denetimi ve cezalandırılma riski karşısında rasyonel olarak kendi çıkarlarını gözeterek davranacağını, vergi uyumuna yönelik bu davranışın bu şekilde oluştuğunu söylemektedir. Ancak birey davranışlarını sadece çıkar hesaplaması olarak görmek vergi uyumunu etkileyen diğer faktörleri göz ardı etmektedir.³¹⁶ Yasal zorunlulukların denetimi veya arttırımı gibi alışla gelmiş uygulamalar ile vergi uyumunun ve verginin tahsilinin arttırılması bir yere kadar gerçekleştirilebilir³¹⁷ olduğundan gönüllü vergi uyumu için mükellef davranışlarını etkileyen birçok etmen göz önüne alınarak politikalar yürütülmesi gerekir. Davranışsal iktisat teorisi ile birlikte ekonomik faktörlerin yanında sosyal ve psikolojik faktörlerde vergi uyumu açısından dikkate alınmıştır³¹⁸.

Suç ekonomik bir yaklaşımla ele alan *suçun ekonomik teorisine* göre suç davranışında fayda, maliyet, risk analizi gibi konular ön plana çıkmaktadır. Temellerini Grey Becker'in attığı bu yaklaşım rasyonel tercih teorisine benzemekle birlikte bireyin toplum içindeki konumu, bireyin inançları gibi farklı etmenleri de içine alarak ceza maliyetine daha geniş bir açıdan bakmaktadır. Söz konusu yaklaşıma göre birey görece faydası yüksek olanı tercih etmektedir. Bu nedenle yasal fayda ile yasadışı fayda arasında kişi görece yüksek olduğu faydayı tercih edecektir. Becker'e göre suç işleyen ile işlemeyen arasındaki tek fark fayda-maliyet algılarından

³¹⁵ Filiz Tepecik, "Hukuk Uygulayıcılarının ve Hukuk Öğretisi ile Uğraşanların Gözüyle Suçun Nedenleri", *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Eskişehir, C.2, Sayı:3 - Prof.Dr. Akar ÖCAL Armağanı, 2016, s.164-165

³¹⁶ Çiçek ve diğerleri, "Vergiye Uyum...", s.225

³¹⁷ A.g.e., s.233

³¹⁸ A.g.e., s.225

kaynaklanmaktadır. Bireyin geçmişi, inançları, yaşadığı toplum, eğitim gibi sayabilecek birçok farklı etmenden kaynaklı fayda-maliyet algı farkı bazı bireyleri suç işleme yönünde seçim yaptırırken bazı bireyler ise suç işlememeyi tercih edebilmektedir. Yapılacak değerlendirme açısından bireylerin riske karşı tutumları da etkili olmaktadır. Suç davranışı ekonomi bilimi için risk içeren bir davranıştır. Bu davranışın maliyeti ise cezadır. Riske karşı üç tip insan tutumu bulunur: kaçınanlar, nötr ve risk sevenler. Riskten kaçınan kişi suç sonrası en kötü ihtimalin gerçekleşeceğini yani yakalanıp ceza alacağını farz eder ve maliyetini buna göre hesaplar. Risk seven kişi ise en iyi olasılığa yoğunlaşarak ceza almayacağını farz ederek maliyet analizi yapar. Değerlendirme sonucuna göre suç davranışı oluşur ya da oluşmaz³¹⁹. Suçun ekonomik teorisinin sonraki temsilcilerinden olan Isaac Ehrlich bireyin içinde bulunduğu ortamın kişiye vermiş olduğu yasadışı faaliyette bulunma imkanının suç işleme davranışını bireysel motivasyonlardan daha çok etkili olduğu görüşünü ileri sürmektedir³²⁰.

Bir kişiyi suç işlemekten alıkoyan tek etmen ceza olmamakla birlikte toplumsal düzenin ceza olmadan devamı imkansızdır. Cezanın en önemli amaçlarından biri kişiyi suç işlemekten caydırmaktır. Toplumdaki yaygın görüşte suçun önlenbilmesi adına caydırıcı cezaların gerektiği yönündedir. Ömeroğlu'na göre Türkiye'deki cezaların caydırıcılığı hakkında toplumdaki yaygın görüş "git mahkemeye ver" ifadesinin kullanım sıklığından da hareketle cezaların caydırıcı olmadığıdır³²¹.

Bir cezanın caydırıcı olması özellikle şu üç koşula bağlıdır: kesinlik, hızlılık, orantılılık. Baccaria'a göre cezanın uygulanacağı yönündeki kesinlik, cezanın şiddetinden daha büyük önem taşımaktadır. Kesin olan küçük ceza, infazı kesin olmayan büyük cezadan caydırıcılık açısından daha iyi bir sonuç doğuracaktır³²². Kesinlik açısından da Türkiye'de cezaların kesin olmadığına yönelik görüş hakimdir³²³. Hızlılık, suçun tespitinin, yargılamasının ve infazının hızlı yapılmasıdır. Orantılılık ise suç işleyen kişiye verilecek cezanın suç davranışı ile orantılı olmasıdır.

³¹⁹ Tepecik, "Hukuk Uygulayıcılarının...", S.165

³²⁰ A.g.e., S.166

³²¹ Ömer Ömeroğlu, "Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.16, Sayı:4, 2012, s.347

³²² A.g.e., s.348

³²³ A.g.e., s.349

Suçluya davranışından dolayı yeterli ceza verilmemesi ya da insanların bu yönde düşünmesi caydırıcılığı azaltacak ve suç korkusunu arttıracaktır³²⁴.

Cezalandırma bireyi suç işlemekten caydıracağı görüşünü kabul eden kişilerin önermelerine göre: Gibbs, insan öldürme suçunda cezanın ağırlığı ve kaçınılmazlığı ile suç davranışı arasında negatif yönlü ilişki olduğundan hareketle cezanın suç davranışını caydıracağını belirtmiştir. Title ise yargılama sonucu tutuklanan kişi sayısının oransal olarak yüksek olduğu yerlerde suç oranlarının düşük olduğunu belirterek cezanın kesinliğinin caydırıcılık üzerindeki etkisine vurgu yapmıştır. Chamblis de park ihlallerine ilişkin verilen cezaların ağırlaştırıldığı ve kesinleştirildiği durumda ihlallerde önemli azalmalar olduğunu belirtmiştir. Ehrlich ise 1933-1969 yıllarında ABD’de işlenen cinayet oranları ile idamlar arasındaki ilişkiye ilişkin yapmış olduğu birçok eleştiri alan çalışmada ölüm cezasının çok uygulandığı yerlerde cinayet oranlarının daha az olduğu sonucuna vardığı belirtmiştir³²⁵.

Rauhut genelin görüşünün daha yüksek cezaların suçu caydırdığı yönünde olduğunu kabul etmekle birlikte ampirik yapılan gözlemlerin bu önermeyi tutarlı biçimde desteklemediğini söylemektedir. Caydırıcılık teorisinin temel varsayımında yer alan fayda-maliyet analizinde denetleyicilerin rasyonelliğinin ihmal edildiğini söylemektedir. Rauhut’a göre ceza suçlar tespit edilebiliyorsa etkilidir. Bu açıdan suçlar ile kontrol oranları arasında bir ilişki bulunmaktadır. Suçlular ile denetleyicilerin zıt teşvik yapıları bulunur. Suçlu izlenmediğini bilse de suç işler ancak denetleyici için durum daha farklıdır. Denetleyici için bu bir iştir. Denetleyici kontrol aralığını seçer, suçlu ise buna göre pozisyon alır. Dolayısıyla da ceza suçu caydırmaz, kontrol eder. ³²⁶ Rauhut’un bu yaklaşımı caydırıcılığın sadece cezanın ağırlığı ile örneğin hapis cezasının süresi ile ilişkilendirilmesi halinde tutarlı olsa da caydırıcılığın hızlılık ve kesinlik ile de sağlandığı göz önüne alındığında eksik kalacaktır. Çünkü hızlılık ve kesinlik yasaların yanı sıra kanun uygulayıcılarına, denetleyicilere de

³²⁴ A.g.e., s.350

³²⁵ Zahir Kızmaz, “Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Afyon, C.7, Sayı:2, 2005, s.221-222

³²⁶ Heiko Rauhut, “Higher Punishment, Lesscontrol? Experimental Evidence On The Inspection Game”, *Rationality and Society*, C.21, Sayı:1, 2009, s.359-360

bağlıdır. Ayrıca bireyin kontrol aralığında kalması suç işleme iradesini göstermemesi anlamına geleceğinden suçun caydırılmasından farklı bir durum değildir.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezaların ağırlığı, hızlı ve kesin bir şekilde uygulanışı caydırıcılığı oluşturmakta olup caydırıcılık vergi uyumunu etkileyen etmenlerden biridir. Bu etmene atfedilen öneme ilişkin farklı görüşler bulunmakla birlikte caydırıcılık unsurunun vergi kaçakçılığı suçları ile mücadelede tek başına ele alınarak vergi uyumunun arttırılamayacağı bu nedenle belirlenecek politikalarda vergi uyumu için mükellefin sosyal ve psikolojik unsurlarının da gözöltilmesi gerektiği hususlarına dikkat etmek gerekmektedir.

3.3.2. Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Uyumuna ile Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkileri

Ceza bir davranışın suç olarak tanımlanıp tanımlanmayacağını belirlemekle birlikte suçla mücadelede kullanılan en yaygın yoldur. Cezanın varlığı hem suç öncesi hem de suç sonrası önem kazanır³²⁷. Cezanın işlevine ilişkin dört yaklaşımdan bahsedilebilir. Misilleme yaklaşımına göre ceza ile toplumun ve mağdurun öfkesinin yatışabilmesi için suçlu hak ettiği ceza ile acıyı hissetmelidir. Caydırma yaklaşımına göre cezalar ile rasyonel olduğu kabul edilen bireyin cezanın varlığını dikkate alarak yapacağı fayda-maliyet analizi sonucu suç davranışına yönelmemesi sağlanmaktadır. Rehabilit etme yaklaşımı ise cezalar ile bireyin yeniden topluma kazandırılması sağlanmalıdır. Böylelikle de birey tekrar suç işlemeyecektir. Bütünleyici yaklaşım ise yukarıda sayılan üç yaklaşımın birlikteliğine vurgu yaparak cezalarda toplum öfkesinin yatışması, bireyin caydırılması ve suç işlemiş kişinin tekrar topluma kazandırılması unsurlarının birlikte dikkate alınması gerektiğini söylemektedir³²⁸.

TCK m.1’de “*Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek...*” olarak belirtilmiştir. Türk hukuk sisteminde yasa koyucu soyut cezalarda önleme amacını ön plana alırken cezanın infazı noktasında failin ıslahı, topluma tekrar kazandırılması amaçlarını ön plana çıkarmıştır. Ceza sürelerinin

³²⁷ Kızmaz, “Ceza veya Kriminal...”, s.211-212

³²⁸ A.g.e., s.216-220

ağırlığı ile suç fiilinin önlenmesi düşüncesi benimsenmiştir. Ancak infaz yasalarında kişilere verilen koşullu salıverme, denetimli serbestlik ya da TCK'daki ceza indirimleri ile ıslah amacı görülmektedir. Türk öğretisinde cezanın amacına yönelik karma bir görüş benimsenerek cezanın suçlunun ıslahı, suçun kefareti ve diğerlerine ibret unsurunu eşit barındırması görüşü hakimdir³²⁹.

TCK'da düzenlenen etkin pişmanlık kurumu ile amaçlanan faydaları iki temelde değerlendirilecektir. İlki faile suç tamamlanması sonrası hatasını anlaması ve suçtan doğan haksızlığı gidermeye yönelik davranışta bulunma imkanı tanımaktır. Sağlanacak ikinci fayda ise işlenmiş bir suçun ortaya çıkarılması varsa diğer faillerin yakalanması böylelikle yeni suçların oluşmasının engellenmesidir³³⁰.

7394 sayılı değişikliğin genel gerekçesinde VUK'ta yapılan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin etkin pişmanlık müessesesi 'ne benzer bir düzenleme ile TCK m.43'teki zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına ilişkin düzeleme getirilmesine ilişkin amaçlanan faydalar: kaçakçılık suçlarının yargılanma sürecinin etkinleştirilmesi, suç ve ceza dengesinin sağlanması ve adil yargılanma hakkının güçlendirilmesi olarak belirtilmiştir. Madde gerekçesinde ayrıca kaçakçılık suçlarının hapis cezalarındaki üst sınırın arttırılması ile de vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelenin etkinleştirilmek istendiği belirtilmiştir.

Vergi cezalarındaki amaca ilişkin AYM kararında *“Kaçakçılık suçunda amaç genel olarak suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumaktır.”*³³¹ ifadesinde bulunmuştur.

Danıştay'ın bir kararında vergi cezalarında ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacının güdüldüğü belirtilmiş olup bunun yanında cezaların verginin ödenmesini sağlayıcı niteliğinin de olması gerektiği belirtilmiştir³³². Vergi kaçakçılığı

³²⁹ Nur Centel, “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan, 2001, s.353-355

³³⁰ Sümer, Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık, s.1237-1238

³³¹ AYM, E:2019/4, K:2021/78, T:04.11.2021, §78

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78?EsasNo=2019%2F4> (Erişim: 13.03.2024)

³³² Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E:1977/1, K:1980/2, T:12.6.1980.

<https://danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-12-30-12-55-7070016.pdf> (Erişim: 05.04.2024)

suçlarına ilişkin ceza üst sınırının arttırılması ile sağlanmak istenen caydırıcılığa karşın aynı düzenleme ile vergi cezalarına indirim kurumu getirilmesi ile de caydırıcılık özelliği azaltılmıştır³³³.

Verilen cezaların infazı açısından konuya yaklaşıldığında fail koşullu salıverme, denetimli serbestlik veya hükmün açıklanmasının geriye bırakılması gibi düzenlemeler ile verilen cezanın çok daha azını çekmekte ya da ceza infazını tamamen dışarıda geçirebilmektedir. Söz konusu infaz düzenlemeleri dolayısıyla da etkin pişmanlık uygulamaları ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunun üst ceza sınırının arttırılmasına karşın caydırıcılık noktasında zayıflama olduğu görülmektedir³³⁴.

Yasal düzenlemeler ve sıklıkla karşılaşılan vergi af kanunları vergilemede adalet anlayışını zedelemektedir. Dolayısıyla hem dürüst mükelleflerin vergi psikolojilerini olumsuz etkilemekte hem de vergi uyumu azaltmaktadır³³⁵. Edinsel koşullanma ile kişi davranışı sonrası oluşan neticeyi görmekte ve gelecekteki davranışlarında bu neticenin gerçekleşeceğini varsayarak hareket etmektedir. Dolayısıyla af çıkartılarak suçluların salınması suç davranışlarından vazgeçmesine değil, aksine edinsel koşullanma ile suç işleme davranışının farklı durumlarda daha akıllıca bir davranış olarak görülmesine yol açabilir³³⁶.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığına ilişkin getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi ile verginin tahsili amacı ödeme koşulunun yerine getirilmesi ile sağlanmaktadır. Ancak vergi cezalarının suçun önlenmesine yönelik amacına infaz aşamasındaki indirimler birlikte değerlendirildiğinde bu amaca zarar verilebilecektir.

Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, s.1611-1612

³³³ A.g.e., s.1618

³³⁴ A.g.e., s.1614

³³⁵ Taşkın, “Vergi Psikolojisi...”, s.87

³³⁶ Doğan Cüceloğlu: **İnsan ve Davranış: Psikolojinin Temek Kavramları**, 25.bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2012, s.147

SONUÇ

7394 sayılı kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçları için getirilen ceza indirim hükümlerinin, vergi ceza hukukuna getirilmiş bir etkin pişmanlık kurumu olarak ifadesi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen etkin pişmanlık kurumunun vergi kaçakçılığı suçları için sonuç doğurmayacağı; kanun değişikliği öncesi Vergi Ceza Hukuku içerisinde Türk Ceza Kanunundaki etkin pişmanlık kurumunun hukuki niteliği ile paralel olan ve benzer sonuçları doğuracak bir ceza indirim kurumunun bulunmadığı; doğuracağı sonuçlar ve hukuki niteliği açısından getirilen indirim hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenenler gibi bir etkin pişmanlık kurumunu yansıttığına ilişkin üç ön kabul içermektedir.

TCK'da suçun tamamlanmasından sonra belli suçlarda geçerli olacak şekilde faile pişmanlığını gösterir bir edim yüklenmekte ve bu edimin ilgili suça ilişkin belirtilen şartlar çerçevesinde yerine getirilmesi halinde suçun cezasından tamamen ya da kısmen kurtulma imkanı veren etkin pişmanlık kurumu düzenlemeleri mevcuttur. Söz konusu düzenlemeler hükmün düzenlendiği suç tipine özgü olduğundan tüm suçları kapsayıcı bir indirim kurumu olarak sonuç doğurmamaktadır. Dolayısıyla vergi ceza hukuku içerisinde TCK'daki etkin pişmanlık kurumuna atıfla ceza indirimi talep edilememektedir. Dolayısıyla ilk ön kabul geçerli bir yorumdur.

7394 sayılı kanun değişikliği öncesinde vergi ceza hukukundaki ceza indirim kurumlarına bakıldığında pişmanlık ve ıslah kurumu faile, kapsamı beyana dayanan vergilerle kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyai kabahatinin işlenmiş olmasıyla sınırlı olmakla birlikte, vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin suçun tespiti öncesinde haber verme dilekçesi ile idarenin suç hakkında bilgilendirilmesine bağlı olarak herhangi bir ceza yaptırımına uğramama imkanı tanımaktadır. TCK'daki etkin pişmanlık düzenlemelerine bakıldığında cezalandırma sürecine ilişkin farklı evrelerde etkin pişmanlık kurumundan yararlanılabilmekte ayrıca alınan ceza kısmen olduğu gibi tamamen de ortadan kalkabilmektedir. Bu açıdan TCK m.192/2 hükmü gereğince uyuşturucu kullanma suçu örnek verilebilir. Dolayısıyla Pişmanlık ve Islah kurumu kapsamına girecek bir vergi kaçakçılığı suçunda kişi suçun tespitinden önce ilgili makamlara haber vermekte ve cezadan tamamen kurtulmaktadır. Bu nedenle

pişmanlık ve ıslah kurumu vergi kaçakçılığı suçu için bir etkin pişmanlık kurumu özelliği taşımaktadır. Dolayısıyla yeni düzenleme ikinci ön kabulün aksine, etkin pişmanlık kurumunun ilk kez vergi kaçakçılığı suçları için getirilmiş bir düzenleme olarak değerlendirilemeyecektir. İlgili değişikliğin madde gerekçelerinin dördüncü maddesindeki ifadeler bu düşünceyi desteklemektedir.

7394 sayılı kanun değişikliği sonrası VUK m.359’da yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin soruşturma ve kovuşturma evrelerinde cezaların belli oranlarda indirileceğine ilişkin hükümler getirilmiştir. İlgili düzenleme suçun tamamlanmasında sonra kişiye belli edimleri yerine getirmesi halinde alacağı hürriyet bağlayıcı cezalardan indirim imkanı tanımaktadır. Dolayısıyla bu hükümler TCK’daki etkin pişmanlık kurumu özelliklerine haiz olduğundan üçüncü ön kabulü doğrulayacak şekilde etkin pişmanlık düzenlemesi olarak değerlendirilmiştir.

Yapılan yeni düzenlemenin amaçlanan fayda noktasında da sorgulanması gerekmektedir. Etkin pişmanlık kurumu ile faile hatasından dönme imkanı tanıma, failin ıslahı, yeni suçların oluşumunun engellenmesi gibi amaçlar güdülmektedir. Vergi cezalarında ise gönüllü vergi uyumunu arttırmak yönünde saiklerle hareket edilmektedir. Dolayısıyla hem cezanın hem de cezadan indirim imkanının bulunduğu bir ortamda vergi uyumunun nasıl etkileneceğinin, sağlanmak istenilen amaca ulaşıp ulaşılamayacağının tespiti gerekir.

7394 sayılı kanun değişikliği ile ceza üst sınırlarının arttırılmış olması ve bunun vergi suçları ile etkin mücadele saikiyle yapıldığının gerekçede belirtilmesinden hareketle söylenebilir ki kanun koyucu da ceza üst sınırının arttırılmasıyla caydırıcılığın arttırılacağı düşüncesi bulunmaktadır. Etkin pişmanlık kurumu ile cezalarda failin ceza indirimi alma imkanlarının doğması ile cezanın infazına ilişkin koşullu salıverme, denetimli serbestlik, hükmün açıklanmasının geriye bırakılması düzenlemeleri ve uygulamaları ile ceza infaz kurumunda hiç süre geçirmeden salıverilme ihtimalleri yüksektir. Caydırıcılık sadece ceza süreleri ile ilgili olmayıp cezanın kesinliği ve hızlılığı ile de bağlantılıdır. Dolayısıyla ceza üst sınırının arttırılması yoluyla caydırıcılığın arttırıldığı söylenebilse de failin ceza indirimi ile birlikte caydırıcılık düşmektedir.

Vergi mükellefleri açısından vergi kaçakçılığı suçunu etkileyen psikolojik faktörlerin başında denetimle suçun tespit edilme ve ceza yaptırımına uğrama ihtimalinin düşük bir ihtimal olarak değerlendirilmesi gelmektedir. Bu algı suç işleme düşüncesinde olanlar için teşvik, suç işleme düşüncesi olmayan uyumlu mükelleflerin ise vergi uyumunu zayıflatacaktır. Sonuç olarak etkin pişmanlık kurumunun vergi uyumuna olumsuz etkileri olabilecektir. Dolayısıyla etkin pişmanlık kurumunun vergi uyumuna etkisi ayrıca araştırılması gereken bir durumdur.

Vergi ceza hukukundaki etkin pişmanlık kurumu ile birlikte vergi cezalarında aynı fiil ile hem kabahatten hem de suçtan ceza alınmasından kaynaklı non bis in idem ilkesi tekrar tartışma konusu olabilir. Çünkü söz konusu durumda hem vergi hem de ceza mahkemesinde aynı anda aynı fiile ilişkin ikili bir yargılama yürütülme imkanı bulunmaktadır. Failin bu süreçte etkin pişmanlıktan yararlanmak istemesi durumunda bu isteğinin ikili yargılama sürecine nasıl yansıtacağı veya nasıl yansımaları gerektiği hususunda da fikir ayrılıkları oluşacaktır. Failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına ceza ödemesi yapması gerekirken aynı cezanın haksız oluşturulduğu nedeniyle vergi mahkemesinde davası yürütülecektir. İdari yargılama usulü ile ceza muhakemesi usullerindeki farklılıklar nedeniyle birbirine zıt görünen kararların çıkması kuvvetle muhtemeldir. Dolayısıyla aynı fiile karşı iki cezanın verilmesi sebebiyle yapılan non bis in idem tartışması etkin pişmanlık uygulaması ile birlikte derinleşebilecektir. Bu nedenle Non bis in idem ilkesi açısından da vergi cezalarına ilişkin ihtisas mahkemelerinin kurularak ikili yargılamanın önüne geçilmesi ve aynı fiile ilişkin ceza verilmesi sonucunu doğuran ceza hükümlerinin düzenlenmesi faydalı olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezaların ağırlığı, hızlı ve kesin bir şekilde uygulanışı caydırıcılığı oluşturmakta olup caydırıcılık vergi uyumunu etkileyen etmenlerden biridir. Bu etmene atfedilen öneme ilişkin farklı görüşler bulunmakla birlikte caydırıcılık unsurunun vergi kaçakçılığı suçları ile mücadelede tek başına ele alınarak vergi uyumunun arttırılamayacağı bu nedenle belirlenecek politikalarda vergi uyumu için mükellefin sosyal ve psikolojik unsurlarının da gözetilmesi gerektiği düşünülmelidir. Söz konusu olumsuzluğun yaşanmaması adına cezaların kesinliği ile hızlılığını arttırmak noktasında ceza infaz yasası da dahil olmak üzere gerekli düzenlemeler bir bütün olarak yapılarak vergi mükelleflerinin ceza ve

adalet sistemine ilişkin algısının olumlu yönde arttırılması ve suç işleme düşüncesinde olan kişiler içinde vergi kaçakçılığı suçundan yakalanmanın maaliyetinin arttırılması bir çözüm olarak değerlendirilebilir.

Sonuç olarak 7394 sayılı kanun değişikliği sonrası VUK m.359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin pişmanlık ve ıslah kurumuna ek olarak soruşturma ile kovuşturma evrelerini de içeren bir etkin pişmanlık kurumu vergi ceza hukukuna getirilmiştir. Söz konusu hükümler, getiriliş amacı nazara alındığında ve hukuk sistemi içerisinde bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi uyumunu azaltacak ve non bis in idem ilkesi açısından yeni tartışmalara sebebiyet verebilecek iki olumsuz sonuç doğurabilecektir. Tabi ki bahsi geçen iki olumsuzluk bizatihi etkin pişmanlık kurumu ile ortaya çıkan sorunlar olmadığından konunun birçok farklı yönü araştırılmaya muhtaçtır.

KAYNAKÇA

1) Kitaplar ve Süreli Yayınlar:

Adalet İstatistikleri 2022 : T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Resmi İstatistik Programı Yayını, 2023.

Ağkuş, Kazım Furkan ve Bandır, Oğuz : “Ceza Muhakemesinde Temyiz Kanun Yolu ve Getirdiği Tartışmalar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:162, 2022, s.105-154.

Akipek Öcal, Şebnem: **Medeni Hukuk I**, ed. Hayriye Şen Doğramacı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 2018.

Akkoç Mutlu, Elif ve Bayar, Erhan: **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022

Alacakaptan, Uğur: **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975.

Arslantürk, Mustafa: **Etkin Pişmanlık, Vazgeçme, Cezasızlık**, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2018.

Asal, Celal: “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.163-197

Baba, Yasemin: **Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık**, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.

- Baki, Ensar: “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Ankara, Sayı:1, 2016, s.27-56
- Batı, Murat: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra**, Seçkin Yayınevi, 3.bs., Ankara, 2023.
- Bayındır, Sinan: “Eser Sahibinin İzni Olmaksızın Eseri Umuma İletme Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:113, 2014, s.307-338
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ankara, Yıl:8, Sayı:31, 2017, s.47-64.
- Bayraktar, Köksal: “FAAL NEDAMET”, **Journal of Istanbul University Law Faculty**, C.33, Sayı:3-4, 2011, s.120-154.
- Bilici, Nurettin: **Türk Vergi Sistemi**, 45.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2022.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku : (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku)**, 52.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2021.
- Birtek, Fatih: “Ceza Muhakemesinde Kısmi Kesinleşme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, İstanbul, C.26, Sayı:2, 2020, s.571-607

- Bozkurt, Alp Kutan: “Geçici Vergi Hükümlerinin İhlali Dolayısıyla Uygulanan Vergi Ziyası Cezası Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.229-249
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezalar : Danıştay ve Yargıtay Kararlarında Getirilen Çözümler Çerçevesinde**, 3.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Centel, Nur: “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, 2001, s.337-372
- Cüceloğlu, Doğan: **“İnsan ve Davranışı: Psikolojinin Temek Kavramları”**, 25.bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2012.
- Çağlar, Kemal: **Açıklamalı – İctihatlı : Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Çalışkan, Suat ve Atar, Mustafa: **7394 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler Işığında: Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık**, 1.bs., İstanbul, Platon Plus Yayıncılık A.Ş. Yayınları, 2022.
- Çiçek, Serdar; Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Şahin İpek, Elif Ayşe: “Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri”, Sosyoekonomi Dergisi, Sayı 27(39), 2019, s.223-244.
- Çiftçi, Adem: “İslam Ceza Hukukunda Suça Teşebbüsten Vazgeçme”, **Cumhuriyet Üniversitesi İlahiyat**

Fakültesi Dergisi, Sivas, Rektörlük Basımevi, C.19, Sayı:1, 2015, s.33-62.

Çiftçi, Taha Emre: “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi”, **Fiscaoeconomia**, C.5, Sayı:2, 2021, s.630-651

Çoban Atik, Ayşegül ve Eraslan, Yunus: “Yargı Kararları Işığında İdari Yaptırımlarda Görevli Yargı Yeri Sorunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ankara, Yıl:11, Sayı:41, 2020, s.151-186

Demir, Abdullah: Hukuki Terimler Sözlüğü, Astana Yayınları, 2017

Demirtaş, Timur ve Erdem, Mustafa Ruhan: **Ceza Hukuku: Pratik Çalışmalar**, 10.bs., Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2020.

Demirtaş, Timur: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 18.bsk., 2023

Demirtaş, Timur: **Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, 15.bs., Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2020.

Doran, Michael: “Tax Penalties and Tax Compliance”, **Georgetown Law Faculty Publications and Other Works**, C.46, 2009, s.111-161

Eraslan, Yunus ve Üstün, Ümit Süleyman: “İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Konya, C.26, Sayı:2, 2018, s.149-187.

Eroğlu, Tayyip: “Suça İştirakin Bir Türü Olarak Şeriklik”, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı
Doktora Tezi, İstanbul, 2022.

Eser, İbrahim: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Olarak Devletin Vergi Kaybına Sebebiyet Verme”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.253-288

Gözler, Kemal: “Yorum İlkeleri”, Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı, Ankara, 29.9.2012 (Bu metin, Kamu Hukukçuları Platformu ve Türkiye Barolar Birliği tarafından Ankara’da 29 Eylül 2012 Cumartesi günü düzenlenen “Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaması” başlıklı toplantıda sunulmuştur.)

Gülçiçek, Bayram ve Güler, Emre: “Kanuni Temsilcilerin 213 Sayılı V.U.K. ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Sorumlulukları”, **Vergi Raporu (Dergisi)**, Ankara, Sayı:149, 2012, s.45-58.

Hakeri, Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler / Temel Bilgiler**, Astana Yayınları, Ankara, 18.bsk., 2020

Ildırrar, Elif: “Aynı Olaya İlişkin Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.641-687

İrteş Gülşen, Meltem: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler ile Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi**

ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kayseri, Sayı:52, 2018, s.241-258

Karaarslan, Mehmet: “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:64, 2006, s.115-150

Karakoç, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:12, Özel Sayı, 2010, s.3-26 (Basım Yılı:2012)

Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2.bs., İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 1997

Kılıç, Burak: “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bıs In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024, s.199-227

Kır, Feyza: “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık Kurumu”, Yakın Doğu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Lefkoşa, 2023.

Kızmaz, Zahir: “Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Afyon, C.7, Sayı:2, 2005, s.210-231.

- Koca, Mahmut ve
Üzülmez, İlhan: **Ceza Hukuku**, ed. Hakan Karakehya ve Nazmiye
Özenbaş, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 2018
- Kuluçlu, Erdal: “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve
Sayıştay Denetimine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**,
Sayı:71, 2008, s.3-22
- Laloğlu, Arzu: “Vergi Ceza Hükümlerinin Tarihi Gelişimine Kısa Bir
Bakış”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Seçkin
Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 2.bsk., 2024,
s.11-43
- Meraklı, Serkan: Özbek,
Veli Özer; Doğan, Koray;
Bacaksız, Pınar ve
Başbüyük, İsa: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin
Akademik ve Mesleki Yayınları, Ankara, 14.Baskı,
2023.
- Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 16.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi,
2022.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve
Yılmaz Furtuna, Elif: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlı
Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **İnönü
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Malatya, C.8,
Sayı:2, 2017, s.423-452
- Ömeroğlu, Ömer: “Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük
Suçlar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**,
C.16, Sayı:4, 2012, s.329-370.
- Özbilen, Şevki: **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013

- Özcan, Onur: **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1.bs., 2015.
- Özdemir, Nida ve Düzgüner, Sevde: “Psikolojik Açıdan Suçluluk, Pişmanlık ve Günahkarlığın Kapsamı ve Yakın Kavramlar Arasındaki Yeri”. **Ondokuz Mayıs Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Samsun, Sayı:49, 2020, s.497-529.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 19.bsk., 2023
- Parlar, Ali ve Öztürk Mustafa: **Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık : Gönüllü Vazgeçme ve Şahsi Cezasızlık Sebepleri**, 1.bs., İstanbul, Aristo Yayınevi Yayınları, 2018.
- Rauhut, Heiko: “Higher Punishment, Lesscontrol? Experimental Evidence On The Inspection Game”, **Rationality and Society**, C.21, Sayı:1, 2009, s.359-392.
- Savaşçı Temiz, Bilgehan: “İştirak Hükümleri Açısından Bağlılık Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.65, Sayı:4, 2016, s.2487-2512
- Sümer, Arif Emre: “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sakarya, C.11, Sayı:2, 2023, s.1229-1270
- Şahin, Muhammet: “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, C.5, Sayı:10, 2016, s.52-65

- Şare, Ersin: “Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:130, 2017, s.119-156
- Şen, Ersan ve Başer Berkün, Beyza: **Koşullu Salıverilme – Denetimli Serbestlik ve Ceza İnfaz Sorunları**, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 5.bs., Ankara, 2022.
- Şenyüz, Doğan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, İzmir, C.81, Sayı:2, 2016, s.13-50
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku : (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 11.bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2020.
- Şişman, Gülden ve Sarsıkoğlu Şener: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, **Mali Hukuk Dergisi**, İstanbul, C.19, Sayı:220, 2023, s.627-656.
- Şişman, Gülden ve Sarsıkoğlu, Şenel: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Konya, C.30, Sayı:3, 2022, s.1591-1625.
- Taşır, Ahmet: “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:133, 2017, s.81-96.
- Taşkan, Yusuf Ziya: **Vergi Hukuku**, 5.bs., İstanbul, Adalet Yayınevi, 2022
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi**

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54.Seri,
2010, s.68-90

Tepecik, Filiz: Hukuk Uygulayıcılarının ve Hukuk Öğretisi ile
Uğraşanların Gözüyle Suçun Nedenleri”, **Anadolu
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Eskişehir,
C.2, Sayı:3 - Prof.Dr. Akar ÖCAL Armağanı, 2016, s.
161-185

Toroslu, Nevzat ve
Toroslu, Haluk: **Ceza Hukuku : Genel Kısım**, 24.bs., Ankara, Savaş
Yayınevi, 2018.

Turabi, Selami: “Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller”,
Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Ankara, Sayı:101,
2012, s.267-292

Uygun, Esra ve Gerçek,
Adnan: “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki
Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”,
Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ankara, Yıl:7,
Sayı:29, 2017, s.167-191.

Ümit, Ceyda: “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık
Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir
İnceleme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi**, C.12, Sayı:1, 2021, s.133-147.

Yıldırım, Evrim: “Sermaye Piyasası Suçları Açısından Etkin
Pişmanlık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, Sayı:2,
2014, s.229-268

Yoruldu, Mutlu: “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve
Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”,

Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi,
Sayı:24, 2020, s.249-261.

Yüce, Mehmet: **Vergi Dava Rehberi**, 2 bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2017.

Yüce, Mehmet: **Vergi Yargılama Hukuku**, 6.bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2019

2) İnternet Kaynakları:

Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü : (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr>
(Erişim: 29.04.2023 ve 03.01.2024)

Aslanpınar, Burak: : “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi” (Çevrimiçi) <https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi> , (Erişim : 04.03.2023)

Mükellefhaber Yazı Kurulu : “Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanunun 367. Maddesine İlişkin İptal Kararı Ne Anlama Geliyor?”, (Çevrimiçi) MÜKELLEFHABER / www.davavergi.com
<https://www.davavergi.com/2022/03/10/anayasa-mahkemesinin-vergi-usul-kanunun-367-maddesine-iliskin-iptal-karari-ne-anlama-geliyor/>
(Erişim: 04.3.2023)

Özdemir, Muharrem: “Vergi Kaçakçılarına Etkin Pişmanlık Yolu”
(Çevrimiçi)
<https://www.alomaliye.com/2022/04/20/vergi-kacakcilarina-etkin-pismanlik-yolu/>,
Erişim:04.03.2023

Şen, Ersan ve Akpınar
Selvacan: “Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanma Zamanı”,
(Yayın:10.07.2021)(çevrimiçi)
<https://sen.av.tr/tr/makale/etkin-pismanlik-hukumlerinin-uygulanma-zamani> ,
(Erişim: 12.05.2024)

Tav, Mehmet ve Günbay,
Bayram: Bir Davada Yapılan Mahkeme İçi İkrar; Başka Bir
Davada Da Geçerli Olup, Kesin Delil Teşkil Eder,
Blog Yazısı (çevrimiçi)
<https://www.mehmettav.av.tr/tr/icerik/bir-davada-yapilan-mahkeme-ici-ikrar-baska-bir-davada-da-gecerli-olup-kesin-delil-teskil-eder> (Erişim:
04.06.2024)

Türkiye Cumhuriyeti
Adalet Bakanlığı Strateji
Geliştirme Başkanlığı: **Türk Adalet Sistemi Kitapçığı**, (Çevrimiçi)
<https://sgb.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/turk-adalet-sistemi13052022100450> (Erişim: 20.08.2023)

Türk Dil Kurumu Sözlüğü (Çevrimiçi)<https://sozluk.gov.tr/>(Erişim: 06.05.2023)

3) Yargı Kararları :

Anayasa Mahkemesi: E:2022/81, K:2023/153, T:13.09.2023
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?EsasNo=2022%2F81>
(Erişim: 10.01.2024)

Anayasa Mahkemesi: E:2022/145, K:2023/59, T:22.03.2023
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/59?EsasNo=2022%2F145>
(Erişim: 15.01.2024)

Anayasa Mahkemesi: E:2022/59, K:2022/111, T:28.09.2022
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/111?EsasNo=2022%2F59>
(Erişim: 04.12.2023)

Anayasa Mahkemesi: E:2019/4, K:2021/78, T:4.11.2021
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78?EsasNo=2019%2F4>
(Erişim: 13.03.2024)

Anayasa Mahkemesi: E:2017/24, K:2017/112, T:14.06.2017
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2017/112?EsasNo=2017%2F24>
(Erişim: 08.09.2023)

Anayasa Mahkemesi: E:2014/127, K:2015/5, T:14.01.2015
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/5?EsasNo=2014%2F127>
(Erişim: 16.10.2023)

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu: E:2017/133, K:2020/344, T:03.06.2020
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
(Erişim: 04.06.2024)

Yargıtay Ceza Genel Kurulu:	E:2011/195, K:2012/40, T:14.02.2012 https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 15.01.2024)
Yargıtay Ceza Genel Kurulu:	E: 2002/11-28, K: 2002/179, T:05.03.2002 https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 27.12.2023)
Yargıtay 6.Ceza Dairesi:	E:2015/1932, K:2018/1069, T:13.02.2018 https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 03.06.2024)
Yargıtay 11.Ceza Dairesi:	E: 2013/3618, K: 2015/1001, T:22.01.2015, https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 27.12.2023)
Yargıtay 18.Ceza Dairesi:	E:2015/13918, K:2016/1079, T:20.01.2016 https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 12.03.2024)
Yargıtay 18.Ceza Dairesi:	E:2017/1202, K:2017/3349, T:27.03.2017 https://karararama.yargitay.gov.tr/index (Erişim: 03.04.2023)
Yargıtay 18.Ceza Dairesi:	E:2018/7360, K:2019/6893, T:09.04.2019 https://karararama.yargitay.gov.tr/ (Erişim: 19.06.2023)
Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu	E:1977/1, K:1980/2, T:12.6.1980. https://danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-12-30-12-55-7070016.pdf (Erişim: 05.04.2024)

İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi
6. Ceza Dairesi : E:2017/478, K:2017/583, T:06.03.2017
<https://legalbank.net/belge/istanbul-bam-6-ceza-dairesi-kararlari-e-2017-478-k-2017-583-t-06-03-2017/3948269/>
(Erişim: 20.05.2023)

İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 8.Ceza Dairesi : E:2017/564, K:2017/531, T:14.03.2017
<https://legalbank.net/belge/istanbul-bam-8-ceza-dairesi-kararlari-e-2017-564-k-2017-531-t-14-03-2017/3948001/>
(Erişim: 20.04.2023)