



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA
ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Baturalp GÜLENÇ

BURSA – 2024



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

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA
ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Baturalp GÜLENC

Danışman:
Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN

BURSA – 2024

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim / Ana sanat Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 702212001 numaralı **Baturalp GÜLENÇ**'in hazırladığı “**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi**” başlıklı yüksek lisans tezi ile ilgili savunma sınavı, 02/08/2024 günü 14.00 – 15.30 saatleri arasında yapılmıştır. Alınan cevaplar sonunda adayın BAŞARILI (başarılı / başarısız) olduğuna OYBİRLİĞİ (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye
Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA

Tarih: 04/07/2024

Tez Başlığı / Konusu: **Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **171** sayfalık kısmına ilişkin, 03/07/2024 tarihinde şahsım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı **% 13**'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç
- 3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı:	Baturalp GÜLENC
Öğrenci No:	702212001
Anabilim Dalı:	Maliye
Programı:	Mali Hukuk
Statüsü:	☐ Y.Lisans ☐ Doktora

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi**” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Baturalp GÜLENÇ

Öğrenci No: 702212001

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Tezin Türü: Yüksek Lisans / ☒ Doktora / ☐ Sanatta Yeterlilik ☐

ÖZET

Yazar adı soyadı	Baturalp GÜLENC
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim dalı	Maliye
Bilim dalı	Mali Hukuk
Tezin niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Mezuniyet tarihi	/...../20....
Tez danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılığı, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 359. maddesinde düzenlenen ve yaptırımları eylemlere göre 18 aydan 8 yıla kadar hapis cezası gerektiren bir suçtur. 7394 sayılı kanunla vergi kaçakçılığı suçları yönünden ceza indirimine olanak tanınmıştır. Hem kanunun gerekçesinde hem geçici madde 34’te kurum “etkin pişmanlık” olarak nitelenmiştir. Bu çalışmanın amacı; vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık uygulamasını incelemek, yapısal sorunlarını tespit etmek ve öneriler sunmaktır. Etkin pişmanlıktan yararlanmak için verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi gerekmektedir. Tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı hallerde ödeme gerekmeksizin cezada indirim yapılmaktadır. Aktif ve iradi bir davranış gerektirmeyen bu durumun etkin pişmanlık kurumu ile izah edilmesi mümkün değildir. Vergi kaçakçılığı suçları zarar suçları olmamasına rağmen, zararın telafisi ve idari cezanın bir kısmının ödenmesi aranmıştır. Ayrıca hem m. 359 hem geçici m. 34’te ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart koşulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi m. 359’daki şartı tamamen, geçici m. 34’teki şartı kısmen iptal etmiştir. Mevcut durumda idari vergisel uyuşmazlık sonuçlanmamasına rağmen, kişilerden ödeme yapmaları beklenmektedir. Ayrıca kişiler beraat ettikleri takdirde yaptıkları ödemenin akıbetinin ne olacağı belirsizdir. Sonuç olarak; mevcut haliyle uygulamada ortaya çıkacak sorunlar sebebiyle düzenlemenin kaldırılması önerilmiştir. Eğer etkin pişmanlık kurumunun varlığı zorunlu görülüyorsa, kaçakçılık suçlarının tehlike ve zarar suçları olarak ayrılması, sadece zarar suçlarında etkin pişmanlığa olanak tanınması, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybı oluştuğunda vergi ziyai cezası yerine hapis cezasının yanında adli para cezası uygulanması, bu cezanın eylemi gerçekleştiren kişiye kesilmesi önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: *Vergi Kaçakçılığı Suçları, Etkin Pişmanlık, Vergi Cezası, Pişmanlık ve Islah, Cezalarda İndirim.*

ABSTRACT

Name & surname	Baturalp GÜLENC
University	Bursa Uludag University
Institute	Institute of Social Sciences
Field	Public Finance
Subfield	Fiscal Law
Degree awarded	Master
Date of degree awarded	/...../20....
Supervisor	Assist. Prof. Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN

Evaluation Of Active Repentance for Tax Evasion Crimes

Tax evasion is a crime regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law, carrying penalties ranging from 18 months to 8 years of imprisonment depending on the severity of the offense. With Law No. 7394, penalty reductions are allowed for tax evasion crimes. “Active repentance” is characterized as such in both the reasoning of the law and in temporary article 34. The purpose of this study; examine the practice of active repentance in tax evasion crimes, identify structural problems and offer suggestions. To benefit from active repentance, if it is determined that the tax has been lost, the entire tax assessed and delay related late fees, half of the penalties imposed and the corresponding delay interest must be paid. In cases where there is no tax or penalty imposed, the penalty is reduced without the need for payment. This situation, which does not require active and voluntary behavior, cannot be justified by the institution of active repentance. Although tax evasion crimes are not harm crimes, the compensation for damage and the payment of part of the administrative penalty are required. Additionally, to benefit from both Article 359 and temporary article 34 penalty reductions, it is a condition that no case be filed in the tax court, or if filed, it must be withdrawn, no legal remedies be sought, or if sought, they must be withdrawn. However, the Constitutional Court has completely invalidated the condition in article 359 and partially invalidated the condition in temporary article 34. In the current situation, although the administrative tax dispute has not been concluded, people are expected to make payments. Furthermore, it remains uncertain what will become of payments made if individuals are acquitted. As a result, it has been suggested that the regulation be removed due to the potential issues that may arise with its current implementation. If the existence of the active repentance institution is deemed necessary, that tax evasion crimes be divided into danger and harm crimes, allowing active repentance only for harm crimes. It is also suggested that in cases of tax evasion leading to tax loss, instead of a tax loss penalty, a prison sentence combined with a judicial fine be applied, with the fine being imposed on the individual who committed the act.

Keywords: *Tax Evasion Crimes, Active Repentance, Tax Penalty, Remorse and Correction, Reduction in Penalties.*

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	4
A. GENEL OLARAK	4
B. SUÇ VE KABAHAAT AYRIMI.....	10
C. SUÇUN UNSURLARI.....	14
1. Tıpe Uygun Eylem.....	15
a. Genel Olarak.....	15
b. Eylem Kavramı.....	16
(1) Alt Unsur Olarak Hareket	16
(2) Alt Unsur Olarak Sonuç	20
(3) Alt Unsur Olarak Nedensellik Bağı.....	22
2. Hukuka Aykırılık	25
a. Genel Olarak.....	25
b. Hukuka Uygunluk Nedenleri	26
3. Kusurluluk	28
a. Kast	30
b. Taksir	31
II. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇLARIN VE KABAHAATLERİN İNCELENMESİ	34
A. VERGİ USUL KANUNU’NDA YER ALAN KABAHAATLER.....	34
1. Vergi Kabahatlerinin Niteliğı	35

2. Vergi Kabahatleri.....	37
a. Vergi Ziyat Kabahati.....	37
b. Usulsüzlük Kabahati	41
(1) Genel Usulsüzlük Kabahati Hareketleri	44
(2) Özel Usulsüzlük Kabahati Hareketleri.....	48
B. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN KAÇAKÇILIK SUÇLARI.....	52
1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Niteliği.....	52
2. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Unsurları	54
a. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturan Eylemler	54
(1) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	54
(2) Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	56
(3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	57
(4) Defter, Kayıt veya Belgeleri Tahrif Etmek	59
(5) Defter, Kayıt veya Belgeleri Gizlemek	59
(6) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak	61
(7) Defter, Kayıt veya Belgeleri Yok Etmek	62
(8) Defter Sayfalarını Yok Etmek.....	62
(9) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Kullanmak	63
(10) Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması	64
(11) Kanuna Aykırı Olarak Ödeme Kaydedici Cihazlara Müdahale Etmek	65
(12) Kanuna Aykırı Olarak Özel Etiket ve İşaretleli Ürün Sistemine Müdahale Etmek	66
b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık.....	67
c. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kusurluluk	67

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK CEZA KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN
ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN İNCELENMESİ

I. TÜRK CEZA HUKUKUNDA ETKİN PİŞMANLIK VE UNSURLARI	69
A. ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI.....	69
B. ETKİN PİŞMANLIĞIN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	71
C. ETKİN PİŞMANLIĞIN GELİŞİMİ	72
D. ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI.....	74
1. Tamamlanmış Bir Suçun Mevcudiyeti.....	75
2. Kanunda Bu Suça İlişkin Etkin Pişmanlığın Düzenlenmesi	77
3. Pişmanlığa İlişkin Olarak Failin Aktif ve İradi Davranışı.....	78
4. Davranışın Kanunda Belirtilen Aşamada Gerçekleştirilmesi.....	81
E. TÜRK CEZA KANUNU'NDA DÜZENLENMEYEN ETKİN PİŞMANLIK NORMLARI	84
II. VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIK VE UNSURLARI	88
A. VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI.....	88
B. VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIĞIN HUKUKİ NİTELİĞİ	89
C. VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI.....	90
1. Tamamlanmış Bir Vergi Kaçakçılığı Suçunun Bulunması	91
2. Zaman İtibariyle Etkin Pişmanlık Normuna Uyması	91
3. Aktif ve İradi Davranış Olarak Ödemenin Yapılması	92
4. Ödemenin Soruşturma Aşamasında veya Kovuşturma Evresinde Hükümden Önce Yapılması	92
III. ETKİN PİŞMANLIK KURUMU İLE DİĞER KURUMLAR ARASINDAKİ FARKLAR	92
A. ETKİN PİŞMANLIK İLE GÖNÜLLÜ VAZGEÇME	92
B. ETKİN PİŞMANLIK İLE PİŞMANLIK VE ISLAH.....	96
C. ETKİN PİŞMANLIK İLE UZLAŞMA VE UZLAŞTIRMA	102
IV. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN CEZA HUKUKU YÖNÜNDEN SONUÇLARI.....	104
A. KAMU DAVASININ BAŞLAMASI YÖNÜNDEN SONUÇLARI.....	104
B. KAMU DAVASININ BİTMESİ YÖNÜNDEN SONUÇLARI.....	106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA ETKİN PİŞMANLIK
UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

I. ETKİN PİŞMANLIĞA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN ANALİZİ.....	110
A. ANAYASA MAHKEMESİNİN İPTAL KARARLARININ İNCELENMESİ.....	117
B. ETKİN PİŞMANLIK DAVRANIŞI OLARAK ÖDEME	123
1. Cebren Tahsil Durumu.....	125
2. Mahsup Durumu	125
3. Takas Durumu.....	126
4. Zamanaşımı Durumu.....	127
5. Yapılandırma, Matrah Artırımı, Varlık Barışı Gibi Af Niteliğinde Kanunların Çıkması Durumu.....	128
II. GEÇİCİ NORMA TABİ DOSYALAR YÖNÜNDEN ETKİN PİŞMANLIĞIN UYGULAMASI	131
A. İNFAZ AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR	132
B. KOVUŞTURMA AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR	133
1. Temyiz ve İstinaf Aşamasında Olan Dosyalar.....	133
2. İlk Derece Mahkemesinde Devam Eden Dosyalar	134
C. SORUŞTURMA AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR.....	135
III. ETKİN PİŞMANLIĞIN UYGULAMASI	136
A. SORUŞTURMA BAŞLAMADAN ÖNCE ETKİN PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ	137
1. Pişmanlık ve Islah	137
2. Etkin Pişmanlığın Düzenlenmediği Aşama.....	137
B. SORUŞTURMA AŞAMASINDA ETKİN PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ	138
C. KOVUŞTURMA AŞAMASINDA ETKİN PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ	139
IV. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....	139
SONUÇ.....	147
KAYNAKÇA	150

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.tz.	Adı Geçen Tez
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
BK	Bankacılık Kanunu
C.	Cilt
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	Çeviren
E.	Esas
FSEK	Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
İİK	İcra ve İflas Kanunu
K.	Karar
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KK	Kabahatler Kanunu
m.	Madde
S.	Sayı
SMK	Sınai Mülkiyet Kanunu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vd	Ve devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin en önemli geliri olan vergilerin toplanması, kamu harcamalarının sürdürülmesi ve hizmet kalitesinin artırılması için gereklidir. Vergi kaçakçılığı devlet gelirlerinin sürdürülebilir olmasını en çok zedeleyen unsurlardan biridir. Mali etkilerinin yanında ekonomideki dengelerin bozulması, devletin borçlanmaya daha fazla ihtiyaç duyması, piyasada rekabeti bozucu etkiler yaratması gibi ekonomik etkileri ve vergi adaletsizliği ile mükellef psikolojisi üzerinde yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle sosyal sonuçları da vardır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı ülkelerde suç olarak düzenlenmiş ve sonucunda vergi kaçırın mükelleflere ağır yaptırımlar uygulanmaktadır. Mevzuatımızda vergi kaçakçılığı, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)¹ 359. maddesinde düzenlenen ve yaptırımları eylemlere göre on sekiz aydan sekiz yıla kadar hapis cezası gerektiren bir suçtur.

2022 senesinde çıkartılan 7394 sayılı kanunla² VUK'ta yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık kurumu düzenlenmiştir. Etkin pişmanlık davranışı olarak ise verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi belirlenmiştir. Tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı haller yönünden ise failin herhangi bir aktif ve iradi davranışı olmaksızın cezada indirim yapılacağı düzenlenmiştir. İndirim oranı ödemenin soruşturma evresinde yapılması durumunda yarı oranında, kovuşturma evresinde hükmün verilmesine kadar yapılmasında ise üçte bir oranında uygulanacaktır.

1998 senesinde çıkartılan 4369 sayılı kanunla³ vergi kaçakçılığı suçlarından vergi kaybı unsuru çıkartılmış ve bu suçlar tehlike suçu halini almıştır. Suçun unsurlarında değişiklik yapan açık bir düzenleme bulunmamasına rağmen, etkin pişmanlığa ilişkin yapılan değişikliklerle artık suçun temel halinden ceza verebilmek için vergi kaybı sonucunun gerçekleşmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Ayrıca etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için suçun unsuru olmadığı halde vergi ziyanına ilişkin zararın telafisi ve idari cezanın bir kısmının ödenmesi aranmıştır.

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 29.07.1998 tarih ve 23417 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu doğrultuda tezin amacı; getirilen etkin pişmanlık kurumunu analiz etmek, uygulaması noktasında değerdendirmelerde bulunmak, çıkabilecek sorunları tespit etmek ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktır. Tezde nitel araştırma yöntemi tercih edilmiş olup; literatür taraması yapılarak, yargı kararlarından da faydalanılmıştır. Bu amaç ve yöntem doğrultusunda tez çalışmasının kapsamı üç bölüm olarak belirlenmiştir.

Birinci bölümde Türk Vergi Ceza Hukukunun genel görünümü ele alınmıştır. Bu doğrultuda ceza hukukunun ve suçların kavramsal çerçevesine, suç ve kabahat arasındaki teorik ayrıma ve suçun unsurlarına ilişkin olarak genel açıklamalar yapılmıştır. Vergi ceza hukukumuzda mevcut olan vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçunun unsurları incelenmiş ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan tüm eylemler ayrı ayrı açıklanmıştır.

İkinci bölümde etkin pişmanlık kurumu ele alınmıştır. Bu doğrultuda etkin pişmanlığın kavramsal çerçevesine ilişkin olarak genel açıklamalar yapılmış, Türk Ceza Hukukunda etkin pişmanlığın unsurlarına değinilmiş, etkin pişmanlık kurumunun ceza hukuku yönünden sonuçları açıklanmış, vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığın unsurları belirtilmiştir.

Son bölümde ise 7394 sayılı kanunla VUK m. 359'a eklenen fıkralar ve geçici m. 34 ile vergi kaçakçılığı suçları için de getirilen etkin pişmanlık kurumunun, bu suçlar yönünden uygulaması ele alınmıştır. Bununla birlikte çıkabilecek sorunlar tespit edilmeye ve çözüm önerilerinde bulunmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ CEZA HUKUKUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Çalışmanın birinci bölümünde Türk Vergi Ceza Hukukunun genel görünümü ele alınmıştır. Bu doğrultuda iki ana başlık belirlenmiştir. İlk ana başlıkta ceza hukukunun ve suçların kavramsal çerçevesine, suç ve kabahat arasındaki teorik ayrıma ve suçun unsurlarına ilişkin olarak genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci ana başlıkta ise vergi ceza hukukumuzda mevcut olan vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçunun unsurları incelenmiş ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan tüm eylemler ayrı ayrı açıklanmıştır.

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu başlıkta ceza hukukunun tanımından, ceza hukukunun fonksiyonundan, cezalandırmaya ilişkin bazı teorilerden, ceza hukukunu sınırlayan ilkelerden, ceza hukukunun güvence fonksiyonundan, suç ve kabahat ayrımından ve suç teorisi kapsamında suçun unsurlarından genel hatlarıyla bahsedilecektir.

A. GENEL OLARAK

Aristoteles yaklaşık 2500 sene önce, *Politika* adlı eserinde, insanların doğası gereği politik bir hayvan olduğunu ileri sürmüştür⁴. Bu iddianın tetkikinde her insanın sosyal bir hayvan olduğu⁵, insanın iyiye ve mutluluğa ancak toplum içerisinde yaşayarak ulaşabileceği değerlendirilmiştir⁶. Aristoteles’e göre insanlarda toplum halinde yaşama yönünde doğal bir arzu da bulunmaktadır, lakin onları bir araya getiren en önemli faktör ortak çıkarlarıdır⁷. Cicero’ya göre ise; insanların hukukun üstünlüğünü kabul ederek bir

⁴ Aristoteles, *Politika*, (Furkan Akderin, Çev.) Say Kitap Yayınevi, 2023, No:1253a.

⁵ Barış Mutlu, *Aristoteles'te Doğal, Etik, Politik Bir Tasarım Olarak İnsan Anlayışı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, 123.

⁶ Şerif Fatih Akkağıt, “Aristoteles'te İnsan Kavramı”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 42, Nisan 2022, 127.

⁷ Ahmet Arslan, *İlkçağ Felsefe Tarihi* 3, 6. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2017, 278.

araya gelmeleri zorunluluktan değil, doğaları gereği yalnız yaşayamamaları ve dolayısıyla bir arada yaşamaya meyilli olmalarındandır⁸.

Platon'a göre “*bir insan bir eksiği için, bir başkasına başvurur, başka bir eksiği için de bir başkasına. Böylece birçok eksikler birçok insanların bir araya toplanmasına yol açar. Hepsi yardımlaşarak bir ortaklık içinde yaşarlar. İşte bu türlü yaşamaya toplum düzeni deriz.*”⁹ Yani Platon'a göre insanların birbirleriyle olan ilişkileri, ihtiyaçlarını karşılama zorunluluğu ve iş birliğine olan gereksinimleri toplumun ve toplumsal düzenin doğmasına neden olmuştur¹⁰.

Düşünceleri belirtilen filozofların seçilme sebebi doğal hukuk akımına olan yakınlıkları değil¹¹, Antik Yunan ve Roma'dan beri bu düşüncenin kabul edildiğini göstermektedir.

Belirtilen ve daha nice düşünürlerin görüşleri doğrultusunda insanların doğaları gereği toplum halinde yaşamalarının bir zorunluluk olduğu söylenebilir. Sosyal barışın olmadığı, herkesin dilediği şekilde davrandığı toplumlarda oluşacak sosyal düzensizlik toplumun dağılmasıyla sonuçlanır¹². Toplumsal yaşamın sürdürülebilmesi için ise bir düzen kurulması, kuralların belirlenmesi ve belirlenmiş bu kurallara uyulması gereklidir¹³. Toplumsal düzenin sağlanmasına yönelik kurallar beş grupta toplanmaktadır. Bunlar; ahlak kuralları, din kuralları, örf ve adet kuralları, görgü kuralları ve hukuk kurallarıdır¹⁴. Yaptırımı manevi olan diğer kurallarla karşılaştırdığımızda yaptırımı maddi olan hukuk kuralları toplumsal düzeni sağlamaya daha elverişlidir¹⁵. Bunun neticesinde hukuk kurallarının mevcut olmadığı bir toplumun düşünülmemeyeceği, toplumsal yaşam ile hukukun özdeş olduğu söylenebilir¹⁶.

⁸ Pelin Atayman Erçelik, *Siyaset Felsefesi Tarihi: Platon'dan Zizek'e*, 3. Baskı, Editörler Ahu Tunçel, Kurtul Gülenç, Doğu Batı Yayınları, 2017, 67.

⁹ Platon, *Devlet*, (Sabahattin Eyüboğlu, Ali Cimcoz, Çev.) Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2013, No:369c.

¹⁰ Mehmet Akad, Bihterin Vural Dinçkol, *Genel Kamu Hukuku*, 6. Baskı, Der Yayınları, 2011, 25.

¹¹ Niyazi Öktem, Ahmet Ulvi Türkbağ, *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet*, 6. Baskı, Der Yayınları, 2014, 118-153.

¹² Kayıhan İçel, Süheyl Donay, *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım 1. Kitap*, 3. Baskı, Beta Yayıncılık, 1999, 3.

¹³ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2012, 35; farklı yönde görüş Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, 2011, 20-21.

¹⁴ Ömer Anayurt, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, 28.

¹⁵ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 35.

¹⁶ Anayurt, a.g.e., 33.

Hukuk kurallarının belli başlı amaç ve işlevleri vardır. Bu amaçlar; güvenliği sağlamak, toplumsal düzen ve barışı sağlamak, özgürlük sağlamak, toplumsal ihtiyaçları karşılamak, eşitlik sağlamak ve adalet sağlamaktır¹⁷. Hukuk düzeninin bir parçası olarak ceza hukuku da bu amaçlara hizmet etmektedir¹⁸. Farklı tanımlamalar mevcut olmakla birlikte Özbek, Doğan ve Bacaksız tarafından ceza hukuku “*Suç adı verilen insan davranışının yapısını inceleyen ve buna özgü yaptırımlar öngören hukuk dalı*” olarak tanımlanmıştır¹⁹. Tanımdan da anlaşıldığı üzere ceza hukukunun suç ve yaptırım olmak üzere iki temel unsuru bulunmaktadır. Birinci unsur olarak suç, emir veya yasaklanmış eylemdir. İkinci unsur olarak yaptırım ise failin kusuruna göre verilen ceza veya failin tehlikeliliğini esas alan güvenlik tedbirleridir²⁰.

Devletin suç işleyen kişiyi cezalandırmadığı bir ortam kaosu ve anarşinin oluşmasına, devletin yok olmasına sebebiyet verebilir. Bu bağlamda devletin cezalandırma yetkisinin kaynağını izah etmeye çalışan bazı teorilerden kısaca bahsetmekte yarar görüyoruz.

Kefaret ve adalet teorisine göre suçlunun kötü fiili karşılıksız bırakılamaz. Kişi kendi iradesiyle bir eylemde bulunmuştur. Bu eylemiyle topluma veya bir ferde zarar vermiş, bir kötülük yapmıştır. Failin bu eyleminin cezalandırılması ile failin kötülüğüne kötülükle karşılık verilmektedir²¹.

Sosyal mukavele teorisine göre bireyler bir araya gelerek bir sözleşme imzalamış, bu sözleşme ile özgürlüklerinden tavizler vermiş, devlete kural koyma yetkisi vermiş, bu kurallara uyacaklarını kabul etmişlerdir. Suç işlendiğinde ise bu mukavele ihlal edildiği için failin cezalandırılması gerekmektedir²².

Genel önleme teorisine göre suçun cezalandırılmasının nedeni suç işlenmesini önlemektir. Suç işleme ihtimali olan diğer insanlar suçlunun cezalandırıldığı

¹⁷ Anayurt, a.g.e., 50-61.

¹⁸ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 35.

¹⁹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, 36.

²⁰ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, 2013, 4; Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., 36.

²¹ Giuseppe Bettiol, *Diritto Penale Parte Generale*, Padova, 1978, 707’den aktaran Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 1. Baskı, Yetkin Yayıncılık, 1998, 40.

²² Rene Garraud, *Traite Theorique Et Pratique De Droit Penal Francais*, Tome I. Paris, 1913, 79’dan aktaran Soyaslan, a.g.e., 41.

gördüklerinde suç işledikleri takdirde karşılaşacakları cezadan ve dolayısıyla suç işlemekten korkarlar²³.

Özel önleme teorisine göre suç işleyen kişi tekrar suç işlemekten caydırılmalıdır. Suçlu kişi aldığı cezayı, cezaevinin şartlarını, çektiği acıyı göz önünde bulundurarak bunları tekrar yaşamamak adına suç işlemekten kaçınacaktır²⁴.

Fransa'da Rossi ve Guizot tarafından savunulan *sosyal faydalılık teorisine* göre devletin cezalandırma hakkı prensip olarak adalete dayanmakla birlikte uygulamada sosyal faydayı esas almalıdır. Cezalandırmanın sadece adil olması değil aynı zamanda faydalı olması gereklidir²⁵.

Pozitivistler tarafından savunulan *sosyal savunma teorisine* göre biyolojik yapısı veya içinde bulunduğu koşullar neticesinde fail kendi iradesi dışında suç işlemeye zorlanmıştır. Sosyo-ekonomik koşullar, iklim gibi bazı değişkenler suç işleme üzerinde etkilidir. Failin biyo-psikolojik yapısı neticesinde tehlike ortaya çıkmaktadır. Toplumu bu tehlikelerden korumak amacıyla cezaya ihtiyaç duyulmaktadır²⁶.

Yeni sosyal savunma teorisine göre sadece suç değil suçlu da incelenmelidir. Toplum suçludan korunurken, suçlunun da hakları korunmalıdır. Suç işlenmesini önleyecek tedbirler alınmalı, suçluların ise topluma kazandırılması sağlanmalıdır²⁷.

Ceza hukuku disiplinde; suç olarak tanımlanan davranışlar, bu davranışları gerçekleştiren kişilere uygulanacak yaptırımlar, bu yaptırımların infazına dair esaslar incelenmektedir. Bu esaslar ise suç ve ceza siyaseti ile belirlenmektedir. Tüm hukuk disiplinlerinde olduğu gibi ceza hukuku da insanlar arasındaki ilişkileri düzenlemek suretiyle toplumsal düzenin sağlanması amacına hizmet etmektedir. Bunun sağlanabilmesi için de tüm hukuk disiplinlerinde olduğu gibi devlete ve gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Mevzu ceza hukuku olduğunda devlet gücüne ve müdahalesine duyulan ihtiyaç diğer hukuk disiplinlerine kıyasla daha fazla olmaktadır. Çünkü ceza hukukunun yaptırımları ancak ve ancak devlet tarafından uygulanabilecektir. Gerek duyulan bu

²³ Bettiol, a.g.e., 730'dan aktaran Soyaslan, a.g.e., 41.

²⁴ Gaston Stefani, Georges Levasseur, Bernard Bouloc, *Droit Penal General*, Dalloz, 1975, 328'den aktaran Soyaslan, a.g.e., 41.

²⁵ Soyaslan, a.g.e., 42.

²⁶ Enrico Ferri, *Principii di diritto Criminale*, Torino, 1928, 110 vd.'den aktaran Soyaslan, a.g.e., 42.

²⁷ Soyaslan, a.g.e., 43.

devlet müdahalesinin keyfi ve sınırsız olmaması, hukuk ile sınırlandırılması hukuk devleti olmanın gereğidir²⁸.

Ceza kanunlarıyla birtakım emir ve yasaklar konulmakta, bu emir ve yasaklara uymayanlar cezalandırılmaktadır. Ceza; devletin kişilere uyguladığı, kişi özgürlüğüne yönelik gerçekleştirilen en etkili, zorlayıcı ve derin müdahaledir. Bu sebeple ceza hukukunu sınırlayan önemli ilkeler bulunmaktadır²⁹.

Suç politikasına ve ceza hukukuna hakim olan ilkelerden birincisi *hukuk devleti ilkesidir*. Bu ilke şekli ve maddi olmak üzere iki yönden değerlendirilmektedir. Şekli anlamda hukuk devleti ilkesinden devletin bireylere hukuki güvenlik sağlaması anlaşılmaktadır³⁰. Bunun sağlanması noktasında verilen güvencelerden ilki suçta ve cezada kanunilik prensibidir. Bu prensip gereğince suçlar ile ceza ve güvenlik tedbirleri ancak kanunla düzenlenebilir, yürütme organı düzenleyici işlemlerle suç ve ceza ihdas edemez. Bununla birlikte ceza içeren hükümlerin geniş yorumlanamayacağı, kıyas yasağı ve ceza kanunlarının geçmişe yürüme yasağı da şekli anlamda hukuk devleti ilkesi gereğince verilen güvencelerdir³¹. Maddi anlamda hukuk devleti ilkesi ise, ceza hukuku kurallarının içeriği ile ilgili olup insan haklarını koruma odaklı, kişinin varlığını devam ettirmesi ve geliştirmesi yönünden zorunlu maddi, manevi ve ekonomik değerleri korumayı amaçlayan bir yaklaşımı ifade etmektedir³².

Bir diğer ilke ise *kusur ilkesidir*. Modern ceza hukuku faili değil fiili esas almaktadır³³. Failin ancak fiili nedeniyle kınanabildiği hallerde cezalandırılması ise kusur ilkesini ifade etmekle beraber modern ceza hukukunun temelini teşkil etmektedir³⁴. Kusurluluğa ilişkin araştırma yapılırken failin yaşam biçiminin değil, ceza hukukuna konu olan işlediği fiilin incelenmesi gerekmektedir³⁵. Bu ilke ile; cezalandırmak için bir kusurlu davranışın mevcut olması gerektiği, cezanın kusura nispeten verilmesi gerektiği, kişinin üçüncü kişilerin eylemlerinden sorumlu tutulamayacağı sonuçları ortaya çıkmaktadır³⁶.

²⁸ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, 51.

²⁹ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 44.

³⁰ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 45.

³¹ Artuk, Gökçen, *Yenidünya*, a.g.e., 7-8.

³² Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 45.

³³ Murat Volkan Dülger, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 84.

³⁴ Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 18. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 67.

³⁵ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 44.

³⁶ Dülger, a.g.e., 84.

Bir diğerk ilke ise vazgeçilmez ve belki de en önemlisi olan *insanilik ilkesidir*. Ortaçağda gerçekleşen engizisyon yargılamaları hem ceza muhakemesi yönünden hem de cezaların infazı yönünden insan onuruyla bağdaşmayacak niteliktedir³⁷. İnsanilik ilkesine göre cezalandırmaktaki maksadın suçluyu topluma yeniden kazandırmak olduğu göz önünde bulundurularak gerek ceza kararı verirken, gerekse verilen cezanın infazı sırasında kişinin durumunun gözetilmesi gerekir³⁸. Bu bağlamda başta idam olmak üzere kırbaçlanma, taşlanma, uzuv kesilmesi gibi cezalar insanlık onuruna ve bu ilkeye aykırıdır³⁹.

Ceza hukukunda hak ve özgürlüklerin korunmasının teminatı olarak güvence fonksiyonunu yerine getiren ise *suçta ve cezada kanunilik ilkesidir*. Bu ilke vergi suç ve kabahatlerinde de uygulama alanı bulan önemli bir ilkedir⁴⁰. İlk olarak Montesquieu tarafından dile getirilen, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde yer alan, ünlü Alman düşünür Feurbach tarafından Latince haliyle “*nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*” olarak formüle edilmiş olan, Türk hukukuna ilk kez 1858 senesinde Ceza Kanunname-i Hümayunu ile giren, 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 11. maddesinde ve 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. Maddesinde yer alan, ülkemizde ise Anayasa'nın 38. maddesi ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK)⁴¹ 2. maddesi ile uygulanan ilkedir⁴². Bu ilke gereğince hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin, bu fiillerin gerçekleştirilmesinin yaptırımını olan ceza veya güvenlik tedbirinin açık bir şekilde ve kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu ilkenin birtakım zorunlu sonuçları bulunmaktadır. Hukuk kuralları gibi örf ve adet kuralları da toplumsal düzenin sağlanmasına hizmet etmekle beraber, örf ve adet kuralları ile suç ve ceza yaratılamaz. Kanunda açıkça suç olarak düzenlenmemiş bir fiil hakkında, suç olarak düzenlenmiş başka bir fiile ilişkin hükmün uygulanması suretiyle kıyas yapılması yasaktır. Ceza kanunlarının lafzında belirsiz, yoruma açık ifadelerden kaçınılmalı; suç fiili, suçun unsurları, cezası, cezayı etkileyenler nedenler açık ve belirli olmalıdır. Suça ilişkin hususların ceza kanunlarında belirlenmesi gerektiğinden, bunların belirlenmesi yetkisinin yürütme organına devredilmesi ve idarenin ceza kanununda

³⁷ Dölger, a.g.e., 88.

³⁸ Koca, Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 45.

³⁹ Demirbaş, a.g.e., 70.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, 2022, 14.

⁴¹ 12.10.2004 Tarih ve 2561 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴² Dölger, a.g.e., 89-92.

verilmiş bir yetkiye dayansa dahi düzenleyici işlemlerle suç ve ceza yaratması mümkün değildir. Fail, eylemi gerçekleştirdiği sırada yürürlükte olan ceza kanunlarına göre cezalandırılmalı, daha sonra yürürlüğe giren kanun ile eylemin suç olarak kabul edilmesi veya cezasının arttırılması durumunda fail aleyhine olan ceza kanunu geçmişe yürümemelidir⁴³.

B. SUÇ VE KABAHAT AYRIMI

Suç ve kabahat ayrımının yapılabilmesi için öncelikle suç ve kabahat kavramlarının tanımlanması zorunluluk arz etmektedir.

Doktrinde suçun tanımına ilişkin olarak tartışmalar bulunmaktadır. İçel tarafından suç “*biçimsel açıdan hukuk düzeni tarafından ceza veya güvenlik önlemi yaptırımına bağlanmış kanuni tip*” olarak tanımlanmıştır⁴⁴. Ancak bazı hallerde gerçekleştirilen fiil kanuni tipe uygun olmasına rağmen herhangi bir nedenle hukuka aykırı olmadığı için suç oluşturmayabileceğinden bu tanımın yeterli olmadığı ifade edilmiştir⁴⁵. Bu sebeple kanuni tipe uygun olmanın yanında, hukuka aykırılık ve kusurluluğun da mevcut olması halinde eylem suç oluşturacaktır⁴⁶.

Toplumların zamanla gelişmesi ve büyümesi doğrultusunda ceza kanunlarının kapsamı gittikçe artmıştır. Bu artış karşısında bazı fiilleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ortaya çıkmıştır. Bu eğilim ilk olarak 18. yüzyılda İngiltere’de, zamanla 19. yüzyılın sonlarında Almanya’da görülmüştür. Bu eğilim kapsamında kanunda suç olarak tanımlanan bazı fiiller kabahat haline getirilmiştir⁴⁷. Karşılaştırmalı hukuktaki eğilim karşısında, Türk hukukunda bu konudaki kapsamlı değişim 2005 senesinde 5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁴⁸ ile yapılmıştır. Örneğin dilencilik suç olmaktan çıkarılarak kabahat haline getirilmiştir⁴⁹.

⁴³ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Serkan Meraklı, Pınar Bacaksız, İsa Başbüyük, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 67-75.

⁴⁴ Kayıhan İçel, *Ceza Hukuku Genel Hükümler II*, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, 2013, 3.

⁴⁵ TCK m.25’teki meşru savunma ve zorunluluk hali, m.92 ve m.147’deki zorunluluk halleri gibi.

⁴⁶ İçel, a.g.e., 3-4.

⁴⁷ Köksal Bayraktar, “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:50 Sayı:1-4, 1984, 200-201.

⁴⁸ 30.03.2005 Tarih ve 25772 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁹ Soner Demirtaş, “Türk Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma ve Ceza Vermekten Kaçınma Eğilimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:21, Sayı:2, 2019, 497-498.

Kabahat, 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK)⁵⁰ 2. maddesinde “*kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 4. maddesine kanunilik ilkesi başlığı atılmış ve kabahati oluşturan fiillerin açıkça kanunda tanımlanabileceği gibi kanunda kapsam ve koşulları belirlenen çerçeve hükmün idare tarafından doldurulabileceği de düzenlenmiştir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin zorunlu sonuçlarından birisi olarak; suça ilişkin hususların ceza kanunlarında belirlenmesi gerektiği, bunların belirlenmesi yetkisinin yürütme organına devredilemeyeceği, idarenin kanunla verilmiş bir yetkiye dayansa dahi suç ve ceza ihdas edemeyeceği belirtilmiştir. Ancak KK'nin 4. maddesinin 1. fıkrası ile kabahatte kanunilik ilkesinde farklı bir düzenlemeye gidildiği, idareye kanunun çizdiği çerçeve doğrultusunda genel ve düzenleyici işlem yapmak suretiyle kabahatin içeriğini doldurma yetkisi verildiği görülmektedir. İkinci fıkrada ise yaptırım yönünden böyle bir yetki verilmemiştir.

Bir fiilin suç veya kabahat olarak belirlenmesine ilişkin olarak doktrinde iki temel görüş bulunmaktadır. Birincisi niteliksel, ikincisi niceliksel ölçüte göre ayıran görüşlerdir. Hem niteliksel hem niceliksel ölçütlere göre ayırım yapan bir üçüncü görüş de mevcuttur. Niteliksel ölçüte göre ayırım görüşüne göre; bireyin doğuştan sahip olduğu, tabii haklara yönelik gerçekleştirilen eylemler suçken, kamu düzeninin sağlanmasına yönelik çıkarılan düzenlemelerle sonradan kazanılmış haklara karşı gerçekleştirilen eylemler kabahattir. Niceliksel ölçüte göre ayırım görüşüne göre ise; niteliksel ayırımın tutarlı olmadığı, suç ile kabahat arasındaki farkın nitelikte değil nicelikte olduğu, aradaki farkın fiilin ağırlığından kaynaklandığı, ceza hukukunun son çare (ultima ratio) olması sebebiyle daha az haksızlık içeren eylemlerin kabahat olduğu belirtilmektedir. Türk doktrininde niceliksel ölçüte göre ayırım görüşü çoğunluktadır⁵¹. Örneğin Akbulut suçlar ile kabahatler arasında nicelik farkının bulunduğunu, her iki fiilin de haksızlık teşkil ettiğini, hukuki değerle ilişkilendirilmeyen bir haksızlığın olamayacağını ve kabahatlerin suçlara göre daha az haksızlık içerdiğini belirtmektedir⁵².

⁵⁰ 31.03.2005 tarih ve 25772 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵¹ Mahmut Kaşıkçı, Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku*, 1. Baskı, Onikilevha Yayınevi, 2023, 14-22.

⁵² Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, 2023, 88-96.

KK'nin genel gerekçesinde tasnifin nitelik farkına değil nicelik farkına göre yapıldığı belirtilerek Türk hukukundaki baskın görüş tercih edilmiştir⁵³. AYM de KK'nin bazı maddelerine ilişkin olarak yapılan somut norm denetimi başvurusuna yönelik kararında *“Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır.”* diyerek niceliksel ölçüte göre ayırım görüşünde olduğunu belirtmiştir⁵⁴. Ancak TCK ve KK incelendiğinde; her zaman niceliksel görüşe göre ayırımın esas alınmadığı, bazen niteliksel görüşe göre ayırımın, bazen de her iki görüşün birden esas alındığı anlaşılmaktadır⁵⁵.

Doktrinde yasama organının neyin suç, neyin kabahat olduğunu belirleme konusunda takdir yetkisi olduğu, lakin bu takdir yetkisinin sınırsız olmadığı belirtilmektedir. Bu görüşe göre temel hakların kullanılmasını engelleyen veya bu hakkı ortadan kaldıran öldürme gibi fiiller kabahat olarak düzenlenemeyecektir. Tam aksine idare hukukunun konusu olan bir yaptırım ise suç olarak düzenlenemeyecektir⁵⁶.

AYM bir kararında; yasama organının vergi idaresine, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilave defter ve belge tutma ile bunların şekli ile muhteviyatına ilişkin idari düzenleme yapma yetkisi verebileceğini, bunun suçta ve cezada kanunilik ilkesinin zorunlu sonucu olarak idari düzenlemelerle suç ve ceza yaratılamayacağı ilkesine aykırı olmadığını, çünkü vergi idaresinin verdiği para cezasının teknik anlamda ceza olmadığını, idari yaptırım olduğunu belirtmiştir⁵⁷. Daha sonraki bir kararında ise; KK'de idari para cezalarına karşı başvuru yolu olarak Sulh Ceza Mahkemelerinin gösterilmesine ilişkin olarak, yasa ile yaptırımın idari para cezasına dönüştürülmesinin eylemin gerçekte ceza hukukunun konusunu oluşturmasını ve suç

⁵³ “Haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmalıdır. Bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.”

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 01.03.2006 tarih, 2005/108 E., 2006/35 K.

⁵⁵ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 23-29.

⁵⁶ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 23.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 15.10.1993 tarih, 1990/29 E., 1991/37 K.

niteliğinde olma özelliğini etkilemeyeceğini belirtmiştir⁵⁸. AYM'nin kendi içerisinde çelişkili sanılabilecek bu kararları aslında suç ve kabahat arasında ayrım yapmanın kolay olmamasından kaynaklanmaktadır. Kanaatimizce mahkeme; kabahatlerin her ne kadar teknik anlamda suç olmasalar da aslında ceza hukuku kapsamında olduklarını, ceza hukukunun uygun düşen ilkelerinin kabahatler hakkında da uygulanması gerektiğini, idari nitelikte olmalarına rağmen kabahatlere ilişkin itirazları sulh ceza hakimliğinin değerlendirmesinin de bu gerekçelerden kaynaklandığını düşünmektedir. Daha sonra verilen kararlarda ise istikrarlı olarak; hangi somut fiil ve olguya hangi yaptırımın veya sonucun bağlandığının belirli bir açıklık ve kesinlikle öngörülebilmesi mümkün olacak şekilde, kabahatin ve cezasının kanunda belirlenmesinin yeterli olduğu, kamu hizmetlerinin ve toplumsal ihtiyaçların değişkenliği çerçevesinde ihtiyaca uygunluğu sağlamaya yönelik yürütme organına yetki verilebileceği, bunun suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olmadığı belirtilmiştir⁵⁹.

İçel ve Evik'e göre ise KK ile yeni bir hukuk dalı yaratılmış olup bu dal Almanya'daki Düzene Aykırılıklar Hukukudur. Bu dal ülkemizde "İdari Ceza Hukuku" olarak isimlendirilmiştir. Bu hukuk dalı idare hukuku kapsamına girmemekte ve ceza hukukuna yakınlık göstermekte olup temel ilkeleri ceza hukukunun temel ilkelerinden esinlenmiştir⁶⁰.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında; suç ve kabahat arasında öze ilişkin bir ayrım yapmanın en azından zor olduğunu, hatta belki öze ilişkin bir fark olmadığını dahi söyleyebiliriz⁶¹. Nitekim Hafizoğulları ve Özen'e göre tüm çabalara rağmen suçlar ve kabahatler arasında ayrım yapmaya yarar maddi veya niteliksel bir ölçüt bulunamamıştır⁶². Aradaki ayrımın biçimsel açıdan ele alınması gerekmektedir. Suçların yaptırımı ceza veya güvenlik tedbiriye, kabahatlerin yaptırımı idari para cezası veya idari tadbirdir. Bir suç işlenip işlenmediğine ve yaptırımına ceza muhakemesi usulüne

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 12.04.2006 tarih, 2006/58 E., 2006/50 K.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, 25.09.2018 tarih, 2018/30 E., 2018/94 K.; Anayasa Mahkemesi, 11.11.2021 tarih, 2019/110 E., 2021/85 K.; Anayasa Mahkemesi, 30.11.2023 tarih, 2023/129 E., 2023/206 K; Danıştayın konuya ilişkin görüşü için Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, 2022, 36-39.

⁶⁰ Kayıhan İçel, Ali Hakan Evik, *Ceza Hukuku Genel Hükümler 2. Kitap*, 4. Baskı, Beta Yayıncılık, 2007, 11-13.

⁶¹ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 29.

⁶² Zeki Hafizoğulları, Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 14. Baskı, Usa Yayıncılık, 2022, 176-178.

göre yapılacak yargılama neticesinde ceza mahkemeleri karar verebilirken, kabahate ilişkin idari yaptırım kararı verme yetkisi kural olarak ilgili kanunda işaret edilen idari makamlardır⁶³.

C. SUÇUN UNSURLARI

Suçun unsurlarının tasnifi noktasında doktrinde görüş birliği yoktur. Örneğin Özgenç suçun unsurlarını yeni TCK sisteminde esas alınan suç teorisine göre maddi unsurlar, manevi unsurlar, hukuka aykırılık unsuru olarak üçe ayırıp kusurluluğu dahil etmezken⁶⁴; İçel tipe uygun eylem, hukuka aykırılık unsuru, kusurluluk olarak üç başlıkta incelemektedir⁶⁵. Artuk, Gökçen ve Yenidünya ise, Özgenç gibi yeni TCK sistemini esas almalarına karşılık tipiklik, maddi unsurlar, manevi unsurlar, hukuka aykırılık unsuru olarak dört unsur olduğunu belirtmektedirler⁶⁶. Dülger suçun tipiklik ve hukuka aykırılık olarak iki unsurdan oluştuğunu düşünmektedir⁶⁷. Akbulut da aynı şekilde tipiklik ve hukuka aykırılık olarak iki unsur görüşündedir⁶⁸. Ersoy da suçun iki unsur olduğunu düşünmekle birlikte, bunları maddi ve manevi unsurlar olarak ayırmaktadır⁶⁹. Demirbaş ise üçlü ayırım görüşünde olup suçun unsurlarının tipe uygun fiil, hukuka aykırılık, kusurluluk olduğunu değerlendirmektedir⁷⁰. Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız ve Başbüyük de benzer görüşte olup tipe uygun eylem, hukuka aykırılık, kusurluluk olarak üç unsorda incelemektedir⁷¹. Belirttiğimiz üzere suçun unsurları noktasında unsur sayısının ikiden sekize kadar değiştiği farklı görüşler mevcuttur. Dönmezer ve Erman ile Alacakaptan'ın da görüşü olan kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur, hukuka aykırılık unsuru şeklindeki dördü tasnifin yaygın olduğunu söyleyebiliriz⁷².

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince suç olan fiilin mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Bu ilke gereğince kanunilik öne çıkarılmış ve tipiklik,

⁶³ KK m.23 gereğince Cumhuriyet savcısı, m.24 gereğince mahkeme de idari yaptırım kararı verebilir.

⁶⁴ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 19. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 181 vd.

⁶⁵ Kayıhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih Selami Mahmutoğlu, Yener Ünver, *Suç Teorisi*, 2. Baskı, Beta Yayıncılık, 2000, 3-7.

⁶⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 201.

⁶⁷ Dülger, a.g.e., 230.

⁶⁸ Akbulut, a.g.e., 277.

⁶⁹ Yüksel Ersoy, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 1. Baskı, İmaj Yayınevi, 2002, 74.

⁷⁰ Demirbaş, a.g.e., 224.

⁷¹ Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 215.

⁷² Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt I*, 2. Baskı, 1979, 347-348; Uğur Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, 1975, 8-10.

kanuni unsur gibi başlıklar altında değerlendirilmiştir. Bu kavramları bir unsur olarak değerlendirenler karşısında bunların aslında bir unsur olmadığını, hukuka aykırılık unsurunun içinde olduğunu, ön şart olduğunu, ayrıca belirtilmesi gerekmeksizin örtülü biçimde var olduğunu söyleyenler olmuştur. Hangi yönden bakılırsa bakılsın bu kavramlarla amaçlanan; her suça uyabilen, soyut bir çerçeve model çizmek ve cezalandırılacak eylemin kanunda çizilen bu soyut çerçeve modele uymasındır. Bu, suç olan eylemi diğer eylemlerden ayırma noktasında eylemin nitelendirilmesine yardımcı olan, onu tamamlayan bir özelliktir. Bu bağlamda bağımsız bir unsur olmaya elverişli değildir⁷³. Üçlü ayırım görüşü içindeki tipe uygun eylem unsuru kanunilik ilkesini içinde barındırmaktadır⁷⁴. Bu gerekçelerle biz de suçun unsurlarını; tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsuru başlıkları altında üçlü ayırım görüşüne göre inceleyeceğiz.

1. Tipe Uygun Eylem

a. Genel Olarak

Tipiklik⁷⁵ “suç sayılan fiilin ceza normundaki soyut tasviri⁷⁶” olarak tanımlanabilir. Bu kavram doktrinde “kanuni unsur⁷⁷” olarak da adlandırılmaktadır. Kavram olarak soyut olan tipiklik, failin gerçekleştirdiği fiil ile somut hale gelir ve tipiklik gerçekleşir⁷⁸. Failin somut hareketi, ceza normundaki soyut tasvire uygun ise, hareket tipe uygundur⁷⁹.

Tipe uygunluk iki yönlüdür. Birincisi biçimsel olarak tipe uygunluktur. Bir yasak veya emirle soyut bir insan davranışı modellenir ve bu haksız hareket bir ceza ya da tedbire bağlanır. Tipin bu birinci işlevi kanunilik ilkesini de ifade etmektedir⁸⁰.

Tipe uygunluğun ikinci yönü ise fiilin maddi içeriğiyle ilgilidir. Fiil biçimsel olarak modellenen tipe uygun olmanın yanında zarar veya tehlike ortaya koymalıdır. Suç tipleri belirli hukuki değerleri koruma gayesiyle meydana getirilirler. Eğer gerçekleşen

⁷³ İçel, Evik, a.g.e., 75-76.

⁷⁴ Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 218-219.

⁷⁵ Selahattin Keyman, “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:37 Sayı:1, 1980, 59 vd.

⁷⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 203.

⁷⁷ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 409-414.

⁷⁸ Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul, 1992, 153-154.

⁷⁹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 95-99.

⁸⁰ Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 218-219.

hareket bu belirli hukuki değeri ihlal etmiyorsa hareket haksız olmayacak ve cezalandırılmayacaktır⁸¹.

Açıklandığı üzere bir suçun oluşup oluşmadığını tartışabilmek için bir eylemin var olması ve bu eylemin de tipe uygun olması zorunludur. Bu sebeple suçun yapısal unsurlarından ilki tipe uygun eylemdir. Tipe uygunluk diğer unsurlardan önce incelenir. Ancak tipe uygun bir eylem varsa eylemin hukuka aykırılığı ve kusurluluk incelenebilir. Tipe uygun eylem yoksa ceza hukuku bakımından incelenecek bir şey yoktur⁸². Bu sebeple eylem kavramının da incelenmesi gerekmektedir.

b. Eylem Kavramı

Öncelikle eylem denildiğinde insan ile ilgili olaylar anlaşılmalı, tabii olaylar anlaşılmalıdır⁸³. Suçun gerçekleşebilmesi için insan ile ilgili bir olay, yani eylem bulunmalıdır. İnsanların düşüncesi eyleme dönüşmediği takdirde ceza hukukunun müdahalesi gerekli değildir⁸⁴.

Hukuki kavram olarak eylem üç unsurdan oluşur. Bunlar; hareket, sonuç ve nedensellik bağıdır. Hareket, insan iradesinin dış dünyadaki karşılığı olan davranıştır. Sonuç, hareket ile dış alemde gerçekleşen değişikliktir. Nedensellik bağı ise hareket ile sonuç arasında olması gereken irtibattır⁸⁵.

(1) Alt Unsur Olarak Hareket

Belirttiğimiz üzere hukuki kavram olarak ele alınan eylemin alt unsurlarından birincisi harekettir. Suç teorisinde hareketin neyi ifade ettiğine ilişkin olarak birçok görüş vardır. Genel hareket teorisinden beklenen; ceza hukukunun konusu olan bütün hareketleri (kasıtlı, taksirli, icrai, ihmali) tanımlaması, ceza hukukunun konusu olmayan hareketleri hareket kavramının dışına çıkartması, suçun konusunu oluşturabilecek bir hareket kavramına ulaşmasıdır. Bu bağlamda hareket kavramını açıklamaya çalışan

⁸¹ Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 218-219.

⁸² Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 218.

⁸³ İçel, Evik, a.g.e., 43.

⁸⁴ Demirbaş, a.g.e., 240.

⁸⁵ Demirbaş, a.g.e., 240-241.

teoriler temelde ontolojik ve normativist olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ontolojik teoriler de kendi içlerinde ayrım göstermektedir⁸⁶.

Ontolojik hareket teorilerinden birisi olan nedensel (doğal) hareket teorisine göre ceza hukuku yönünden önem taşıyan hareket iki şekilde belirmektedir. Birincisi hareketin dış dünyada bir değişikliğe neden olması halidir. İkincisi hareketin bu değişikliği önlememesi halidir. Her iki halin de iradi bir insan davranışı olması gerekir⁸⁷.

Yine ontolojik hareket teorilerinden birisi Welzel tarafından ortaya atılan finalist (amaçsal) teoridir. Welzel'e göre norma uygun davranmakla yükümlü olan fail, imkanı olmasına rağmen norma uygun davranmaması sebebiyle cezalandırılmalıdır. Kast, harekete karakteristik özellik kazandırmaktadır ve hareketin amaca yönelik unsurunu oluşturmaktadır⁸⁸.

Yine ontolojik hareket teorilerinden birisi de sosyal hareket teorisidir. Bu teoriye göre herhangi bir hareket ceza hukuku kapsamında sorumluluk doğurmayacaktır. Toplumsal açıdan kıymeti olmayan hareketler ceza hukuku kapsamında değildir. Hareketin ceza hukuku kapsamında olması için sosyal yönden öneme haiz olması, sosyal içeriği bulunması gerekir⁸⁹.

Normativist teoriye göre ise, harekete hukuk öncesi ve hukuk dışı bir temel aramak yerine, hareket kavramını normlardan ortaya çıkarmak gerekmektedir. Ceza hukuku açısından hareket bir gerçeklik değil hukuki kavram olduğundan, doğa bilimlerindeki hareket kavramı bu haliyle ceza hukukunda kullanılmaya uygun değildir. Hukuki kavram olarak hareketten normun ihlal edilmesi, hukuka aykırılık anlaşılır. Bu hukuka aykırılıktan çıkartılan toplumsal anlama başvurulduğunda ceza hukuku yönünden önemli harekete ulaşılır. Özetle; hareket, ceza normunun koyduğu yasağın olumsuz ifadesidir⁹⁰.

Yukarıda anlatılan teorik tartışmaların güncel bir tartışma olmaktan çıktığı, bu hareket teorilerinin modern ceza hukukunda önemli bir yeri olmadığı hareket unsurunun

⁸⁶ Selahattin Keyman, "Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:40 Sayı:1, 1988, 136-139.

⁸⁷ Ernst von Ludwig Beling, *Die Lehre vom Verbrechen*, Tübingen, 1906, 9'dan aktaran İçel, Evik, a.g.e., 51.

⁸⁸ Welzel Hans, *Das Deutsche Strafrecht*, 11. Auflage, Walter de Gruyter Verlag, Berlin 1969, 64'ten aktaran Serkan Meraklı, *Ceza Hukukunda Kusur*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, İzmir, 129-163.

⁸⁹ İçel, Evik, a.g.e., 52-53.

⁹⁰ Keyman, "Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket", a.g.m., 149.

artık açıklığa kavuştuğu belirtilmektedir⁹¹. Bu bağlamda Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız ve Başbüyük herhangi bir hareket teorisi sınırlarında kalmaksızın hareketi “İnsan tarafından iradi olarak gerçekleştirilen icrai ya da ihmali davranışın dış dünyaya yansımaları” olarak tanımlamaktadır⁹².

Hareket doktrinde farklı başlıklar altında farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. Biz burada hareketi türlerine ve sayısına göre sınıflandırarak kısaca açıklayacağız. Hareket türlerine göre icrai suçlar, ihmali suçlar ve ihmal suretiyle icrai suçlardan bahsedeceğiz. Hareket sayısına göre tek hareketli suçlar, birden çok hareketli suçlar, seçimlik hareketli suçlar ve itiyadi suçlardan bahsedeceğiz.

İcrai suçlar; kanunda yasaklanan bir hareketin icra edilmesiyle işlenen suçlardır. Kasten öldürme suçunda insanın öldürülmesi, cinsel saldırı suçunda vücut dokunulmazlığının ihlal edilmesi icrai bir hareketle gerçekleştirileceği için bu suçlar icrai suçlardır⁹³.

İhmali suçlar; bir ihmal hareketiyle işlenen suçlardır. İhmal hareketi ise, kişinin kanunun kendisinden beklediği, yapmakla yükümlü olduğu hareketi yapmaması, kanuna uygun hareket etmemesi olarak tanımlayabiliriz⁹⁴. Bu suça yardım veya bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi suçunu örnek verebiliriz⁹⁵.

İhmal suretiyle icrai suçlar; aslında icrai nitelikte olan bir suçun ihmali bir hareketle gerçekleştirilmesi halinde oluşan suçlardır⁹⁶. TCK m.83’te kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi suçu düzenlenmiştir. Bu maddenin ikinci fıkrasında ihmali ve icrai davranışın birbirine eşdeğer kabul edilebilmesi için gereken şartlar belirtilmiştir. Birinci olarak kişinin “belli bir icrai davranışta bulunmak hususunda kanuni düzenlemelerden veya sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması” şeklindedir. İkinci olarak ise kişinin “önceden gerçekleştirdiği davranışın başkalarının

⁹¹ İçel, Evik, a.g.e., 54.; Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 227-228; Finalist teoriyi esas alan görüşler için Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 88-92.

⁹² Özbek, Doğan, Meraklı, Bacaksız, Başbüyük, a.g.e., 227-228.

⁹³ İçel, Evik, a.g.e., 58; Alacakaptan, a.g.e., 47.

⁹⁴ İçel, Evik, a.g.e., 58; Alacakaptan, a.g.e., 43-48; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 233-235.

⁹⁵ TCK m.98/1’e göre “Yaşı, hastalığı veya yaralanması dolayısıyla ya da başka herhangi bir nedenle kendini idare edemeyecek durumda olan kimseye hal ve koşulların elverdiği ölçüde yardım etmeyen ya da durumu derhal ilgili makamlara bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.”

⁹⁶ İçel, Evik, a.g.e., 58.

hayatı ile ilgili olarak tehlikeli bir durum oluşturmaları” gerekmektedir. Bu düzenleme tüm ihmal suretiyle işlenen icrai suçlar bakımından yol gösterici niteliktedir⁹⁷.

Tek hareketli suçlar; kanunun bir tek hareketin yapılmasıyla suçun meydana geleceğini kabul ettiği suçlar tek hareketli suçlardır⁹⁸. Burada hareketin tekliğinden kastedilen hukuki olarak tekliktir. Kişinin öldürülmesine yönelik olarak birden fazla defa yumruk atılması, silahla ateş edilmesi gibi hallerde doğal anlamda birden fazla hareket varken, hukuken aslında tek bir fiil vardır. Kasten öldürme, yalan yere yemin suçları tek hareketli suçlara örnektir⁹⁹.

Birden çok hareketli suçlar; kanuni tanımında birden çok hareketin gösterildiği ve suçun oluşabilmesi için gösterilen bu hareketlerin hepsinin yapılmasının gerektiği suçlardır¹⁰⁰. Örneğin özel belgede sahtecilik suçunun kanuni tanımında özel belgenin düzenlenmesi ile özel belgenin kullanılması şeklinde iki hareket mevcuttur¹⁰¹. Suçun oluşabilmesi için bu iki hareketin de yapılması gerekmektedir. Bu hareketlerden birincisinin yapıldığı, ikincisinin yapılmadığı halde; yani özel belge düzenlendiği ancak kullanılmadığı halde suç gerçekleşmez. Hatta suça teşebbüs dahi olarak kabul edilmeyeceği düşünüldüğünden “*tamamlanmamış birden fazla hareketli suç*” olarak da adlandırılmaktadır¹⁰².

Seçimlik hareketli suçlar; kanuni tanımında birden çok hareketin gösterildiği, suçun oluşabilmesi gösterilen bu hareketlerin hepsinin değil herhangi birinin yapılmasının yeterli olduğu suçlardır¹⁰³. Örneğin güveni kötüye kullanma suçunun kanuni tanımında zilyetliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunmak ile zilyetliği devri olgusunu reddetmek şeklinde iki hareket mevcuttur¹⁰⁴. Suçun oluşabilmesi için bu iki hareketten birinin yapılması yeterlidir. İki hareketin birden yapılması halinde iki tane suç değil, tek

⁹⁷ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 235-242.

⁹⁸ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 423-424.

⁹⁹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 235-242.

¹⁰⁰ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 111; İçel, Evik, a.g.e., 59; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 230.

¹⁰¹ TCK m.207/1’e göre “Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

¹⁰² Önder, a.g.e., 179; aksi yönde görüş Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 111.

¹⁰³ Alacakaptan, a.g.e., 47; İçel, Evik, a.g.e., 59.

¹⁰⁴ TCK m.155/1’e göre “Başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyedliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyedliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.”

bir suç oluşur. Ancak bu halde cezanın tayininde asgari sınırdan uzaklaşılması değerlendirilebilir¹⁰⁵.

İtiyadi suçlar; fiilin bir defa işlenmesinin suçun meydana gelmesine yetmediği, failde itiyadın varlığını gösterecek sayıda fiilin işlenmesi halinde suçun meydana geldiği suçlardır¹⁰⁶. Eski ceza kanununa göre tefecilik suçunun oluşabilmesi için yüksek faizle para verme itiyadı edinmek gerekirken¹⁰⁷, yeni kanunda fiilin bir defa işlenmesi tefecilik suçunun oluşması için yeterli bulunarak itiyadın varlığı aranmamıştır¹⁰⁸. Ayrıca yeni kanunda “*kasıtlı bir suçun temel şeklini ya da daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerini bir yıl içinde ve farklı zamanlarda ikiden fazla işleyen kişi*” itiyadi suçlu olarak tanımlanmış ve cezaların infazına ilişkin rejimle ilgili bir durum haline gelmiştir.

(2) *Alt Unsur Olarak Sonuç*

Belirttiğimiz üzere hukuki kavram olarak ele alınan eylemin alt unsurlarından ikincisi sonuçtur. Bazı yazarlara göre; neticesiz suç olmayacağı anlayışının doğru olmadığı, neticenin eylemin bir alt unsuru olmadığı, suçun kanuni tanımında neticeye yer verildiği takdirde suçun unsuru olarak dikkate alınması gerektiği, suçun kanuni tanımında neticeye yer verilmediği takdirde fiilin gerçekleşmesiyle suçun tamamlanacağı, bu bağlamda suçların sırf hareket suçları ve neticeli suçlar olarak ayrıldığı belirtilmektedir¹⁰⁹. Esas aldığımız diğer görüşe göre; her suçta bazen hareketten sonra, bazen hareketle birlikte meydana gelen mutlaka bir sonucun olduğu, sadece suçun hukuki konusunu teşkil eden hak ve menfaatin ihlalinin dahi bir sonuç niteliğinde olduğu, sonuçsuz suç olabileceği düşüncesine sebep olanın sonuç ile zararın birbirine karıştırılması olduğu, bu bağlamda suçların sonucu harekete bitişik suçlar ve sonucu hareketten ayrı olan suçlar olarak ayrıldığı belirtilmektedir¹¹⁰.

Sonucu suçun unsuru olan eylemin bir alt unsuru olarak tanımlayacak olursak, suçun kanuni tanımında yer verilmiş olan dış alemdeki değişikliktir. Kanuni tanımda

¹⁰⁵ Alacakaptan, a.g.e., 47.

¹⁰⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 232-233.

¹⁰⁷ Alacakaptan, a.g.e., 46.

¹⁰⁸ TCK m.241/1'e göre “Kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve beşyüz günden beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”

¹⁰⁹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 116-117.

¹¹⁰ Alacakaptan, a.g.e., 49-50.

bazen sonuca yer verilirken, bazen yer verilmez. Bu bağlamda suçlar sonucu kanunda gösterilen suçlar ve sonucu kanunda gösterilmeyen suçlar olarak da ayrılabilir. Kanunda sonucu gösterilen bir suç bakımından, hareket gerçekleşmiş ancak sonuç gerçekleşmemişse ortada tamamlanmış bir suç yoktur. Ancak kanunda sonucu gösterilmeyen suçlar bakımından ise hareketin gerçekleşmesiyle suç tamamlanmış olur. Bu sebeple belirttiğimiz ilk kategorideki suçlara maddi veya neticeli suçlar da denilirken, ikinci kategoride suçlara ise şekli, neticesiz veya sırf hareket suçları da denilmektedir¹¹¹.

Sonuçsuz bir suç olabileceğini görüşünü esas alanların sonucu zarar manasında anladıkları doktrinde belirtilmektedir. Oysa ceza hukukunda sonuç zarar veya tehlike olabilir. Bu bağlamda suçları zarar ve tehlike suçları diye ayırmak da mümkündür¹¹². Suçun konusu olan hareketin yöneldiği kişi veya şeyin¹¹³, tipik eylemle zarara uğratılması halinde zarar suçundan bahsedilir¹¹⁴. Zararın gerçekleşmesinin beklenilmediği, zarara maruz bırakma tehlikesinin yeterli olduğu, zarar daha ortaya çıkmadan koruyucu rol alındığı hallerde ise tehlike suçundan bahsedilir¹¹⁵.

Yazarların tehlike suçlarını farklı düşünceleri esas almak suretiyle çeşitli ayrımlara tabi tuttıkları görülmektedir. Doktrindeki baskın görüş ise somut tehlike ile soyut tehlike suçları olmak üzere ikili ayrımdır. Somut tehlike ile soyut tehlike suçları arasındaki ayrımın neye göre yapılacağı da tartışmalı bir husustur. Suçun kanuni tanımında tehlikenin açıkça belirlendiği ve bu tehlikenin somut olayda gerçekleşmesinin arandığı suçlar somut tehlike suçlarıdır. Suçun kanuni tanımında tehlikenin açıkça belirlenmediği, gerçek bir tehlikenin meydana gelip gelmediğinin araştırılmasına gerek kalmaksızın genel tehlikenin arandığı suçlar soyut tehlike suçlarıdır¹¹⁶.

Burada bahsedilmesi gereken bir diğer önemli ayrım ise ani suç ve mütemadi suç ayrıımıdır. Eylemin alt unsuru olarak sonucun derhal sona erdiği suçlar ani suçken, sonucun devam ettiği suçlar mütemadi suçtur¹¹⁷. Örnek olarak kasten öldürme suçu ani

¹¹¹ Dönmezer, Erman, C.I, *a.g.e.*, 432-433.

¹¹² Dönmezer, Erman, C.I, *a.g.e.*, 435-436; Alacakaptan, *a.g.e.*, 49-50.

¹¹³ Artuk, Gökçen, Yenidünya, *a.g.e.*, 280-283.

¹¹⁴ İçel, Evik, *a.g.e.*, 63.

¹¹⁵ Osman Gazi Ünal, *Türk Ceza Hukukunda Tehlike Suçları*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara, 2020, 113-118.

¹¹⁶ Vesile Sonay Daragenli, *Tehlike Suçları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998, 31-64.

¹¹⁷ Dönmezer, Erman, C.I, *a.g.e.*, 437-446; Farklı görüşlere göz atmak için Ayhan Önder, “Mütemadi Suç”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:29, Sayı:1-2, 1963, 79-87.

suçken, kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu mütemadi suçtur. Bu ayrım; ceza kanunlarının zaman bakımından uygulanması, şikayet süresi, genel af kanunlarının uygulanması, zamanaşımı süresi ve yetkili mahkemenin belirlenmesi hususlarında ehemmiyet arz etmektedir¹¹⁸.

(3) Alt Unsur Olarak Nedensellik Bağı

Belirttiğimiz sonuç tanımında yer alan dış alemdeki değişikliğin bir kişiye isnat edilebilmesi için bu değişikliğin bu kişinin hareketinden doğması gerekmektedir¹¹⁹. Bununla birlikte, dış alemdeki değişiklik ile kişinin yapmak veya yapmamak şeklinde tezahür eden fiili arasında sebep-sonuç ilişkisinin kurulabilmesi zorunludur¹²⁰. Bu bağ kurulamadığı takdirde kişinin meydana gelen sonuçtan sorumlu olduğundan bahsedilemez. Bu sebeple kişinin, üçüncü kişilerce gerçekleştirilen veya tabii olayların meydana getirdiği sonuçlardan sorumlu olduğu da düşünülemez¹²¹. Kişinin istediği sonucun meydana gelmesi yönünden birden çok nedenin var olması mümkündür. Nedenlerin çokluğu hali mevcut olduğu takdirde nedensellik bağının araştırılması ve saptanması ehemmiyet arz etmektedir. Bu duruma ilişkin olarak hareketlerden hangisinin sonucu meydana getirdiği noktasında bazı görüşler ileri sürülmüş olup aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Şart teorisine göre bir sonucun meydana gelebilmesi için varlığı zorunlu, “olmazsa olmaz” olan her şart ceza hukuku yönünden neden sayılır¹²². Bir sonucun gerçekleşebilmesi için birden çok şart vardır ve bu şartların hepsinin gerçekleşmesi gerekir. Bu farklı parçalar bir bütün halinde nedeni oluşturmakta olduğundan, her bir şart aynı derecede yeterli ve zorunludur. Bu şartlardan bir tanesinin gerçekleşmemesi halinde sonuç gerçekleşmeyecektir. Bu sebeple bu şartlardan herhangi birisi olan hareketi icra eden failin hareketi ile sonuç arasında nedensellik bağı mevcuttur. Failin sonuçtan sorumlu olması için diğer şartları gerçekleştirmesi gerekli değildir. Buna karşılık failin sonuçtan sorumlu olmaması için hareketin nedensellik değerini kaybederek şart olmaktan

¹¹⁸ Alacakaptan, a.g.e., 52-54.

¹¹⁹ Francesco Antolisei, *Manuale di Diritto Penale*, Milano, 1955, 163-164’ten aktaran Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 537.

¹²⁰ Giuseppe Maggiore, *Principi di Diritto Penale*, Bologna, 1937, 242’den aktaran Dönmezer, Erman, a.g.e., C.I, 537.

¹²¹ İçel, Evik, a.g.e., 65-67.

¹²² İçel, Evik, a.g.e., 67-69; Alacakaptan, a.g.e., 83-85.

çıkması gerekir. Bu da ancak failin hareketinden bağımsız ve yeni bir nedenler serisinin vuku bulmasıyla mümkün olabilecektir¹²³. Şart teorisi birçok yazar tarafından savunulmuş olmakla beraber, özellikle sorumluluğu çok genişletmesi yönünden eleştirilmiştir.

Bir başka görüş olan etkin neden teorisinde neden ve şart kavramlarından ayrı olarak vesile kavramı ortaya atılmıştır. Şart teorisinde de iddia edildiği gibi, bir sonucun gerçekleşebilmesi için birden çok şart olduğu doğrudur; ancak bu şartlar arasında sonucun gerçekleşmesini sağlayacak kuvvet ve nitelikte olan etkin nedendir. Bu etkin neden ile sonuç arasında nedensellik bağı kurulması mümkündür. Etkin neden dışındaki diğer şartlar vesile niteliğindedir ve vesile ile sonuç arasında nedensellik bağı yoktur. Bu teori vesile ile neden ayrımının açık ve belirgin olmaması, şartlardan hangisinin vesile, hangisinin neden olduğunun tespitinin mümkün olamayacağı sebepleriyle eleştirilmiştir¹²⁴.

Etkin neden (uygun sebep, uygun nedensellik) teorisi bugün özel hukuk doktrininde kusura dayanan sorumlulukta hakim görüş niteliğinde olup şart teorisinin taraftarı pek kalmamıştır¹²⁵. Ceza hukuku yönünden ise durum tersidir¹²⁶.

Alman düşünürlerce temelleri atılan ve geliştirilen, farklı ülkelerde birçok kişi tarafından benimsenen uygun neden teorisi, çoğunlukla meydana gelen şey düşüncesini esas almaktadır. Bu teoriye göre, şart teorisine benzer olarak, bir sonucun gerçekleşebilmesi için birden çok şart vardır ve bu şartların hepsi aynı derecede önemlidir. Ancak bir şartın ceza hukuku yönünden neden kabul edilebilmesi için sonucu gerçekleştirmeye elverişli ve uygun olması gerekir. Failin hareketi normal olmayan sonuçlar meydana getirmişse, bu sonuçların faile yüklenmesi hukuken doğru olmayacaktır. Burada önemli olan husus ise elverişli ve uygun şartın nasıl tespit edileceğidir. Bunu yapabilmek için bütün iter criminisi (suç yolu) geriye doğru incelemek, hareketin sonucu normalde meydana getirebilip getiremeyeceğini olağan hayat tecrübesi ve genel bilgiyle tahlil etmek gerekmektedir. Bu teoriye göre geniş takdir hakkına sahip olan hakimin olayı ex ante (önceden) incelemesi, hareket yapılmadan

¹²³ Dönmezer, Erman, C.I, *a.g.e.*, 556-564.

¹²⁴ Dönmezer, Erman, C.I, *a.g.e.*, 565-566.

¹²⁵ Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt II*, 10. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2013, 44.

¹²⁶ Akbulut, *a.g.e.*, 408.

önceki durumu değerlendirmesi gerekmektedir. Uygun neden teorisi, esasında nedensellik bağı kavramına yabancı olması gereken tahmin unsurunun teoride mevcut olması sebebiyle eleştirilmiştir.¹²⁷.

Almanya’da ve ülkemizde Honig¹²⁸ tarafından savunulan bir diğer teori de objektif isnadiyet teorisidir. Bu teorinin nedensellik değil, değerlendirme teorisi olduğu da ileri sürülmektedir. Bu teori hareket ile sonuç arasındaki nedensellik bağının varlığı konusunda şart teorisiyle benzerlik göstermekle beraber, nedensellik bağını hukuki bir değerlendirmeye tabi tutması yönünden ayrışır. Bu değerlendirme ile sonuç yönünden nedensel değeri olan bazı hareketlerin aslında faile yüklenemeyeceğini söyler. Çünkü sonucun meydana gelmesi yönünden her hareket aynı değerde değildir¹²⁹.

Honig’e göre bir hareketin bir sonuca sebep olmasından ziyade gayeye uygun olup olmaması önemlidir. İnsan nedenler zincirinin bir halkası değil, ona yön verendir. Nedensellik bağı iki şartla kurulabilir. Birincisi, şart teorisine benzer şekilde, hareketin gerçekleşen sonucun nedeni olmasıdır. İkinci olarak ise, failin nedenler serisine hukukun istediği yönü verme gücüne sahip olmasına rağmen bunu yapmamasıdır. Buna göre failin hareketi subjektif değil, objektif olarak tahlil edilmeli, hareketin gayeye uygun olup olmadığı araştırılmalı ve bunlara göre sonucun faile objektif olarak isnat edilebilmesi gerekmektedir¹³⁰.

Dönmezer, Erman, İçel, Evik, Alacakaptan ve Soyaslan tarafından karma uygun neden teorisi savunulmaktadır. Bu teoriye göre nedensellik bağının, meydana gelen sonucun hareketle gerçekleşmesinin normal ve mutad olup olmadığına yönelik tahlille saptanması gerekir. Bu bağlamda nedensellik bağının varlığı saptanırken iki aşamalı bir değerlendirme yapılmaktadır. Birinci aşama olan objektif değerlendirme yapılırken, hareketin yapıldığı anın koşullarına göre, hareketin sonucu meydana getirmeye elverişli ve uygun olup olmadığına bakılır. İkinci aşama olan subjektif değerlendirme yapılırken ise failin şahsi durumu, bilgi ve tecrübesi doğrultusunda meydana gelen sonucun fail tarafından tasavvur edilip edilemeyeceği incelenir. Bu bağlamda yapılan objektif ile

¹²⁷ Dönmezer, Erman, C.I., a.g.e., 572-578.

¹²⁸ Richard Honig, Yavuz Abadan, “İllyet Nazariyesine Dair”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:2, 1936, 180-184.

¹²⁹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 125-128.

¹³⁰ Honig, Abadan, a.g.m., 181-184.

subjektif değerlendirmenin uygunluk gösterip göstermediğine bakılır. Uygunluk gösterdiği takdirde nedensellik bağının ve kusurluluğun var olduğu sonucu elde edilir¹³¹.

2. Hukuka Aykırılık

a. Genel Olarak

Suçun ikinci unsuru olarak inceleyeceğimiz hukuka aykırılık unsurunun bağımsız bir unsur olup olmadığı geçmişte çok tartışılmış, hatta günümüzde dahi tartışılmaktadır. Geçmişte ve hatta günümüzde dahi “*mazeret sebepleri*”¹³² başlığı altında inceleyenler olmuştur. Bazı yazarlar hukuka aykırılığın suçun kanuni unsuru kapsamında kaldığını, fiilin hukuka uygun olduğu takdirde kanuni tarife uygun olamayacağını, yani tipe uygun eylem varsa hukuka aykırılığın da olacağını söylemişlerdir. Bazı yazarlar ise hukuka aykırılığın maddi unsur kapsamında kaldığını, maddi unsurun ceza hukukuna aykırı fiilleri kapsamı sebebiyle maddi unsurun varlığından söz edebilmek için fiilin hukuka aykırı olmasının şart olduğunu, bu bağlamda hukuka aykırılığın maddi unsuru meydana getiren fiilin içinde bulunduğundan bağımsız bir unsur olamayacağını söylemişlerdir. Bazı yazarlar ise hukuka aykırılığın manevi unsur ve kusurluluk kapsamında kaldığını, bir kimsenin iradi durumunu incelemeyen hareketin hukuka aykırı olup olmadığını tespit etmenin mümkün olmadığını, bir hareketin failin durumuna göre hukuka aykırı veya uygun olabileceğini, bu bağlamda tipe uygun eylem ile hukuka aykırılığın kusurluluğa varmak için bir basamak olduğunu söylemişlerdir¹³³. Daha farklı bir görüşe göre ise hukuka aykırılığı başka bir unsurun alt başlığı olarak değerlendirmenin değil suçun kurucu unsuru olarak kabul etmenin dahi doğru olmayacağı, hukuka aykırılığın bu unsurlardan daha fazlasını ifade ettiği, suçun özü ve hatta ana özelliği olduğu belirtilmektedir¹³⁴.

Bizim esas aldığımız görüşe göre ise hukuka aykırılığı suçun unsurlarına dahil etmeyen yazarların hukuka aykırılığı dar anlamında anlamalarından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, hukuka aykırılık ceza hukukuna aykırılık olarak anlaşılırsa diğer unsurlar içerisinde değerlendirilmesi mümkündür. Ancak hukuka aykırılık yalnız ceza hukukuna

¹³¹ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 593-601; İçel, Evik, a.g.e., 73-74; Soyaslan, a.g.e., 373-376; Alacakaptan, a.g.e., 88-90.

¹³² Faruk Erem, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. Baskı, Güzel İstanbul Matbaası, 1958, 373-391.

¹³³ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, 7. Baskı, 1981, 347-348.

¹³⁴ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku*, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, 2005, 70.

değil, tüm hukuk düzenine aykırılığı ifade eder. Diğer hukuk dalları da bir eylemi hukuka uygun hale getirebilir. İdam hükmünün infazını yerine getiren cellat örneğinde olduğu gibi tipe uygun eylem gerçekleşmiş olsa bile, kamu görevlisinin görevini yerine getirmesi bağlamında hukuka uygunluk nedeni mevcut olduğundan hukuka aykırılık unsuru noksandır. Hukuka aykırılığın bağımsız bir suç unsuru sayılabilmesi için; eylemin ceza kanunundaki tanıma uygun olması ve başka bir hukuk dalınca uygun görülmüş veya emredilmemiş olması gerekir¹³⁵.

Yukarıda açıkladığımız üzere suçun ikinci unsuru hukuka aykırılık unsurudur. Suçun oluştuğundan bahsedebilmek için eylemin hukuka aykırı olması gerekir. Bir eylemin kanundaki tanıma uygun, yani tipik olması hukuka aykırı olduğuna karine teşkil eder. Ancak hukuka uygunluk nedenlerinden herhangi birisi mevcutsa eylem hukuka aykırı olmayacaktır¹³⁶. Burada önemle belirtmek isteriz ki, hukuka uygunluk nedenleri, eylemin tamamlanmasından sonra eylemin hukuka aykırılığını ortadan kaldırmaz. Eylem halihazırda hukuka uygundur¹³⁷. Bu bağlamda aşağıda TCK’de düzenlenen hukuka uygunluk nedenlerini kısaca açıklayacağız.

b. Hukuka Uygunluk Nedenleri

Bu başlıkta TCK m.24, 25 ve 26’da düzenlenen hukuka uygunluk nedenleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

TCK’nin 24. maddesinin 1. fıkrasında “*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez*” denilmek suretiyle bir hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Normda kullanılan “*kanun*” ifadesi salt ceza kanununu değil, tüm kanunları ihtiva etmektedir. Hatta bu ifadenin sadece kanunları değil, tüm pozitif hukuk kurallarını kapsadığı düşünülmektedir. Bu bağlamda cumhurbaşkanlığı kararnamesi, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerin gereğini yerine getiren kişinin eylemi kanun hükmünü yerine getirme kapsamında kabul edilmelidir. Çünkü kişi burada kendisine pozitif hukuk kurallarıyla yüklenen görevi yerine getirmektedir. Kişinin bir hukuk kuralıyla belli bir

¹³⁵ Alacakaptan, a.g.e., 95-98; benzer yönde görüş Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 3-9; İçel, Evik, a.g.e., 85-89; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 369-373.

¹³⁶ İçel, Evik, a.g.e., 83-85.

¹³⁷ Alacakaptan, a.g.e., 98.

davranışta bulunmakla yükümlü kılınmakla birlikte bu davranış sebebiyle cezalandırılması hukuk düzeninin tekliği ilkesine aykırı olacaktır.

TCK'nin 24. maddesinin 2. fıkrasında “Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz” denilmek suretiyle bir başka hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Bu fıkra AY m.137 ile doğrudan ilişkilidir. AY m.137’de belirtilen koşullar yerine getirildiği takdirde, verilen emir hukuka aykırı dahi olsa, emri yerine getiren sorumlu olmayacak, emrin uygulanması hukuka uygunluk nedeni olacaktır. Ancak emri veren yetkili merci yönünden hukuka aykırı emrin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte her ne olursa olsun AY m.137/2’de konusu suç teşkil eden emrin yerine getirilemeyeceği düzenlendiğinden, böyle bir emrin yerine getirilmesi halinde hukuka uygunluk nedeninin var olduğundan bahsedilemez.

TCK'nin 25. maddesinin 1. fıkrasında “Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez” denilmek suretiyle bir başka hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Kanun lafzından da anlaşıldığı üzere meşru savunmanın saldırıya ilişkin dört, savunmaya ilişkin iki olmak üzere toplam altı şartı bulunmaktadır¹³⁸.

TCK'nin 25. maddesinin 2. fıkrasında “Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez” denilmek suretiyle bir başka hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Kanun lafzından da anlaşıldığı üzere zorunluluk halinin tehlikeye ilişkin beş, korunmaya ilişkin iki olmak üzere toplam yedi şartı bulunmaktadır¹³⁹.

TCK'nin 26. maddesinin 1. fıkrasında “Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez” denilmek suretiyle bir başka hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Yeni ceza kanunu hazırlanırken tasarıda “kanundan ve nizamlardan” ve “mesleğin icrasından” doğan

¹³⁸ İçel, Evik, a.g.e., 111-128.

¹³⁹ İçel, Evik, a.g.e., 130-140.

haklardan bahsedilmiş ve bu tercihin maksadı yeterince açıklamadığı görülmüştür¹⁴⁰. Her ne kadar bu hukuka uygunluk sebebi yeni TCK ile kanuna girmiş olsa dahi, hukukun tanınan ve korunan bir hakkın icrasının cezalandırılmayacağı kuralı Roma hukukundan beri kabul edilmektedir. Nitekim hukuk düzeninin hem kişileri kurallara riayet etmeye zorlaması hem de düzenin kişiye sağladığı hakkın kullanılmasını cezalandırması çelişkili bir hale sebebiyet verecektir. Hukuk bir davranışa bir yandan müsaade ederken, diğer yandan yasaklayamaz¹⁴¹. Hakkın kullanılması hukuka uygunluk nedenlerinin belli başlı örnekleri; zilyetliğin korunması, basının haber verme hakkı, iddia ve savunma dokunulmazlığı, tıbbi müdahale, sportif hareketler olarak sayılabilir¹⁴².

TCK'nin 26. maddesinin 2. fıkrasında “*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez*” denilmek suretiyle bir başka hukuka uygunluk nedeni düzenlenmiştir. Hakkın kullanılması gibi, ilgilinin rızası da eski kanunda yer almazken yeni kanuna eklenmiştir. Aristoteles ve Ulpianus'un bahsettiği, Roma ve İslam hukukunda da yer alan eski bir kuraldır¹⁴³.

3. Kusurluluk

Bazı yazarların suçun manevi unsuru başlığı altında inceledikleri, bazı yazarların ise doğrudan suçun unsuru olarak inceledikleri kusurluluk kavramı ceza hukukunda büyük anlam taşımaktadır. İlkel ceza hukukunda sonucun gerçekleşmesi fiilin suç sayılması için yeterli sayılmış, kusurluluk aranmamıştır. Roma hukukunda kusurluluk kavramı ortaya çıkmış ve günümüzdeki ayrımların temeli atılmıştır. Hukuk bilincinin gelişmesiyle bir insanın verdiği zarar ile tabii olaylar ve hayvanların verdiği zarar arasında fark bulunduğu, insanların hareketlerinin sonucunu öngörebildikleri anlaşılmıştır. Bu bağlamda suçun oluşabilmesi için failin zararlı sonucu istemiş olması veya öngörebilecek halde bulunması aranmaya başlanmıştır. Zamanla doğal hukuk akımı “*kusursuz suç olmaz*” kuralını ortaya koymuştur¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Faruk Erem, “Ceza Hukukunda Hakkın Kullanılması”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:41 Sayı:1, 1990, 5-8.

¹⁴¹ Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 36

¹⁴² İçel, Evik, *a.g.e.*, 140-151.

¹⁴³ Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 75-76.

¹⁴⁴ Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 241-243.

Kusurluluk kavramını açıklamaya çalışan psikolojik teoriyi ileri sürenler kusurluluğun türleri olan kast ile taksiri ortak temellere dayandırmaya çalışmışlardır. Bazı yazarlar kastla taksir arasında esasen fark bulunmadığını, taksirin kastın bir türü olduğunu, kastın bazı hallerde tehlikeye yönelik olduğunu ve bu halin de taksir olarak isimlendirildiğini söylemişlerdir. Bazı yazarlar ise kusurluluğun tek halinin bulunduğunu, bu halin sonucun istenmesini gerektiren kast olduğunu, taksir durumunda suçun manevi unsurunun olmaması sebebiyle suç oluşmayacağını söylemişlerdir¹⁴⁵.

Kusurluluk kavramını açıklamaya çalışan diğer görüş olan normatif teoriyi ileri sürenler ise kusurluluğu normlara dayandırmışlardır. Hukuk kuralları birtakım yasaklar koyar veya kişilere bazı ödevler yükler. Kişi bu kurallara uymaz, aykırı hareket ederse normatif bakımdan kusurlu hareket etmiş olur¹⁴⁶.

Tarafımızca benimsenen görüşe göre hukuka aykırılık ile kusurluluk suçun birbirinden farklı unsurlarıdır. Kast şeklindeki kusurlulukta, failin hukuk kurallarına uyup uymadığına ilişkin normatif değerlendirme suçun kusurluluk unsurunda değil, hukuka aykırılık unsurunda incelenmelidir. Dönmezer, Erman ile İçel'in belirttiği gibi, kast şeklindeki kusurlulukta yapılacak araştırma sadece psikolojik olabilir. Ancak taksir şeklindeki kusurlulukta, dikkate ve özen görevine aykırı hareket edilip edilmediğinin araştırılması yönünden normatif teoriden faydalanılması gerekecektir¹⁴⁷.

Kusur yeteneği “*Bir eylemin bir kişiye yüklenebilmesi için, eylemini yaptığı sırada o kişinin sahip bulunması gereken kişisel niteliklerinin bütünüdür*” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴⁸.

Kusur yeteneğini etkileyen bazı haller bulunmaktadır. Yaş küçüklüğü, yaş büyüklüğü, akıl hastalığı, sağır veya dilsizlik, geçici nedenler kusur yeteneğini etkileyen haller olarak tartışılmaktadır¹⁴⁹.

Aşağıda kusur türleri olarak kast ve taksir kısaca açıklanacaktır.

¹⁴⁵ Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 246-248.

¹⁴⁶ Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 248-250.

¹⁴⁷ İçel, *a.g.e.*, 178-179; Dönmezer, Erman, C.II, *a.g.e.*, 250-251.

¹⁴⁸ İçel, *a.g.e.*, 179.

¹⁴⁹ İçel, *a.g.e.*, 180-193.

a. Kast

Kusurluluk kavramı bir anlamda kast kavramı ile bütünleşmiştir. Çünkü bir eylem kural olarak kasten işlendiği takdirde cezalandırılırken, istisnai durumlarda diğer kusur türleri söz konusu olabilir¹⁵⁰. Eski kanunumuz gibi bazı kanunlar kastın tanımını içermezken, yeni kanunumuz gibi bazı kanunlar kastın tanımını içermektedir. TCK'nin 21. maddesinin 1. fıkrasında kast “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Doktrindeki görüşlere ve uygulamaya benzer şekilde, kanuni düzenlemeye göre, kastın bilmek ve istemek olarak iki unsuru olduğu görülmektedir.

Belirttiğimiz üzere kastın birinci unsuru bilme unsuru olup bu unsur öngörme unsuru¹⁵¹ veya düşünme ve öngörme unsuru¹⁵² olarak da adlandırılmaktadır. Daha önce tasavvur teorisini ileri sürenler, kastı, tipe uygun hareketin önceden tasavvur ve idrak edilmesi olarak tanımlamış, ancak teoriye isteme unsurunu dahil etmemişlerdir¹⁵³.

Kastın birinci unsurunun gerçekleşmesi için, failin suçun kanuni tanımındaki unsurları önceden düşünmesi, öngörmesi ve bunları bilerek hareket etmesi şarttır.

Belirttiğimiz üzere kastın ikinci unsuru isteme unsuru olup bu unsur irade unsuru olarak da adlandırılmaktadır. Daha önce irade teorisini ileri sürenler, kastı ayırt eden niteliğin failin sonucu istemiş olması olduğunu, bunun zaten sonucu tasavvur etmeyi kapsadığını söylemişler, ancak istenmiş olan sonucun neden ibaret olduğu ve iradenin neleri kapsadığı konusunda farklı açıklamalarda bulunmuşlardır. Hem tasarruf teorisinin hem irade teorisinin bazı yönlerden eleştirilmesi sonucunda, bilinç ve irade teorisi ortaya atılmış ve her iki teorinin bağdaştırılması gerektiği ileri sürülmüştür¹⁵⁴.

Failin suçun kanuni tanımındaki unsurları önceden düşünmesi ve öngörmesi, bunları istediği anlamına gelmemektedir. Bilmek, öngörmek farklıdır; istemek farklıdır. Kastın ikinci unsurunun gerçekleşmesi için, failin suçun kanuni tanımındaki öngördüğü unsurları istemesi de gerekir.

¹⁵⁰ Kayıhan İçel, “Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli Kast”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:6 Sayı:12, 2007, 69-70.

¹⁵¹ İçel, a.g.e., 193.

¹⁵² Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 265.

¹⁵³ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 257-260.

¹⁵⁴ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 260-265.

Kast çeşitli yönlerden tasnif edilmiş ve bazı ayrımlara tabi tutulmuştur. Bu ayrımların bazılarını aşağıda kısaca açıklayacağız.

Bu ayrımlardan birisi genel ve özel kast ayrımıdır. Genel kast; kastın bilme ve isteme şeklindeki iki unsurunun mevcut olduğu, kasten işlenmesi gereken bütün suçlarda bulunması gereken kast şeklidir. Özel kast ise, kastın bilme ve isteme şeklindeki iki unsurunun mevcut olmasının dışında kanunda belirlenen bir saikle hareket edilmiş olması aranır¹⁵⁵.

Bu ayrımlardan bir diğeri ise doğrudan ve olası kast ayrımıdır. Fail, düşündüğü, kesin olarak öngördüğü, dolayısıyla meydana geleceğini bildiği sonucu isteyerek gerçekleştirirse doğrudan kastla hareket etmiş olur¹⁵⁶. Bazı hallerde ise fail birden çok sonucu düşünmüş ve öngörmüş olabilir. Ancak failin asıl amacının yanında gerçekleşmesi zorunlu olan başka ikincil sonuçlar da vardır. Bu halde failin bu ikincil sonuçları da istediği kabul edilir ve bu kast türüne “*ikinci derecede doğrudan kast*” adı verilir¹⁵⁷.

Failin, gerçekleşmesini istemediği bir sonucu, gerçekleşmesinin ciddi bir şekilde mümkün olması sebebiyle öngördüğü halde, yaptığı bir hareketle meydana getirmesi halinde olası kastla hareket ettiği kabul edilir¹⁵⁸. Ayrıca failin gerçekleşmesini istediği asıl sonucun yanında gerçekleşmesi olası ikinci sonuçlar da söz konusu olabilir. Fail bu ikincil sonuçların gerçekleşme olasılığını öngörmesine rağmen kayıtsız kalmış, bunların gerçekleşmesini göze almışsa yine olası kastla hareket etmiş olur¹⁵⁹.

b. Taksir

TCK’nin 22. maddesinin 2. fıkrasında taksir “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Taksirin hukuki temelini açıklamaya yönelik olarak kişiden kişiye değişen birçok teoriye ortaya atılmıştır. Biz burada sadece doktrin ve uygulamada en çok benimsenen

¹⁵⁵ Alacakaptan, a.g.e., 156; Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 283.

¹⁵⁶ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 270-272, 287; İçel, a.g.m., 64; Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 153-155.

¹⁵⁷ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 270-272.

¹⁵⁸ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 155-157; Alacakaptan, a.g.e., 157-158.

¹⁵⁹ İçel, a.g.m., 65; Soyaslan, a.g.e., 449-450.

öngörebilme teorisinden kısaca bahsedeceğiz. Bu teoriye göre taksir üç esasa dayanmaktadır. Bunlardan birincisi hareketin iradi olmasıdır. Diğerleri ise zararlı sonucun öngörülmemiş olması, ancak öngörmenin mümkün olmasıdır. Burada öngörebilmenin konusu sonuçtur. Failin, kişisel yetenekleri ile kanunun koyduğu düzen ve kurallar doğrultusunda, gerçekleşen sonucu öngörebilme imkanına sahip olduğu halde öngörmemesi taksir şeklinde kusurlu olduğunu gösterecektir¹⁶⁰.

Taksirin kaç unsurdan oluştuğuna ilişkin farklı görüşler olmakla birlikte biz altı unsurdan oluştuğunu kabul ederek kısaca hepsini açıklamaya çalışacağız.

Taksirin birinci unsuru bir eylemin taksirle işlenmesi halinde cezalandırılacağına ilişkin kanunda açık bir hükmün bulunmasıdır. Kastı açıklarken de bahsettiğimiz üzere kusurluluk kavramı bir anlamda kast kavramı ile bütünleşmiş olup taksir istisnaidir¹⁶¹. TCK'nin 22. maddesinin 1. fıkrasında “*Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır*” düzenlemesi getirilmek suretiyle bu durum açıkça ifade edilmiştir.

Taksirin ikinci unsuru dikkat ve özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesidir. Meydana gelen sonuçtan sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, bu sonuca dikkate ve özen yükümlülüğüne aykırı davranışın sebep olması gerekir. Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı bir davranış yoksa taksir şeklinde kusurluluk yoktur¹⁶². Dikkat ve özen yükümlülüğü ise pozitif hukuk kurallarından doğabileceği gibi, toplumun tümünü veya bir kısmını içine alan sosyal yaşamdan veya deneyimden de doğabilir¹⁶³.

Taksirin üçüncü unsuru sonucun öngörülebilir nitelikte olmasıdır. Bu unsur taksirin sınırını oluşturmaktadır. Şöyle ki; gerçekleşen sonuç öngörebilme kabiliyetinin dışında ve öngörülemeyecek bir halde ise, burada taksir değil kaza veya tesadüf mevcuttur. İnsanları öngörülebilir olmayan bir sonuçtan sorumlu tutmak makul değildir. Öngörülemez bir sonucun gerçekleşmesi halinde failin kusurluluğundan bahsedilmesi de mümkün değildir¹⁶⁴.

Taksirin dördüncü unsuru hareketin iradiliğidir. Taksir şeklinde kusurluluktan bahsedebilmek için hareketin iradi olması gerekir. Başkalarına zarar verme ihtimali

¹⁶⁰ İçel, a.g.e., 203-204; Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 303-314.

¹⁶¹ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 314-315.

¹⁶² Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 346-349.

¹⁶³ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 303-314.

¹⁶⁴ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 323-324.

bulunan eylemlerde bulunan kişilerin daha dikkatli davranması gereklidir. İnsanlar dikkatli davranma, bir şeyi unutmama kabiliyetlerine sahip olmalarına rağmen bu dikkat ve özeni göstermedikleri takdirde, bu hareketin iradi olmadığından bahsedilemez. Hekimin, hastanın vücudunda gaz bezi unutulması halinde hareketinin iradi olduğunu, ancak ani bir rahatsızlık geçirmesi sebebiyle gaz bezini alamaması halinde hareketinin iradi olmadığını söyleyebiliriz¹⁶⁵.

Taksirin beşinci unsuru sonucun iradi olmamasıdır. Bu unsur taksir ile olası kastı birbirinden ayıran noktadır. Sonuç herhangi bir şekilde irade dahilindeyse taksir şeklinde değil kast şeklinde kusurluluk vardır. Ancak sonuç öngörülmüş olsun veya olmasın, taksirden bahsedebilmek için sonucun istenmemesi gerekir¹⁶⁶. Taksirli suçlarda failin cezalandırılabilmesi için sonucun gerçekleşmesi şarttır. Sonuç gerçekleşmediğinde taksirli suçlara teşebbüs cezalandırılmaz¹⁶⁷.

Taksirin altıncı ve son unsuru ise hareket ile sonuç arasında nedensellik bağının bulunmasıdır. Bu unsur yönünden nedensellik bağına ilişkin belirttiğimiz hususlar uygulanır.

Taksirin iki türü bulunmaktadır. Bunlar taksir ve bilinçli taksirdir.

TCK'nin 22. maddesinin 3. Fıkrasında bilinçli taksir “*kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hali*” şeklinde tanımlanmıştır.

Taksir halinde, fail objektif dikkat ve özen yükümlülüğüne uygun davranmamış, hukuka aykırı sonucu öngörmesi gerekirken öngörmemiş, tahmin etmemiş, hiç düşünmemiştir. Bilinçli taksir halinde, fail hukuka aykırı sonucun gerçekleşme ihtimalini genel olarak öngörmesine, tahmin edebilmesine rağmen somut olayda bunun gerçekleşmeyeceği kanısıyla hareketine devam etmiştir. Failin bu şekilde davranmasının nedeni kendi yeteneğine, talihine, deneyimine olan güveni olabilir¹⁶⁸.

Bilinçli taksir ile olası kastın arasındaki sınır ise sonucun iradiliğidir. Bilinçli taksir halinde, fail genel olarak öngördüğü sonucun meydana gelmesini istememiş, yeteneğine olan güvenle sonucun gerçekleşmeyeceğine inanmıştır. Olası kast halinde ise fail hukuka aykırı sonucun gerçekleşebileceğini öngörmüş, gerçekleşmemesi

¹⁶⁵ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 315-316.

¹⁶⁶ İçel, a.g.e., 210-211.

¹⁶⁷ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 316-317.

¹⁶⁸ İçel, a.g.e., 213-214; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 349-350.

konusundaki iradesi kuvvetli bir kanı seviyesine ulaşmamış, ümit düzeyinde kalmış, hatta çoğu zaman kayıtsızlık, önemsememe şeklinde belirmiş, olursa olsun düşüncesiyle hareket edilmiştir¹⁶⁹.

II. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SUÇLARIN VE KABAHAHLERİN İNCELENMESİ

Suç ve kabahat ayırımına ilişkin başlıkta niceliksel ve niteliksel görüşlerden kısaca bahsedilmiş, “İdari Ceza Hukuku” olarak da isimlendirilen bu hukuk dalının ceza hukukuna yakınlık gösterdiği, temel ilkelerinin ceza hukukunun temel ilkelerinden esinlendiği ifade edilmiştir. Aralarındaki ayırımın ise öze ilişkin değil biçimsel açıdan ele alınması gerektiği, suçlar ile kabahatlerin yaptırımlarının birbirinden farklı olduğu, suç işlenip işlenmediğine ve cezasına karar veren makamlar ile kabahat işlenip işlenmediğine ve cezasına karar veren makamların farklı olduğunu belirtilmiştir.

Bu başlıkta vergi kabahatlerinin niteliğinden, VUK’ta düzenlenen vergi kabahatleri olarak vergi ziyai, genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinden, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarından ve bu bağlamda bu suçu oluşturan eylemlerin tümünden genel hatlarıyla bahsedilecektir.

A. VERGİ USUL KANUNU’NDA YER ALAN KABAHAHLER

Vergi kabahatleri VUK’ta düzenlenen kabahatlerdir. Bunlar; vergi ziyai, genel ve özel olmak üzere usulsüzlük kabahatleridir. VUK m. 344’ün “*Vergi ziyai suçu ve cezası*” olan başlığı, yeni TCK ve KK’ye uyum doğrultusunda, 2008 senesinde “*Vergi ziyai cezası*” olarak değiştirilmiştir. Bahsettiğimiz vergi kabahatleri eski sistem sebebiyle “*İdari suç ve cezalar*”¹⁷⁰ veya “*İdari vergi suçları*”¹⁷¹ başlıkları altında incelenmiştir. Günümüzde halen vergi suçlarını vergi kanunlarının ihlali bağlamında değerlendirerek

¹⁶⁹ İçel, a.g.e., 214; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 350-352.

¹⁷⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, 2007, 77-79.

¹⁷¹ Şükrü Kızılot, Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, 2013, 115-118; Kamil Mutluer, Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, 92-103.

“idari vergi suçları” ve “kamusal vergi suçları” olarak ayıran ve bunları “mali suç” ve “ceza hukuku anlamında suç” olarak niteleyen yazarlar bulunmaktadır¹⁷².

1. Vergi Kabahatlerinin Niteliği

Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı kanunlarla, kamu giderlerini finanse etmek amacıyla, kişilerden karşılıksız olarak aldığı parasal değerler olarak kısaca tanımlanabilir¹⁷³. Vergi kabahatleriyle korunan hukuki yararın genelde vergisel idari düzeni korumak, özelde ise kamu giderlerinin finanse edildiği hazinenin yararı bağlamında kamu yararını sağlamak olduğunu söyleyebiliriz¹⁷⁴. Bu bağlamda vergi kabahatleriyle vergi kaybının engellenmesi doğrultusunda idari düzeni korumak amaçlanırken, vergi suçlarıyla kamu düzeninin korunması amaçlanmaktadır¹⁷⁵.

Vergi kabahatlerinde hazine doğrudan maddi zarar görebilir. Buna kanunda vergi ziyayı denilmiştir. Bazı durumlarda ise hazinenin doğrudan maddi zararı olmazken, maddi zararın meydana gelme tehlikesine yönelik idari düzen tehdit edilmiş olabilir. Buna ise kanunda usulsüzlük denilmiştir¹⁷⁶.

Vergi cezalarıyla amaçlanan hazinenin gördüğü zararı tazmin etmek ya da zam almak değildir. Amaç zarardan daha yüksek tutarda karşılık alarak idari düzeni bozanı, kabahat işleyeni cezalandırmak ve kabahatleri önlemektir¹⁷⁷. Danıştay da bir içtihatları birleştirme kararında “Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat yada zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür¹⁷⁸” diyerek bu düşüncede olduğunu belirtmiştir. Zararın giderilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi aslına gecikme faizi uygulanmaktadır. Kabahatlinin ölümü halinde mirasçılar vergi aslı ve gecikme faizinden sorumlu olurken, vergi cezasından sorumlu olmamaktadır. Bu durum bize vergi aslı ve gecikme faizinin

¹⁷² Emre Burçkin, *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları Vergi Kabahatleri-Suçları ve İdari Yaptırımlar*, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, 2023, 340-341.

¹⁷³ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Ekin Yayınevi, 2021, 127.

¹⁷⁴ Şenyüz, a.g.e., 58.

¹⁷⁵ Şenyüz, a.g.e., 59; Kızılot, Taş, a.g.e., 114-115.

¹⁷⁶ Şenyüz, a.g.e., 59.

¹⁷⁷ Sahir Erman, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:5, 1959, 207-208; Şenyüz, a.g.e., 59; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019, 390.

¹⁷⁸ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 12.09.1980 tarih, 1977/1 E., 1980/2 K.

hazinenin zararına karşılık olarak alındığını, vergi cezasının ise zararı karşılamayı amaçlamadığını göstermektedir¹⁷⁹. Ancak vergi cezalarının hukuki niteliği hakkında çeşitli farklı görüşler de bulunmaktadır¹⁸⁰.

Suç işlenip işlenmediğinin tespiti ve ceza verilebilmesi için ceza muhakemesine göre bir yargılamanın gerektiği, ancak kabahatlerin tespiti ve ceza verilebilmesi için bir yargılama gerekmediği belirtilmiştir. Kabahatleri kanunda işaret edilen makamlar tespit eder ve cezalandırır. Vergi kabahatleri yönünden ise cezalandırma yetkisine haiz idare VUK m.365 gereğince mükellefin bağlı olduğu vergi daireleridir.

Vergi ceza hukuku genel ceza hukukunun bir bölümüdür. Vergi kabahatleri de idari ceza hukukunun bir bölümüdür. Kusurlu eylemleri cezalandırma amacı yönünden bakıldığında vergi hukuku ile ceza hukuku birleşmektedir. Bu bağlamda vergi ceza hukukunda açık hüküm bulunmadıkça, genel ceza hukukunun hükümlerinin vergi ceza hukukuna da uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi kabahatlerinin kusurluluk unsuru açık bir şekilde düzenlenmediğinden genel ceza hukukunun taksire ilişkin hükümlerin vergi ceza hukukunda da uygulanabileceği söylenebilir¹⁸¹. Kaldı ki KK’de aksine kanunda açık bir düzenleme bulunmadığı takdirde kabahatlerin hem kasten hem taksirle işlenebileceği belirtilmiştir¹⁸². Bu madde ile ceza sorumluluğunun kural olarak kastın varlığına bağlı olduğuna, taksir şeklinde kusurluluğun cezalandırılabilmesi için bunun kanunda açıkça düzenlenmesinin zorunlu olduğuna ilişkin ilkedden ayrılınmıştır¹⁸³. VUK’ta vergi kabahatleri yönünden aksine düzenleme yapılmaması sebebiyle vergi kabahatleri hem kasten hem taksirle işlenebilir¹⁸⁴.

Danıştay yakın tarihli bir kararında “*Fıkırdaki yapılan düzenlemeye bakıldığında; vergi ziyasına sebebiyet veren her vergi mükellef ve sorumlusunun, kusurlu olsun veya olmasın, bu suçu işlemiş kabul edilerek, vergi ziyası cezasına muhatap kılınacağı, düzenlemenin sözel yorumu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla; vergi ziyasına sebep olan, bir başka ifade ile, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi*

¹⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., 59.

¹⁸⁰ Farklı görüşlere kısaca göz atmak için Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019, 174-176; Mutluer, Kuzeyli, a.g.e., 25-37.

¹⁸¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 396.

¹⁸² KK m.9’a göre “Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir.”

¹⁸³ Erdener Yurtcan, *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, 2. Baskı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2016, 61-65.

¹⁸⁴ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 522-527.

veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren her vergi mükellef ve sorumlusunun, 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinde kusur aranmaması nedeniyle, ortaya çıkan vergi ziyaından sorumlu tutulacağı açıktır.¹⁸⁵” diyerek hukuk teorisini ve KK’yi dikkate almamıştır. Kusurluluk suçların ve kabahatlerin bir unsuru olup suçu ve kabahati düzenleyen kanun metninde belirtilmesinin gereği yoktur. Kanunda belirtilmemesi vergi kabahatlerinde kusur aranmayacağı anlamına gelmemektedir¹⁸⁶.,

2. Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatleri temelde vergi ziyayı ile usulsüzlük kabahatleri olarak iki başlıkta toplanmaktadır. Usulsüzlük kabahatleri ise kendi içinde genel ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri de kendi içinde birinci ve ikinci derece olarak ikiye ayrılmaktadır.

a. Vergi Ziyayı Kabahati

VUK’un 341. maddesinde vergi ziyayı “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyayı kabahatinin unsurlarını aşağıda kısaca açıklamaya çalışacağız.

Vergi ziyayı kabahatinin tipe uygun eylem unsurunun birinci alt unsuru hareket yönünden baktığımızda esasen vergi ziyayı sonucuna sebep olan her davranış hareket olarak kabul edilebilir. Ancak hareketin işleniş biçimi verilecek cezayı etkilemektedir. Hareketin niteliğine göre vergi ziyayı cezası üç farklı derecede olabilmektedir. Bu bağlamda vergi ziyayı kabahati ağır, orta, hafif nitelikli hareketler olarak incelenmektedir. Ağır ve hafif nitelikli hareketlerin neler olduğu kanunda tahdidi sayılmış olduğundan bağlı hareketlidirler. Orta nitelikli hareketler yönünden kanunda bir sınırlama getirilmediğinden serbest hareketlidirler. Hepsini bir arada değerlendirdiğimizde ise vergi

¹⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi, 23.09.2021 tarih, 2019/2252 E., 2021/4362 K.; aynı yönde Danıştay 4. Dairesi, 10.12.2019 tarih, 2018/6583 E., 2019/8505 K. ve temyizden incelenmesine ilişkin Danıştay VDDK, 02.12.2020 tarih, 2020/1063 E., 2020/1306 K.

¹⁸⁶ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 523-524.

ziyayı kabahatinin serbest hareketli olduğunu söyleyebiliriz¹⁸⁷. Bu hareketler yapılması yasak olan hareketin gerçekleştirilmesi suretiyle icrai şekilde gerçekleştirilebileceği gibi yapılması emredilen bir hareketin yapılmaması suretiyle ihmali şekilde de gerçekleştirilebilir¹⁸⁸.

VUK'un m. 344/2 fıkrasına göre “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” Bunlar ağır nitelikli hareketler olarak kabul edilmektedir. Bu fıkra gereğince vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen kanun maddesindeki eylemlerin işlenmesi ile vergi ziyasına sebep olunması halinde ceza üç kat uygulanacaktır. İştirak edenlere ise bir kat uygulanacaktır. Bu eylemler aşağıda vergi kaçakçılığı suçları ve unsurları başlığında incelenecektir.

VUK'un m.3 44/3 fıkrasına göre “*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” Bu ise cezası az olması sebebiyle hafif nitelikli hareket olarak kabul edilmektedir. Beyanname verme süresi geçtikten sonra “*pışmanlık ve ıslah*” yoluna başvurarak verilen beyannameden sonra 15 günlük süre içinde tüm borcun ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası uygulanmamaktadır. Bu yapılmadığı veya VUK m.371 normuna aykırı davranıldığı hallerde ½ oranında ceza uygulanacaktır. VUK dışında çeşitli özel kanunlarda da hafif nitelikli hareketler düzenlenmiştir¹⁸⁹.

Orta nitelikli hareketler, ağır ve hafif nitelikli hareketler gibi kanunda açıkça belirlenmemiştir. Alt paragrafta inceleyeceğimiz kabahatin eylem unsurunun alt unsuru olan sonuç olarak vergi ziyayı gerçekleştirmişse, hareket alt unsuru bakımından ağır ve hafif nitelikli olmayan tüm hareketler orta niteliktedir¹⁹⁰.

Vergi kabahatlerinin niteliği başlığında bazı vergi kabahatlerinde hazinenin zarar görebileceğinden ve buna kanunda vergi ziyayı denildiğinden bahsedilmiştir. Vergi ziyayı kabahati tipe uygun eylem unsurunun ikinci alt unsuru sonuç yönünden incelendiğinde; bu kabahatinin işlenebilmesi için ortada bir vergi ziyasının mevcut olması, yani hazineye

¹⁸⁷ Şenyüz, a.g.e., 91-92.

¹⁸⁸ Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, 2010, 50-51.

¹⁸⁹ Murat Batı, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 174-176.

¹⁹⁰ Şenyüz, a.g.e., 119-120.

bir zarar verilmiş olması şarttır. Bu bağlamda vergi ziyayı kabahati bir zarar kabahatidir. Bu zarar hazinenin vergi alacağına geç veya eksik kavuşması şeklinde olabileceği gibi verginin haksız yere geri verilmesine sebep olunması şeklinde de gerçekleşebilir¹⁹¹.

Ortaya çıkan vergi ziyayı sonucu ile gerçekleştirilen hareket arasında nedensellik bağının mevcut olması hali vergi ziyayı kabahatinin tipe uygun eylem unsurunun üçüncü alt unsurudur. Bu kabahat sonucu hareketten ayrı bir kabahat olduğundan nedensellik bağının tespiti önemlidir¹⁹². Nitekim Danıştay da bir kararında “...*vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyayı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır.*”¹⁹³ diyerek bu hususa vurgu yapmıştır.

Vergi ziyayı kabahatinin ikinci unsuru hukuka aykırılık unsurudur. KK’de bu unsur yönünden TCK’ye atıf yapılmıştır¹⁹⁴. Burada hukuka aykırılık salt vergi ceza hukukuna aykırılığı değil, tüm hukuk düzenine aykırılığı ifade etmektedir. Daha önce açıkladığımız şekilde tüm alt unsurlarıyla birlikte gerçekleşmiş tipe uygun eylemin hukuka aykırı olduğu karine olarak kabul edilir. Herhangi bir hukuka uygunluk sebebi mevcut olmadığı takdirde de eylem hukuka aykırı olacaktır. Bu kabahat yönünden hukuka uygunluk nedenlerinin gerçekleşme ihtimali düşük gözükmemektedir. Ödeme güçlüğü yönünden çok zor bir halde olan mükelleflerin kazancını beyan etmemesi veya eksik beyan etmesi durumunda zorunluluk hali hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin tartışmalar ve buna yönelik Almanya, Finlandiya, İtalya’da olumlu bazı uygulamalar bulunmaktadır¹⁹⁵.

Vergi ziyayı kabahatinin üçüncü ve son unsuru kusurluluktur. Vergi kabahatlerinin niteliği başlığında da bu husustan kısaca bahsedilmiştir. Farklı görüşler de bulunmakla beraber, kabahatin işlenebilmesi için kast veya taksir şeklinde kusurluluğun zorunlu

¹⁹¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 392-395.

¹⁹² Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, 2023, 217.

¹⁹³ Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2012 tarih, 2008/4440 E., 2012/1136 K.

¹⁹⁴ KK m.12’ye göre “Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.”

¹⁹⁵ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 551-554.

olduğuna yönelik Şenyüz¹⁹⁶, Özen¹⁹⁷, Bayraklı¹⁹⁸, Kaşıkçı ve Rençber’in¹⁹⁹ görüşlerini benimsemekteyiz. Nitekim KK m. 9 da bu görüşü desteklemektedir.

VUK m. 369’ta düzenlenen “yanılma ve görüş değışikliği” halleri kusurluluğu ortadan kaldıran hallerdendir. Yetkili idari makamların mükellefi özelge, genel tebliğ veya sirküler aracılığıyla yanlış bilgilendirmesi, yanılması halinde mükellef cezalandırılmaz. Ayrıca yerleşik bir hal almış içtihatlarla dayanılarak uygulama yapılması ve yargının bu konuda görüş değıştirmesi halinde, içtihat değışikliğinden önceki uygulamalar yönünden mükellef cezalandırılmaz. Nitekim Danıştay bir kararında; derneklerin dil kursu düzenleme şeklindeki faaliyetinin iktisadi işletme sayılmadığına ilişkin 8 yıl boyunca verilen kararlara göre hareket eden derneğe, daha sonra aksi yönde verilen içtihadı birleştirme kararına dayanılarak ceza uygulanamayacağını belirtmiştir²⁰⁰. VUK’taki bu düzenlemenin hümanist doktrine uygun olduğu, bireye değeri ve üstünlük verdiği söylenebilir²⁰¹.

Türkiye İş Bankası A.Ş. başvurusu olarak da isimlendirilen bir başka dosyada, vergi müfettişlerinin banka şubelerinin yardımlaşma sandık vakfına yaptığı katkı ödemelerini ücret olarak değeriendirmesi ve bankaya vergi ziyai cezası uygulanması üzerine AYM “*Vakfın kurulduğu 1974 yılından vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Vergi İdaresinin, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının bulunmaması, Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamında menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret*

¹⁹⁶ Şenyüz, a.g.e., 132-133.

¹⁹⁷ Özen, a.g.e., 218-220.

¹⁹⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:1 Sayı:1, 1999, 133-135.

¹⁹⁹ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 515-524.

²⁰⁰ Danıştay 7. Dairesi, 03.11.1998 tarih, 1998/881 E., 1998/3608 K.

²⁰¹ Sahir Erman, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:15, 1968, 85.

kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.²⁰²” diyerek bankanın mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, ödenen vergi, gecikme faizi ve cezaların başvurucuya tazminat olarak ödenmesine karar vermiştir. Bu karar mülkiyet hakkının sınırlandırılması kapsamında müdahalenin hukuki dayanağının belirliliğine ve öngörülebilirliğine ilişkin olmakla birlikte AYM’nin hukukiliği ne kadar ciddiye aldığını göstermektedir²⁰³. Ayrıca idari yargı hukuk kurallarını doğru yorumlamış ve vergi ziyayı oluşturduğu sonucuna varmış olsa dahi kararda belirtilen somut koşullar karşısında mükellefin kusurlu olduğundan bahsedilmesi mümkün olmadığından kabahatin unsurlarının oluşmadığı kanaatindeyiz.

VUK m. 373’e göre mücbir sebeplerin varlığı da kusurluluğu ortadan kaldıran hallerdendir. Mücbir sebepler VUK m. 13’te 4 bent halinde düzenlenmiştir²⁰⁴.

Yanılma, görüş değişikliği ve mücbir sebep hallerinde kabahatin diğer tüm unsurları gerçekleşse dahi mükellefin kusurlu olduğundan bahsedilmesi mümkün olmadığı için ceza uygulanamaz. Ancak vergi aslı tarh ve tahsil edilebilir²⁰⁵.

b. Usulsüzlük Kabahati

VUK’un 351. maddesinde usulsüzlük “*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*” olarak tanımlanmıştır. 5432 sayılı mülga kanunda ise usulsüzlük “*vergi ziyasına sebebiyet verilmeksizin vergi kanunlarına aykırı harekette bulunulması*” olarak tanımlanmaktaydı. Mükellefler, vergi kanunlarındaki usule aykırı bazı hareketleri gerçekleştirmiş olmalarına rağmen vergi ziyayı sonucu meydana gelmemiş olabilir. İşte bu hallerde usulsüzlük cezası söz konusu olmaktadır²⁰⁶. Usulsüzlük kabahatinin vergi ziyayı sonucu olmamasına rağmen, vergi ziyayı sonucunun gerçekleştiği

²⁰² Anayasa Mahkemesi, 12.11.2014 tarih, başvuru numarası 2014/6192.

²⁰³ Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı – Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi 6*, 1. Baskı, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, 117-125.

²⁰⁴ VUK m.13’e göre “Mücbir sebepler:

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

²⁰⁵ Şenyüz, a.g.e., 276.

²⁰⁶ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, 2021, 159.

hallerde usulsüzlük kabahati de gerçekleşebilir ve usulsüzlük ile vergi ziyai cezaları birlikte kesilebilir²⁰⁷. Ancak VUK m.336/1 gereğince tek bir hareket ile hem genel usulsüzlük gerçekleştirilmiş hem de vergi ziyai sonucu meydana gelmişse, miktar itibariyle ağır olan cezanın uygulanması gerekmektedir.

Vergi kanunlarının yüklediği usule ilişkin ödevler sadece mükellefiyetle alakalı değildir. Yüklenen ödevi yerine getirmeyen herkesin usulsüzlük kabahati işlemesi mümkündür. Bu bağlamda usulsüzlük kabahati mahsus (özü) bir kabahat değildir. Örneğin bir tacirle tüketici arasındaki alım satım ilişkisinde, işleme ilişkin olarak tacir belge düzenlememiş, tüketici de belge almamışsa, her iki taraf da özel usulsüzlük kabahati işlemiş olacaktır²⁰⁸.

Usulsüzlük kabahatlerine ilişkin hareketler VUK m. 352 ve m. 353'te düzenlenmiştir. VUK m. 352 başlığında usulsüzlük tabiri, m. 353 başlığında özel usulsüzlük tabiri kullanılmıştır. Bu bağlamda aslında kanunda genel usulsüzlük tabiri kullanılmamakla birlikte doktrinde genel ve özel ayrımı yapılarak incelenmiş olup tezde de bu ayrım kullanılacaktır. Alt başlıklarda genel ve özel usulsüzlüklere ilişkin hareketler kısaca açıklanacaktır.

Kişiler vergi kanunlarının usule ilişkin düzenlemelerine aykırı davranarak vergi ziyainın gerçekleşmesine elverişli ortam oluşturmaktadırlar. Bu halde henüz vergi ziyai gerçekleşmemiş olmasına rağmen gerçekleşmesine yönelik bir tehlike mevcuttur. Bu bağlamda usulsüzlük kabahati maddi zararın meydana gelmesine yönelik tehlike kabahatidir²⁰⁹. Bu bağlamda kabahatin koruduğu hukuksal değer ise bahsedilen tehlikeyi önleyerek vergi kanunlarına uyulmasını sağlamak ve kamu yararadır²¹⁰.

Açıkladığımız üzere usulsüzlük kabahatinde vergi ziyai sonucunun gerçekleşmesi aranmamıştır. Vergi kanunlarının yüklediği usule ilişkin ödev yerine getirilmediği anda usulsüzlük kabahati gerçekleşmektedir. Bu bağlamda Karakoç'un usulsüzlük kabahatinin sonucu harekete bitişik bir kabahat olduğu görüşünü benimsemekteyiz²¹¹. Çünkü her suç ve kabahatin mutlaka bir sonucu bulunmaktadır. Usulsüzlük kabahatinin sonucu da bir üst paragrafta açıklanan tehliktir. Vergi kanunlarının yüklediği usule ilişkin

²⁰⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., 109.

²⁰⁸ Şenyüz, a.g.e., 144.

²⁰⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 399.

²¹⁰ Özen, a.g.e., 225-226.

²¹¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 400.

yükümlülüğün yerine getirilmediği anda bu tehlike ortaya çıkmakta, yani sonuç gerçekleşmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinin kanuni tanımında tehlikenin açıkça belirlenmediği, gerçek bir tehlikenin meydana gelip gelmediğinin araştırılmasına gerek bulunmadığı için soyut tehlike kabahati olduğunu düşünmekteyiz. Sonuçsuz suç/kabahat olabileceğini kabul eden teorik yaklaşıma göre ise usulsüzlük kabahatlerinin sırf hareket kabahati olduğu iddia edilmektedir²¹².

Usulsüzlük kabahatine nedensellik bağı yönünden bakıldığında üst paragrafta açıklanan suçların/kabahatlerin sonuçlu veya sonuçsuz olmasına ilişkin ayrım burada da etkisini göstermektedir. Bu kabahatin sırf hareket kabahati olduğunu belirten Özen'e göre nedensellik bağının tespiti önem taşımamaktadır²¹³. Kanaatimizce sırf hareket kabahati olduğunun kabulü halinde, kabahatin sonucu olmadığı da kabul edildiğinden, ortada tespit edilebilecek bir nedensellik bağı bulunmadığını ifade etmek daha doğru olacaktır. Ancak biz bu görüşte değiliz. Zarar kabahatleri ile tehlike kabahatleri birbirinden farklıdır. Sonucu harekete bitişik olan usulsüzlük kabahatlerinde, hareket gerçekleştiği anda sonuç da meydana geldiğinden, artık ayrıca hareket ile sonuç arasında bir nedensellik bağı bulunup bulunmadığının araştırılmasına gerek yoktur²¹⁴.

Usulsüzlük kabahatinin hukuka aykırılık unsuruna yönelik olarak vergi ziyai kabahatinde bahsettiklerimiz çoğunlukla burada da geçerlidir. Belirteceğimiz usulsüzlük hareketlerini içerir tipe uygun eylemin gerçekleşmesi hukuka aykırı olduğuna karine teşkil eder. Herhangi bir hukuka uygunluk sebebi mevcut olmadığı takdirde de eylem hukuka aykırı olacaktır. Örneğin VUK m.148'te bilgi verme yükümlülüğü düzenlenmiş olup bu yükümlülüğe uymamak usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir. Ancak VUK m.151 ile avukat, hekim gibi bazı meslek mensuplarından belli konularda bilgi istenemeyeceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda bilgi istenilmesi halinde meslek mensubunun bilgi vermemesi hali hakkın kullanılması bağlamında hukuka uygunluk sebebi olup özel usulsüzlük kabahatinin işlendiğinden bahsedilemez²¹⁵.

²¹² Özen, a.g.e., 227; Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 650; Şenyüz, a.g.e., 145'te genel usulsüzlük için hareket kabahati derken 170'de özel usulsüzlük için neticesi harekete bitişik kabahat demektir.

²¹³ Özen, a.g.e., 263.

²¹⁴ Ali Hakan Evik, *Sermaye Piyasası Araçlarının Değerini Etkileyebilecek Aldatıcı Hareketler Yapma (Manipülasyon) Suçları*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004, 185-186; İçel, a.g.e., 67-68.

²¹⁵ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 650.

Usulsüzlük kabahatinin son unsuru kusurluluktur. Bu kabahatin işlenebilmesi için de kusurluluk zorunludur. Vergi kanunlarının yüklediği usule ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi halinin en azından taksir şeklinde kusurlu olmayı gerektirdiğinin karine olarak kabul edilebileceğini düşünmekteyiz. Şenyüz’ün fiilin doğası gereği işlenmesi sırasında taksirin var olduğu şeklindeki görüşünün²¹⁶, Karakoç’un usulsüzlük kabahatlerinde kusurluluk aranmasının şart olmadığı şeklindeki görüşünün²¹⁷, Candan’ın idarenin ceza kesmek için kusurun varlığının ispatlamasının gerekli olmadığı şeklindeki görüşünün²¹⁸ bizim karine şeklinde ifade ettiğimiz görüşün başka bir dille ifadesi olduğu kanaatindeyiz. Ancak karinenin aksi, yani kusurlu olunmadığı ispat edilebilir. Nitekim Danıştayın “...davacının kusuru bulunduğundan bahsedilemeyeceğinden kesilen vergi ziyayı cezasında da hukuka uyarlık bulunmamaktadır...”²¹⁹ şeklinde kararları vardır. Buna ilişkin olarak vergi ziyayı kabahati başlığında yanılma ve görüş değişikliği ile mücbir sebeplere yönelik belirtilen düşüncelerimiz usulsüzlük kabahatinde de geçerlidir.

(1) *Genel Usulsüzlük Kabahati Hareketleri*

Belirttiğimiz üzere bu başlıkta genel usulsüzlük kabahatinin hareketleri kısaca açıklanacaktır. Bu hareketler VUK m.352’de iki dereceli olarak düzenlenmiştir. Biz burada öncelikle birinci derece genel usulsüzlük hareketlerinden bahsedeceğiz.

- “*Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu hareket elektronik ortamda verilmesi gereken beyannameleri değil, kağıt ortamında verilmesi gereken beyannameleri kapsamaktadır. İlgili dönemde hiçbir faaliyette bulunulmamış olması beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır²²⁰.
- “*Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu hareket sadece VUK’a göre tutulması mecburi olan defterleri kapsamakta olup çeşitli özel kanunlara göre tutulması gereken defterler bu hareket kapsamında değildir. Tutulması zorunlu defterler VUK m.171 ile 214 arasında düzenlenmiştir. Defterlerin tutulmaması bir üst kavram olup çeşitli şekillerde

²¹⁶ Şenyüz, a.g.e., 164-165,169.

²¹⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 402.

²¹⁸ Candan, a.g.e., 121.

²¹⁹ Danıştay 9. Dairesi, 26.10.2015 tarih, 2012/430 E., 2015/11424 K.

²²⁰ Şenyüz, a.g.e., 146-147.

işlenmesi mümkündür. Tutulması gereken defter sayısı birden çok ise sadece birinin tutulmaması kabahatin hareket unsurunun gerçekleşmesi için yeterli olup birden fazla defter tutulmasa dahi hareket bir tanedir²²¹.

- “*Defter kayıtlarının ve ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Tutulan defter ve vesikalar hem şekli yönünden hem hukuki işlemin maddi yönünden ilk görünüş veya doğruluk karinesinden faydalanır. Yapılacak bir vergi incelemesinde bu defter ve vesikalar vergi beyanının doğruluğu noktasında delil niteliği taşımaktadır. Ancak defter ve vesikalar gerekli nitelikleri taşııyorsa doğru bir vergi incelemesinin imkansız hale gelmesi mümkündür. Bu hususun kabahatin unsurları yönünden bir tartışmaya sebep olduğu görülmektedir. Şenyüz’e göre kabahat sonuç kabahatidir²²². Özen’e göre ise vergi kabahatlerinde sonuç vergi ziyayı olduğuna ve bu kabahatte bu sonuç aranmadığına göre, bu kabahat hala sırf hareket kabahatidir²²³. Bizim de katıldığımız Kaşıkçı ve Rençber’in görüşüne göre ise; kabahatin aradığı noksanlık, usulsüzlük veya karışıklığın vergi incelemesi yapılamaması sonucunu ortaya çıkarması gerekmekte, hareketin “*doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede*” olması aranmakta olduğundan kabahat somut tehlike kabahatidir²²⁴.
- “*Çiftçilerin ekim sayım beyanı davetine uymamaları*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. GVK m.54’teki ölçülere göre büyük çiftçi olanlara VUK m.243 ile ekim sayım beyanında bulunma ödevi yüklenmiştir. Bu beyan ödevinin yerine getirilmemesi ile yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunulması hallerinde muhtar ve ihtiyar heyetleri süre vererek beyanlarını düzeltmeye davet etmekle görevlendirilmiştir. İşte bu davete icabet edilmemesi bu kabahati oluşturmaktadır.
- “*Kayıt nizamına ait hükümlere uyulmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.215 ile 219 arasında fiziken kayıt nizamına, VUK mük. m.242’de ise elektronik kayıt nizamına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere uyulmaması bu kabahati oluşturacaktır. Ancak inceleme tarihine kadar aynı takvim

²²¹ Şenyüz, a.g.e., 147-148.

²²² Şenyüz, a.g.e., 148-150.

²²³ Özen, a.g.e., 231-232.

²²⁴ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 655-657.

yılı içerisinde tespit edilen usule aykırı bütün hareketler tek bir hareket olarak kabul edilecektir.

- “*İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.153 ile kimlerin işe başladığını bildirmekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Hatta m.154-155 ile işe başlamanın göstergeleri dahi sayılmıştır. M.168 ile de işe başlama tarihinden itibaren on günlük süre içinde bildirimin yapılması ödevi yüklenmiştir. Bu ödevi uyulmaması da bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.
- “*Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Hangi defterlerin tasdikinin mecburi olduğu VUK m.220 ile, tasdikin ne zaman yaptırılacağı ise m.221 ile düzenlenmiştir. Günümüzde e-defter uygulaması önemli ölçüde yaygın olup onların tasdikine ilişkin m.226/A’da ayrı bir düzenleme yapılmıştır. Bu tasdik ödevinin kanuni süresinin bitiminden itibaren bir aylık süre içinde dahi tasdik ettirilmemesi hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.
- “*Diğer ücretlerde tarh zamanı geçtiği halde gelir vergisinin tarh ettirilmemesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.109/2 ile diğer ücretlere ilişkin tarh zamanı belirlenmiştir. Bu ödevi uyulmaması da usulsüzlük kabahatinin bir hareketi olarak düzenlenmiştir. Ancak 22.12.2021 tarihinde GVK m.64’de düzenlenen diğer ücretler kanundan çıkartılarak yürürlükten kaldırılmıştır.
- “*Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Veraset ve intikal vergisinde beyanname vermesi süresinin bitiminden itibaren iki ayrı 15 günlük süre düzenlemesi vardır. VUK m.342/1’e göre beyanname verme süresi dolduktan sonra 15 gün beklenilir ve bu süre içinde beyanname verildiği takdirde vergi ziyanının olmadığı kabul edilir. Bu birinci ek sürede beyanname verilmezse mükellefe tebligat yapılarak yeniden 15 gün süre verilir. Beyannamenin birinci ek süre dolduktan sonra verilmesi hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.

Yukarıda belirttiğimiz hareketlerden aslında birisinin uygulanma imkanı kalmamıştır. Aşağıda ikinci derece genel usulsüzlük hareketlerinden bahsedilecektir.

- “*Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Birinci derece usulsüzlüğün son hareketi olarak bahsettiğimiz üzere, birinci ek süre dolduktan sonra beyanname verilmesi hali birinci

derece usulsüzlük hareketiyken, 15 günlük birinci ek sürede verilmesi hali ise ikinci derece usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.

- “*Ekim ve sayım beyanlarının süresinde veya doğru şekilde yapılmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Büyük çiftçilerin VUK m.243’e uygun olarak her yıl Kasım ayında ekim ve sayım beyanında bulunması zorunludur. Süresinde beyanda bulunulmaması veya istenilen bilgileri içerir doğru şekilde yapılmaması hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.
- “*İşe başlama dışındaki yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.157 ile 169 arasında işe başlama dışındaki bazı durumların da idareye bildirilmesi zorunlu kılınmıştır. Ancak bu kabahatin kapsamı sadece VUK değil tüm vergi kanunlarıdır. Bu yazılı bildirimlerin yapılmaması hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.
- “*Vergi karnesinin zamanında alınmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.247’de karne almak mecburiyetinde olanlar ve m.248’de karnenin ibraz süresi düzenlenmiştir. Bu sürenin dolmasına müteakiben 15 günlük süre içinde de karnenin ibraz edilmemesi hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.
- “*Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin yasal süreden sonraki bir ay içinde tasdik ettirilmesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Birinci derece usulsüzlüklerde bahsedildiği üzere, tasdik ödevinin kanuni süresinin bitiminden itibaren bir aylık süre içinde dahi tasdik ettirilmemesi hali birinci derece usulsüzlük hareketiyken, bu bir aylık sürede tasdik ettirilmesi hali ise ikinci derece usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.
- “*Beyanname, bildirim ve belgelerin şekil ve içeriğe uymaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu harekete ilişkin olarak kanunda bulunan “*diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması*” ifadesinin idari düzenlemeler ile kabahatin hareket unsurunu belirleme olanağı vermesi sebebiyle kanunilik ilkesini ihlal ettiği iddia edilmektedir²²⁵. Bu diğer düzenlemelerin kanuni dayanağı olan VUK mük. m.257 ile idareye şekli ödevlerle ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmesinin ise Anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir²²⁶. Birden fazla belgenin usule uygun düzenlenmemesi halinde belge sayısınca mı yoksa tek bir usulsüzlük cezası

²²⁵ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 665-666.

²²⁶ Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih, 1990/29 E., 1991/37 K.

verileceğine ilişkin olarak, Danıştay usulsüzlüklerin tek bir tespiti dayanması karşısında tek bir ceza verilmesi gerektiğine yönelik ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmuştur²²⁷.

- “*Hesapların doğruluğunu bozmamak şartıyla bazı belgelerin ibraz edilmemesi*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. İdarenin ibraz edilmesini istediği ve bu yönde süre verdiği, verilen sürede ibrazı istenen evrakın bulunmadığı veya ibraz edilmediği, ancak ibraz edilmemesinin hesap ve işlemlerin doğruluğu veya açıklığına hanel getirmediği, yani hesap ve işlemlerin doğruluğundan kuşku duyulmadığı hallerde bu hareket oluşmaktadır²²⁸.

(2) *Özel Usulsüzlük Kabahati Hareketleri*

Belirttiğimiz üzere bu başlıkta özel usulsüzlük kabahatinin hareketleri kısaca açıklanacaktır. Bu hareketler sistematikten uzak ve karışık bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak Şenyüz’ün beş grup üzerinden yaptığı inceleme yöntemini kullanacağız²²⁹.

İlk hareket grubu belge düzenine ilişkin aykırılıklardır. Belgelerin vergiyi doğuran olayın tespiti bakımından önemli olmaları sebebiyle belge düzeninin sağlanması vergisel düzeni sağlamaya yöneliktir. Bu bakımdan mali işlemlere ilişkin “belgeleme zorunluluğu ilkesi” mevcuttur. Belgelerin düzenlenmesi kadar eksiksiz ve doğru düzenlenmesi de önem taşımaktadır²³⁰. Bu kapsamda bu grupta bulunan hareketleri kısaca açıklayalım.

- “*Belgeleri vermemek, almamak veya farklı meblağlara yer vermek*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu belgeler kanunda fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak belirtilmiştir. Bu belgelerin özel normlarda belirtilen düzenlemelere uygun olmak kaydıyla, karşı tarafa verilmemesi, alınmaması veya verilip alınsa dahi gerçeğe aykırı bir meblağa yer verilmesi halleri usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.
- “*Belgeleri kullanmamak, almamak, bulundurmamak, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer vermek, gerçeğe aykırı olarak düzenlemek*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu belgeler kanunda perakende satış vesikası, sevk irsaliyesi, taşıma

²²⁷ Danıştay VDDK, 15.02.2002 tarih, 2001/501 E., 2002/62 K.

²²⁸ Şenyüz, a.g.e., 163-164.

²²⁹ Şenyüz, a.g.e., 171.

²³⁰ Şenyüz, a.g.e., 172-173.

irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu listesi, kıymetli maden alım-satım belgesi ve düzenleme zorunluluğu getirilen diğer belgeler olarak belirtilmiştir. Bu belgelerden özel düzenlemeler gereğince kullanılması zorunlu olanların kullanılmaması, bulundurulması zorunlu olanların bulundurulmaması, bu belgelerin asılları ile örneklerinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halleri usulsüzlük hareketleridir. Belgelerde bulunması gereken bazı bilgilerin bulunmaması halinde VUK m.227/3 gereğince hiç düzenlenmemiş sayılacaklarına ilişkin kanuni bir karine kabul edilmiş olmakla birlikte Danıştay'ın aksi yönde kararları da mevcuttur²³¹.

- “*Tahsilat ve ödemelerin geçerli nitelikte belgeye bağlanmaması*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Para hareketlerinin tespiti ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye yönelik olarak bazı tahsilat ve ödemelerin çeşitli kurumlar aracılığıyla tevsik edilebilir şekilde yapılmasını içerir düzenleme yapma yetkisi yürütme organına verilmiştir. HMB bu yetkiye dayanarak bazı tahsilat ve ödemeler yönünden tahsilat ve ödemelere ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Bu düzenlemelere aykırı davranmak suretiyle tahsilat ve ödemelerin geçerli belgeye bağlanmadan yapılması hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.

İkinci hareket grubu bilgi verme ve bildirim zorunluluğuna uymamaktır. Bu hareketler temelde ikiye ayrılmaktadır. Birincisi idarenin özel olarak bilgi istemesine rağmen bilgi verilmemesi halidir. İkincisi sürekli olarak bilgi verilmesi gereken hususlarda bu bilgilerin verilmemesi halidir. Bu kapsamda bu grupta bulunan hareketler kısaca açıklanacaktır.

- Bazı durumlarda idarenin kişilerden özel olarak bilgi istemesi mümkündür. Mükelleflerden veya onlarla işlem gerçekleştiren kişilerden vergiyle ilişkili hususlara ilişkin olarak VUK m.148 gereğince bilgi istenebilir. Benzer şekilde bina ve arazilerin rayiç beledine ilişkin olarak VUK m.257 gereğince, zirai kazançlara ilişkin olarak VUK m.86 gereğince bilgi istenebilir. Bu bilgi verme ödevlerinin yerine getirilmemesi usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.
- Bir diğer usulsüzlük hareketleri ise sürekli olarak, belirli zaman aralıklarıyla bilgi verilmesi gerekirken verilmemesidir. Mükelleflerin kullanacağı bazı belgelerin

²³¹ Hüseyin Can Gültepe, Hamza Kahrman, “Yargının Özel Usulsüzlük Cezalarına Bakışı”, *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:5 Sayı:2, 2023, 111-116.

basılması veya tasdik edilmesi ile ilgili anlaşmalı matbaaların ve noterlerin bildirim yükümlülükleri mevcuttur. Benzer şekilde bazı iş ve işlemleri yapan banka, tapu, noter gibi kuruluşlara işlemin taraflarının vergi numaralarını aramak ve işlemleri HMB'ye bildirme zorunlulukları vardır. Doktor reçeteleri, gayrimenkul satışları, avukatların takip ettiği dosyalar gibi hususlarda ise bilgi formlarının bakanlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu sürekli bilgi verme ödevlerinin yerine getirilmemesi usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.

Üçüncü hareket grubu ibraz zorunluluğuna uymamaktır. VUK m.256 gereğince gerçek ve tüzel kişilerin defter, belge ve kayıtları yetkili makam ve memurların isteği üzerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Benzer şekilde bazı koşullar altında yeminli mali müşavirlere de ibraz zorunluluğu vardır. Ayrıca gerekli hallerde yeminli mali müşavir tasdik raporunun da ibrazı zorunludur. Nakil vasıtalarının yoklamaya ilişkin durdurulması halinde sürücünün gerekli belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir. Bu şekildeki ibraz yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.

Dördüncü hareket grubu muhasebe sistemine aykırılıklardır. VUK m.175 ve mük. m.257 ile HMB'ye muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planı ile mali tabloların çıkarılmasına ve muhasebede kullanılan bilgisayar programlarına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlığın bu yetkiye dayanarak belirlediği usul ve esaslara aykırı davranılması usulsüzlük hareketi olarak düzenlenmiştir.

Beşinci ve son hareket grubu diğer aykırılıklardır. Bunlar da aşağıda kısaca açıklanacaktır.

- “*Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğüne uymamak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK mük. m.257 ile HMB'ye beyannamelerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu yetki kapsamında bazı mükellefler elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu kapsamına alınmıştır. Bu zorunluluk kapsamında olmasına rağmen elektronik ortamda beyanname vermemek usulsüzlük hareketi olarak kabul edilmiştir. Kağıt ortamında verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi genel usulsüzlük hareketiyken, elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi özel usulsüzlük hareketidir.
- “*Vergi incelemesine elverişli şartları sağlamamak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.257 ile vergi incelemesi ve rayiç bedel tespiti sırasında

mükelleflere bazı ödevler yüklenmiştir. Bunlar incelemeye yetkili memura çalışma yeri göstermek, çalışmasını sağlamak, gerektiğinde işyerinin gezilip görülmesini sağlamak gibi incelemenin sağlıklı şekilde yapılabilmesine yönelik ortamın oluşturulabilmesine dönük ödevlerdir. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi hali bu usulsüzlük kabahatinin hareketidir.

- “*Günlük tutulacak defter düzenine ilişkin aykırılıklar*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. HMB’ce tutulması ve günü gününe kayıt yapılması zorunluluğu getirilen defterlerin bu şekilde tutulmaması, işyerinde bulundurulmaması veya yetkililere ibraz edilmemesi usulsüzlük hareketi olarak kabul edilmiştir.
- “*Levhalara ilişkin aykırılıklar*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Vergi levhası bu kapsamda olup bunun dışında ödeme kaydedici cihaz levhası gibi bazı levhaların da bulundurulmaması veya asılmaması usulsüzlük hareketi olarak kabul edilmiştir.
- “*Vergi kimlik numarası aramaksızın işlem yapmak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. HMB’nin vergi kimlik numaralarının aranmasının gerektiği işlemleri belirleme yetkisi bulunmaktadır. Bu işlemlere aracılık eden banka, tapu gibi kurum ve kuruluşlar ile çalışanlarının vergi kimlik numarası aramaları, bu numaralar olmadan işlem yapmamaları gerekmektedir. Vergi kimlik numarası olmadan işlem yapılması usulsüzlük hareketi olarak kabul edilmiştir.
- “*Özel işaretli görevlinin ikazına rağmen nakil araçlarını durdurmamak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.127/1-d ile yoklamaya yetkili memurların vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak nakil vasıtalarını durdurabilecekleri düzenlenmiştir. Yukarıda ibraz zorunluluğuna uymamayı anlattığımız paragrafta belirttiğimiz üzere bu durdurma üzerine sürücünün bazı belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir. Ayrıca yoklamaya yetkili memur taşınan yolcu ile malların miktar ve mahiyetlerini ölçme, tartma, sayma yetkisine sahiptir. Donay’a göre burada vergi denetiminden ziyade denetleme araması söz konusu olup böyle bir aramanın yapılabilmesi için hakim kararı gerekmektedir²³². Bu özel usulsüzlük cezasını düzenleyen VUK m.353/10’un Anayasa m.38 ve m.73’e aykırı olduğu iddiası ile somut norm denetimi gerçekleştirilmiştir. AYM kararında VUK m.127/1-d ile verilen yetkinin hukuki niteliğini tartışmamış, aracı durdurmaya sürücü iken araç sahibine

²³² Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, 1. Baskı, Beta Yayıncılık, 2008, 251-252.

ceza kesilmesinin Anayasaya aykırı olmadığını, araç sahibinin sürücüye rücu etme imkanı olduğunu belirtmiştir²³³.

- “*Damga vergisini aramadan işlem yapmak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. Noterlere özgü bir kabahattir. Noterler damga vergisinin ödenmiş olup olmadığını kontrol ederek işlem yapmak zorundadır. Aksi takdirde tahsil edilmeyen damga vergisine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.
- “*E-tebligat sistemi alma başvurusu yapmamak*” hareketi kabahat olarak düzenlenmiştir. VUK m.107/A ile elektronik tebligat sistemine ilişkin düzenleme yapılmış, teknik altyapı ve bu sistemi kullanma zorunluluğuna ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi HMB’ye verilmiştir. Bakanlık bu yetki ile bazı gerçek ve tüzel kişilerin e-tebligat sistemi almasını zorunlu hale getirmiştir. VUK mük. m.355 ile bu zorunluluğa uyulmaması usulsüzlük hareketi olarak kabul edilmiştir.

B. VERGİ USUL KANUNU’NDA YER ALAN KAÇAKÇILIK SUÇLARI

Mevzuatımızda suçlar genel olarak TCK’de düzenlenmiştir. TCK dışında düzenlenen suçları ise kanunun adıyla anma yönünde bir eğilim mevcuttur. VUK’ta idari para cezaları ile cezalandırılan kabahatler dışında, hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanmış suçlar da vardır. VUK’ta düzenlenen bu suçlar “vergi suçları” kavramıyla anılmaktadır. Bu suçlar ise; teze konu vergi kaçakçılığı suçlarının yanında “vergi mahremiyetini ihlal” ve “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçlarıdır. Bunların hepsi VUK’un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünde, m.359-363 arasında düzenlenmiştir. Lakin bunların dışında m.5/VI’daki “haysiyet ve şerefte tecavüz” ile m.246/2’deki “ekim sayım beyanlarını denetlememe” suçları da vergi suçu olarak incelenmektedir²³⁴. Bu bölümde vergi kaçakçılığı suçları incelenecektir.

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Niteliği

Ekonomik yaşamı ilgilendiren bazı eylemler suç veya kabahat olarak düzenlenmiştir. Bu suç veya kabahatler ekonomi ceza hukuku içinde ele alınmaktadır.

²³³ Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih, 2001/487 E., 2005/2 K.

²³⁴ Şenyüz, a.g.e., 437; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 292.

Vergi kaçakçılığı suçları da nispi ekonomik suç olarak kabul edilmektedir²³⁵. Vergi hukukumuzda ilkesel olarak ekonomik yaptırım uygulanmaktadır²³⁶. Nitekim suç olmaktan çıkarma eğiliminin sonucu olarak ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması bir ilke haline gelmiştir. Lakin son yıllarda çıkar gayeli suçların artması ve uluslararası boyutlara ulaşması bu ilkedен uzaklaşılmasına, anlayışın değişmesine, ekonomik suçlara hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesinin gerekliliğine ilişkin görüşün baskın gelmesine neden olmuştur. Bununla birlikte vergi suçlarında kamunun hukuki menfaatleri öncelendiğinden ekonomik ceza değil hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır²³⁷.

Her suçun belirli bir hak ve menfaati ihlal etmesi gerekmekte olup bu değer suçun hukuki konusunu ifade eder. Bu konu ise suçun düzenlenmesindeki gayedir²³⁸. Vergi suçlarının düzenlenmesinin amacı ise vergi kanunlarına uygun hareket edilmesinin sağlanmasıdır. Bu şekilde vergi kaybı önleendiğinden ve kamu hizmetlerinin finansmanı sağlandığından genel gaye kamu yararadır²³⁹. Esasen her suçta kamu düzeni korunmakla birlikte, vergi suçlarında kamusal düzenin ekonomik alanı korunmaktadır²⁴⁰. Bununla birlikte vergi suçlarında kamunun belgelere duyduğu güvenin ve gerçek veya tüzel kişilerin mali menfaatlerinin korunduğu da iddia edilmektedir²⁴¹.

1998 senesinde çıkartılan 4369 sayılı kanundan önce, vergi kaçakçılığı suçlarının kanuni tanımında vergi kaybı sonuç unsuru olarak bulunmaktaydı. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçları zarar suçu olarak kabul edilmekteydi. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaybı suçun kanuni tanımından çıkartılmıştır. Bu değişiklik üzerine suçun hala zarar suçu olarak kaldığını, tehlike suçuna dönüşmediğini savunanlar olmuştur²⁴². Lakin günümüzde doktrinde yaygın olan görüş vergi kaçakçılığı suçlarının “çift defter tutma” suçu hariç olmak üzere tehlike suçları olduğu şeklindedir²⁴³.

²³⁵ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 30.

²³⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., 150.

²³⁷ Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 56-57.

²³⁸ Dönmezer, Erman, C.I., a.g.e., 375-378.

²³⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., 7.

²⁴⁰ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 12.

²⁴¹ Özen, a.g.e., 21.

²⁴² Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 13-14.

²⁴³ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 323-325; Özen, a.g.e., 95-96; Şenyüz, a.g.e., 461-463.

2. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçu VUK m.359’da düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerinde olduğu gibi, suç tipleri de sistematikten uzak ve karışıktır. Bu başlık altında kaçakçılık suçlarının unsurları incelenecektir.

a. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturan Eylemler

Farklı yazarlarca kaçakçılık suçları üç, dört, beş grup yapmak suretiyle farklı şekillerde incelemeye tabi tutulmuştur. Biz herhangi bir gruplandırma yapmaksızın tüm vergi kaçakçılığı suçu eylemlerini kendi alt unsuru olan hareket, sonuç ve nedensellik bağı yönünden inceleyeceğiz.

(1) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. İşletmenin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz yönde farklı göstermek isteyen kişiler muhasebe tekniklerini kötüye kullanmak suretiyle hesap ve muhasebe hilelerine başvurabilirler²⁴⁴. Bu hileler vergi kaçırma amacıyla yapılabileceği gibi ortakları yanıltma, daha az kar dağıtma, zimmetleri gizleme amaçlarıyla da yapılabilir²⁴⁵. Aslında vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenen bütün eylemlerin bir muhasebe hilesi niteliğinde olduğu, tüm eylemlerde hiç vergi ödememek veya az vergi ödemek amacıyla muhasebe hileleri gerçekleştirildiği söylenebilir²⁴⁶. Ancak yine de böyle bir suç tipinin düzenlenmesi tercih edilmiştir.

Belirtilen şekilde yapılan genel bir düzenleme ile, tam olarak bir tanım vermeksizin suç ihdas edilmesinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile kıyas yasağı ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmekte olup biz de bu görüşe katılmaktayız²⁴⁷.

Muhasebe hileleri ile muhasebe hataları arasındaki sınırın nerede çizileceği de ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuka uygun şekilde vergiden kaçınma veya

²⁴⁴ Erdem Ateşagaoglu, “Şirketlerin Defterlerindeki ve Kayıtlarındaki Hesap ve Muhasebe Hileleri Nedeniyle Yöneticilerin Vergisel ve Cezai Sorumlulukları”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, 2015, 20.

²⁴⁵ Serap Açık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Sayı:3, 2012, 355.

²⁴⁶ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 127-128.

²⁴⁷ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 127-128; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 304.

vergi planlaması teknikleri uygulanarak vergi yükünün hafifletilmesinin muhasebe hilesi kapsamında olup olmadığı da bir sorun haline gelmektedir²⁴⁸. Bu bağlamda hile kavramının sınırlarının net olmaması sebebiyle belirlilik ilkesine aykırı durumlar oluşmaktadır. Kaşıkçı ve Rençber hilenin tespiti yönünden Yargıtayın nitelikli dolandırıcılık suçlarında kullandığı kriterlerin bu suçta da kullanılabileceğini ileri sürmektedirler²⁴⁹. Yargıtay’a göre “*Hile nitelikli bir yalandır. Yalan belli oranda ağır, yoğun ve ustaca olma, sergileniş açısından mağdurun denetleme olanağını ortadan kaldırmalıdır. Kullanılan hile ile mağdur yanılgıya düşürülmeli ve bu yanıltma sonucu kandırıcı davranışlarla yalanlara inanan mağdur tarafından sanık veya bir başkasına haksız çıkar sağlanmalıdır.*

*Hilenin kandırıcı nitelikte olup olmadığı olaysal olarak değerlendirilmeli, olayın özelliği, mağdurun durumu, fiille olan ilişkisi, kullanılan hilenin şekli kullanılmışsa gizlenen veya değiştirilen belgenin nitelikleri ayrı ayrı nazara alınmalıdır. O halde hileli davranışın aldatacak nitelikte olması gerekir. Basit bir yalan hileli hareket olarak kabul edilemez.*²⁵⁰”

Yukarıda kısaca açıklamaya çalıştığımız üzere tipe uygun eylemin alt unsuru olarak hareket kanunda hesap ve muhasebe hilesi yapmak şeklinde genel olarak belirlenmiştir. Sonuç alt unsuru yönünden baktığımızda ise 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçlarında vergi kaybı unsurunun kanundan çıkartıldığı görülmektedir. Buna rağmen hala vergi kaybı oluşmadığı takdirde suçun oluşmayacağı şeklinde görüşler²⁵¹ ve vergi kaybı ile suçun oluşması arasında bağ kuran kararlar olduğu²⁵² görülmektedir. Benimsediğimiz görüşe göre; mevcut durumda suçun kanuni tanımında vergi ziyayı sonucu aranmadığından, suç zarar suçu değil tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

²⁴⁸ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 304.

²⁴⁹ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 411-413.

²⁵⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.06.2006 tarih, 2005/144 E., 2006/5115 K.

²⁵¹ Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, *Güncel Hukuk Dergisi*, Sayı:66, 2009, 5, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/2_VERGi_SUcLARI_VE_MUHASEBE_HILESi_1709.pdf, Erişim tarihi:27.02.2024.

²⁵² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.07.2009 tarih, 2008/512 E., 2009/1032 K. “...bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibarıyla sübuta erdiği gözetilmeden...”

(2) Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suçun hareketi esas itibarıyla iki şekilde gerçekleşebilir. Birincisi adına hesap açılan kişinin gerçekte hiç var olmamasıdır. Bu, kişinin aslında ölü veya kurgusal olarak var olması şeklinde gerçekleşebilir. İkincisi ise hesap açılan kişinin aslında gerçek var olmakla birlikte açılan hesaplarla hiçbir ilgisinin bulunmamasıdır. Bu hareketler temelde birçok amaçla yapılabilmeyle birlikte hepsinin altında hile yatmaktadır²⁵³. Bu bağlamda aslında bu hareketin de bir diğer kaçakçılık suçu hareketi olan “hesap ve muhasebe hileleri yapmak” niteliğinde olduğu söylenebilir²⁵⁴.

Bu hareket defter veya kayıtlarda sahtecilik yapılarak, yani aslında sahte belge düzenlenerek gerçekleştirilmektedir. Bu durumda özel belgede sahtecilik suçunun da olduğu tartışılmakta ise de kaçakçılık suçunun özel hüküm niteliğinde olduğu ve cezasının asgari ve azami haddinin özel belgede sahtecilik suçuna nispeten daha yüksek olduğu göz önüne alındığında kaçakçılık suçundan ceza verilmesi gerektiği görüşüne katılmaktayız²⁵⁵. Nitekim Yargıtay da sahte nüfus cüzdanı ile şirket kurulan bir dosya ile ilgili olarak “*sanığın, A.Y. adına düzenlenmiş sahte nüfus cüzdanı ile ... ünvanlı şirketi kurarak şirket adına fatura bastırıp düzenlediği, defter tasdik işlemleri yaptırdığı, beyanname verdiği, serbest muhasebeci tuttuğu, vergisel işlemleri anılan şirket adına yaptığının tespit edilmesi karşısında; atılı eylemin kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişi hakkında hesap açmak suretiyle anılan Kanunun 359/a-1 maddesine muhalefet suçunu oluşturduğu anlaşılmakla...*”²⁵⁶ şeklinde karar vermiştir.

Yukarıda tipe uygun eylemin alt unsuru olarak hareket kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Sonuç alt unsuru yönünden ise bu tipe uygun eylemde de vergi ziyai sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

²⁵³ Şenyüz, a.g.e., 97-98.

²⁵⁴ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 305; Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 129.

²⁵⁵ Özen, a.g.e., 42-43.

²⁵⁶ Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 31.01.2017 tarih, 2016/1957 E., 2017/388 K.

Kişilerin sosyal güvenlik hukuku kapsamında gerçekte çalışmadığı halde çalışıyormuş gibi gösterildiği durumlarda, aslında vergisel olarak hazineye bir zarar verilmemekte olmasına rağmen, zarar suçu olarak düzenlenmediğinden bu suçun sübuta ereceği şeklindeki görüşe biz de katılmaktayız²⁵⁷.

(3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suç uygulamada ve doktrinde “çift defter tutma” suçu olarak da anılmaktadır.

VUK’a göre tutulması zorunlu olan defterler bulunmaktadır. Mükellefler denetimlerde ibraz etmek üzere tuttıkları bu defterler haricinde başka defter veya belge tutabilmektedir. Bu defter veya belge tutularak kayıt dışı olan alım satımlar gizlenmekte, matrah azaltılabilmektedir²⁵⁸. Yani mükellef aslında tutulması zorunlu olan defterleri tutmakta ve bu defterlerde herhangi bir muhasebe hilesi veya sahtecilik yapmamaktadır. Ancak bu defterler aslında mükellefin gerçek gelir-gider durumunu yansıtmamakta, kayıt dışı olan işlemler burada bulunmamakta, gerçek durum başka defter veya belgeler üzerinden takip edilmektedir.

Bu suçun hareket unsurunun gerçekleşebilmesi için; vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu elektronik veya fiziksel defterin olması, halihazırda bu defterin mevcut bulunması²⁵⁹, bu defterlere işlenmesi gereken hesap ve işlemlerin başkaca herhangi bir fiziksel veya elektronik kayıt ortamına işlenmesi gerekmektedir.

Kanun metninde ucu açık şekilde “defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklinde düzenleme yapılmasının kanunilik ilkesine uygun olup olmadığının tartışmaya açık olduğu da iddia edilmektedir²⁶⁰. Günümüzün teknolojik koşulları altında kayıt dışı gelirlerin takibi amacıyla ikinci bir defter olarak kullanılabilecek teknolojik

²⁵⁷ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 419.

²⁵⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., 109.

²⁵⁹ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 130-131.

²⁶⁰ Burak Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, 108.

cihazların günden güne arttığı göz önüne alındığında düzenlemenin yerinde ve kanunilik ilkesine uygun olduğu düşünülebilir.

Bu suçun sonuç alt unsuru yönünden ise tartışmalı bir durum söz konusudur. Bir görüşe göre; bu suçta vergi matrahının azalması veya vergi ziyaının oluşması bir sonuç olarak aranmamakta, yapılan hareketin bu nitelikte olması aranmaktadır. Nitekim ilgili hükümde yapılan hareketin “*vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde*” olması aranmış olduğundan suç somut tehlike suçudur²⁶¹.

Başka bir görüşe göre ise; vergi matrahında azalmanın meydana gelmesi suçun unsuru değil, cezalandırma şartıdır²⁶².

Bir diğer görüşe göre ise; bu suç yönünden sonuç olarak vergi matrahının azaltılması aranmıştır²⁶³. Yani bu suç diğerlerinden farklı olarak zarar suçudur. Kanunda aranan vergi matrahının azaltılması sonucu gerçekleşmediği takdirde suç oluşmayacaktır. Bu bağlamda bir diğer alt unsur olan nedensellik bağı da önem taşımaktadır. Gerçekleştirilen çift defter tutma hareketi ile vergi matrahının azaltılması sonucu arasında nedensellik bağının tespiti de zorunludur. Tarafımızca da bu görüş benimsenmektedir.

Yargıtayın “*tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken...*”²⁶⁴, şeklinde birçok kararı bulunmaktadır. Kararlarda ısrarla sadece idarenin tespit ve raporlarına göre hüküm kurulmaması, mahkemece bilirkişi raporu alınması, bu raporun da sadece idarenin tespit ve raporlarına göre hazırlanmaması, tutulması gerekli zorunlu defter ile harici tutulan defterlerin incelenmesi ile vergi matrahının azaltılıp azaltılmadığının tespit edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır²⁶⁵.

²⁶¹ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 343,369.

²⁶² Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2022, 165-166; Suat Çalışkan, Mustafa Atar, *Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık*, 1. Baskı, Platon Hukuk Yayınları, 2022, 128-129.

²⁶³ Özen, a.g.e., 95-96; Şenyüz, a.g.e., 443,462; Aslanpınar, a.g.e., 107.

²⁶⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.02.2018 tarih, 2017/9621 E., 2018/1198 K.

²⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 19.03.2018 tarih, 2018/3412 E., 2018/2280 K.; Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 09.11.2016 tarih, 2016/2480 E., 2016/6746 K.; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.04.2022 tarih, 2021/2159 E., 2022/6015 K.; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.05.2018 tarih, 2017/10500 E., 2018/4756 K.

(4) Defter, Kayıt veya Belgeleri Tahrif Etmek

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

Tahrifat Türk Dil Kurumunda “Bir şeyin aslını bozma, değiştirme²⁶⁶” olarak tanımlanmıştır. Hukuki anlamda tahrifattan ise bir belgenin aslında oynama veya değişiklik yapılması anlaşılmaktadır. Oynama veya değişiklik yapılacak belge mevcut ve hukuken geçerli ise tahrifat mümkün olup en baştan sahte olarak düzenlenen belgede yapılan oynama veya değişiklik tahrifat suçu olmayacaktır²⁶⁷. Nitekim Yargıtay da bir kararında “...213 sayılı Kanun'un 359/b-1 maddesindeki "sahte fatura düzenlemek" ile aynı Kanun'un 359/a-2 maddesindeki "belgeleri tahrif etmek" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeden...²⁶⁸” diyerek bu hususu kısmen vurgulamıştır.

Bu suç belgelerin aslı üzerinde işlenebileceği gibi suretleri üzerinde de işlenebilir²⁶⁹.

Yukarıda tipe uygun eylemin alt unsuru olarak hareketi kısaca açıklamaya çalıştık. Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyai sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

(5) Defter, Kayıt veya Belgeleri Gizlemek

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Madde metnindeki gizlemek ise kanunda “Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi” olarak tanımlanmıştır.

Bu suçun hareket alt unsurunun gerçekleşmesi için gerekli şartları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mükellefin vergi kanunlarına göre (VUK mük.m.242, m.253-mük. m.257) tutması veya düzenlemesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin olması, bunların ibrazının

²⁶⁶ www.sozluk.gov.tr, Erişim tarihi:03.03.2024.

²⁶⁷ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 131-132.

²⁶⁸ Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 21.10.2015 tarih, 2015/8615 E., 2015/5973 K.

²⁶⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 308; Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 427.

zorunlu olması, yani takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl sürenin geçmemiş olması gerekir.

- Bahse konu defter, kayıt ve belgelerin halihazırda mevcut olduğunun sabit olması gerekir.
- Vergi incelemesi sırasında, incelemeye yetkili memurun isteğine rağmen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi gerekir.

Belirtilen defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemenin mutlak suretle gizleme suçunu oluşturduğu kabul edilmemelidir. Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması haline yönelik olarak kanunda ibraz süresi düzenlenmemiş olup mükellefin hemen ibraz edememesinin çeşitli haklı sebepleri olması mümkündür²⁷⁰. VUK m.139/2'ye göre istenilen belgelerin verilen zamanda mazeretsiz olarak getirilmemesi halinde ibraz edilmediğinin kabul edileceği, haklı bir mazeret sunulduğu takdirde ise uygun bir sürenin verileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda ibraz için VUK m.14/2 gereğince en az 15 gün süre verilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde haklı bir mazeret sunulduğu takdirde ise verilecek ek sürenin 15 günden az olabileceği iddia edilmektedir²⁷¹.

VUK m.93 ile 109 arasında tebliğ esasları düzenlenmiş olup ibraz istemine ilişkin yazının bu maddelere uygun tebliğ edilmiş olması gerekir. Nitekim Yargıtayın “...*sanığa usulüne uygun şekilde yapılmış bir tebligat bulunmadığı anlaşılmakla, sanığın üzerine atılı defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan beraatine karar verilmesi gerekirken...*”²⁷² şeklinde, usule uygun tebligatı aradığı çok fazla kararı bulunmaktadır. Bununla birlikte mükellefin defter ve belgelerin çeşitli gerekçelerle ibrazdan kaçınması haline yönelik olarak Yargıtayın “...*defter ve belgelerin “çalındığı-kaybolduğu-bulunmadığı” ileri sürülerek ibrazından kaçınılması hâlinde VUK'nin 139. maddesinde yazılı durumların ve usulüne uygun tebligatın aranmasına gerek bulunmaması nedeniyle...*”²⁷³ şeklinde, usule uygun tebligatı aramadığı da çok fazla kararı bulunmaktadır.

²⁷⁰ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 310.

²⁷¹ Ceyda Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, 118.

²⁷² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28.12.2021 tarih, 2017/12657 E., 2021/13926 K.

²⁷³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.10.2021 tarih, 2017/11271 E., 2021/9328 K.

Yukarıda tipe uygun eylemin alt unsuru olarak hareketi kısaca açıklamaya çalıştık. Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyai sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

Normun Anayasa aykırı olması ve susma hakkını ihlal etmesi sebebiyle, gizlemenin suç olmaktan çıkartılarak, özel usulsüzlük kabahatinin ayrı ve nitelikli bir hali olarak düzenlenmesinin isabetli olacağı şeklindeki görüşe katılmaktayız²⁷⁴.

(6) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

“Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Madde metnindeki “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” ise kanunda “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır.

“Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” aslında gerçek bir işleme dayanmakta olup mahiyet veya miktar yönünden gerçeği yansıtmamaktadır. Mahiyet itibariyle gerçeği yansıtmamak; belgenin niteliği, özü yönünden doğru olmadığını ifade etmektedir. Örneğin fatura muhatabına ilişkin bilgilerin, faturaya konu mal ve hizmetin türü veya niteliğine ilişkin bilgilerin gerçeğe aykırı olması gibi. Miktar itibariyle gerçeği yansıtmamak ise; belgenin içeriğinde yer alan mal ve hizmetin veya fiyatın doğru olmadığını ifade etmektedir. Örneğin 10 birim mal satılmışken faturaya 20 birim yazılması veya 10 TL’ye satılmışken 20 TL yazılması gibi.

Bu belgenin vergi kanunlarına göre düzenlenmesi ve saklanması zorunlu olan bir belge olması gerekmekte olup bu nitelikte olmayan belgelerin bu suçu oluşturması mümkün değildir²⁷⁵.

Bu suç belgelerin aslı üzerinde işlenebileceği gibi suretleri üzerinde de işlenebilir²⁷⁶.

Belirtilen şekilde belgenin düzenlenmesi veya kullanılması halinde hareket alt unsuru tamamlanmıştır olacaktır. Sonuç alt unsuru yönünden ise suçta da vergi ziyai

²⁷⁴ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, Sayı:1, 2013, 35-39.

²⁷⁵ Şenyüz, a.g.e., 452.

²⁷⁶ Şenyüz, a.g.e., 452.

sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

(7) Defter, Kayıt veya Belgeleri Yok Etmek

“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

Yok etmek Türk Dil Kurumunda “ortadan kaldırmak, ifna etmek, izale etmek”²⁷⁷ olarak tanımlanmıştır. Hukuki anlamda defter, kayıt veya belgelerin yok edilmesi ise fiziksel olarak ortadan kaldırılmasını sağlayacak şekilde yakmak, yırtmak, parçalamak veya tamamen okunamayacak hale getirmektir²⁷⁸. Yok etmeden bahsedilebilmesi için varlık ön şart olup defterler tasdik ettirilmemiş veya tutulmamışsa yok etmek de mümkün olmayacaktır²⁷⁹.

Bu suç ile tahrif etme suçu arasında ince bir çizgi bulunmaktadır. Tahrif etmede belgenin aslında yapılan oynama veya değişiklik belgenin maddi varlığını sona erdirmemekteyken, yok etmede maddi varlık sona ermektedir²⁸⁰.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na (TTK)²⁸¹ göre saklanma zorunluluğu süresi²⁸² içinde olmasına rağmen VUK’a göre saklama süresinin geçmiş defter veya belgelerin yok edilmesi ise bu suçu oluşturmaz²⁸³.

Yukarıda tipe uygun eylemin alt unsuru olarak hareketi kısaca açıklamaya çalıştık. Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyayı sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

(8) Defter Sayfalarını Yok Etmek

“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

²⁷⁷ www.sozluk.gov.tr, Erişim tarihi:08.03.2024.

²⁷⁸ Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 447.

²⁷⁹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., 315.

²⁸⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., 314.

²⁸¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁸² TTK m.82/5’e göre “Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.”

²⁸³ Sahir Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı:3, 1957, 65.

Bir üst başlıkta açıklanan suçta defterin bütünüyle yok edilmesi gerekirken, bu suçta defter sayfalarının yok edilmesi aranmaktadır. Yani bu hareketin gerçekleştirilmesi için defterlerin maddi varlığını sona erdirmeyecek şekilde bazı sayfaların yok edilmesi gerekmektedir²⁸⁴. Bu yok edilen sayfaların yerine başka bir sayfanın konulması veya hiç sayfa konulmaması hallerinde hareket tamamlanmaktadır. Bu bağlamda bazı yazarlarca göre aslında sayfanın yok edilmesiyle hareketin tamamlandığı düşünülmektedir²⁸⁵.

Defter sayfalarının gizlenmesi suç olarak düzenlenmediğinden, mükelleflerin vergi incelemeleri sırasında defter sayfalarını yırtıp saklayabilecekleri, devamında açılacak davada bunları ibraz ederek cezadan kurtulabilecekleri, bu bağlamda maddenin değiştirilmesi gerektiği görüşüne katılmaktayız²⁸⁶. Farklı bir görüşe göre kanun amaçsal yorumlanarak defter sayfasının kopartıldığı ve vergi incelemesinden hariç tutulduğu hallerde suçun oluştuğu kabul edilmelidir²⁸⁷.

Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyayı sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

Esasen neredeyse tamamen e-defter uygulamasına geçilmesi karşısında bu suçun uygulama alanının kalmadığı, normun metruk hale geldiği söylenebilir.

(9) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek ya da Kullanmak

“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanmak” kaçakçılık suçları olarak düzenlenmiştir. Sahte belge ise kanunda *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge arasındaki çizgi gerçek bir muamele veya durumun var olup olmadığı noktasındadır.

Sahte belge düzenlemek aslında olmayan bir işleme yönelik olarak alınması veya verilmesi gerekmeyen bir belgenin meydana getirilmesidir²⁸⁸. Bu; belgenin aslının sahte düzenlenmesi, var olmayan bir aslın suretinin düzenlenmesi veya suretin aslına uygun

²⁸⁴ Yılmaz Hızlı, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, 127.

²⁸⁵ Öztekin Tosun, *Hileli Vergi Suçları*, 1. Baskı, Baha Matbaası, 1962, 76.

²⁸⁶ Tosun, a.g.e., 76; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 316.

²⁸⁷ Özen, a.g.e., 83.

²⁸⁸ Hızlı, a.g.e., 121.

düzenlenmemesi gibi çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir²⁸⁹. Örneğin; vergi kaçırmak, bu vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasını engellemek, hayali ihracat gerçekleştirmek gibi maksatlarla, temelinde gerçek bir hukuki ilişki olmamasına rağmen, varmışçasına fatura düzenlenmesi sahte belge düzenleme suçunu oluşturacaktır²⁹⁰. Ancak sahte olarak düzenlenen belgeler sadece faturalardan ibaret olmayıp vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu olan tüm belgeler sahte düzenlenebilir.

Sahte belge düzenleme ile sahte belge kullanmak esasında ayrı suçlardır. Meydana getirilen sahte belgenin karşı tarafın yasal defterlerine kaydedilmesi sahte belge kullanmak suçunu oluşturacaktır. Ancak düzenleyen ve kullanan aynı kişi ise tek suçtan bahsedilecektir²⁹¹.

7394 sayılı kanunla VUK'ta yapılan değişiklikten önce farklı tarh dönemlerinde veya takvim yılları içerisinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak eylemlerinin gerçekleştirilmesi halinde kaç suç oluşacağının ve müteselsil suçun olup olmadığının tartışıldığı görülmektedir²⁹². Değişiklikle eklenen fıkra göre *“Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”*

Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyayı sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

(10) Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması

“VUK’a göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

VUK mük. m.257'nin Bakanlığa verdiği yetki ve bu doğrultuda çıkartılan düzenleyici işlemler ile hangi belgelerin basıma konu edileceği belirlenmektedir.

²⁸⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 317.

²⁹⁰ Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, 2012, 2.

²⁹¹ Şenyüz, a.g.e., 455.

²⁹² Yargıtay uygulaması ile genel bir değerlendirme için; Serkan Ağar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:58, 2005, 292-300.

Belirlenen bu belgelerin Bakanlıkla anlaşmalı matbaalar tarafından basılması zorunludur. Bu belgelerin basımı sırasında Bakanlıkla belgelerin basımı konusunda anlaşma mevcut olmadığı takdirde hareket gerçekleşmiş olacaktır.

Anlaşmasız belge basma suçundan ayrı olarak bir de bunların bilerek kullanılması da suç olarak düzenlenmiştir. Anlaşmasız matbaada basılan belgeyi, bunu bilmesine rağmen yasal defterlerine kaydeden kişi kullanma suçunun hareketini gerçekleştirmiş olacaktır.

Sonuç alt unsuru yönünden ise bu suçta da vergi ziyayı sonucu aranmamaktadır. Bu bağlamda bu suç da tehlike suçu olup sonucu harekete bitişik suçtur.

(11) Kanuna Aykırı Olarak Ödeme Kaydedici Cihazlara Müdahale Etmek

“Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Ödeme kaydedici cihazlar ise 3100 sayılı kanunda²⁹³ *“Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlar”* olarak sayılmıştır.

Bu suçun başlı başına ayrı bir suç tipi olduğu, bentte sayılan hareketlerden hangisi gerçekleştirilse gerçekleştirilsin tek bir suçun işlendiğinin kabul edileceği, bu bağlamda bu suçun da seçimlik hareketli olduğu, madde metnine uygun olarak dört seçimlik hareket

²⁹³ 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

başlığında incelendiği belirtilmektedir²⁹⁴. Kanaatimizce maddede düzenlenen her hareketin farklı suç tipi olarak değerlendirilmesi de mümkündür.

Bu suçta sonuç alt unsuru yönünden ise farklı bir durum söz konusudur. Maddenin ilk kısmında düzenlenen yetkisiz olarak ödeme cihazlarının mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirme hareketleri yönünden sonuç aranmamış olduğundan soyut tehlike suçu niteliğindedir. Ancak maddenin devamında düzenlenen ödeme kaydedici cihazların hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına, harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine, kayıt dışı satışı önlemek için kurulan elektronik denetim sistemine veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale hareketi yönünden somut tehlike öngörülmüştür. Hareketin sonucu olarak satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazlarda kayıt altına alınmasının engellenmesi, bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi, cihaz, bağlantılı donanım ile sistemler veya kayıt dışı satışı önlemek için kurulan elektronik denetim sistemlerinin Bakanlık veya ilgili diğer kurumlara belge, bilgi, veri aktarımının önlenmesi veya gerçeğe aykırı olarak iletilmesine sebep olunması aranmıştır. Ömercioğlu'na göre burada neticeli bir suç düzenlenmiştir²⁹⁵. Kanaatimizce burada bir zararın gerçekleşmesi aranmamış olup suç hala tehlike suçudur. Ancak suçun kanuni tanımında tehlike açıkça belirlenmiş olup bu tehlikenin somut olayda gerçekleşmesi arandığından somut tehlike suçu olduğu söylenebilir. Bu somut tehlikenin oluşması ile hareket arasında nedensellik bağının mevcut olması da zorunludur.

(12) Kanuna Aykırı Olarak Özel Etiket ve İşaretli Ürün Sistemine Müdahale Etmek

“Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik

²⁹⁴ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, 2022, 175-181.

²⁹⁵ Ömercioğlu, a.g.m., 181-182.

ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek” kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir.

Bu tipe uygun eylemin hareket alt unsuru VUK mük. m.257 ile kullanılması mecburi tutulan, özel etiket ve işaretli ürünler için kurulan veri merkezine bilgi akışını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale etmektir. Sonuç alt unsuru yönünden ise elektronik ortamda Bakanlığa iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya gerçeğe aykırı olarak iletilmesine sebep olunması aranmıştır. Bu suçun kanuni tanımında da tehlike açıkça belirlenmiş olup bu tehlikenin somut olayda gerçekleşmesi arandığından somut tehlike suçu olduğu söylenebilir. Bu somut tehlikenin oluşması ile hareket arasında nedensellik bağının mevcut olması da zorunludur.

b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık

Suçun unsurları başlığının hukuka aykırılık alt başlığında bu unsur genel olarak incelenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunda hukuka aykırılık unsuru sadece VUK’a veya tüm vergi kanunlarına aykırılığı değil tüm hukuk düzenine aykırılığı ifade eder. Vergi kaçakçılığı suçlarındaki tipe uygun eylemin gerçekleşmesi suçun sübuta erdiği anlamına gelmez, ancak eylemin hukuka aykırı olduğu karine olarak kabul edilir. Bu eylemin hukuk düzenince uygun görülmemiş, emredilmemiş olması, yani hukuka aykırı olması gerekir. Bu bağlamda hukuka uygunluk nedenlerinin var olup olmadığı araştırılır. Hukuka uygunluk nedenleri ilgili başlıkta incelenmiştir. Bir hukuka uygunluk nedeninin var olması halinde eylem hukuka uygun olur ve suçun unsurları oluşmaz.

Vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanmasının pek mümkün olmadığına ilişkin doktrinde genel bir kanı mevcuttur²⁹⁶.

c. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kusurluluk

Suçun unsurları başlığının kusurluluk alt başlığında bu unsur genel olarak incelenmiştir. Kusurluluğun kast ve taksir olmak üzere iki türü olduğu, kast kavramı ile

²⁹⁶ Özen, a.g.e., 110-111; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 325-326; Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 357-359; Şenyüz, a.g.e., 26-29.

kusurluluk kavramının bir anlamda bütünleştigi, taksirin birinci unsurunun bir eylemin taksirle işlenmesi halinde cezalandırılacağına ilişkin kanunda açık bir hükmün bulunması olduğu belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesi halinde cezalandırılacağına ilişkin kanunda açık bir hüküm bulunmadığından bu suçlar ancak kasten işlenebilecektir. Failin vergi kanunlarına aykırı davrandığını bilmesi ve istemesi yönünde genel kastın varlığının yeterli olacağı, özel kastın aranmayacağı kabul edilmektedir²⁹⁷.

Anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanma suçunun halihazırda kasten işlenebilen bir suç olması karşısında “bilerek” nitelemesinin suçun sadece doğrudan kastla işlenebileceğini, olası kastla dahi işlenemeyeceğini ifade ettiği iddia edilmektedir²⁹⁸. Benzer bir görüşe göre ise “bilerek” ibaresi bulunan suçların doğrudan kastla, bulunmayan suçların olası kastla işlenebileceği kabul edilmekle beraber “bilerek” ibaresi ayrıca özel kastın arandığını da göstermektedir²⁹⁹.

Failin hukuka uygunluk sebebi mevcut değilken tipe uygun eylemi gerçekleştirmesine rağmen kusurlu olmaması mümkündür. Örneğin “*defter, kayıt ve belgeleri gizlemek*” suçunun kasten işlenebilecek bir suç olması karşısında mücbir sebep gibi sanığın kusurluluğunu ortadan kaldıran halin araştırılması ve ispatı da mümkündür³⁰⁰. Yargıtayın “...sanığın “*işyerinde hırsızlık olduğu, belgelerin bilgisayarda kayıtlı olduğu, bilgisayarın çalındığı*” şeklindeki savunması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından, hırsızlık suçu ile ilgili bir başvurularının olup olmadığı ilgili Cumhuriyet Başsavcılığından sorulmasından sonra, konu ile ilgili bir soruşturma bulunduğunun tespiti halinde ilgili evrakların dosya içerisine getirtilerek, şikayet dilekçesinde defter ve belgelerin çalındığından bahsedilip bahsedilmediği araştırılarak...³⁰¹” şeklinde kusurluluğun araştırılması yönünde kararı vardır.

²⁹⁷ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 327-328.

²⁹⁸ Özen, a.g.e., 94.

²⁹⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 328-330.

³⁰⁰ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., 311; Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 429-430; Şenyüz, a.g.e., 451.

³⁰¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 16.01.2017 tarih, 2016/12117 E., 2017/266 K.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK CEZA KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN İNCELENMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde etkin pişmanlık kurumu ele alınmıştır. Bu doğrultuda dört ana başlık belirlenmiştir. İlk ana başlıkta Türk Ceza Hukukunda etkin pişmanlık kavramına, tanımına, hukuki niteliğine, gelişimine, unsurlarına ve TCK’de düzenlenmeyen etkin pişmanlık normlarına değinilecektir. İkinci ana başlıkta vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığın unsurları genel olarak belirtilecektir. Üçüncü ana başlıkta etkin pişmanlık kurumu ile bazı diğer kurumlar arasındaki farklar açıklanacaktır. Son olarak dördüncü ana başlıkta ise etkin pişmanlık kurumunun ceza hukuku yönünden sonuçları incelenecektir.

I. TÜRK CEZA HUKUKUNDA ETKİN PİŞMANLIK VE UNSURLARI

A. ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI

Pişmanlık kelimesi Türk Dil Kurumu’nda “*pişman olma durumu; nedamet*³⁰²” olarak tanımlanmıştır. Etkin kelimesi ise “*hareket hâlinde olan; faal, aktif*³⁰³” olarak tanımlanmıştır.

765 sayılı eski TCK’de genel bir etkin pişmanlık normu bulunmamaktaydı ve bu durum eleştirilmekteydi³⁰⁴. Bu eksiklik hem icra hareketlerinin tamamlanmasından sonra sonucun önlenmesi aşaması hem suçun tamamlanmasından sonraki aşama için de mevcuttu. Ancak suçun tamamlanmasından sonraki etkin pişmanlığa yönelik olarak bazı suçlar yönünden özel hükümler bulunmaktaydı³⁰⁵. Eski TCK döneminde faal nedamet teriminin kullanılması tercih edilirken 5237 sayılı TCK’de etkin pişmanlık terimi tercih edilmiş olup esasen her ikisinin de eş anlamlı olduğu söylenebilir.

³⁰² www.sozluk.gov.tr, Erişim tarihi:13.03.2024.

³⁰³ www.sozluk.gov.tr, Erişim tarihi:13.03.2024.

³⁰⁴ Erem, a.g.e., 448-449.

³⁰⁵ Soyaslan, a.g.e., 312.

Dönmezer ve Erman etkin pişmanlığı “*icranın bitmesinden sonra failin neticenin gerçekleşmesine, kendi ihtiyarında olan sebeplerle engel olması hali*” olarak tanımlamıştır³⁰⁶.

Bayraktar’a göre “*fail icra hareketleri sırasında iter criminisi silebileceği gibi, icra hareketlerinden sonra da neticenin meydana gelmesini önleyebilmektedir; bu son durumda faal nedametten söz edilir*”³⁰⁷.

İçel etkin pişmanlığı “*icra hareketlerini tamamlayan failin işlemeyi kastettiği suçtan vazgeçerek sonucun gerçekleşmesini önlemek amacıyla elinden gelen çabayı göstermesi*” olarak tanımlamıştır³⁰⁸.

Önder “*icra hareketlerinin tamamlanmasından sonra, neticenin meydana gelmesinin önlenmesi*” halinde etkin pişmanlığın söz konusu edileceğini belirtmiştir³⁰⁹.

Soyaslan’a göre “*failin suçun tamamlanmasından sonra vazgeçmesi veya geri çekilmesi, suçun sonucunu önlemesi, suçun neticelerini ortadan kaldırması, fiilinden geri dönmesi, malın aynen iade veya tazmini*” etkin pişmanlığın uygulandığı hallerdir³¹⁰.

Toroslu ise etkin pişmanlığın “*suçun tamamlanmasından sonra bunun zararlı veya tehlikeli etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için yine aktif bir çaba içine girmeyi*” ifade ettiğini belirtmiştir³¹¹.

Artuk, Gökçen ve Yenidünya etkin pişmanlığı “*suç tamamlandıktan sonra mahiyeti etkin pişmanlığa müsait belli suçlar bağlamında cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep*” olarak tanımlamıştır³¹².

Koca ve Üzülmmez etkin pişmanlığı “*suçun tamamlanmasından sonra failin gönüllü olarak neticeyi telafi etmeye yönelik gerçekleştirdiği davranışlar*” olarak tanımlamıştır³¹³.

³⁰⁶ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 517.

³⁰⁷ Köksal Bayraktar, “Faal Nedamet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:33, Sayı:3-4, 1967, 122.

³⁰⁸ İçel, a.g.e., 261.

³⁰⁹ Önder, a.g.e., 406.

³¹⁰ Soyaslan, a.g.e., 312.

³¹¹ Toroslu, a.g.e., 198.

³¹² Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 581.

³¹³ Koca, Üzülmmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 385.

Özgenç etkin pişmanlığı “*sadece suç tamamlandıktan sonra belli suçlar bağlamında cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep*³¹⁴” olarak tanımlamıştır.

Bu tanımlar ve görüşler tetkik edildiğinde bazı tanımlarda icra hareketlerinin tamamlanmasından bahsedilirken, mevcut TCK sistemini esas alan tanımlarda suçun tamamlanmasından bahsedilmektedir. Etkin pişmanlığı eski TCK dönemindeki gibi hareketten sonra fakat sonuçtan önceki aşamaya mahsus olarak tanımlayan görüşler mevcut TCK’nin etkin pişmanlığı suçun tamamlanmasından sonraki aşamaya konumlandırması karşısında pozitif hukukta karşılıksız kalmıştır³¹⁵. Nitekim mevcut TCK’nin 36. maddesinin gerekçesinde “*Suç bütün unsurlarıyla tamamlandıktan sonra örneğin çalınan eşyanın geri verilmesi veya kaçırılan kişinin serbest bırakılması hâllerinde, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur*” denilerek bu açıkça vurgulanmıştır.

B. ETKİN PİŞMANLIĞIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Mevcut TCK’nin 168, 192, 254, 289 madde gerekçeleri incelendiğinde etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olarak düzenlendiği belirtilmektedir. Kamu davasını açmada cumhuriyet savcısının takdir yetkisini düzenleyen 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)³¹⁶ m.171 “*Cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilir.*” düzenlemesine haizdir.

Etkin pişmanlığın TCK’nin genel hükümlerinde ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan neden olarak düzenlenmemesi karşısında ceza sorumluluğunu etkilemediğini söyleyebiliriz. Bununla birlikte özel kısımda bazı suç tiplerine ilişkin olarak etkin pişmanlık düzenlemeleri mevcuttur. Bu bağlamda etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olduğu

³¹⁴ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi – Genel Hükümler*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2005, 489.

³¹⁵ Mehmet Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:29, 2017, 283.

³¹⁶ 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

düşünülmektedir³¹⁷. Nitekim etkin pişmanlığın hukuki niteliği konusunda doktrinde genel bir kabul olduğu görülmektedir.

Yargıtayın “*Türk Ceza Kanununun kabul ettiği suç teorisi uyarınca, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların gerçekleşmesiyle, ortaya cezalandırmayı gerektirir bir haksızlık çıkmakta ve kusurluluğu kaldıran bir sebebin bulunmaması halinde, fail hakkında bir ceza ya da güvenlik tedbirine hükmolunmaktadır. Fakat bazı hallerde kanun koyucu, failin cezalandırılması için başka birtakım unsurların da bulunması veya bulunmamasını aramıştır. İşte haksızlık ve kusur isnadı dışında kalan bu gibi hususlar ‘suçun unsurları dışında kalan hâller’ başlığı altında ele alınmaktadır. Bunlardan failin cezalandırılması için gerekli olanlara ‘objektif cezalandırılabilme şartları’ bulunmaması gerekenlere ise ‘şahsi cezasızlık sebepleri’ ya da ‘cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler’ denilmektedir. (Mahmut Koca-İlhan Üzülmaz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, 9. Baskı, s. 359). Bu yönüyle etkin pişmanlık, cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler arasında yer almaktadır.*³¹⁸” şeklinde doktrine atıf yapmak suretiyle aynı görüşte olduğu kararı vardır.

C. ETKİN PİŞMANLIĞIN GELİŞİMİ

Eski TCK m.61 “*Müteşebbis, cürmün e’fali icrayesinden ihtiyariyle vazgeçtiği, fakat tamam olan kısım esasen bir suç teşkil ettiği halde ancak o kısma mahsus ceza ile cezalandırılır.*” düzenlemesine haizdi. Bu düzenlemeye istinaden oluşan görüşe göre fail elinde olan sebeplerle icra hareketlerinin bitmesine engel olduğu takdirde ihtiyariyle vazgeçme söz konusu olurken; fail icra hareketleri tamamlandıktan sonra sonucun gerçekleşmesine engel olduğu takdirde ise faal nedamet söz konusu olmaktadır³¹⁹. Bu bağlamda soyut olarak irade ve hareket yönünden ihtiyariyle vazgeçme ile faal nedamet aynı niteliklere sahip olduğu, hatta faal nedamette ihtiyariyle vazgeçmeye göre daha yoğun bir pişmanlığın bulunduğu düşünülmekteydi. Gerçek anlamda faal nedamet suçtan önce, suçun meydana gelmesinin engellenmesi halinde bulunduğu, suçtan sonra,

³¹⁷ Koca, Üzülmaz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 385.

³¹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.06.2017 tarih, 2017/654 E., 2017/333 K.

³¹⁹ Dönmezer, Erman, C.I., a.g.e., 507-518.

suçun sonuçlarını onarmanın bu nitelikte olmadığı belirtilmekteydi. Ancak faal nedamet aslında kanunda ayrıca düzenlenmemekteydi³²⁰.

Yeni TCK m. 36 ise “*Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.*” düzenlemesine haizdir. Eski TCK döneminde icra hareketlerinin tamamlanmasından önce söz konusu olan ihtiyariyle vazgeçme kurumu ile icra hareketlerinden sonra fakat sonuçtan önce söz konusu olan faal nedamet kurumu yeni TCK döneminde “*gönüllü vazgeçme*” kurumu altında birleştirilerek bu hallerde faile teşebbüsten ceza verilmeyeceği düzenlenmiştir³²¹.

Eski TCK dönemindeki durumu kısaca özetleyecek olursak; fail suçun icra hareketlerine başlamış ancak icra hareketlerinin bitmesine kendi iradesiyle engel olmuşsa “*ihtiyariyle vazgeçme*”, fail suçun icra hareketlerine başlamış ancak failin elinde olmayan sebeplerle icra hareketlerinin bitmesi engellenmişse “*eksik teşebbüs*”, fail icra hareketlerini bitirdikten sonra sonucun gerçekleşmesini engellemişse “*faal nedamet*”, fail icra hareketlerini bitirdikten sonra elinde olmayan nedenlerle sonuç gerçekleşmemişse “*tam teşebbüs*” söz konusu olmaktadır³²². Yeni TCK’de ise eksik ile tam teşebbüs ayrımına ilişkin objektif ölçüt bulunmaması, icra hareketleri bitmemesine rağmen meydana gelen zarar veya tehlikenin bitmesi halinde meydana gelecek zarar veya tehlikeden daha ağır olabileceği sebepleriyle eksik ve tam teşebbüs ayrımı kaldırılmıştır³²³. Bu ayrımın kaldırılmasıyla suçun tamamlanmasından önceki aşamada söz konusu olan ihtiyariyle vazgeçme ile faal nedamet ayrımına da gerek kalmamıştır.

Açıklanan tüm bu gelişmeler doğrultusunda aslında eş anlama sahip “*faal nedamet*” ile “*etkin pişmanlık*” kurumları günümüzde farklı hukuki durumları yansıtmakta ve kavram kargaşası yaşanmasına yol açmaktadır. Faal nedamet suç tamamlanmadan önce söz konusuyken, etkin pişmanlık suç tamamlandıktan sonra söz konusu olmaktadır. Her ikisini farklı hukuki durumu yansıtan kavramlar olarak kullanma şeklinde bir ayrım yapmak suretiyle kavram kargaşasından kaçınılabileceği

³²⁰ Bayraktar, “Faal Nedamet”, a.g.m., 125-127.

³²¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 576-577.

³²² Veli Özer Özbek, *TCK İzmir Şerhi Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt I*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2005, 396-410.

³²³ Süheyl Donay, *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, 1. Baskı, Beta Yayıncılık, 2007, 57-59.

kanaatindeyiz. Mevcut TCK sistemi karşısında Artuk, Gökçen ve Yenidünya'nın etkin pişmanlık kavramı ve tanımı başlığında da belirtilen “suç tamamlandıktan sonra mahiyeti etkin pişmanlığa müsait belli suçlar bağlamında cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep” şeklindeki etkin pişmanlık tanımını esas alacağız³²⁴.

D. ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI

Etkin pişmanlığın unsurlarının sınıflandırılması noktasında farklı görüşler vardır. Baba önce objektif ve subjektif unsurlar olarak ayırım yapmakta ve toplam beş unsur saymaktadır³²⁵. Gödekli önce maddi ve manevi unsurlar olarak ayırım yapmakta ve toplam yedi unsur saymaktadır³²⁶. Sümer de önce maddi ve manevi unsurlar ayırım yapmakta ve toplam yedi unsur saymaktadır³²⁷. Arslan önce faile ve fiile ilişkin unsurlar olarak ayırım yapmakta ve toplam dört unsur saymaktadır³²⁸. Baki de önce fiile ve faile ilişkin unsurlar olarak ayırım yapmakta ve toplam beş unsur saymaktadır³²⁹. Keklik ise herhangi bir ayırım yapmaksızın dört koşul saymaktadır³³⁰. Yargıtay ise birçok kararında tekrarladığı üzere etkin pişmanlığın unsurlarını “1- Kanunda etkin pişmanlığa imkân tanıyan bir düzenleme bulunması, 2- Suçun tamamlanmış olması, 3- Failin kanunda öngörülen biçimde aktif bir davranışının olması, 4- Failin bu davranışının iradi olması...”³³¹ şeklinde saymaktadır. Bazı uygulayıcılar ise Yargıtayın görüşünü esas almakla birlikte etkin pişmanlığın belli bir zaman diliminde gerçekleşmesini ön şart olarak kabul etmektedir³³². Tarafımızca herhangi bir ayırım yapılmaksızın (maddi ve manevi gibi) dört unsur olarak incelenecektir. Yargıtayın görüşünden ayrı olarak failin davranışının aktif olması ile iradi olmasını ayrı ayrı unsurlar olarak değil, tek bir unsur olarak ele alınacaktır. Bununla birlikte etkin

³²⁴ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 581.

³²⁵ Yasemin Baba, *Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, 41-110.

³²⁶ Gödekli, a.g.m., 294-338.

³²⁷ Arif Emre Sümer, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:11, Sayı:2, 2023, 1240-1252.

³²⁸ Şeymanur Arslan, *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*, 1. Baskı, Platon Hukuk Yayınları, 2024, 51-55.

³²⁹ Ensar Baki, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı:2, 2016, 42-48.

³³⁰ Ramazan Keklik, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, 2016, 15-31.

³³¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.03.2018 tarih, 2017/1118 E., 2018/121 K.

³³² Mustafa Arslantürk, *Etkin Pişmanlık- Vazgeçme- Cezasızlık*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018, 40-41.

pişmanlığın soruşturmadan önce, soruşturma aşamasında, kovuşturma aşamasında gösterilmesine farklı sonuçlar bağlanmış olup kanunda belirtilen muhakeme aşamasında gösterilmediği takdirde faydalanmanın mümkün olmaması karşısında bu da bir unsur olarak değerlendirilecektir.

1. Tamamlanmış Bir Suçun Mevcudiyeti

Belirtildiği üzere yeni TCK sisteminde etkin pişmanlık suçun tamamlanmasından sonraki aşamaya konumlandırılmıştır. Bu husus TCK'nin 36. maddesinin gerekçesinde *“Suç bütün unsurlarıyla tamamlandıktan sonra örneğin çalınan eşyanın geri verilmesi veya kaçırılan kişinin serbest bırakılması hâllerinde, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur”* denilerek açıkça vurgulanmıştır. Ayrıca bazı suçlar yönünden etkin pişmanlığı düzenleyen TCK m.168/1'e göre *“Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflâs, taksirli iflâs suçları tamamlandıktan sonra ve fakat bu nedenle hakkında kovuşturma başlamadan önce, failin, azmettirenin veya yardım edenin bizzat pişmanlık göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi halinde, verilecek cezanın üçte ikisine kadarı indirilir.”* Bu fıkra da etkin pişmanlığın suç tamamlandıktan sonra söz konusu olduğu açıkça düzenlenmiştir. Kanun koyucunun bu iradesi karşısında etkin pişmanlık hükümlerinin sadece tamamlanmış suçlarda uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

Teşebbüs aşamasında kalan suçun tamamlanmış olduğundan bahsedilemeyeceği ve kanun koyucunun suçun tamamlanmasını araması karşısında bu durumda etkin pişmanlıktan faydalanmak pozitif hukuka göre mümkün değildir. Teşebbüs halinde gönüllü vazgeçme kurumunun şartlarının oluşup oluşmadığı değerlendirilebilir. Ancak bu durumun ceza adaleti bakımından hakkaniyete aykırı olduğu yönünde görüş de vardır. Bir terör örgütü üyesinin teslim olması ve etkin pişmanlık göstermesi halinde cezalandırılmaması mümkünken, üye olmak üzere icrai hareketler gerçekleştirmesine rağmen üye olamayan failin teşebbüsten cezalandırılmasının hiçbir adalet düşüncesi ile açıklanamayacağı örnek verilmektedir. Bir başka örnekte ise bir eşyayı çalmaya çalışan failin kaçarken bu eşyayı düşürüp kırması halinde hırsızlık suçunun teşebbüs aşamasında kalmasına rağmen zararın gerçekleşmesi karşısında etkin pişmanlık hükmünün uygulanması gerektiği savunulmaktadır. Bu kapsamda etkin pişmanlığın uygulanması için suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmasının değil cezalandırılacak eylemin kesin olarak

ortaya çıkmış olması, yani suçun halen işleniyor olmamasının aranmasının daha doğru olacağı ifade edilmektedir³³³. Bu argümanda verilen örneğe benzer bir olayda Yargıtayın “5237 sayılı TCK’nın 168. maddesinin suçun tamamlanmasından sonra gerçekleşen etkin pişmanlık durumunda uygulanabileceği, sanığın, müştekinin işyerinden suça konu sigaralar ile birlikte çıkarak kaçtığı, müştekinin sanığın peşinden koştuğu, kaçarken sanığın, aldığı sigaraları yere attığı ve kaçmaya devam ettiği, bu kovalama esnasında olayı gören kolluk görevlilerinin olaya müdahale ettiğinin anlaşılması karşısında eylemin teşebbüs aşamasında kaldığı...”³³⁴ şeklindeki kararından da anlaşıldığı üzere yüksek mahkemenin de etkin pişmanlığın tamamlanmış suçlarda uygulanabileceği, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda uygulanamayacağı görüşünde olduğunu söyleyebiliriz.

Suçun tamamlanmasının değerlendirilmesinde sadece tipe uygun eylemin alt unsurları olan hareket ve sonuç değil suçun tüm unsurları incelenmelidir. Suçun tipe uygun eylem unsurunun tüm alt unsurlarıyla mevcut olduğu, yani hareketin, sonucun ve aralarındaki nedensellik bağının tespit edildiği durumlarda dahi eğer hukuka aykırılık unsuru mevcut değilse ortada tamamlanmış bir suç yoktur. Tipe uygun eylemin mevcut olduğu, hukuka uygunluk nedenlerinin olmaması doğrultusunda hukuka aykırılık unsurunun da mevcut olduğu durumda eğer kusurluluk yoksa yine ortadan tamamlanmış bir suç olduğundan bahsedilemeyeceğinden etkin pişmanlık hükümleri söz konusu olmayacaktır.

Suçun tamamlanma anının tespiti ise bir başka sorun olup her suç yönünden ayrı tahlil edilmelidir. Örneğin rüşvet suçu yönünden TCK m.252/3’e göre “*Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması halinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur.*” Ya da kaçakçılık suçları yönünden 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (KMK)³³⁵ m.3/22’ye göre “*Yukarıdaki fıkralarda tanımlanan fiiller, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılır.*” Bu halde aynı kanunun 5. maddesi gereğince etkin pişmanlıktan faydalanmanın mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Mütemadi suçlar yönünden ise suç tamamlanmasına rağmen sonucun devam etmesi mümkündür. Örneğin kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunda yoksun kılma hareketi icra edilmekle

³³³ Keklik, a.g.e., 15-16.

³³⁴ Yargıtay 13. Ceza Dairesi, 16.04.2012 tarih, 2012/1275 E., 2012/9217 K.

³³⁵ 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

birlikte kısıtlama sonucu devam ediyor olabilir³³⁶. Suçun tamamlanma anı mağdurun hürriyetinin kısıtlandığı an olmakla beraber suçun ne zaman sona erdiği önem taşımamaktadır³³⁷. Bu durumda suç tamamlanmış olup failin kısıtlamadan kendi iradesiyle vazgeçmesi halinde etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilir³³⁸.

2. Kanunda Bu Suça İlişkin Etkin Pişmanlığın Düzenlenmesi

Etkin pişmanlığın gelişimi başlığında da belirtildiği üzere suç tamamlanmadan önceki ihtiyariyle vazgeçme ile faal nedamet kurumları yeni TCK'de “gönüllü vazgeçme” kurumu başlığı altında birleştirilmiş ve genel hüküm olarak düzenlenmiştir. Ancak suçun tamamlanmasından sonraki aşama için söz konusu olan etkin pişmanlık kurumu için genel hüküm konulmamıştır. Etkin pişmanlık belirli suçlar bakımından düzenlenmiş olup sadece bu suçlarda uygulanabilir. Bunun bir eksiklik olduğu, genel hükümle düzenlenmesi gerektiği de iddia edilmektedir³³⁹.

Yargıtayın “*Etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için öncelikle kanunda o suç ve faili bakımından buna imkân tanıyan özel bir hüküm bulunması gerekir. Her suç açısından etkin pişmanlığın uygulanması mümkün değildir. Esasen niteliği gereği her suç etkin pişmanlığa elverişli de değildir. Bir suç tipi bakımından kanunda etkin pişmanlık düzenlemesi öngörülmemiş ise 'kanunilik ilkesi' uyarınca kıyas veya yorum yoluyla da olsa etkin pişmanlık uygulanamaz.*³⁴⁰” şeklinde hem her suçun etkin pişmanlığa elverişli olmadığını hem özel hüküm olmadığı sürece etkin pişmanlığın uygulanamayacağını hem de bunun kanunilik ilkesinin ve kıyas yasağının bir gereği olduğunu vurguladığı isabetli kararları bulunmaktadır.

AYM TCK m.245/1'de düzenlenen başkasının banka veya kredi kartını ele geçirerek rızası olmaksızın kullanmak veya kullandırtmak suretiyle kendisi veya başkasına yarar sağlaması suçu yönünden etkin pişmanlık hükümlerinin düzenlenmemesinin eşitliğe aykırı olduğu iddiasına yönelik somut norm denetimi

³³⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, 2019, 461-462.

³³⁷ Veli Özer Özbek, Mehmet Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2013, 397.

³³⁸ Arslan, *a.g.e.*, 51-55.

³³⁹ Soyaslan, *a.g.e.*, 313.

³⁴⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 20.09.2022 tarih, 2020/296 E., 2022/563 K.; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.03.2020 tarih, 2017/614 E., 2020/159 K.

başvurusunda; suçun malvarlığı aleyhine işlenen suçlara benzemesine rağmen onlara uygulanan etkin pişmanlık kurumunun bu suça uygulanmamasının eşitliğe aykırı olmadığına, cezayı hafifletici sebeplerin ceza siyaseti doğrultusunda kanun koyucunun takdirinde olduğuna karar vermiştir³⁴¹.

3. Pişmanlığa İlişkin Olarak Failin Aktif ve İrادی Davranışı

Etkin pişmanlık kurumundan faydalanabilmenin bir diğer şartı faille ilgilidir. Failin pişmanlığını aktif ve iradi bir davranış ile göstermesi gerekmektedir. Aktivlik ile ifade edilmek istenen, failin pişmanlığının dış dünyada bir karşılığının bulunması, yani “etkin” nitelenmesine haiz olması gerektiğidir³⁴². Failin salt pişmanlık hissiyatı içinde bulunması, üzülməsi, pişman olduğunu söylemesi etkin pişmanlık için yeterli değildir.

Etkin pişmanlığın dış dünyadaki karşılığı olan davranış şekli kanunda her suç veya suç grubu için farklı şekillerde düzenlenmiştir. Bunun sebebi ise kanun koyucunun etkin pişmanlık kurumu ile her suç yönünden farklı amaçlarının olmasıdır³⁴³. Nitekim AYM de “...etkin pişmanlığın uygulama alanının yasa koyucu tarafından farklı suç tipleri bakımından daraltılması ya da genişletilmesi mümkündür. Bu, suçun mahiyeti ve etkin pişmanlıktan beklenen hukuki yarar ile doğrudan doğruya irtibatlı bir konudur.”³⁴⁴ şeklindeki kararında etkin pişmanlıktan beklenen hukuki yarar kavramı ile bu hususu açıklamıştır.

TCK’de etkin pişmanlık için birçok davranış şekli düzenlenmiştir. Örneğin; diğer suç ortaklarının ve uyuşturucu maddelerin saklandığı yerin kolluğa haber verilmesi suretiyle suç ortaklarının yakalanmasını veya uyuşturucu maddelerin ele geçirilmesini sağlamak böyle bir davranıştır. Burada uyuşturucuyla mücadele öncelenmiştir. Bir başka örnek olarak kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunda mağdura bir zarar vermeksizin güvenli bir yerde serbest bırakmak da böyle bir davranıştır. Burada mağdurun korunması öncelenmiştir. İmar kirliliğine neden olma suçunda ise suça konu binanın imar planına ve ruhsata uygun hale getirilmesi hali etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir.

³⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 05.03.2009 tarih, 2006/123 E., 2009/43 K.

³⁴² Baba, a.g.tz., 57.

³⁴³ Keklik, a.g.e., 17.

³⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 28.01.2010 tarih, 2009/6 E., 2010/19 K.

Burada ise imar düzeni öncelenmiştir³⁴⁵. Görüldüğü gibi kanun koyucu her suç tipi yönünden düzenlendiği etkin pişmanlık ile farklı amaçlara ulaşmayı hedeflemiş ve gerekli davranışı bu doğrultuda belirlemiştir.

Failin davranışının aktif olup olmadığının, yani etkin pişmanlıktan faydalanıp faydalanamayacağının tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Bu bağlamda silahlı terör örgütüne üye olma suçu yönünden Yargıtayın “*Silahlı terör örgütüne üye olan, yakalandıktan sonra yargılama aşamasında örgütte kaldığı süre ve konumu itibarıyla, örgütün yapısı ve faaliyetleri ile ilgili bilgi veren sanığın, verdiği bilgilerin konum ve faaliyetleri ile uyumlu olup olmadığı ve eldeki mevcut bilgiler ile örtüşüp örtüşmediği ilgili birimlerden sorulup, verdiği bilgiler de gözetilerek sanık hakkında TCK'nın 221/4-2. cümlesinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmadan yazılı şekilde hüküm kurulması...*³⁴⁶” şeklinde hem gönüllü olarak teslim olanlara hem de soruşturma ve kovuşturma aşamasında bilgi verenlere uyguladığı kriterleri bulunmaktadır. Bazı kararlarda “*...verdiği bilgilerin örgütte kaldığı süre, konum ve faaliyetlerine uygun faydalı bilgiler olup olmadığı...*³⁴⁷” şeklinde faydalılık da kriter kabul edilmektedir.

Failin pişmanlığına ilişkin davranışının aktif olmasının yanında iradi de olması gerekmektedir. Etkin pişmanlık kurumu ile cezanın kaldırılmasının veya cezada indirim yapılmasının altında yatan sebep, suç işledikten sonra hiçbir davranışta bulunmayan kişi ile suç için düzenlenen etkin pişmanlık davranışını gerçekleştirerek kanun koyucunun amacına uygun davranan kişinin aynı cezayı almasının adaletli olmamasıdır. Bu sebeple kanunun aradığı etkin pişmanlık davranışını failin kendi iradesiyle gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu husus bazı maddelerde doğrudan yazılmıştır. TCK m.93'te “*...gönüllü olarak, suçun meydana çıkmasına ve diğer suçluların yakalanmasına hizmet ve yardım ederse...*” denilerek gönüllülük özellikle vurgulanmıştır. TCK m.110'da “*...onu kendiliğinden güvenli bir yerde serbest bırakacak olursa...*” denilerek iradilik ifade edilmiştir.

Yargıtayın “*...iade ve tazminin cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına ya da ondan habersiz olarak üçüncü kişiler tarafından giderilmesi, eşyanın failin yakalanmamak için kaçarken atması sonucu veya kaçarken yakalanan*

³⁴⁵ Bu suçla korunan hukuki değer ile ilgili görüşlere kısaca göz atmak için Ali Rıza İlgezdi, Serkan Batak, *İmar Kirliliğine Neden Olma Suçu*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, 95-102.

³⁴⁶ Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 20.02.2018 tarih, 2017/3330 E., 2018/389 K.

³⁴⁷ Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 07.10.2019 tarih, 2019/4263 E., 2019/5833 K.

*failin üzerinde ele geçirilmiş olması gibi hallerde failin gerçek anlamdaki pişmanlığından söz edilemeyeceğinden, maddenin uygulanma şartları oluşmayacaktır.*³⁴⁸” şeklinde iradi davranışı aksi örnekler göstererek vurguladığı kararı önemlidir. Yargıtayın yine benzer yönde “*Suçtan kaynaklanan zararın beraat eden sanık ... tarafından icra takibi sonucunda ödendiği ve icra takibi altında yapılan bu ödeme nedeniyle sanık ... hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı anlaşıldığı halde...*”³⁴⁹ şeklinde bir kararı vardır.

Failin cebir kullanmak suretiyle müştekinin aracını aldıktan sonra bir tanığın ihbarı üzerine terk edilmiş halde bulunup müştekiye teslim edilmesi halinde Yargıtay etkin pişmanlığın koşullarının oluşmadığına karar vermiştir³⁵⁰. Yine bir başka dosyada ise kolluğun fiziki takipte bulunduğu sırada sanığın bir aracın sağ ön koltuğuna bindiği, kolluğun araca yaklaştığı sırada sanığın kucağında beyaz bir poşetin bulunduğunu gördüğü, sanık araçtan inince poşetin akıbeti sorulduğunda poşeti sakladığını beyan ettiği, müteakiben sanığın poşeti yanda park halinde bulunan traktörün altından çıkartıp kolluğa teslim ettiği olayda Yargıtay iradilik unsurunun belirleyici olduğu kanaatiyle etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını poşetin arama sonucunda bulunup bulunamayacak bir yerde olup olmamasına bağlamıştır³⁵¹.

Yargıtayın; failin mağduru kolundan çekerek zorla bir arkadaşının sürdüğü arabaya bindirdiği, hızla uzaklaştıkları, birtakım sebeplerle şarampole yuvarlandıkları, arabadan yara almadan çıktıkları, telefonla çağırdıkları akrabasının gelmesini bir süre bekledikleri, bu süre zarfında mağdura karşı zora dayalı veya cinsel bir davranışta bulunmadıkları, mağdurun ailesinin yanına gitmek istemesi üzerine kaza yerine gelen akrabaya teslim ettikleri, devamında bu akrabasının mağdurun ailesine haber vermesi ve babasına mağduru teslim ettiği olayda etkin pişmanlığın koşullarını yeni TCK’nin yapılması sırasındaki komisyon tutanakları doğrultusunda tetkik ettiği isabetli bir kararı bulunmaktadır. Bu kararda davranışın iradi olması da koşul olarak sayılmış ve subjektif unsur olarak değerlendirilmiştir. Ancak bu kararda iradilik koşulunun sınırı “*Failin dışı yansıyan davranışlarının pişmanlığının tezahürü olarak kabul edilebilecek derecede iradi olması yeterli olup, iç dünyasına bakılarak gerçekten samimi olup olmadığı*

³⁴⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 09.02.2016 tarih, 2013/735 E., 2016/55 K.

³⁴⁹ Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 29.06.2016 tarih, 2014/32537 E., 2016/12365 K.

³⁵⁰ Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 01.04.2014 tarih, 2013/20543 E., 2014/7573 K.

³⁵¹ Yargıtay 10. Ceza Dairesi, 19.11.2015 tarih, 2015/4610 E., 2015/33000 K.

*aranmayacaktır. Bu bakımdan sanığın davranışında cezadan kurtulma saiki de etkili olmuş olsa, önemli olan salt bu saikle hareket edilmemiş olmasıdır.*³⁵²” şeklinde isabetli olarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

4. Davranışın Kanunda Belirtilen Aşamada Gerçekleştirilmesi

Etkin pişmanlık kurumunun TCK’nin genel hükümlerinde düzenlenmediği, özel kısımda bazı suçlara ilişkin düzenlendiği, etkin pişmanlığın dış dünyadaki karşılığı olan davranış şeklinin kanunda her suç veya suç grubu için farklı şekillerde düzenlendiği, kanun koyucunun her suçu tipi yönünden düzenlendiği etkin pişmanlık ile farklı amaçlara ulaşmayı hedeflediği ve gerekli davranışı bu doğrultuda belirlediği belirtilmiştir. Bu durum davranışın hangi aşamada gösterilmesi halinde etkin pişmanlık olarak kabul edilebileceği yönünden de geçerlidir. Kanun koyucu her suç veya suç grubu yönünden etkin pişmanlığın gösterilebileceği aşamaları ve hangi aşamada gösterildiği takdirde cezada ne kadar indirim yapılabileceğini ayrı ayrı düzenlemiştir.

TCK’de düzenlenen etkin pişmanlık normları tetkik edildiğinde bazı suçlar yönünden resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce ile sonra³⁵³, bazı suçlar yönünden sadece resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce³⁵⁴, bazı suçlar yönünden soruşturmaya başlanmadan önce³⁵⁵, bazı suçlar yönünden soruşturmaya başlamadan önce veya soruşturma aşamasında veya kovuşturma aşamasında hükümden önce³⁵⁶, bazı suçlar yönünden kovuşturma başlamadan önce veya kovuşturma aşamasında hükümden önce³⁵⁷, hatta bazı suçlar yönünden hem soruşturmaya başlamadan önce, hem soruşturma aşamasında hem kovuşturma aşamasında hem hükümden sonra hem infaz aşamasında³⁵⁸ etkin pişmanlıktan faydalanmanın mümkün olduğu görülmektedir. Hükümlü veya tutuklunun kaçması suçu yönünden ise hiç muhakeme aşaması belirlenmeden sadece altı aylık süre düzenlenmiştir³⁵⁹. Doktrinde etkin pişmanlığın çeşitli muhakeme aşamaları yönünden sınıflandırma yapılarak ayrı ayrı incelendiği

³⁵² Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.12.2015 tarih, 2014/710 E., 2015/502 K.

³⁵³ TCK m.93, m.192,

³⁵⁴ TCK m.201, m.254

³⁵⁵ TCK m.110.

³⁵⁶ TCK m.248

³⁵⁷ TCK m.168.

³⁵⁸ TCK m.269.

³⁵⁹ TCK m.293.

görülmektedir³⁶⁰. Etkin pişmanlığın her suç yönünden farklı aşamalarda mümkün olması karşısında böyle bir sınıflandırmanın etkin pişmanlığın unsurları yönünden önemli olmadığı ve pişmanlığın kanunda belirtilen muhakeme aşamasında gösterilmesinin bir unsur olarak yeterli olduğu kanaatindeyiz.

Yukarıda belirtildiği üzere bazı etkin pişmanlık düzenlemelerinde “resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce” tabiri kullanılırken bazılarında “soruşturmaya başlanmadan önce” tabiri kullanılmış ve bu tercih bazı tartışmalara sebep olmuştur.

CMK m.2’ye göre soruşturma aşaması “*Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi*” ifade etmektedir. Soruşturma aşaması; savcının veya kolluğun suçu re’sen öğrenmesiyle, ihbar veya şikayet yoluyla (CMK m.158), tutanak gönderilmesiyle (CMK m.205), yabancı hükümetin şikayetiyle (TCK m.11/2), Adalet Bakanının talebiyle (TCK m.11/2) (TCK m.12/1) başlar³⁶¹.

Etkin pişmanlık düzenlemelerinde “resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce” ifadesi kullanılırken soruşturmanın başlaması için suç şüphesini “yetkili mercilerin” öğrenmesi aranmıştır. Yani soruşturmanın başlaması için suç şüphesinin herhangi bir resmi makam tarafından değil yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi gerekir. Yetkili makamların kim olduğunun yanıtını ise CMK’deki soruşturma ile ilgili hükümlerde aramak gerekmektedir.

CMK m.161/1’e göre “*Cumhuriyet savcısı, doğrudan doğruya veya emrindeki adli kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabilir.*” Bu doğrultuda soruşturma evresinin asıl görevli ve yetkilisi savcıdır. Hakim kararının gerektiği haller dışında bütün işlemler bizzat savcı tarafından yapılacaktır. Ancak savcı araştırma faaliyetlerini emrindeki kolluğa da yaptırabilir³⁶².

CMK m.164’e göre “*Adli kolluk; 4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununun 8, 9 ve 12 nci maddeleri, 10.3.1983 tarihli ve 2803 sayılı Jandarma Teşkilat, Görev ve Yetkileri Kanununun 7 nci maddesi, 2.7.1993 tarihli ve 485 sayılı Gümrük*

³⁶⁰ İbrahim Özer, *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2011, 23-24; Gödekli, a.g.m., 315-316.

³⁶¹ Yener Ünver, Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, 2015, 522-523.

³⁶² Ünver, Hakeri, a.g.e., 516.

Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesi ve 9.7.1982 tarihli ve 2692 sayılı Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanununun 4 üncü maddesinde belirtilen soruşturma işlemlerini yapan güvenlik görevlilerini ifade eder.” Adli kolluğun kimleri kapsadığı kanunda açıkça düzenlenmiştir. Mevcut CMK sistemine göre kendiliğinden soruşturma yapma yetkisi olmayan adli kolluk savcının adliyeye ilişkin bütün emirlerini gecikmeksizin yerine getirmek zorundadır. Bu bağlamda adli kolluk savcıya yardımcı olmak suretiyle muhakemede rol almaktadır³⁶³.

Açıklanan hususlar doğrultusunda soruşturma aşamasının başlaması için suç şüphesini öğrenmesi gereken yetkili makamlar cumhuriyet savcısı veya adli kolluktur. “Resmi makamlar” ibaresi ise farklı bir anlam taşımaktadır. Bu bağlamda; soruşturmanın başlaması resmi makamların öğrenmesini içermekteyken, resmi makamların öğrenmesi soruşturmanın başladığını içermemektedir. Bir başka ifadeyle; soruşturmanın başlaması resmi makamların öğrendiği göstermektedir, ancak resmi makamların öğrenmesi soruşturmanın başladığını göstermemektedir.

6352 sayılı kanunla³⁶⁴ değiştirilmeden önce rüşvet suçunda etkin pişmanlığı düzenleyen CMK m.254 “*Rüşvet alan kişinin, soruşturma başlamadan önce, rüşvet konusu şeyi soruşturmaya yetkili makamlara aynen teslim etmesi hâlinde, hakkında rüşvet suçundan dolayı cezaya hükmolunmaz. Rüşvet alma konusunda başkasıyla anlaşılan kamu görevlisinin soruşturma başlamadan önce durumu yetkili makamlara haber vermesi hâlinde de hakkında bu suçtan dolayı cezaya hükmolunmaz*” şeklindeydi. Bu düzenlemede “soruşturma başlamadan önce” ibaresinin kullanılmasına rağmen kanunun gerekçesinde “*Etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi için kamu görevlisi hakkında, idarî de olsa, herhangi bir soruşturmaya girişilmemiş bulunulması gerekir*” yazılması bir sorun yaratmaktaydı. Yorum yapılırken kanunun gerekçesinden faydalanmak gerekse de yapılacak yorumun kanunun lafzına aykırı olması mümkün değildi. Bu sebeple kanunun lafzındaki soruşturma ibaresi yorumlanırken gerekçedeki idari soruşturmaya girişilmemesi gerektiği değil adli soruşturmanın başlamamış olması gerektiği düşünülmekteydi³⁶⁵. Nitekim Yargıtay da idari makamlar tarafından zimmete ilişkin idari soruşturma yapılırken failin parayı iade ettiği olayda, iadenin Cumhuriyet Başsavcılığına

³⁶³ Ünver, Hakeri, a.g.e., 209-211.

³⁶⁴ 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁵ Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, a.g.e., 997.

ihbar yapılmadan önce gerçekleştirilmesi karşısında etkin pişmanlığın soruşturma başlamadan önce gerçekleştirildiğini kabul etmişti³⁶⁶.

6352 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile rüşvet suçunda etkin pişmanlığın “soruşturma başlamadan önce” değil “resmi makamlarca öğrenilmeden önce” gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir. Bu değişiklikte beraber artık durumun idari makamlarca öğrenilmesi halinde failin etkin pişmanlıktan faydalanma imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Açıklanan tüm bu hususlar doğrultusunda etkin pişmanlık normlarında belirlenen aşamaların somut olay yönünden doğru değerlendirilmesi gerekmektedir. Normda resmi makamlarca öğrenme ibaresi kullanıldığı takdirde bunun soruşturma aşaması olarak yorumlanmaması isabetli olacaktır.

E. TÜRK CEZA KANUNU’NDA DÜZENLENMEYEN ETKİN PİŞMANLIK NÖRMLARI

Bütün suçlar TCK’de düzenlenmediği gibi, bütün etkin pişmanlık normları da doğal olarak TCK’de düzenlenmemiştir. Birçok kanunda farklı etkin pişmanlık normları bulunmaktadır. Bunlardan birisi de bu teze konu vergi kaçakçılığı suçları yönünden getirilen düzenlemedir. Ancak bu düzenleme tezin ilgili başlıklarında detaylı olarak inceleneceği için burada kısaca diğer kanunlarda bulunan etkin pişmanlık normlarından bahsedilecektir.

KMK’de düzenlenen kaçakçılık suçları 3. maddede tek tek sayılmıştır. Bu kaçakçılık suçları yönünden de 5. madde ile etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Maddeye göre bu suçlardan herhangi birisine iştirak etmiş olan kişinin resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce, kaçakçılık eylemini, diğer eylemcileri ve kaçak eşyaların bulunduğu yerleri resmi makamlara haber vermesi gerekmektedir. Haber verilen bilgilerin eyleme iştirak eden kişilerin veya kaçak eşyaların ele geçirilmesini sağlaması durumunda haber veren kişi cezalandırılmayacaktır. Resmi makamlar tarafından haber alındıktan sonra ise eylemin bütünüyle ortaya çıkması noktasında hizmet ve yardım eden kişiye verilecek cezada üçte iki oranında indirim öngörülmüştür.

³⁶⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.10.2006 tarih, 2006/165 E., 2006/213 K.

KMK’de düzenlenen kaçakçılık suçlarından yedinci fıkrada düzenlenen eylem hariç olmak üzere diğerlerini işleyen kişiler yönünden de etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Bu kişilerin suça konu eşyaların gümrüklenmiş değerinin iki katı tutardaki parayı devlet hazinesine ödemesi hali etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu ödeme soruşturma evresi sona erinceye kadar yapıldığı takdirde verilecek cezada yarı oranında indirim öngörülmüştür. Bu ödeme kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar yapıldığı takdirde verilecek cezada üçte bir oranında indirim öngörülmüştür. Bu etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için suçun örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenmemiş olması ve mükerrir olmaması gerekmektedir.

Çek Kanunu³⁶⁷ 5. maddede düzenlenen “çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet verme” suçu yönünden de 6. maddede etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Maddeye göre karşılıksız işlemi yapılan çek tutarının temerrüt faizi ile birlikte tamamen ödenmesi hali etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu ödeme yargılama evresinde yapıldığı takdirde davanın düşmesine karar verileceği öngörülmüştür. Bu ödeme kişi hakkında verilen mahkumiyet kararının kesinleşmesinden sonra yapıldığı takdirde ise mahkemenin mahkumiyet hükmünü bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir karar vereceği düzenlenmiştir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nda (FSEK)³⁶⁸ düzenlenen manevi, mali veya bağlantılı haklara tecavüz suçları 71. maddede tek tek sayılmıştır. Maddenin son fıkrasında ise etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Fıkra göre; hukuka aykırı olarak üretilen, işlenen, çoğaltılan, dağıtılan veya yayımlanan bir eseri, icrayı, fonogramı veya yapımı satışa arz eden, satan veya satın alan kişilerin bu normdan faydalanması mümkündür. Bunların kimden temin edildiğinin bildirilmesi ve yakalanmalarının sağlanması etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu davranış şeklinin kovuşturma aşamasından önce gerçekleştirilmesi aranmıştır. Bu etkin pişmanlık normunun şartları yerine getirildiği takdirde kişi hakkında verilecek cezada indirim yapılabileceği gibi, ceza vermekten de vazgeçilebileceği düzenlenmiş olup hakime geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır.

³⁶⁷ 20.12.2009 tarih ve 27438 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁶⁸ 13.12.1951 tarih ve 7981 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda (BK)³⁶⁹ düzenlenen zimmet suçları ve nitelikli halleri 160. maddede sayılmıştır. Maddenin beşinci ve altıncı fıkrasında ise etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Fıkralara göre; zimmete geçirilen paranın, para yerine geçen evrak veya senetlerin veyahut diğer malların aynen iadesi veya uğranılan zararın tazmin edilmesi hali etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu davranış şeklinin soruşturma başlamadan önce gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada üçte iki oranında indirim öngörülmüştür. Bu davranış şeklinin kovuşturma başlamadan önce gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada yarı oranında indirim öngörülmüştür. Bu davranış şeklinin kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada üçte bir oranında indirim öngörülmüştür. Bu etkin pişmanlık normu TCK m.247'deki zimmet suçuna yönelik düzenlenen m.248'deki etkin pişmanlık normuyla benzeşmektedir. Enflasyon karşısında paranın değer kaybetmesi sebebiyle etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için faizin de ödenmesinin aranmayışının haksız sonuçlar doğurabileceği yönünde getirilen eleştirinin doğruluk payı olduğu kanaatindeyiz³⁷⁰.

Yürürlükten kaldırılan 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye³⁷¹ 2009 yılında eklenen 61/A maddesinde marka hakkına tecavüz suçu düzenlenmiş ve aynı zamanda etkin pişmanlığa da imkan tanınmıştı. Bu madde bazı değişikliklerle 2016 yılında kabul edilen 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nun (SMK)³⁷² 30. maddesinde de yer almıştır. Etkin pişmanlığı düzenleyen son fıkra göre başkasının hak sahibi olduğu markanın taklit edilmesi suretiyle üretilen malı satışa arz eden veya satan kişinin etkin pişmanlıktan faydalanması mümkündür. Bu kişinin markanın taklit edildiği malları nereden temin ettiğini bildirmesi, üretenlerin ortaya çıkarılmasını ve üretilmiş mallara elkonulmasını sağlaması etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu etkin pişmanlık normunun şartları yerine getirildiği takdirde kişi cezalandırılmayacaktır.

³⁶⁹ 01.11.2005 tarih ve 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷⁰ Ömer Filiz, *Bankacılık Zimmeti*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Bilgi Üniversitesi Lisansüstü Programlar Enstitüsü, İstanbul, 2021, 73-76.

³⁷¹ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷² 10.01.2017 tarih ve 29944 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK)³⁷³ onaltıncı babında icra ve iflas suçları düzenlenmiştir. Burada yer alan 354. maddede, bu suçlardan şikayete tabi olanlar yönünden, müşteki şikayetinden feragat eder veya borç itfa edilirse davanın ve cezanın düşeceği öngörülmüştür. Bu düzenlemenin etkin pişmanlık niteliğinde olup olmadığı tartışmalı olmakla beraber burada belirtme gereği duyduk. Yargıtayın “*Görüldüğü üzere, İİK'nun 345/a maddesinde düzenlenen sermaye şirketinin iflasını istememe suçunun takibi alacaklılardan birinin şikâyetine bağlı olup aynı Kanunun 354. maddesinin birinci fıkrasında da davanın ve cezanın düşmesine imkân sağlayan özel bir etkin pişmanlık hükmü düzenlenmiştir.*³⁷⁴” şeklinde normun etkin pişmanlık niteliğinde olduğu yönünde içtihat bulunmaktadır. Doktrinde bir görüşe göre ise, icra ceza muhakemesinin kendine özgü bir niteliği olması karşısında 354. maddede yer alan dava ve cezanın düşmesi sisteminin etkin pişmanlık niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir³⁷⁵.

SPK'de düzenlenen piyasa dolandırıcılığı suçları 107. maddede düzenlenmiştir. Maddenin son fıkrasında ise etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Fıkraya göre; “*sermaye piyasası araçlarının fiyatlarına, fiyat değişimlerine, arz ve taleplerine ilişkin olarak yanlış veya yanıltıcı izlenim uyandırmak amacıyla alım veya satım yapma, emir verme, emir iptal etme, emir değiştirme, hesap hareketi gerçekleştirme*” suçunu işleyenler etkin pişmanlıktan faydalanabilir. Beşyüzbin TL'den az olmamak kaydıyla elde ettiği veya elde edilmesini sebep olduğu menfaatin iki katı kadar meblağı hazineye ödemek etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu davranış şeklinin soruşturma başlamadan önce gerçekleştirilmesi halinde ceza verilmeyecektir. Bu davranış şeklinin soruşturma aşamasında gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacaktır. Bu davranış şeklinin kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar gerçekleştirilmesi halinde ise verilecek cezada üçte bir oranında indirim öngörülmüştür.

SPK'de 110. maddede düzenlenen güveni kötüye kullanma ve sahtecilik suçları yönünden de maddenin son fıkrasında etkin pişmanlığa imkan tanınmıştır. Fıkraya göre; maddenin 1. Fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde düzenlenen “*halka açık ortaklıkların kârını veya mal varlığını azaltmak*” ve “*halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile*

³⁷³ 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 14.03.2017 tarih, 2017/7 E., 2017/137 K.

³⁷⁵ İhsan Baştürk, “İcra ve İflas Kanununun On Altıncı Babındaki Takibi Şikayete Bağlı Suçlarda Uzlaştırma Kurumunun Uygulanmasının Doğuracağı Sakıncalar”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:24, Sayı:4, 2020, 662.

bunların iştirak ve bağılı ortaklıklarının kârlarını veya malvarlıklarını azaltmak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engellemek” suçlarını işleyenler etkin pişmanlıktan faydalanabilecektir. Bunun için, örtülü kazanç aktarımı yasağını düzenleyen 21. maddenin 4. fıkrasında yapılan düzenlemeye göre; kazanç aktarımı yapılan tarafın, mal varlığı veya karı azaltılan tarafa, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen süre içerisinde, aktarılan tutarın yasal faizi ile birlikte iade etmesi gerekmektedir. Bu norma uygun olarak iadenin yapılması ile birlikte, iade edilen tutarın iki katının hazineye ödenmesi etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenmiştir. Bu davranış şeklinin soruşturma başlamadan önce gerçekleştirilmesi halinde ceza verilmeyecektir. Bu davranış şeklinin soruşturma aşamasında gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacaktır. Bu davranış şeklinin kovuşturma evresinde hüküm verinceye kadar gerçekleştirilmesi halinde ise verilecek cezada üçte bir oranında indirim öngörülmüştür.

II. VERGİ USUL KANUNU’NDA ETKİN PİŞMANLIK VE UNSURLARI

A. VERGİ USUL KANUNU’NDA ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI

VUK’ta düzenlenen suçların vergi suçları kavramıyla anıldığından bahsedilmiştir. Teze konu etkin pişmanlık kurumu ise sadece vergi kaçakçılığı suçları yönünden getirilmiştir. VUK m. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından birisinin tamamlanmasından sonra, soruşturma aşamasında veya kovuşturmada hükümden önce, pişmanlık davranışı olarak gerekli ödemenin gerçekleştirilmesi etkin pişmanlığı ifade etmektedir.

359. maddeye konulan fıkralarda “etkin pişmanlık” veya “pişmanlık” terimleri kullanılmazken, aslında gerekçesinde geçiş hükümleri olduğu belirtilen geçici m. 34’te açıkça “etkin pişmanlık” terimi kullanılmıştır. Nitekim böyle yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. TCK’de düzenlenmeyen etkin pişmanlık normları başlığında belirttiğimiz BK, FSEK, SMK’de bulunanlar gibi bazı etkin pişmanlık normlarında da açıkça “etkin pişmanlık” veya “pişmanlık” terimleri kullanılmamıştır. Kaldı ki; Türk ceza hukukunda etkin pişmanlık incelenirken de bahsedildiği üzere, eski TCK döneminde gerçek anlamda faal nedametini suçtan önce, suçun meydana gelmesinin engellenmesi halinde bulunduğu, suçtan sonra, suçun sonuçlarını onarmanın bu nitelikte olmadığı

düşünülmekteydi³⁷⁶. Ancak yeni TCK döneminde “faal nedamet” ile eş anlama sahip “etkin pişmanlık” kurumunun suçtan sonraki aşamaya konumlandırılması karşısında, kurumun ismi ile içeriği arasında bir çelişki ortaya çıkmıştır. Bu çelişki özellikle vergi kaçakçılığı suçunda yapılan etkin pişmanlık normunda daha net görünmektedir. Bu ve açıklanacak başkaca sebeplerle her ne kadar geçici m.34 ve kanun gerekçesi getirilen düzenlemeyi açıkça “etkin pişmanlık” olarak nitelemiş olmasına rağmen, normu “bedelli ve şartlı ceza indirimi³⁷⁷”, “koşulları yasayla belirlenmiş uzlaşma müessesesi³⁷⁸” veya “cezada indirim sebebi³⁷⁹” olarak niteleyen yazarlar olmuştur.

B. VERGİ USUL KANUNU’NDA ETKİN PİŞMANLIĞIN HUKUKİ NİTELİĞİ

7394 sayılı kanunla VUK’ta yapılan değişikliklerle vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin etkin pişmanlık kurumu pozitif hukukumuzda girmiştir. Ayrıca bu kanunla bazı vergi kaçakçılığı suçlarının cezasının üst sınırı arttırılmış, zincirleme suç ve mütalaa şartına ilişkin hükümler de getirilmiştir. Ancak bu kanunla yapılan değişikliklerin bir kısmı AYM tarafından iptal edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına getirilen ve kanun koyucu tarafından etkin pişmanlık olarak nitelenen normlar m. 359’da ve geçici m. 34’te bulunmaktadır. Her iki maddenin etkin pişmanlık ile ilgili olan fıkraları aşağıda belirtilecektir.

VUK m. 359/III ve IV’e göre “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.*

³⁷⁶ Bayraktar, “Faal Nedamet”, a.g.m., 125-127.

³⁷⁷ Burak Aslanpınar, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi”, https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakciligi-suclarında-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi#_ftn5, Erişim tarihi:15.04.2024

³⁷⁸ Turgut Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi / Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>, Erişim tarihi: 15.04.2024

³⁷⁹ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt:18, Sayı:211, 2022, 1463.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağılı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

VUK geçici m. 34’e göre “*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağılı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.”

Etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olduğunun doktrinde genel olarak kabul edildiği daha önce ifade edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise, pişmanlık ve ıslah kurumundan ayrı olarak incelendiğinde, etkin pişmanlığın cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olduğu değerlendirilmektedir.

C. VERGİ USUL KANUNU’NDA ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI

Bu başlıkta sadece vergi kaçakçılığı suçlarına getirilen etkin pişmanlık kurumunun unsurları genel olarak belirtilecektir. Bu yapılırken “etkin pişmanlığın unsurları” başlığında incelenen sınıflandırmaya uygun olarak dört unsur üzerinden hareket edilecektir. Bu dört unsurun uygulamasına yönelik hususlar ise tezin üçüncü bölümünde detaylı olarak değerlendirilecektir.

1. Tamamlanmış Bir Vergi Kaçakçılığı Suçunun Bulunması

Etkin pişmanlığın birinci unsurunun tamamlanmış bir suçun mevcudiyeti olduğu belirtilmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarında hareketin parçalara bölünebildiği hallerde teşebbüsün mümkün olduğu, yani suçun tamamlanmamış olabileceği de belirtilmiştir. Bu bağlamda suçun tamamlanmadığı, yani teşebbüs aşamasında kaldığı haller yönünden etkin pişmanlık kurumunun uygulanmasının mümkün olmadığını, şartları mevcutsa gönüllü vazgeçme kurumunun uygulanabileceğini söyleyebiliriz.

Birinci bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının niteliği, suç tipleri ve suçların unsurları ayrı ayrı incelenmiştir. Suç tiplerini incelerken belirttiğimiz üzere, farklı fikirler de bulunmak kaydıyla, yaygın olan görüş vergi kaçakçılığı suçlarının “çift defter tutma” suçu hariç olmak üzere tehlike suçları olduğu şeklindedir. Dolayısıyla tehlike suçları olan vergi kaçakçılığı suçları yönünden kanunda belirtilen hareketin gerçekleştiği anda tipe uygun eylem tamamlanmaktadır. Bu hareketin vergi kaybı sonucuna neden olup olmadığı eylemin tamamlanması yönünden bir önem taşımamaktadır. Lakin doktrinde ve uygulamada çoğunlukla zarar suçu olarak kabul edilen “çift defter tutma” suçu yönünden ise durum farklıdır. Bu suç yönünden tipe uygun eylemin tamamlanması için “vergi matrahının azalması” sonucunun meydana gelmesi şarttır. Bu sonucun meydana gelmediği hallerde tipe uygun eylem tamamlanmamış olacağından etkin pişmanlık kurumunun uygulanması söz konusu olmayacaktır.

2. Zaman İtibariyle Etkin Pişmanlık Normuna Uyması

Etkin pişmanlığın ikinci unsurunun kanunda bu suça ilişkin etkin pişmanlığın düzenlenmesi olduğu belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık düzenlemesi 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

15.04.2022 tarihi itibarıyla henüz soruşturması dahi başlamamış olan dosyalar veya bu tarihten sonra gerçekleşebilecek eylemler yönünden VUK m.359/III düzenlemesi getirilmiş olup etkin pişmanlık yönünden bu unsur mevcut olacaktır.

15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında olan dosyalar yönünden ise geçici m.34 düzenlemesi getirilmiş olup etkin pişmanlık yönünden bu unsur mevcut olacaktır.

15.04.2022 tarihi itibarıyla infaz aşaması tamamlanmış olan dosyalar yönünden ise etkin pişmanlık yönünden bu unsurun mevcut olmadığını söyleyebiliriz.

3. Aktif ve İradi Davranış Olarak Ödemenin Yapılması

Etkin pişmanlığın üçüncü unsurunun failin aktif ve iradi davranışı olduğu belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise kanunda aranan aktif ve iradi davranış *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi.”* olarak belirlenmiştir.

Etkin pişmanlığın dış dünyadaki yansıması olan bu unsurun detaylı bir değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Tezin üçüncü bölümünde “etkin pişmanlık davranışı olarak ödeme” başlığı altında bu yapılacaktır.

4. Ödemenin Soruşturma Aşamasında veya Kovuşturma Evresinde Hükümden Önce Yapılması

Etkin pişmanlığın dördüncü unsurunun davranışın kanunda belirtilen aşamada gerçekleştirilmesi olduğu belirtilmiştir. VUK m.359/III’te etkin pişmanlık davranışı olan ödemenin soruşturma aşamasında ve kovuşturma evresinde hükümden önce yapılabileceği düzenlenmiştir. Geçiş hükmü olarak düzenlenen geçici m.34’te ise soruşturma, kanun yolları da dahil olmak üzere kovuşturma ve infaz aşamalarında ödeme yapılabileceği düzenlenmiştir. Tezin üçüncü bölümünde her iki maddenin uygulamasına ilişkin detaylı değerlendirme yapılacaktır.

III. ETKİN PİŞMANLIK KURUMU İLE DİĞER KURUMLAR ARASINDAKİ FARKLAR

A. ETKİN PİŞMANLIK İLE GÖNÜLLÜ VAZGEÇME

Etkin pişmanlığın Türk ceza hukukundaki tarihsel gelişiminden kısaca bahsedilmiştir.

Eski TCK m.61 *“Müteşebbis, cürmün ef’ali icrayesinden ihtiyariyle vazgeçtiği, fakat tamam olan kısım esasen bir suç teşkil ettiği halde ancak o kısma mahsus ceza ile cezalandırılır.”* düzenlemesine haizdi. Bu düzenlemeye istinaden oluşan görüşe göre fail elinde olan sebeplerle icra hareketlerinin bitmesine engel olduğu takdirde ihtiyariyle

vazgeçme söz konusu olurken; fail icra hareketleri tamamlandıktan sonra sonucun gerçekleşmesine engel olduğu takdirde ise faal nedamet söz konusu olmaktadır³⁸⁰.

Yeni TCK m.36 ise “*Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.*” düzenlemesine haizdir. Eski TCK döneminde icra hareketlerinin tamamlanmasından önce söz konusu olan ihtiyariyle vazgeçme kurumu ile icra hareketlerinden sonra fakat sonuçtan önce söz konusu olan faal nedamet kurumu yeni TCK döneminde “*gönüllü vazgeçme*” kurumu altında birleştirilerek bu hallerde faile teşebbüsten ceza verilmeyeceği düzenlenmiştir³⁸¹.

Mevcut TCK etkin pişmanlığı ise suçun tamamlanmasından sonraki aşamaya konumlandırmıştır. Bu husus 36. maddesinin gerekçesinde “*Suç bütün unsurlarıyla tamamlandıktan sonra örneğin çalınan eşyanın geri verilmesi veya kaçırılan kişinin serbest bırakılması hâllerinde, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur*” denilerek açıkça vurgulanmıştır.

Açıklanan hususlar doğrultusunda etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki birinci fark; etkin pişmanlık suç tamamlandıktan sonra söz konusu olurken, gönüllü vazgeçmenin suç tamamlanmadan önce söz konusu olmasıdır.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki ikinci fark ise birisinin genel hükümlerde, diğerinin özel hükümlerde düzenlenmiş olmasıdır. Gönüllü vazgeçme kurumu TCK’nin birinci kitabı olan genel hükümlerde düzenlenmiştir. Teşebbüse müsait olan tüm suçlar yönünden TCK m.36’da düzenlenen gönüllü vazgeçme kurumu ayrıca bir özel düzenlemeye gerek bulunmaksızın uygulanabilir. Hatta kabahatlere ilişkin özel kanunlarda dahi teşebbüsün cezalandırılacağı düzenlenmişse gönüllü vazgeçme kurumunun uygulanması mümkündür³⁸². Ancak etkin pişmanlık kurumu için genel hüküm konulmamıştır. TCK’nin ikinci kitabı olan özel hükümlerde ve özel kanunlarda belirli suçlar bakımından düzenlenmiş olup sadece bu suçlarda uygulanabilir. Etkin pişmanlığın unsurlarında da açıklandığı üzere, bu kurumun özel olarak düzenlenmeyen

³⁸⁰ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 507-518.

³⁸¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 576-577.

³⁸² Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 364.

bir suç yönünden uygulanmasının kanunilik ilkesine ve kıyas yasağına aykırılık teşkil edeceğine ilişkin isabetli yargı kararları bulunmaktadır.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki üçüncü fark ise ceza yönündendir. Gönüllü vazgeçme halinde başkaca bir suç tamamlanmadığı takdirde faile teşebbüs ettiği suçtan ceza verilmez. Etkin pişmanlık halinde ise her suç yönünden yapılan düzenleme doğrultusunda bazen ceza verilmeyeceği gibi bazen cezada farklı oranlarda indirim yapılır. Ancak etkin pişmanlık halinde gönüllü vazgeçme ile aynı olacak şekilde ceza verilmemesinin doğru olmadığı ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu şeklindeki görüşü isabetli bulmaktayız³⁸³. Bir tarafta failin icra hareketlerini tamamlamaktan vazgeçmesi veya sonucun gerçekleşmesini önlemesiyle suçun tamamlanmaması hali karşısında, diğer tarafta tamamlanmış bir suçun mevcut olduğu düşünüldüğünde eşit davranılarak ceza verilmemesi doğru değildir.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki dördüncü fark ise verilen kararın adli sicile kaydedilip kaydedilmemesi yönündendir. Gönüllü vazgeçme halinde verilen karar adli sicile kaydedilmemektedir. Ancak Adli Sicil Kanunu³⁸⁴ m.4/1-g gereğince etkin pişmanlık dolayısıyla ceza mahkumiyetinin bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırıldığı kararlar dahi adli sicile kaydedilmektedir³⁸⁵.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki bir diğer farkın da sonucu harekete bitişik suçlarda söz konusu olabileceği kanaatindeyiz. Genel çerçevede başlığında açıkladığımız üzere eski TCK döneminde; fail suçun icra hareketlerine başlamış ancak failin elinde olmayan sebeplerle icra hareketlerinin bitmesi engellenmişse “*eksik teşebbüs*”, fail icra hareketlerini bitirdikten sonra elinde olmayan nedenlerle sonuç gerçekleşmemişse “*tam teşebbüs*” söz konusu olmaktadır. Tam teşebbüsün söz konusu olabilmesi için sonucun hareketten ayrı olması gerektiğinden, kanuni tanımda sonuca yer verilmeyen hallerde tam teşebbüs imkansızdı. Ancak eksik teşebbüs yönünden iter criminisin düşünülebildiği, tek hareketli bir suçun söz konusu olmadığı, hareketin parçalara bölünebildiği hallerde teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmekteydi³⁸⁶. Bu

³⁸³ Hale Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:2, 2013, 93.

³⁸⁴ 01.06.2005 tarih ve 25832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁸⁵ Akbulut, a.g.e., 863.

³⁸⁶ Dönmezer, Erman, C.I, a.g.e., 520-522.

sebeple halen günümüzde dahi sonucu harekete bitişik suçlarda “ilke olarak” teşebbüsün mümkün olmadığı belirtilmektedir³⁸⁷.

Yeni TCK ile birlikte eksik ve tam teşebbüs ayrımının kaldırılması sonrasında sonucu harekete bitişik suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığı şeklindeki görüşlerin kafa karışıklığına sebebiyet verdiği görülmektedir. Aslında Dönmezer ve Erman’ın düşüncelerinde herhangi bir hata yoktur. Sonucu harekete bitişik suçlarda hareket parçalara bölünebiliyorsa teşebbüs mümkündür.

Sonucu harekete bitişik suçlarda hareket parçalara bölünemediği takdirde teşebbüs söz konusu olamayacağından gönüllü vazgeçmenin de mümkün olmadığı söylenebilir. Ancak bazı sonucu harekete bitişik suçlar yönünden kanunda etkin pişmanlık kurumu düzenlenmiştir. Örneğin organ veya dokularını satma suçu sonucu harekete bitişik bir suç olup hareketin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlandığından “ilke olarak” teşebbüse elverişli değildir³⁸⁸. TCK m.93’te ise bu suç için etkin pişmanlık düzenlenmiştir. Bir başka örnek olarak yalan tanıklık suçu da sonucu harekete bitişik bir suçtur. Bu suç yönünden iter criminis düşünülüp düşünülemediği, hareketin parçalara bölünüp bölünemeyeceği, bu doğrultuda teşebbüsün mümkün olup olmayacağı tartışmalıdır. Tanığın beyanda bulunma sürecinin elinde olmayan sebeplerle sona ermesi halinde tanıklığın tamamlanmamış olacağı, tanığın ileri safhalarda gerçeği ifade etme imkanı ortadan kalkmış olacağı için, tamamlanmamış bir tanıklıkta yer alan beyanlar sebebiyle tanığın teşebbüsten cezalandırılmasının yerinde olmayacağı görüşüne katılmaktayız³⁸⁹. Bununla birlikte bu suç yönünden de TCK m.274’te etkin pişmanlık düzenlenmiştir.

Teze konu vergi kaçakçılığı suçları da kural olarak sonucu harekete bitişik suçtur. Aslında bu sebeple “ilke olarak” teşebbüsün mümkün olmadığını söylemek mümkün olmakla birlikte hareketin parçalara bölünebildiği hallerde teşebbüs söz konusu olabilecektir. Gerçek hayatta kolay olmasa da bazı hallerde teşebbüse elverişli olduğu kabul edilmektedir³⁹⁰. Bu sebeple hareketin parçalara bölünebildiği hallerde gönüllü

³⁸⁷ İçel, a.g.e., 258.

³⁸⁸ Veli Özer Özbe, *TCK İzmir Şerhi Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt II*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2008, 537.

³⁸⁹ Özbe, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, a.g.e., 1058-1060.

³⁹⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:37, 2019, 2-21; Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 151-154; Şenyüz, a.g.e., 509-513; Özen, a.g.e., 115; aksi yönde bir görüş için Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 365-370.

vazgeçmenin de mümkün olduğu belirtilmektedir³⁹¹. Etkin pişmanlık kurumu yönünden ise teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye elverişli olup olmadığına bakılmaksızın bütün kaçakçılık suçları yönünden düzenleme yapıldığı görülmektedir.

B. ETKİN PİŞMANLIK İLE PİŞMANLIK VE ISLAH

İki kurum arasındaki farkları tespit edebilmek için öncelikle pişmanlık ve ıslah kurumunu incelemek gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenleyen VUK m.371'e göre;

“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.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden

³⁹¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:27, 2016, 14 (Yazarın çeşitli görüşleri değiştiğinden 2019 tarihli makalenin de okunması gerekmektedir.); Şenyüz, a.g.e., 509-513; Özen, a.g.e., 114; aksi yönde bir görüş için Kaşıkçı, Rençber, a.g.e., 370.

başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergilendirme ilişkisinin temelinde menfaatler dengesi yatmaktadır. Bu iki tarafın da çıkarına hizmet edecek hukuki kurumlara ihtiyaç bulunmaktadır. Mükellef bir kabahat veya suç işlediği takdirde bunu telafi etme ve dürüst mükellef niteliğini koruma imkanına sahip olabilmelidir. Vergi idaresi yönünden ise ortaya çıkmamış kabahat veya suçların ortaya çıkması ile vergi gelirlerinin arttırılmasını sağlamak için mükellefler ceza tehdidi olmaksızın teşvik edilebilmelidir. Bu şekilde karşılıklı kazan-kazan niteliğinde olan bir kuruma olan ihtiyacı pişmanlık ve ıslah kurumu karşılamaktadır³⁹².

Gerçekten de hızlı ve yoğun yaşanan hayat içerisinde birçok işlem yapan mükelleflerin vergisel ödevlerini eksik yerine getirmeleri, bu eksiklikleri daha sonra fark etmeleri mümkün ve tabidir. Bu eksikliği fark eden mükellefin bunu vergi idaresine bildirmesi, yani bir anlamda kendisini ihbar etmesi halinde dürüstlüğünden dolayı ödüllendirilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu mükellefin bu dürüstlüğüne yönelik bir hak düzenlemiştir. Bu hakkın kullanımı ile mükellef vergi ziyayı cezasına maruz kalmamakta, vergi idaresi ise vergiyi kısa sürede ve uyuşmazlık çıkmaksızın tahsil etmektedir. Bu bağlamda pişmanlık ve ıslah kurumu vergisel ödevlerini eksik yerine getirenler için bir can simididir³⁹³.

Pişmanlık ve ıslah kurumu sadece beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler yönünden düzenlenmiştir. Bununla birlikte kanunda “vergi ziyayı cezasını gerektiren” eylemlerin gerçekleştirilmesi aranmıştır. Kanunda kullanılan ifadeden vergi ziyayı sonucunun arandığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple genel ve özel usulsüzlük kabahatleri yönünden pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmanın mümkün olmadığı genel kabul görmektedir³⁹⁴. Esasen ceza hukuku doktrininde kişinin özgürlük ve güvenlik haklarını korumak amacıyla failin aleyhine kıyas yapmanın mümkün olmadığı, ama lehine kıyas yapmanın mümkün olduğu görüşü vardır³⁹⁵. Örneğin TCK m.7/2’ye göre “Suçun

³⁹² Zübeyr Yıldırım, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, 2013, 15.

³⁹³ Şenyüz, a.g.e., 310.

³⁹⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, 2021, 67-68; Yazara göre “...vergi ziyaya yol açıp açmadığına bakılmaksızın kaçakçılık suçları pişmanlık ve ıslah kapsamına alınırken, kanunun sadece usule ve şekle ilişkin hükümlerini ihlal eden fiillerin kapsama alınmamasının gerekçesini anlamak mümkün değildir.”

³⁹⁵ Soyaslan, a.g.e., 100; lehe örneksemenin mümkün olduğuna ilişkin İçel, Donay, a.g.e., 85-88.

işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.” düzenlemesinde hukuk normlarının failin lehine olacak şekilde uygulanması kabul edilmiş olup kanunilik ilkesi ihlal edilmemiştir. Ancak TCK m.61/10’a göre “*Kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir, ne de değiştirilebilir.*” fıkrası karşısında kıyas hem lehe hem aleyhe olacak şekilde açıkça yasaklanmıştır³⁹⁶. Bu bağlamda cezanın eksiltilmesi için kanunda açık bir norm arayan kanun koyucunun, cezayı ortadan kaldıran sebepler yönünden açık bir düzenlemeyi evleviyetle arayacağını ifade eden görüşe katılmamak elde değildir³⁹⁷.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmanın şartları çeşitli şekilde sınıflandırılmaktadır. Yıldırım; kendiliğinden haber vermenin bir ön şart olduğunu, ihbar yapılmamış olmasının, vergi incelemesine başlanılmamış olmasının, takdir komisyonuna gidilmemiş olmasının, kaçakçılık fiillerinin tespit edilmemiş olmasının olumsuz şartlar olduğunu, beyanname verilmesinin ve vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesinin olumlu şartlar olduğunu belirtmektedir³⁹⁸. Şenyüz ise kendiliğinden haber verilmesi şartını ön şartlar arasında değil olumlu şartlar arasında saymaktadır³⁹⁹. Karakoç ise şartlar arasında herhangi bir sınıflandırma yapmaksızın olumlu ve olumsuz tüm şartları üç şart başlığında incelemektedir⁴⁰⁰. Ancak nihayetinde sınıflandırmalar farklı olmakla birlikte anlatılmak istenenler arasında esasen bir farklılık bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK m.359/II düzenlemesine göre “*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*” Bu fıkra ile pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamına vergi kaçakçılığı suçları da dahil edilmiştir. Yani pişmanlık ve ıslah kurumu sadece vergi ziyayı kabahatlerine verilen idari vergi cezaları yönünden değil, vergi kaçakçılığı suçlarına verilen adli cezaları da kapsar hale gelmiştir.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuki niteliğine yönelik olarak Danıştay’ın “*Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden*

³⁹⁶ Özbek, *TCK İzmir Şerhi Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt I*, a.g.e., 158-159.

³⁹⁷ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 51-54; aksi yönde Akbulut, a.g.e., 127-133.

³⁹⁸ Yıldırım, a.g.e., 170-203.

³⁹⁹ Şenyüz, a.g.e., 314-321.

⁴⁰⁰ Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, a.g.e., 68-71.

bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu bu durum, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen "faal nedamet hali"nden başka bir şey değildir.⁴⁰¹” şeklinde kararları vardır.

Şenyüz’e göre pişmanlık ve ıslah kurumu gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık, ön ödeme kurumlarına çeşitli açılardan benzerlik göstermesine rağmen bu kurumlardan farklı, vergi hukukuna özgü, cezayı ortadan kaldıran bir kurumdur ve şartları yerine getirildiğinde hukuka uygunluk nedeni olarak nitelendirilebilir⁴⁰².

Karakoç’a göre pişmanlık ve ıslah kurumu vergi ziyayı cezası kesilmesini, vergi kaçakçılığı suçlarının kovuşturulmasını ve bu suçlar yönünden ceza verilmesini önleyerek vergi sorun ve anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan; gönüllü vazgeçme, faal nedamet, etkin pişmanlık, ön ödeme kurumlarından farklı olarak vergi ceza hukukuna özgü bir kurumdur⁴⁰³.

Donay’a göre pişmanlık ve ıslah, ceza hukukundan VUK’a geçen faal nedamet veya yeni deyişle gönüllü vazgeçme kurumuna benzemektedir⁴⁰⁴.

Candan’a göre, Danıştayın görüşüne paralel olarak, pişmanlık ve ıslah kurumu faal nedamet vergi ceza hukukundaki uygulamasıdır⁴⁰⁵.

Bayraklı’ya göre pişmanlık ve ıslah kurumu ceza kesilmesine engel olan özel cezasızlık nedeni olup ceza hukukundaki etkin pişmanlık kurumuna benzerlik göstermektedir⁴⁰⁶.

Saban’a göre pişmanlık ve ıslah, ceza hukuku açısından gönüllü vazgeçmeye yaklaşmakta olan bir kurumdur⁴⁰⁷.

⁴⁰¹ Danıştay 7. Dairesi, 11.10.2005 tarih, 2002/2135 E., 2005/2362 K.

⁴⁰² Şenyüz, a.g.e., 311, 531; hukuka uygunluk nedeni olduğuna ilişkin bu esere atıf yapan görüş için Hilal Gürses Şahin, “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi - Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, 1. Baskı, Editör İzzet Özgenç, Seçkin Yayıncılık, 2021, 95.

⁴⁰³ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, 1997, 12-18.

⁴⁰⁴ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 211.

⁴⁰⁵ Candan, a.g.e., 886.

⁴⁰⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:31, 2017, 47-63.

⁴⁰⁷ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, 2019, 456.

Mutluer ve Kuzeyli'ye göre pişmanlık ve ıslah kurumu, ceza hukukundaki gönüllü vazgeçme ile ön ödeme kurumlarının karışımıdır⁴⁰⁸.

Özgenç'e göre pişmanlık ve ıslah kurumu, esas itibariyle vergi ziyai cezası bakımından kabul edilen, özel bir etkin pişmanlık hükmüdür⁴⁰⁹.

Yıldırım ise; pişmanlık ve ıslah kurumuna ilişkin maddenin VUK'un "ceza hükümleri" kitabının "cezaların ödenmesi ve kalkması" kısmında düzenlenmesi sebebiyle sistematik yorumla vergi cezasını kaldıran bir sebep olduğu, etkin pişmanlık kurumunun cezayı ortadan kaldıran veya cezayı azaltan bir sebep olması ve pişmanlık ve ıslah kurumunun da cezayı ortadan kaldıran sebep olması karşısında pişmanlık ve ıslahın vergi ceza hukukuna özgü bir etkin pişmanlık kurumu olduğunu belirtmektedir⁴¹⁰.

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile etkin pişmanlık kurumlarının benzeştiği, hatta birinin diğerinin vergi ceza hukukundaki karşılığı olduğu şeklindeki görüşlerin mevcut olması karşısında aralarındaki farkların açıklanabilmesi için önce pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuki niteliği hakkındaki görüşümüzü açıklamamız gerekmektedir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu hem vergi ziyai kabahatlerine verilen idari vergi cezaları yönünden hem de vergi kaçakçılığı suçlarına verilen adli cezalar yönünden cezayı ortadan kaldıran şahsi sebep olarak düzenlenmiştir. TCK'nin genel hükümlerinde ve KK'nin sorumluluk hükümlerinde ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlerden olmaması karşısında ceza sorumluluğunu etkilememektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanılması doğrultusunda cezalandırmaya engel olunmasına rağmen esasen gerçekleştirilen eylemin haksızlık oluşturma niteliği devam etmektedir. Bu bağlamda cezalandırmaya engel olan sebepler, hukuka aykırılık unsuru başlığında incelenen hukuka uygunluk nedenlerinden ayrılmaktadır⁴¹¹. Yani aslında gerçekleştirilen eylem hukuka aykırı olmaya devam etmektedir, ancak kişi bu eylemi sebebiyle cezalandırılmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile etkin pişmanlık kurumu arasında benzerlik olduğu doğrudur. Yukarıda incelediğimiz şekliyle kanaatimizce etkin pişmanlığın dört unsuru vardır. Bunlar; tamamlanmış bir suçun mevcudiyeti, kanunda bu suça ilişkin etkin

⁴⁰⁸ Mutluer, Kuzeyli, a.g.e., 172.

⁴⁰⁹ İzzet Özgenç, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", 1, <https://izzetozgenc.com/makale/vergi-kacakligi-sucunda-etkin-pismanlik>, Erişim tarihi: 14.04.2024

⁴¹⁰ Yıldırım, a.g.e., 35-44.

⁴¹¹ Özbek, a.g.e., *Ekonomi Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 129-130.

pişmanlığın düzenlenmesi, pişmanlığa ilişkin olarak failin aktif ve iradi davranışı, davranışın kanunda belirtilen aşamada gerçekleştirilmesidir. Bu unsurların pişmanlık ve ıslah kurumunun yapısına da uygun olduğu görülmektedir. Nitekim pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanabilmek için öncelikle ortada tamamlanmış bir vergi kaçakçılığı suçu veya vergi ziyayı kabahati mevcut olmalıdır. İkinci unsur olarak bu suç veya kabahat yönünden VUK m.371 ve VUK m.359/II ile kanunda pişmanlık düzenlemesi yapılmıştır. Üçüncü unsur olarak kendiliğinden haber verme, beyanname verme, vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesi pişmanlığa ilişkin failin aktif ve iradi davranışı olarak belirlenmiştir. Dördüncü unsur olarak ise davranışın kanunda belirtilen aşamada, yani ihbar yapılmadan, vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonuna gidilmeden, kaçakçılık fiilleri tespit edilmeden önce gerçekleştirilmesi aranmıştır.

Açıklandığı üzere etkin pişmanlık kurumu ile pişmanlık ve ıslah kurumu benzeşmekte ve unsurları örtüşmektedir. Ancak aralarında önemli bir fark bulunmaktadır. Etkin pişmanlık kurumu sadece suçlar yönünden düzenlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah kurumu ise hem vergi ziyayı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçları yönünden düzenlenmiştir. Vergi ziyayı kabahatinin de pişmanlık ve ıslah kapsamında olması itibariyle bu kurumun vergi ceza hukukuna özgü bir kurum olduğu görüşünün isabetli olduğunu düşünmekteyiz.

Sadece vergi kaçakçılığı suçu yönünden bakıldığında, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık arasındaki birinci fark kanunda aranan davranışın gösterileceği aşama yönündendir. Etkin pişmanlık kurumundan esasen soruşturma ve kovuşturma aşamalarında, geçiş hükmüne tabi olanlarda ise infaz aşamasında faydalanmak mümkündür. Pişmanlık ve ıslah kurumundan ise daha erken aşama olan henüz ihbar yapılmadan, vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonuna gidilmeden, suç teşkil eden eylemler tespit edilmeden, kendiliğinden haber verilmesi halinde faydalanmak mümkündür.

Yine sadece vergi kaçakçılığı suçu yönünden bakıldığında bir diğer fark ise verilecek cezadır. Etkin pişmanlık kurumundan soruşturma aşamasında faydalanıldığı takdirde yarı oranında, kovuşturma aşamasında faydalanıldığı takdirde üçte bir oranında ceza indirimi uygulanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanma halinde ise ceza tamamen ortadan kalkmaktadır.

C. ETKİN PİŞMANLIK İLE UZLAŞMA VE UZLAŞTIRMA

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık kurumunu düzenleyen kanun değişikliğinin gerekçesine göre, kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçlarına etkin pişmanlık imkanı getirerek uzlaşmaya benzer bir kurum ihdas etmiştir. Gerekçede bahsedilen uzlaşma kurumunun hangisi olduğunun ve bu kurumlar arasındaki farkların değerlendirilmesi gerekmiştir. Farkları tespit edebilmek bu kurumları kısaca incelemek gerekmektedir.

Uzlaşma; idari aşamada söz konusu olan, uyuşmazlığı kısa sürede ortadan kaldıran, tarh edilen veya edilecek olan vergi ile cezaların bir kısmı veya tamamından idare ile anlaşarak kurtulmayı sağlayan barışçıl çözüm yollarından birisi olup mükellef haklarındandır⁴¹². Uzlaşmanın hukuki niteliği tartışmalı olup idari sözleşme, özel hukuk kapsamında sulh sözleşmesi, idarenin giriştiği iki taraflı ve kendine özgü işlem, sui generis iki taraflı idari işlem olduğu gibi çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bununla birlikte kurumun kanunilik ilkesine, yasama yetkisinin devri yasağına, eşitlik ilkesine, mali güç ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁴¹³.

Mali müşavirlerle yapılan bir anket çalışmasına göre uzlaşma kurumu ihtiyaç duyulan, ama vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakan bir kurumdur. Yine bu ankete göre vergi kaçakçılığı suçlarının da uzlaşma kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir⁴¹⁴.

Aslında CMK'nin beşinci kitabının ikinci kısmı “uzlaşma ve müsadere” başlıklıdır. Bu kısmın ilk maddesi olan CMK m.253'ün başlığı ise önceden uzlaşma olarak düzenlenmiştir. Nitekim o dönemki bilimsel çalışmalarda da kurum uzlaşma olarak ifade edilmiştir⁴¹⁵. 6763 sayılı kanunla⁴¹⁶ yapılan değişiklikle m.253'ün başlığı “uzlaştırma” olarak değiştirilmiş, Cumhuriyet başsavcılığı nezdinde kurulan ilgili büroya “uzlaştırma bürosu” adı verilmiş ve uzlaştırma müzakerelerini yöneten kişi ise

⁴¹² Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, *Mükellef Hakları*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2015, 94; Danıştay'ın uzlaşma tanımı için Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarih, 1986/2 E., 1986/2 K.

⁴¹³ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:25, Sayı:2, 2008, 313-316, 331-332; benzer yönde görüş Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, 2012, 70.

⁴¹⁴ Mehmet Güneş, *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, 2022, 152-154.

⁴¹⁵ Tamer Soysal, “Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma”, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaşma*, 1. Baskı, Editör Feridun Yenisey, Arıkan Yayınevi, 2005, 216-221.

⁴¹⁶ 02.12.2016 tarih ve 29906 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

“uzlaştırmacı” olarak sıfatlandırılmıştır. Bu doğrultuda günümüzde bu kurum “uzlaştırma” adıyla anılmaktadır.

Uzlaştırma kurumuna ilk kez 2001 TCK ve CMK tasarılarında yer verilmiştir. Dönmezer tasarısı olarak da bilinen 2001 TCK tasarısında uzlaştırma kurumu etkin pişmanlık kurumu ile birlikte düzenlenmiştir, ancak bu şekilde yasalaşmamıştır. Yasalanan halinde, etkin pişmanlık düzenlemesi bulunan suçlar yönünden uzlaştırma yoluna gidilemeyeceği düzenlenmiştir. 6763 sayılı kanunla yapılan değişikliğe kadar etkin pişmanlık söz konusu olduğu takdirde uzlaştırma usulünün uygulanması mümkün olmamıştır⁴¹⁷.

Adalet Bakanlığının resmi bilgilendirmesine göre “*Zarar vermekten çok onarıcı, eğitici, affedici, sorumluluk yükleyici, toplumsal katılımı ve müzakereyi teşvik edici bir süreç olan onarıcı adalet, mağduru temel alan, adli süreçte mağdurun uğradığı zararları ve mağduriyeti gidermeyi hedefleyen modern ceza hukuku anlayışıdır. Ceza yargılamasında Ülkemizdeki en önemli onarıcı adalet uygulaması uzlaştırmadır.*”⁴¹⁸

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık kurumunu düzenleyen kanun değişikliğinin gerekçesinde uzlaşmaya benzer bir düzenlemenin etkin pişmanlık için de getirildiğinin ifade edildiği yukarıda belirtilmiştir. Gerekçede belirtilenin VUK’ta düzenlenen “uzlaşma” kurumu olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Uzlaşma kurumu idari aşamada söz konusu olan bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık ile ilgili yapılan düzenleme soruşturma, kovuşturma, infaz aşamalarıyla, yani adli süreçle ilgilidir. Bu bağlamda uzlaşma sürecinde idari vergi cezalarında indirim söz konusu olabilirken, etkin pişmanlıkta adli cezada indirim söz konusu olabilmektedir.

Bir başka yönden baktığımızda ise uzlaşma, uzlaştırma kurumlarında aralarında uyuşmazlık bulunan taraflar karşılıklı olarak masaya oturmakta, müzakereler yürütmekte, mutabık kaldıkları bir zeminde anlaşmaya varmaktadır. “Uzlaşma”, “uzlaştırma” kelimeleri dil bilgisi itibarıyla dahi işteş fiiller olup karşılıklılık gerektirmektedir. Etkin pişmanlık kurumunda ise karşılıklılık, müzakere, anlaşma durumları söz konusu değildir.

⁴¹⁷ Ceza İşleri Genel Müdürlüğü Alternatif Çözümler Daire Başkanlığı, *Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Kitabı*, 2. Baskı, Editörler Orhan Cüni, Merve Özcan, Çetin Arslan, Olgun Değirmenci, Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu İşyurdu Müdürlüğü Matbaa Atölyesi, 2021, 31-42.

⁴¹⁸ <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/288/Onarici-Adalet>

IV. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN CEZA HUKUKU YÖNÜNDEN SONUÇLARI

A. KAMU DAVASININ BAŞLAMASI YÖNÜNDEN SONUÇLARI

Ceza muhakemesinde “*kamu davasının mecburiliği ilkesi*⁴¹⁹”, “*mecburilik ilkesi*⁴²⁰”, kanunilik veya yasallık ilkesi gibi isimlerle anılan bir ilke bulunmaktadır. Bu ilke; bir suç haberinin alınması üzerine yetkili makamların derhal soruşturmaya başlaması, soruşturma sonucunda suçun işlendiği noktasında yeterli şüphenin varlığı halinde savcılığın iddianame düzenleyerek dava açması ve bu davanın muhakeme sonuçlanana kadar takip edilmesi zorunluluğunu ifade etmektedir. Verilen tanımdan da anlaşılacağı üzere bu ilkenin; araştırma mecburiyeti, dava açma mecburiyeti, davayı yürütme mecburiyeti şeklinde üç alt ilkesi bulunmaktadır⁴²¹.

Ceza muhakemesinde, kamu davasının mecburiliği ilkesinin karşısı veya alternatifi olarak nitelenen bir başka ilke ise maslahata uygunluk ilkesidir. Bu ilke; kamu davasının açılmasının mecburi olmamasını, kamu davasının ancak kamu yararı olduğu takdirde açılmasını, bunun için her davada maslahata uygunluk diye ifade edilen lüzum şartının araştırılmasını ifade etmektedir. Bu ilke kamu davasının mecburiliği sistemi içerisinde istisnai şekilde de uygulanabilir⁴²².

CMK m.170/2’ye göre “*Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.*” Bu norm ile, kamu davasının açılmasında cumhuriyet savcısına bağlı yetki tanınmış ve kamu davasının mecburiliği ilkesi kabul edilmiştir⁴²³. Yani yeterli şüphe olduğu takdirde cumhuriyet savcısı kamu davası açmak zorunda olup dava açmaktan imtina edemez⁴²⁴.

⁴¹⁹ Ünver, Hakeri, *a.g.e.*, 42.

⁴²⁰ Metin Feyzioğlu, “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Hakkında Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:62, 2006, 41.

⁴²¹ Ünver, Hakeri, *a.g.e.*, 42-43.

⁴²² Hüsamettin Uğur, “Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:73, 2007, 258-259.

⁴²³ Feyzioğlu, *a.g.m.*, 41.

⁴²⁴ Yakup Duranoğlu, “Kamu Davasının Açılmasında Geçerli Olan İlkeler Kamu Davasının (Kovuşturmanın) Kamusalılığı, Davasız Muhakeme Olmaz, Kamu Davasında Mecburilik (Kovuşturma Mecburiyeti), Takdirilik (Maslahata Uygunluk) İlkeleri”, *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, 2021, 277-278.

“Kamu davasını açmada takdir yetkisi” başlıklı CMK m.171/1’e göre “Cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilir.”

Maddenin gerekçesi “Günümüz karşılaştırmalı ceza muhakemesi hukukunda önemli bir sorun da Cumhuriyet savcısının soruşturma yapmak, kamu davasını açmak veya açmamak yetkisine sahip olup olmamasıdır. Bunun anlamı yasallık sistemi yanında maksada uygunluk sistemine ne derecede veya ölçüde yer verilebileceğidir. Yasallık anlayışı Almanya, İtalya, İspanya’da, İsviçre’nin bazı kantonlarında ve hemen bütün doğu Avrupa ülkelerinde ve bugüne kadar ülkemizde geçerlidir. Hemen açıklanmalıdır ki, yasallık sisteminin anlamı da hemen davayı açmak hususunda Cumhuriyet savcısını bir otomatizme sevk etmek değildir: Birinci olarak Cumhuriyet savcısı bazen kamu davasının harekete getirilip getirilmeyeceğini, kendisine ulaşan olayların bir temeli bulunup bulunmadığını, söz gelimi ihbarın anonim olup olmadığını belirlemek için şekli olmayan bir araştırma yapar ve bunun sonucunda soruşturmayı sürdürmemeye karar verebilir yani yasallık otomatiklik anlamını taşımaz. İkinci olarak örneğin İsviçre kantonları sosyal yarar zorunlu kılmadıkça, soruşturma yapmanın mecburî olmadığını kabul etmektedirler. Çağdaş eğilim, yasallık ve maksada uygunluk sistemleri arasında bir yakınlaşmayı ifade etmektedir. Tasarının temel amacı yargılamanın, adil yargılama ilkesine tam sadık kalınarak süratlendirilmesi ve kovuşturmanın duruşmadan duruşmaya sürüklenmesini ve böylece parçalı adaleti önlemek olduğundan ve bu amaca ulaşmanın bir çaresi de ceza adalet sistemini, olanak ölçüsünde boşaltmak, soruşturma evresindeki filtreyi etkinleştirmek olduğundan değişik hükümler getirilmiş ve bunlardan önemli birisini de bu madde oluşturmuştur.” şeklindedir.

Kanun koyucunun bu maddeyi getirmekteki amacının; mahkemelerin iş yükünü azaltmak, soruşturma aşamasında filtreleme yapmak, kamu davasının mecburiliği ilkesini esnetmek ve istisnai olarak maslahata uygunluk ilkesine yer vermek olduğu gerekçeden anlaşılmaktadır. Uğur’a göre bu madde ile yasallık ilkesi yumuşatılmış, ilkeye istisna getirilmiş, maslahata uygunluk ilkesine yer verilmiştir⁴²⁵. Duranoğlu’na göre de bu madde ile kovuşturma mecburiyeti ilkesine istisna getirilmiştir⁴²⁶. Feyzioğlu’na göre ise

⁴²⁵ Uğur, a.g.m., 273-287.

⁴²⁶ Duranoğlu, a.g.m., 290-293.

buradaki yetki bağılı yetki olup mecburilik ilkesinden ayrılınmamıştır⁴²⁷. Ünver ve Hakeri bu normu keyfiliğe yol açabileceği için kısmen hatalı bulmaktadır⁴²⁸.

Açıklandığı üzere; soruşturmaya konu suça ilişkin kanunda etkin pişmanlığa ilişkin bir norm bulunduğu ve bu norm doğrultusunda etkin pişmanlığın tüm unsurlarıyla birlikte gerçekleştiğinin soruşturma dosyası kapsamında sabit olması halinde, eğer etkin pişmanlık normu cezayı ortadan kaldırmakta ise, cumhuriyet savcısının kamu davası açıp açmama yönünden takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak norm etkin pişmanlığı cezayı ortadan kaldıran sebep değil, cezada indirim sebebi olarak düzenlemiş ise, cumhuriyet savcısı kamu davası açmak zorundadır.

Koşulları olduğu takdirde cumhuriyet savcısı takdir hakkını eğer kamu davası açmama, kovuşturamama yönünde kullanacak ise, vereceği karar CMK m.171/1 gereğince kovuşturmaya yer olmadığı kararı olacaktır.

B. KAMU DAVASININ BİTMESİ YÖNÜNDEN SONUÇLARI

Etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran bir hal olarak düzenlenmesi halinde cumhuriyet savcısının kamu davası açıp açmama yönünde takdir hakkı bulunduğu belirtilmiştir. Bu takdir hakkını kamu davası açma yönünde kullanması halinde bir ceza davası söz konusu olabilir. Bununla birlikte, bazı suçlar yönünden etkin pişmanlık kurumundan kovuşturma aşamasında faydalanmak da mümkündür. Yani, cumhuriyet savcısı kamu davasını açarken şüphelinin etkin pişmanlıktan henüz faydalanmamış olması, ama kovuşturma aşamasında bunu tercih etmesi sebebiyle, mahkemenin etkin pişmanlığı göz önünde bulundurarak karar verme ihtimali söz konusu olabilir. Bütün ihtimallerde, mahkemenin, cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim sebebi olan etkin pişmanlığa göre karar vermesi gerekecektir.

Etkin pişmanlık normlarında farklı aşamalar için farklı indirimler düzenlenmiştir. Bazı maddelerde; cezanın dörtte üçünün, üçte ikisinin, yarısının, üçte birinin gibi çeşitli, ama açık ve net bir oran belirlenmiştir. Bunlarda, hakim kanuna göre tayin edeceği cezadan ne kadar indirim yapacağı konusunda takdir hakkı yoktur. Ancak bazı maddelerde ise; üçte ikisinden yarısına, altıda beşinden altıda birine, dörtte birinden

⁴²⁷ Feyzioğlu, *a.g.m.*, 41.

⁴²⁸ Ünver, Hakeri, *a.g.e.*, 535.

yarısına gibi alt ve üst sınır belirleyen oranlar vardır. Bazılarında ise; üçte ikisine kadarı, yarısına kadarı, üçte birine kadarı gibi sadece üst sınırı belirleyen oranlar vardır. Belirtildiği gibi sınırların düzenlendiği normlar yönünden, hakimın kanuna göre tayin edeceği cezadan ne kadar indirim yapacağı konusunda takdir hakkı bulunmaktadır.

Etkin pişmanlık normunda açık ve net bir indirim oranı belirlenen suçlarda, eğer ki sanığın suçu işlediği sabitse, mahkumiyet kararı verilecektir. Verilecek ceza TCK'nin cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi hükümlerine göre belirlenecektir. Şayet etkin pişmanlığın tüm unsurlarıyla mevcut olduğu kanaatine varılırsa, verilecek cezadan etkin pişmanlık normunda açık ve net olarak belirlenen oranda indirim yapılacaktır.

Etkin pişmanlık normunda açık ve net bir indirim oranının belirlenmediği, alt ve üst sınır konulduğu suçlarda, eğer ki sanığın suçu işlediği sabitse, yine mahkumiyet kararı verilecektir. Verilecek ceza TCK'nin cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi hükümlerine göre belirlenecektir. Şayet etkin pişmanlığın tüm unsurlarıyla mevcut olduğu kanaatine varılırsa, verilecek cezadan etkin pişmanlık normunda alt ve üst sınırı belirlenen oranlar arasında takdiren indirim yapılacaktır. Bu takdir hakkı keyfiyetten uzak, gerekçeli olarak kullanılmalıdır. Örneğin hükümlü veya tutuklunun kaçması suçunda etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için kaçma süresinin altı ayı geçmemesi gerekmektedir. Bu suçta etkin pişmanlık halinde altıda beşinden altıda birine kadar indirim uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu durumda indirim oranı tespit edilirken failin kaçma tarihinden kendisinin teslim olduğu güne kadar geçen süreye göre indirim yapılması gerektiği, 10 günlük kaçma süresi ile 5 aylık kaçma süresine aynı oranda indirim yapılmaması gerektiği ifade edilmektedir⁴²⁹. Nitekim Yargıtay da bir kararında *“Hükümlü olarak kaldığı açık cezaevinden kaçtıktan iki ay sonra pişman olarak kendiliğinden teslim olduğu kabul edilen sanığın cezasından etkin pişmanlık nedeniyle yapılan indirimin, sanığın kaçtığı ve teslim olduğu tarihler arasındaki süre dikkate alınmak suretiyle TCK'nın 293. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen 1/6 ila 5/6 arasındaki oranlardan makul ve hakkaniyete uygun düşen bir nispetin tercih edilip uygulanması suretiyle gerçekleştirilmesi gerekirken kanunda yer almayan gerekçe ile asgari oranda indirim yapılması, ...⁴³⁰”* diyerek benzer yönde karar vermiştir.

⁴²⁹ Erhan Günay, *Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2006, 142.

⁴³⁰ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 05.03.2014 tarih, 2014/1687 E., 2014/2562 K.

Etkin pişmanlık normunda açık ve net bir indirim oranının belirlenmediği, sadece üst sınırın konulduğu suçlarda, eğer ki sanığın suçu işlediği sabitse, yine mahkumiyet kararı verilecektir. Şayet etkin pişmanlığın tüm unsurlarıyla mevcut olduğu kanaatine varılırsa, indirim oranı belirlenirken Yargıtay'ın göz önünde bulundurduğu önemli bir husus bulunmaktadır. İndirim oranı tespit edilirken, normdaki diğer aşamalar yönünden düzenlenen indirim oranları göz önünde bulundurulmalı ve o sınırlara göre hareket edilmelidir. Örneğin, malvarlığına karşı suçlar yönünden TCK m.168'de etkin pişmanlık düzenlenmiştir. Bu normun birinci fıkrasına göre, etkin pişmanlık davranışının kovuşturma başlamadan gösterilmesi halinde, cezanın üçte ikisine kadar indirilebilecektir. Bu normun ikinci fıkrasına göre ise, etkin pişmanlık davranışının kovuşturma aşamasında hükümden önce gösterilmesi halinde, cezanın yarısına kadar indirilebilecektir. Yargıtay'a göre *"...bu itibarla sanıklar... ve ... hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup mağdur ve katılanın zararı soruşturma aşamasında giderildiğinden ceza adaletinin sağlanması, hak ve nesafet kuralları ve TCK'nun 168. maddesinde belirtilen indirim oranları gözetilerek mahkemece sanıkların cezasının ½ oranından daha fazla olmak koşuluyla indirilmesi gerekirken, ½ oranında indirim yapılması isabetsizdir."*⁴³¹ Yani yüksek mahkemenin istikrarlı olarak verdiği kararlara göre; sanıkların soruşturma aşamasında etkin pişmanlık davranışını göstermeleri halinde, etkin pişmanlık normunda kovuşturma aşaması için düzenlenen indirim oranı göz önünde bulundurulmalı ve takdir hakkı kullanırken bu orandan daha fazla indirim yapılmalıdır.

Bir diğer ihtimal ise etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran bir hal olarak düzenlenmesidir. CMK m.223/4'e göre *"İşlenen fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen; etkin pişmanlık dolayısıyla, faile ceza verilmemesi hallerinde, ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir."* Eğer ki sanığın suçu işlediği sabitse, etkin pişmanlığın tüm unsurlarıyla mevcut olduğu kanaatine varılırsa ve etkin pişmanlık cezayı ortadan kaldıran bir hal olarak düzenlenmişse, sanık hakkında CMK m.223/4'e göre ceza verilmesine yer olmadığına karar verilecektir.

⁴³¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 01.03.2016 tarih, 2015/832 E., 2016/102 K.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA ETKİN PİŞMANLIK

UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

2023 senesi adalet istatistiklerine göre, ceza mahkemelerinde vergi suçlarına ilişkin olarak 86.328 dosya, 93.196 sanık, 217.047 suç iddiasının mevcut olduğu, bu dosyaların 22.601 tanesinin 2023 senesinde açıldığı görülmektedir⁴³². Bununla birlikte 2023 senesi aralık ayı itibarıyla ülkemizde 2.478.134 gelir vergisi mükellefi, 1.143.344 kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır⁴³³. Mükellef sayısına oranlayarak değerlendirdiğimizde ülkemizde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamaların yüksek bir oranda olduğu görülmektedir. Ayrıca geçici m. 34 ile infaz aşamasında olan dosyaların da bu kurumdan faydalanabileceğini göz önüne aldığımızda dosya ve kişi sayısı daha da artmaktadır. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarına getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi çok fazla dosyayı ve kişiyi ilgilendirmekte olup uygulamasının değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde 7394 sayılı kanunla VUK m. 359'a eklenen ceza indirimine ilişkin fıkralar ve geçici m. 34 ile vergi kaçakçılığı suçları için de getirilen etkin pişmanlık kurumunun, bu suçlar yönünden uygulaması ele alınmıştır. Bu doğrultuda üç ana başlık belirlenmiştir. İlk ana başlıkta bu düzenlemeler, bunlara ilişkin AYM'nin iptal kararları ile etkin pişmanlık davranışı olarak düzenlenen ödemeye ilişkin olarak genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci ana başlıkta etkin pişmanlık düzenlemesinin, geçiş hükmü olan geçici m.34 yönünden uygulamasına değinilmiştir. Üçüncü ana başlıkta etkin pişmanlık düzenlemesinin, VUK m.359/III ve IV yönünden uygulamasına değinilmiştir. Dördüncü ana başlıkta ise getirilen düzenleme değerlendirilmiş ve somut önerilerde bulunulmuştur.

⁴³² Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADalet_ist-2023CALISMALARI59.pdf, Erişim tarihi: 03.07.2024.

⁴³³ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_1.xls.htm, Erişim tarihi: 03.07.2024.

I. ETKİN PİŞMANLIĞA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN ANALİZİ

Düzenlemenin anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi için kanunun gerekçesinin tahlil edilmesi önem taşımaktadır.

Genel gerekçenin ilgili kısmına göre “213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklerle 359 uncu maddede öngörülen hapis cezalarının üst sınırı artırılmaktadır. Ayrıca, Türk Ceza Kanunu uygulamasında bulunan “**etkin pişmanlık müessesesi**”ne **benzer bir düzenlemenin** vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak da uygulanması, kaçakçılık suçlarına ilişkin hükmedilecek hapis cezaları için Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesinde yer alan “zincirleme suç” hükümlerinin uygulanması ve kaçakçılık suçlarına ilişkin yargılama sürecinin etkinleştirilmesi sağlanarak cezanın kişiselleştirilmesi, suç ve ceza dengesinin sağlanması ile adil yargılanma hakkının daha da güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.”

Madde 4’ün gerekçesine göre “213 sayılı Kanunun 371 inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359 uncu maddede, 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır.

Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da **etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır**. Buna göre, maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek cezada yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirim yapılacaktır. Ayrıca, **tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmektedir**.

*Diğer yandan, failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa vazgeçmesi gerekmektedir. 213 sayılı Kanunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara ilişkin ihtilafların dava konusu yapılmadan idari aşamada çözümlenmesine imkân veren farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Kanunun ek 1 ilâ ek 11 inci maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesidir. Mükellefler gerek tarhiyattan önce gerekse tarhiyattan sonra vergi ve cezalar için idareden uzlaşma talep edebilmektedir. **Uzlaşma gerçekleşmesi halinde mükellefler uzlaşılan vergi ve cezalar için artık dava açma yoluna gidememektedir. Benzer düzenleme etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından da getirilmektedir.** Belirtmek gerekir ki, söz konusu müesseselerin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabilecektir. Bu bakımından mükellefler belirtilen uygulamaları tercih edip, dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek, sağlanan indirim imkânından faydalanabilecektir. Bu uygulamaları tercih etmeyen mükellefler ise sağlanan indirim imkânından faydalanamayacak ancak, bu mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açma hakları saklı olacaktır.”*

Kanunun genel gerekçesinde TCK uygulamasında bulunan etkin pişmanlık kurumuna “benzer” bir düzenlemenin getirildiği ifade edilmektedir. Buradaki “benzer” ifadesi, aslında kanun koyucunun da getirdiği düzenlemenin hukuki niteliği hakkında kesin bir fikri olmadığını göstermesi sebebiyle enteresandır.

Madde 4’ün gerekçesine geldiğimizde ise; birinci paragrafta pişmanlık ve ıslah kurumunun aslında etkin pişmanlık kurumu olduğu ve soruşturma başlamadan önceki aşamada uygulandığı, bu yeni getirilen düzenlemeyle etkin pişmanlık kurumunun artık soruşturma ve kovuşturma aşamalarında da uygulanabileceği belirtilmiştir.

Madde 4’ün gerekçesinin ikinci paragrafının son cümlesine geldiğimizde ise; vergi kaçakçılığı suçlarının esasen tehlike suçu olması karşısında vergi ziyayı sonucunun oluşması suçun unsurları arasında bulunmadığından, eğer ki vergi ziyayı oluşmamışsa, etkin pişmanlığın unsurlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın doğrudan cezada indirim yapılması öngörülmüştür. Esasen kanun koyucunun getirdiği düzenlemeyi etkin pişmanlık kurumuna “benzer” olarak nitelemesinin temel sebebi burasıdır. Çünkü bu getirilen düzenleme ile, failin herhangi bir aktif ve iradi davranışı olmaksızın cezasında

indirim yapılmaktadır. Bunun ise etkin pişmanlık kurumu ile izah edilmesi mümkün gözükmemektedir.

Bahsedilen husus VUK m.359’da yerini “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” şeklinde almıştır. Öncelikle bu düzenlemede kullanılan ifadeler dahi doğru değildir. Mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde; mükellefin vergi kaçakçılığı suçlarından birisini işlediğinin raporlandığını, ancak mükellefin vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hareketinin bir vergi ziyayı doğurmadığını, bu sebeple bu harekete istinaden mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesilmediğini, sadece usulsüzlük cezası kesildiğini, ayrıca başka hareketler ile vergi ziyayı kabahatinin işlendiğini ve vergi ziyayı cezası kesildiğini varsayalım. Bu varsayıma göre mükellefin vergi kaçakçılığı suçu yönünden etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için kesilmiş olan usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarını ödemesi gerekecek midir? Usulsüzlük cezası yönünden baktığımızda, cezanın tarh edilen vergi aslına bağlı olmaması sebebiyle ödenmeyeceğini söyleyebiliriz. Vergi ziyayı cezası yönünden baktığımızda ise, kanunun lafzında yerini bulan tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen ceza mevcut olduğundan, vergi ziyayının ve cezasının ödenmesi gerektiği iddia edilebilir. Lakin bu vergi aslı ve cezasına, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hareket ile sebep olunmadığından, bu cezaların bu suç ile ilişkilendirilmemesi, yani ödenmesinin aranmaması gerekir. Kanun koyucunun da aslında bunu anlatmak istediğini, ancak kanundaki dilin hatalı olduğu görüşüne biz de katılıyoruz⁴³⁴. Kanaatimizce eğer ki bu düzenleme yapılacak ise, “vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenen eylemler sonucunda vergi ziyayı ve cezasının meydana gelmediği hallerde” şeklinde bir düzenleme yapılması daha isabetli olurdu.

Vergi ziyayı ve cezasının meydana gelmediği durumda doğrudan indirim yapılacağına ilişkin düzenlemenin lafzını bir kenara bırakıp esasını inceleyecek olursak, gerekçede neden böyle bir düzenlemenin getirildiği yazılmamıştır. Bunu anlayabilmek için önce bir hususun açıklanması gerekmektedir.

Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları zarar suçları olmamasına ve suçun kanuni tanımında vergi ziyayı sonuç olarak düzenlenmemesine rağmen, vergi ziyayını telafi etmeye dönük bir etkin pişmanlık düzenlemesi getirilmiştir. Etkin pişmanlık kavramı ve tanımı

⁴³⁴ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1471-1472.

başlığında belirtildiği üzere; etkin pişmanlık “suçun tamamlanmasından sonra failin gönüllü olarak neticeyi telafi etmeye yönelik gerçekleştirdiği davranışlar⁴³⁵” olarak da tanımlanmakta ve “failin suçun tamamlanmasından sonra vazgeçmesi veya geri çekilmesi, suçun sonucunu önlemesi, suçun neticelerini ortadan kaldırması, fiilinden geri dönmesi, malın aynen iade veya tazmini” halleri etkin pişmanlığa örnek verilmektedir⁴³⁶. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda, vergi ziyaının sonuç olarak düzenlenmemesi karşısında, bu etkin pişmanlık düzenlemesi ile suçun sonucu olmayan bir zararın telafisi aranmaktadır. Hatta ve hatta sadece bu zararın giderilmesi değil, kesilen cezaların yarısının da ödenmesi istenmektedir. Yani adli bir cezada indirim yapılabilmesi için, idari bir cezanın bir kısmının da ödenmesi şart koşulmaktadır. Bu durum ise suçun sonuçlarını telafi etme, suçun sonuçlarını ortadan kaldırma boyutunu açıkça aşmaktadır.

Tehlike suçları olan vergi kaçakçılığı suçları yönünden, vergi ziyaının ve cezanın bir kısmının ödenmesi şeklinde bir etkin pişmanlık düzenlemesi yapılması bir başka sorunu ortaya çıkarmıştır. Bu sorun vergi ziyaının meydana gelmemiş olması ihtimalidir. Vergi ziyayı meydana gelmediği takdirde mükelleflerin sonuçları telafi etmeye dönük bir ödeme yapmaları mümkün değildir. Bu sebeple, vergi kaçakçılığı suçu işleyip vergi ziyayı sonucuna sebep olanların, vergi ziyayı sonucuna sebep olmayanlara göre avantajlı bir hale gelmesine engel olabilmek amacıyla, vergi ziyayı sonucuna sebep olmayanlar yönünden, failin herhangi bir aktif ve iradi davranışı olmaksızın cezasında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucunun; gerekli ödemeyi soruşturma aşamasında yapanlara yarı oranında, kovuşturma aşamasında yapanlara üçte bir oranında indirim öngörmesi karşısında, ödeme yapması mümkün olmayanlara bunlardan lehe olan yarı oranında indirimi peşin olarak verme düşüncesiyle hareket ettiği görülmektedir. Ancak ve ancak kanun koyucunun bu düzenlemenin ortaya çıkarabileceği sorunlar ve sonuçlar yönünden yeterli bir değerlendirme yapmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü yapılan bu düzenleme ile salt etkin pişmanlığa imkan tanınmamış, kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçlarının yapısal unsurlarının değişimine de adım atılmıştır.

Ceza hukukunda suçu etkileyen haller; suçun varlığı için bulunması zorunlu olan unsurlara eklenen ve suçun daha ağır veya daha hafif kabul edilmesini gerektiren, buna göre temel cezanın arttırılmasına veya azaltılmasına neden olan, suçun mevcudiyetine

⁴³⁵ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 385.

⁴³⁶ Soyaslan, a.g.e., 312.

zarar vermeyen ve hukuki nitelemesinin değişmesine yol açmayan sebeplerdir. Suçu etkileyen haller çeşitli şekillerde ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunlardan konumuzu ilgilendireni, bu hallerin cezanın arttırılmasını veya azaltılmasını gerektirip gerektirmediği yönünden yapılan ayırmadır⁴³⁷. Suçun kanuni tanımındaki temel şekli gerçekleştirilmeksizin veya buna teşebbüs edilmeksizin işlenmesi mümkün olmayan, suçun temel şekline göre en az bir farklı unsur içeren, cezanın arttırılmasını veya azaltılmasını gerektiren hallere suçun nitelikli hali⁴³⁸ veya suçun nitelikli unsurları⁴³⁹ denmektedir.

Vergi ziyayı ve cezasının meydana gelmediği durumda doğrudan indirim yapılacağına ilişkin düzenlemeyi etkin pişmanlık kurumu ile izah etmenin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu düzenleme yukarıda açıkladığımız suçu etkileyen hallerle, suçun nitelikli hali kavramıyla açıklanmaya çalışılabilir. Failin herhangi bir aktif ve iradi davranışı, yani etkin pişmanlık davranışı gerekmez, sadece vergi ziyayı sonucunun gerçekleşmemesine bağlı olarak cezada indirim yapılacağına ilişkin düzenlemenin etkin pişmanlık niteliğinde olmadığı, bu normun cezanın azaltılmasını gerektiren nitelikli hal olduğu iddia edilebilir. Nitekim bu görüş Furtuna ve Laloğlu tarafından da dile getirilmiştir⁴⁴⁰.

Vergi ziyayı sonucunun gerçekleşmemesi halinin cezanın azaltılmasını gerektiren nitelikli hal olarak düzenlendiği düşüncesi de bir başka sorunu önümüze çıkarmaktadır. Belirttiğimiz üzere vergi kaçakçılığı suçları zarar suçları değil, tehlike suçlarıdır. Bu bağlamda vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları arasında değildir. Vergi ziyayı bir zarar olup vergi kaçakçılığı suçlarında zarar sonucu aranmamaktadır. Peki vergi kaçakçılığı suçunun temel halinde zaten aranmayan sonucun gerçekleşmemesi halinin nitelikli hal olarak düzenlenmesi mümkün müdür? Belirtildiği üzere nitelikli hal ile suçun temel şekli arasında en az bir farklı unsur bulunması gerekmektedir. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarının temel hali ile nitelikli hal olabileceği tartışılan vergi ziyayı sonucunun gerçekleşmemesi hali arasında herhangi bir unsur farklılığı yoktur, çünkü

⁴³⁷ Dönmezer, Erman, C.II, a.g.e., 413-417.

⁴³⁸ Soner Demirtaş, “Suçun Nitelikli Hallerine Teşebbüs”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:25, Sayı:3, 2021, 382.

⁴³⁹ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 128.

⁴⁴⁰ Elif Yılmaz Furtuna, Arzu Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 2022, 358.

vergi kaçakçılığı suçlarının temel halinde zaten vergi ziyayı sonucunun gerçekleşmesi aranmamaktadır.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçlarında vergi kaybı unsurunun kanundan çıkartıldığı belirtilmiştir. Yukarıda tartıştığımız değişiklikle 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten dönülüp dönülmediği sorusu akıllara gelmektedir. Bahsedildiği üzere vergi kaçakçılığı suçlarının temel halinde vergi kaybı aranmadığı halde, suçun nitelikli hali olabileceğini incelediğimiz düzenlemelerde vergi ziyayı sonucu gerçekleşmemesi halinde cezada indirim düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme bir nitelikli hal düzenlemesi ise, suçun temel hali ile nitelikli hali arasındaki farklı olan unsurun sonuç unsuru olup olmadığı, eğer sonuç unsuru farklı ise nitelikli halin esasen sonuç gerçekleşmediği için teşebbüs aşamasında kalmış suç olup olmadığı tartışmalı hale gelmektedir. Yani kanun koyucu etkin pişmanlık düzenlemesi getirirken vergi kaçakçılığı suçlarının temel halinin yapısal unsurlarını değiştirmiş ve tekrar vergi kaybını vergi kaçakçılığı suçlarının bir unsuru haline getirmiş olabilir mi? Kanunun gerekçesini okunduğunda kanun koyucunun aslında vergi kaçakçılığı suçlarının yapısını değiştirmeye dönük bir iradesi olduğunu görülmemektedir. Fakat yapılan düzenleme karşısında artık suçun temel halinden ceza verebilmek için vergi kaybının gerçekleşmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Yukarıda kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarının yapısal unsurlarının değişimine adım attığının belirtilmesinin sebebi de işte budur.

Kanun koyucunun etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeyi getirdiği 7394 sayılı kanundan sonraki tarihte 7423 sayılı kanunla⁴⁴¹ yeni bir vergi kaçakçılığı suçu olan “özel etiket ve işaretli ürün sistemine müdahale etmek” suçu ihdas edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının tahlil edildiği başlıkta bu suçun somut tehlike suçu olarak düzenlendiği belirtilmiştir. Eğer ki kanun koyucu etkin pişmanlığa ilişkin getirdiği düzenleme ile suçun temel halinin unsurlarında değişikliğe giderek vergi kaybını tekrar suçun unsuru haline getirmeyi amaçlamış olsaydı, daha sonra ihdas ettiği vergi kaçakçılığı suçunu tehlike suçu olarak düzenlemezdi. Demek ki kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarını tehlike suçlarından çıkarmak ve zarar suçlarına dönüştürmek amacı bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan doğrultusunda akla kanun koyucunun cezanın azaltılmasını gerektiren nitelikli hal yerine neden cezanın arttırılmasını gerektiren nitelikli hal veya

⁴⁴¹ 10.12.2022 tarih ve 32039 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

vergi ziyayı sonucu nedeniyle ağırlaştırılmış suç⁴⁴² düzenlemediği sorusu akıllara gelmektedir. Nitekim ceza hukukumuzda temel hali tehlike suçu olan, sonucu nedeniyle ağırlaştırılmış suç bulunmaktadır. TCK m.98’de düzenlenen “yardım veya bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi” suçunun temel hali tehlike suçu olup suçun oluşabilmesi için failin ihmali davranışının herhangi bir zarara neden olması gerekmez. Ancak failin yardım etmemesi, bildirimde bulunmaması sonucunda kişinin ölmesi hali, yani zararın gerçekleşmesi ise sonuç nedeniyle ağırlaştırılmış halidir⁴⁴³.

Kanun koyucu yukarıda belirttiğimiz “yardım veya bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi” suçuna benzer olarak, vergi kaçakçılığı suçlarında da suçun temel halini tehlike suçu, vergi ziyaının gerçekleştiği haller yönünden ayrı bir suç, sonucu nedeniyle ağırlaştırılmış suç veya nitelikli hal düzenlemeyi değerlendirebilirdi. Bir çalıştay neticesinde oluşturulan önemli ve değerli bir tasarıda; tehlike suçları olarak vergi düzenini ihlal suçları ve zarar suçları olarak vergi kaçakçılığı suçları iki ayrı madde halinde düzenlenmiştir⁴⁴⁴. Ancak kanun koyucu tarafından bu yollar tercih edilmemiştir.

Madde 4’ün gerekçesinin üçüncü paragrafında; VUK’ta uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne imkan veren çeşitli kurumların bulunduğu, bunlardan en önemlisinin uzlaşma kurumu olduğu, uzlaşma halinde mükelleflerin vergi ve cezalar için artık dava açmadığı, benzer düzenlemenin etkin pişmanlık için de getirildiği, bu kurumların zorunluluğa değil mükelleflerin tercihinine bağlı olduğu belirtilmektedir.

Buna ilişkin olarak tezin ikinci bölümünde etkin pişmanlık ile uzlaşma ve uzlaştırma kurumları karşılaştırılmıştır. Adli süreçte söz konusu olan etkin pişmanlık ile idari aşamada söz konusu olan bir uzlaştırmayı irtibatlandırmak pek mantıklı gözükmemektedir. Eğer ki vergi kaçakçılığı suçları CMK’deki uzlaştırma usulüne tabi tutulmuş olsaydı, en azından adli süreçte söz konusu olduğundan sadece bu yönüyle gerekçeye anlam verebilirdik.

⁴⁴² Sonucu (neticesi) sebebiyle ağırlaştırılmış suçların hukuki niteliği hakkındaki görüşlere göz atmak için Koray Doğan, *Neticesi Sebebiyle Ağırlaştırılmış Suç*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, 13-26.

⁴⁴³ Mehmet Emin Artuk, Mehmet Emin Alşahin, “Yardım veya Bildirim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi Suçu (TCK m.98)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:18, Sayı:1, 2012, 23-36.

⁴⁴⁴ İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, *Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı*, 1. Baskı, Editörler Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, 2020, 145-154.

Bir başka yönden bakıldığında ise, kanun koyucunun getirdiği etkin pişmanlık düzenlemesinde ise vergi kaçakçılığı suçu işlediği iddia edilen mükellefin hem idarenin işlemini hukuken kesinleştirmesini (dava açmayarak, davadan feragat ederek gibi) sağlaması istenmekte hem de kesinleşen bu idari işleme göre gerekli ödemeyi yapması beklenmektedir. Ancak bunlar yapılırken taraflar karşılıklı olarak müzakere yürütmemekte, herhangi bir anlaşmaya varmamaktadır. Hatta vergi idaresi bu sürece hiç dahil olmamaktadır. Mükellef kanundaki koşulları gerçekleştirdiği takdirde, idarenin kabulüne bağlı olmaksızın ceza indiriminden faydalanmaktadır. Bu bağlamda getirilen kurum uzlaşma ile benzeşmemektedir.

A. ANAYASA MAHKEMESİNİN İPTAL KARARLARININ İNCELENMESİ

Hem vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığı düzenleyen VUK m.359’da hem de geçiş hükmü olan VUK geçici m.34’te “*ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartı aranmıştır. Yani aslında etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için uyuşmazlığın mükellef tarafından sona erdirilmesi, idari işlemin ve cezanın mükellef tarafından kabullenilmesi aranmıştır. Bu kabulleniş ile idari vergi uyuşmazlığı sonuçlanacağı için vergi aslı ve cezasının hukuken kesinlik kazacağı, ceza davası yönünden etkin pişmanlık davranışı olarak ödenecek meblağın netlik kazanacağı öngörülmüştür. Mükellefin idari vergi uyuşmazlığına ilişkin olarak hukuki denetim yolundan vazgeçmeye zorlanması ise kanun değişikliğinin gerekçesinde bir tercih olarak yansıtılmış ve bu doğrultuda iradilik bağlamında uzlaşma kurumuyla benzetilmiştir.

Bahse konu düzenleme birçok yazar tarafından eleştirilmiştir.

Doğrusöz; bu düzenleme ile yargı denetiminden kaçırılan rapor ve ceza tehditleriyle vergi toplamının amaçlandığı konusunda tereddütleri olduğunu, bu düzenlemenin kalitesi düşük, yeterince delillendirilmemiş, hatalı raporları çoğaltacağını belirtmiştir. Ayrıca düzenlemenin idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabiliği ve hak arama hürriyeti yönlerinden Anayasaya aykırı olduğunu iddia etmiştir⁴⁴⁵.

⁴⁴⁵ Bumin Doğrusöz, “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk”, <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanlik-ve-hukuk>, Erişim tarihi: 30.04.2024

Bilahare etkin pişmanlıktan faydalanan kişinin vergi davasına devam etmesinin çelişkili olduğu yönündeki düşüncelere yönelik olarak; vergi yargısında işlemin sadece maddi vakıaya uygunluğunun değil, sebep, yetki, şekil, konu, maksat unsurlarının denetlendiğini ifade etmiştir⁴⁴⁶.

Benzer yönde düşünen Şen ve Serdar; düzenlemenin her türlü idari eylem ve işleme karşı yargı yoluna gidilmesi Anayasal güvencesine ve mahkemeye erişim hakkına ciddi bir sınırlama getirdiğini, bu bağlamda Anayasaya aykırı olduğunu belirtmektedir. Düzenlemenin usule ve esasa aykırı yapılan vergi incelemelerinin, hatalı işlem veya tarhiyatların yargı denetiminden geçmemesine, bu bağlamda adaletsiz ve hukuka aykırı sonuçlara yol açacağını düşünmektedir⁴⁴⁷.

Aynı yönde düşünen Şenyüz; düzenlemenin adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında yer alan mahkemeye erişim hakkı ile etkili karar haklarına ciddi sınırlama getirdiği, idari işlemlere karşı yargısal denetim hakkına aykırı olduğu, bu bağlamda Anayasaya aykırı olduğunu belirtmektedir⁴⁴⁸.

Furtuna ve Laloğlu; düzenlemenin hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığını, adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkını zedelediğini, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna dair Anayasa normuna aykırı olduğunu düşünmektedir⁴⁴⁹.

Şişman ve Sarsıkoğlu; düzenlemenin hukuka aykırı idari işlemlerin iptal edilme imkanının ortadan kalkmasına sebep olduğu, mükellefi hukuka aykırı olma ihtimalini bilmesine rağmen özgürlüğü bağlayıcı ceza korkusuyla zorladığı, kanundan çıkartılması gerektiğini ifade etmiştir⁴⁵⁰.

Buluttekin ve İçten; hukuk devleti olmanın bir gereği olarak herkesin adil yargılanma hakkına, masumiyet karinesinden faydalanma hakkına, idarenin her türlü

⁴⁴⁶ Bumin Doğrusöz, “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulaması”, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanligin-gerye-donuk-uygulamasi>, Erişim tarihi: 30.04.2024

⁴⁴⁷ Ersan Şen, Cem Serdar, “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, Erişim tarihi: 30.04.2024

⁴⁴⁸ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1476-1477.

⁴⁴⁹ Furtuna, Laloğlu, a.g.m., 358-367.

⁴⁵⁰ Gülden Şişman, Şenel Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:30, Sayı:3, 2022, 1611.

eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna gitme hakkına sahip olduğunu, düzenlemenin hak arama özgürlüğünü ve yargısal denetime başvurma hakkını sınırladığını ifade etmiştir⁴⁵¹.

Görüldüğü üzere yazarların çoğu düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu noktasında bir görüş bildirmiştir. Önce geçiş hükmü olan geçici m.34 AYM'nin önüne gitmiştir. Yazarların genel görüşü düzenlemenin Anayasanın 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu yönündeyken, düzenlemenin 10. ve 36. maddelere aykırı olduğu iddiasıyla iptali talep edilmiştir. AYM ise düzenlemeyi 10. ve 36. maddelerle ilgili görmemiş, 13., 35. ve 40. maddelere aykırı bularak iptal etmiştir. Yani düzenlemenin kanun önünde eşitlik ve hak arama hürriyeti ile ilgili olmadığına; temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması, mülkiyet hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması normlarına aykırı olduğuna karar vermiştir.

AYM kararında özetle; suç ve ceza politikasına uygun olarak gerekli önlemleri almanın kanun koyucunun görevi olduğu, infaz aşamasındaki dosyalar bakımından öngörülen ceza indiriminin özel af niteliğinde olduğu, vergi kaçakçılığı suçlarının istisnai haller dışında hareket suçu olduğu, vergi kaybının suçun unsuru olmadığı, ceza mahkemesinin mahkumiyet dışında vereceği kararlar yönünden vergi kaybına ilişkin değerlendirme yapmayacağı, mahkumiyet kararları yönünden meselenin ikiye ayrılarak incelenmesi gerektiği, vergi kaybının suçun unsuru olması halinde sanık ile vergi borçlusunun aynı kişiler olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği, suçun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olabileceğinin normda dikkate alınmadığı, vergi kaybının suçun unsuru olmaması halinde ise vergi kaybının ilave fiillerle ortaya çıkacağı, bu halde ceza mahkemesince vergi kaybına ilişkin değerlendirme yapılmaksızın karar verileceği, vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte kayba uğratıldığı iddia edilen vergi ile cezasının idare tarafından tespit edildiği, bu tespitin hatalı olması mümkün olup yargı denetiminden geçmesinin hukuk devletinin gereği olduğu, uygulanacak kural vergi kaybının varlığı veya yokluğuna göre belirlendiğinden idari işlemin yargı denetimine tabi olması gerektiği, ceza mahkemesinin beraat kararı vermesi halinde ödenmesi gerekmediği halde bir miktar paranın ödenmiş olmasının mümkün olacağı, bu durumda bu miktarın kişi için alacak haline dönüşeceği, bunların iadesi veya uyuşmazlık konusu

⁴⁵¹ Mehmet Burak Buluttekın, Polat İçten, "Evaluation Of Effective Repentance In The Punishment Of Tax Evasion Crimes In Terms Of Turkish Tax Criminal Law Principles", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:22, Sayı:86, 2023, 738.

yapılmasına izin verilmemesinin mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturacağı, mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın kanunla ve kamu yararı amacıyla yapıldığı, ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri yönünden müdahalenin elverişli ve gerekli olduğu, müdahalenin ölçülü olabilmesi için orantılı da olması gerektiği, etkin pişmanlık ve özel aftan faydalanabilmek için dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hata yapılması gibi ihtimallerde ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesinin söz konusu olacağı, bu durumda muhatabın aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacağı, hem geçici m.34 hem m.359'da muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik telafi mekanizmasının öngörülmediği, ayrıca yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması sebebiyle beraat kararı verilmesi halinde bunun kamu makamları tarafından dikkate alınmamasının masumiyet karinesi ile çelişeceği belirtilmiş ve norm kovuşturma ve infaz ibareleri yönünden iptal edilmiştir⁴⁵².

Bu karardan sonra VUK m.359'a eklenen benzer yöndeki fıkra AYM'nin önüne gitmiştir. Düzenlemenin Anayasanın 2., 13., 36., 40., 90. ve 125. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla iptali talep edilmiştir. AYM ise yukarıda belirtilen kararına atıf yapmak suretiyle fıkranın iptaline karar vermiştir⁴⁵³.

Kanaatimizce AYM olaya dar bir pencereden bakmıştır. Mahkemenin kararına göre bazı sakıncalar giderildiği takdirde kanun koyucu ileride aynı düzenlemeyi tekrar çıkartabilir. Eğer ki; adli süreçte ödeme yapıldıktan sonra yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi halinde, sanığın yaptığı yersiz ödemeyi geri alabileceği bir mekanizmanın öngörüldüğü veya vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması durumunda sorunun çözüme kavuşturulduğu bir düzenleme söz konusu olursa norm Anayasaya uygun bulunabilecek ve iptal edilmeyebilecektir. Bu durumda ise yazarların, bizim de katıldığımız Anayasaya aykırılık yönündeki yoğun eleştirileri ve endişelerine rağmen benzer yönde bir düzenleme pozitif hukuka girebilecektir. AYM'nin bu kapıyı açık bırakması endişe vermektedir.

⁴⁵² Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 tarih, 2022/59 E., 2022/111 K.

⁴⁵³ Anayasa Mahkemesi, 13.09.2023 tarih, 2022/81 E., 2023/153 K.

Esasen vergiye yönelik idari uyuşmazlığın sonlandırılması aslında bu etkin pişmanlık düzenlemesinin temelini oluşturmaktadır. Çünkü meydana gelen vergi ziyayı, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezası bu şekilde tartışmasız hale getirilmekte, yani uyuşmazlık olmaktan çıkartılmaktadır. Ancak bu düzenlemenin iptal edilmesiyle birlikte hala uyuşmazlık konusu olması mümkün olan, hukuken kesinleşmemiş, tartışmalı olan bedellerin ödenmesi istenmektedir. Bu durum ise ceza yargılamasını sekteye uğratmaktadır. Açıklayabilmek için burada bazı Yargıtay kararlarından doğrudan alıntı yapılacaktır.

“İncelenen dosya içeriğine göre; 1998 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere vaki istem üzerine merciine teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin gelir vergisi ile katma değer vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır. Şu halde sanığın vaki eylemi nedeniyle CMK'nın 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı gözetilmeden ve CMK 231.maddesinde sayılan diğer koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilmeksizin, sanığın halen vergi borcunu ödememesi nedeniyle koşulları bulunmadığından bahisle yazılı şekilde CMK'nın 231. maddesinin uygulanmaması...”⁴⁵⁴

“Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 03.02.2009 gün ve 2008/250-13 sayılı kararında açıklandığı üzere, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin 5271 sayılı CMK'nın 231/6-c madde ve bendinde işaret olunan, zarar kavramının kanaat verici basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dahil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, vergi tekniği raporunda, matrah ve vergi farkı tespit edilmediği ve herhangi bir ceza da öngörülmediği cihetle, işlenen

⁴⁵⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.09.2011 tarih, 2011/129 E., 2011/20004 K.

suçlar nedeniyle ne gibi bir zararın olduğu da gösterilmeden, kamu zararının giderilmediği gerekçesiyle CMK'nın 231. maddesinin uygulanmaması,...⁴⁵⁵

“Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 03.02.2009 gün ve 2008/250-13 sayılı kararında açıklandığı üzere, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin 5271 sayılı CMK.nun 231/6-c madde ve bendinde işaret olunan, zarar kavramının kanaat verici basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dahil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, vergi tekniği raporunda, matrah ve vergi farkı tespit edilmediği ve herhangi bir ceza da öngörülmediği cihetle, işlenen suç nedeniyle ne gibi bir zararın olduğu da gösterilmeden, kamu zararının giderilmediği gerekçesiyle CMK.nun 231. maddesinin uygulanmaması,...⁴⁵⁶”

CMK m.231/5’de düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun şartlarından birisi mağdurun veya kamunun uğradığı zararın tamamen giderilmesidir. Doğrudan alıntılanan kararlarda hükmün açıklanmasının geri bırakılabilmesi için vergi kaçakçılığı suçlarında bu şartın aranıp aranmayacağı tartışılmıştır. Yargıtay’ın bazı vergi kaçakçılığı suçlarını zarar suçu olarak kabul etmesi karşısında bazı kararlarında bu suçlar yönünden zararın giderilmesini aradığı görülmektedir. Ancak bu dosyalarda dahi vergi ve ceza tarh edilmesini yeterli bulmamakta, vergi inceleme raporlarında zararın somut olarak tespit edilmesini ve bu zararın vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemden doğduğunun ispat edilmesini aramaktadır. Bununla birlikte esasen tehlike suçu olan, yani zararın suçun unsuru olmadığı vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise zararın dikkate alınmayacağına karar vermektedir. Yani Yargıtay doğru bir uygulama yaparak suçtan doğan zararın idari yargının işi ve uzmanlığı olması karşısında iki yargı kolu arasındaki çizgiyi mümkün olduğu ölçüde doğru şekilde çizmeye çalışmıştır.

Teze konu düzenleme ile artık suçun temel halinden ceza verebilmek için vergi kaybının gerçekleşmesi gerektiğinden, ceza mahkemelerinin vergi kaybı hakkında değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Esasen AYM’nin iptal ettiği idari vergi uyuşmazlıklarını sonlandırmaya yönelik düzenleme ise burada önem kazanmaktadır. Bu düzenleme ile ceza mahkemelerinin vergi kaybı ile ilgili uyuşmazlığın nihayete ermesi

⁴⁵⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.02.2017 tarih, 2016/4395 E., 2017/677 K.

⁴⁵⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.05.2014 tarih, 2012/23183 E., 2014/8778 K.

karşısında karar verirken tereddüt yaşamamasını sağlamaktadır. Ancak iptal kararları karşısında ceza mahkemelerinin işi karmaşık hale gelmiştir. İdarenin tespit ettiği vergi kaybı ve cezasını esas alarak sanığın gerekli ödemeyi yapmadığına göre mahkumiyet kararı verilmesi halinde, ileride idari yargının tüm vergi kaybı ve cezasını iptal etmesi mümkündür. Bu durumda ise sanık hukuka aykırı olarak fazla ceza almış olacaktır. Başka bir ihtimalde ise sanığın idarenin tespit ettiği vergi kaybı ve cezasının sadece bir kısmını ödemesi, ceza davasında sanığın indirim yapılmaksızın cezalandırılması, daha sonra idari yargının kısmen iptal kararı doğrultusunda sanığın yaptığı ödemenin etkin pişmanlıktan faydalanmak için aslında yeterli olması, bu bağlamda sanık hakkında hukuka aykırı olarak fazla ceza verilmesi mümkündür. Tüm bu riskli durumlar ceza mahkemelerini idari vergi uyuşmazlığının sonuçlanmasını beklemeye, bu uyuşmazlık sonuçlanmadan karar vermemeye itecektir. Çünkü idari yargının vergi uyuşmazlığı hakkında vereceği kararlar ceza mahkemesinin vereceği kararı doğrudan etkileyecek duruma gelmiştir. Bu ise daha farklı sakıncaları barındırmaktadır.

B. ETKİN PİŞMANLIK DAVRANIŞI OLARAK ÖDEME

Etkin pişmanlık kurumunun unsurlarından bir tanesinin “pişmanlığa ilişkin olarak failin aktif ve iradi davranışı” olduğu ikinci bölümde açıklanmıştır. Failin pişmanlığını kanunda belirlen aktif ve iradi davranış ile göstermesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise kanunda aranan aktif ve iradi davranış “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi.*” olarak belirlenmiştir.

Etkin pişmanlık davranışını tarif eden normdaki “tarh edilen vergi” ile vergi kaçakçılığı suçu hareketleri sonucunda meydana gelen vergi ziyayı tarif edilmiştir. Bu vergi ziyasının gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının da yapılacak ödemeye dahil olduğu belirtilmiştir. Normun devamındaki “kesilen cezaların yarısı” ile ise vergi ziyayı cezasının kastedildiği görüşüne katılmaktayız. Cezalar ifadesinin çoğul olarak kullanılmasının sebebinin tek hareket ile birden çok verginin ziyaa uğratılmasının (katma değer vergisi ile gelir vergisi veya katma değer vergisi ile kurumlar vergisi gibi) mümkün

olmasıdır⁴⁵⁷. Nitekim cümle başında bulunan “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak ...*” ifadesi tüm norm için yazılmıştır. Aksi bir yorum yapılması mükellefin vergi kaçakçılığı suçundan kaynaklanmayan vergi ziyai cezalarını ve usulsüzlük cezalarını da ödemesi gerektiği anlamına gelecek olup kabul edilebilir olmayacaktır.

Etkin pişmanlık davranışı tarif eden normun “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine ...*” şeklindeki ifadesi eleştirilmiştir. AYM iptal kararlarında bu ifadeyi ayrıca değerlendirilmiş, yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu gerekçesiyle verilecek beraat kararının idarece dikkate alınmaması durumunda masumiyet karinesinin ihlal edileceğini vurgulamıştır. Yani kanuni tipte tarif edilen eylemin mükellef tarafından gerçekleştirilmediğinin ceza mahkemesi kararıyla sabit olması halinde, “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine ...*” ifadesindeki tespitin doğru olmadığı ortaya çıkacak ve mükellefin masumiyet karinesi ihlal edilmiş olacaktır. Şenyüz mevcut ifadelerin yerine “*VUK m.359’deki fiillere dayalı ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyat ve bunlara bağlı kesilen cezalar*” veya “*VUK m.359’deki fiillere dayalı ortaya çıkan vergi ziyai ve vergi cezaları*” şeklinde bir ifadenin kanun yapma tekniğine daha uygun ve isabetli olacağını belirtmektedir⁴⁵⁸. Esasen mevcut normdaki ifadenin suçun sabit olduğunu değil, sadece tipe uygun eylemin gerçekleştiğini ifade ettiğini düşünmekteyiz. Lakin yine de normdaki “tespit” kelimesi doğru bir tercih olmamıştır. Şenyüz’ün önerileri tarafımızca da benimsenmektedir.

Etkin pişmanlık davranışı olarak sadece ödeme belirlenmiştir. Ödeme, kamu alacağı takibini sona erdiren en doğal yoldur. Ödeme mükellefin kayıtlı olduğu, yani verginin tarh, tebliğ, tahakkuk işlemlerini yapan vergi dairesine yapılır. Ödemenin Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun⁴⁵⁹ m.40-41’de sayılan birçok şekli bulunmaktadır. Bunlar; makbuz karşılığı ödeme, çizgili çekle ödeme, mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına virman suretiyle ödeme, vergi dairelerinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalar

⁴⁵⁷ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1466-1467.

⁴⁵⁸ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1467.

⁴⁵⁹ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

nezdinde ödeme, postaneler aracı kılınmak suretiyle ödeme, banka ve kredi kartı kullanılmak suretiyle ödeme şeklindedir⁴⁶⁰.

Halbuki vergi borcunu ortadan kaldıran haller sadece ödeme değildir. Ödeme dışında mahsup, takas, af, terkin, vazgeçme, zamanaşımı veya mevcut bir uyuşmazlığa dayalı olarak uzlaşma, hataların düzeltilmesi, karşılıklı anlaşma usulü, dava açma veya bireysel başvuru yollarıyla da vergi borcunun ortadan kalkması mümkündür⁴⁶¹.

Şenyüz; etkin pişmanlık davranışı olarak ödeme dışındaki sebeplerle verginin sona erdirilmesi hallerinin de ödeme gibi sonuç doğurması gerektiğini, aksi takdirde mağduriyet ve hak kayıplarının doğabileceğini, ödeme yerine “borcun sonlandırılması” kavramının kullanılmasının daha isabetli olacağını ifade etmektedir⁴⁶². Burada çeşitli ihtimallerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

1. Cebren Tahsil Durumu

Etkin pişmanlığın unsurları ikinci bölümde açıklanmıştır. Bunlardan birisi failin aktif ve iradi davranışdır. Cebren tahsil halinde failin aktif ve iradi bir davranışının varlığından söz edilemeyeceğinden etkin pişmanlığın unsurları oluşmayacaktır. Ancak cebren yapılan tahsilatın mahsubu neticesinde geriye kalan borcun mükellef tarafından rızayla ödenmesi halinde etkin pişmanlığın uygulanabileceği kanaatindeyiz. Örneğin mükellefin 10 birim borcunun 5 biriminin daha önceden cebren tahsil edilmiş olması, mükellefin geriye kalan 5 birimi ise rızayla ödemesi halinde, eğer diğer şartlar da mevcutsa etkin pişmanlığı uygulamamak için bir gerekçe yoktur. Aksi bir durumun kabulü halinde kamu alacağı hiç tahsil edilemeyen bir mükellef gerekli ödemeyi yaparak etkin pişmanlıktan faydalanma imkanına sahip olacakken, kamu alacağı kısmen tahsil edilmiş olan bir mükellef bu imkana sahip olamayacaktır.

2. Mahsup Durumu

Ortaya çıkan borcun bir kısmını mükellefin önceden ödemesi halinde, ödenen kısmın borcun bütününden düşülmesine mahsup denmekte olup esasen bir tür

⁴⁶⁰ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, 2015, 61-73.

⁴⁶¹ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı, Ekin Yayınevi, 2022, 229-230.

⁴⁶² Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1468.

denkleştirmedir⁴⁶³. Bir başka ifadeyle ödenmiş bir kamu alacağının ödenmemiş bir kamu alacağından indirilmesidir⁴⁶⁴. Kamu alacaklarının rızayla ödenmesinde veya cebren tahsilinde ödemenin AATUHK m.47'ye göre sırayla düşülmesi işlemine de mahsup denilmektedir⁴⁶⁵. Ancak burada değerlendirilen bu değildir.

Mahsup işlemi yeni bir hukuki durum yaratmayan, kamu alacağının gerçek miktarını tespitiye yönelik bir işlemdir. Bir kamu alacağının mahsup edilebilmesi için kanunda açık düzenleme gerekmektedir. Mahsup işlemi aksi düzenlenmediği takdirde aynı vergi itibarıyla yapılır. Yani aslında yapılan şey hesaplanan vergiden önceden tahsil edilen verginin düşülmesi ve ödenecek vergi miktarına ulaşılmasıdır⁴⁶⁶.

Mahsup işlemi etkin pişmanlıkta dikkate alınacaktır. Etkin pişmanlıkta ödenecek miktar tespit edilirken, mükellefin daha önceden ödediği vergi mevcut olduğu takdirde ortaya çıkan borçtan mahsup edilmesi ve geriye kalan borcun ödenmesi gerekecektir.

3. Takas Durumu

Özel hukukta takas, birbirine karşı aynı cins alacağa sahip kişilerden bir tanesinin, tek taraflı beyan ile, alacakları az olanı tutarında sona erdirmesidir⁴⁶⁷. Vergi hukukunda da durum benzerdir. Vergi dairesine borçlu biri aynı zamanda vergi dairesinden alacaklıysa takasa başvurulabilir. Tarafların birbirlerine olan borçlarının muaccel ve kesinleşmiş olması gerekmektedir. AATUHK m.23 gereğince takasa konu idare borcu sadece fazla tahsil edilmiş kamu alacağı olabilecektir. Bu sebeple takas hakkı sınırlı bir hak olup karşılıklı ve muaccel her türlü borç birbiri ile takas edilemeyecektir⁴⁶⁸.

Takas işlemi etkin pişmanlıkta dikkate alınacaktır. Ancak burada şu hususun da dikkate alınması gerekecektir. Etkin pişmanlık gereği ödenmesi gereken ziyaa uğratılan vergi aslı, gecikme faizi ve gecikme zammı takas işlemi ile tahsil edilmiş olabilir. Burada vergi borcu bulunmaması ile tarh edilecek vergi bulunmaması karıştırılmamalı, doğrudan yarı oranında etkin pişmanlık indirimi uygulanmamalıdır. Nitekim takas verginin tarh

⁴⁶³ Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., 232.

⁴⁶⁴ Gerçek, a.g.e., 143-144.

⁴⁶⁵ Gerçek, a.g.e., 73-76.

⁴⁶⁶ Gerçek, a.g.e., 143-144.

⁴⁶⁷ Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2013, 584.

⁴⁶⁸ Gerçek, a.g.e., 144-145.

değil, tahsil aşaması ile ilgilidir. VUK m.359’da düzenlenen eylemler sonucunda meydana gelen vergi ziyana ilişkin cezaların yarısı ile bunlara isabet eden gecikme zammının da ödenmesi gerekecek ve yapılacak etkin pişmanlık indirimi ödemenin hangi aşamada yapıldığına göre belirlenecektir.

4. Zamanaşımı Durumu

Bazı durumlarda zamanın geçmesi bir kimsenin aynı hak kazanmasını sağlar ve buna kazandırıcı zamanaşımı denir. Bazı durumlarda ise zamanın geçmesi bir hakkın sona ermesine yol açar. Bu durum sürenin bitimiyle hakkın sona ermesinden veya o süre içinde hak sahibinin yapması gerekeni yapmamasından kaynaklanabilir. Birincisine süreye bağlı hak, ikincisine hak düşürücü süre denir. Bazı durumlarda ise zamanın geçmesi, alacaklının o süre içinde alacağını elde etmek hususunda hareketsiz kalması, borçluya ifadan süresiz kaçınma hakkı verir. Bu durumda ise zamanaşımı söz konusu olmaktadır⁴⁶⁹. Yani zamanaşımında aslında borç mevcudiyetini korumakta, ancak borçlu ifadan kaçınma hakkına sahip olmaktadır. Zamanaşımı özel hukukta def’i niteliğinde olup 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)⁴⁷⁰ m.161 gereğince ileri sürülmedikçe re’sen göz önüne alınamaz. Ancak vergi hukukunda durum böyle değildir.

Zamanaşımı vergi hukukunda da vergi borcunu ortadan kaldırmamaktadır. Sadece belirli sürenin geçmesiyle, idare alacağını tarh ve tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmiş alacağını tahsil etme yetkisini kaybetmektedir⁴⁷¹. Bununla birlikte vergi hukukunda zamanaşımının mahiyetini düzenleyen VUK m. 113/1’e göre “*zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.*” Ayrıca özel hukuktan farklı olarak vergi hukukunda zamanaşımını hakim VUK m.113/2 gereğince re’sen göz önüne almak zorundadır.

Vergi hukukunda çeşitli zamanaşımı süreleri vardır. Bunlar; VUK m.114’teki tarh zamanaşımı⁴⁷², AATUHK m.102’deki tahsil zamanaşımı, VUK m.126’daki düzeltme zamanaşımı, VUK m.374’teki ceza kesme zamanaşımıdır. Etkin pişmanlıkta ödenmesi

⁴⁶⁹ Oğuzman, Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I*, a.g.e., 599-600.

⁴⁷⁰ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁷¹ Gerçek, a.g.e., 127-128.

⁴⁷² Tarh zamanaşımı yerine tahakkuk zamanaşımı kullanımı için Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık, 2013, 80-81; tarh ve tebliğ zamanaşımı kullanımı için Kızılot, Taş, a.g.e., 64-65.

gereken kalemlerin içinde cezaların yarısı da bulunduğu KK m.21’de düzenlenen yerine getirme zamanaşımı da ceza zamanaşımı⁴⁷³ olarak dikkate alınmalıdır.

Etkin pişmanlığın uygulaması yönünden baktığımızda, etkin pişmanlık davranışı kaçakçılık eylemleri sonucunda ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin tarh edilen verginin, gecikme faiz ve zammının, cezaların yarısının ve gecikme zammının ödenmesi olarak belirlenmiştir. Ödenecek tüm kalemlerin temelinde kaçakçılık eylemleri sonucunda ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin tarh edilen vergi bulunmaktadır. Eğer ki bu vergi tarh zamanaşımına uğramış olursa, etkin pişmanlık yönünden kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığından ödenecek hiçbir kalem olmadığını düşünmekteyiz. Yani bu durumda doğrudan yarı oranında etkin pişmanlık indirimi uygulanmalıdır.

Kaçakçılık eylemleri sonucunda ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin vergi tarh edilmiş, ama tahsil zamanaşımına uğramış ise de ödenmesine gerek yoktur. Nitekim VUK m. 113/1 gereğince vergi alacağı kalkmıştır. Bu durumda da doğrudan yarı oranında etkin pişmanlık indirimi uygulanmalıdır.

Son ihtimal ise kaçakçılık eylemleri sonucunda ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin kesilen cezaların zamanaşımına uğraması halidir. Bu kesilen cezaların hukuki niteliği vergi ziyana ilişkin tarh edilen vergiden farklı olarak idari cezadır. Zamanaşımına uğrayan cezanın infaz edilme yetkisi bulunmadığından⁴⁷⁴, etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için zamanaşımına uğramış olan vergi cezalarının ödenmesinin gerekmediğini düşünmekteyiz.

5. Yapılandırma, Matrah Artırımı, Varlık Barışı Gibi Af Niteliğinde Kanunların Çıkması Durumu

Gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla, cumhuriyet tarihimizde ise farklı isimlerle kırk defa başvurulmuş, ülkemizde özellikle son on yılda neredeyse her yıl uygulanan vergi afları artık kendi kendini gerçekleştiren kehanete bürünmüştür⁴⁷⁵. En azından yakın gelecekteki

⁴⁷³ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III*, 9. Baskı, 1983, 354-356; ceza tahsil zamanaşımı olarak kullanım için Şenyüz, a.g.e., 306; özel durumlarda tahsil zamanaşımı olarak kullanım için Gerçek, a.g.e., 132; vergi cezalarına ilişkin zamanaşımında AATUHK m.102’nin uygulanacağını belirten görüş için Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., 482.

⁴⁷⁴ Dönmezer, Erman, C.III, a.g.e., 368.

⁴⁷⁵ Semra Taş, Selçuk İpek, “Kendini Gerçekleştiren Kehanet Bağlamında Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e Armağan (Maliye)*, 1. Baskı, Editör Adnan Gerçek, Ekin Yayınevi, 2023, 412-420.

ceza soruşturma ve kovuşturmalarında mükelleflerin önceden bu kanunlardan faydalanmış olmaları muhtemeldir. Bu durumda uygulamanın nasıl olacağının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Af niteliğinde olduğu kabul edilen kanunlarda VUK m.367 kapsamında yapılacak incelemelerin saklı olduğu, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak incelemenin yapılabileceği, lakin bu incelemeler neticesinde matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler yönünden tarhiyat yapılmayacağı düzenlenmektedir. Tarhiyat yapılmayacak olması önemlidir; çünkü vergi kaçakçılığı suçunun cezasında yapılacak indirim verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin bulunup bulunmadığına bağlanmıştır.

Eğer ki; ceza soruşturması veya kovuşturmasına konu vergi kaçakçılığı suçu eyleminin işlendiği iddia edilen vergi dönemine ilişkin olarak matrah veya vergi artırımına başvurulmuş ve yapılandırma kanununun öngördüğü şartlara uyulmuşsa, verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin varlığı söz konusu olmadığından yarı oranında etkin pişmanlık indirimi söz konusu olacaktır⁴⁷⁶. Burada ise üç ihtimal söz konusu olacaktır.

Birinci ihtimalde ceza soruşturması veya kovuşturması aşamasına gelindiğinde, matrah veya vergi artırımına ilişkin olarak kanununun öngördüğü şartlara uyulmuş ve tüm yükümlülükler yerine getirilmiş olabilir. Bu durumda matrah veya vergi artırım süreci nihayete ermiş olduğundan doğrudan yarı oranında etkin pişmanlık indirimi uygulanmalıdır.

İkinci ihtimalde ceza soruşturması veya kovuşturması aşamasına gelindiğinde, matrah veya vergi artırımına ilişkin olarak kanununun öngördüğü şartlar ve yükümlülükler, ödemeler hala devam ediyor olabilir. Bu durumda mükellefin yükümlülüklerine aykırı davranması halinde, verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarhiyat yapılması hala olasılık dahilindedir. Bu sebeple adli işlemlerin matrah veya vergi artırım sürecine ilişkin yükümlülüklerin sona erme tarihine kadar bekletilmesi uygun olacaktır. Süreç yükümlülüklerle uygun nihayete erdiği takdirde birinci ihtimaldeki gibi yarı oranında indirim uygulanacaktır. Yükümlülükler ihlal edildiği takdirde tarhiyat yapılması durumuna göre işlem yapılacak ve devamında etkin

⁴⁷⁶ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1472-1473; Şen, Serdar, “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”.

pişmanlığın şartlarının mevcut olup olmayacağı ile indirim yapılıp yapılmayacağı ayrıca değerlendirilecektir.

Üçüncü ihtimalde ise ceza soruşturması veya kovuşturması aşamasına gelindiğinde, halihazırda mükellef yükümlülüklerle aykırı davranmış ve kanundan yararlanma hakkını kaybetmiş olabilir. Bu durumda da tarhiyat yapılması durumuna göre işlem yapılacak ve devamında etkin pişmanlığın şartlarının mevcut olup olmayacağı ile indirim yapılıp yapılmayacağı ayrıca değerlendirilecektir.

Değerlendirilmesi gereken bir başka durum ise ceza soruşturması veya kovuşturması devam ederken yeni bir kanun çıkma ihtimalidir. Eğer ki soruşturma veya kovuşturmaya konu vergi kaçakçılığı suçu iddiası, verginin ziyaa uğratıldığı ve buna bağlı olarak tarh edilen verginin bulunduğu iddiasını içermiyorsa, çıkan kanun zaten adli süreci etkilemeyecektir. Aksi durumda, yani bu şekilde bir iddia mevcutsa, çıkan kanun etkin pişmanlık davranışı olarak ödenmesi gereken miktar yönünden adli süreci etkileyecektir. Bu sebeple savcılık ve mahkemelerin kanunda düzenlenen başvuru süreleri içerisinde işlem yapmaması uygun olacaktır. Bu süre içinde başvuru yapılmadığı takdirde işlemler normal olarak devam edecektir.

Belirtmek gerekir ki; bir kanun ile ödenmesi gereken meblağların taksitler halinde ödenmesine imkan verilmesi, kanunda özel olarak etkin pişmanlık yönünden bir hak tanınmadığı takdirde, etkin pişmanlık kurumunu etkilemeyecektir. Bu sebeple savcılıkların veya ceza mahkemelerinin taksitler halinde ödemelerin bitmesini beklemeleri gerekmemektedir. Şüpheli veya sanığın etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyip istemediğine göre bir ödeme planına başvuru yapması gerekecektir. Kişinin başvurduğu ödeme planı kapsamında ödeme miktarı hesaplanacaktır. VUK m. 359/III'e göre bu ödemelerin soruşturma aşaması bitmeden tamamlanması halinde yarı oranda, kovuşturma aşamasında hükümden önce tamamlanması halinde üçte bir oranında indirim uygulanması gerekecektir.

Son olarak ise; yapılandırmanın ihlal sebebiyle bozulması halinde, mükellefin hala etkin pişmanlıktan faydalanması mümkündür. Lakin burada etkin pişmanlık kapsamında ödenmesi gereken miktar değişecektir. Varsayalım ki; kanun soruşturma aşamasında çıkmış, mükellef yapılandırmaya başvurmuş lakin yükümlülüklerini yerine getirmemiş, kamu davası açılmış, sanık kovuşturma aşamasında hüküm verilmeden önce

kanunda aranan tüm ödemeleri yapmış olsun. Bu ihtimalde sanığa etkin pişmanlık hükümleri sebebiyle üçte bir oranında indirim uygulanmalıdır.

II. GEÇİCİ NORMA TABİ DOSYALAR YÖNÜNDEN ETKİN PİŞMANLIĞIN UYGULAMASI

VUK m. 359'a getirilen asıl düzenlemenin yanında geçiş hükmü olarak geçici m.34 getirilmiştir. Bu madde ile kanun değişikliğinden önce mevcut olan dosyalarda nasıl hareket edileceği düzenlenmeye çalışılmıştır.

Geçici m. 34 sadece kanunun yürürlüğe girdiği 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında olan dosyalarda uygulanacaktır. Gerçekleştirilmiş lakin resmi makamlarca öğrenilmemiş eylemler veya idari sürecin henüz sonuçlanmadığı durumlar veyahut idari süreç sonuçlansa dahi henüz savcılığa intikal etmemiş dosyalar bakımından bu madde uygulanmayacaktır. Nitekim bu durumlarda henüz bir soruşturma dosyası bulunmamaktadır.

Vergi incelemesinin başladığı aşama teknik bir kavram olmamakla beraber ancak ön soruşturma olarak kabul edilebilir⁴⁷⁷. VUK m.132 ile 137 arasında vergi kaçakçılığı suçları yönünden düzenlenen arama yönünden baktığımızda ise, başlı başına bir vergi denetim müessesesi olmadığı, vergi incelemesi sırasında başvuru istisnai bir delil elde etme yöntemi olarak düzenlendiği⁴⁷⁸ ve adli niteliği de bulunduğu⁴⁷⁹ göz önüne alındığında soruşturmanın bir parçası⁴⁸⁰ olduğu kabul edilmelidir. Bu sebeple kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, savcılık nezdinde soruşturma numarası alıp almadığı fark etmeksizin, hakkında arama işlemi icra edilmiş olan kişiler yönünden soruşturma aşamasının başladığı kabul edilmeli ve bu madde uygulanmalıdır.

⁴⁷⁷ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, a.g.e., 117.

⁴⁷⁸ Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., 187.

⁴⁷⁹ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2, 2003, 163; Ömer Çelen, "Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı:1, 2023, 51-52.

⁴⁸⁰ Soruşturmanın var olmasının şart olmadığına ilişkin görüş için Zeliha Alpsoy, "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 2021, 442.

A. İNFAZ AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR

Mahkumiyet kararı kesinleşen, yani infaz aşamasında olan dosyalar yönünden, birinci fıkrada “359 uncu maddede yazılı fiillerle 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, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde” yarı oranında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemden doğan vergi ziyanının mevcut olmadığı durumlar yönünden ise ceza indirimi getirildiğinden lehe kanun söz konusudur. Bu sebeple infaz aşamasında olan dosyalar yönünden her halükarda uyarlama dosyası açılması gerektiği kuşkusuzdur⁴⁸¹.

Uyarlama dosyası açılabilmesi için infaz savcılığının dosyayı CGTİHK m.98 gereğince hükmü veren mahkemeye göndermesi gerekecektir. Hükmü veren mahkemenin sadece ilk derece mahkemeleri olmadığı, bölge adliye mahkemelerinin yeni bir hüküm vermesinin mümkün olması karşısında bir karmaşa yaşanabileceği iddia edilmektedir⁴⁸². Kanaatimizce normda açıkça hükmü veren mahkemeden bahsedilmesi sebebiyle karmaşa yaşanması gerekmemekle birlikte; uygulamada dosyaların ilk derece mahkemelerine gönderilmesi eğilimi görülmektedir. Mahkemeler ise teorik olarak dosya üzerinden karar verme imkanına sahip olmakla birlikte, muhtemelen duruşma açarak karar verecektir. Nitekim geçici m.34/5’te zincirleme suçla ilişkin koşulların belirlenmesi yönünden duruşma açılması şart koşulmuştur.

Uyarlama dosyasında yargılama işlemleri sil baştan yapılmayacak, sadece lehe kanun tatbik edilecektir. Ancak dosyaya sunulacak deliller ile durum değişiklikleri göz önüne alınmalı, önceki yargılamada yapılan ve fark edilen lehe olabilecek maddi ve hukuki hatalar giderilmeli, yani işin esasına girilmelidir⁴⁸³.

Yapılmış yargılamada vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemden doğan vergi ziyanının mevcut olmadığı, yani tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı dosyalarda doğrudan yarı oranında indirim uygulanacaktır.

⁴⁸¹ Ersan Şen, “VUK m.359’a İlişkin Uyarlama Davasının Kapsamı ve Etkisi”, <https://sen.av.tr/tr/makale/vuk-m359a-iliskin-uyarlama-davasinin-kapsami-ve-etkisi>, Erişim tarihi: 22.05.2024

⁴⁸² Murat Batı, Zekiye Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:406, 2022, 44-45; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1481-1482.

⁴⁸³ Şen, “VUK m.359’a İlişkin Uyarlama Davasının Kapsamı ve Etkisi”.

Yapılmış yargılamada vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemden doğan vergi ziyayı, yani tarh edilen vergi ve buna bağlı ceza mevcut ise bunların 15.04.2023 tarihine kadar ödenmiş olması halinde yarı oranında indirim uygulanması gerekmektedir. Bunun için şart olarak getirilen idari vergi uyuşmazlığının mükellef tarafından sona erdirilmesine ilişkin düzenlemenin ise iptal edildiği belirtilmiştir. Bu sebeple idari vergi uyuşmazlığının hala devam ediyor olması, yani vergi aslı ve cezasının kesinlik kazanmamış olması mümkündür. Bu durum önemli bir sorun olmakla birlikte, sanığın ve mahkemenin idari yargıdaki en son karara göre hareket etmesi gerekecektir. Yani idari yargıdaki en son kararda (Bölge İdare Mahkemesinin verdiği ve temyiz aşamasında olan bir karar gibi) vergi ve cezaları iptal ettiği takdirde ödeme yapılmaksızın doğrudan yarı oranında indirim yapılması, kısmen iptal edildiği takdirde ise buna göre ödeme yapıldığı takdirde yarı oranında indirim yapılması gerekecektir. Ceza mahkemesince karar verildikten sonra idari yargının kararının değişmesi halinde ise yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin oluşup oluşmadığının ayrıca değerlendirilmesi söz konusu olabilecektir.

Ayrıca Şen'e göre uyarılama davası sırasında zamanaşımı işlemeye devam edecektir⁴⁸⁴.

B. KOVUŞTURMA AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR

1. Temyiz ve İstinaf Aşamasında Olan Dosyalar

Geçici maddenin üçüncü fıkrasında temyiz ve istinaf aşamasında olan dosyalardan lehe değerlendirme yapılması gerekenler hakkında bozma kararı verileceği düzenlenmiştir. Burada “lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar” ibaresi ile beraat kararı verilmiş dosyaların lehe değerlendirme yapılmasını gerektirmeyebileceği ve bu sebeple lehe kanun yüzünden bozulmasına gerek bulunmadığı ifade edilmeye çalışılmıştır⁴⁸⁵. Mahkumiyet kararı verilen dosyalardaki durum infaz aşamasında olan dosyalarla benzerlik göstermektedir. Bu dosyalarda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemden doğan vergi ziyayının mevcut olmadığı durumlar yönünden lehe kanun söz konusu olduğundan; vergi ziyayının, yani tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın mevcut

⁴⁸⁴ Şen, “VUK m.359’a İlişkin Uyarılama Davasının Kapsamı ve Etkisi”.

⁴⁸⁵ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, a.g.m., 1483-1484.

olduğu durumlar yönünden ise etkin pişmanlık söz konusu olduğundan her şekilde bozma kararı verilmiş olması gerekmektedir.

Yargıtay'ın bozma kararı üzerine dosyanın nereye gönderileceğinin sorunlu olduğu şeklinde görüşler bulunmaktadır⁴⁸⁶. CMK m.304/2'ye göre Yargıtay'ın bozma kararı üzerine dosya kural olarak bölge adliye mahkemesine gönderilecektir; lakin fıkranın a ve b bentlerinde düzenlenen hallerde dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesi de mümkündür. Geçici m.34'ün dördüncü fıkrasında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında olan dosyaların ilk derece mahkemelerine gönderileceği açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte istinaf aşamasında olan dosyalarda bölge mahkemelerinin esas hakkında karar vermesine de imkan tanınmamıştır. Yani aslında kanun koyucunun iradesi dosyaların ilk derece mahkemesine gönderilmesi yönündedir. Dördüncü fıkra sadece Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının belirtilmesinin amacı, henüz ceza dairesine gönderilmeyen dosyaların doğrudan ilk derece mahkemesine iade edilmesine olanak tanımaktır. Bu sebeple temyiz aşamasında olan dosyaların nereye gönderileceği konusunda bir karmaşa olmadığını düşünmekteyiz.

İlk derece mahkemesi tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı dosyalarda doğrudan yarı oranında indirim uygulayacaktır. Tarh edilen vergi ve buna bağlı ceza mevcut ise bunların 15.04.2023 tarihine kadar ödenmiş olması halinde yarı oranında indirim uygulanması gerekmektedir. Çünkü burada VUK m.359 değil geçici m.34 uygulanmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasının birinci fıkrasına gönderme yapması sebebiyle yarı oranında indirim uygulanmalıdır. Ancak ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması da şart koşulmuştur. Bu bağlamda mahkemelerin en azından 15.04.2023'e kadar sanığın ödeme yapıp yapmayacağını beklemiş olması gerekmektedir. Zamanaşımı söz konusu olsa dahi 15.04.2023 tarihi beklenmiş olmalıdır. Ödeme miktarı yönünden burada da idari yargıdaki en son karara göre hareket edilmelidir.

2. İlk Derece Mahkemesinde Devam Eden Dosyalar

Temyiz ve istinaf aşamasında olan dosyalar başlığında belirttiğimiz üzere, kanun koyucunun iradesi dosyaların ilk derece mahkemesine gönderilmesi yönündedir.

⁴⁸⁶ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık", a.g.m., 1484; Batı, İnci, a.g.m., 44.

Halihazırda ilk derece mahkemesinin henüz karar vermediği dosyalarda ise zaten göndermeye gerek yoktur.

Bu durumda ilk derece mahkemesinin önceki başlıkta belirtilenlere benzer hareket etmesi gerekecektir. Tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı dosyalarda doğrudan yarı oranında indirim uygulanacaktır. Tarh edilen vergi ve buna bağlı ceza mevcut ise bunların 15.04.2023 tarihine kadar ödenmiş olması halinde yarı oranında indirim uygulanması gerekmektedir. Çünkü burada VUK m.359 değil geçici m.34 uygulanmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasının birinci fıkrasına gönderme yapması sebebiyle yarı oranında indirim uygulanmalıdır. Ancak ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması da şart koşulmuştur. Bu bağlamda mahkemelerin en azından 15.04.2023'e kadar sanığın ödeme yapıp yapmayacağını beklemiş olması gerekmektedir⁴⁸⁷. Zamanaşımı söz konusu olsa dahi 15.04.2023 tarihi beklenmiş olmalıdır. Ödeme miktarı yönünden burada da idari yargıdaki en son karara göre hareket edilmelidir.

C. SORUŞTURMA AŞAMASINDA OLAN DOSYALAR

Kanaatimizce uygulaması en karmaşık olan dosyalar 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma aşamasında olan dosyalardır. AYM'nin geçici m.34/1'de yer alan “ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şartını infaz ve kovuşturma aşamasında olan dosyalar için iptal ederken, soruşturma aşamasında olan dosyalar için iptal etmemesi uygulamayı daha karmaşık hale getirmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma aşamasında olan dosyalarda geçici m.34'ten faydalanabilmek için yukarıda belirtilen şartın sağlanması, yani idari vergi uyuşmazlığının mükellef tarafından sona erdirilmesi gerekmektedir. Uyuşmazlık “kanun yolundan vazgeçme” kurumuyla sonlandırıldığı

⁴⁸⁷ Bir yıl beklenilmesi gerektiği şeklindeki görüşümüzden farklı olarak makul bir süre beklenilmesi gerektiğine ilişkin görüş için Ahmet Caner Yenidünya, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yeni Bir Başlangıç: 7394 Sayılı Kanunun Getirdikleri”, <https://caneryenidunya.medium.com/vergi-kaçakçılığı-suçlarında-yeni-bir-başlangıç-7394-sayılı-kanunun-getirdikleri-b21b71cde311>, Erişim tarihi: 23.05.2024

takdirde ise kurumu düzenleyen VUK m.379'daki indirim oranlarından da faydalanılabilecektir⁴⁸⁸.

Birinci ihtimal olarak, soruşturmaya konu dosyada tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunmadığı dosyalarda lehe kanun sebebiyle doğrudan yarı oranında indirim uygulanacak olup bu husus mahkeme tarafından dikkate alınacaktır. Aşağıda belirteceğimiz diğer tüm ihtimaller tarh edilen vergi ve buna bağlı cezanın bulunduğu haller olacaktır.

İkinci ihtimal, mükellefin 15.04.2023 tarihinden önce etkin pişmanlık davranışı olan ödemeyi gerçekleştirmesi ve idari vergi uyuşmazlığını sonlandırmasıdır. Geçici m.34'ün uygulanması için aranan şartlar bunlardır. Soruşturma tamamlanmadan önce bu şartların sağlanması halinde yarı oranında indirim mahkeme tarafından uygulanacaktır.

Üçüncü ihtimal, aranan şartlar sağlanmadan önce kamu davası açılarak kovuşturma aşamasına geçildiğinde, eğer sanık 15.04.2023 tarihinden önce idari vergi uyuşmazlığını sona erdirmiş ve gerekli ödemeyi yapmışsa yine geçici m.34'ün şartlarını sağladığı için yarı oranında indirimden faydalanmalıdır.

Dördüncü ihtimal olarak, sanığın 15.04.2023 tarihinden önce geçici m.34'ün aradığı şartları gerçekleştirmemiş olması VUK m.359'dan faydalanmasına engel değildir. Yani sanığın vergi davasından feragat etmediği veya 15.04.2023 tarihinden önce ödeme yapmadığı durumlarda, sanık hala VUK m.359'daki şartları sağladığı takdirde, ödeme yaptığı aşamaya göre indirimden faydalanma hakkına sahip olacaktır.

Kısaca özetleyecek olursak; mükellefin geçici m.34'te aranan idari vergi uyuşmazlığını sona erdirmesi ve 15.04.2023 tarihinden önce ödeme yapma şartlarını gerçekleştirmesi halinde yarı oranında indirimden faydalanacağını, bu şartlar gerçekleştirilmediği takdirde ise hala m.359'dan faydalanma imkanına sahip olduğunu düşünmekteyiz.

III. ETKİN PİŞMANLIĞIN UYGULAMASI

Geçici m.34'ün sadece kanunun yürürlüğe girdiği 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında olan dosyalarda uygulanacağı belirtilmiştir. 15.04.2022 tarihinden önce gerçekleştirilmiş lakin resmi makamlarca

⁴⁸⁸ Batı, İnci, a.g.m., 41-42.

öğrenilmemiş eylemler, idari sürecin henüz sonuçlanmadığı durumlar veya idari süreç sonuçlansa dahi henüz savcılığa intikal etmemiş dosyalar ile 15.04.2022 tarihinden sonra gerçekleşecek tüm eylemler bakımından VUK m.359/III uygulanacaktır.

A. SORUŞTURMA BAŞLAMADAN ÖNCE ETKİN PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ

1. Pişmanlık ve İslah

Etkin pişmanlık ile pişmanlık ve ıslah başlığında da açıklandığı üzere etkin pişmanlık kurumu ile pişmanlık ve ıslah kurumu benzeşmekte ve unsurları örtüşmektedir. Ancak aralarında önemli bir fark bulunmaktadır. Etkin pişmanlık kurumu sadece suçlar yönünden düzenlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah kurumu ise hem vergi ziyai kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçları yönünden düzenlenmiştir. Sadece vergi kaçakçılığı suçu yönünden bakıldığında, pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık kurumları arasında kanunda aranan davranışın gösterileceği aşama ve uygulanacak ceza yönünden farklılıklar olduğu belirtilmiştir.

Bu başlıkta sadece vergi kaçakçılığı suçları yönünden uygulamaya baktığımızdan pişmanlık ve ıslahı etkin pişmanlığın en erken aşaması olarak değerlendirmekteyiz. Yani ihbar yapılmadan, vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonuna gidilmeden, kaçakçılık fiilleri tespit edilmeden önce gerçekleştirilen etkin pişmanlık olarak görmekteyiz. VUK m.359/II'ye göre “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” Yani şartlarını sağlayanlar yönünden pişmanlık ve ıslah cezayı ortadan kaldıran şahsi sebep olarak düzenlenmiştir.

2. Etkin Pişmanlığın Düzenlenmediği Aşama

Bu başlıkta inceleyeceğimiz aşama pişmanlık ve ıslahın şartlarının sağlanmadığı, lakin henüz soruşturmanın başlamadığı aşamadır. Pişmanlık ve ıslahın ihbar yapılmadan, vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonuna gidilmeden, kaçakçılık fiilleri tespit edilmeden önceki aşamada düzenlenen bir etkin pişmanlık olduğunu belirtmiştik. Bunlardan birisinin gerçekleştiği, bu aşamanın geçildiği ve artık pişmanlık ve ıslahtan

faaydalanma imkanının kalmadığı, ancak daha CMK'ye göre soruşturmanın başlamadığı hallerde ne olacağı düzenlenmemiştir.

M.359/III'e baktığımızda sadece soruşturma ve kovuşturma aşamalarının düzenlendiği, daha öncesine ilişkin bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Ancak idari süreç devam ederken ve henüz soruşturma başlamamışken, mükellefin etkin pişmanlık davranışı olarak ödemeyi gerçekleştirmesi mümkündür. Soruşturma aşamasında ödeme yapan yarı oranında indirim alırken, daha erken aşamada ödeme yapan kişinin en az yarı oranında indirimi evleviyetle alması gerekmektedir. Lakin TCK m.61/10'daki *“Kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir, ne de değiştirilebilir.”* fıkrası bir genel hüküm olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda etkin pişmanlık normu bu yönden de sorunludur. Etkin pişmanlığın kovuşturmadan önce ve kovuşturma aşamasında hükümden önce şeklinde iki aşama için düzenlenmesi daha isabetli bir tercih olurdu.

B. SORUŞTURMA AŞAMASINDA ETK N PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ

15.04.2022 tarihinden sonra soruşturması başlayan dosyalarda, etkin pişmanlık davranışı olarak ödemenin soruşturma aşamasında, yani iddianamenin kabulünden önce gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Geçici m.34'e tabi soruşturma dosyaları yönünden idari vergi uyuramazlığının sona erdirilmesi şartı mevcutken, VUK m.359 yönünden böyle bir şart yoktur. AYM VUK m.359'a eklenen dördüncü fıkrayı muhakeme aşaması fark etmeksizin iptal etmiştir.

5607 sayılı KMK'de düzenlenen kaçakçılık suçları yönünden de etkin pişmanlığa olanak tanınmıştır. KMK m.5/2'ye göre suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında paranın hazineye ödenmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna benzer olarak KMK'deki kaçakçılık suçlarının etkin pişmanlık davranışı da ödemedir. Fıkranın devamında etkin pişmanlığa ilişkin olarak, soruşturma aşamasında cumhuriyet savcısının şüpheliye ihtar yapacağı, yapılmadığı takdirde ise kovuşturma aşamasında hakim bu ihtarı yapacağı düzenlenmiştir. İhtarın yapılmadığı dosyalarda Yargıtay'ın *“sanığa soruşturma aşamasında etkin pişmanlık konusunda ihtarat yapılmadığı ve dosyadaki bilirkişi raporunda CIF değerin KEMT varakasına göre sanığın daha lehine olduğu*

cihetle, suça konu eşyanın bilirkişi tarafından tespit edilen 6.880,84 TL olan gümrüklenmiş değer iki katı tutarının hesaplanarak, verilecek cezada ½ oranında indirim yapılacağına sanığa bildirilmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırı...⁴⁸⁹” ve “etkin pişmanlık ihtarını soruşturma aşamasında Cumhuriyet Savcısının, kovuşturma aşamasında ise Hakim tarafından bildirilmesi yükümlülüğü karşısında; sanığın lehine olan bilirkişi raporunda tespit edilen 130.165,08 TL olan gümrüklenmiş değer iki katı tutarının hesaplanarak, hukuki sonuçları ile sanığa bildirilmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken "yasal koşulları oluşmadığı" şeklindeki gerekçe ile sanık hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi, bozmayı gerektirmiş...⁴⁹⁰” şeklinde kararları vardır.

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise KMK’dekine benzer bir düzenlemenin tercih edilmediği görülmektedir. Bu sebeple ihtar zorunluluğu bulunmamaktadır. Bunun gerekçesi, vergi kaçakçılığı suçunda gecikme faizi ve zammı söz konusu olduğu için tam olarak doğru bir meblağın ihtar edilmesinin mümkün olmayışı olabilir. Ancak ihtar bu durumun yazılması mümkündür.

C. KOVUŞTURMA AŞAMASINDA ETKİN PİŞMANLIK GÖSTERİLMESİ HALİ

15.04.2022 tarihinden sonra soruşturması başlayan dosyalarda, etkin pişmanlık davranışı olarak ödemenin kovuşturma aşamasında, yani iddianamenin kabulünden sonra, lakin hüküm verilmeden önce gerçekleştirilmesi halinde verilecek cezada üçte bir oranında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Ceza indirimi için ödemedi başka bir şart öngörülmemiştir.

IV. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Vergi kaybı gerçekleşmediği takdirde yarı oranında indirim uygulanacağı düzenlemesi neticesinde, artık suçun temel halinden ceza verebilmek için vergi kaybının gerçekleşmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Kanun koyucunun vergi kaçakçılığı

⁴⁸⁹ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 21.09.2022 tarih, 2022/4498 E., 2022/12258 K.

⁴⁹⁰ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 24.05.2021 tarih, 2021/240 E., 2021/6542 K.

suçlarının yapısal unsurlarının değişimine adım attığını belirtmemizin sebebi budur. Ancak kanun değişikliğinin gerekçesini, daha sonra ihdas edilen “özel etiket ve işaretli ürün sistemine müdahale etmek” suçunun lafzını, halihazırda zarara sebep olması mümkün olmayan vergi kaçakçılığı suç tiplerinin mevcudiyetini tahlil ettiğimizde, kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarını tehlike suçlarından çıkarmak ve zarar suçlarına dönüştürmek amacı bulunmadığını görmekteyiz. Bu da çelişkili bir durum yaratmaktadır. Etkin pişmanlık davranışı olarak ödenmesi istenen kalemler esasen vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru değildir. Kanaatimizce, bir tasarıda da önerildiği gibi⁴⁹¹, vergi kaçakçılığı suçları tehlike suçları ve zarar suçları olarak ayrı ayrı düzenlenmelidir. Etkin pişmanlık veya başka nitelikte ceza indirimine imkan tanıyan bir kurum ise tehlike suçları için değil, zarar suçları için düzenlenmelidir.

Sadece vergi kaçakçılığı suçları yönünden baktığımızda pişmanlık ve ıslahı etkin pişmanlığın en erken aşaması olarak değerlendirdiğimizi belirtmiştik. İki kurumu pür şekilde birbirine benzeten, pişmanlık ve ıslahın uygulamadaki sorunları giderildiği takdirde etkin pişmanlık düzenlemesine ihtiyaç olmadığını belirten görüş bulunmaktadır⁴⁹². Etkin pişmanlığa ihtiyaç olmadığı görüşüne katılmamakla birlikte, pişmanlık ve ıslah kurumunun mevcut haliyle adaletli olmadığını düşünmekteyiz. Mevcut durumda vergi kaybına sebebiyet veren bir vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişi, pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalandığı takdirde hiç ceza almamaktadır. Ancak vergi kaybına sebebiyet vermeyen bir vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişi ise pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanamadığı için yarı oranında indirimli ceza almaktadır. Mevcuttaki vergi kaçakçılığı suçları, tehlike suçları ve zarar suçları olarak ayrıldığı takdirde, bu suçlar pişmanlık ve ıslah kurumu kapsamından çıkartılabilir. Bu durumda tehlike suçu işleyen kişi az ceza alacak, zarar suçu işleyen kişi ise zararı giderdiği takdirde az ceza alacaktır. Bu şekilde teşebbüsün mümkün olduğu hallerde suç tamamlanmadan gönüllü vazgeçen ile suç tamamlandıktan sonra pişman olana eşit davranılması da önlenecektir.

Vergiye yönelik idari uyuşmazlığın sonlandırılmasının (dava açmayarak, davadan feragat ederek gibi) aslında bu etkin pişmanlık düzenlemesinin temelini oluşturduğu görüşünde olduğumuzu belirtmiştik. AYM ise 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma

⁴⁹¹ İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, *a.g.e.*, 145-154.

⁴⁹² Onur Ciddi, “İnsan Hakları Eylem Planında Vergi Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Gerekliliği”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt:17, Sayı:196, 2021, 999-1001.

aşamasında olan dosyalar haricinde bu şartı iptal etmiştir. İptal ederken ise tekrar bu düzenlemenin kanunlaştırılmasının önünü açık bırakmıştır. Doktrinde herkesin eleştirdiği böyle bir düzenlemenin tekrar kanunlaştırılmasının hata olacağını belirtmek gerekmektedir. Ayrıca bu şartın tüm aşamalar yönünden iptal edilirken, sadece 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma aşamasında olan dosyalar yönünden iptal edilmemiş olması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmekte olup uygulamada sorunlara sebep olabilecektir. Lakin böyle bir düzenleme bulunmadığında, etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için hala uyuşmazlık konusu olması mümkün olan, hukuken kesinleşmemiş, tartışmalı olan bedellerin ödenmesi istenmektedir. Bu durum ise ceza yargılamasını sekteye uğratmaktadır. İdari yargının vergi uyuşmazlığı hakkında vereceği kararlar ceza mahkemesinin vereceği kararı doğrudan etkileyecek olduğundan, bu durum ceza mahkemelerini idari vergi uyuşmazlığının sonuçlanmasını beklemeye itecektir. Bu durumu fırsata çevirmek isteyen kişiler ise süreci uzatmak için hakkındaki cezalı tarhiyatlara karşı vergi yargısı yoluna gidecek, tüm kanun yollarını kullanacak ve bu şekilde ceza davasını sekteye uğratacaktır. Hem vergi davasının sonuçlanacağı süre hem devamında ceza yargısının sonuçlanacağı süre hem de ülkemizde çeşitli isimler altında çıkan af niteliğinde kanunların çıktığı ortalama süre göz önüne alındığında, kişiler uzattığı bu süre içinde af niteliğinde kanuna denk gelebilecektir. Bu durumda ceza yargılamaları yıllarca devam edebilecek, belki zamanaşımına bile uğrayabilecektir.

Bir başka sorun ise etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için kesilen cezaların yarısının ve gecikme zammının da ödenmesinin istenmesidir. Adli bir cezada indirim yapılabilmesi için, idari bir cezanın yarısının zammı ile ödenmesi şart koşulmaktadır. Bu durum ise suçun sonuçlarını telafi etme, suçun sonuçlarını ortadan kaldırma boyutunu açıkça aşmaktadır.

Tüzel kişilerde vergi ceza hükümleri yönünden sorumluluğu düzenleyen VUK m.333'ün üçüncü fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenen tipik eylemin gerçekleşmesi halinde, ceza bu tipik eylemi gerçekleştirenlere verilir. Bu konuda emsal olarak uygulanan Yargıtay kararına göre *"Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. Bu nedenle "Cezaya muhatap olacak kanuni temsilcilerin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve*

sınırlar araştırılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir." denilmek suretiyle cezai sorumluluğun kimlere ait olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılabacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir.⁴⁹³ Bu kararı emsal alan güncel kararlar ise “maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde tespiti bakımından; sanıkların şirkete ait defter ve belgelerin muhafazasına ve şirketi temsile yetkili kişiyi belirlemek amacıyla aralarında iş bölümü yapıp yapmadıkları, anılan defter ve belgeleri saklama yükümlülüğünün kime ait olduğu araştırılıp, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17/12/1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere birden fazla sorumlu bulunması halinde temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile eylemin ayrıntısını bilen temsilci tespit edilerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken...”⁴⁹⁴ şeklindedir. Yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden önce bu kararlar yönünden pek bir sorun yoktur. Lakin etkin pişmanlık düzenlemesi ile durum değişmiştir. Eski halde ceza mahkemesi vergi kaçakçılığı suçu oluşturan hareketin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği noktasında maddi gerçeği araştırmakta, hareketin gerçekleştirilmesi suçun tipe uygun eylem unsurunun gerçekleştirilmesi yönünden yeterli olmakta, vergi kaybı gerçekleşip gerçekleşmediği ise cezayı etkilememekteydi. Yapılan değişiklik ile vergi kaybı sonucunun gerçekleşip gerçekleşmediği verilecek cezayı etkilemekte, vergi kaybı gerçekleşmiş olduğu hallerde ise etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için kişinin ödeme yapması beklenmektedir. Suçun tehlike suçu olması karşısında ise ceza mahkemesinin esasen sanık veya sanıkların vergi kaçakçılığı suçu oluşturan hareketi gerçekleştirip gerçekleştirmediği noktasında araştırma yapmak dışında; vergi kaybı sonucunun oluşup oluşmadığı, gerçekleştirilen hareket ile vergi kaybı sonucu arasında nedensellik bağı bulunup bulunmadığı noktasında araştırma yapması gerekmemektedir. Uygulamada birçok yetkilisi bulunan şirketlerin olabileceği, hatta binlerce çalışanı olan ve vergisel yükümlülükler yönünden birçok sorumlusu bulunan şirketlerin olabileceği, bu tür durumlarda ise sadece vergi kaçakçılığı suçu oluşturan hareketin gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmanın yeterli olmayacağı, kimin hangi hareketi sonucunda vergi kaybının oluştuğunun ve nedensellik bağının tespitinin zorunluğu olduğu

⁴⁹³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.12.1990 tarih, 1990/312 E., 1990/340 K.

⁴⁹⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.01.2021 tarih, 2017/12892 E., 2021/530 K.

düşünülmektedir. Bu yapılmadığı takdirde kişilerden etkin pişmanlık davranışı olarak vergi kaybını ve hatta cezanın bir kısmını ödemelerini beklemenin hukuki bir temeli oluşmamaktadır. Ceza mahkemesinin hareket ile sonuç arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığını araştırmadığını, hareketin oluştuğu kanaatine vardığını, bir sanığın da gerekli ödemeyi yapması sebebiyle tüm sanıklar yönünden etkin pişmanlık indirimi uygulayarak ceza verdiğini, müteakiben ödeme yapan sanığın diğer sanıklara ve şirkete rücu davası açtığını, gerçekleşen vergi kaybına kendisinin sebebiyet vermemesine rağmen ceza davası sebebiyle ödemek zorunda kaldığından sorumlulukları oranında geri iadesini talep ettiğini varsayalım. Bu yargılamada gerçekten de ödeme yapan sanığın oluşan vergi kaybına sebebiyet vermediğinin tespit edildiğini ve rücu talebinin kabul edildiğini düşünelim. Bu durumda esasen ceza mahkemesinin kararı hatalı hale gelmektedir. Çünkü bu kişi hakkında aslında vergi zararına sebep olmadığı için doğrudan yarı oranında indirim uygulanması gerekirken, etkin pişmanlık doğrultusunda ödeme yaptığı için yarı oranında indirim uygulanmıştır. Diğer sanıklar ise gerekli ödemeyi yapmadıkları halde etkin pişmanlık doğrultusunda ceza indiriminden faydalanmış olacaktır. Yapılan uzun bu teorik ve soyut açıklamalara göre etkin pişmanlık düzenlemesinin doğru uygulanabilmesi için bu kurumun uygulanacağı suçların zarar suçu olarak düzenlenmesinin zorunlu olduğu, bu doğrultuda sanık veya sanıkların oluşan zarara neden olup olmadıklarının tespit edilmesi gerektiği, zarara neden olduğu ispat edilen kişilerin ise hukuken sorumlu olabileceği değerlendirilmektedir.

Bir başka sorun ise birden çok sanığın bulunduğu, ama ödenmesi gereken meblağın tek olduğu hallerde ortaya çıkacak olan etkin pişmanlığın sirayeti konusudur. Bu sorun diğer suçlara nazaran vergi kaçakçılığı suçlarında daha karmaşık bir hal alabilecektir. Çünkü vergi kaçakçılığı suçları birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içerisinde çok fazla sayıda hareket ile işlenebilir. Yani meydana gelen zarar toplamına sebep olan hareket sayısı çok fazla olabilir. Mevcut kanuna göre bu durumda hangi sanığın ne kadar ödeme yapacağı belirli değildir. Bir sanığın erkenden bütün ödemeyi yapması halinde diğer sanıkların ödeme yapma imkanı kalmadığı için ceza indiriminden faydalanmalarının mümkün olmadığını kabul etmek akla uygun bir yaklaşım olmayacaktır. Yine bir sanığın tüm ödemeyi yapması halinde tüm sanıklar hakkında ceza indirimi uygulamak da doğru değildir, çünkü ödeme yapmayan diğer sanıkların aktif ve iradi bir davranışları mevcut değildir. Ödenecek meblağın sanıklara

eşit olarak bölüneceği bir uygulamayı düşünürsek ise bunun kanuni bir dayanağı bulunmamaktadır. Nihayetinde mevcut kanunda bunun bir çözümü düzenlenmediğinden, doğru olmasa dahi, gerekli ödeme yapıldığı takdirde tüm sanıklar hakkında indirim yapılması gerekecektir.

Anayasamızda veya TCK’de açıkça yer almayan, lakin CMK m.223/7’de bulunan “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*” düzenlemesi ile hukuk sistemimizde yerini aldığı kabul edilen “non bis in idem” ilkesi vergi ceza hukuku yönünden hep tartışmalı olagelmıştır. Bu ilkenin iki unsuru fiilin aynılığı ile kişinin aynılığı olmakla birlikte, altında yatan düşünce ceza tehdidinin Demokles’in kılıcı gibi kişinin üzerinde durmasına engel olmaktadır⁴⁹⁵. Vergi kaçakçılığı suçu yönünden hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem idari para cezasına ayrı ayrı hükmedilmesi ile Yargıtay ve AYM’nin kararları doğrultusunda “non bis in idem” ilkesinin uygulanmadığı, bunun AİHM kararlarına aykırı olduğu belirtilmektedir⁴⁹⁶. Uygulamada ise vergi ziyanı vergi kaçakçılığı eylemleriyle sebep olunup olunmadığına göre vergi ziyayı cezasının üç veya bir kat uygulanmasının hukuki denetiminin vergi yargısına bırakılması karşısında, aynı denetimi ceza yargısının da yapmasının “non bis in idem” ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir⁴⁹⁷. Bu teze konu değişiklik ile birlikte vergi ziyayının oluşup oluşmadığı vergi kaçakçılığı suçlarının cezası ile düzenlenen etkin pişmanlık kurumunu doğrudan etkiler hale geldiği için “non bis in idem” ilkesine aykırılık hususu daha da önemli ve belirgin bir hale gelmiştir.

Yukarıda açıklanan sorunların mevcudiyeti karşısında, eğer vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık kurumunun varlığı zorunlu ve faydalı görülüyorsa, sorunların çözülebilmesi için aşağıda belirtilen hususların temel alınması gerektiğini düşünmekteyiz.

- Vergi kaçakçılığı suçları tehlike ve zarar suçları olarak yeni baştan düzenlenmelidir.
- Etkin pişmanlık kurumu sadece zarar suçları için mümkün olmalıdır.

⁴⁹⁵ Mustafa Özen, “Non Bis in Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, 2010, 389-395.

⁴⁹⁶ Vakkas Yurtlu, Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt:7, Sayı:1, 2022, 87-88.

⁴⁹⁷ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:65, Sayı:2, 2016, 335-336.

- Mükellef tüzel kişi dahi olsa vergi ziyanına ilişkin kesilecek para cezası eylemi gerçekleştiren kişi veya kişilere kesilmelidir⁴⁹⁸. Bu ceza ise idari nitelikteki vergi ziyaı cezası değil, vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı olarak hapis cezasının yanında adli para cezası⁴⁹⁹ olarak verilmelidir.
- Zarar suçu olarak düzenlenecek vergi kaçakçılığı suçlarında, etkin pişmanlıktan faydalanarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması kapsamında para cezasından kurtulmanın önlenmesi ve suçla etkin mücadele için zarar suçlarının cezaları önemli ölçüde artırılmalıdır.
- Vergi kaybı olup olmadığı ile ilgili her iki yargı yolunun da değerlendirme yapması mümkün olmamalı, iki yargı yolu arasındaki çizgi net olarak belirlenmeli, vergi kaybının olup olmadığı ve miktarı ceza mahkemesince tartışılmamalıdır.
- Etkin pişmanlık amacıyla ödeme yapan kişi beraat ettiği takdirde haklarının korunmasına ilişkin bir hukuki yol düzenlenmelidir.

Bu hususlar dışında, vergi kaçakçılığı suçlarının bir suç örgütüne yarar sağlamak amacıyla veya bu örgütün faaliyeti çerçevesinde işlendiği haller yönünden ayrı bir etkin pişmanlık düzenlemesinin gerekip gerekmediği konusu ile vergi kaçakçılığı suçlarının, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçlarıyla ilişkisinin de değerlendirilmesinin faydalı olabileceğini düşünmekteyiz.

Bu bölümde belirttiğimiz öneriler kapsamlı bir kanun değişikliği çalışması gerektirmektedir. Yapılabilecek değişiklikler uygulamacılar ve akademisyenler başta olmak üzere tüm ilgililerin çok yönlü görüşleri alınarak yapılmalıdır. Bunun koordinasyonu “kuvvetler ayrılığı” doğrultusunda yürütme organı nezdinde değil, yasama organı nezdinde yapılmalıdır. Nitekim 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile yürütme organının kanun tasarısı teklif etme yetkisi kaldırılmıştır. Halihazırda uygulamada halen kanun tekliflerinin yasama organında hazırlanmadığı, çalışmaların bakanlıklar nezdinde yapıldığı ve bakanlıklar tarafından kamuoyuna duyurulduğu aleni bir bilgidir. Yürütme organı nezdinde hazırlanan “reformların” yukarıda belirttiğimiz çok

⁴⁹⁸ VUK m.333’e göre cezanın kanuni temsilciye kesilmesi gerektiğini belirten görüş için Murat Batı, Uğur Hakan Gafar, “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı:64, 2020, 18-28.

⁴⁹⁹ Klasik ve gün para cezası sistemleri, adli para cezasının olumlu ve olumsuz yönleri, cezanın tespiti ve infazı hakkında detaylı bilgi için İçel, a.g.e., 391-396; Akbulut, a.g.e., 1126-1134; Soyaslan, a.g.e., 628-631; Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, a.g.e., 568-570; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., 801-824.

yönlülüğü içermediği ve bu sebeple birçok soruna açık şekilde kanunlaştığı görülmektedir.

Bu tezin konusu olan etkin pişmanlığa ilişkin kanun değişikliği de üst paragrafta belirtilen çok yönlülüğü içermeksizin kanunlaşmıştır. Her ne kadar AYM tarafından iptal edilmiş olsa dahi ilk halinde etkin pişmanlık şartı olan idari vergi uyuşmazlığının sonlandırılması şartı esasen iptal edilebileceği öngörülebilir olmakla birlikte kanun yolundan vazgeçme kurumunun özüne benzeyen bir şarttır. Bu da kanun koyucunun etkin pişmanlığı getirirken bir başka kurumu yok saydığını, bütüncül bir perspektif ile bakmadığını, öngörüle bulunmadan hareket ettiğini göstermektedir⁵⁰⁰. Yapılan bu düzenleme ile salt etkin pişmanlığa imkan tanınmamış, kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçlarının yapısal unsurlarının değişimine adım atılmıştır. Yapısal unsurlarının değişiminde bir sorun görmemekteyiz. Lakin bunun bilinçli şekilde ve etraflıca değerlendirilerek yapılması gerekirken, bu yapılmamıştır. Bu sebeple bu bölümde detaylı şekilde değerlendirildiği üzere mevcut düzenleme çok fazla sorunu içinde barındırmaktadır.

⁵⁰⁰ Ayşegül Yücel, Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt:18, Sayı:210, 2022, 1255-1256.

SONUÇ

İnsanlar doğaları gereği toplum halinde yaşamak zorundadır. Toplumsal yaşam içinde kurallar konulmaksızın herkesin istediği şekilde davranması kaosa sebep olacak ve sonunda toplum halinde yaşamayı imkansız hale getirecektir. Toplumsal yaşamın sağlanabilmesi için konulacak kurallar ise hukuk kurallarıdır. Nihayetinde toplumsal yaşam ve düzene ulaşabilmek için hukukun mevcut olması bir zorunluluk olarak önümüze çıkmaktadır. Ceza hukuku disiplinde suçlar ve yaptırımlar incelenmektedir. Bunların temelinde ise esasen insanlar arasındaki ilişkiler düzenlendiğinden, ceza hukuka da toplumsal yaşam ve düzenin sağlanması için önemli ve zorunludur.

Kısa tanımıyla vergi; devletin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla, kişilerden karşılıksız aldığı parasal değerlerdir. Vergi bilinç ve kültürü ile demokrasi bilinç ve kültürü arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Ne kadar vergi ödediğini, ödediği verginin nereye ve nasıl harcandığını sorgulayan kişi demokrasi bilinci edinme noktasında önemli bir adım atmıştır. Devlet ise bu bilincin oluşmasını veya gelişmesini istiyorsa; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasını sağlamak, kurallara uymayanları cezalandırmak zorundadır. Bu bağlamda vergi ceza hukuku genel ceza hukukunun, vergi kabahatleri ise idari ceza hukukunun bir bölümüdür. Vergi kabahatleriyle vergisel idari düzen ve kamu giderlerinin finanse edildiği hazine korunmaktadır. Vergi suçlarıyla ise kamu düzeni korunmaktadır.

Klasik görüşe göre suç ve kabahatlerin üç unsuru bulunmaktadır. Bunlar; tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluktur. Tipe uygun eylem unsurunun ise üç alt unsuru bulunmaktadır. Bunlar; hareket, sonuç ve nedensellik bağıdır. Suçun kanuni tanımında bazen sonuca yer verilirken, bazen yer verilmez. Bu bağlamda suçlar tehlike ve zarar suçları olarak ayrılmaktadır.

1998 senesinde yapılan değişiklikten önce vergi kaçakçılığı suçlarında sonuç unsuru olarak vergi kaybı bulunmakta olduğundan bu suçlar zarar suçları kabul edilmekteydi. Lakin bu değişiklikten sonra vergi kaçakçılığı suçlarında sonuca yer verilmediği için bu suçlar tehlike suçlarına dönüşmüştür. Teze konu etkin pişmanlık düzenlemesi ile ise suçun sonucu olmayan bir zararın, vergi kaybının ödenmesi aranmaya başlanılmıştır. 359. maddeye eklenen bir diğer fıkra ile ise vergi kaybı sonucunun

gerçekleşmediği vergi kaçakçılığı suçları yönünden doğrudan yarı oranında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Ancak failin aktif ve iradi bir davranışı mevcut olmaksızın indirim yapıldığından, bunun etkin pişmanlık kurumu ile açıklanması mümkün değildir. Bu bağlamda yapılan düzenleme ile salt etkin pişmanlığa olanak tanınmadığını, aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçlarının yapısal unsurlarının değişimine adım atıldığını değerlendirmekteyiz.

Düzenleme ilk çıktığında etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için idari vergi uyuşmazlığının mükellef tarafından sona erdirilmesi şart koşulmuştur. Ancak AYM m.359'daki şartı tamamen, geçici m.34'teki şartı infaz ve kovuşturma ibareleri yönünden iptal etmiştir. Esasen bu şart yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinin temelini oluşturmaktadır. Çünkü meydana gelen vergi ziyai, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezası bu şekilde tartışmasız hale getirilmekte, yani uyuşmazlık olmaktan çıkartılmaktadır. Ancak bu düzenlemenin iptal edilmesiyle birlikte hala uyuşmazlık konusu olması mümkün olan, hukuken kesinleşmemiş bedellerin ödenmesi istenmektedir. Bu da birçok riski ortaya çıkarmaktadır. İdari vergi uyuşmazlığı hakkında verilecek karar ceza mahkemesinin vereceği kararı doğrudan etkileyecek duruma geldiği için, ceza mahkemeleri idari vergi uyuşmazlığının sonuçlanmasını beklemek durumunda kalacaktır. Bu da çeşitli sakıncaları barındırmaktadır.

Konuya sadece vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık olmalı mı, olmamalı mı şeklinde en basit haliyle bakıldığında; eğer ki işlenen suç ile vergi kaybı oluşmuşsa, suçu işleyen zarar gidermesi karşılığında cezasında belirli bir oranda indirim yapmanın herkesin lehine olduğunu söylenebilir. Bu durumda kamu zararı giderilmekte, pişmanlığını gösteren kişinin ise cezası azalmakta, tüm taraflar kazançlı çıkmaktadır. Lakin bu basit önermeyi kabul ettiğimizde devamında ortaya çıkan sorunlara çözüm bulunması gerekmektedir. Kanun koyucu ise bu sorunlara neredeyse hiçbir çözüm bulmadan bu kurumu ihdas etmiştir. Çözüm olarak sadece AYM tarafından iptal edilebileceği öngörülebilir olan idari vergi uyuşmazlığının sonlandırılması şartı kanuna koyulmuştur.

Özellikle AYM'nin iptal kararından sonra mevcut etkin pişmanlık kurumunun uygulamasında öngörülebilir çok fazla sorun bulunmaktadır. Biz “değerlendirme ve öneriler” başlığında çıkabilecek sorunları tespit etmeye ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmeye çalıştık. Bunların başlıcaları; vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike ve zarar

suçları olarak ayrılması, bunlardan sadece zarar suçu olarak düzenlenenlerinde etkin pişmanlığa olanak tanınması, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybına sebep olduğu takdirde idari nitelikte vergi ziyayı cezası yerine hapis cezasıyla birlikte adli para cezası uygulanması, bu cezanın eylemi gerçekleştiren kişiye kesilmesidir.

Sonuç olarak; vergi kaçakçılığı suçları yönünden getirilen etkin pişmanlık kurumunun mevcut haliyle çok fazla sorunu içinde barındırdığını, vergi kaçakçılığıyla mücadeleye katkı vermekten ziyade zarar verebileceğini ve kaldırılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bununla birlikte ülkemizin birçok konuda yapısal reformlara ihtiyacı olduğu uzun zamandır ve özellikle son yıllarda sıklıkla dile getirilmektedir. Bu reformların ana konularından birisi de mali reformlardır. Vergi kaçakçılığıyla mücadele ve etkin pişmanlık konularının tam bir mali reform paketi içerisinde, sistematik bir yaklaşımla değerlendirilmesi, eğer ki etkin pişmanlık kurumu düzenlenecekse sağlam temeller üzerinde inşa edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde günün koşullarının ve politik durumun gerektirdiği düzenlemelerin yapılması palyatif bir yaklaşım olup orta ve uzun vadede bir çözüm sağlamamakta, hatta koşullar değiştiğinde olumsuz bir hale dahi bürünebilmektedir.

KAYNAKÇA

- Açık, Serap. “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi.” *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2012: 351-366.
- Ağar, Serkan. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2005: 273-301.
- Akad, Mehmet, ve Bihterin Vural Dinçkol. *Genel Kamu Hukuku*. 6. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2011.
- Akbulut, Berrin. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 10. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Akdağ, Hale. “Gönüllü Vazgeçme.” *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013: 91-126.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 15. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.
- Akkağıt, Şerif Fatih. “Aristoteles'te İnsan Kavramı.” *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 30 Nisan 2022/1: 124-151.
- Alacakaptan, Uğur. *Suçun Unsurları*. 2. Baskı. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Alpsoy, Zeliha. “Vergi Hukukunda Arama İşlemi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021: 405-467.
- Anayurt, Ömer. *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. 22. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Antolisei, Francesco. *Manuale di Diritto Penale*. Milano, 1955.
- Aristoteles. *Politika*. Çeviren Furkan Akderin. Say Kitap Yayınevi, 2023.
- Arslan, Ahmet. *İlkçağ Felsefe Tarihi 3*. 6. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2017.
- Arslantürk, Mustafa. *Etkin Pişmanlık- Vazgeçme- Cezasızlık*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen, ve Ahmet Caner Yenidünya. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 7. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- Artuk, Mehmet Emin, ve Mehmet Emin Alşahin. “Yardım veya Bildirim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi Suçu (TCK m. 98).” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2012: 3-38.
- Aslanpınar, Burak. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Aslanpınar, Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi.” tarih yok. https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi#_ftn5 (erişildi: Nisan 15, 2024).
- Ateşgaoğlu, Erdem. “Şirketlerin Defterlerindeki ve Kayıtlarındaki Hesap ve Muhasebe Hileleri Nedeniyle Yöneticilerin Vergisel ve Cezai Sorumlulukları.” *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2015: 13-36.
- Baba, Yasemin. “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).” İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Baki, Ensar. “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık.” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2016: 27-56.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma.” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2008: 309-337.

- Baştürk, İhsan. “İcra ve İflas Kanununun On Altıncı Babındaki Takibi Şikayete Bağlı Suçlarda Uzlaştırma Kurumunun Uygulanmasının Doğuracağı Sakıncalar.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020: 613-666.
- Batı, Murat. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Batı, Murat, ve Uğur Hakan Gafar. “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış.” *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 2020: 15-29.
- Batı, Murat, ve Zekiye Özen İnci. “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler.” *Vergi Sorunları Dergisi*, 2022: 30-48.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi.” *Güncel Hukuk Dergisi*, 2009: 1-7.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Ziyat Suçu ve Cezası.” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1999: 125-140.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017: 47-64.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2019: 1-23.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2016: 1-16.
- Bayraktar, Köksal. “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı.” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1984: 197-212.
- Bayraktar, Köksal. “Faal Nedamet.” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1967: 120-154.
- Belting, Ernst Ludwig von. *Die Lehre vom Verbrechen*. Tübingen, 1906.
- Bettiol, Giuseppe. *Diritto Penale Parte Generale*. Padova, 1978.
- Buluttekin, Mehmet Burak, ve Polat İçten. “Evaluation Of Effective Repentance In The Punishment Of Tax Evasion Crimes In Terms Of Turkish Tax Criminal Law Principles.” *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2023: 714-742.
- Burçkin, Emre. *Türk Vergi Hukukunda Denetim Araçları Vergi Kabahatleri-Suçları ve İdari Yaptırımlar*. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2023.
- Candan, Turgut. “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi / Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık.” 29 Mart 2022. <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/> (erişildi: Nisan 15, 2024).
- Candan, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. 5. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.
- Ceza İşleri Genel Müdürlüğü Alternatif Çözümler Daire Başkanlığı. *Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Kitabı*. 2. Baskı. Düzenleyen: Merve Özcan, Çetin Arslan, Olgun Değirmenci Orhan Cüni. Ankara: Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu İşyurdu Müdürlüğü Matbaa Atölyesi, 2021.
- Ciddi, Onur. “İnsan Hakları Eylem Planında Vergi Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Gerekliliği.” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2021: 987-1002.
- Çalışkan, Suat, ve Mustafa Atar. *Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık*. 1. Baskı. İstanbul: Platon Hukuk Yayınları, 2022.

- Çelen, Ömer. “Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama.” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2023: 1-43.
- Daragenli, Vesile Sonay. “Tehlike Suçları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).” İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.
- Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 18. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Demirtaş, Soner. “Suçun Nitelikli Hallerine Teşebbüs.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021: 381-429.
- Demirtaş, Soner. “Türk Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma ve Ceza Vermekten Kaçınma Eğilimi.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2019: 491 - 515.
- Doğan, Koray. “Neticesi Sebebiyle Ağırlaştırılmış Suç (Yayınlanmamış Doktora Tezi).” İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulaması.” 31 Mart 2022. <https://www.bumindogruso.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanligin-gerye-donuk-uygulamasi> (erişildi: Nisan 30, 2024).
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk.” 29 Mart 2022. <https://www.bumindogruso.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanlik-ve-hukuk> (erişildi: Nisan 30, 2024).
- Donay, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008.
- Donay, Süheyl. *Türk Ceza Kanunu Şerhi*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007.
- Dönmezer, Sulhi, ve Sahir Erman. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt I*. 2. Baskı. İstanbul, 1979.
- Dönmezer, Sulhi, ve Sahir Erman. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*. 7. Baskı. İstanbul, 1981.
- Dönmezer, Sulhi, ve Sahir Erman. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III*. 9. Baskı. İstanbul, 1983.
- Duranoğlu, Yakup. “Kamu Davasının Açılmasında Geçerli Olan İlkeler Kamu Davasının (Kovuşturmanın) Kamusalılığı, Davasız Muhakeme Olmaz, Kamu Davasında Mecburilik (Kovuşturma Mecburiyeti), Takdirilik (Maslahata Uygunluk) İlkeleri.” *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 2021: 265-296.
- Dülger, Murat Volkan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Edizdoğan, Nihat, Metin Taş, ve Ali Çelikkaya. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. 1. Baskı. Ekin Yayınevi, 2007.
- Erçelik, Pelin Atayman. *Siyaset Felsefesi Tarihi: Platon’dan Zizek’e*. 3. Baskı. Düzenleyen: Kurtul Gülenç Ahu Tunçel. Ankara: Doğu Batı Yayınları, 2017.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, ve İsmail Tatlıoğlu. *Kamu Maliyesi*. 16. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.
- Erem, Faruk. “Ceza Hukukunda Hakkın Kullanılması.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1990: 5-17.
- Erem, Faruk. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 4. Baskı. Ankara: Güzel İstanbul Matbaası, 1958.
- Erman, Sahir. “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 1957: 51-71.
- Erman, Sahir. “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 1968: 73-88.

- Erman, Sahir. "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri." *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 1959: 205-226.
- Ersoy, Yüksel. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 1. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2002.
- Evik, Ali Hakan. "Sermaye Piyasası Araçlarının Değerini Etkileyebilecek Aldatıcı Hareketler Yapma (Manipülasyon) Suçları (Yayınlanmamış Doktora Tezi)." İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- Ferri, Enrico. *Principii di diritto Criminale*. Torino, 1928.
- Feyzioğlu, Metin. "5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Hakkında Bazı Tespit ve Değerlendirmeler." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2006: 27-61.
- Filiz, Ömer. "Bankacılık Zimmeti, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)." İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Lisansüstü Programlar Enstitüsü, 2021.
- Garraud, Rene. *Traite Theorique Et Pratique De Droit Penal Francais*. Tome I. Paris, 1913.
- Geçer, Ahmet Emrah. "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016: 315-348.
- Gemalmaz, Burak. *Mülkiyet Hakkı – Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi 6*. 1. Baskı. Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018.
- Gerçek, Adnan. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. 4. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.
- Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, ve Simla Güzel. *Mükellef Hakları*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Gödekli, Mehmet. "Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık." *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2017: 277-360.
- Gözler, Kemal. *Hukuka Giriş*. 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.
- Gültepe, Hüseyin Can, ve Hamza Kahriman. "Yargının Özel Usulsüzlük Cezalarına Bakışı." *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2023: 102-124.
- Günay, Erhan. *Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.
- Güneş, Mehmet. *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Hafızoğulları, Zeki, ve Muharrem Özen. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 14. Baskı. Ankara: Usa Yayıncılık, 2022.
- Hans, Welzel. *Das Deutsche Strafrecht*. 11. Auflage. Berlin: Walter de Gruyter Verlag, 1969.
- Hızlı, Yılmaz. *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*. 1. Baskı. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- Honig, Richard, ve Yavuz Abadan. "İllyet Nazariyesine Dair." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1936: 169-188.
- İçel, Kayıhan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler II*. 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013.
- İçel, Kayıhan. "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli Kast." *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007: 61-70.
- İçel, Kayıhan, Füsun Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih Selami Mahmutoglu, ve Yener Ünver. *Suç Teorisi*. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2000.
- İçel, Kayıhan, ve Ali Hakan Evik. *Ceza Hukuku Genel Hükümler 2. Kitap*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007.

- İçel, Kayıhan, ve Süheyl Donay. *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım 1. Kitap*. 3. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1999.
- İlgezdi, Ali Rıza, ve Serkan Batak. *İmar Kirliliğine Neden Olma Suçu*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi. *Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı*. 1. Baskı. Düzenleyen: Funda Başaran Yavaşlar Bahri Öztürk. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. 2. Baskı. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, 1997.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*. 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Yargılaması Hukuku*. 5. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- Kaşıkcı, Mahmut, ve Altan Rençber. *Vergi Ceza Hukuku*. 1. Baskı. İstanbul: Onikilevha Yayınevi, 2023.
- Keklik, Ramazan. *5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Keyman, Selahattin. “Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1988: 121-171.
- Keyman, Selahattin. “Tipiklik ve Ceza Hukuku.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1980: 59-105.
- Kızılot, Şükrü, ve Metin Taş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 5. Baskı. Gazi Kitabevi, 2013.
- Koca, Mahmut, ve İlhan Üzülmaz. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 5. Baskı. Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Koca, Mahmut, ve İlhan Üzülmaz. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. 6. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Maggiore, Giuseppe. *Principi di Diritto Penale*. Bologna, 1937.
- Meraklı, Serkan. “Ceza Hukukunda Kusur (Yayınlanmamış Doktora Tezi).” İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Mutlu, Barış. “Aristoteles'te Doğal, Etik, Politik Bir Tasarım Olarak İnsan Anlayışı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).” Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- Mutluer, Kamil, ve Nilay Dayanç Kuzeyli. *Vergi Ceza Hukuku*. 1. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019.
- Oğuzman, Kemal, ve Turgut Öz. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I*. 11. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013.
- Oğuzman, Kemal, ve Turgut Öz. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt II*. 10. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013.
- Ömercioğlu, Abdullah. “7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022: 167-192.
- Önder, Ayhan. *Ceza Hukuku Dersleri*. İstanbul, 1992.
- Önder, Ayhan. “Mütemadi Suç.” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1963: 75-120.
- Özbek, Veli Özer. *Ekonomi Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özbek, Veli Özer. *TCK İzmir Şerhi Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt I*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

- Özbek, Veli Özer. *TCK İzmir Şerhi Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt II*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Serkan Meraklı, Pınar Bacaksız, ve İsa Başbüyük. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 14. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, ve Pınar Bacaksız. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 13. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022.
- Özbek, Veli Özer, Mehmet Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, ve İlker Tepe. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. 5. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Özen, Mustafa. “Non Bis in İdem (Aynı Fiilden Dolaylı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi.” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010: 389-417.
- Özen, Mustafa. *Vergi Suçları ve Kabahatleri*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Özer, İbrahim. “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).” Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 18. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 19. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2023.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi – Genel Hükümler*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Özgenç, İzzet. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık.” tarih yok. <https://izzetozgenc.com/makale/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik> (erişildi: Nisan 14, 2024).
- Pehlivan, Osman. *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. 1. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2013.
- Platon. *Devlet*. 24. Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2013.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. 9. Baskı. Beta Yayıncılık, 2019.
- Soyaslan, Doğan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 1998.
- Soysal, Tamer. “Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma.” *Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaşma* içinde, düzenleyen: Feridun Yenisey, 203-246. Arıkan Yayınevi, 2005.
- Stefani, Gaston, Georges Levasseur, ve Bernard Bouloc. *Droit Penal General*. Dalloz, 1975.
- Sümer, Arif Emre. “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık.” *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023: 1229-1270.
- Şahin, Hilal Gürses. “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi - Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları* içinde, düzenleyen: İzzet Özgenç, 67-110. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Şen, Ersan. “VUK m.359’a İlişkin Uyarılama Davasının Kapsamı ve Etkisi.” 7 Mayıs 2022. <https://sen.av.tr/tr/makale/vuk-m359a-iliskin-uyarlama-davasinin-kapsami-ve-etkisi> (erişildi: Mayıs 22, 2024).
- Şen, Ersan, ve Cem Serdar. “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri.” 18 Nisan 2022. <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri> (erişildi: Nisan 30, 2024).
- Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013: 29-40.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık.” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2022: 1457-1488.

- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. 12. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2022.
- Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek, ve Mehmet Yüce. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 13. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2022.
- Şişman, Güliden, ve Şenel Sarsıkoğlu. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022: 1591-1623.
- Taş, Semra, ve Selçuk İpek. “Kendini Gerçekleştiren Kehanet Bağlamında Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi.” *Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e Armağan (Maliye)* içinde, düzenleyen: Adnan Gerçek, 407-430. Bursa: Ekin Yayınevi, 2023.
- Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003: 159-191.
- Taşdelen, Aziz. *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Taştan, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. 3. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Toroslul, Nevzat. *Ceza Hukuku*. 7. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2005.
- Tosun, Öztekin. *Hileli Vergi Suçları*. 1. Baskı. İstanbul: Baha Matbaası, 1962.
- Uğur, Hüsamettin. “Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007: 256-288.
- Ümit, Ceyda. *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Ünal, Oğuz Kürşat. “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2006: 1-32.
- Ünal, Osman Gazi. “Türk Ceza Hukukunda Tehlike Suçları (Yayınlanmamış Doktora Tezi).” Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2020.
- Ünver, Yener, ve Hakan Hakeri. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 10. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Yenidünya, Ahmet Caner. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yeni Bir Başlangıç: 7394 Sayılı Kanunun Getirdikleri.” 2022 Nisan 16. <https://caneryenidunya.medium.com/vergi-kaçakçılığı-suçlarında-yeni-bir-başlangıç-7394-sayılı-kanunun-getirdikleri-b21b71cde311> (erişildi: Mayıs 2024, 23).
- Yıldırım, Zübeyr. *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- Yılmaz Furtuna, Elif, ve Arzu Laloğlu. “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022: 347-372.
- Yurtcan, Erdener. *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*. 2. Baskı. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2016.
- Yurtlu, Vakkas, ve Burçin Bozdoğanoglu. “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi.” *International Journal Of Public Finance*, 2022: 73-92.
- Yüce, Mehmet. *Türk Vergi Yargısı*. 2. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.
- Yücel, Ayşegül, ve Burçin Bozdoğanoglu. “Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri.” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2022: 1235-1258.

MEVZUAT

- 193, SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU. R.G: 6/1/1961 Sayı : 10700.
2004, SAYILI İCRA VE İFLAS KANUNU. R.G: 19/6/1932 Sayı : 2128.
213, SAYILI VERGİ USUL KANUNU. R.G: 10/1/1961 Sayı : 10703.
2709, SAYILI TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI. R.G: 9/11/1982 Sayı : 17863 (Mükerrer).
3100, SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ HAKKINDA KANUN. R.G: 15/12/1984 Sayı : 18606.
5237, SAYILI TÜRK CEZA KANUNU. R.G: 12/10/2004 Sayı : 25611.
5271, SAYILI CEZA MUHALEMESİ KANUNU. R.G: 17/12/2004 Sayı : 25673.
5275, SAYILI CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİNİN İNFAZI HAKKINDA KANUN. R.G: 29/12/2004 Sayı : 25685.
5326, SAYILI KABAHAİTLER KANUNU. R.G: 31/3/2005 Sayı : 25772 (Mükerrer).
5352, SAYILI ADLİ SİCİL KANUNU. R.G: 1/6/2005 Sayı : 25832.
5411, SAYILI BANKACILIK KANUNU. R.G: 10/10/2005 Sayı : 25983.
5432, VERGİ USUL KANUNU. R.G: 15/6/1949 Sayı : 7233.
556, SAYILI MARKALARIN KORUNMASI HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME. R.G: 27/06/1995 Sayı : 22326.
5607, SAYILI KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNU. R.G: 31/3/2007 Sayı : 26479.
5846, SAYILI FİKİR VE SANAT ESERLERİ KANUNU. R.G: 13/12/1951 Sayı : 7981.
5941, SAYILI ÇEK KANUNU. R.G: 20/12/2009 Sayı : 27438.
6098, SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU. R.G: 4/2/2011 Sayı : 27836.
6102, SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU. R.G: 14/2/2011 Sayı : 27846.
6183, SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN. R.G: 28/7/1953 Sayı : 8469.
6769, SAYILI SİNAİ MÜLKİYET KANUNU. R.G: 22/12/2016 Sayı : 29944.
765, SAYILI TÜRK CEZA KANUNU. R.G: 13/3/1926 Sayı : 320.

MAHKEME KARARLARI

Anayasa Mahkemesi, 01.03.2006 tarih, 2005/108 E., 2006/35 K.
Anayasa Mahkemesi, 05.03.2009 tarih, 2006/123 E., 2009/43 K.
Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih, 2001/487 E., 2005/2 K.
Anayasa Mahkemesi, 11.11.2021 tarih, 2019/110 E., 2021/85 K.
Anayasa Mahkemesi, 12.04.2006 tarih, 2006/58 E., 2006/50 K.
Anayasa Mahkemesi, 12.11.2014 tarih, başvuru numarası 2014/6192.
Anayasa Mahkemesi, 13.09.2023 tarih, 2022/81 E., 2023/153 K.
Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih, 1990/29 E., 1991/37 K.
Anayasa Mahkemesi, 15.10.1993 tarih, 1990/29 E., 1991/37 K.
Anayasa Mahkemesi, 25.09.2018 tarih, 2018/30 E., 2018/94 K.
Anayasa Mahkemesi, 28.01.2010 tarih, 2009/6 E., 2010/19 K.
Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 tarih, 2022/59 E., 2022/111 K.
Anayasa Mahkemesi, 30.11.2023 tarih, 2023/129 E., 2023/206 K.
Danıştay 4. Dairesi, 10.12.2019 tarih, 2018/6583 E., 2019/8505 K.
Danıştay 4. Dairesi, 23.09.2021 tarih, 2019/2252 E., 2021/4362 K.
Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2012 tarih, 2008/4440 E., 2012/1136 K.
Danıştay 7. Dairesi, 03.11.1998 tarih, 1998/881 E., 1998/3608 K.
Danıştay 7. Dairesi, 11.10.2005 tarih, 2002/2135 E., 2005/2362 K.
Danıştay 9. Dairesi, 26.10.2015 tarih, 2012/430 E., 2015/11424 K.
Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 12.09.1980 tarih, 1977/1 E., 1980/2 K.
Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarih, 1986/2 E., 1986/2 K.
Danıştay VDDK, 02.12.2020 tarih, 2020/1063 E., 2020/1306 K.
Danıştay VDDK, 15.02.2002 tarih, 2001/501 E., 2002/62 K.
Yargıtay 10. Ceza Dairesi, 19.11.2015 tarih, 2015/4610 E., 2015/33000 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.06.2006 tarih, 2005/144 E., 2006/5115 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.02.2017 tarih, 2016/4395 E., 2017/677 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.04.2022 tarih, 2021/2159 E. 2022/6015 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.05.2014 tarih, 2012/23183 E., 2014/8778 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.07.2009 tarih, 2008/512 E., 2009/1032 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.02.2018 tarih, 2017/9621 E., 2018/1198 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.09.2011 tarih, 2011/129 E., 2011/20004 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 16.01.2017 tarih, 2016/12117 E., 2017/266 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 19.03.2018 tarih, 2018/3412 E. 2018/2280 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.01.2021 tarih, 2017/12892 E., 2021/530 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.05.2018 tarih, 2017/10500 E., 2018/4756 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.10.2021 tarih, 2017/11271 E., 2021/9328 K.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28.12.2021 tarih, 2017/12657 E., 2021/13926 K.
Yargıtay 13. Ceza Dairesi, 16.04.2012 tarih, 2012/1275 E., 2012/9217 K.
Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 07.10.2019 tarih, 2019/4263 E., 2019/5833 K.
Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 20.02.2018 tarih, 2017/3330 E., 2018/389 K.
Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 21.10.2015 tarih, 2015/8615 E., 2015/5973 K.
Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 29.06.2016 tarih, 2014/32537 E., 2016/12365 K.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 09.11.2016 tarih, 2016/2480 E. 2016/6746 K.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 31.01.2017 tarih, 2016/1957 E., 2017/388 K.
Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 01.04.2014 tarih, 2013/20543 E., 2014/7573 K.
Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 21.09.2022 tarih, 2022/4498 E., 2022/12258 K.

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 24.05.2021 tarih, 2021/240 E., 2021/6542 K.
Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 05.03.2014 tarih, 2014/1687 E., 2014/2562 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 01.03.2016 tarih, 2015/832 E., 2016/102 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.12.2015 tarih, 2014/710 E., 2015/502 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 09.02.2016 tarih, 2013/735 E., 2016/55 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.03.2020 tarih, 2017/614 E., 2020/159 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.06.2017 tarih, 2017/654 E., 2017/333 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 14.03.2017 tarih, 2017/7 E., 2017/137 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.10.2006 tarih, 2006/165 E., 2006/213 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.12.1990 tarih, 1990/312 E., 1990/340 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 20.09.2022 tarih, 2020/296 E., 2022/563 K.
Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.03.2018 tarih, 2017/1118 E., 2018/121 K.

İNTERNET ADRESLERİ

<https://adlisicil.adalet.gov.tr/>
<https://gib.gov.tr/>
www.sozluk.gov.tr
<https://karararama.yargitay.gov.tr/#>
<https://karararama.danistay.gov.tr/>
<https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/d>