



T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
(KIRIKKALE ÜNİV. ORTAK DOKTORA)

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

Hazırlayan
Osman Kağan ERGÜR

Danışman
Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

Doktora Tezi

Eylül 2024
KAYSERİ

T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
(KIRIKKALE ÜNİV. ORTAK DOKTORA)

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK
(Doktora Tezi)

Hazırlayan
Osman Kağan ERGÜR

Danışman
Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

Eylül 2024, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Osman Kağan ERGÜR

T. C.

ERCIYES ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Program Adı: Doktora

Tez Başlığı: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Ön söz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 251 sayfalık kısmına ilişkin 03/10/2024 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: **%21**'dir.

Filtrelemeye **alıntılar dahil** edilmiştir. Filtrelemede **yedi (7) kelimedenden daha az** örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 03/10/2024

Danışman: Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

Öğrenci: Osman Kağan ERGÜR

İmza

İmza

KILAVUZA UYGUNLUK

“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık” başlıklı Doktora Tezi,
Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Lisansüstü Tez Yazım
Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Osman Kağan ERGÜR

Danışman

Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

Kamu Hukuku ABD Başkanı

Prof. Dr. Cengiz GÜL

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ danışmanlığında Osman Kağan ERGÜR tarafından hazırlanan “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında **Doktora** tezi olarak kabul edilmiştir.

16/09/2024

JÜRİ:

Danışman : Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

Üye : Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Üye : Doç. Dr. Gökhan ŞAHAN

Üye : Doç. Dr. Elif YILMAZ FURTUNA

Üye : Doç. Dr. Aynur HASOĞLU

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun /.... /..... tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

..... /..... /

Prof. Dr. Atabey KILIÇ

Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Hazırlanan bu çalışmanın ortaya çıkmasında katkısı bulunan hocalarımın ismini zikretmem gerekmektedir. Öncelikle çalışmanın her aşamasında iyi niyeti, bilgi, birikimi ve tecrübesiyle desteğini esirgemeyen kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ'a, tez savunma jürimde bulunarak verdikleri katkıları itibariyle kıymetli hocalarım Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN, Doç. Dr. Elif YILMAZ FURTUNA, Doç. Dr. Aynur HASOĞLU ve Doç. Dr. Gökhan ŞAHAN'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Görev yaptığım Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde yer alan başta bölüm başkanı hocam Doç. Dr. Abdunnur YILDIZ olmak üzere kıymetli hocalarıma verdikleri destekleri için teşekkür ederim. Akademik kariyerimin başlangıcından itibaren yol gösterici olan, karakteri ve bilgeliğini örnek aldığım değerli hocam, yüksek lisans tez danışmanım Prof. Dr. Tamer BUDAK'a ayrıca teşekkürlerimi ve minnetlerimi sunarım.

Bunun yanında gerek yüz yüze gerekse telefon veya e-mail yoluyla tez çalışmasıyla ilgili görüşlerinden faydalandığım veya doktora sürecinde manevi desteklerinden minnettar olduğum kıymetli hocalarımın ismini de anmayı borç biliyorum. Bu vesileyle Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER'e, Prof. Dr. Murat BATI'ya, Doç. Dr. Begüm İSBİR'e, Doç. Dr. Fatih BİRTEK'e, Doç. Dr. Gülden ŞİŞMAN'a, Doç. Dr. Müzeyyen EROĞLU DURKAL'a, Doç. Dr. Serkan AĞAR'a, Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ'e, Dr. Öğr. Üyesi Belin KÖROĞLU ÖLMEZ'e, Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK'a, Dr. Öğr. Üyesi Musa ÜNALAN'a, Dr. Öğr. Üyesi Nurullah BAL'a, Dr. Gamze ERDEM TÜRKELLİ'ye, Av. Arb. Dr. Yusuf Burak ASLANPINAR'a ve Emekli Danıştay Başsavcısı Turgut CANDAN'a şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca doktora eğitimim süresince yol arkadaşlığı yapmış olan kıymetli arkadaşlarım Arş. Gör. Büşra BEYDÜZ'e, Arş. Gör. Cavidan YEMEZ'e ve Hâkim Cem Alper AKDOĞAN'a da bilhassa teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak hayatımın her döneminde desteklerini bir an olsun esirgemeyen kıymetli aileme de teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunuyorum.

Osman Kağan ERGÜR, Kayseri, 2024

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

Osman Kağan ERGÜR

Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Doktora Tezi, Eylül 2024

Danışman: Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ

ÖZET

Devletler, toplumun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak üzere birtakım gelir kalemlerine sahip olmak mecburiyetindedir. Değişen ve gelişen Dünya’da bu ihtiyaçların farklılaşması ve artmasıyla birlikte kamusal gelirlere olan gereksinimler de artmış olup bu gelirlerin korunması amacıyla belli başlı önlemlerin alınması zaruri hale gelmiştir. Kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla kaynak teşkil eden kamu gelirleri arasında en önemli yere sahip olan vergilerle ilgili mükelleflerin çeşitli yollarla bu gelirlerin elde edilmesine engel olması veya başka bir deyişle vergilendirme işlemlerine ilişkin mevzuatlara aykırı olarak mükelleflerin vergi borçlarını kısmen ya da tamamen yerine getirmemesi halinde vergi kaçakçılığı fiilleri işlenmiş olmakta olup söz konusu gelir kaybının oluşmaması için bazı müesseselerin işletilmesi önem arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiili ya da bu fiilin işlenmesine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçunun meydana getireceği zararların önlenmesi adına ceza hukukunda da önemli bir yere sahip olan etkin pişmanlık müessesesi uygulamasına gidilmiştir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesinin de yer aldığı kanun teklifi 08.04.2022 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve kanunlaşmış, Cumhurbaşkanının onaylaması akabinde 15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 4. ve 6. maddesi ile Vergi Usul Kanunu’na entegre edilmiş bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi kaçakçılığı suçu, Etkin pişmanlık, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Adil yargılanma hakkı.

EFFECTIVE REPENTANCE IN TAX EVASION CRIME

Osman Kağan ERGÜR

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences

PhD Thesis, September 2024

Supervisor: Assoc. Prof. Ahmet Hulusi AKKAŞ

ABSTRACT

States are obliged to have certain income items to meet the various needs of the society. With the differentiation and increase of these needs in the changing and developing world, the need for public revenues has also increased and it has become necessary to take certain measures in order to protect these revenues. Acts of tax evasion are committed if taxpayers regarding taxes, which have the most important place among public revenues that constitute a source for the realization of public services, prevent these revenues from being obtained by various means, or in other words, if taxpayers do not partially or completely fulfill their tax debts in violation of the legislation regarding taxation transactions. It is important to operate some institutions to prevent such income loss.

In order to prevent the damage caused by the act of tax evasion or the crime of tax evasion resulting from the commission of this act, the institution of effective repentance, which has an important place in criminal law, has been implemented. As a matter of fact, the bill proposal, which also includes the regulation of effective repentance in the crime of tax evasion, was accepted by the Grand National Assembly of Turkey on 08.04.2022 and became law. Following the approval of the President, the Law No. 7394 on was published on 15.04.2022 and has been integrated into the Tax Procedure Law with Articles 4 and 6 of the Law on Amendments to Decree Laws.

Keywords: Tax evasion crime, Effective repentance, Tax Procedure Law, Turkish Criminal Code, The right to a fair trial.

İÇİNDEKİLER

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI.....	ii
KILAVUZA UYGUNLUK	iii
KABUL VE ONAY TUTANAĞI.....	iv
ÖN SÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı.....	4
1.2. Suçla Korunan Hukuki Değer	8
1.3. Suçun Unsurları	9
1.3.1. Suçun Maddi Unsurları.....	9
1.3.1.1. Suçun Konusu.....	10
1.3.1.1.1. Defterler.....	11
1.3.1.1.2. Belgeler ve Kayıtlar.....	13
1.3.1.1.3. Ödeme Kaydedici Cihaz	14
1.3.1.2. Fiil.....	16
1.3.1.2.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	18
1.3.1.2.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak	21
1.3.1.2.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi.....	22
1.3.1.2.4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek	24
1.3.1.2.5. Defter ve Belgeleri Gizlemek	27
1.3.1.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ve/veya Kullanmak	31

1.3.1.2.7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek	35
1.3.1.2.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak	37
1.3.1.2.9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek veya Kullanmak	39
1.3.1.2.10. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşma Olmadığı Halde Belge Basmak veya Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak	45
1.3.1.2.11. Ödeme Kaydedici Cihaz Mührünün Kaldırılması, Donanım veya Yazılımının Değiştirilmesi	48
1.3.1.2.12. Ödeme Kaydedici Cihaza veya Sistemlerine Müdahale Etmek Suretiyle Gerçekleştirilen Satışlara Ait Bilgilerin Kayıt Altına Alınmasını Engellemek.....	48
1.3.1.2.13. Ödeme Kaydedici Cihazda Kaydedilen Bilgilerin Değiştirilmesi veya Silinmesi.....	49
1.3.1.2.14. Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Bilgi, Belge veya Verilerin Gerçeğe Aykırı İletilmesi veya İletilmesinin Önlenmesi.....	50
1.3.1.2.15. Vergi Güvenliğini Sağlamak Amacıyla Kullanılmasına Zorunluluk Getirilen Özel Etiket ve İşaretlerle Ürünlerin Etiketlenmesi veya İşaretlenmesi ve Etiketlenen veya İşaretlenen Ürün Bilgilerinin Kurulan Veri Merkezine Aktarılmasını Sağlayan Sisteme Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Belge, Bilgi veya Verilerin İletilmesinin Önlenmesi veya Bunların Gerçeğe Uygun Olmayan Şekilde İletilmesi	50
1.3.1.3. Fail.....	51
1.3.1.3.1. Gerçek Kişi Mükelleflerin Faaliyetleri Kapsamında Fail.....	53
1.3.1.3.2. Tüzel Kişi Mükelleflerin Faaliyetleri Kapsamında Fail.....	55
1.3.1.4. Mağdur	57
1.3.1.5. Netice.....	59
1.3.1.6. İlliyet (Nedensellik) Bağı	60
1.3.2. Manevi Unsur	61
1.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru ve Hukuka Uygunluk Nedenleri.....	66
1.3.3.1. Kanun Hükmünü Yerine Getirme	67
1.3.3.2. Meşru Savunma	68
1.3.3.3. Hakkın Kullanılması.....	69
1.3.3.4. İlgilinin Rızası	70
1.3.4. Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller	71
1.3.4.1. Cebir ve Tehdit Nedeniyle Kişinin İrade Yeteneğinin Etkilenmesi.....	73

1.3.4.2. Çeşitli Hata (Yanılma) Halleri.....	75
1.3.4.3. Haksız Tahrik	78
1.3.4.4. Zorunluluk Hali	79
1.4. Suçun Özel Görünüş Şekilleri	80
1.4.1. Teşebbüs	80
1.4.2. İştirak.....	85
1.4.3. İçtima.....	88
1.5. Yargılama Usulü ve Yaptırım	91
1.5.1. Yargılama Usulü.....	91
1.5.2. Yaptırım.....	94

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK MÜESSESESİ

2.1. Genel Açıklamalar.....	95
2.2. Etkin Pişmanlığın Tanımı.....	96
2.3. Etkin Pişmanlığın Hukuki Niteliği	100
2.4. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Cezanın Amacına Göre Teoriler Çerçevesindeki Yeri	103
2.4.1. Mutlak Teoriler.....	103
2.4.1.1. Adalet Teorisi	104
2.4.1.2. Kefaret Teorisi.....	105
2.4.2. Nispi Teoriler.....	107
2.4.2.1. Genel Önleme Teorisi.....	108
2.4.2.2. Özel Önleme Teorisi.....	110
2.4.3. Karma Teori.....	112
2.4.4. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Cezanın Amacına Dair Teorilerle İlişkisi.....	114
2.5. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Tarihi Gelişimi	116
2.5.1. Roma ve İslam Hukuku'nda Etkin Pişmanlık	116
2.5.2. Osmanlı Devleti Hukuk Uygulamasında Etkin Pişmanlık	118
2.5.3. Cumhuriyet Dönemi'nde Etkin Pişmanlık	119
2.5.3.1. 765 Sayılı Kanun Döneminde Etkin Pişmanlık Müessesesi.....	119
2.5.3.2. 5237 Sayılı Kanun Döneminde Etkin Pişmanlık Müessesesi.....	122

2.6. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Şartları	123
2.6.1. Kanunda Suça İlişkin Etkin Pişmanlık Hükümünün Düzenlenmiş Olması	124
2.6.2. Suçun Tamamlanmış Olması.....	126
2.6.3. Failin Aktif Davranışının Varlığı	128
2.6.4. Failin İradi Davranışının Varlığı	130
2.6.5. Pişmanlığın Belli Bir Muhakeme Aşamasında Ortaya Çıkması	131
2.7. Etkin Pişmanlığın Ceza Muhakemesi Hukuku Bağlamındaki Görünümü	132
2.7.1. Soruşturma Aşamasında Etkin Pişmanlık	132
2.7.2. Kovuşturma Aşamasında Etkin Pişmanlık	133
2.7.3. Hükümden Sonra Etkin Pişmanlık	135
2.8. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Diğer Müesseseler ile Karşılaştırılması.....	136
2.8.1. Gönüllü Vazgeçme	136
2.8.2. Cezayı Kaldıran veya Azaltan Şahsi Sebepler ve Şahsi Cezasızlık Sebepleri ...	139
2.8.3. Hukuka Uygunluk Nedenleri.....	140
2.8.4. Suçun Nitelikli Halleri.....	141

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi ile İlgili Kanuni Düzenleme	143
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Müessesesinin Unsurları	150
3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tamamlanmış Olması	151
3.2.2. Failin Aktif Bir Şekilde Pişman Olması.....	154
3.2.3. Pişmanlığın Kanuni Süre Dahilinde Gösterilmesi.....	156
3.2.4. Pişmanlık Neticesinde Verilecek Cezada İndirim	158
3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesinin Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmiş Olan Diğer Müesseseler ile Karşılaştırılması	160
3.3.1. Pişmanlık ve İslah.....	160
3.3.2. Mücbir Sebep.....	165
3.3.3. Kanun Yolundan Vazgeçme	169
3.3.4. Uzlaşma	173

3.4. Karşılaştırmalı Hukuktaki Durum	176
3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri	176
3.4.2. Kanada	179
3.4.3. Almanya	181
3.4.4. Fransa	183
3.4.5. İspanya.....	184
3.4.6. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti.....	185
3.5. Anayasa Mahkemesinin Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlığa Dair E. 2022/59 ve K. 2022/111 Sayılı Kararı ile E. 2022/81 ve K. 2023/153 Sayılı Kararına İlişkin Değerlendirmeler.....	187
3.5.1. İtiraz Konusu Kural ve Başvuru Gerekçesi	187
3.5.2. Mahkemenin Değerlendirmesi	189
3.5.3. Mahkemenin Kararları ile İlgili Değerlendirmelerimiz.....	191
3.5.3.1. Hukuk Devleti	192
3.5.3.2. Hak Arama Hürriyeti.....	196
3.5.3.3. Adil Yargılanma Hakkı ve Mahkemeye Erişim Hakkı	201
3.5.3.4. Mülkiyet Hakkı.....	213
3.5.3.5. İdarenin Her Türlü Eylem ve İşlemine Karşı Yargı Yolunun Açık Olması Kuralı	217
3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Hükümlerinin Oluşturacağı Muhtemel Sorunlar	224
3.6.1. Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlığın Uygulanması İçin Yapılan Ödemelerle İlgili Sorunlar.....	224
3.6.2. Lehe Kanunun Tespitinde Yetkili Mahkemenin Belirlenmesi Sorunu	228
3.6.3. Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisinin Azalması	232
3.6.4. Oluşan Zararla Bağlantılı ve Adil Bir Cezalandırmanın Yapılmaması	235
SONUÇ	237
KAYNAKÇA.....	252

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
akt.	: Aktaran
AO	: Abgabenordnung
Appl. No	: Application number
B. No	: Başvuru numarası
bkz.	: Bakınız
BMMSHS	: Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi
CGI	: Code Général des Impôts
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
CP	: Código Penal
CRA	: Canadian Revenue Agency
çev.	: Çeviren

E.	: Esas
E.T.	: Erişim tarihi
ECHR	: European Court of Human Rights
ed.	: Editör
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HAGB	: Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması
IRS	: Internal Revenue Service
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
K.	: Karar
KDV GT	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliğı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
No	: Numara
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
POS	: Point of Sale
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu

TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: Ve devamı
VUK GT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUY	: Vergi Usul Yasası
YN ÖKC	: Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz

GİRİŞ

İnsanlar, sosyal bir varlık olmanın getirmiş olduğu özellik itibariyle toplu bir şekilde yaşamaya adapte olmuştur. Nitekim ünlü Yunan filozofu Aristoteles’in deyimiyle “insan, toplumsal bir varlıktır (zoon politikon)”¹. Toplu bir şekilde yaşayan insanlar, hayatlarını devam ettirebilmek amacıyla ihtiyaçlarını birlikte karşılamış ve bir bütün şeklinde hareket etmiştir. Bu vesileyle birlikte hareket eden insanlar, devlet aygıtının oluşmasına temel hazırlamıştır.

Devlet, belli bir toprak parçası üzerinde kaynağını oluşturan toplumun ihtiyaçlarının giderilmesi ve korunması amacıyla var olan bir aygıttır. Modern dönemle birlikte kapsama alanının genişlemesi ve artan gücü, beşerî faaliyetin kural koyma, yasaklama, denetleme gibi tüm alanlarına değinen yapısı ve işleyişi, devletin merkezi bir noktada değerlendirilmesine alan açmaktadır². Devletin üstlendiği bu amaçlar çerçevesinde toplumun gereksinimlerinin giderilmesi noktasında gelir elde etmesi gerekmektedir. Nitekim kamu gelirleri olarak da adlandırılabilir bu gelirlerin olmaması halinde toplumsal ihtiyaçların giderilmesi söz konusu olamayacak, kaos ve karmaşa ortamı hüküm sürecektir.

Devletin elde ettiği kamu gelirlerinin en büyük bölümünü vergi gelirleri oluşturmaktadır. Devletin egemenlik alanında yer alan gerçek ve tüzel kişilerden almış olduğu vergiler, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında önemli rol oynamaktadır. Vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanması ve vergi alacaklarının korunması vergi hukuku çerçevesinde birtakım düzenlemelerin varlığı ile mümkün olmaktadır. Bu düzenlemeler hukuk normları olarak adlandırılmaktadır. Nitekim ülkemiz vergi sisteminde var olan

¹ Aristoteles, *Politika*, çev. Furkan Akderin (İstanbul: Say Yayınları, 2022), 26.

² Fatih Duman, “Devlet”, içinde *Siyaset Bilimi*, ed., Halis Çetin (Ankara: Orion Kitabevi, 2011), 73.

vergi kanunları, vergiye ilişkin tüm aşamaların sistematikleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Çalışmanın ana bölümlerinden birini oluşturan ve vergi ceza hukuku kapsamında incelenen vergi kaçakçılığı suçu, daha önce 07.06.1949 tarihinde kabul edilen 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda³ kaçakçılık terimi ile yer almış, aynı kanunun 325. maddesi gereğince idari para cezasına tabi tutulmuştu. Daha sonra 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)⁴ vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemelerde daha sonra çıkarılan kanunlarla yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı son halini almıştır. Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'ta "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabı'nın "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısımının "Suçlar ve Cezalar" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı esasen devletin kamu gelirlerinin en önemli kısmını oluşturan vergi gelirlerinin aksamasına ve elde edilmesine engel olmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığını işleyen fail ya ödemesi gereken miktardan az ya da hiç ödememek suretiyle kamu düzeninin sağlanmasına zarar vermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun yarattığı olumsuz etkiler hem kamu ihtiyaçlarının giderilmesi için kamu gelirlerinin elde edilememesi nedeniyle toplumsal faydanın zarar görmesi hem de buna bağlı olarak hazinenin zarar etmesi anlamını içermektedir. Bu kapsamda devletin vergi kaçakçılığı suçunun faillerinin hukuk devleti ilkesi gereğince pişmanlık ve ıslah, af gibi nedenler yoluyla yaptırımın azalması veya düşmesi yollarından yararlanması mümkün olmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin cezanın yüksekliği, vergi idaresince fiilin öğrenilmesinden itibaren pişmanlık ve ıslah gibi yollara başvurma mümkün olmaması nedeniyle yeni bir düzenlemenin gereksinimi ortaya çıkmıştı. Bu anlamda 02.03.2021 tarihinde Adalet Bakanlığı tarafından açıklanan "İnsan Hakları Eylem Planı"nda etkin pişmanlık hükümlerinin vergi suçları bakımından uygulanabilmesinin sağlanması yönünde karar alınmıştır⁵. Daha sonra 08.04.2022 tarihinde kabul edilip kanunlaşan 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların

³ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 10-12.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmî Gazetelerde yayımlanmıştır.

⁵ "İnsan Hakları Eylem Planı ve Uygulama Takvimi", (Erişim Tarihi 16.08.2022), https://insanhaklariylemplani.adalet.gov.tr/resimler/%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_Eylem_Plan%C4%B1_ve_Uygulama_Takvimi.pdf.

Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁶ ile vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin hükümlerin uygulanması mümkün hale gelmiştir.

Vergi kaçakçılığında etkin pişmanlık konusunun ele alındığı tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kaçakçılığı suçu sistematik bir incelemeye tabi tutulmuştur.

İkinci bölümde etkin pişmanlık müessesesine değinilmiş, etkin pişmanlık kavramının tanımı ve hukuki niteliği konuları ele alınmış, etkin pişmanlık müessesesinin önceki ceza kanunu olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu⁷ ile yürürlükte olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)⁸ dönemindeki görünümü ortaya konulmuştur. Akabinde etkin pişmanlık müessesesinin şartlarından bahsedilmiş ve etkin pişmanlık müessesesi ile benzer diğer müesseseler ile karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık konusu ele alınmış, ilgili müessese ile ilgili yapılan kanuni düzenleme açıklanmıştır. Sonrasında vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın unsurlarına değinilmiştir. Akabinde vergi kaçakçılığında etkin pişmanlık müessesesine benzer müesseseler ile karşılaştırma yapılarak benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmuş, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin hükümlerin oluşturabileceği muhtemel sorunlara değinilmiştir. Son başlıkta ise Anayasa Mahkemesi'nin etkin pişmanlık düzenlemesinin dava şartına ilişkin iptal kararına dair değerlendirmelerde bulunulmuştur.

⁶ 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 13.03.1926 tarih ve 320 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı

Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı kavramı ile ilgili kanuni düzenlemeler esasında çok uzak bir zamana dayanmamaktadır. Tanzimat dönemi öncesinde vergi yükümlülüğüne uymayan kişilerin toprağının elinden alınması, askerlik muafiyetinin kaldırılması veya mirasçılarının miras hakkından yoksun kalması için malın müsadereci gibi yollara başvurulmuş, suç ve cezaların yazılı olarak kanunlarla belirlenmesi usulüne 1839 Gülhane Hattı Hümayunu ile geçilmiştir⁹. Nitekim Osmanlı İmparatorluğu döneminde var olan vergiye ilişkin usuller, Cumhuriyet'in ilk yıllarında da genel olarak benimsenmiş, vergilerin düzenlenmesi ve cezaların arttırılması ile yetinilmişti¹⁰. Vergi sistematığının modernleşmesi noktasında yapılan çalışmalar neticesinde 07.06.1949 tarihli eski Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık kavramı ile vergi kaçakçılığına yer verilmiştir. İlgili kanunun 325. maddesine göre kaçakçılık fiillerine idari para cezası yaptırımını öngörülmüştür. Akabinde 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı kanun¹¹ ile vergi kaçakçılığı suçları “hileli vergi suçu” olarak adlandırılmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki yapılan isim değişikliğine rağmen suç olarak yer alan fiiller daha önceki kanunlarda yer alan fiillerle benzerlik göstermektedir¹².

⁹ Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili daha önceden yasal düzenlemelerin olmadığı ve bu konuya dair sağlıklı çalışmaların yapılmadığı yazar tarafından belirtilmiştir. Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 1999), 30-31.

¹⁰ Mahmut Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 1999), 6.

¹¹ 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹² Yusuf Burak Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 34.

İlaveten hile teriminin yabancı hukuk sistemlerinde kaçakçılığa ilişkin fiilleri karşıladığı, kaçakçılık terimine göre daha doğru olduğu ancak mevzuatımızdaki eylemler açısından kullanılamayacağı ifade edilmiştir¹³. Bu adlandırmanın tekrar vergi kaçakçılığı suçuna evrilmesi ise 213 sayılı VUK'ta 2365 sayılı kanun¹⁴ ile yapılan değişiklikle mümkün olmuştur¹⁵.

Vergi kaçakçılığı suçu, genel itibariyle vergi ziyayı şartı aranmaksızın kastla işlenen, kanunda yazılı fiillerin işlenmesi neticesinde devletin vergi alanında koruduğu kamu düzeninin bozulmasına neden olan suçtur¹⁶. Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'ta düzenlenmiş vergi ceza suçu olmakla birlikte adli yargının görev alanında yer alan ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımlara tabi tutulan en ağır vergi suçudur¹⁷. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde hem ceza hukuku yaptırımı hem de idari yaptırım olan vergi ziyayı cezasının uygulanması söz konusu olacaktır. VUK m.359/son hükmünde bu durum açıkça belirtilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu, kanunda belirtilen bentlerde (a,b,c,ç,d) yer alan fiillerle işlenebilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu kavramını incelerken bazı kavramların da açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bu kavramlardan birini vergiden kaçınma oluşturmaktadır. Vergilendirmenin gelir azaltıcı ve cebri olması nedeniyle vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin tepkisel davranışlarının bulunması ihtimal dahilindedir ve bu tepkiler genelde olumsuz tepkilerdir¹⁸. Pasif ve aktif tepki olarak ayrımı yapılan¹⁹ bu sınıflandırmada pasif tepki kapsamında yer alan vergiden kaçınma, “*vergi yasalarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağıllık kurulmaması ve bu olayların bireyler bakımından ortaya çıkmaması*” olarak tanımlanmıştır²⁰. Vergiden kaçınmadan bahsedebilmek için mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltmak maksadıyla vergi

¹³ Sözü edilen hareketler genel olarak hileli eylem (action frauduleuse- combinaison frauduleuse) olarak adlandırılmıştır. Selim Kaneti vd., *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 370.

¹⁴ 31.12.1980 tarih ve mükerrer 17207 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 7.

¹⁶ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020), 437.

¹⁷ Eda Özdiler Küçük, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Diğer Kayıt Ortamı Kavramı”, *Leges Mali Hukuk Dergisi*, 1/1 (2014): 61.

¹⁸ Özgür Emre Koç, “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Business and Economics Research Journal*, 10/4 (2019): 1019.

¹⁹ Sevim Gülce Oslu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası” (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2013), 5.

²⁰ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2010), 804.

kanunlarının sınırları dahilinde ancak bu kanunların konuluş amacına aykırı davranışların olması gerekmektedir²¹. Vergi ahlakının düşüklüğü, hesap verilebilirliğin az olması, kamu hizmetlerinin yetersiz olması, vergi idaresinin etkisizliği vergiden kaçınmaya etken olan faktörlerdendir²². Vergiden kaçınmada kanunlara aykırı herhangi bir husus söz konusu değildir. Bilhassa vergi mükellefi vergi uygulamalarının etkilerini asgari düzeyde tutmak adına profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, muhasebecilerden yararlanabilir; yasa boşluklarını değerlendirmek üzere gerekli girişimlerde bulunabilir²³. Vergi kaçakçılığı suçu ise vergiden kaçınmadan farklı olarak aktif tepki özelliğine sahiptir. Vergi kaçakçılığı suçunda işlenen fiiller kanun koyucu tarafından kanuni düzenlemeler yapılmak suretiyle yaptırımlara bağlanmıştır²⁴. Bu anlamda vergiden kaçınma mükellefin vergisel ödevlerinden kanuni yolla kurtulması iken, vergi kaçakçılığında kanun dışı usuller gözlemlenmektedir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında ele alınan bir kavramdır. Nitekim VUK m.3/b-1’de ispat tanımını açıklayan “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü ile vergi hukukunun temel ilkelerinden olan ekonomik yaklaşım ilkesine değinilmektedir. Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayların tespitinde ve vergi mevzuatının yorumlanmasında şekli hukuki değerlendirmelerin ötesine geçerek gerçek ekonomik durumların esas alınmasını benimsemektedir²⁵. Ekonomik yaklaşım ilkesi iki alt kavram üzerinden değerlendirilmekte; ekonomik irdeleme kavramıyla vergiyi doğuran olayın iktisadi işlevi ve özelliği öncelenmekte, ekonomik yorum kavramıyla ise vergiyi doğuran olaya uygulanacak vergi hukuku kurallarının ekonomik gerçekler temel alınmak suretiyle değerlendirilmesi vurgulanmaktadır²⁶.

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında irdelenmesi gereken diğer bir kavram ise peçeleme kavramıdır. Vergi mükellefleri veya sorumlularının yaptıkları işlemlerle bazı hukuki

²¹ Mehmet Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Ankara, Adalet Yayınevi, 2020), 21.

²² Ulvi Sandalcı, “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 4/3 (2020): 1036.

²³ Abdullah Savaş, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 72 (2009): 54.

²⁴ Kaneti vd., *Vergi Hukuku*, 371.

²⁵ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2020), 28.

²⁶ Murat Batı, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 141.

ilişki ve sonuçları vergi kaçırma amacına yönelik kullanmasına peçeleme işlemi²⁷ adı verilmektedir²⁸. Bu kapsamda yapılan peçeleme sözleşmeleri ile vergi mükellefleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan dışı bir şekilde kullanarak vergi kaçırmayı amaçlamaktadır²⁹. Peçeleme işlemlerinin ortaya çıkarılması için ekonomik yaklaşım ilkesi önemli bir yer tutmakta, gerçek iktisadi amacın ortaya çıkarılarak yargı ve idare organlarının sonuca ulaşmasına yardımcı olmaktadır³⁰. Peçelemelerde taraflar, vergi kaçırmaya ilişkin iradelerini kanun hükmünü kullanarak saklamaktadır³¹. Örneğin “para faizsiz- ev kirasız” sözleşmelerinde taraflardan biri diğerine gayrimenkulü kirasız kullandırmakta, diğeri ise karşı tarafa faizsiz ödünç para vermektedir. İki tarafın amacı vergi kaçırmak olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu (GVK)³² hükümleri (m. 70, 73, 75) çerçevesinde karşılıklı çıkar sağlamaları nedeniyle ekonomik yaklaşım ilkesi de dikkate alınarak vergi tarh edilmesine karar verilmektedir³³. Ayrıca vergi tarh edilmesine ilaveten vergi mükellefi veya sorumlusunun vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin eksik veya geç tahakkuk etmesine binaen vergi ziyai ve vergi ziyai cezası ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna (AATUHK)³⁴ göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır³⁵.

²⁷ Her ne kadar muvazaa kavramı ile benzerlik gösterse de peçelemenin vergi hukuku bağlamındaki özellikleri itibariyle farklılık arz etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Elif Yılmaz, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/1-2 (2013): 1776 vd.

²⁸ Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2024), 49.

²⁹ Taşkan, *Vergi Hukuku*, 49; Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı*, 23.

³⁰ Yılmaz, “Kanuna Karşı Hile”, 1761.

³¹ Himmet Utku Bulut, “Muvazaa ve Peçeleme Karşısında KDV Kanunu (10/b) Maddesinin Analizi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 209 (2017): 97.

³² 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³³ Danıştay 3. Dairesi, 07.05.1998, E. 1997/293, K. 1998/1650, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17609400&arananKelime=3.%20Daire,1997/293>, E.T. 12.04.2023. Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 29; Taşkan, *Vergi Hukuku*, 49; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016), 64.

³⁴ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁵ Şerif Emre Gökçay, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2017), 416-417.

1.2. Suçla Korunan Hukuki Değer

Hukuki değer kavramının temelinde birey-devlet ilişkisiyle devletin gayesine verilen anlam bulunmaktadır³⁶. Devletin gayesi ölçüsünde belirlenen yaptırımlar, hukuki değer korumasını sağlamaktadır. Suçla korunan hukuki değer “*ceza normunun bir ceza tehdidi ile olası saldırılardan korumayı amaçladığı ‘şey’*” olarak tanımlanmıştır³⁷. Suçla korunan hukuki değer, dış dünyada elle tutulur veya gözle görülebilir somut varlıklar olarak değil, toplumsal düzenin temel yapı taşları olan güvenlik, sükûnet ve var olma onuru ölçüsünde manevi bir değer olarak ele alınmalıdır³⁸.

Suçun gerçekleşmesi neticesinde ihlal edilen hukuki varlık veya menfaat, suçla korunan hukuki değeri temsil etmektedir³⁹. Bu bakımdan varlık veya menfaatleri her konuyu kapsayabileceği ve bu anlamda her suçun hukuki değerinin olacağı ifade edilmelidir⁴⁰. Suçla korunan hukuki değer belirlenmesinde suçun kanunda bulunduğu yer ile netice önem arz etmektedir⁴¹.

Suçla korunan hukuki değer, Özcan tarafından iki bağlamda belirtilmiştir. Bu çerçevede korunan esas değer, vergi sisteminde önemli bir yeri olan defter, belge ve kayıtlara toplumun duyduğu güvenken, diğer hukuki değerler ise, vergisini zamanında ve tam ödeyen, hileli davranışlarda bulunmadan yükümlülüklerini layıkıyla yerine getiren mükelleflerin yararıyla vergiyle ilgili kamu tüzel kişiliklerinin ve toplumun vergilerden elde ettiği yararlar ve gelirlerdir⁴². Karaarslan, suçla korunan hukuki değeri devlete ait menfaatin ihlal edilmesi ve kamu düzeninin bozulması olarak⁴³, Paçacı, “*devlet tarafından konulan kanunların ihlali neticesinde kamu idaresi diğer taraftan vergi*

³⁶ Merve Tuba Rüzgar, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail” (Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, 2017), 25.

³⁷ Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: US-A Yayıncılık, 2012), 225.

³⁸ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 118.

³⁹ Osman Kağan Ergür, “Görevi Kötüye Kullanma Suçu Kapsamında Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili” (Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, 2019), 36.

⁴⁰ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2009), 93.

⁴¹ Nazif Karataş, “Görevi Kötüye Kullanma Suçu”, *International Journal of Legal Progress*, 1/2 (2015): 50.

⁴² Onur Özcan, *Vergi Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), 98-99.

⁴³ Mehmet Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 64 (2006): 119.

adaletinin sarsılması ve toplumda var olan eşitlik adalet ilkelerinin zedelenmesi”⁴⁴, Özen ise “devletin ekonomik menfaati, kamunun belgelere duyduğu güven, gerçek ve tüzel kişilerin menfaatleri” olarak belirtmiştir⁴⁵.

Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçuyla korunan hukuki değeri, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler ile toplumsal ihtiyaçlarının karşılanması için vergi gelirleri elde etmesi gereken devletin çıkarlarının ihlal edilmesi neticesinde ortaya çıkması muhtemel kamusal düzene ilişkin zaaf ve toplumsal güven olarak tanımlamak mümkündür.

1.3. Suçun Unsurları

Suçun oluşumunda çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar suçun oluşumu için gerekli olup, suçun temel özelliklerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Her suç için olması gerekli kabul edilen ve aranan unsurlar genel, suç özelinde var olup olmadığına bakılan unsurlar ise özel unsurlar olarak adlandırılmıştır⁴⁶. Suçun unsurlarının belirlenmesinde öğretide farklı görüşler bulunmakla birlikte⁴⁷ vergi kaçakçılığı suçları TCK sistematığı esas alınarak üçlü ayırmda ele alınacaktır. Bu unsurlar, maddi unsurlar, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurudur. Kusurluluk, suçun bir unsuru değil fail hakkındaki değerlendirme yargısıdır⁴⁸.

1.3.1. Suçun Maddi Unsurları

Suçun maddi unsurları, dış dünyada görülebilir ve algılanabilir unsurları içermektedir. Suçun maddi unsurları olması gereken unsurlardır çünkü bu unsurların gerçekleşmemesi

⁴⁴ Fatih Paçacı, “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, 2017), 47.

⁴⁵ Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 21.

⁴⁶ İnci Solak Akman, “Vergi Mahremiyetini İhlal” (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2012), 151.

⁴⁷ Suçun unsurları ile ilgili ikili, üçlü ve dörtlü ayrımlar olduğu öğretide kabul görmüştür. Ayrıntılı bilgi için bkz. İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 178; Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 209; Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2014), 236 vd.; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 219; Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 112-114.

⁴⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 178.

halinde meydana gelmesi beklenen dış dünyadaki olası değişiklikler oluşmayacaktır⁴⁹. Bu değişiklikler kanunilik ilkesi çerçevesinde kanuni tarifteki değişiklikler yoluyla mümkün olmaktadır⁵⁰.

Çalışmamızda suçun maddi unsurları; konu, fiil, fail, mağdur, netice ve illiyet (nedensellik) bağı olmak üzere altı başlık altında değerlendirilecektir.

1.3.1.1. Suçun Konusu

Suç meydana getiren her hareketin mutlak suretle bir konusu bulunmaktadır⁵¹. Konusu olmayan bir suçtan bahsetmek mümkün değildir. Öğretide suçun konusunu Koca ve Üzülmmez, “*tipik hareketin üzerinde icra edildiği kişi veya şey*”⁵², Özgenç, “*eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısı, bünyesi*”⁵³, Demirbaş, “*failin üzerinde suçu icra ettiği insan veya şey*”⁵⁴, Özbek-Doğan-Bacaksız, “*icra hareketlerinin üzerinde gerçekleştiği şey*”⁵⁵ ve Hakeri, “*hareketin yöneldiği kişi ya da şey*”⁵⁶ olarak tanımlamıştır.

Tanımlardan anlaşılacağı üzere suçun konusunu suçla ilgili somut unsurlar oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle suçun konusundan bahsedebilmek için suçun işlendiği eşya veya suçu oluşturan şahıs gerekmektedir⁵⁷. Nitekim suçla korunan hukuki değer hususu ile suçun konusu arasındaki fark da buradan gelmektedir. Suçun konusu suçla ilişkin somut bir şeyi ele alırken suçla korunan hukuki değerde eşya veya insan vücudu gibi somut şeylerden bağımsız soyut unsurlar değerlendirmeye alınmaktadır. Suçun konusunu somut ve cismani olmayan şeyler oluşturamaz⁵⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından suçun konusu, VUK m. 359 hükümleri ele alındığında vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan

⁴⁹ Elif Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2008), 6.

⁵⁰ Ergür, “Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili”, 39.

⁵¹ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi* (Ankara: Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 2006), 215.

⁵² Koca ve Üzülmmez, *Genel Hükümler*, 118.

⁵³ Özgenç, *Genel Hükümler*, 219.

⁵⁴ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 590.

⁵⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 428.

⁵⁶ Hakeri, *Genel Hükümler*, 124.

⁵⁷ Ergür, “Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili”, 35.

⁵⁸ Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 94.

defter, belge ve kayıtlar ile ödeme kaydedici cihazlardır. Burada bahsedilen vergi kanunları ibaresi, VUK m. 3/A hükmünde yer alan “*işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*” açıklaması çerçevesinde anlaşılmalıdır. Bu bakımdan örneğin gümrük idaresince alınan vergilerin kapsam dışında olduğu, bu vergilerle ilgili vergi kaçakçılığı suçunun oluşmayacağı belirtilmiştir⁵⁹. Vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan unsurlar, aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.3.1.1.1. Defterler

VUK m. 359’da yer alan defter ibaresi, vergi kanunlarında yer alan defterleri kapsamaktadır. Yukarıda da değinilen vergi kanunlarına ilişkin hususlar göz önüne alındığında vergi kanunları kapsamına girmeyen defterlerin suçun konusunu oluşturmaması mümkün değildir. Bu anlamda örneğin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK)⁶⁰ tutulması ve saklanması zorunlu defterlerin vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturmaması mümkün değildir⁶¹.

Vergi mükelleflerinin vergi uygulaması bakımından defter tutmasındaki amaçlar, VUK m.171 hükmünde; mükellefin vergiyle ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergiyle ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek, vergiyle ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ile mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek olarak sıralanmıştır. Bunun yanında defter tutma zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler ise VUK m. 172’de ifade edilmiştir. Bu çerçevede ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadırlar. VUK m. 173’te ise defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişilere istisnalar getirilmiştir⁶².

⁵⁹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 78.

⁶⁰ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 102.

⁶² İlgili hükme göre gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler ile Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutmak mecburiyetinde değildir.

VUK kapsamında tutulması gereken defterler ise ikinci kitabın ikinci kısmında m. 171-226 arasında dağınık bir şekilde yer almaktadır. Esasen defter tutmak zorunda olan mükellefler ile defter tutmanın amacı ile ilgili hükümlerin bir arada olduğu bir kanunda defterlerin tek bir madde içinde sıralı bir şekilde belirtilmemesi, kanunun düzeni konusundaki sorunların bir sonucu olarak ifade edilebilir. Tutulması zorunlu olan defterler GVK m.2’de sayılan kazanç ve irat türlerine göre tespit edilmiştir⁶³. Bu çerçevede ticari kazanç sahiplerinden olan birinci sınıf tüccarlar defterikebir, envanter defteri ve yevmiye defteri (VUK m. 182), ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri (VUK m.193) tutmak zorundadır. Birinci sınıf tüccarlardan devamlı şekilde imalatla uğraşanlar ek olarak imalat defteri (VUK m. 197) veya bitim işleriyle uğraşıyorsa bitim defteri (VUK m. 200) de tutmalıdır⁶⁴.

Kanunun ilgili maddelerinde yer alan yabancı nakliyat kurumları bakımından hasılat defteri (VUK m. 207), depo işletenler bakımından ambar defteri (VUK m.209), serbest meslek erbabı için serbest meslek kazanç defteri (VUK m.210) ve çiftçi işletme defteri (VUK m. 213) tutulması zorunlu defterler olarak hüküm altına alınmıştır.

VUK mük. m. 257’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen yetki kapsamında tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defterlerin suçun konusunu oluşturup oluşturmadığı konusunda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir görüşe göre VUK m. 359/b bendinde yer alan “vergi kanunları uyarınca” ifadesinin bu kanunların vermiş olduğu yetkilere dayalı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tutulması, saklanması ve ibrazı gereken defterleri, belge ve kayıtları içine alacak anlam genişliğine sahip olmasına rağmen VUK m.359/a’da yer alan “vergi kanunlarına göre” ifadesinin daha dar bir anlama sahip olması bakımından sadece VUK ve vergi kanunlarında belirtilen defterler bu ifade kapsamında yer alabileceği, ancak VUK m. 256 sayesinde VUK mük. m. 257’de yer alan defter, belge ve kayıtların da bu kapsam içinde değerlendirilebileceği ifade edilmiştir⁶⁵. Diğer bir görüşe göre ise mükerrer maddede yer alan hususların vergi kaçakçılığı suçunun konusuna dahil edilemeyeceği, bu durumun dayanağının da TCK m.2/2’de hüküm altına alınan “*İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.*” olduğu, ayrıca bu durumun kanunilik

⁶³ Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları* (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010), 348.

⁶⁴ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 348.

⁶⁵ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 350.

ilkesine, kıyas ve genişletici yorum yasağına aykırılık teşkil ettiği de ifade edilmiştir⁶⁶. Bizim de katıldığımız bu görüş çerçevesinde Maliye Bakanlığının yönetmelik veya genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerle suç ve ceza ihdasının mümkün olmaması ve ceza kanunlarının dar yorumlanması gerektiği itibarıyla VUK mük. m. 257’de belirtilen defter, belge ve kayıtların suçun konusunu oluşturması mümkün değildir.

1.3.1.1.2. Belgeler ve Kayıtlar

Belge, “*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman*” olarak tanımlanmıştır⁶⁷. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından belgeler için aranan şartlar ceza hukukunda yer alan şartlarla benzerlik göstermekle birlikte ilave olarak belgenin vergi kanunlarınca düzenlenmesi de gerekmektedir⁶⁸. Bu anlamda belgelerin yazılı olması, hukuki bir olayı veya hakkı ispat edici nitelikte olması, düzenleyicisinin belli olması ve hukuki değer taşıyan bir içeriğe haiz olması gerekmektedir⁶⁹. Belgelerin vergiye dair işlem ve ilişkileri hem şekli hem içerik olarak gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması önemlidir⁷⁰. Bu sayede devletin objektif ve sağlıklı bir vergilendirme yapabilmesi mümkün hale gelmektedir⁷¹.

VUK m. 227’de vergi kanunlarınca düzenlenen belgelere ilişkin usuller belirlenmiştir. Bu çerçevede aksi bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle yapılan her türlü ticari, zirai ve mesleki münasebet ve muamelelerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında defter tutma zorunluluğuna tabi olmayan vergi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespitiyle ilgili giderlerini belgelendirmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde de hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak

⁶⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 103-104.

⁶⁷ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Belge” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/>.

⁶⁸ İbrahim Nihat Bayar, “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)” (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2010), 117.

⁶⁹ Arif Gözel, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/1 (2015): 149-153; Hatice Ela, *Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 56-60; Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 92-96.

⁷⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.05.2003, E. 2002/559, K. 2003/287, www.lexpera.com.tr, E.T. 22.08.2022.

⁷¹ Rüzgar, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, 28.

belgenin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde de Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun vermiş olduğu bir kararda;

VUK’nın 227. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile "hiç düzenlenmemiş sayılır" düzenlemesi sonucu itibari ile idari nitelikte cezayı gerektirmekte olup adli cezayı gerektiren aynı Kanun’un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır

şeklindeki gerekçesi ile vergi kaçakçılığı suçunda kullanılabileceği ifade edilmiştir⁷².

Vergi kaçakçılığı suçuna konu olabilecek olan belgeler VUK m. 229 ile mük. m. 242 arasında yer almaktadır. Buna göre fatura (VUK m. 229), sevk irsaliyesi (VUK m. 230/5), perakende satış vesikası (VUK m. 233), gider pusulası (VUK m. 234), müstahsil makbuzu (VUK m. 235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236), ücret bordroları ve bordro yerine geçen evraklar (VUK m. 238-239), taşıma ve otel işletmelerine ait evraklar (VUK m. 240) ve muhabere evrakı (VUK m. 241) gibi belgeler bu kapsamda kanunda belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçuna konu olan kayıtlar ise defter ve belgelerde olduğu gibi vergi kanunlarında yer alan ve vergi kanunlarında belirtilen usuller çerçevesinde tutulan kayıtlardır. Bu anlamda envanter listeleri (VUK m. 189, 211, 214), damga resmi kayıtları (VUK m. 205), menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına dair kayıtlar (VUK m. 208) ve elektronik ortamda tutulan disket, mikro fiş, manyetik teyp gibi kayıtları örnek olarak göstermek mümkündür⁷³.

1.3.1.1.3. Ödeme Kaydedici Cihaz

29.04.2021 tarihli 7318 sayılı “Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁷⁴ m.4 ile VUK m. 359’a “ç” bendi ilave edilmiştir. Bu ilaveyle birlikte yeni bir kaçakçılık fiilleri ihdas edilmiştir. Bu fiillerden daha sonra bahsedilecektir ancak bu kısımda bu fiilin meydana getirdiği suçun konusuna değinilecektir. Bu anlamda anılan fiilde suçun konusunu ödeme kaydedici cihaz

⁷²Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 22.08.2022; aksi yönde karar için bkz. Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 16.09.1992, E. 1992/6215, K. 1992/7783, www.lexpera.com.tr, E.T. 22.08.2022.

⁷³ Özcan, *Vergi Suçları*, 119; Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 353; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 83.

⁷⁴ 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

oluşturmaktadır. Örneğin daha sonra açıklanacağı üzere “Ödeme Kaydedici Cihaz Mührünü Kaldırmak, Donanım veya Yazılımını Değiştirmek” fiili, ödeme kaydedici cihaza yönelik yapılan değişiklikler sonucu vergi kaçakçılığı suçunun oluşması noktasında emsal niteliğindedir.

Ödeme kaydedici cihazın tanımı, 06.12.1984 tarihli 3100 sayılı “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun”un⁷⁵ 2/1. maddesinde “*Ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca⁷⁶ belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır*” şeklinde yapılmıştır. Aynı kanunun 1. maddesinde satışı yapılan malları aynen satan veya işlenmesi sonrası satışını yapanlar harici kimselere satan veya aynı kişilere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların ödeme kaydedici cihaz kullanması zorunlu tutulmuştur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vasıtasıyla genel tebliğler yayınlamakta, 2012 yılında 69 seri no’lu “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği”nde⁷⁷ ödeme kaydedici cihazların otomasyon sistemine dahil olması amacıyla Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz (YN ÖKC) kullanımına dair düzenlemeye gidilmiştir⁷⁸. 2013 yılında 426 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’nde⁷⁹ de YN ÖKC’lerin kullanılması zorunluluğu ve onaylanmasına ilişkin esaslar kabul edilmiş, GİB’in yayınlamış olduğu “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi”⁸⁰ ile YN ÖKC’lerin içinde banka POS’u özelliği de olan bütünleşik yazarkasalar olduğuna vurgu yapılmıştır⁸¹. Ödeme kaydedici cihazla ilgili 2017 yılında yayınlanan 483 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’nde⁸² günlük kapanış raporu bilgilerinin GİB bilgi sistemine iletilmesi

⁷⁵ 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁶ Kanunda bu şekilde ifade edilmesine rağmen 10.07.2018 tarihli 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 no’lu “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak düzenlenmiştir.

⁷⁷ 11.04.2012 tarih ve 28261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁸ İbrahim Ercan, “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımı, Özellikleri ve Ödeme Kaydedici Cihaz Fişiyle Yapılan Harcamaların Gider Niteliği”, *Vergi Raporu Dergisi*, 156 (2012): 83-84.

⁷⁹ 15.06.2013 tarih ve 28678 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁰ “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi”, (Erişim Tarihi 22.08.2022), <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2016/04/okc-rehberi.pdf>.

⁸¹ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/1 (2022): 173.

⁸² 30.09.2017 tarih ve 30196 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

zorunlu tutulmuş, 2021 yılında 527 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde⁸³ ise akaryakıt istasyonlarında yer alan ÖKC'lerin yenilenmesi ve barındırdığı bilgilerin takip edilmesi, işlenmesi gibi hususların gerçekleştirilmesi için ilgili terminal servis merkezlerinin yetkilendirilmesi ve çalışmasına dair esaslar belirtilmiştir⁸⁴.

1.3.1.2. Fiil

Bir suçtan bahsedebilmek için fiilin varlığı gerekmektedir. Çünkü şahsın bir suçla itham edilebilmesi için aklındaki düşünce gerekçe olarak gösterilemez; cezalandırılması için mutlaka bir fiilin olması gerekir⁸⁵. Öğretide fiil kavramından başka “davranış” ve “hareket” kavramları da kullanılmakla birlikte fiil kavramı icrai ve ihmali hareketi de kapsayan bir üst kavram olarak kullanıldığından hareket kavramının da fiil yerine kullanılabileceği belirtilmiştir⁸⁶.

Öğretide fiil kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Koca ve Üzülmöz, “*yönlendirici irade tarafından hakim olunan veya hakim olunabilir, belli bir gayeyi gerçekleştirmeye yönelik ve dış dünyada gerçekleşen insan davranışı*”⁸⁷, Özgenç, “*kişinin iradesiyle hakim olduğu, belli bir neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranış*”⁸⁸; Demirbaş, “*dış dünyada iradenin açığa vurulmasını ifade eden her türlü davranış*”⁸⁹, Karakoç, “*suç ve/ ya da kabahat oluşturan, işlenmesi hukuka aykırı olan insan davranışı*”⁹⁰, Özbek- Doğan- Bacaksız, “*insanın dış dünyada beliren iradi davranışı*”⁹¹, Hakeri ise “*kanunun suç saydığı neticeye sebep olan, insan bedeninin iradi bir işi*”⁹² olarak fiili tanımlamıştır.

Fiil, failin “yapma” şeklinde icrai olarak gerçekleştirebileceği gibi “yapmama” şeklinde ihmali olarak da işlenebilir⁹³. Vergi kaçakçılığı suçu esasen icrai şekilde işlenebilmekte

⁸³ 24.03.2021 tarih ve 31433 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁴ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 173-174.

⁸⁵ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 233.

⁸⁶ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 90.

⁸⁷ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 101.

⁸⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 179.

⁸⁹ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 233-234.

⁹⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 109.

⁹¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 214.

⁹² Hakeri, *Genel Hükümler*, 132.

⁹³ Hakan Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017), 22.

iken bu durumun tek istisnası defter, belge ve kayıtların gizlenerek ibraz edilmemesidir⁹⁴. Örneğin defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi fiilinde failin icrai bir hareketi mevcutken defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi kapsamında istenmesine rağmen bu belgelerin vergi idaresine sunulmamasında failin yapması gereken fiili yapmamasından kaynaklanan ihmali hareketi cezalandırılmaktadır⁹⁵. Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suç özelliğindedir⁹⁶. Seçimlik hareketli suç, tipte gösterilen fiillerden sadece birinin işlenmesi ile gerçekleşen suç olarak tanımlanmıştır⁹⁷. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu bakımından her bir bentte yer alan fiillerden herhangi biri ile vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki bu seçimlik hareket sadece bentler kapsamında geçerli olup, farklı bentler için geçerli olmamaktadır. Örneğin VUK m. 359/a ile VUK m. 359/b kapsamında iki ayrı fiil var ise burada birden fazla fiil ve suç oluşmaktadır⁹⁸. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olarak gösterilemeyeceğini belirten görüşler olsa da⁹⁹ kanunun düzenleniş şekli incelendiğinde her bir bentte suç kategorisinin oluşturulması ve suç fiillerinin konu itibarıyla farklılık taşımaması nedeniyle bu görüşe katılmamaktayız.

Vergi kaçakçılığı suçu aynı zamanda bağlı hareketli bir suçtur. Bağlı hareketli suçlar, kanuni tanımında hangi hareketlerle suçun işlenebileceği belirtilen suçlar olarak nitelendirilmiştir¹⁰⁰. Suça ilişkin kullanılan defter, kayıt, belgeler veya ödeme kaydedici cihaz gibi aletler vergi kanunları kapsamında kullanılıyor veya vergisel işlemlerde değerlendiriliyorsa vergi kaçakçılığı suçundan bahsetmek mümkündür. Örneğin daha az vergi ödemek maksadıyla sahte fatura kullanan kişinin fiili VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suçuna girmektedirken sahte kira sözleşmesi düzenleyen kişinin fiili TCK m. 207 kapsamında özel belgede sahtecilik suçunu meydana getirmektedir. Bu anlamda kira sözleşmesi saklanması gereken belgelerden biri olmasına rağmen VUK kapsamında vergi

⁹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 37 (2019): 7.

⁹⁵ Serdal İbrahimoglu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulamada Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri” (Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, 2018), 21.

⁹⁶ Serkan Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016), 185; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 438; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 95.

⁹⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 225.

⁹⁸ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 96.; Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 02.12.2015, E. 2015/18146, K. 2015/7956, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 25.08.2022.

⁹⁹ Kaneti vd., *Vergi Hukuku*, 383; Resul Arslan, “Vergi Kaçakçılığı Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2016), 27-28.

¹⁰⁰ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 123.

kaçakçılığı suçunu oluşturmamaktadır¹⁰¹. Suç bu özelliğiyle bağlı hareketli bir suçtur. Ayrıca ilgili bentlerden biriyle işlenecek vergi kaçakçılığı suçunda bentte belirtilen hareketlerden herhangi birinin yapılması suçun oluşumu için yeterli görülmektedir. Bu haliyle de vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suç niteliğine haizdir. Suçun varlığı için vergi ziyaının varlığının aranmaması da suçun tehlike suçu niteliğini öne çıkarmaktadır¹⁰².

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller VUK m. 359/a-1, a-2, b, c,ç ve d olmak üzere beş bentte altı grupta düzenlenmiştir. Bu anlamda aşağıda bahsedilen fiiller hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

1.3.1.2.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiili VUK m. 359/a-1’de yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bu eylemde esas olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilelerinin yapılmış olmasıdır. Dikkat edilmelidir ki hesap ve muhasebe hilelerinin varlığından bahsedebilmek için defter ve kayıtların varlığı yeterlidir. Başka bir deyişle ilgili suçun kapsamında defter ve kayıtlar girmekte olup belgeler suçun konusunu oluşturmamaktadır¹⁰³.

Hesap ve muhasebe hilesinin tanımı VUK’ta bulunmamaktadır. Bu anlamda hesap ve muhasebe hilesinden önce hile kavramını kısaca açıklamak gerekmektedir. Hile kavramı Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde “*Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika; çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma*” olarak tanımlanmıştır¹⁰⁴. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği’nin (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE) 2022 yılında yayınlamış olduğu “Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uluslara Bir Rapor (Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations)” başlıklı çalışmada da hile kavramı bir şahsın görevini, çalıştığı işletmenin kaynak veya varlıklarını yanlış kullanma veya yanlış uygulama yoluyla şahsi çıkarına

¹⁰¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 439.

¹⁰² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 442.

¹⁰³ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 98.

¹⁰⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Hile” maddesi.

kullanması olarak tanımlanmıştır¹⁰⁵. Hile kavramının tanımını belirttikten sonra bu tanımlar ışığında hesap ve muhasebe hileleri, kanuni olmayan işlemlerin örtbas edilmesi, vergi matrahını daha az göstererek vergilendirme işlemlerinin usulüne uygun bir şekilde yapılmasına mâni olmak amacıyla defter ve kayıtlar üzerinde yapılan hileli fiillerdir¹⁰⁶.

Hesap ve muhasebe hileleri ile hesap ve muhasebede yapılan hatalar aynı anlama gelmemektedir. Nitekim hatanın sözlükteki anlamı, “*Yanlı; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlış; suç, günah, kusur.*” olarak ifade edilmiştir¹⁰⁷. Hile kavramında özellikle bilinçli bir şekilde aldatma veya manipüle etme durumu söz konusu iken, hatada bilmeyerek veya istemeyerek yapılan bir davranış neticesinde ortaya çıkan bir sonuç vardır. Yapılan işlemin ortaya koyulması uzmanlık gerektiriyorsa hileden, uzmanlığa ihtiyaç duyulmuyorsa hatadan bahsetmek gerekecektir¹⁰⁸. Kast ve niyet, hata ve hilenin tespitinde temel ortak noktadır¹⁰⁹. Failin dışı yansıyan davranışları hata ile hilenin tespitinde değerlendirilmektedir¹¹⁰. Failin davranışları ilk bakışta anlaşılamiyorsa hesap ve muhasebe hilesinden bahsetmek gerekmektedir. Hesap ve muhasebe hileleri sadece tek bir fail ile değil ona iştirak eden kişilerle de işlenebilmektedir¹¹¹. Hesap ve muhasebe hilelerinin vergi kaçakçılığı suçunu meydana getirmesi için vergi ziyanının varlığı zorunlu değildir. Hesap ve muhasebeye ilişkin yapılan işlem hileli bir hareketle yapılmış ise hesap ve muhasebe hilesinin varlığından söz edilebilir. Belirtmek gerekir ki vergi ziyana neden olan hareket ve işlemler, genellikle hatadan çok kasıt unsurunu barındıran hileli davranışlarla var olmaktadır¹¹².

Hesap ve muhasebe hilelerine bilinçli olarak yapılması şartıyla bazı rakamların yerlerinin değiştirilmesi, bilerek yanlış hesaba koyma, bilinçli olarak çeşitli matematik hataları

¹⁰⁵“Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations”, (Erişim Tarihi: 26.08.2022), https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/?_ga=2.215388063.988273468.1661438915-518609277.1661438915.

¹⁰⁶ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 270.

¹⁰⁷ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Hata” maddesi.

¹⁰⁸ Batı, *Vergi Hukuku*, 317-318.

¹⁰⁹ Murat Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı* (Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022), 146.

¹¹⁰ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 42.

¹¹¹ Ahmet Somuncu ve Azize Esmeray, “Etik Çerçeve Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı) (2018): 331.

¹¹² Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*, 143; Mert Can Uslu, “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, 2019), 68.

yapma, eksik veya fazla sıfırlar koyma, bazı işlemlerin unutulduğu zannıyla kayıt işlemlerinin dışında tutma, alacağı borç-borcu alacak olarak kaydetme, değerlendirme, amortisman ve yeniden değerlendirme konularında hatalar yapma, defterlerin gider kısmını olduğundan fazla hesaplamak, çift taraflı satış yoluyla faaliyet hacmini arttırma, borç ve giderlerin gizlenmesi, imalatla randıman ve fire oranlarının olağan dışı seyretmesi, senede bağlı alacak ve borçlarda yanlış iskonto uygulanması gibi durumlar örnek olarak verilebilir¹¹³. Konuya dair bir Yargıtay kararında¹¹⁴ suç fiilinin esasen sahte fatura kullanmak fiili olması itibarıyla somut olayda hesap ve muhasebe hilesi olması için gereken işlem ve hesaplar arasında bir oynamanın olmaması nedeniyle hesap ve muhasebe hilesinden bahsedilemeyeceği ifade edilmiştir¹¹⁵.

VUK m.359’da yer alan fiillerin bir bölümü yapısal olarak hesap ve muhasebe hilesi olmakla beraber ayrıca hesap ve muhasebe hileleri ifadesine yer verilmiştir¹¹⁶. Nitekim Yargıtay bir kararında muhasebe hilesinin ayrı bir suç olduğuna hükmetmiştir¹¹⁷. Defter ve kayıtlarda yapılan hesap ve muhasebe hilesinde suç tarihi, hileli işlemin kayda girdiği tarih olarak kabul edilmekte olup, aynı takvim yılında birden fazla hesap ve muhasebe hilesinin olması halinde teselsülün sona erdiği işlem tarihi suç tarihidir¹¹⁸. Hesap ve muhasebe hilelerinin tam olarak tespit edilebilmesi için kanuna uygun ve ayrıntılı bir incelemenin yapılması gerekmektedir. Uygulama bakımından hesap ve muhasebe hilelerinin tespitinde bilirkişi incelemesinin yapılması gerekmektedir¹¹⁹. Bu konuya ilişkin bir Yargıtay kararında bir vergi inceleme raporunda hesap ve muhasebe hilesi

¹¹³ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 303; Tuğrul Ceylan, “Muhasebe Hileleri ve Denetim Sürecinde Muhasebe Hilelerinin Tespitine Yönelik Belirtiler”, *Vergi Raporu Dergisi*, 165 (2013): 28; Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 128.

¹¹⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30.11.2016, E. 2016/4501, K. 2016/7977, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 26.08.2022.

¹¹⁵ Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının*, 87.

¹¹⁶ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 99.

¹¹⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.02.2014, E. 2013/17365, K. 2014/3266, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 26.08.2022.

¹¹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.03.2012, E. 2012/3111, K. 2012/4467; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 25.04.2012, E. 2012/2943, K. 2012/6522, Birol Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1 (2015): 335.

¹¹⁹ Merve Babayiğit Aksu, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, 2019), 27.

olduğu belirtildiği halde bu duruma bilirkişi raporlarında değinilmemesi nedeniyle yeniden bilirkişi incelemesi yapılması gerektiği vurgulanmıştır¹²⁰.

1.3.1.2.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açmak fiili VUK m. 359/a-1'de bulunmaktadır. Bu fiillerden bahsedebilmek için suçun faili olan şahsın defter ve kayıtlarda gerçekte olmayan veya kayda konu işlem olarak belirtilen vergisel hususlarla ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmış olması gerekmektedir. Hesap ve muhasebe hilelerinde olduğu gibi bu fiillerde de belgeler kapsam dışında bırakılmıştır. Bu başlıkta yer alan fiillerin esasında muhasebe hilesi olduğu, bu nedenle de ayrı bir başlık altında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir¹²¹. Ancak kanun koyucunun ilgili fiillere ayrıca yer vermesi nedeniyle bu fiiller çalışmada ayrı bir şekilde değerlendirilecektir.

Hesap açılmasından anlaşılması gereken husus noktasında öğretide iki görüş olduğu ifade edilmiş; birinci görüşe göre bilhassa hasılatın kayıt dışı bırakılmak istendiği durumda güvenilir kişiler adına açılan hesaplarla yapılacak ödemelerle mal ve hizmet satışları için yapılan tahsilatlar için açılan banka hesapları iken, ikinci görüşe göre ise hesabın alacak veya borç tarafına ilk defa kaydı yapılması suretiyle hesabın kullanılmaya başlanması hesap açılması anlamına gelmektedir¹²². Bizim de katıldığımız ikinci görüş çerçevesinde esas olan aslında var olmayan veya ilgili vergisel işlemle ilişkisi olmayan kişiler adına hesap açılarak gerçek dışı işlemlerin kayıt ettirilmesidir. Burada hesap açma ifadesi, ticari mallar hesabı, kasa hesabı, binalar hesabı, banka kredileri hesabı gibi ana hesaplar değil, ana hesapların detaylarını içeren ve isme açılan alt hesaplardır¹²³. Ayrıca hesap açma işlemi sadece kayıtların defter-i kebire aktarıldığı durumlarda söz konusu olup, örneğin yevmiye defterine yapılan kayıt bu anlamda hesap açma olarak

¹²⁰Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 18.05.2017, E. 2017/1595, K. 2017/3839, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, E.T. 26.08.2022.

¹²¹ Batı, *Vergi Hukuku*, 320; Sahir Erman, "Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 3 (1957): 64; Pınar Ertek, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru" (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2019), 49.

¹²² Özcan, *Vergi Suçları*, 145; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 42.

¹²³ Özcan, *Vergi Suçları*, 145.

değerlendirilmemektedir¹²⁴. Hesap açılması için günlük işlemleri kayıt altına alan yevmiye defterinden defter-i kebire aktarılması gerekmektedir¹²⁵. Suç tarihi olarak hesabın açıldığı tarih kabul edilmektedir¹²⁶.

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açmak fiiline örnek olarak; işletmenin giderlerini arttırmak amacıyla özel hukuk anlamında yok hükmünde olan karz (tüketim ödücü) sözleşmesine binaen yakınları veya güvenilen kişilerden borç alınmış veya yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi, gerçekte işletmede çalışmayan şahsa işletmede çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi, stokta olan malın gerçekte olmayan kimseye satılmış gösterilmesi, satışlarını gerçekte faturasız yaptığı halde var olmayan veya ticari ilişkiyle ilgisi olmayan kişiler adına fatura düzenlenmesi, mal doğrudan satılmasına rağmen arada komisyoncu varmış gibi o kişiye ödeme yapılmış gösterilmesi verilebilir¹²⁷.

1.3.1.2.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi fiili VUK m. 359/a-1’de düzenlenmiştir. 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesi “çift defter tutmak” olarak adlandırılan bu fiil, halen uygulamada da bu adla kullanılmakta olup vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilmektedir. Çift defter tutma fiili ile mükellefler ve yasal temsilciler, VUK ve diğer vergi kanunlarınca yasal yükümlülüklerini yerine getirdiğini göstererek cezadan kurtulmaya, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek maksadıyla gelirleri az giderleri fazla göstermeye, ticari faaliyetlerindeki borç- alacak, gelir- gider ve stoklarını ikinci kayıt ortamında takip etmeye imkân kazanmaktadır¹²⁸.

Öğretide çift defter tutmak fiilinin gerçekleşebilmesi için üç koşulun var olması gerektiği belirtilmiştir¹²⁹. Bunlar; vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması,

¹²⁴ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 101.

¹²⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 146.

¹²⁶ Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 335; Ali Çakmakçı ve Semra Köseer, *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 112.

¹²⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 99; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 305.

¹²⁸ Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 114.

¹²⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 100; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 306; Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 133-134; Batı, *Vergi Hukuku*, 318-320.

defterlere kaydedilmesi gereken hususların başka defter, belge ve kayıtlara kaydedilmesi ve yapılan kayıt neticesinde vergi matrahının azalmasıdır. İlk koşul olarak belirtilen vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defter, daha önce defterler başlığı altında da belirtilmiş olan defterleri kapsamaktadır. Bu çerçevede çift defter tutmak fiilinin varlığından bahsedebilmek için öncelikle ilgili faaliyet bağlamında defterlerin varlığı aranmıştır. Kanunen tutulması gereken defterler haricinde başka bir defterin tutulması çift defter olarak değerlendirilmeyecektir¹³⁰. Ayrıca bu defterlerin noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle varlığının ispat edilmesi gerekmektedir¹³¹.

Çift defter tutmak fiili ile ilgili ikinci şart, defterlere kayıt edilmesi gereken hususların başka defter, belge ve kayıtlara kaydedilmesidir. Daha önce defter ve belge kavramlarının fiil kapsamında değerlendirilmesi mümkünken daha sonra yapılan değişikliklerle diğer kayıtlar da dahil edilerek hükmün kapsamı genişletilmiştir¹³². “Diğer kayıtlar” ibaresi bakımından madde hükmünde herhangi bir sınırlamanın olmaması nedeniyle bu durumun kanunilik ilkesi gereğince tartışmaya açık olduğu ifade edilmiştir¹³³. Failin mecburi tutulması gereken defterlere kaydetmediği hesap veya işlemi başka bir yere kaydetmemesi halinde kaçakçılık suçundan söz edilemeyeceği gibi defterlere kaydı gerekmeyen hesap ve işlemlerin başka bir yere kaydedilmesi de vergi kaçakçılığı suçunu meydana getirmemektedir¹³⁴. Bu kapsamda örneğin serbest meslek kazancı olan mükellefin kişisel masraflarını ayrı bir defterde tutması çift defter tutma olarak değerlendirilmemektedir¹³⁵. Aynı zamanda hesap ve işlemlerin hem kanuni defterlere hem de müsvedde defteri gibi bazı özel defterlere yazılması durumunda da çift defter fiili oluşmayacaktır¹³⁶. Yangın, sel veya hırsızlık gibi nedenlerle kanuni defterlere kaydedilen

¹³⁰ Örneğin serbest meslek kazanç defteri tutması gerekirken işletme hesabı defteri tutan mükellef çift defter fiili işlememektedir. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 100; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 46. Aksi görüş için bkz. Özcan, *Vergi Suçları*, 154.

¹³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.06.2001, E. 2001/6284, K. 2001/7059, https://muratobay.com.tr/vergi-kacakciligi-naylon-fatura-sucu/#_ftn2, E.T. 29.08.2022.

¹³² Özdiler Küçük, “Diğer Kayıt Ortamı”, 63.

¹³³ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 103.

¹³⁴ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 306; Özcan, *Vergi Suçları*, 149.

¹³⁵ Şeyda Şahin, “Vergi Hukukunda Çift Defter Tutma Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018), 72.

¹³⁶ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 134; İmge Işıklar Ülgen, “Türk Vergi Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Unsurları” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020), 63.

bilgilerin eksiksiz şekilde diğer defter ve kayıt ortamlarına aynen aktarılması da çift defter fiili olmamaktadır¹³⁷.

Çift defter tutmak fiili ile ilgili üçüncü şart ise yapılan kayıt sonucu vergi matrahının azalmasıdır. İlgili madde metninde matrahın ne kadar azalması ile ilgili bir hüküm bulunmadığından çok az bir vergi matrahı azalmasının dahi yeterli olduğuna değinilmektedir¹³⁸. Bu kapsamda bazı hesap ve işlemlerin kanuni defterlere kaydedilmeden özel deftere kaydedilmesine rağmen herhangi bir matrah azalmasına neden olmaması halinde ilgili fiil suç oluşturmayacaktır¹³⁹. Bir Yargıtay kararında da bu hususa ayrıca vurgu yapılmıştır¹⁴⁰. Suçun oluşabilmesi anlamında defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi vergi matrahını azaltacak düzeyde olması gerektiğinden yabancı işletmelerin kanuni defter dışında başka dilde tuttukları defter, belge ve kayıtlar gerçek hukuki durumu yansıtmakta ise çift defter tutmak fiili oluşmamakta ancak aksi takdirde çift defter fiilinden bahsedilebilmektedir¹⁴¹. Çift defter fiilinde suç tarihi kaydın yapıldığı tarih olmakla birlikte aynı takvim yılında birden fazla eylem varsa teselsülün sonuçlandığı tarih suç tarihidir¹⁴².

1.3.1.2.4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek

Defter, belge ve kayıtları tahrif etmek fiili VUK m. 359/a-2’de düzenlenmiştir. Tahrif kelimesi, “*bozma, değiştirme; harflerin yerini değiştirme*” anlamlarına gelmektedir¹⁴³. Nitekim tahrifatta başlangıçta doğru ve orijinal olarak üretilen defter, belge ve kayıtların üzerinde değişiklik yapma veya oynayarak içeriğine zarar vermek farklı hale getirerek farklı anlaşılmasını sağlamak olarak tanımlanmıştır¹⁴⁴. VUK’ta yapılan düzenlemeden

¹³⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 100-101.

¹³⁸ Batı, *Vergi Hukuku*, 319. Özcan’a göre burada önemli olan husus, dönem sonunda beyan edilecek matrahın azalması değil, fiil sonucu matrahta ortaya çıkan azalmadır; Özcan, *Vergi Suçları*, 150.

¹³⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 306. Taşkan’a göre “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ibaresinin vergi kaybı şartına işaret edip etmediği hususu tartışmaya açık olup bu şartın aranmasından ziyade başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilinin önem arz edecek halde olması gereğine işaret etme amacı güttüğü ifade edilmiştir. Taşkan, *Vergi Hukuku*, 217-218.

¹⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03.07.2017, E. 2017/13346, K. 2017/5049, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 29.08.2022.

¹⁴¹ Işıklar Ülgen, “Çift Defter Tutma”, 65.

¹⁴² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.02.2012, E. 2010/8160, K. 2012/2243, Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 335.

¹⁴³ Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, 717.

¹⁴⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 448.

anlaşılacağı üzere tahrifat fiilinin vergi kaçakçılığı suçuna neden olabilmesi için bu işlemin defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre tutulan ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler bu kapsamda değerlendirilmekte, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VUK mük. m. 257 hükmünce tutulması ve düzenlenmesi kararlaştırılan defter ve belgeler, kanunda sadece vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde tahrifat arandığından bu kapsam içinde yer almamaktadır¹⁴⁵.

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defter, belge ve kayıtlarda tahrifat, usulüne uygun bir şekilde tutulmuş olan defter, belge ve kaydın üzerinden kalemle geçilerek yazı ve rakamların değiştirilmesi, kimyasal maddeler kullanılmak suretiyle yazı ve rakamların kaybedilmesi, içeriğinin çizilmesi, silinti, ilave ve kazıntı yapılması olarak belirtilmiştir¹⁴⁶. Bu anlamda ilgili defter, belge ve kayıtlar üzerinde tahrifata ilişkin geniş bir seçenek alanı bırakılmıştır. Tahrif edilen defter, belge ve kayıtların cezalandırılma noktasında kullanılmalarının bir önemi yoktur; tahrif edilen belgenin aslı olabileceği gibi suretinde yapılan tahrifat da yeterli kabul edilmektedir¹⁴⁷.

Tahrifata uğramış defter, belge ve kayıtların aldatma (iğfal) kabiliyetine sahip olup olmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre tahrifatın aldatma özelliğini haiz olması gerekmekte iken¹⁴⁸, diğer görüşe göre ise aldatmanın varlığının tahrifat için önemi olmadığı şeklindedir¹⁴⁹. Bizim de katıldığımız görüş çerçevesinde ilgili defter, belge veya kaydın aldatma kabiliyetinin olup olmaması tahrifat için önemli değildir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vermiş olduğu kararda da ifade edildiği üzere tahrifat fiilinin suç olarak kabul edilebilmesi için gerçek bir mal veya hizmet ifası amacıyla düzenlenen bir belgenin varlığı aranmakta ve tahrifatın bu belge üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir¹⁵⁰. Bu bakımdan gerçek bir mal veya hizmet ifası

¹⁴⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 157; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 448. Aksi görüş için bkz. Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", 38; Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 125.

¹⁴⁶ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 135; Özcan, *Vergi Suçları*, 158.

¹⁴⁷ Batı, *Vergi Hukuku*, 321.

¹⁴⁸ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 51.

¹⁴⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 449; Özcan, *Vergi Suçları*, 159.

¹⁵⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.03.1986, E. 1985/462, K. 1986/125, Cumali Acar, "Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13/75 (2020): 680.

amacıyla düzenlenmeyen belge sahte belge olarak kabul edilecek, dolayısıyla bu belge üzerinde herhangi bir tahrifattan da söz edilemeyecektir¹⁵¹.

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifat fiilinde vergi ziyaının varlığı aranmamaktadır. İlgili madde çerçevesinde tahrifatın vergi ziyayı ortaya çıkarmaya elverişli olması gerektiği ifade edilmekle birlikte¹⁵² vergi kaçakçılığı suçunun çift defter fiili haricinde vergi ziyayı veya bir zarar aramaması ve kanunda bu konuda bir hüküm bulunmaması nedeniyle defter, belge ve kayıtlar üzerinde tahrifatın yapılması suçun oluşumu için yeterli olmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatlar çeşitli yollarla mümkün olmakla birlikte her tahrifat vergi kaçakçılığı suçuna neden olmamaktadır. Bu duruma örnek olarak gerçeğe uygun bir belge düzenlendiği esnada bir rakamın veya harfin yanlış yazılması üzerinde o kısmı silip veya kazıyıp üstüne yeni rakam veya harfin yazılması, hatta bu düzeltmenin vergi usul kurallarına aykırılık teşkil etmesi tahrifat olarak kabul edilmemektedir¹⁵³. Tahrifat sayılmayacak düzeltmelerin bu koşulda değerlendirilmesi için VUK m. 217'e göre yapılması gerekmektedir.

Bu düzenleme çerçevesinde yevmiye defteri maddelerindeki yanlışlıkların sadece muhasebe kayıtlarına göre düzeltilebileceği, diğer defter ve kayıtlarda yapılacak olan yanlışlıkların ise yanlış kaydın okunacak şekilde çizilmesi, yan veya üst tarafına ya da ilgili hesaba doğrusunun yazılması yoluyla düzeltilebileceği belirtilmekte ve defterlere geçen kaydın kazınması, silinmesi ve çizilmesi yoluyla okunamaz hale getirilmesinin yasak olduğu hüküm altına alınmaktadır. Yanlış kaydın VUK'ta belirtilen usuller doğrultusunda düzeltilmemesi, diğer bir deyişle kazınarak, silinerek veya çizilerek gerçeğe uygun hale getirilmesi halinde tahrifat yerine usulsüzlükten bahsetmek icap etmektedir¹⁵⁴. Hatanın düzeltilmesi amacıyla yapılan tahrifatın mutlaka bu amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekmektedir¹⁵⁵. Buna rağmen kasti şekilde gerçekleri yansıtmayan rakam veya yazılar kullanılarak bir değişikliğin yapılması durumunda tahrif

¹⁵¹ Acar, "Yargıtay Kararları Kapsamında", 680; Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 21.10.2015, E. 2015/8615, K. 2015/5973, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 31.08.2022.

¹⁵² Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 136.

¹⁵³ Batı, *Vergi Hukuku*, 321.

¹⁵⁴ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 308.

¹⁵⁵ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 51.

etme fiili yapılmış sayılacaktır¹⁵⁶. Defter, belge ve kayıtlarda tahrifatın yapıldığı tarih suç tarihi olarak belirtilmiştir¹⁵⁷. Tahrifatın ne zaman yapıldığı ile ilgili tespitin yapılması zor olsa da zamanaşımının hesaplanması bakımından önem arz etmektedir¹⁵⁸. Bu noktada çözümü teknik bilgi gerektiren bir hususun var olması itibariyle ilgili defter, belge ve kayıtların mutlaka bilirkişi incelemesinden geçirilmesi önem arz etmektedir¹⁵⁹.

1.3.1.2.5. Defter ve Belgeleri Gizlemek

Defter ve belgeleri gizlemek fiili VUK m. 359/a-2’de düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından gizleme fiili diğer kaçakçılık fiilleri ile birlikte değerlendirildiğinde kanunda tanımı yapılan tek fiil olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim VUK m. 359/a-2’de gizleme fiili, “*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir*” şeklinde tanımlanmıştır. Her ne kadar öğretilde bazı yazarlar¹⁶⁰, gizleme fiiline defter ve belgelerle birlikte kayıtları da içine alacak şekilde yer vermiş olsa da kanunda yer alan tanımına bakıldığında sadece defter ve belgelerin bu kapsamda değerlendirilebileceği görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki gizleme fiilinden bahsedebilmek için ilgili defter ve belgelerin noter tasdik kayıtları ve mahkeme ilamı, vergi dairesi kayıtları, ticaret sicil memurluğu kayıtları gibi kayıtlar vasıtasıyla ispatı gerekmektedir¹⁶¹.

Defter ve belgelerin gizlenmesi hususunda iki şart bulunmaktadır: bunlardan birincisi, vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin bulunması; ikincisi ise defter ve belgelerin kanuni saklama süresi dahilinde vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından belli bir süre tanınmak suretiyle istenmesine rağmen ibraz edilmemesidir. Bu anlamda daha önce de belirtildiği üzere ilgili defter ve belgelerin noter tasdik kayıtları ve sair yollarla ispat

¹⁵⁶ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 106.

¹⁵⁷ Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 335.

¹⁵⁸ Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 130.

¹⁵⁹ Ferhat Yıldız, “Belgede Sahtecilik ile VUK’da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 48 (2021): 563; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.09.2020, E. 2018/2636, K. 2020/4458, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 10.10.2023.

¹⁶⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 103-104; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 309; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 53.

¹⁶¹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 106.

edilmesi gerekmektedir. Defter tutmak zorunda olan mükellefin hiç defter tutmaması halinde ortada doğal olarak bir defter bulunmayacağından gizleme fiilinden bahsetmek mümkün olmamaktadır¹⁶². Tasdik edilemeyen defter ve belgelerle yapılan fiil suç oluşturmayacak, sadece idari yaptırım yoluna gidilecektir¹⁶³. Bununla birlikte noter tasdik kaydı yapılmış defter ve belgelerin bulunmadığını, kaybolduğunu, süre geçtiği halde muhasebecide olduğunu beyan etmek veya defter ve belgeleri ısrarla göstermemek gizleme fiiline örnek teşkil etmektedir¹⁶⁴. Noter tasdik kaydı dışında defter ve belge ibraz etmeyen mükellefin beyannamesinde yer alan bilgiler, Yeminli Mali Müşavirce düzenlenen raporlarda yer alan tutanaklar ve Ba-Bs formları ile yapılan bildirimler defter ve belgelerin varlığına kanıt olarak değerlendirilmektedir¹⁶⁵.

Defter ve belgelerin gizlenmesi ile ilgili ikinci şart ise aslında içinde birden fazla koşulu barındırmaktadır. Bu anlamda ilk önce bir vergi incelemesinin varlığı şarttır. Vergi incelemesi, VUK m. 134- 141 arasında düzenlenmiştir. Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin ve beyanların doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi mükellef ve sorumlularının defter, kayıt ve belgeleri üzerinde inceleme elemanları tarafından yapılan incelemeye verilen addır¹⁶⁶. Vergi incelemesinin amacı, ödenecek vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve denetim yoluyla mükelleflere baskı kurarak gerçeğe uygun beyanda bulunmalarını sağlamaktır¹⁶⁷. Defter ve belgelerin vergi incelemesi dışında veya vergi incelemesine başlanmadan önce istenmesi ve ibraz edilmemesi gizleme fiili oluşturmamakta¹⁶⁸, vergi mükellefinin işini terk etmesi halinde elindeki belgeleri iptal ettiremediği takdirde hesapları üzerinde vergi incelemesi yapılması maksadıyla defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir¹⁶⁹. Ancak defter ve

¹⁶² Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 133.

¹⁶³ Mustafa Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi (Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2014), 94.

¹⁶⁴ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 310.

¹⁶⁵ Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 137.

¹⁶⁶ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61/4 (2012): 1310.

¹⁶⁷ Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, 1/1 (2016): 26.

¹⁶⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 105.

¹⁶⁹ Açar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında*, 121. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin bir kararında defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla değil işin terk edilmesi nedeniyle istenmesi durumunda gizleme fiilinin oluşmayacağı ifade edilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 02.10.2001, E. 2001/6187, K. 2001/8890, Necat Batur, “Adli Vergi Suçları” (Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi, 2016), 50.

belgeler, iptal edilmek amacıyla istenmişse ibraz edilmemesi halinde gizleme fiili işlenmiş olmayacaktır¹⁷⁰.

Defter ve belgelerin saklama süresi içinde talep edilmesi gerekmektedir. Bu noktada VUK m. 253 hükmü gereğince ilgili belgeleri takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süreyle saklanması zorunludur. Amortisman kayıtları ile yıllara yaygın inşaat işleri gibi durumlar¹⁷¹ bu kuralın istisnasını oluşturmakla birlikte defter ve belgelerle ilgili saklama süresi beş yıldır. Bu nedenle beş yıl içinde defter ve belgeler talep edilmelidir aksi takdirde bu süre geçtikten sonra gizleme fiilinin varlığından söz etmek mümkün olmamaktadır¹⁷².

Defter ve belgeleri vergi incelemesi kapsamında talep edecek olan yetkili kişiler VUK m. 135'te sıralanmıştır. Buna göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ile vergi dairesi müdürleri, vergi incelemesine yetkili olmak suretiyle defter ve belgelerin ibrazını talep edebilmektedir. Yapılacak olan talebin mutlaka yazılı olması gerekmektedir¹⁷³. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her halde vergi inceleme yetkisine sahiptir. Bu kişiler haricinde örneğin mali müşavir, bilirkişi, yargı personeli, emniyet birimlerinin talebi üzerine defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme fiili oluşmayacaktır¹⁷⁴.

İbraza ilişkin kanuni prosedürler çerçevesinde hareket edilmesi gerekmekte, VUK m. 14 gereğince mükellefe ibraz için on beş günden aşağı olmamak suretiyle süre verilmelidir. Bu süre içinde defter ve belgeler ibraz edilmeyerek gizlenirse vergi kaçakçılığı suçu oluşacak, suç tarihi de sürenin bitimini takip eden ilk gün olacaktır¹⁷⁵. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin konuyla ilgili bir kararında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle

¹⁷⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.07.2013, E. 2013/10294, K. 2013/1167, Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 173.

¹⁷¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 105.

¹⁷² Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/3 (2011): 374.

¹⁷³ Ceyda Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 110.

¹⁷⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 167.

¹⁷⁵ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 108.

VUK m. 359/a-2 uyarınca cezalandırılması uygun bulunmuştur¹⁷⁶. Mali tatil sırasında defter ve belgelerin talep edilmesi mümkün olmadığından gizleme fiilinin gerçekleşmesi mümkün değildir¹⁷⁷. Ancak daha önce çıkarılmış olan tebligatların ulaşması bu süre içinde gerçekleşmişse en az on beş günlük süre bir hafta uzamaktadır¹⁷⁸. Defter ve belgelerin ibrazı; mükelleflere, tüzel kişilerde temsilcilere, işletmenin devri halinde devralana ve mükellef ölmüş ise mirası reddetmemiş ve defter ve belgeler kendisine geçmiş olan mirasçının yükümlülüğündedir¹⁷⁹. Vergi incelemesine başlanması akabinde zaten vergiyi doğuran olay üzerindeki şüphe, gizleme fiili ile vergi idaresi bağlamında adi karineye dönüşmektedir¹⁸⁰.

Daha sonraki bölümlerde değinilecek olan VUK m. 13'te yer alan mücbir sebep ile VUK m. 17'de yer alan zor durum hallerinin varlığı halinde defter gizleme fiilinden bahsedilemeyecektir¹⁸¹. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararında belirtildiği üzere¹⁸², mücbir sebep halinde olan mükellefin bu durumu ispat etmesi halinde vergi ödevlerini yerine getirmediğinden bahsedilemeyeceği, bu bakımdan defter ve belgeleri zayi olan mükellefin ibraz zorunluluğu altında bulunamayacağı, mükellefin ibraz yükümlülüğünü yerine getirememesi nedeniyle tarhiyat yapılmasının ve ceza kesilmesinin hukuka uygun olmayacağı vurgulanmıştır. Bu kararla ayrıca defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmesi ile dava veya kanun yolları aşamasında yargı organlarına ibraz edilmesinin aynı anlama geldiği de belirtilmiştir¹⁸³. Defter ve belgelerin gizlenmesi ile oluşan suçun suç tarihi, defter ve belgelerin isteme yazısının usule uygun bir şekilde tebliğ edilmesi akabinde sürenin bitimini takip eden gündür¹⁸⁴.

¹⁷⁶Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.06.2012, E. 2010/10496, K. 2012/11400, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 02.09.2022.

¹⁷⁷Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 06.12.2016, E. 2016/7863, K. 2016/7442, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 01.09.2022.

¹⁷⁸ Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda*, 116.

¹⁷⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 107.

¹⁸⁰ Bünyamin Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları* (Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021), 66.

¹⁸¹ Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında*, 159-161; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 107-108.

¹⁸²Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 08.02.2019, E. 2013/3, K. 2019/1, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190725-9.pdf>, E.T. 02.09.2022.

¹⁸³ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 64; Batı, *Vergi Hukuku*, 322; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04.12.2019, E. 2016/12260, K. 2019/8767, Bumin Doğrusöz, "İbraz Etmeme Suçunda Yeni İçtihatlar", *Dünya*, 04.03.2021. (Erişim Tarihi 07.09.2022) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ibraz-etmeme-sucunda-yeni-ictihatlar/613061>.

¹⁸⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.06.2013, E. 2012/4080, K. 2013/9410; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 13.06.2013, E. 2012/2905, K. 2013/10110; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.06.2013, E. 2012/6025, K.

Yapılacak tebligatlar VUK m. 93- 109'de belirtilen usuller¹⁸⁵ çerçevesinde yapılmakla birlikte aksi halde Tebligat Kanunu¹⁸⁶ hükümleri dikkate alınacaktır. Defter ve belgelerin kaybolduğu, çalındığı veya bulunamadığı iddiasıyla ibrazın yapılamaması halinde VUK m. 139'da yer alan şartlarla tebligat şartı aranmamakta ancak mücbir sebep yoluyla ileri sürülen sebep araştırılarak sorumluluk belirlenmektedir¹⁸⁷.

1.3.1.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ve/veya Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak fiili VUK m. 359/a-2'de düzenlenmiştir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma fiili, öncesinde sahte belge düzenleme ve/veya kullanma fiilleri ile birlikte VUK m.344/2'de düzenlenmekte iken 4369 sayılı kanun¹⁸⁸ ile yapılan değişiklik neticesinde mevcut yeri olan VUK m. 359/a-2'de hüküm altına alınmıştır¹⁸⁹. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramının tanımı VUK m. 359/a-2'de yapılmıştır. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge *“Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak açıklanmıştır.

28 sıra no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁹⁰ (KDV GT) içerdiği bilgiler yanlış olan, sunulan mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçek değerinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilerek değiştirilen belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilmiştir. İlgili tebliğde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin düzenlemeler, 84 sıra no'lu KDV GT¹⁹¹ ile güncellenerek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramına ilişkin ayrıntılı

2013/10541; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.09.2013, E. 2012/1459, K. 2013/12412, Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 336.

¹⁸⁵ VUK m. 93- 109 arasında yer alan tebligat usulleri; posta ile tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, elektronik yolla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ ve daire veya komisyonda tebliğdir.

¹⁸⁶ 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁷Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.12.2019, E. 2016/12066, K. 2019/9396, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 02.09.2022; Ceyda Ümit, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70/4 (2021): 1285.

¹⁸⁸ 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ Serkan Ağar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 58 (2005): 281-282.

¹⁹⁰ 01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹¹ 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

bir açıklama yoluna gidilmiştir¹⁹². Bu çerçevede ilgili tebliğde daha önceki tebliğde yer alan hususların yanında mal tesliminin ya da hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişilerce düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gerek kişi yerine başkası adına düzenlenen belgeler, kullanıcısı yönünden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen bakımından sahte belgedir.

Bir KDV Uygulama Genel Tebliği'nde de¹⁹³ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin belli koşulların varlığına değinilmiştir. Bu çerçevede belgenin mahiyet veya miktar yönünden gerçek olup olmadığı, belgede bulunan bilgilerin gerçekliğinin delillerle tespiti, yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı, vergi kimlik numarası veya adres gibi zorunlu bilgilerin gerçek olup olmadığı ile gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal veya hizmetin sunulup sunulmadığı gibi hususlar dikkate alınmaktadır.

Aslanpınar'ın da ifade ettiği üzere bilhassa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı açısından tahrifat gibi ayrı bir fiili içine almak suretiyle kapsamı genişletmek, kanunilik ilkesinin çiğnenmesi olarak değerlendirilmelidir¹⁹⁴. Söz konusu tebliğlerden hareketle vergi idaresi, belgede yer alan işlemin başka biri ile yapılmış olsa bile adına belge düzenlenen ve belgeyi düzenleyen bakımından gerçeklik payı olması halinde o belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak görmektedir¹⁹⁵. Vergi idaresi, belgenin niteliğinin ve gerçek bir durumu yansıtıp yansıtmadığının taraflara göre belirlenmesinden hareketle aynı belgenin bir tarafça sahte belge diğer taraf bakımından ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olacağını savunmaktadır¹⁹⁶. Yargı organları bakımından ise gerçek bir hizmet veya mal alımının olup olmadığının taraflar arasındaki ilişkiye bakılarak aynı nitelikte olacak şekilde çözümlenmesi gerektiği ifade edilmiştir¹⁹⁷. Başka bir deyişle vergi idaresinin görüşünün aksine gerçek bir hizmet veya mal alımına ilişkin düzenlenen belgenin tek niteliğinin olduğu, bu durumun da hukuka uygun olduğu ifade

¹⁹² Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", *Adalet Dergisi*, 48 (2014): 208.

¹⁹³ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁴ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 111.

¹⁹⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 183.

¹⁹⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 183.

¹⁹⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11.12.2009, E. 2008/1880, K. 2009/15746, Özcan, *Vergi Suçları*, 184.

edilmektedir¹⁹⁸. Bizim de katıldığımız görüş çerçevesinde taraflar arasında ilişki doğuran hizmet veya mal alımına ilişkin belge ya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir ya da sahte belgedir. Aksi halde taraflara göre belgenin özelliğinin belirlenmesi hali VUK m. 359 hükmüne ters düşmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak fiilinin yer aldığı madde hükmünde iki tip gerçeğe aykırılık öngörülmüştür. Biri mahiyeti itibariyle gerçeğe aykırılık, diğeri ise miktarı itibariyle gerçeğe aykırılıktır. Mahiyeti itibariyle gerçeğe aykırılıkta gerçek işlem veya durumun konusu ve tarafları farklılık göstermektedir¹⁹⁹. Başka bir deyişle yapılan işlem ticari ilişkinin gerçekliğini ortaya koyarken ticari ilişkinin içeriğini göstermemektedir²⁰⁰. Mahiyet itibariyle gerçeğe aykırılık hallerine örnek olarak muhatabın kimliği veya adresinin gerçeği yansıtmaması, fatura oluşturulan mal veya hizmetin türü ve niteliğinin gerçeği yansıtmaması verilebilir²⁰¹. Miktarı itibariyle gerçeğe aykırılıkta ise gerçek bir muamele veya durum olmakla birlikte belgede yer alan miktarın gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi söz konusudur²⁰². Vergisel işlemlerde fatura, müstahsil makbuzu gibi belgelerde alış bedelinin olağandan yüksek gösterilmesi veya faturada yer alan mal veya hizmetin birimi ile tutarının aynı olmaması miktar bakımından gerçeğe aykırılığa örnek teşkil etmektedir²⁰³. Saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerde bulunması gereken bilgilerde hile veya hata düzeyinde yapılan yanlışlıklar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi oluşturmaktadır²⁰⁴.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ile kullanılması ilgili kanun maddesinde seçimlik olarak yer almaktadır. Bu noktada düzenlemek ile kullanmak fiilleri ayrı suçları oluşturmaktadır²⁰⁵. Kullanmadan kastedilen belgelerin hukuki netice oluşturacak şekilde defter ve kayıtlara aktarılması, ibrazı, vergilendirmeye esas alınacak

¹⁹⁸ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 111. Taştan ise vergi idaresinin görüşü çerçevesinde belgenin niteliğinin taraflara göre belirlendiğini belirtmektedir. Taştan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 211-212.

¹⁹⁹ Hatice Ela, “Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010), 127.

²⁰⁰ Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 151.

²⁰¹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 312.

²⁰² Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, “Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları, *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7/2 (2021): 261.

²⁰³ Ela, “Vergi ve Ceza Hukukunda”, 125-126; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 312-313.

²⁰⁴ Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 177.

²⁰⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 451.

şekilde dikkate alınmasını sağlamaktır²⁰⁶. Bu anlamda kullanma kavramı, belgenin defter ve muhasebe kayıtlarına aktarılmak suretiyle veya aktarılmadan vergi matrahının tespit edilmesinde esas alınarak gösterilmesidir²⁰⁷. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan kişinin düzenleyenden farklı biri olması gerekmektedir aksi takdirde kullanma fiilinden değil düzenleme fiilinden bahsedilecektir²⁰⁸.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak fiiline ilişkin belli başlı koşullar bulunmaktadır. Bu koşullardan biri suçun kapsamını belgeler oluşturduğundan sadece belgelere ilişkin içeriğin yanıltıcı olması aranırken defter ve kayıtlar için bu hüküm uygulanamamaktadır. Diğer bir koşul, ilgili belgenin VUK hükümleri çerçevesinde mükellef olmuş kişi tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki yapılan muamele sonrasında adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olup olmaması aranmamaktadır²⁰⁹. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak fiiliyle ilgili bir diğer husus ise ilgili fiilin düzenleme bakımından belgenin düzenlenme sırasında gerçekleşmesinin aranmasıdır²¹⁰. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılmasında ise elinde belgeyi bulunduran failin kullanması şarttır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ile vergi kaçakçılığı suçu oluşmakta, ayrıca vergi ziyaının varlığı aranmamaktadır²¹¹. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme bakımından aldatıcılık yeteneğinin varlığı aranmakta²¹², beş duyu organıyla anlaşılmaması ve özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığının anlaşılmaması gerekmektedir²¹³. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi fiilinde suç tarihi tek belgeyse belgenin düzenlendiği tarih, birden fazla belgeyse son belgenin düzenlendiği tarih; muhteviyatı itibariyle

²⁰⁶ Elif Tuğçe Yetik, “Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması” (Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018), 81; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 75.

²⁰⁷ Ela, *Vergi Ceza Hukukunda Yanıltıcı Belge*, 1092; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 163.

²⁰⁸ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 313-314.

²⁰⁹ Arslan, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, 50.

²¹⁰ Aksi halde belgede tahrifat olarak değerlendirilecektir. Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 111.

²¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.06.2014, E. 2012/27371, K. 2014/12257, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 06.09.2022; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28.02.2012, E. 2010/2879, K. 2012/2403, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 06.09.2022.

²¹² Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 01.11.2011, E. 2011/7-210, K. 2011/218, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, E.T. 09.09.2022.

²¹³ Ela, *Vergi Ceza Hukukunda Yanıltıcı Belge*, 1094.

yanıltıcı belgenin kullanılması fiilinde ise mükellefiyetin türü, vergilendirme dönemi ve son beyanname verme günü belirleyicidir²¹⁴.

1.3.1.2.7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek fiili, VUK m. 359/b’de düzenlenmiştir. Yok etmek fiili, “*ortadan kaldırmak, ifna etmek, izale etmek, varlığına son vermek*” olarak tanımlanmıştır²¹⁵. Yok etme fiili; defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleşmelidir. Mükelleflerin zorunlu olarak tutması gereken defterler, belgeler ve kayıtlar itibariyle sorumlu tutulmaktadır²¹⁶. Ayrıca defter, kayıt veya belgenin vergi kanunları dışında bir kanunca daha uzun süre muhafaza edilmesi hüküm altına alınabilir. Ancak VUK bakımından ilgili süreler geçmesi halinde defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi kaçakçılık suçunu meydana getirmemektedir²¹⁷.

Defter, belge ve kayıtları yok etme fiilinin kabulüyle ilgili öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre defter, belge ve kayıtların sadece maddi anlamda yok edilmesi fiilin varlığı ve vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yeterlidir²¹⁸. Bu çerçevede defterlerin hukuken var olmasına rağmen maddeten var olmaması yok etmek fiilinin varlığına karine teşkil etmektedir. Diğer görüş ise defter, belge ve kayıtların sadece maddi olarak yok olmasını kabul etmemekte, aynı zamanda hukuken de yok olmasını aramaktadır²¹⁹. Örneğin belgenin üzerine mürekkep dökülmesi neticesinde ilgili belge hem madden hem de bir daha kullanılamaz hale geleceğinden hukuken yok edilmiş kabul edilmektedir²²⁰. Bizim katıldığımız görüş, defter, belge ve kayıtların maddi varlığına son vermek, yok etmek kapsamında bulunmaktadır. Nitekim diğer görüşün yok etmek anlamında belirttiği fiiller esasında yok etmek değil tahrif etmek fiilinin içinde yer almaktadır. Bu anlamda örneğin defter sayfasının karalanması, boyanması, mürekkep

²¹⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.05.2013, E. 2011/5090, K. 2013/7612, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 19.04.2012, E. 2012/4466, K. 2012/6089, Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 336.

²¹⁵ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Yok etmek” maddesi.

²¹⁶ Rüzgar, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, 45.

²¹⁷ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 315; Kısmet Erkiner, “Hileli Vergi Suçu”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 18 (1969): 245.

²¹⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 196-197; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 314; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 116.

²¹⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 455; Ersan Öz ve Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 9/33 (2018): 8.

²²⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 455.

dökülmesi tahrifat iken²²¹ bir belgenin geri dönülemeyecek şekilde yakılması veya yırtılıp denize atılması yok etmek olarak değerlendirilecektir²²².

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi ile gizlenmesi aynı anlama gelmemektedir. Nitekim gizleme varlığı ve bütünlüğü muhafaza edilmiş olan defter ve belgeler için geçerlidir ve gizleme neticesinde defter ve belgeler yok olmamakta, maddi varlığını korumaktadır²²³. Yok etme fiilinden bahsedebilmek için yok edildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yok etme fiili yerine gizleme fiilinin varlığından bahsedilecektir²²⁴. Bu nedenle vergi idaresinin defter, kayıt ve belgelerin tutulduğunu, düzenlendiğini veya bastırıldığını ispat etmesi gerekmektedir²²⁵. Defter, kayıt ve belgeleri yok etme fiili çeşitli yollar vasıtasıyla yapılabilmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin yakılması, yırtılması, parçalanması, bulunamayacak yerlere atılması bu duruma örnek olarak verilebilir²²⁶. Yargıtay 11. Ceza Dairesi bir kararında şirket hakkında yapılan bir ihbar üzerine vergi incelemesinin başlatıldığını, ihbar için bilgi toplama sırasında yangının çıktığını, bu yangının vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak amacıyla kasten çıkarıldığını bahisle defter ve kayıtların yok edildiğine yer verdiğinden bahisle yok etme fiiliyle ilgili bir örneği hükme bağlamıştır²²⁷. Vergi ziyanının varlığı, yok etme fiili için bir koşul niteliği taşımamaktadır²²⁸.

Mükellefin sahip olduğu tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan tüm defter, kayıt ve belgelerin tamamen yok edilmesi veya belgelerin belirli bir döneme ilişkin kısmının yok edilmesi suçun oluşumu için gerekli görülmemektedir²²⁹. Bu anlamda örneğin tutulması zorunlu olan bir defterin yok edilmiş olması yok etmek fiiliyle vergi kaçakçılığı suçunu

²²¹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 116.

²²² Ertuğrul Ünal, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 27/2 (2021): 1266.

²²³ Özcan, *Vergi Suçları*, 197.

²²⁴ İbrahim Darbaş, “Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası” (Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, 2014), 49.

²²⁵ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 163.

²²⁶ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 315; Acar, “Yargıtay Kararları Kapsamında”, 683; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 81.

²²⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.12.2001, E. 2001/10948, K. 2001/1160, Aslı Şen Özel, “Vergi Ziyayı Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, 2021), 44.

²²⁸ Ferhat Yıldız, “Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması” (Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, 2021), 174.

²²⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 198.

oluşturacaktır. Ancak kanunda yer alan yok etme fiili gereği yok edilen defter, belge ve kaydın tamamen yok edilmesi gerekmektedir, aksi halde burada teşebbüsün varlığı söz konusu olmaktadır²³⁰. Defter, kayıt ve belgeleri yok etme fiilinin kasten işlenmesi gerekmektedir. Bu kastın mükellefin kendisi tarafından veya azmettiren sıfatıyla gerçekleşmesi gerekmektedir²³¹. Kaza neticesinde, mücbir sebebin varlığı halinde ve taksirli bir hareketin varlığı halinde yok etme fiili suç oluşturmayacaktır²³². Bu durumun tespit edilmesi ve zayi belgesinin alınması için TTK m. 82/7 hükmüne başvurmak gerekecektir²³³. Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesinde suç tarihi, yok etme fiilinin işlendiği tarih olarak belirtilmiştir. Ancak bir Yargıtay kararında sanığın defter ve belgelerinin yanlışlıkla eşi ve çocukları tarafından sobada yakıldığına dair beyanının verildiği tarihi suç tarihi olarak kabul etmiştir²³⁴.

1.3.1.2.8. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak fiili VUK m. 359/b’de düzenlenmiştir. Vergi kanunlarınca tutulması, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defterlerin sayfalarının yok edilerek yerine başka sayfa konulması veya yok edilmesi ile birlikte hiç sayfa konulmaması vergi kaçakçılığı suçu bağlamında yaptırıma tabi tutulmuştur. Nitekim “boş satır bırakılamayacağı, sayfaların yok edilmeyeceği” başlıklı VUK m. 218 bu fiilin temelini oluşturmaktadır. Madde hükmü çerçevesinde defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı, müteharrik yapraklı (bilgisayar yazıcısından alınan, kenarları delikli birbirine ekli devamlı sayfalar)²³⁵ defterlerin yapraklarının sırasının bozulamayacağı ve yırtılamayacağı anlaşılmaktadır.

²³⁰ Özcan, *Vergi Suçları*, 197-198. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03.10.2005, E. 2004/3737, K. 2005/8108, Şen Özel, “Vergi Ziyai Kabahati”, 46.

²³¹ Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 147.

²³² Babayigit Aksu, “Yargı Kararları Işığında”, 56.

²³³ Yargıtay 20. Hukuk Dairesi, 10.05.2016, E. 2016/3555, K. 2016/5321, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, E.T. 09.09.2022.

²³⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.03.2013, E. 2013/131, K. 2013/3624, Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 337.

²³⁵ “Defterlerin Tasdiki”, (Erişim Tarihi 10.09.2022), <https://www.muhassebedersleri.com/kurumsal-basvurular/defterlerin-tasdiki.html>.

İlgili fiilin işlenebilmesi noktasında öncelikle tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu bir defterin bulunması ve defterin usule uygun tasdikinin yapılmış olması gerekmektedir²³⁶. Tüm koşulları içeren defterin sayfalarının yok edilmesinde tüm sayfaların yok edilmesi aranmamaktadır. Fiilin meydana gelmesi için tek bir defter sayfasının yok edilmesi yerinde görülmekte, yerine başka bir sayfanın konulması şart olarak yer almamaktadır²³⁷. Defter sayfalarının yok edilmesi ile yerine başka sayfalar konulması ayrı ayrı suçun oluşumu için yeterlidir²³⁸. Yok edilen sayfaların yerine başka sayfaların konulmasının ayrıca vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yaptırıma tabi tutulması, defter kayıtlarının bütünlüğü ve doğruluğunun ihlalini ve re'sen tarhiyatın yapılmasını önlemeyi amaçlamaktadır²³⁹. Defterin tüm sayfalarını yok etmesi halinde artık defter sayfalarının yok edilmesinden değil defterin yok edilmesinden bahsedilmesi gerekecektir²⁴⁰.

Vergi mükellefi veya sorumlusu defterden kopardığı sayfa veya sayfaları yok etmeyerek vergi incelemesi esnasında ayrı olarak veya defterlerle birlikte sunması halinde defter sayfalarını yok etme fiili gerçekleşmeyecektir²⁴¹. Nitekim sayfaları tam bir şekilde ibraz eden mükellefin fiilden sorumlu tutulması ve yaptırıma tabi tutulması hayatın olağan akışına da aykırı olacaktır. Bu hususta önemli olan defter sayfalarının yok edilmesi hususudur. Defter sayfalarının yok edilmesi halinde yerine başka bir sayfa konulsa bile suç oluşmakta, ancak defter sayfaları yok edilmemekte ve örneğin vergi incelemesi sırasında bu sayfaların ibraz edilmesi halinde vergi defter sayfalarının yok edilmesi kaynaklı vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır.

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak fiilinde koparılan sayfanın boş veya dolu olması ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte, koparılan sayfaların dolu olması gerektiği ifade edilmiştir²⁴². Koparılan defter

²³⁶ Babayiğit Aksu, “Yargı Kararları Işığında”, 57.

²³⁷ Özcan’a göre kanun koyucunun defter sayfalarının yok edilerek yerine başka sayfa konulması ile defter sayfalarının yok edilerek yerine hiç sayfa konulmasını aynı şekilde cezalandırması doğru değildir. İlgili düzenleme ile kanun koyucunun başka yaprak koyma hareketini cezalandırmaktan ziyade yok etme hareketinden sonraki ikinci hareket olan başka yaprak koyma bakımından cezasızlık nedeni yarattığını belirtmiştir. Özcan, *Vergi Suçları*, 200.

²³⁸ Bayar, “Vergi Kaçakçılığı”, 153; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 85.

²³⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 316.

²⁴⁰ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 115.

²⁴¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 453; Ertek, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 66; Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 148.

²⁴² Acar, “Yargıtay Kararları Kapsamında”, 683.

sayfaları, tamamen yok edilmeyerek tamamı veya bir bölümü okunmayacak hale getirilmişse o takdirde yok etmeden değil tahrif etme fiili ortaya çıkmaktadır²⁴³. Yok edilen defter sayfaları ile ilgili kanunda doğru ve hakiki kayıtları içermesi yönünde bir hüküm bulunmadığından yok edilen sayfada yer alan kayıtların doğruluğu incelenmeksizin sadece yok edilmiş olması, fiille gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için yeterli kabul edilmektedir²⁴⁴.

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak fiilinin hata veya hile ile yapılmış olmasının önem arz edip etmediği değerlendirilmesi gereken bir husustur. Hatanın varlığı halinde gerekli düzeltmelerin ilgili dairece yapılacağı, ancak hile yoluyla defter sayfalarının yok edilmesi veya başka sayfalar konulması halinde fiilin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacağı belirtilmiştir²⁴⁵. Kanaatimizce fiilin hata veya hile ile işlenmesi önemli olmayıp yok etme fiilinin gerçekleştirilmesi ile birlikte suç meydana geleceğinden yok etme fiilinin hata veya hile maksadıyla işlenmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili suç tarihi, ilgili fiili işlenmesi anından itibaren işlemeye başlamaktadır²⁴⁶.

1.3.1.2.9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Sahte Düzenlemek veya Kullanmak

Belgelerin asıl veya suretlerini sahte düzenlemek ya da kullanmak fiili VUK m. 359/b’de düzenlenmiştir. Sahte belgelerin düzenlenmesi ve kullanımı bakımından ilk önce sahte belge kavramına değinmek gerekmektedir. Sahte belge kavramına ilişkin ilk olarak 5432 sayılı eski VUK m. 324’te “sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak” ifadesiyle mevzuatta yer verilmiş, aynı kanun m. 325 ile ilgili fiilin idari para cezası ile yaptırıma tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Akabinde 28 seri no’lu KDV GT’de sahte belge kavramının tanımına yer verilmiştir. Bu çerçevede sahte belge, “*hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler*” olarak tanımlanmış, “*bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ve başkası adına*

²⁴³ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 290.

²⁴⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 202.

²⁴⁵ Paçacı, “Vergi Ceza Hukukunda”, 68.

²⁴⁶ Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 337.

bastırılıp kullanılan belgeler”in sahte belge olarak kabul edileceğine değinilmiştir. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle sahte belge kavramı mevcut yeri olan VUK m. 359/b’de yer almış, bu değişiklikle hem sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı arasındaki belirsizlik düzeltilmiş hem de ilgili belgeler ile yapılan fiiller neticesinde verilen cezalarda farklılaşmaya gidilmiştir²⁴⁷.

VUK m. 359/b’de sahte belge, “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda sahte belgenin varlığından söz edebilmek için hizmet ifası veya mal ve hizmet alım satımı gibi ekonomik ilişki temin eden faaliyetler yok iken vergi miktarının azaltılması amacıyla olmayan işleme belgede yer verilmiş olması gerekmektedir²⁴⁸. Bu anlamda hizmet veya mal alım satım ilişkisinin olmadığı ancak ilgili belgede vergilendirmeden kaçmak amacıyla varmış gibi gösterilen sahte ekonomik işlem söz konusudur. 84 seri no’lu KDV GT’de de sahte belgeye ilişkin VUK m. 359/b’ye atıf yapılmış, mal hareketi veya hizmet ifası olmadan düzenlenen belgelerin sahte belge olacağı kabul edilmiştir. Uygulamada hizmet ifası veya mal alım satımı var olmadığı başlangıçta sahte olarak düzenlenen bu belgeler “*nylon belge (fatura)*” olarak adlandırılmaktadır²⁴⁹.

Sahte belge, içinde esasen var olmayan hizmet ifası veya mal alım satımı şeklindeki ticari ilişkiyi barındırmaktadır. Sahte belge, vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibraz edilmesi gereken belgelerden olmalıdır. Nitekim belgelerin açıklandığı bölümde de ifade edildiği üzere belgelerin vergiye dair işlem ve ilişkileri hem şekli hem içerik olarak gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması önemlidir²⁵⁰. Şekil ve içerik bağlamında gerçeği yansıtmayan belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Nitekim sahte belge oluşturulurken şekli koşullarla birlikte üzerindeki işlem veya durum gerçeği yansıtmamaktadır²⁵¹. Bu kapsamda özellikle uygulamada yaygın olan fatura sahteciliği örnek olarak verilebilmektedir.

²⁴⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 202.

²⁴⁸ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 103.

²⁴⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 111; Çakmakçı ve Köseer, *Sahte Belge*, 199.

²⁵⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03.05.2019, E. 2019/308, K. 2019/4361, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 14.09.2022.

²⁵¹ Kendal Deniz ve Ufuk Gencer, “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 39 (2019): 159-160.

Daha önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusunda ele aldığımız KDV Uygulama Genel Tebliği'nde, sahte belgenin tespitine de yer verilmiştir. İlgili uygulama genel tebliğine göre örneğin inceleme dönemi ya da incelemeye konu dönemlere dair yoklamalar yapmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin olup olmadığı veya sahte belge ticareti var ise komisyon geliri elde edilip edilmediği gibi hususlar, sahte belgenin tespitinde değerlendirilmektedir. Şenyüz de belgenin sahteliğine ilişkin mükellefin aksini ispat etmesi mümkün olmakla beraber belli başlı karinelere vurgu yapmıştır. Bu anlamda örneğin; firmanın işyerinde adresinin bulunmaması, faaliyetinin olmaması, sigortalı işçi çalıştırmaması, para akışını gösteren kayıtların olmaması, elektrik, su ve telefon giderlerinin olmaması, vergi adresi kaydının bulunmaması, işin yapılmasıyla ilgili motorlu taşıt ve donanımına sahip olunmaması belgenin sahteliğiyle ilgili karine olarak değerlendirilebilmektedir²⁵².

Sahte belge düzenleme fiili, kullanma fiili ile birlikte kanunda sahte belgeye ilişkin sunulan seçimlik iki hareketten biridir. Bu nedenle her bir fiil ayrı ayrı vergi kaçakçılığı suçuna neden olmaktadır²⁵³. Sahte belgenin varlığından bahsedebilmek için öncelikle sahte belgenin oluşturulması gerekmektedir. Düzenleme fiilini gerçekleştiren fail, belgenin tüm unsurlarını kendi yapabileceği gibi başka bir mükelleften aldığı belgeyi doldurarak da düzenleyebilmektedir²⁵⁴.

Sahte belge tam veya kısmen sahte olarak düzenlenebilmektedir. Tam sahtecilikte gerçek olmayan bir durumun gerçekmiş gibi belgede düzenlenmesi söz konusu iken, kısmen sahtecilikte ise gerçek ve gerçek olmayan durumlara aynı belgede yer verilmektedir²⁵⁵. Örneğin, satış için düzenlenmiş bulunan faturanın içine gerçekte var olmayan bir satışın eklenmesi hali kısmen sahtecilik olacaktır²⁵⁶. Belgelerin asıl veya suretlerinin kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi, maddi sahteciliği ifade etmektedir²⁵⁷. Belgenin

²⁵² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 116-117.

²⁵³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.12.2008, E. 2008/458, K. 2008/13886, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, E.T. 14.09.2022.

²⁵⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 205.

²⁵⁵ Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 130; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 117.

²⁵⁶ Burcu Görkemli, "Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme- Kullanma Suçları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 47 (2021): 428.

²⁵⁷ Maddi sahtecilik durumunda belgenin şekli yanında içindeki bilgiler de gerçeği yansıtmayabilir. Bu haliyle fikri sahteciliği de içine almaktadır. Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 86.

aslında yapılan sahtecilikle suretinde yapılan sahtecilik arasında bir fark bulunmamaktadır²⁵⁸. Ancak ilgili belgenin suretinin aslına uygun ve onaylı olması, örneğin fotokopi gibi aldatma kabiliyeti olmayan, hukuki sonuç doğurmayan belgelerden olmaması gerekmektedir²⁵⁹. Sahte belge düzenleme fiili, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından yeterli olup, ayrıca kullanılması şart değildir²⁶⁰. Nitekim daha önce de belirttiğimiz üzere kullanma fiili tek başına vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Sahte belge düzenleme fiili için vergi ziyanının varlığı aranmamaktadır. Sahte belgenin düzenlenmesi suçun oluşumu açısından yeterli kabul edilmektedir²⁶¹. Bu minvalde sahte belge düzenleme noktasında belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması da önemli değildir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda sahtecilikte amaç belgenin düzenlenmesi veya kullanılması neticesinde hazinenin vergi kaybına uğramasıdır. Belgenin sahte olması suçun işlenebilmesi için araç niteliğindedir²⁶². Bu bakımdan aldatma kabiliyetinin varlığı önemli olmamaktadır.

Sahte belgenin düzenlenmesi üç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi sahte belgenin kullanıcısı tarafından düzenlenmesidir. Sahte belgeyi kullanacak olan kişi aslında kendi düzenlemesine rağmen başkası düzenlemiş gibi sahte belge düzenleyebileceği gibi gerçekte mal alım satım veya hizmet ifasında düzenlenmiş belgenin içeriğini değiştirerek düzenlemesi de mümkündür. İkinci durum, belgenin düzenleyicisi tarafından sahte düzenlenmesidir. Bu durumda gerçekte alınan mal alım satım veya hizmet ifası olmakla birlikte bu alım satım ve ifa belgesiz bir şekilde gerçekleşmekte, vergiden kaçmak amacıyla belge malları satan yerine bir başka kişiden alınmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz naylon belge kavramının işlediği bu düzenleme şekli, en yaygın sahte belge düzenleme şeklidir²⁶³. Aynı zamanda gerçekte mal alınmamasına rağmen fatura alınması da bu kapsamda yer almaktadır. Sahte belge düzenleme ile ilgili üçüncü durum ise, belgenin malın gerçek satıcısı tarafından sahte

²⁵⁸Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 13.09.2022.

²⁵⁹ Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda*, 130.

²⁶⁰ Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda*, 208.

²⁶¹ Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda*, 367; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 19.12.2005, E. 2005/2983, K. 2005/13918, Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", 47.

²⁶² Gülden Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 153 (2021): 277.

²⁶³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 114.

düzenlenmesi halidir. Bu durumda mükellefiyet kaydının varlığı önem taşımaktadır. Satıcı mükellefiyet kaydı bulunmamasına rağmen gerçekte mal satışına karşılık belge düzenlemesi sahte belge olarak değerlendirilmekte iken, mükellefiyet kaydı olması halinde VUK çerçevesinde yer alan belgelerden değil de kendi adına kaçak olarak fatura bastırması hali sahte belgenin varlığına sebebiyet vermektedir²⁶⁴.

Sahte belgenin kullanılması fiili ise çeşitli yollarla düzenlenmiş olan belgenin kullanılması neticesinde gerçekleşecektir. Sahte belge kullanma fiilinden bahsedebilmek için, VUK'ta düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerin, yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir²⁶⁵. Sahte belgenin defterlerin beyanından önce iptal edilmesi durumunda vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacağı gibi beyannamede yer alıp düzeltme yoluyla beyandan çıkarılması halinde de suç meydana gelmemektedir²⁶⁶. Yargıtay'ın ilgili kararında da sahte belge kullanımının tespit edilmesi için gerçek bir ticari ilişkiyi karşılayan belgelerin varlığı veya hakkında inceleme olup olmadığı gibi koşulların varlığı aranmıştır²⁶⁷. Sahte belge kullanma fiilinde sahte belge düzenleme fiilinde olduğu gibi vergi ziyanının varlığı ve aldatma kabiliyeti olup olmadığı aranmamaktadır. Failin hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma durumu söz konusu olursa kullanma hareketi esas alınmaktadır²⁶⁸.

Sahte belge ile işlenen fiiller ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile işlenen fiiller arasında farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim VUK'ta ilgili fiillere farklı yaptırımların öngörülmesi de bu durumun bir tezahürüdür. Sahte belgede yer alan ekonomik ilişki gerçek işlem veya durumu yansıtmamakla birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçekte var olan durum veya işlemler farklı şekilde ele alınmaktadır²⁶⁹. Başka bir deyişle sahte belgede gerçek bir muamele veya işlem bulunmamakta iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede mahiyet veya miktar itibariyle farklılıklar söz konusu olmaktadır.

²⁶⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 116.

²⁶⁵ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 128. Özcan, kullanma fiilinin sadece belgelerin yasal defterlere kaydı ile sınırlandırılmasına katılmamakta, deftere ilişkin koşulları sağlayan kayıtların da bu kapsamda değerlendirilmesini gerektiğini ifade etmekte, defter kaydı yapılmamış belgenin vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmesini de kullanma olarak kabul etmektedir. Özcan, *Vergi Suçları*, 210-211.

²⁶⁶ Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 156.

²⁶⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.12.2017, E. 2017/7984, K. 2017/8819, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/pf/sorgula.xhtml>, E.T. 14.09.2022.

²⁶⁸ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 88.

²⁶⁹ Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı*, 54.

Belirtmek gerekir ki suç unsurlarının özelliği itibariyle yargı aşamasında sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri arasında vasıf değişikliği bakımından birbirine dönüşmesi nedeniyle ek savunma hakkının tanınacağı da ifade edilmektedir²⁷⁰. Ancak bu ek savunma hakkı sadece aynı fiiller açısından geçerli olup, örneğin sahte belge düzenleme fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili bakımından geçerli olmamaktadır²⁷¹. İlâveten sahte belge kullanma fiili bilmeyerek işlenebilmekte iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmanın bilmeden kullanımı mümkün değildir²⁷².

VUK'ta yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile TCK kapsamında düzenlenen belgede sahtecilik fiillerinin de kısaca ele alınmasında yarar bulunmaktadır. TCK kapsamında belgede sahtecilik fiilleri iki başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar TCK m. 204'te yer alan resmî belgede sahtecilik ve TCK m. 207'de yer alan özel belgede sahtecilik suçlarıdır. Öğretide TCK'da yer alan sahtecilik fiilleri ile VUK'ta yer alan sahtecilik fiillerinin nitelikleri itibariyle benzerlik gösterdiği ifade edilmiş, ilgili suç tipi arasında ilişki olduğuna değinilmiştir²⁷³. Ancak ilgili suç fiilleri esasen temel bazı noktalarda ayrışma göstermektedir. Bu ayrımlardan biri, vergi kaçakçılığında sahte belgeden bahsedebilmek için belgenin vergisel amaçla düzenlenmesi gereğidir. İlgili belgenin vergisel amaçlarla düzenlenmemesi halinde genel hükümler çerçevesinde TCK'da yer alan sahtecilik suçlarına ilişkin hükümler uygulanacaktır²⁷⁴. Diğer bir ayrım, TCK'da yer alan sahtecilik fiilleri için aldatma kabiliyeti suçun unsuru olarak kabul edilmektedir²⁷⁵. Belgede aldatma kabiliyetinin olmaması halinde maddi unsurun yokluğu nedeniyle sahtecilik suçu oluşmamaktadır²⁷⁶. Vergi kaçakçılığı suçlarında sahte belge

²⁷⁰ Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda*, 304.

²⁷¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 01.07.2021, E. 2021/5012, K. 2021/6162, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 15.09.2022.

²⁷² Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 160. Görkemli ise sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ancak bilerek işlenebileceğine vurgu yapmış, 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 306 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni dayanak göstermiştir. Görkemli, "Ceza Hukukundaki Sahtecilik", 431.

²⁷³ Bayar, "Vergi Kaçakçılığı", 154-156; Yıldız, "Belgede Sahtecilik", 544.

²⁷⁴ Taştan, *Açıklamalı İçtihatı*, 53.

²⁷⁵ Erhan Günay, *Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 16.

²⁷⁶ Recep Kahraman, "Belgede Sahtecilik Suçlarında İğfal Kabiliyeti", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 26/2 (2020): 792; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.01.2020, E. 2017/13099, K. 2020/486, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 16.09.2022.

düzenleme ve kullanma fiillerinde ise aldatma kabiliyetinin varlığı aranmamaktadır. Daha önce belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunda sahtecilikte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması suçun oluşumu için yeterli görüldüğünden ayrıca belgenin aldatıcı niteliğe sahip olmasına gerek bulunmamaktadır. Bu anlamda VUK'ta yer alan sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçuna neden olunması halinde fail veya faillere TCK hükümleri değil VUK hükümleri uygulanacaktır. Nitekim sahtecilikle ilgili vergi ve suçlara ilişkin düzenlemeleri içeren VUK hükümleri özel hüküm niteliğindedir. Ancak yargılama Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)'daki genel hükümler yoluyla işletilecektir.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinde suç tarihi, sahte belge düzenleme bakımından tek bir belge için belgenin düzenlendiği gün, birden fazla belgenin var olması halinde teselsülü sonlandıran son belgenin düzenlendiği gün iken; sahte belge kullanma fiili açısından ise mükellefiyetin türü, vergilendirme dönemi ve son beyanname verme gününe göre suç tarihi tespit edilmektedir²⁷⁷.

1.3.1.2.10. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşma Olmadığı Halde Belge Basmak veya Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde belge basmak veya anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak fiili, VUK m. 359/c'de düzenlenmiştir. Anlaşmasız belge basmak ve kullanmak fiillerine ilk olarak 4008 sayılı Kanun²⁷⁸ ile vergi mevzuatında yer verilmiştir. “Kaçakçılığa teşebbüs suçu”nun unsuru olarak yer alan bu fiiller, 4369 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik fiillerinden biri haline gelmiş, 5728 sayılı Kanun'un²⁷⁹ 276. maddesi neticesinde de VUK'ta yer aldığı mevcut yerine dahil edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde belge basılması veya bu belgelerin kullanılması, kanunda seçimlik olarak sunulmuştur. Başka bir deyişle bu fiillerden herhangi birinin işlenmesi halinde vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmektedir.

²⁷⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30.05.2013, E. 2012/20814, K. 2013/9008, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.10.2013, E. 2012/8285, K. 2013/15315, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28.05.2013, E. 2012/22396, K. 2013/8767, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.10.2013, E. 2012/15479, K. 2013/15775; Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 337-338.

²⁷⁸ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷⁹ 23.01.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı kişilerce basılacak belgelerin neler olduğu VUK mük. m. 257 çerçevesinde ele alınmaktadır. Nitekim VUK mük. m. 257 kapsamında hazırlanmış olan “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik”²⁸⁰ m. 3/b’de bu belgeler sıralanmıştır. Ayrıca 211 seri no’lu VUK GT²⁸¹ ile “irsaliyeli fatura”lar için de anlaşmalı matbaalarca basılma zorunluluğu getirilmiştir²⁸².

Yukarıda bahsedilen yönetmelik uyarınca ilgili belgelerin basım ve dağıtımı, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak olan anlaşma ile yapılacaktır. Defterler fiilin kapsamı dışında olup, belgelerde vergi ziyanının olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır²⁸³. Anlaşmanın olmadığı, anlaşmanın sona erdiği veya feshedildiği hallerde belge basımı gerçekleşmişse vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmektedir²⁸⁴. Belgelerin basımı esasen bir tür sahte belge düzenleme olmasına rağmen kanun koyucu bu konuyu belge basma olarak değerlendirmiştir²⁸⁵. Belgenin basımı sırasında anlaşmanın mevcut olmaması, fiilin varlığı için yeterli olmakta, belgenin basılması akabinde imzalanan bir anlaşma veya basımla ilgili vergi idaresinden onay alınması vergi kaçakçılığı suçuna engel olmamaktadır²⁸⁶. Bu anlamda fiilin varlığından bahsedebilmek için basım faaliyetinin ortada bakanlıkla yapılan bir anlaşmanın herhangi bir sebeple olmadığı esnada yapılması gerekmektedir. Basım faaliyeti esasen matbaalarca basılmakla birlikte bir zorunluluk teşkil etmemektedir. Nitekim ilgili belgelerin fotokopi, tarayıcı, bilgisayar gibi herhangi bir yolla basılması, suçun oluşumu için yeterli görülmektedir²⁸⁷. Basma fiilinin esasını anlaşma olmadan belge basılması oluşturduğundan yönetmelik hükümlerine uygun olmayan basımlar vergi kaçakçılığı suçuna neden olmamaktadır²⁸⁸.

²⁸⁰ 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸¹ 12.09.1991 tarih ve 20989 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸² Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 122.

²⁸³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 459.

²⁸⁴ Ertek, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 70.

²⁸⁵ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 90.

²⁸⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 214.

²⁸⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 459; Özcan, *Vergi Suçları*, 214; Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 158; Oslu, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, 67. Aslanpınar ise basma fiilinin fotokopi veya kopyalama anlamına gelmediğini, kanun maddesini geniş yorumlayarak belgelerin farklı şekillerde elde edilmesinin basma anlamına gelmeyeceğini ifade etmiştir. Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 121.

²⁸⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 215.

Anlaşma olmadığı halde basılan belgelerin kullanılması fiili, VUK m. 359/c’de belge basmak fiili ile birlikte seçimlik olarak yer almaktadır. Kanun metninde belgenin bilerek kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu anlamda belgenin bilmeden kullanılması halinde vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmemektedir. Suçun tipikliği anlamında iki tamamlayıcı unsura değinilmiştir. Birincisi, belgenin anlaşma olmayan matbaaca basılması; ikincisi ise anlaşmasız basılan belgelerin bilerek kullanılmasıdır. Bu anlamda bu iki şartın suçun tipikliği noktasında bulunması zorunludur²⁸⁹. Belgenin kullanılmasından kasıt, belgenin vergi dairesine verilen beyannamede yer bulmasıdır²⁹⁰. Vergi dışı bir hususta belgenin kullanılması vergi kaçakçılığı suçuna neden olmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde belge basmak veya anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak fiilinin suç tarihi; basmak fiili açısından belgelerin ele geçirildiği tarih, kullanmak fiili açısından mükellefiyetin türü, vergilendirme dönemi ve son beyanname verme gününe göre tayin edilmektedir²⁹¹.

2021 yılına kadar üç bentte yer alan fiiller vergi kaçakçılığı suçuna neden olurken, 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.4 ile VUK m.359’a eklenen 4 bendi ile yeni fiiller ihdas edilmiştir. VUK m. 359/ç’de yer alan fiiller aynı yaptırıma tabi olmakla birlikte daha önce değerlendirilen fiillerde olduğu gibi seçimlik olarak kanun hükmünde yer almaktadır. Ömercioğlu’nun dört başlık altında değerlendirdiği fiiller²⁹², bu çalışmada da aynı kapsam altında ele alınacaktır. İlgili düzenleme ile birlikte ÖKC’lere yapılan kanun dışı müdahaleler ile vergi kaçırılması fiillerinin kanuni kapsama alınması ve önlenmesi, bu kapsamda ilgili hukuka aykırılık teşkil eden fiillerin cezalandırılması amaçlanmıştır²⁹³. İlaveten yapılan düzenlemenin genel gerekçesinde kaçak olarak temin edilen akaryakıtın gizlenmesi ile akaryakıttan

²⁸⁹ Acar, “Yargıtay Kararları Kapsamında”, 685.

²⁹⁰ Babayiğit Aksu, “Yargı Kararları Işığında”, 77.

²⁹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.09.2013, E. 2012/4822, K. 2013/12500; Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında”, 338.

²⁹² Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 176-181.

²⁹³ Şen Özel, “Vergi Ziyai Kabahati”, 52. ÖKC’lere yapılan yasadışı müdahalelere ilişkin örnek için bkz. Habertürk, “Devleti 15 Milyar TL Zarara Uğrattılar! “Silici” Operasyonu!”, 16 Ocak 2021, (Erişim Tarihi 18.04.2023, <https://www.haberturk.com/tarihi-operasyon-son-dakika-devleti-15-milyar-tl-zarara-ugrattilar-silici-operasyonu-2939407>).

kaynaklı vergilerin ziyaa uğratılması nedeniyle ilgili fiiller suç kapsamında değerlendirilmiştir²⁹⁴.

1.3.1.2.11. Ödeme Kaydedici Cihaz Mührünün Kaldırılması, Donanım veya Yazılımının Değiştirilmesi

Bu kapsamda ilgili bentte seçimlik olarak yer alan ilk hareket ÖKC mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesidir. 3100 sayılı kanun mük. m. 8’de ÖKC’nin satışa sunulmadan önce Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın özel mührü ile mühürleneceği, m.9’da ise üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşlar tarafından kurulan servislerde bakım-onarım işlerini gerçekleştirecek olan teknik elemanlara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından özel mühür verileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda ilgili kanunda mühür verilecek kişiler belirtilmiş, bu kişiler dışında ÖKC’lerin mühürlenmesinin önüne geçilmiştir. Bu nedenle yetkisi olmayan kişilerce mührün kaldırılması, donanım veya yazılımın değiştirilmesi halinde VUK m.359/ç hükmünün ihlal edilmesi söz konusu olmaktadır²⁹⁵. İlgili hükümden önce verilen bir kararda ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması fiili TCK m. 203’te düzenlenmiş olan “mühür bozma” suçu açısından ele alınmış, ÖKC’lerde bulunan mührün TCK’da yer alan suçla bir bağlantısının bulunmaması ve fiillerin birbirinden farklı olması itibarıyla söz konusu eylemin mühür bozma suçunu oluşturmayaacağı ifade edilmiştir²⁹⁶.

1.3.1.2.12. Ödeme Kaydedici Cihaza veya Sistemlerine Müdahale Etmek Suretiyle Gerçekleştirilen Satışlara Ait Bilgilerin Kayıt Altına Alınmasını Engellemek

VUK m.359/ç’de yer alan ikinci seçimlik hareket, ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemektir. İlgili sistemler olarak belirttiğimiz husus; madde hükmünde “*ödeme kaydedici cihazın hafıza birimleri, elektronik devre elemanları, harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemi, kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri ile ilgili diğer sistemler*” olarak açıklanmıştır. Burada ÖKC ve ilgili sistemlerine bakım, onarım, güncelleme gibi kanunda yer verilen

²⁹⁴ Söz konusu gerekçe için bkz. “7318 Sayılı Kanun Teklifi Metni”, (Erişim Tarihi 18.04.2023), <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3572.pdf>.

²⁹⁵ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 177.

²⁹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23.02.2021, E. 2017/3967, K. 2021/1763, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 18.04.2023.

müdahaleler dışında fiziksel veya bilişim yoluyla yapılan müdahalelerin vergi kaçakçılığı suçuna neden olacağı ifade edilmektedir. Yapılacak olan müdahale cihazın fiziksel özelliklerini bozacak nitelikte olabileceği gibi yazılım sistemini de etkileyen bir hareketle olabileceği için serbest hareketli olduğu belirtilmiştir²⁹⁷.

Fiilin varlığından bahsedebilmek için sadece ÖKC'ye yönelik yapılacak müdahale yeterli olmamakta, ayrıca yapılan müdahale neticesinde gerçekleştirilen satışlara ait mali bilgi veya belgelerin kayıt altına alınmamış olması gerekmektedir. Mali bilgi veya belgeler, daha önce ilgili bölümde açıklaması yapılan VUK kapsamında sayılan belgeleri ihtiva etmektedir. Bu anlamda yapılan müdahale ÖKC'nin kayıt özelliğine zarar vermediği sürece suç oluşmamakta ancak kayıt özelliğinde meydana gelen zararın mutlaka ÖKC'ye yönelik fiziksel veya yazılım sistemine yönelik müdahaleden kaynaklanması icap etmektedir²⁹⁸. İşlenen fiil ile satışların kaydının engellenmemesine rağmen ÖKC'ye ilişkin donanım veya yazılımın değiştirilmesi halinde bu fiilden dolayı failin sorumlu tutulması söz konusu olmaktadır.

1.3.1.2.13. Ödeme Kaydedici Cihazda Kaydedilen Bilgilerin Değiştirilmesi veya Silinmesi

VUK m. 359/ç'de yer verilen üçüncü seçimli fiil, ÖKC'de kaydedilen bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesidir. Söz konusu maddede yer alan kayıtlar elektronik kayıt olarak adlandırılmakta olup²⁹⁹ VUK mük. m. 242'de "*elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öge*" şeklinde tanımlanmıştır. Günlük kapanış raporlarıyla mali değer taşıyan satış işlemlerinin kaydedildiği elektronik kayıtlarda değişiklik yapılması veya bu bilgilerin silinmesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan bahsetmek gerekecektir³⁰⁰. Bu kayıtlarda yer alan bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi işlemi herkes tarafından işlenebilir nitelikte olup, ilgili kanun hükmünde yer alan "*yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın*" ibaresi bu hususa işaret etmektedir.

²⁹⁷ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 178.

²⁹⁸ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 179.

²⁹⁹ Batı, *Vergi Hukuku*, 333.

³⁰⁰ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 179.

1.3.1.2.14. Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Bilgi, Belge veya Verilerin Gerçeğe Aykırı İletilmesi veya İletilmesinin Önlenmesi

VUK m. 359/ç’de yer alan dördüncü ve son seçimlik fiil, elektronik ortamda iletilmesi gereken bilgi, belge veya verilerin gerçeğe aykırı iletilmesi veya iletilmesinin önlenmesidir. VUK mük. m. 242’de elektronik belge ve kayıtların iletilmesine ilişkin usul ve esasları belirleyici olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. 483 sıra no’lu VUK Genel Tebliği m. 4’te günlük kapanış raporlarına ait bilgilerin elektronik bildirim sistemleri üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı’na (GİB) bildirilmesi belirtilmiş, bu bilgilerin eksik iletilmesi veya hiç iletilmemesi halinde aynı tebliğ m. 13’e göre özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmiştir. VUK m. 359/ç hükmünce de bildirilmesi gereken bilgi, belge ve verilerin iletilmemesi veya gerçek dışı bilgiler içerecek şekilde iletilmesi halinde suçun oluştuğu varsayılmaktadır. Bu bilgi, belge ve veriler elektronik ortamda iletilmesi gereken belgeler olup söz konusu belgelerin gerçeğe aykırı veya hiç iletilmemesi halinde söz konusu suçun oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda veri aktarımına mâni olan her türlü hareketle suçun işlenmesi mümkündür³⁰¹. Bu fiillerin işlenmesi noktasında faile ilişkin özel bir ifade bulunmaması itibarıyla mükellef veya yetkili kişi dışında başka bir kişinin de söz konusu fiili işlemesi ihtimal dahilindedir.

1.3.1.2.15. Vergi Güvenliğini Sağlamak Amacıyla Kullanılmasına Zorunluluk Getirilen Özel Etiket ve İşaretlerle Ürünlerin Etiketlenmesi veya İşaretlenmesi ve Etiketlenen veya İşaretlenen Ürün Bilgilerinin Kurulan Veri Merkezine Aktarılmasını Sağlayan Sisteme Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Belge, Bilgi veya Verilerin İletilmesinin Önlenmesi veya Bunların Gerçeğe Uygun Olmayan Şekilde İletilmesi

Son olarak 7423 sayılı “Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”³⁰² ile VUK m. 359’a eklenen d bendinde;

3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca

³⁰¹ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 181.

³⁰² 10.12.2022 tarih ve 32039 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

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 ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

hükmüne yer verilmiş olup bu çerçevede vergi güvenliğinin sağlanması maksadıyla kullanılan özel etiket ve işaretlerin veri merkezine aktarılmasına vesile olan sisteme yönelik fiziksel veya bilişim yoluyla müdahaleler ile bakanlığa iletilmesi gereken bilgi, belge veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya içeriğinin gerçeği yansıtmayacak şekilde değiştirilerek iletilmesi halinde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olacağı kabul edilmektedir.

1.3.1.3. Fail

Bir suçun değerlendirilmesinde hareket unsurunun kaynağı olan kişinin varlığı da önem taşımaktadır. Fail olarak nitelendirilen bu unsur, suçun işlenmesi için gerekli olan bir unsurdur. Failliğin tanımı, TCK m. 37/1’de yer almaktadır. Bu çerçevede suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak adlandırılacaktır. Nitekim fail kavramının kökü fiilden gelmekte, fiili işleyen kişiye de fail adı verilmektedir³⁰³. Failin suçun niteliğiyle olan bağlantısının saptanmasıyla fiilin uygun olduğu kanuni tip belirlenmekte, böylece faille fiil arasında bağ kurularak failin fiile kazandırdığı özellikler tespit edilmektedir³⁰⁴.

Suç işleyen kişi olarak fail sadece gerçek kişi olabilir. Nitekim belli bir amaç doğrultusunda irade göstermek suretiyle hareket etme yeteneği sadece insanlara ait bir özelliktir³⁰⁵. Bu anlamda hayvanlar, tüzel kişiler veya hayatta olmayan gerçek kişiler

³⁰³ Hakeri, *Genel Hükümler*, 118.

³⁰⁴ Gül Toker, “Kasten Yaralama Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2013), 9.

³⁰⁵ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökcen ve Ahmet Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2009), 289; Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 114; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 521; Ali Rıza Töngür ve Ekrem Çetintürk, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2020), 122.

suçun faili olarak değerlendirme altına alınamazlar³⁰⁶. Buna mukabil bazı suçların gerçekleşebilmesi için özel niteliklere sahip kişilerin varlığı aranmaktadır. Belli özelliklere sahip kişiler olmadığı müddetçe bu suçlardan bahsetmek mümkün olmamaktadır. İşte kanuni tanımda belli özelliğe haiz olan kişilerin suçun faili olabildiği suçlar özgü suçlar olarak isimlendirilmektedir³⁰⁷. İlgili suçlarda failin yaşı, cinsiyeti, evli olması veya kamu görevlisi olması gibi objektif ve özel sıfatların varlığı kıstas olarak ele alınmaktadır³⁰⁸. Örneğin TCK m. 257’de yer alan görevi kötüye kullanma suçunda suçun oluşabilmesi için failin kamu görevlisi niteliğine haiz olması gerekmektedir. Nitekim kamu görevlisi sıfatını taşıyan fail, görevi itibariyle kamu hukuku yükümlülüğü altına girmekte, bu itibarla toplumdaki güven ve inancı sarsacak davranışlarda bulunmaması icap etmektedir³⁰⁹. Özgü suçlar kendi içinde sadece özel faillik niteliğine sahip olanlar tarafından işlenebilen gerçek özgü suçlar ve herkesçe işlenebilmekle birlikte nitelikli hali sadece belli vasıfları taşıyan kişilerce işlenen görünüşte özgü suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır³¹⁰. İştirak başlığı altında ayrıca değerlendirilecek olan bu husus hakkında bir konuyu belirtmek gerekir ki; TCK m. 40/2 uyarınca sadece özel faillik özelliğine sahip olan kişi veya kişiler fail olabilir. Diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak suça dahil olabilirler.

Vergi kaçakçılığı suçu, fail bakımından ekseriyetle suçun herkes tarafından işlenebildiği genel suç kategorisinde yer almaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili hükümlerde fail bakımından herhangi bir sınırlama olmaması nedeniyle suçun herkes tarafından işlenebilen genel suçlardan olduğu kabul edilmektedir³¹¹. Ancak burada Özen’in fail noktasında belirttiği hususa dikkat çekmek gerekmektedir. VUK m. 8 hükmü çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçunun faili ile ilgili açıkça bir düzenleme yer almasa bile suçla ilgili değerlendirmelerde vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun muhatap olarak ele alınmasına yönelik noktalara temas edilmektedir. Biz de bu anlamda vergi kaçakçılığı

³⁰⁶ Hakeri, *Genel Hükümler*, 118; Koca ve Üzülmaz, *Genel Hükümler*, 114; Özgenç, *Genel Hükümler*, 213; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 522.

³⁰⁷ Özgenç, *Genel Hükümler*, 212; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 213; Koca ve Üzülmaz, *Genel Hükümler*, 115; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 533; Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 123.

³⁰⁸ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 123; Hakeri, *Genel Hükümler*, 121.

³⁰⁹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 212.

³¹⁰ Özgenç, *Genel Hükümler*, 212; Koca ve Üzülmaz, *Genel Hükümler*, 115; Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 124.

³¹¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 121; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 89; Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 368.

suçunun ekseriyetle genel suçlardan olduğunu ifade etmekle birlikte bazı fiiller açısından özgü suçun varlığının da kabul edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Burada esas olan fiillerin gerçekleşmesi noktasında özel gereksinimlerin varlığıdır. Örneğin vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri teker teker incelendiğinde genel olarak ilgili fiilleri mükellef veya sorumlu dışında üçüncü kişilerin de işleyebilmesi mümkün iken örneğin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili, fikri sahtecilik kapsamında yer aldığından bu sahtecilik sadece mükellef veya sorumlu tarafından işlenebilmekte³¹² veya sahte belge kullanma fiili, belgenin kullanılması için yetkiye sahip olması gerekliliği itibariyle özgü suç olarak değerlendirilmektedir³¹³.

Vergi kaçakçılığı suçunda fail, gerçek kişi mükellefler ile tüzel kişi mükelleflerin faaliyetleri çerçevesinde iki başlık altında açıklanmaya çalışılacaktır. Nitekim tüzel kişiler fail olarak değerlendirilmeseler bile tüzel kişi kapsamında faaliyette bulunanlar açısından sorumluluğun meydana gelmesi muhakkaktır.

1.3.1.3.1. Gerçek Kişi Mükelleflerin Faaliyetleri Kapsamında Fail

Vergi kaçakçılığı suçu açısından fail, VUK m. 359’da yer alan fiilleri işleyen kişidir. Daha önce belirtildiği üzere tüzel kişilerin fail olamamasına rağmen tüzel kişi faaliyetinde yer alan kişilerin fail olarak sorumlu tutulması icap etmektedir. Nitekim tüzel kişi faaliyetleri çerçevesinde bu konuya değinilecektir. Gerçek kişi mükellefler bakımından failin belirlenmesi zor olmamakla birlikte bazı özel durumların açıklanmasında fayda görülmektedir.

İlk olarak küçük ve kısıtlıların failliği durumu irdelenecektir. VUK m.9’da vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyetin şart olmadığı ifade edilmekte, VUK m. 10’a göre “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” şeklinde hükme bağlanmaktadır. VUK m. 332’de ise “*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya*

³¹² Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 32.

³¹³ Ünal, “Vergi Usul Kanununun”, 1273.

kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır". Bu hükümler gereğince küçük ve kısıtlıların vergi kanunlarına tabi işlemleri kanuni temsilcileri tarafından görülecek, küçük ve kısıtlı adına hareket eden veli, vasi veya kayyım adı altında kanuni temsilcinin işleyeceği vergi suçlarından kanuni temsilci sorumlu tutulacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki bu düzenleme kanuni temsilcinin fiili çerçevesinde geçerli olup küçük ve kısıtlı olanların kendi işledikleri vergi kaçakçılığı suçları için geçerli olmamaktadır³¹⁴. Nitekim Anayasa m. 38/6'da yer alan ceza sorumluluğunun şahsiliği hükmü bu durumun gerekçesini oluşturmaktadır.

İkinci olarak mirasçılarının failliği hususu yer almaktadır. Vergi hukuku bağlamında mirasçılarının sorumluluğu VUK m. 12'de belirtilmiş, buna göre "*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar*". Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince miras bırakanın işlediği vergi kaçakçılığı suçu bakımından mirasçılarının cezai sorumluluğunun olmayacağı mutlak olmakla birlikte ayrıca miras bırakanın düzenlediği, vergi kaçakçılığı suçunun delili niteliğinde bazı defter, kayıt ve belgelerden sonradan haberdar olması halinde bu belgelerle ilgili bildirim yükümlülüğü altında da bulunmamaktadır³¹⁵. Mirası reddetmiş olan mirasçı bakımından ise miras bırakanın vergi borçları ile vergi suçuna ilişkin sorumluluğu söz konusu olmamaktadır³¹⁶.

Üçüncü olarak gerçek kişi mükelleflerin işyerindeki faaliyetleri kapsamında vergiye dair sorumluluklarını yetkili kişilere devretmesi ile işyerinde çalışanların vergi kanunlarına aykırı fiilleri ile ilgili durumun değerlendirilmesi gerekmektedir. İşyerinde çalışan kişiler, vergi kanunlarına aykırı hareketi neticesinde vergi kaçakçılığı suçuna neden olması halinde cezaların şahsiliği ilkesi gereğince sorumlu olmaktadır. Burada önemli olan husus fiilin vergi mükellefi olan gerçek kişinin bilgisi dışında gerçekleşmiş olmasıdır. Aksi durumda gerçek kişi mükellef sorumlu tutulacaktır³¹⁷. Mükellefin çalıştığı yeminli mali

³¹⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 124; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 91; Arslan, "Vergi Kaçakçılığı Suçu", 24; Babayiğit Aksu, "Yargı Kararları Işığında", 85.

³¹⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 124.

³¹⁶ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 91.

³¹⁷ Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", 94.

müşavir, mali müşavir ve muhasebecilerin fail olarak nitelendirilmesi de söz konusu olmakta, VUK mük. m. 227’de yer alan yetkiler doğrultusunda vergi, ceza ve gecikme faizi ortaya çıkması halinde mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır³¹⁸. Gerçek kişi mükelleflerin faaliyetlerinden kaynaklanan yetki ve sorumluluklarını vekil aracılığıyla yürütmesi halinde, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili sorumluluk yetkiyi devralan vekilin üstündedir. Önemli olan yetki devrinin geçerli bir vekaletnameyle olması ve suça neden olan fiili kapsayacak derecede olmasıdır³¹⁹.

Dördüncü ve son olarak adi ortaklıklarda vergi kaçakçılığı suçunun faili meselesine kısaca değinmek gerekmektedir. Adi ortaklık, herkesin payları nispetinde kazanca dahil olduğu, her bir ortağın temsil ve irade yetkisinin bulunduğu, vergi suçu nedeniyle ayrı ayrı sorumlu olduğu ancak ortaklar arasında suça ilişkin konuda bir temsilci belirlenmişse o kişinin sorumlu olduğu bir ortaklık halidir. Bu anlamda adi ortaklıkta ortakların her işten birlikte sorumlu olması halinde ortaklar ayrı ayrı fail olarak kabul edilmektedir³²⁰. Ancak vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiil, bir veya birkaç ortağın sorumluluğu altında ise suçun oluşumunda payı olan ortaklar sorumlu olacaktır³²¹.

1.3.1.3.2. Tüzel Kişi Mükelleflerin Faaliyetleri Kapsamında Fail

Tüzel kişi, Medeni Kanun (MK) m. 47’de düzenlenmiştir. İlgili madde hükmünce “*Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Amacı hukuka veya ahlâka aykırı olan kişi ve mal toplulukları tüzel kişilik kazanamaz*”. Tüzel kişiler, vergi kaçakçılığı suçu açısından suçun faili olabilmesi noktasında VUK’ta özel bir düzenlemeye tabi tutulmadığından ve TCK m. 20’ye göre sadece gerçek kişiler fail olabildiğinden, suçun faili olarak değerlendirme altına alınmamaktadır³²². Bu nedenle tüzel kişi mükelleflerin faaliyetleri kapsamında

³¹⁸Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 21.10.2015, E. 2015/8755, K. 2015/5932, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 25.09.2022.

³¹⁹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 91.

³²⁰ Taştan, *Açıklamalı İçtihatı*, 90.

³²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04.10.2001, E. 2001/8652, K. 2001/9034, Yetik, “Vergi Ceza Hukukunda”, 50.

³²² Fransa ve Lüksemburg gibi ülkelerde tüzel kişinin cezai sorumluluğu kabul edildiği için vergi kaçakçılığı suçları bakımından da fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Özcan, *Vergi Suçları*, 126; Taştan, *Açıklamalı İçtihatı*, 91.

oluşabilecek vergi kaçakçılığı suçunda failin belirlenmesi için gerçek kişinin tespit edilmesi gerekmektedir.

VUK m. 333'te tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme ile birlikte tüzel kişiliğin bünyesinde vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişi, suçun faili olarak addedilecektir. Nitekim bu durum daha önce değindiğimiz cezaların şahsiliği ilkesiyle de uyum teşkil etmektedir³²³. Tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçunun faili, tüzel kişileri temsil eden gerçek kişilerdir³²⁴. Bu kişiler ise VUK m. 10'da belirtilen, tüzel kişilere ilişkin ödevleri yerine getiren kanuni temsilcilerdir. Ancak burada önemli bir ayrıntının belirtilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi bağlamında suçun faili, tüzel kişiyi temsile yetkili tüm kanuni temsilciler değil, suçun meydana gelmesinde etkili olan ve ayrıntılarına hâkim olan kanuni temsilciler olmaktadır³²⁵. Örneğin sahte belge düzenleme fiili bakımından bir şirketin dört temsilcisinden biri üretimden, biri teknik işlerden, biri personelden, biri de alım satımdan sorumlu ise alım satımla sorumlu temsilcinin suçun faili olarak sorumlu tutulması kanunun amacı ve hakkaniyet ölçüsünde uygun olacaktır³²⁶. Bunun yanında kanuni temsilcinin suç tarihi sırasında temsil yetkisine sahip olması da gerekmektedir. Bu bakımdan ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde gerekli araştırmalar yapılmalı, gerekli kurumlardan bilgi talep edilmeli, yetki ve görev dağılımının yapılıp yapılmadığı veya nasıl yapıldığı ile ilgili hususlar belirlenmelidir³²⁷.

Tüzel kişinin faaliyetlerini temsil açısından sadece kanuni temsilci ile sınırlı tutulmamış, noter tarafından düzenlenmiş geçerli vekaletname yoluyla başka kişilerin yetkili olması da mümkün kılınmıştır³²⁸. Bu kapsamda yetki devri yapılan kişinin vergi kaçakçılığı suçuna neden olması halinde suçun faili olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun

³²³ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 93; Ufuk Gencel, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7/3 (2014): 83; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.09.2001, E. 2001/5007, K. 2001/8710, Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", 98.

³²⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 416.

³²⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 128; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 417; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 124; Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 25.01.1991, E. 1990/4303, K. 1991/238, Rüzgar, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail", 99.

³²⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 417.

³²⁷ Elif Görgü, "Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail" (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2018), 71.

³²⁸ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 93. Özcan ise yetkili kılınan kişi, yetkilerini fiilen kullanamaması halinde bu yetkilendirmenin bir anlam ifade etmediğini; suç teşkil eden eylemleri bilen kanuni temsilcinin sorumluluğunun devam edeceğini belirtmektedir. Özcan, *Vergi Suçları*, 130.

yanı sıra tüzel kişiliğin bünyesinde çalışan mali müşavir, muhasebeci veya ilgili diğer personeller gibi vergisel işlemlerde etkin olan kişilerin vergi kaçakçılığı suçunun faili olması da mümkündür. Nitekim işyerinde yer alan bu kişilerin kanuni temsilci veya yetkilendirilen kişilerin onayı olmaksızın kişisel menfaat veya kin ve garez duyguları doğrultusunda vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermeleri halinde suçtan sorumlu tutulması icap etmektedir³²⁹. Kanuni temsilci veya yetkilendirilen kişilerin bilgisi dışında olduğunun belirlenmesi, temsilci veya yetkilendirilen kişinin sorumlu tutulmaması için önemli olup, bu noktada tüzel kişinin faaliyet alanı, örgütlenme biçimi, personel sayısı, görev dağılımı, mali durumu gibi unsurların değerlendirilmesi gerekmektedir³³⁰.

1.3.1.4. Mağdur

Mağdur, suçun oluşumunda var olan unsurlardan birisidir. Fail, işlediği fiille suça neden olurken karşısında bir veya birkaç kişiye hatta topluma karşı haksızlığa zemin hazırlamaktadır. Bu anlamda her suçun faili olması gibi mağdurunun da olması kaçınılmazdır³³¹. Mağdur kavramı öğretide farklı tanımlamalarla açıklanmaya çalışılmış; Özgenç, “*kadre, haksızlığa uğramış kişi*”³³², Hakeri, “*suçun zarar verdiği değer sahibi, suçun maddi konusunun ait olduğu kişi*”³³³, Özbek-Doğan-Bacaksız, “*suçla korunmak istenen hukuki yararın sahibi gerçek kişi*”³³⁴, Töngür ve Çetintürk, “*suçun konusunun ait olduğu veya suçla korunan hukuki değer sahibi gerçek kişi*”³³⁵, Koca ve Üzülmöz, “*işlenen fiil nedeniyle haksızlığa uğrayan, kendisine karşı suç işlenen kimse*”³³⁶, Demirbaş ise “*belirli bir suç ile zarara uğratılan, hak ve menfaatin sahibi olan kişi*”³³⁷ olarak mağduru tanımlamıştır. Bu tanımlardan hareketle mağdur, bir suçun işlenmesi sonucu suçla korunan hukuki değeri zarar görmüş, haksızlığa uğramış kişi olarak nitelendirilebilir.

³²⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 130.

³³⁰ Darbaş, “Güncel Gelişmeler Işığında”, 30-31.

³³¹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 125; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 116.

³³² Özgenç, *Genel Hükümler*, 223.

³³³ Hakeri, *Genel Hükümler*, 122.

³³⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 213.

³³⁵ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 125.

³³⁶ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 116.

³³⁷ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 593.

Suçun mağduru kavramının dışında suçtan zarar gören kavramının da kısaca açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Nitekim çoğu suçta mağdur ile suçtan zarar gören aynı kişi olmakla birlikte bazı durumlarda farklı kişiler olabilmektedir³³⁸. Mağdur, bir suçun işlenmesi nedeniyle zarar gören kişi iken suçtan zarar gören her zaman suçun işlenmesi itibariyle mağdur olmamaktadır³³⁹. Örneğin malvarlığına karşı suçlarda suçun mağduru ile suçtan zarar gören aynı kişi özelinde birleşmekte iken, insan öldürme suçunda suçun mağduru ölen kişi, suçtan zarar gören ise ölen kişinin yakınları olmaktadır³⁴⁰. Tüzel kişinin suçun mağduru olması ile ilgili öğretide tartışmalar olmakla birlikte³⁴¹ suçun mağduruna yönelik yapılan tanımlar ve ceza sisteminin anlayışı bakımından sadece gerçek kişiler olabilmektedir. Bu anlamda tüzel kişilerin suçun mağduru olması mümkün olmamakla birlikte suçtan zarar gören sıfatıyla değerlendirilmektedir³⁴².

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi suçları kapsamında yer alması itibariyle ekonomik suçlar kategorisinde yer almaktadır³⁴³. Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçu esasen hazineye karşı başka bir deyişle devlete karşı işlenmektedir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunun mağdurunun öğretide devlet olarak yer aldığı ifade edilmiştir³⁴⁴. Devletin mağdur olması yanında yerel yönetimlerin de mağdur olabileceğine dair görüşler yer alsa da vergilendirme yetkisinin esasen devletin elinde olması başka bir deyişle yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisini sadece devletten alabilmesi nedeniyle bu görüşte isabet bulunmamaktadır³⁴⁵. Yerel yönetimler aldığı yetki çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçunun yarattığı gelir kaybı itibariyle suçtan zarar gören olarak değerlendirilebilmektedir³⁴⁶.

³³⁸ Hakeri, *Genel Hükümler*, 122.

³³⁹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 223; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 19.02.2013, E. 2012/6-1490, K. 2013/59, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 27.09.2022.

³⁴⁰ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 593; Ayrıca CMK’da mağdur ve suçtan zarar gören kavramları arasındaki sınırın belirsizleştiğine dair düzenlemelerin varlığına dikkat çekilmiş, bu kavramların belli bir anlayış doğrultusunda kullanılmadığı ifade edilmiştir. Tuğrul Katoğlu, “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61/2 (2012): 662.

³⁴¹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 116-117; Hafizoğulları ve Özen, *Genel Hükümler*, 234; Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 125; Özgenç, *Genel Hükümler*, 224.

³⁴² Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 117; Özgenç, *Genel Hükümler*, 224

³⁴³ Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 4.

³⁴⁴ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 175; Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 175; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 33; Geçer, *Vergi Usul Kanunu’nda*, 280.

³⁴⁵ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 94.

³⁴⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 133.

Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru olarak devletin gösterilmesi kanaatimizce doğru değildir. Nitekim bireyin haklara sahip olduğu modern hukuk anlayışı bakımından devletin mağdur olarak kabul edilmesi doğru değildir³⁴⁷. Korunan hukuki değerin suçun mağdurunu belirlemesinde etkili olduğu noktasında vergi kaçakçılığı suçu açısından suçun mağduru, beyan temelli vergi sisteminde ciddi bir öneme sahip defter, kayıt ve belgelere karşı güven besleyen toplumu oluşturan tüm kişilerdir³⁴⁸. Esasen vergi kaçakçılığı suçu karşısında korunmak istenen toplumsal güven ve kamusal düzen, suçun mağdurunun belirlenmesinde temel dayanak noktasını oluşturmaktadır.

1.3.1.5. Netice

Netice, suçun maddi unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Nitekim 5237 sayılı TCK sistemi ile tüm suçların neticesinin var olduğu ile ilgili düşünce terk edilmiş, “neticesi hareketten ayrı suç” veya “neticesi harekete bitişik suç” ayrımından vazgeçilmiştir³⁴⁹. Netice kavramıyla ilgili öğretide çeşitli tanımlamalar yapılmış; Hakeri neticeyi “*kendisine hukuken değer ve önem tanınan, yapılmak (icrai) veya engel olunmamak (ihmali) suretiyle oluşturulan hareketle meydana gelen dış alemdeki değişiklik*”³⁵⁰, Özbek-Doğan-Bacaksız “*hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik*”³⁵¹, Koca ve Üzülmmez “*hareketin dış dünyada suçun kanuni tarifinde unsur olarak yer alan değişiklik*”³⁵², Töngür ve Çetintürk “*icrai veya ihmali biçimde gerçekleşen hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik*”³⁵³, Demirbaş “*failin hareketi nedeniyle dış dünyada gerçekleşen değişiklik*”³⁵⁴, Özgenç ise “*icra edilen fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik*”³⁵⁵ olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlardan hareketle netice, failin icrai veya ihmali hareketiyle suçun kanuni tanımında yer alan değişikliği içerecek şekilde dış dünyada meydana gelen değişiklik olarak tanımlanabilir.

³⁴⁷ Ergür, “Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili”, 47.

³⁴⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 132; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 94; İskender Ekici, “Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2020), 250. Acar ve Ümit ise hem devletin hem de toplumun suçun mağduru olduğunu belirtmektedir. Acar, “Yargıtay Kararları Kapsamında”, 676; Ümit, “Defter, Kayıt ve Belgeleri”, 1269.

³⁴⁹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 190.

³⁵⁰ Hakeri, *Genel Hükümler*, 154.

³⁵¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 228.

³⁵² Koca ve Üzülmmez, *Genel Hükümler*, 129.

³⁵³ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 141.

³⁵⁴ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 256.

³⁵⁵ Özgenç, *Genel Hükümler*, 191.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacak olmakla birlikte vergi kaçakçılığı suçu genel olarak hareketin tamamlanması ile birlikte gerçekleşmekte olup çift defter tutmak ile ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek fiilleri bu durumun istisnasını oluşturmaktadır.

1.3.1.6. İlliyet (Nedensellik) Bağı

Bir kişinin yaptığı fiil, dış dünyada değişikliğe neden olabilmektedir. Yapılan hareketle dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında var olan bağlantı, suçun faile yüklenebilmesi açısından önem taşımaktadır. Bilhassa neticeli suçlarda suçun unsuru niteliği taşıyan bu bağ sayesinde fail, yaptığı hareketlerden sorumlu tutulmaktadır. Nitekim Anayasa m. 38’de ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi uyarınca kişilerin fiilleri ile meydana gelen neticeden sorumlu tutulması bu duruma bir işarettir.

Ceza hukukumuz açısından nedensellik bağına dair açık bir düzenleme olmadığı ifade edilmektedir³⁵⁶. Nitekim nedensellik bağı, özellikle neticeli suçlar açısından doğal bir kavram olup ayrıca kanuni düzenleme yoluyla ifade edilmesine gerek duyulmamaktadır³⁵⁷. Ancak yine de bazı suçlarda nedensellik bağının varlığıyla ilgili kavramlara yer verilmiş; örneğin TCK m. 85’te “ölümüne neden olan” veya TCK m. 87/4’te “ölüm meydana gelmişse” kelimeleriyle fiillere ilişkin nedensellik bağına vurgu yapılmıştır³⁵⁸.

Nedensellik bağı, neticeli suçlar açısından söz konusu olmaktadır. Neticenin işlenen fiil yoluyla gerçekleşmesi gerekmekte olup fiil ile netice arasında bir bağ bulunmuyorsa, başka bir deyişle netice fiilden meydana gelmemişse neticenin faile yüklenebilmesi mümkün olmamaktadır³⁵⁹. Sırf hareket suçları ise suç tipinin özelliği itibarıyla neticeli suçlardan ayrılmaktadır. Sırf hareket suçlarında failin sorumlu tutulabilmesi için hareketin varlığı yeterli olmakta, ayrıca neticenin gerçekleşmesi aranmamaktadır.

³⁵⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 234; Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 132.

³⁵⁷ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 132.

³⁵⁸ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 263.

³⁵⁹ Hakeri, *Genel Hükümler*, 169; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 263; Özgenç, *Genel Hükümler*, 192; Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 132.

Neticenin aranmadığı bu noktada fiil ile netice arasındaki nedensellik bağının bir önemi de bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda nedensellik bağının ele alınması noktasında, suçla ilgili fiillerin genelde sırf hareket suçu bağlamında değerlendirilmesi itibariyle bu fiiller bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasının lüzumu bulunmamaktadır. Zira fiil ile nedensellik bağı kurulması gereken bir netice bulunmamaktadır³⁶⁰. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu açısından neticenin önem taşıdığı iki fiil yönünden nedensellik bağının varlığı mümkündür. Bu fiiller, “çift defter tutmak” ve “ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek” fiilleridir.

Çift defter tutma fiili bakımından nedensellik bağı önem taşımakta, vergi matrahında meydana gelen azalmanın çift defter tutma fiili sonucu oluşması gerekmektedir³⁶¹. Bu bakımdan vergi matrahının azalması neticesi, defterlere kaydı zorunlu olan hesap ve işlemlerin kısmen veya tamamen başka defter, belge veya diğer ortamlara kaydedilmesine bağlı olmalıdır³⁶². Ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek fiili de fiilin suç sayılabilmesi için neticenin varlığını aradığından nedensellik bağını bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle cihaz veya ilgili sistemlere müdahalenin cezalandırılabilmesi için yapılan fiil ile satışlara ait bilgilerin kaydedilmesinin engellenmesi arasında nedensellik bağının bulunması gerekmektedir³⁶³.

1.3.2. Manevi Unsur

Suç sistematüğinde manevi unsur, suçun diğer bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir suçun oluşumunda sadece fiil gibi maddi unsurların varlığı yeterli olmamakta; aynı zamanda fiilin irade neticesinde ortaya çıkması gerekmektedir³⁶⁴. Bu bakımdan suçun

³⁶⁰ Ünal, “Vergi Usul Kanununun”, 1272.

³⁶¹ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 95.

³⁶² Darbaş, “Güncel Gelişmeler Işığında”, 54.

³⁶³ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, 182.

³⁶⁴ Antolosei, La volonta' nel reato, La rivista penale, Roma 1932, s. 233; ID. Manuela, PG., s. 319 vd; Bettiol, Diritto penale, s. 367; Maggiore, Diritto penale, I, s. 239 vd; ID, La volonta' nella teoria del reato omissivo, Scritti in memoria di P. Rossi, 1932'den akt. Hafizoğulları ve Özen, *Genel Hükümler*, 264.

manevi unsurundan kastedilen şeyi, kişi ile fiil arasındaki manevi bağ oluşturmaktadır³⁶⁵. Bu bağ kusurluluktan farklı olarak psişik bir bağ niteliğindedir³⁶⁶. Bu bağ oluşturulmadan işlenen davranışın fiil niteliğine sahip olması mümkün olmamakta, bu nedenle suçun varlığından söz edilememektedir³⁶⁷.

Manevi unsurun, kusurluluk kavramı ile aynı doğrultuda değerlendirilmemesi gerekmektedir. Kusurluluk kavramı suç teşkil eden fiili işleyen kişiye dair bir değerlendirme ölçütü olmakta, başka bir deyişle failin işlediği fiilden kusuru bulunmasa bile fiilin suç niteliği devam etmektedir³⁶⁸. Ancak manevi unsurun gerçekleşmemesi halinde suç olan haksızlığın varlığından bahsedilemeyecektir³⁶⁹. Bu bakımdan kusurluluk suçun işlenmesinden sonra varlığı araştırılan bir konu iken manevi unsur suçun oluşumu için var olması gereken zorunlu bir unsurdur³⁷⁰. Bu çalışma bağlamında vergi kaçakçılığı suçuna dair kusurluluk durumu ayrı bir başlık altında değerlendirilecektir.

Suçun manevi unsuru iki kavram çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu kavramlardan birincisi kasttır. Kast kavramının tanımı TCK m. 21/1’de yapılmıştır. Bu çerçevede kast, *“Suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”*. Öğretide ise *“failin ceza kanunundaki soyut tasvirinde, yani tipiklikte yer alan objektif unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirmek”*³⁷¹, *“kanunda öngörölmüş objektif suç unsurlarının somut olayda bilinmesi ve istenmesi”*³⁷², *“tipiklikte yer alan objektif unsurların fail tarafından bilinmesi ve istenmesi”*³⁷³ olarak ifade edilmiştir.

Kast kavramı iki unsur etrafında şekillenmektedir. Bu unsurlardan bilme, failin suçun kanuni tanımında bulunan unsurlar hakkında bilgiye sahip olmasını³⁷⁴; isteme ise bilinen hareketin veya neticenin iradi olarak istenmesini³⁷⁵ ifade etmektedir. Bu anlamda kasıtlı

³⁶⁵ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 146.

³⁶⁶ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 148.

³⁶⁷ Özgenç, *Genel Hükümler*, 231; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 146; Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 148.

³⁶⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 231.

³⁶⁹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 231.

³⁷⁰ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 148-149.

³⁷¹ Mahmut Gökpınar, “Ceza Sorumluluğunun Temeli: Kast”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 79 (2008): 201.

³⁷² Kayıhan İçel, “Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli ‘Kast’”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (2007): 62.

³⁷³ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 149.

³⁷⁴ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 156.

³⁷⁵ Gökpınar, “Ceza Sorumluluğunun”, 214.

bir hareketin varlığından bahsedebilmek için failin işlediği suç hakkında bilgiye sahip olması gerekliliğinin yanında suça dair hareketleri iradesini kullanmak suretiyle isteyerek gerçekleştirmesi de gerekmektedir. Kişinin işlediği fiili bilmesi ile birlikte isteme hali, kast ve taksirin ayrımının yapılmasına katkıda bulunduğu gibi kastın sınıflandırılmasına yardımcı olmaktadır³⁷⁶.

Suçun manevi unsuru çerçevesinde değerlendirilmesi gereken diğer kavram ise taksirdir. Taksir kavramı da kastta olduğu gibi TCK'da tanımlanmıştır. TCK m. 22/2'ye göre taksir, *“dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmemekle gerçekleştirilmesidir”*. Taksir kavramıyla ilgili öğretide ise *“bir kimsenin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle istemediği ve fakat öngörülebilir bir neticeyi gerçekleştirmesi”*³⁷⁷, *“öngörülebilir ve önlenabilir hukuka aykırı bir neticeyi öngörmek ve önlemek hususunda, gerekli dikkat ve özenin iradi olarak ihmal edilmesi”*³⁷⁸, *“istenen bir davranışın istenmeyen sonucundan sorumluluk”*³⁷⁹ tanımlamaları yapılmıştır.

Ceza hukuku açısından esas olan suçun kasten işlenmesidir. Nitekim ceza sistematığımız de bu görüş doğrultusunda şekillenmiş, TCK m. 22/1 hükmü gereğince taksirle işlenecek olan fiillerin sadece kanunda açık bir şekilde belirtildiği hallerde cezalandırılacağı ifade edilmektedir. Failin işlediği fiil suç tanımında yer almakla birlikte o suça dair taksirli hareketin cezalandırılması öngörülmemişse o vakit failin fiilinden sorumlu olması da mümkün olmamaktadır³⁸⁰. Taksirli harekette hareketin iradiliği söz konusu olmakta ancak kişiye atfedilen dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranış nedeniyle neticenin öngörülememesi ortaya çıkmaktadır³⁸¹. Bu noktada taksirli hareketin suça neden olması noktasında altı hususun varlığı belirtilmiş, bunlar; fiilin taksirle işlenmesi, dikkat ve özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, hareketin bilerek ve istenerek yapılması,

³⁷⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 260.

³⁷⁷ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 185.

³⁷⁸ Onur Yiğit, “Yargıtay Kararları Işığında Bilinçli Taksir Kavramı ve Unsurları”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2 (2013): 115.

³⁷⁹ Cengiz Topel Çiftcioğlu, “Türk Ceza Kanunu’nda Taksir”, *Ankara Barosu Dergisi*, 3 (2013): 321.

³⁸⁰ Çiftcioğlu, “Türk Ceza Kanunu’nda”, 322.

³⁸¹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 258.

neticenin tahmin edilebilirliği, neticenin istenmemesi ve hareketle netice arasında nedensellik bağının bulunması şeklinde belirtilmiştir³⁸².

Vergi kaçakçılığı suçu, manevi unsur kavramı çerçevesinde kasten işlenebilen bir suçtur. Daha önce taksir kavramı açıklanırken belirtildiği üzere bir suçun taksirli hareket nedeniyle cezalandırılabilmesi için kanunda açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından kanunda suçun taksirli fiille işlenebileceğine dair bir hüküm bulunmadığından suçun sadece kasten işlenebilmesi mümkündür. Vergi kaçakçılığı suçu özelliği itibariyle bilme ve isteme unsurları olmadan işlenemediğinden suça ilişkin kasıt unsurunun varlığı bir zorunluluk halini almaktadır³⁸³. Örneğin bir kişinin hasmına ait vergi kanunlarınca zorunlu tutulan defterleri yakarak yok etmesi halinde bu kişinin defterlerin özelliğini bilmeden bu fiili işlemesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu tutulması mümkün olmamaktadır³⁸⁴. Zira bu kişi suça neden olan fiilin esası hakkında bilgi sahibi değildir.

Bilmeme olarak ifade edilen yanlış bilme durumunun yanı sıra yanlış bilme olarak adlandırılan yanlış bilme halinde de kast olmadığından vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilmeyecektir. Örneğin büyük bir şirketin iş yoğunluğu nedeniyle satın alma departmanında bulunan kişilerce alınan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kayıtlara geçirilmesinde mükellefin veya kanuni temsilcinin bu konu hakkında bilgi sahibi olmaması halinde vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru oluşmamaktadır³⁸⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi noktasında hangi kast türünün var olduğuna dair hususa kısaca değinmek gerekmektedir. Genel olarak vergi kaçakçılığı suçunda kasten vergi ziyana neden olma şartı aranmadığından failin belli bir amaç doğrultusunda hareket etmesi koşulu, vergi kaçakçılığı suçu açısından aranmamaktadır³⁸⁶. Nitekim suça ilişkin hükümler incelendiğinde fiillerin belli saik ve amaçla işlenmelerine ilişkin bir ifadeye yer

³⁸² Yiğit, “Yargıtay Kararları”, 117.

³⁸³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 462.

³⁸⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 218.

³⁸⁵ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 125.

³⁸⁶ Bayar, “Vergi Kaçakçılığı”, 168; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30.06.2016, E. 2016/7305, K. 2016/6235, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 04.10.2022.

verilmediği gözlemlenmektedir³⁸⁷. Suçun doğrudan veya olası kastla işlenebilmesi hususu da ele alınması gereken bir konu özelliğine haizdir. Doğrudan kast, failin hareketinin tipikliğin gerçekleşeceğini bilmesi veya kesin olarak öngörmesi olarak tanımlanırken³⁸⁸ olası kast, TCK m. 21/2'deki hüküm çerçevesinde “*Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali*”dir. Vergi kaçakçılığı suçları esas olarak olası kast ile işlenebilmektedir. Bu durumun tek istisnası, VUK m. 359/c’de yer alan “Hazine ve Maliye Bakanlığı Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak” fiilidir. Nitekim bu fiilin düzenlemesinde kullanmanın “bilerek” yapılması şart koşulduğundan fiilin olası kastla işlenmesi mümkün olmayıp doğrudan kast ile işlenebilmesi mümkün olmaktadır³⁸⁹. TCK m. 21’in gerekçesinde yer alan “Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir. Örneğin iftira suçunda, failin suçsuz olduğunu “bilerek” kişiye suç isnat etmesi gerektiğinden, bu suç ancak doğrudan kastla işlenebilir” ifadesi, bu duruma işaret etmektedir.

Kastın varlığının tespit edilmesi noktasında vergi inceleme elemanlarının yetkiye sahip olup olmaması da tartışma konusu olmuştur. 306 seri no’lu VUK GT’de vergi inceleme elemanlarının kastı ortaya koyma konusunda değerlendirme hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir³⁹⁰. Ancak bu husus kanaatimizce hatalıdır. Zira Özen’in de ifade ettiği üzere kast, kişinin iç dünyası ile ilişkili olup, kişinin dışa yansıyan davranışları soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, kovuşturma aşamasında ise hâkim veya mahkeme tarafından dikkate alınmaktadır³⁹¹. Bu anlamda vergi inceleme elemanlarının yetkisi dışında olan bir hususta değerlendirme yapması hukuka uygun bir durum teşkil etmemektedir. Bu doğrultuda yapılan tespitlerin de hukuken geçerli olduğundan söz edilemeyecektir.

³⁸⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 220.

³⁸⁸ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 170.

³⁸⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 223; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 98.

³⁹⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 462.

³⁹¹ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 97-98.

1.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru ve Hukuka Uygunluk Nedenleri

Hukuka aykırılık, fiilin hukuk düzenine uygun olmaması, başka bir deyişle hukukça korunan hak ve yarara saldırı olarak tanımlanmıştır³⁹². Suçun unsuru niteliğiyle hukuka aykırılık ise işlenen fiile hukuk düzeni tarafından izin verilmemesi, fiilin tüm hukuk düzeni ile çatışma ve çelişki halinde olmasıdır³⁹³. Hukuka aykırılık ile fiilin hukuk düzeni içindeki konumu belirlenmekte, işlenen fiille hukuk düzeninin ihlal edilip edilmediği noktasında tespitlerde bulunmaktadır. Hukuka aykırılığın içeriğini davranış normları oluşturmakta, bu noktada kanun koyucunun oluşturduğu pozitif hukuk metinleri meşruluğunu davranış normlarından almaktadır³⁹⁴.

Fiilin haksızlık olarak değerlendirilebilmesi için hukuka aykırı olması gerekmektedir. Bu nedenle her suçun oluşumunda mutlaka hukuka aykırı bir nedenin olduğu muhakkaktır. Hukuka aykırılık, fiille hukuk düzeni arasındaki çatışma ve çelişkiyi ifade etmekle birlikte fiilin kanundaki bir suç tanımı ile uyuşması, fiilin her zaman hukuka aykırı olduğu anlamına gelmemektedir³⁹⁵. Nitekim hukuka aykırılık unsuru ile tipiklik birbiriyle bağlantılı olmakla birlikte hukuka aykırılık unsuru suçun yapısında yer almakta; fiil hakkında tipikliğin barındırdığı değersizlik yargısını ortadan kaldıran hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde somut olayda haksızlıktan dolayısıyla hukuka aykırılıktan bahsedilememektedir³⁹⁶.

Hukuka uygunluk nedenleri, TCK sistematüğinde dört başlık halinde sıralanmıştır. Bunlar; kanunun hükmünü yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır³⁹⁷. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından hukuka uygunluk nedenlerinin var olup olmadığı bu başlıklar altında kısaca ele alınacaktır.

³⁹² Demirbaş, *Genel Hükümler*, 281.

³⁹³ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 264.

³⁹⁴ Özgenç, *Genel Hükümler*, 303.

³⁹⁵ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 178.

³⁹⁶ Neslihan Göktürk, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7/1 (2016): 418.

³⁹⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.12.2013, E. 2013/1-60, K. 2013/603, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 18.10.2022.

1.3.3.1. Kanun Hükmünü Yerine Getirme

TCK m. 24/1’de “*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.*” hükmü ile hukuka uygunluk nedenine yer verilmiştir. Madde hükmünde yer alan kanun ifadesinden kastedilen yazılı hukuk kuralları, başka bir deyişle pozitif hukuk metinleridir³⁹⁸. Bu bakımdan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik gibi yazılı hukuk kuralları bu kapsamda değerlendirilmektedir³⁹⁹. Kanun hükmünü yerine getirme ile yükümlülük altında bulunan kişi, bu yükümlülüğü yönünden işlediği fiiller nedeniyle cezalandırılmamaktadır. Örneğin CMK m. 90/1 gereğince bir kişinin suçüstü esnada faili yakalayıp alıkoymasının bu kapsam altında hukuka uygun hale gelmekte ve cezaya tabi olmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda kanun hükmünü yerine getirme halinin hukuka uygunluk nedeni olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Hukuka uygunluk nedeni olarak kabul etmeyen görüşe göre ilgili nedenin vergi kaçakçılığı suçu açısından bir özellik göstermemesi nedeniyle değerlendirmeye alınamayacağı ifade edilmiştir⁴⁰⁰. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise kanun hükmünü yerine getirme hali, belli fiiller bakımından hukuka uygunluk nedeni teşkil etmektedir. Bu konuda verilen bazı örneklerle yer vermek konunun anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Örneğin tutulması zorunlu olan defterlerin yok edilmesi vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilirken bu defterlerin beş yıllık saklama süresi içinde yetkili kurumlara ibraz edilmesi halinde kanun hükmü yerine getirildiğinden hukuka uygunluk nedeni söz konusudur⁴⁰¹. İlgi çekici bir başka örnekte ise 2937 sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri ve Millî İstihbarat Teşkilâtı Kanunu m. 6/1-e hükmü çerçevesinde terörle mücadele kapsamında terörizmin finansal kaynaklarına ulaşmak için terörle bağlantılı kişilerle bağlantı kurarak vergi kaçakçılığı suçu oluşturacak şekilde ilgili görevli

³⁹⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 320.

³⁹⁹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 183.

⁴⁰⁰ Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 184; Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı*, 98; Darbaş, “Güncel Gelişmeler Işığında”, 57; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 102.

⁴⁰¹ Selçuk Ak, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, 2019), 72.

tarafından belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi, kanun hükmünü yerine getirme olarak ifade edilmektedir⁴⁰².

1.3.3.2. Meşru Savunma

Meşru savunma, TCK m. 25/1'de "*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.*" şeklinde hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir. Meşru savunma, kişinin kendisi veya başkasının hedef alındığı saldırıya karşı savunma olarak ele alınmakta ve saldırıya karşı konulacak ölçüde güç kullanılması olarak tanımlanmaktadır⁴⁰³. Meşru savunmanın hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmesi için bazı özellikleri ihtiva etmesi gerekmektedir. Bunlar; saldırının varlığı, saldırının haksız olması, saldırının mevcut olması veya tekrarının muhakkak olması, saldırının kişisel hakka yönelik olması, savunmanın zorunlu olması, savunmayla saldırı arasında nedensellik bağı ve orantının bulunması ve savunmanın saldırıya karşı olması olarak öğretilde sıralanmıştır⁴⁰⁴.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından meşru savunma halinin uygulanması pek mümkün görünmemektedir. Her ne kadar koşulların gerçekleşmesi halinde meşru savunmanın vergi kaçakçılığı suçu için uygulanabilir olduğu ifade edilse de⁴⁰⁵ kişiye yönelik bir saldırının mevcut olmadığı veya malvarlığına yönelik haksız bir müdahalenin olmadığı durumda failin meşru savunmada bulunduğunu belirtmek somut olay bakımından gerçekçi olmamaktadır. Bir anlık verginin hukuka aykırı tahakkuk veya tahsil edildiği

⁴⁰² Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda*, 323.

⁴⁰³ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 279.

⁴⁰⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 195-200; Özgenç, *Genel Hükümler*, 358-364; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 306-313; Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 279-286; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 301-313; Hakeri, *Genel Hükümler*, 293-312; Mehmet Şahin, "Yasal (Meşru) Savunma", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 75 (2008): 296-304; Fahri Gökçen Taner, "Türk Ceza Hukukunda Meşru Savunma", *Ceza Hukuku Dergisi*, 5/12 (2010): 226-234; İdris Ermeýdan, "Yargıtay Kararları Işığında Meşru Savunmada Sınırın Aşılması", *FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 3 (2014): 136-147; Mehmet Reşat Koparan, "TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 64 (2006): 343-344.

⁴⁰⁵ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 101.

düşünülse bile bu durumun ilgili mercilerce düzeltilmesi imkânı karşısında meşru savunmanın varlığından bahsetmek de imkân dahilinde değildir⁴⁰⁶.

1.3.3.3. Hakkın Kullanılması

Hakkın kullanılması olarak adlandırılan hukuka uygunluk nedeni, TCK m. 26/1’de düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre “*Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez*”. Kanun hükmünde yer verilen hak; kanun, yönetmelik, genelge gibi nizamlara dayanabilmekle birlikte hukuken tanınmış veya düzenlenmiş olmak şartıyla bir mesleğin icrası nedeniyle de meydana gelebilmektedir⁴⁰⁷. Hakkın kullanılmasında kullanımı yasaklanamayacak bir yetki veya hak söz konusu olmakta, bu nedenle de hukuk düzeni tarafından tanınmış bir yetki veya hakkın kullanılmasına izin verilmektedir⁴⁰⁸.

Hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilebilmesi için bazı şartların oluşması gerektiği ifade edilmiş, bu şartlar; kişi tarafından doğrudan kullanılabilen subjektif bir hakkın olması, kişinin hakkını tanıma nedeni sınırları dahilinde kullanması ve hakkın kullanılması ile tipik fiil arasında nedensellik bağının bulunması şeklinde sıralanmıştır⁴⁰⁹. Bahsedilen bu koşullar çerçeve niteliğinde olup, örneğin hekimlik mesleğinin icrasında veya eleştiri amacıyla yapılan düşünce açıklamalarında bunlara özgü koşullar mümkün olmaktadır⁴¹⁰.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından hakkın kullanılması nedeninin uygulanabilirliği açısından farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre hakkın kullanılması, vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulanabilir olmayıp bilhassa kanun koyucunun düzenlemedeki hareketler bakımından bir hak tanımaması nedeniyle söz konusu olmayacağı ifade edilmiştir⁴¹¹. Diğer görüşe göre ise hakkın kullanılması nedeni, vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanabilir olup, işlenen fiiller neticesinde bir suç meydana gelse bile fiil hukuka uygun olduğundan kişinin cezalandırılması yoluna

⁴⁰⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 224-225.

⁴⁰⁷ Hakeri, *Genel Hükümler*, 322.

⁴⁰⁸ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 331.

⁴⁰⁹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 287-288.

⁴¹⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 318.

⁴¹¹ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 102; Geçer, *Vergi Usul Kanunu’nda*, 325; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 325.

gidilmeyecektir⁴¹². Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin ifasında kişinin Anayasa ile güvence altına alınan hakkını kullanması nedeniyle cezaya tabi tutulması, hukuk düzeni tarafından üstün tutulan hakkın ihlali anlamına gelmektedir. Bu anlamda kişinin fiilinin korunması, hukuk düzeninin korunması için de zorunlu olmaktadır. Örneğin, bir suç şüphesi üzerine vergi inceleme elemanları tarafından defter ve belge ibrazı istenen mükellef veya sorumlu, bu defter ve belgeleri ibraz etmediği takdirde Anayasa m. 38/5’de yer alan Anayasal hakkını kullandığından işlediği fiil hukuka uygun olmakta ve bu nedenle cezalandırılmamaktadır⁴¹³.

1.3.3.4. İlgilinin Rızası

TCK m. 26/2’de ilgilinin rızası düzenleme altına alınmıştır. Düzenlemeye göre “*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez*”. Hukuka uygunluk nedeni olan rıza, rıza göstermeye ehil olan kişinin hukuk düzeni tarafından kendisine tasarruf yetkisi verilen bir konuda söz konusu hukuk düzenine hanel getirecek bir fiile razı olmasını ifade etmektedir⁴¹⁴. İlgili düzenlemede yer alan rıza kavramı tipikliğe engel olan rızadan farklı olup fiil, kişinin iradesi dahilinde işlenmiş olsa bile korunan hukuki değeri ihlal etmekte ve tipiklik kapsamında ele alınan rızanın aksine ağır zararlar meydana getirme potansiyeli taşımaktadır⁴¹⁵. İlgilinin rızasının hukuka uygunluk nedeni teşkil etmesi için bazı şartların varlığı aranmıştır. Bu şartlar genel olarak; kişinin mutlak olarak tasarrufta bulunabileceği bir hakkının olması, ilgilinin rıza beyanında bulunması, rıza beyan eden kişinin rızaya ehil olması ve rızanın hukuk düzenince kabul edilen usuller çerçevesinde açıklanması olarak belirtilmiştir⁴¹⁶. İlgilinin göstermiş olduğu her rıza fiili hukuka uygun hale getirmemekte, kanunun çizdiği sınırlar içinde iradesi dahilinde ve mutlak tasarrufta bulunabileceği bir hak üzerinde verilen rıza geçerli olmaktadır⁴¹⁷.

⁴¹² Özcan, *Vergi Suçları*, 226; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 129-130.

⁴¹³ Özcan, *Vergi Suçları*, 226.

⁴¹⁴ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 204.

⁴¹⁵ Muhammed Demirel, “Ceza Hukukunda Rızanın İki Boyutu: Tipikliğe Engel Olan Rıza ve Hukuka Uygunluk Nedeni Olan Rıza”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78/3 (2020): 1488.

⁴¹⁶ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 294-297.

⁴¹⁷ Ersin Şare, “Cinsel Özgürlüğe Karşı Suçlarda İlgilinin Rızası”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21/2 (2019): 981.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından ilgilinin rızasının hukuka uygunluk nedeni olarak uygulanması kanaatimizce mümkün değildir. Nitekim suçun mağduru kısmında ifade edildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunda suçun mağduru kısaca toplumu oluşturan herkeştir. Bu noktada hem pratik anlamda toplumdaki her bireyin rıza göstermesinin imkansızlığı hem de toplumsal düzen ve güven ekseninde toplumun rıza beyanı iletmesinin mümkün olmaması, ilgilinin rızası nedeninin vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanabilir olmadığını göstermektedir. Ayrıca vergi suç ve cezalarında yapılan afların da bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekmekte, hukuka uygunluk nedeni olarak değil ceza ilişkisini kaldıran yasama tasarrufu olarak ele alınması icap etmektedir⁴¹⁸.

1.3.4. Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller

Bir kişinin işlediği fiil neticesinde sorumlu tutulabilmesi için fiilin sonuçlarını algılayabilmesi ve iradi olarak yönlendirebilmesi gerekmektedir. Kişinin bu niteliklere sahip olmadan yapmış olacağı hareketler mevcutsa bu durumda ceza hukuku anlamında yaptırıma tabi tutulması mümkün olmamaktadır. İşte kusur yeteneği olarak da adlandırılabilir bu kavram çerçevesinde kişinin gerçekleştirilen fiil açısından fiilin haksızlığa neden olduğunu algılayabilmesi ve hareketlerini bu çerçevede yönlendirebilmesi gerekmektedir⁴¹⁹.

Kusurluluk veya kusur kavramı ile ilgili Türk ceza sisteminde tam bir tanımlama yapılmamıştır. Öğretide ise Özgenç, “*haksızlık teşkil eden fiili gerçekleştiren şahsın bu fiili gerçekleştirmesi nedeniyle muaheze edilmesi gerektiği konusundaki yargı*”⁴²⁰, Töngür ve Çetintürk, “*failin hukuka uygun davranma imkanı varken haksızlık teşkil eden fiili işlemesi nedeniyle hakkında yapılan kınama yargısı*”⁴²¹, Koca ve Üzülmüş, “*fail hakkında yapılan kişisel kınama yargısı*”⁴²², Özbek-Doğan-Bacaksız, “*suçun objektif yani maddi nitelikteki unsurları olan tipiklik ve hukuka aykırılık unsurlarının fail ile olan*

⁴¹⁸ Geçer, *Vergi Usul Kanunu*’nda, 327-328.

⁴¹⁹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 212.

⁴²⁰ Özgenç, *Genel Hükümler*, 444.

⁴²¹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 210.

⁴²² Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 311.

ilişkisi”⁴²³, Turabi ise “işlenen fiille ilgili olarak failin sorumlu tutulup tutulmayacağı konusundaki değer yargıları”⁴²⁴ olarak ifade etmiştir.

765 sayılı TCK sisteminde kusurluluk ile manevi unsur kavramı aynı anlam temelinde birleşmiş bir halde iken, 5237 sayılı TCK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte kusurluluk kavramı manevi unsurdan ayrı bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulmuştur⁴²⁵. Nitekim manevi unsur başlığı altında değinildiği üzere kusurluluk, faile ilişkin bir değer kıstası ve kınama yargısıdır. Bu noktada kusurluluk fiilin bir vasfı olmamakta, faile dair bir yargı olarak ele alınmaktadır⁴²⁶. Ancak burada yapılan kınama yargısı, ahlaki değil, belli bir usul çerçevesinde belirlenen hukuki kusur veya normatif değer hükmüdür⁴²⁷.

Kusurluluk kavramı, iki unsurdan teşekkül etmektedir. Bunlar; algılama yeteneği ve irade yeteneğidir. Bu iki unsur, esasen birbiriyle yakın bir bağ ile bağlı olmakta, kişinin kusurluluk durumunun tespitinde bu yeteneklerin varlığı etkin bir rol oynamaktadır. Bu bakımdan kusurluluk durumunun varlığı bu unsurlar dikkate alınarak her somut olayın özelliklerine göre belirlenmek zorundadır. Örneğin kleptomani akıl hastasının işlediği hırsızlık suçu bakımından irade yeteneğinin mevcut olmadığı çıkarımı yapılabilirken; kasten yaralama suçu bakımından aynı durum söz konusu olmamaktadır⁴²⁸.

Algılama yeteneği, insanın toplumda kabul gören genel davranış kuralları temelinde, çevresindeki olayları gözlemlemesi neticesinde birtakım yükümlülüklerle sahip olduğu ve bu yükümlülüklerle aykırı davranması halinde sorumlu olacağı bilincine dayanmaktadır⁴²⁹. Haksızlık bilinci olarak adlandırılan bu bilince sahip olmasına rağmen kişinin hukuki kabullere aykırı davranması halinde hakkındaki kınama yargısı geçerli hale gelmektedir⁴³⁰. Başka bir deyişle kişi, gerçekleştireceği fiilin haksız olduğunu bilmekte, meydana getireceği sonuçların da bilincindedir. Kişinin hareketinin kanuna

⁴²³ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 354-355.

⁴²⁴ Selami Turabi, “Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 101 (2012): 268.

⁴²⁵ Belirtmek gerekir ki kusurluluk ile manevi unsuru bir olarak değerlendiren görüşler de bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Hakan Karakehya ve Asena Kamer Usluadam, “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 3/2 (2015): 1-21.

⁴²⁶ Özgenç, *Genel Hükümler*, 444.

⁴²⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 355.

⁴²⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 448.

⁴²⁹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 212.

⁴³⁰ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 314.

aykırı olduğunu bilmesine gerek yoktur. Hareketin ortak yaşam şartlarıyla çelişmesi yeterli kabul edilmektedir⁴³¹. İrade yeteneği ise algılama yeteneğini tamamlayıcı nitelikte olup kişinin kusurlu olarak addedilebilmesi için gerekli olan bir unsurdur. Nitekim irade yeteneği, kişinin hareketinin davranış normlarına aykırı olduğunu bilmesine rağmen iradesini bu yönde kullanmasını sağlamaktadır⁴³². Kusurun unsuru olan irade, davranış normlarının anlamına hâkim olunmasını, bu kuralların bilincinde olmasını ifade etmektedir⁴³³. İrade yeteneği ile kişi istediği gibi hareket etmekte, kendi yargısına göre gerekli olan ne ise onu gerçekleştirebilmektedir⁴³⁴. Algılama yeteneğinden farklı olarak irade yeteneği derecelendirmeye tabi tutulabilmektedir. İrade yeteneğinin zayıfladığı hallerde kusurun varlığı devam etmekle birlikte cezanın tayininde fail lehine değişikliğe neden olabilmektedir⁴³⁵.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından kusurluluk kavramının değerlendirilmesi gereken bir kavram olduğu muhakkaktır. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda da diğer suçlarda olduğu gibi kusurluluğu etkileyen hallerin gerçekleşmesi olası bir durumdur. Ancak kusurluluğu etkileyen tüm hallerin vergi kaçakçılığı suçu açısından var olduğu söylenemez. Bu anlamda aşağıda vergi kaçakçılığı suçu açısından kusurluluğu etkileyen hallere ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1.3.4.1. Cebir ve Tehdit Nedeniyle Kişinin İrade Yeteneğinin Etkilenmesi

TCK m. 28’de cebir ve tehdit nedeniyle kişinin yaptırma tabi tutulmayacağı ile ilgili düzenlemeye yer verilmiştir. İlgili düzenlemeye göre “*Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır*”. Bu çerçevede suça sebebiyet veren fiilin cebir, şiddet, korkutma veya tehdit nedeniyle işlenmesi halinde fiili gerçekleştiren kişiye ceza verilmeyecektir. Bir anlamda kişinin kusurlu davranışı, fiilini etkileyen nedenler yüzünden cezalandırmanın dışında tutulmaktadır. Madde metninde cebir ve tehdidin yanında şiddet ve korkutma ifadelerine yer verilmiş olsa da cebir ve tehdit kavramının

⁴³¹ Cengiz Apaydın, “Kusurluluk”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 116 (2016): 79.

⁴³² Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 213.

⁴³³ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 316.

⁴³⁴ Apaydın, “Kusurluluk”, 79.

⁴³⁵ Özgenç, *Genel Hükümler*, 454.

konunun özümsemesinde yeterli olduğu belirtilmiştir⁴³⁶. Nitekim kanaatimizce de cebir ve tehdit kavramlarının diğer kavramları anlam itibarıyla karşılıyor olması, söz konusu hususların açıklanması için yeterlidir. Cebir ve tehdit halinde suç işleyen kişinin cezadan sorumlu olmaması, suçun şahsiliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır⁴³⁷.

Cebir ve tehdit kavramlarının taşıdığı anlamların kısaca açıklanması, konunun anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Cebir kavramı, vis absoluta (mutlak kuvvet) ve vis compulsiva (zorlayıcı kuvvet) olmak üzere ikiye ayrılmakta; kişinin iradesinin belli bir ölçüde olması gerektiğinin kabulü itibarıyla TCK m. 28 kapsamında ele alınan cebir vis compulsiva olmaktadır⁴³⁸. TCK m. 108’de düzenlenen cebir suçunun gerekçesinde de ifade edildiği üzere “*cebiri, kişiye karşı fiziki güç kullanmak suretiyle onun veya bir üçüncü kişinin iradesi ve davranışları üzerinde zecri bir etki meydana getirilmesidir*”⁴³⁹. Bu bakımdan fiili gerçekleştiren kişinin iradesi ve davranışları başka kişi veya kişilerin müdahalesi ile sakatlanmakta, bu müdahale fiziki bir güç ve zorlama ile gerçekleşmektedir.

Tehdit kavramı ise kişinin, başka biri veya üçüncü kişilerin istedikleri doğrultusunda fiilini gerçekleştirmemesi halinde karşılaşacağı zarar veya kötülüğü ifade etmektedir. Tehdidin konusu, kişinin hayatı veya vücut bütünlüğünün tehlike altına gireceği, genel anlamda kuvvet kullanılacağı veya belli bir haksızlığın gerçekleştirileceğinin beyanıdır⁴⁴⁰. Cebir ve tehdit birbirine benzer kavramlar olsa da tehdidin geleceğe yönelik bir güç kullanımı beyanı, cebirin ise cebir iradesinin ortaya çıktığı anda uygulanması itibarıyla farklılıklar taşıdığına vurgu yapılmıştır⁴⁴¹. Cebir ve tehdidin uygulanması bakımından sadece varlıkları yetmemekte ayrıca belli bir yoğunlukta gerçekleşmesi de aranmaktadır⁴⁴². Madde metninden de anlaşılacağı üzere karşı karşıya kalınan cebirin

⁴³⁶ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 245. Yurtcan, tehdit yerine şiddet kavramının olması gerektiğini savunmuştur. Bu durumu da tehdidin manevi cebir olduğunu belirterek açıklamıştır. Erdener Yurtcan, *Yargıtay Kararları Işığında Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler* (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2015), 481.

⁴³⁷ Turabi, “Kusurluluk ve Kusurluluğu”, 283.

⁴³⁸ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 356-357.

⁴³⁹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 357.

⁴⁴⁰ Özgenç, *Genel Hükümler*, 478.

⁴⁴¹ Emirhan Mısırlı, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Tehdit Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi, 2021), 4.

⁴⁴² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 411; Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 358; Özcan, *Vergi Suçları*, 227.

kişinin karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı nitelikte; maruz olunan tehdidin ise muhakkak ve ağır olması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından cebir ve tehdit nedeniyle kişinin iradesinin etkilenmesi itibariyle kusurlu davranışından sorumlu olmaması mümkündür. Nitekim kişi kendisinden kaynaklanmayan nedenlerle hareketlerini yönlendirememekte, cebir ve tehdit yoluyla vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiilleri işlemektedir⁴⁴³. Bu hususta bazı örneklerin verilmesi konunun açıklanmasına katkıda bulunacaktır. Örneğin başına silah dayanmış bir kişinin, istenilen tutarda sahte fatura düzenlemeyi kabul etmemesi halinde öldürüleceğine ilişkin yapılan tehdit neticesinde ilgili belgeyi düzenlemesi halinde vergi kaçakçılığı suçu oluşmakta, ancak kişinin kusur yeteneği etkilendiğinden cezalandırılması söz konusu olmamaktadır⁴⁴⁴. Bir başka örnekte vergi incelemesi için defterleri istenen ve hakkında sahte belge kullandığına ilişkin ihbar bulunan mükellefin sahte faturayı düzenleyen kişi tarafından tehdit edilmesi nedeniyle defterleri ibraz etmemesi durumunda tehdide maruz kalan kişi defterleri ibraz etmemekten sorumlu tutulmamaktadır⁴⁴⁵. Cebir konusunda da bir kişiye sahte belge düzenlemesi için şiddet uygulanıp dövülmesi neticesinde kişinin ilgili belgeleri düzenlemesi halinde de cebrin varlığı nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu açısından cezaya tabi tutulması mümkün değildir.

1.3.4.2. Çeşitli Hata (Yanılma) Halleri

Hata, kişinin eksik veya yanlış bilmesi nedeniyle düşünülen ile gerçekleşen olaylar arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır⁴⁴⁶. Hata halinde kişi edindiği bilginin yeterli olmaması veya yanlış olması nedeniyle amaçladığı şeyi gerçekleştirememektedir. Bu özelliği itibariyle hata kavramı sapmadan ayrılmaktadır. Nitekim sapma halinde hata söz konusu olmamakta; failin elindeki araçların yetersiz olması veya uygun bir şekilde kullanılamaması nedeniyle neticenin failin amacı dışında gerçekleşmesi hali meydana gelmektedir⁴⁴⁷.

⁴⁴³ Ünal, “Vergi Usul Kanununun”, 1288.

⁴⁴⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 227.

⁴⁴⁵ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 132.

⁴⁴⁶ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 260.

⁴⁴⁷ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 447.

Suç teorisinde hata iki başlık altında değerlendirilmektedir. Bunlar kastı kaldıran hata ve kusurluluğu etkileyen hata olarak sınıflandırılmaktadır⁴⁴⁸. Hata türlerine TCK m. 30'da yer verilmiş olup bu çerçevede TCK m. 30/1'de yer alan suçun maddi unsurlarında hata hali, TCK m. 30/2'de yer alan suçun nitelikli unsurlarında hata hali ve TCK m. 30/3'te yer alan hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarında hata hali, kastı kaldıran hata olarak nitelendirilmekte iken; TCK m. 30/3'te yer alan kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata ile TCK m. 30/4'te yer alan işlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hata hali, kusurluluğu etkileyen hata olarak nitelendirilmiştir⁴⁴⁹.

Suçun maddi unsurlarında hata hali, suçun konusu, mağdurun özellikleri, fiil, netice ve nedensellik bağı gibi unsurlarda failin bilgi eksikliği veya yanlış bilgisi nedeniyle hataya düşmesi durumudur⁴⁵⁰. Suçun nitelikli unsurlarında hatada suça ilişkin ağırlaştırıcı veya hafifletici nitelikteki unsurlar noktasında kişinin hata yapması söz konusu olmakta iken⁴⁵¹; hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarında hatada kişinin işlediği fiile ilişkin hukuka uygunluk nedeninde hataya düşmüş olması gerekmektedir⁴⁵². Kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata, kişinin kusurluluğa etki eden veya kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden hakkında somut olayda gerçekleşmediği halde koşulların gerçekleştiğine dair düştüğü yanlışlığı belirtmektedir⁴⁵³. İşlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hatada ise fail, haksızlığa neden olan maddi olaya ilişkin net bilgiye sahip olmasına rağmen fiilin yasak olduğunu bilmemekte, bu nedenle kaçınılmaz bir hataya düşmektedir⁴⁵⁴.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından hataya ilişkin durumlar, kusurluluğun kalkmasına neden olabilmektedir. Bilhassa hesap ve muhasebe hilelerine ilişkin fiillerde esasen ortaya çıkan durumun hata neticesinde oluşması halinde kişinin kusurlu addedilmesi

⁴⁴⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 521.

⁴⁴⁹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 521; Murat Volkan Dülger, Onur Özkan ve Merve Bakdur, "Ceza Hukukunda Hata ve Hataya Bağlanan Sonuçlar", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 45 (2021): 230.

⁴⁵⁰ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 263.

⁴⁵¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 432.

⁴⁵² Örneğin meşru müdafaa kişi savunma hakkını meşru müdafaa şartları doğrultusunda kullanması gerekmektedir. Ancak somut olayda kişi hukuka uygunluk şartlarının gerçekleştiği zannıyla hareket ettiği halde maddi şartlar gerçekleşmemişse işlenen suç bakımından kastın varlığından söz edilememektedir. Özgenç, *Genel Hükümler*, 528.

⁴⁵³ Bu yanlış kaçınılmaz ise failin cezaya tabi tutulmamaktadır. Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 371.

⁴⁵⁴ Dülger, Özkan ve Bakdur, "Ceza Hukukunda Hata", 250-251.

mümkün olmamaktadır. Bu noktada geriye ya taksirli davranış veya kusursuzluk hali kalmaktadır⁴⁵⁵.

TCK m. 4'te yer alan “*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.*” hükmü, kişilerin ceza kanunları konusunda bilgisinin olmadığı mazeret olarak kabul edilmeyeceğini, bu nedenle işlediği fiil ile sonuçlarının ceza kanunları çerçevesinde yaptırma bağlı olduğunu bildiğinin varsayılacağını ifade etmektedir. Ancak bu durumun fiilen gerçek olması mümkün değildir. Nitekim yayınlanan ceza kanunlarının toplumdaki çoğu kişi tarafından bilinmesi gerçekçi olmamaktadır. Bu noktada aynı kanunun m. 30/4'teki “*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*” hükmü, bu durumun yumuşatılmış bir hali olarak belirtilmiştir⁴⁵⁶.

Burada VUK m. 369 hükmü, bu anlayışın bir yansıması olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili madde hükmü gereğince mükelleflerin yetkili makamlarca yapılan açıklama doğrultusunda hareket etmesi veya yargı organlarının içtihatları yönünde davranması halinde yaptığı işlemler bakımından vergi cezası kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Bu noktada kişinin yetkili makamların açıklamaları ile içtihatlar doğrultusunda hareket etmesinin vergi kaçakçılığı suçunda hataya neden olup olmadığı konusu tartışma konusu olmaktadır. Bir görüşe göre yetkili makamların yanlış bilgi vermesi veya içtihadın değişmesi nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunda hatanın meydana gelmesi mümkün değildir. Bunun nedeni, bu hususların usule ilişkin konuları ifade etmesi ve bilgi yanlışlığı ile içtihat değişikliğinin suçun unsurları ile bağlantılı olmamasıdır⁴⁵⁷. Diğer görüşe göre ise mükellefin yanlış bilgi veya içtihat değişikliği doğrultusunda hataya düşmesi kusurluluğunun da ortadan kalkmasına neden olmaktadır. Çünkü hükmün uygulanma alanı sınırlı cezalar için geçerli olmakta ise de ceza hukukunda yer alan hata hükümlerine engel teşkil etmemekte, kişinin açıklamalar ile yargı kararlarına dayanarak hareket etmesine neden olan güveni korunarak kusurlu kabul edilmemesi sağlanmaktadır⁴⁵⁸. İlgili içtihatların tek bir somut vakayla ilgili değil, benzer olaylara ilişkin istikrarlı ve sürekli olması gerekmektedir⁴⁵⁹. Kanaatimizce kişinin içtihatlar ve

⁴⁵⁵ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 103.

⁴⁵⁶ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 210.

⁴⁵⁷ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 104; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 175; Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi”, 193.

⁴⁵⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 236; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 211; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 431.

⁴⁵⁹ Batı, *Vergi Hukuku*, 468.

uzman kişilerce alınan açıklamalar doğrultusunda hareket etmesi kusurluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Nitekim kişinin yerleşmiş ve kabul görmüş içtihatlar ile açıklamalar yönünde hareket etmesi durumunda vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiillerin yapılması gayet mümkündür. Ayrıca kişinin bu hususlara dayanarak hareket etmesinin cezalandırılması ve kusurlu addedilmesi, hukuki güvene duyulan inancın ve ceza teorisinin temel amacına da ters düşecektir. Belirtmek gerekir ki vergi kaçakçılığı suçunda hata hali bahsedilen bu durumlarla sınırlı olmamakta, TCK m. 30/4 çerçevesinde yer alan her halde hatanın varlığı ihtimal dahilindedir⁴⁶⁰.

1.3.4.3. Haksız Tahrik

Haksız tahrik, kusurluluğa etki eden bir unsur olarak ceza hukukunda yer alan bir kavramdır. TCK m. 29'da haksız tahrike ilişkin hükme yer verilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde haksız bir fiilin neden olduğu gazap ve elem neticesinde suç işleyen kişiye verilen cezalarda indirimle gidilmektedir. Fail, oluşan hiddet ve elemine etkisiyle davranışlarını yönlendirmeye muktedir olamamaktadır⁴⁶¹. Haksız tahrik failin kusur yeteneğinin azalmasına neden olduğu için kusurluluğu tamamen ortadan kaldırııcı değil, azaltıcı bir etkiye sahiptir⁴⁶². Nitekim cezaya ilişkin sadece indirim öngörülmüş olması, kusurluluğun tamamen ortadan kalkmadığına dair karine niteliğindedir.

Haksız tahrike ilişkin belli koşulların varlığı öngörülmüştür. Bu çerçevede haksız tahrik halinden bahsedebilmek için; tahrike neden olan bir fiilin varlığı, haksız fiilin failin hiddet ve elemine neden olması, haksız tahrike tepki olarak gerçekleşen fiilin hiddet ve elemine sonucu olması ve bu unsurlar arasında nedensellik bağının bulunması gerekmektedir⁴⁶³. Haksız tahrikten bahsedebilmek için mutlaka haksız fiilin mağduru olmak gerekli olmamakta; failin sevdiği bir kişi hatta hiç tanımadığı kişiye karşı işlenen haksız fiil karşısında hiddet ve eleme kapılarak suç işlemesi halinde haksız tahrik hükmünden yararlanması mümkün olacaktır⁴⁶⁴. Failin hiddet veya eleme kapılmış olması tek bir fiilden veya davranıştan değil, belli bir sürecin neticesinde olabilmektedir. Bu bakımdan

⁴⁶⁰ Özcan, *Vergi Suçları*, 236.

⁴⁶¹ Hakeri, *Genel Hükümler*, 402.

⁴⁶² Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 249.

⁴⁶³ Burcu Demren Dönmez, “Ceza Sorumluluğunu Azaltan Bir Neden Olarak Haksız Tahrik”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 71/1 (2013): 275.

⁴⁶⁴ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 362.

fail ile mağdur arasındaki önceki ilişkiler dikkate alınarak haksız tahrikin varlığı incelenmelidir⁴⁶⁵. Haksız tahrike ilişkin ilk hareketin kimden geldiği belli değilse şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince her iki sanık yönünden haksız tahrik hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir⁴⁶⁶.

Vergi kaçakçılığı suçunda haksız tahrik hükümlerinin uygulanması kanaatimizce mümkün görünmemektedir. Suçun mağdurunun toplumu meydana getiren herkes olduğu düşünüldüğünde herkesin bir kişiye karşı hiddet ve elem oluşturacak şekilde haksız bir eylemde bulunması, gerçekçilikten uzak bir durumu bünyesinde barındırmaktadır. Bu noktada suç ister teşebbüs aşamasında kalmış olsun ister tamamlanmış olsun haksız tahrik hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır⁴⁶⁷.

1.3.4.4. Zorunluluk Hali

Zorunluluk hali, kusurluluğa etki eden bir neden olarak ceza sisteminde yer almaktadır⁴⁶⁸. TCK m. 25/2’de düzenlenmiş olan zorunluluk halinde suç işleyen kişi, fiile dair irade yeteneğinin ortadan kalkması veya etkilenmesi nedeniyle kusurlu olarak değerlendirilmeyecek ve bu sayede cezadan kurtulacaktır⁴⁶⁹. Zorunluluk halinin varlığından bahsedebilmek için dört koşulun varlığı söz konusu olup, bunlar; kişinin kendisi veya başkasının sahip olduğu hakka yönelik tehlikenin bulunması, tehlikeden başka türlü kurtulma imkanının olmaması, tehlikenin muhakkak ve ağır bir nitelikte olması ve zorunluluk haliyle tehlikenin ağırlığı arasında orantının bulunmasıdır⁴⁷⁰. Koşullardan da anlaşılacağı üzere zorunluluk hali sadece kişinin kendisine ait değil başkasının hakkına yönelik bir tehlikenin mevcudiyeti halinde de söz konusu olmakta;

⁴⁶⁵ Zeynel Temel Kangal, “Türk Ceza Hukukunda Haksız Tahrik”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14/3-4 (2010): 37.

⁴⁶⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 424. Yargıtay 1. Ceza Dairesi, 27.05.2021, E. 2021/8272, K. 2021/9188, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 14.10.2022.

⁴⁶⁷ Karaarslan, “Ceza Mevzuatında”, 144. Özcan, vergi kaçakçılığı suçunda haksız tahrik kurumunun uygulanmasının suçun mağduru itibarıyla genel olarak mümkün olmadığını ancak çok istisnai haller haricinde tatbik edilebileceğini ifade etmiştir. Özcan, *Vergi Suçları*, 235.

⁴⁶⁸ Zorunluluk halinin hukuki niteliği konusunda çeşitli görüşler yer almaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Özgenç, *Genel Hükümler*, 479-480; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 383-393; Rıfat Murat Önok ve Işık Önay, “Hukuk Düzeninin Birliği İlkesi Çerçevesinde Zorunluluk Halinin Hukuki Niteliği”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 77/2 (2019): 872-879; Cengiz Apaydın, “Zorunluluk Halinin Hukuki Niteliği”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 154 (2019): 1228-1231; Ayvaz Cebre, “Zorunluluk Hali”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 1/8 (2012): 231-240.

⁴⁶⁹ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 238.

⁴⁷⁰ Koparan, “TCK Genel Hükümler”, 345.

zorunluluk hali ile tehlike arasında bir dengenin sağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde zorunluluk halinden söz edilmemekte ve kişilerin zarar görmesi durumunda Türk Borçlar Kanunu (TBK) m.64/2 gereğince zararın tazmin edilmesi gerekmektedir⁴⁷¹.

Vergi kaçakçılığı suçunda zorunluluk halinin varlığından bahsedilebilir. Nitekim zorunluluk haline ilişkin koşulların sağlanması durumunda vergi kaçakçılığı suçunda failin sorumluluğunun ortadan kalkmasına vesile olabilmektedir. Örneğin vergi mükellefinin kendisinin neden olmadığı bir iflas tehlikesinden kurtulmak adına yalan beyanda bulunması halinde zorunluluk haline ilişkin hüküm uygulanarak kişinin kusurlu addedilmesinin önüne geçilmektedir⁴⁷².

1.4. Suçun Özel Görünüş Şekilleri

Fail tarafından fiilin işlenmesi ve neticenin temel alındığı hallerde neticenin gerçekleşmesi ile birlikte suç tamamlanmış olmaktadır. Fiil, icrai veya ihmali işlenebilmekle beraber failin hareketinin belli bir suçun kanuni tanımı ile uyuşmadığı hallerde kanunda var olan özel hallerle failin cezalandırılması yoluna gidilmektedir⁴⁷³. Suçun özel görünüş şekilleri olarak adlandırılacak bu haller, teşebbüs, iştirak ve içtima alt başlıkları altında değerlendirilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda özel görünüş şekilleri de bu başlıklar doğrultusunda ele alınacaktır.

1.4.1. Teşebbüs

Ceza kanunlarında yer verilen suçlar, “suç yolu” (iter criminis) adı verilen bir süreçten geçerek gerçekleştirilmektedir⁴⁷⁴. Bu noktada fail, suç işleme kararını alır, bu konuda hazırlık yaptıktan sonra fiilin gerçekleşmesi için hareket eder ve suçu meydana getirir. Ayrıca kanuni tarifte neticenin varlığı aranıyorsa netice gerçekleştikten sonra suç tamamlanmış olmaktadır⁴⁷⁵. İşte fiilin kesintiye uğradığı veya neticenin gerektiği hallerde neticenin gerçekleşmemesi durumunda suça teşebbüsün varlığından söz edilmesi

⁴⁷¹ Hakeri, *Genel Hükümler*, 392; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 352.

⁴⁷² Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 102. Geçer, vergi kaçakçılığı suçunda zorunluluk halinin uygulanmasının mümkün olmadığını savunmaktadır. Geçer, *Vergi Usul Kanunu*’nda, 411.

⁴⁷³ Mahmut Koca, “Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 3/2 (2015): 104.

⁴⁷⁴ Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 414.

⁴⁷⁵ Özgenç, *Genel Hükümler*, 544.

gerekmektedir. Nitekim TCK m. 35'te teşebbüse ilişkin düzenlemeye yer verilmekte, TCK m. 35/1'e göre *“Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur”*. Bu kapsamda teşebbüs, kasten işlenen suçlarda suça elverişli nitelikteki hareketlerle başlanmasına rağmen kişinin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması olarak tanımlanmaktadır⁴⁷⁶.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere kişinin işleme kastıyla hareket etmesi yani suça ilişkin kastının varlığı aranmakta, ayrıca suçun başlangıcında elverişli hareketlerle başlanması gerekliliği ifade edilmektedir. Burada elverişlilik değerlendirilmesi somut olay gözetilerek yapılmalı, olayın oluş şartlarına göre ex ante (hareketin yapıldığı ana göre) değerlendirmede bulunulmalıdır⁴⁷⁷. Ancak suçun failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması gerekmektedir. Bu durum ya suça yönelik hareketlerin sonuna kadar götürülememesi durumunda ya da suça yönelik hareketler tamamlansa bile istenen sonucun gerçekleşmemesi durumunda oluşmaktadır⁴⁷⁸. Hareket bakımından teşebbüsten bahsedebilmek için icra hareketlerinin bölünebilmesi veya icra hareketleri ile netice, birbirinden ayrılabilir nitelikte olmalıdır⁴⁷⁹. Suça teşebbüste cezanın belirlenmesinde adil ve eşit cezalandırma amacıyla hareketin oluşturduğu zarar veya tehlikenin ağırlığı esas alınmış olup, somut olayda fiilin neticesine ne kadar yaklaşılmış ise teşebbüsten kaynaklanan indirim o derecede az belirlenecektir⁴⁸⁰.

Vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs değerlendirilirken 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce yer alan teşebbüs hükmünden kısaca bahsedilmesi gerekmektedir. İlgili düzenlemeden önce 358. maddede “Kaçakçılığa teşebbüs” başlığı altında düzenleme yer almakta, vergi ziyaının varlığı vergi kaçakçılığı suçu için zorunlu unsur olarak aranmaktaydı. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte 358. madde ile vergi ziyaının suçun unsuru olması hali ortadan kaldırılmış, bu nedenle vergi kaçakçılığında

⁴⁷⁶ Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık”, 2.

⁴⁷⁷ Koca, “Suçun Özel Görünüş”, 108.

⁴⁷⁸ Devrim Aydın, “Suça Teşebbüs”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55/1 (2006): 88.

⁴⁷⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 158 (2010): 17.

⁴⁸⁰ Ali Parlar ve Muzaffer Hatipoğlu, *Suça Teşebbüs, İştirak- İctima ve Yaptırımlar* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010), 31-32.

teşebbüsün yeniden değerlendirilmesi zorunluluğu doğmuştur⁴⁸¹. Bu noktada vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün varlığının incelenmesinde fiil bazlı incelemenin yapılması gerektiğinin yararlı olacağı öğretide kabul görmüştür⁴⁸². Bu doğrultuda vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün varlığı, suçu oluşturan fiiller bağlamında ayrı ayrı kısaca ele alınacaktır.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiili, vergi kaçakçılığı suçu bağlamında teşebbüse elverişli bir fiil olma niteliğini haizdir. Örneğin hileli işlemin oluşumuna sebebiyet veren bilgisayar programının bahsedilen işlemleri yapmak için çalıştırılmasına rağmen elektriklerin kesilmesi nedeniyle fiilin kesintiye uğraması halinde vergi kaçakçılığı suçu tamamlanamamış ve teşebbüs aşamasında kalmıştır⁴⁸³. Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açmak fiili, sırf hareket suçu olması itibarıyla ve bölünebilir niteliği nedeniyle teşebbüse elverişlidir. Örneğin gerçekte var olmayan kişi lehine borç verilmiş gibi hesap açma talimatı alan muhasebecinin hesabı oluşturmaya rağmen elinde olmayan nedenlerle içindeki bilgileri yazamaması halinde hareketini tamamlayamamış olmakta ve suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır⁴⁸⁴.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kâğıt ortamlarına kaydetme fiilinde teşebbüs, öğretide tartışmalı bir husustur. Ağırlıklı görüşe göre defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kâğıt ortamlarına kaydetme fiili, teşebbüse elverişlidir. Nitekim fiille netice birbirinden ayrılabilen, fail çift kayıt tutmasına rağmen elde etmeyi amaçladığı vergi matrahına ulaşamadığı takdirde teşebbüs gerçekleşmiş olmaktadır⁴⁸⁵. Azınlıkta kalan diğer görüş ise cezalandırma şartı olarak değerlendirdiği vergi matrahının azalmasının yer aldığı suça teşebbüsün mümkün olmadığını savunmaktadır⁴⁸⁶. Bizim de katıldığımız ağırlıklı görüş

⁴⁸¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 238.

⁴⁸² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 511; Özcan, *Vergi Suçları*, 239; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 134; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık”, 10.

⁴⁸³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 511-512.

⁴⁸⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 239.

⁴⁸⁵ Bayar, “Vergi Kaçakçılığı”, 176; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 512; Özcan, *Vergi Suçları*, 240; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 136; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 106.

⁴⁸⁶ Bekir Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?”, (Erişim Tarihi 26.10.2022), http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_dan_Sonra_Mumkun_Mudur_1227.pdf.

çerçevesinde çift defter tutmak fiili olarak da adlandırılan bu fiille işlenen suça teşebbüs mümkündür. Örneğin mükellefin vergi idaresine bildirmiş bulunduğu bilgisayar programı yerine başka bir programa alış ve satışlarını yazarken yakalanması halinde vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs halinin varlığından bahsetmek gerekmektedir⁴⁸⁷.

Defter, belge ve kayıtları tahrif etmek fiili, hareketin kısımlara bölünebilir olması itibariyle teşebbüse elverişlidir. Örneğin fatura üzerindeki yazıyı silmek isteyen kişinin fiilini gerçekleştirdiği anda vergi incelemesi amacıyla gelen vergi denetim elemanlarınca engellenmesi halinde icra hareketleri tamamlanmadığı için suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır⁴⁸⁸. Defter veya belgeleri gizleme fiili ile vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinde teşebbüsün varlığı söz konusu değildir. Nitekim gizleme suçu, ihmali hareketle işlenebilir olan saf ihmali suç özelliğini haizdir⁴⁸⁹. Saf ihmali suçlar hareketlerin bölünememesi ve sırf hareket suçu olmaları nedeniyle teşebbüse elverişli değildir⁴⁹⁰. Saf ihmali suçlarda fiilin işlenmesi ile birlikte suç tamamlanacağından söz konusu fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs mümkün olmamaktadır⁴⁹¹.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belgede teşebbüsün değerlendirilmesi noktasında öğretide bu belgelerin düzenlenmesi ile kullanılmasının aynı şekilde değerlendirilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Bu noktada çalışmada sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede teşebbüs birlikte ele alınacaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme fiilinde teşebbüsün var olup olmadığı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bir görüş düzenleme fiilinin netice ile bitişik olması ile ani suç olma özelliği itibariyle fiilin gerçekleştiği anda suç tamamlanacağından teşebbüsü mümkün görmemekte iken⁴⁹² diğer görüşe göre sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda hareketin parçalara bölünebilmesi nedeniyle teşebbüs

⁴⁸⁷ Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık”, 17.

⁴⁸⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 512.

⁴⁸⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 513.

⁴⁹⁰ Mustafa Karataş, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6/2 (2018): 222.

⁴⁹¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 242; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık”, 17; Ümit, “Defter, Kayıt ve Belgeleri”, 1281; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 137.

⁴⁹² Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı*, 104; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık”, 18-19; Bayraklı ve Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda”, 29; Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte*, 115.

mümkün olmaktadır⁴⁹³. Bizim katıldığımız görüş çerçevesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinde teşebbüs mümkün olup, örneğin mükellefin başka birinden elde ettiği belgeyi üçüncü bir kişiye vermek üzereyken yakalanması halinde sahte belge kullanma suçuna teşebbüsten cezalandırılması söz konusu olmaktadır.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek ile defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak fiillerine teşebbüs mümkündür. Daha önceki fiillerde de bahsedildiği üzere ilgili fiiller bölünebilir niteliktedir. Bu anlamda defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesinde hareketin yarım kalması veya hareket neticelense bile yok etmenin olmaması, defter sayfalarına ait fiillerde ise yok edilme fiili tamamlanmadan veya yok edilse bile nüshaların varlığı, suçun teşebbüs aşamasında kalmış olduğuna delil niteliğindedir⁴⁹⁴. Örneğin defter sayfalarını yok etmek amacıyla kâğıt parçalama makinesine yerleştirirken kolluk güçlerinin içeriye girerek fiili engellemesi halinde suç teşebbüs aşamasında kalmış olmaktadır⁴⁹⁵.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde belge basmak veya anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak fiili bakımından teşebbüsün varlığının mümkün olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Belge basımı bakımından örneğin basıma hazır belgenin makinede sıkışması halinde fiil teşebbüs aşamasında kalmış olmakta iken gerçek bir ticarete dayanan ancak anlaşmasız matbaada basılan belgeyi defterinde kaydeden mükellef kullanma bakımından teşebbüs aşamasında kalan bir suç işlemiş olmaktadır⁴⁹⁶. Ödeme kaydedici cihazla işlenen fiillerde vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs mümkündür. Nitekim ödeme kaydedici cihazlarla işlenen fiillerin bölünebilir olması nedeniyle suçun teşebbüs aşamasında kalması ihtimal dahilindedir. Örneğin gerçekleştirilen satışların kaydedilmesini engellemek amacıyla cihaza veya ilgili sistemlere müdahale ederken failin elinde olmayan nedenlerle müdahalenin gerçekleştirilmemesi veya cihazda kayıt

⁴⁹³ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 138; Özcan, *Vergi Suçları*, 244-245; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 512; Ünal, “Vergi Usul Kanununun”, 1276.

⁴⁹⁴ Karataş, “Vergi Usul Kanunu’nda”, 224-225.

⁴⁹⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 512.

⁴⁹⁶ Baykara, belge basma, sipariş alma, bilgisayarda dizayn yapma gibi fiillerin de suçta bölünebilen fiillerden olduğunu ifade ederken Özcan, bu hareketlerin icra hareketleri değil hazırlık hareketi olduğundan teşebbüse konu edilemeyeceğini belirtmektedir. Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs”; Özcan, *Vergi Suçları*, 245-246.

altına alınan bilgileri silmek isterken silme işleminin yarıda kalması halinde suça teşebbüsten bahsetmek gerekmektedir.

1.4.2. İştirak

Suçta iştirak, ceza sistemimizde TCK'nın Birinci Kitap, Birinci Kısım, Dördüncü Bölümünde m. 37-41'de düzenleme altına alınmıştır. Bir suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde cezalandırmanın belirlenmesine olanak sağlayan iştirak kavramı, failliği ve cezalandırma alanının genişlemesine imkân tanımaktadır⁴⁹⁷. Ceza sistemimizde iştirak; faillik ve şeriklik olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Öğretide faillik kavramı; müstakil, müşterek, dolaylı ve yan yana olmak üzere dört farklı şekilde ifade edilirken suçun işlenmesindeki katkısı kanuni tariftaki haksızlığı oluşturmayan suç ortağı olarak adlandırılan⁴⁹⁸ şerik ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmaktadır⁴⁹⁹.

Bir suçun iştirak çerçevesinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenebilmesi noktasında bağıllık kuralı başlığı altında TCK m. 40'ta bazı şartların varlığına yer verilmiştir. Bu çerçevede suçu iştiraken işlemek için birden fazla kişinin varlığı, fiilin kasten ve hukuka aykırılık oluşturacak şekilde işlenmesi ve fiilin en azından teşebbüs aşamasında kalmış olması aranmaktadır. Ayrıca bu koşullara ilaveten öğretide hareketlerin bir nedene dayanması, iştirak iradesinin varlığı ve suçun tüm ortaklar tarafından aynı olması gibi şartların varlığına da vurguda bulunulmuştur⁵⁰⁰. Bağıllık kuralı, şeriklerin tanımında da ifade edildiği üzere şerikin hareketinin kanundaki haksızlığı oluşturmamakla birlikte dolaylı olarak yaptıkları katkı ile birlikte

⁴⁹⁷ Özgenç, *Genel Hükümler*, 583; Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 312; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 448; Ergür, "Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili", 73.

⁴⁹⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 616.

⁴⁹⁹ Faillik kavramını müstakil, müşterek ve dolaylı fail olmak üzere üç başlık altında değerlendiren görüşler de mevcuttur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Hakeri, *Genel Hükümler*, 500; Özgenç, *Genel Hükümler*, 583; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 521; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 452; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 530; Parlar ve Hatipoğlu, *Suçta Teşebbüs*, 64.

⁵⁰⁰ Hakeri, *Genel Hükümler*, 501; Seydi Kaymaz, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16/2 (2012): 123-124; Meral Ekici Şahin, "İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 64/3 (2015): 645-651.

cezalandırılmasına imkân tanınmasıyla özellik kazanan bir kavram olarak ifade edilmiştir⁵⁰¹.

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirake ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK m. 360'ta vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlerin bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde cezası TCK'nın iştirak hükmünce yarıya kadar indirilmektedir. 5728 sayılı Kanun değişikliği öncesinde "İştirak" başlığı altında yer alan düzenleme, mülga 765 sayılı TCK sistemi doğrultusunda iştirak müessesesini düzenlemekte, kaçakçılık suçuna iştiraki esas olarak maddi menfaat gözetmeyi dikkate alarak kendine özgü bir yöntem belirlemekteydi⁵⁰². 5728 sayılı Kanun değişikliği sonrasında madde başlığı "Cezada indirim" şeklinde değiştirilmiş ancak iştirak ile ilgili düzenleme niteliğinde bir değişiklik olmamıştır. Değişiklikle birlikte TCK'daki iştirak düzenlemelerinin geçerli olacağı ifade edilmiş, sadece iştirak edenlerin menfaatlerinin bulunmaması halinde cezalarının yarısının indirileceği hüküm altına alınarak özel bir düzenlemeye gidilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak, yukarıda bahsedilen iştirak türleri açısından ortaya çıkabilmektedir. TCK m. 37/1'de "*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*" şeklinde tanımlanan müşterek failliğin vergi kaçakçılığı suçu bağlamında gerçekleşmesi mümkündür. Örneğin tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan bir defter üzerinde şirket ortaklarından birinin defter sayfasını yok etmesi, başka bir ortağın ise yok edilen sayfa yerine başka bir sayfayı koyması halinde faillerin fiil üzerinde birlikte hakimiyet kurması nedeniyle müşterek fail olarak sorumlu tutulması gerekmektedir⁵⁰³. TCK m. 37/2'de "*Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur.*" olarak belirtilen dolaylı failliğin de vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilmesi imkân dahilindedir. Örneğin şirketi temsile yetkili gibi gösterilen şirket çalışanı araç olarak kullanılarak vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde şirketin gerçek sahibinin dolaylı fail olarak sorumlu tutulması gerekmektedir⁵⁰⁴. Burada esas olan kişinin araç gibi

⁵⁰¹ Ekici Şahin, "İştirak Halinde", 647.

⁵⁰² Taştan, *Açıklamalı İçtihatlı*, 106; Emre Burak Onat, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 137 (2018): 316.

⁵⁰³ Özcan, *Vergi Suçları*, 248-249.

⁵⁰⁴ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 144.

kullanılması suretiyle suç olan fiile yönlendirilmesidir. Yönlendiren kişi, dolaylı fail olarak sorumlu olmaktadır.

İştirak müessesesi kapsamında şeriklik başlığı altında değerlendirilen azmettirme ve yardım etme kavramlarının da vergi kaçakçılığı suçu bağlamında kısaca ele alınması gerekmektedir. Azmettirme TCK m. 38’de düzenlenmiş olup azmettiren kişinin fail gibi aynı cezayla cezalandırılmasına imkân tanımaktadır. Madde hükmünce üstsoy ve altsoy halinin varlığı cezayı arttırıcı bir etki meydana getirirken azmettireni ortaya çıkaran fail veya diğer suç ortağı hakkında ceza indirimi sağlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından azmettirenin sorumluluğu mümkün olmakta; örneğin mali müşavirin mükellefe yanıltıcı belge kullanma yönünde telkin ederek vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına sebebiyet vermesi halinde mali müşavir azmettiren olarak sorumlu tutulmaktadır⁵⁰⁵. Azmettirmeye azmettirme hali de vergi kaçakçılığı suçu açısından mümkün olup örneğin mükellefin muhasebecisini vergi kaçırmaya azmettirdiği durumda muhasebecinin iş yoğunluğu nedeniyle söz konusu hileleri gerçekleştirmek üzere başka bir muhasebeciden istemesi halinde hem mükellef hem de ilk muhasebeci azmettiren olarak cezaya tabi tutulmaktadır⁵⁰⁶.

Yardım etme ise TCK m. 39’da düzenlenmiş olup, ilgili maddede yer alan haller ile suçun işlenmesine yardım eden kişilere yönelik cezai düzenlemeyi ifade etmektedir. Yardım etme ile fiil üzerinde bir hakimiyet tesis edilmemekte, maddi veya manevi yardımlar vasıtasıyla suçun gerçekleştirilmesine imkân tanınmaktadır⁵⁰⁷. Suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilden sonra yardım etme konusunda vaatle bulunmak, suçun işlenmesi hususunda yol göstermek, suçtan önce veya işlenmesi sırasında yardım etmek maddi ve manevi yardım kapsamında belirtilmiştir⁵⁰⁸. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından yardım etmeye örnek olarak sahte belge düzenleyecek olan mükellefe başka mükellefin boş faturasının verilmesi, defterlerini yok etmek isteyen mükellefe mali müşavirin telkini veya vergi kaçakçılığı suçu işlemeye çekinen mükellefe hapse girdikten sonra ailesine bakmayı vaat etme halleri örnek verilebilir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁵ Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, 324-325.

⁵⁰⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 250.

⁵⁰⁷ Gencel, “Vergi Kaçakçılığı”, 76.

⁵⁰⁸ Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, 327.

⁵⁰⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 147-148.

1.4.3. İçtima

Ceza sistematğinde esas olan, fiil adedi kadar suç, suç adedi kadar da cezanın olmasıdır (quot crimina, tot poenae). Türk ceza sisteminde benimsenen ve gerçek içtima olarak adlandırılan kurala göre failin işlediği her bir fiil ayrı bir suçu oluşturmakta; oluşan her suç ise ayrı ayrı cezaya tabi tutulmaktadır. Bu anlamda gerçek içtima kural, suçların içtimai adıyla birden çok suçun varlığına rağmen farklı nedenlerle tek suçtan cezai sorumluluğun tespiti olarak belirlenen hususlar istisna teşkil etmektedir⁵¹⁰. İçtima esasında bir yandan failin kusurunu aşacak şekilde cezalandırılmasına engel olurken diğer yandan failin haksız bir yarar sağlamasına mâni olarak adil bir yaptırımın uygulanmasına katkıda bulunmaktadır⁵¹¹. Bu amaca ulaşmak bağlamında suçların içtimai ile ilgili farklı içtima türleri bulunmaktadır.

TCK'da suçların içtimai noktasında üç tür içtima türü hüküm altına alınmıştır. Bunlar, TCK m. 42'de düzenlenen "Bileşik suç", TCK m.43'te düzenlenen "Zincirleme suç" ve TCK m. 43/2 ile m. 44'te düzenlenen "Fikri içtima" kavramlarıdır. Bileşik suç, kanunda biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olması hasebiyle tek fiil olan suç olarak tanımlanmıştır. Bileşik suçta bağımsız bir fiil, başka bir fiilin unsuru veya cezayı artırıcı nitelikli hali olarak yer almaktadır⁵¹². Bu nedenle failin fiiliyle gerçekte ihlal ettiği norm hukuken değerlendirilirken ihlali görünüşte olan norm ise değerlendirme dışı kalmaktadır⁵¹³. Bu nedenle ortada tek bir norm bulunmaktadır ve sadece söz konusu norm ile cezalandırma yoluna gidilmektedir⁵¹⁴.

Zincirleme suç, kanunda yer alan ifadeyle bir suç işleme kararının icrası kapsamında bir kişiye karşı aynı suçun değişik zamanlarda birden fazla kez işlenmesi halinde uygulanan bir içtima türüdür. Zincirleme suç, mütemadi suçtan farklı olup, mütemadi suçta tek bir suç icrası söz konusu iken zincirleme suçta ayrı ayrı gerçekleşen suçlar söz konusu

⁵¹⁰ Koca ve Üzülmmez, *Genel Hükümler*, 506; Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 73 (2007): 133.

⁵¹¹ Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimai", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 2/1-2 (2014): 32.

⁵¹² Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 339.

⁵¹³ Göktürk, "Türk Hukuku'nda", 41.

⁵¹⁴ Kayıhan İçel, "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (2008): 44.

olmaktadır⁵¹⁵. Zincirleme suçtan bahsedebilmek için birden çok fiilin bulunması, fiillerin her birinin aynı suçu oluşturmaması, aynı suçun birden çok kez aynı kişiye karşı işlenmesi ve bu suçların suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi gerekmektedir⁵¹⁶. Bu kapsamda fail birden fazla suç işlemekte ancak bu suçlar nitelik olarak aynı fiil olduğundan faile tek ceza verilmektedir. Bu ceza ise normal cezaya göre artırılmış olarak uygulanmaktadır.

Fikri içtima ise TCK m. 43/2 ve m. 44'te hüküm altına alınmıştır. Fikri içtima kavramının temelini “non/ne bis in idem (aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz)” ilkesi oluşturmakta, fail tek fiiliyle birden fazla suça sebebiyet verse bile işlediği suçlar yönünden cezası en ağır olanıyla cezalandırılmaktadır⁵¹⁷. Fikri içtima kapsamında işlenen suçlar, aynı olabileceği gibi farklı suçlar da olabilmektedir. Aynı suçlar olması halinde aynı neviden fikri içtima, farklı suçlar olması halinde ise farklı neviden fikri içtima söz konusudur⁵¹⁸. TCK m. 43/2’de yer verilen aynı neviden fikri içtima hükmüne göre “*Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır*”. Bu noktada aynı neviden fikri içtimanın varlığı halinde zincirleme suça ilişkin yaptırım uygulanacaktır. TCK m. 44’te yer alan farklı neviden fikri içtima ile ilgili hükme göre ise “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*”. Fikri içtimanın varlığından bahsedebilmek için; fiilin tek olması, tek fiille birden fazla suçun gerçekleşmesi, fiilin suç tipleri bakımından tipe uygun, hukuka aykırı, her suç yönünden kovuşturma şartının gerçekleşmesi ve suçların her birinin cezalandırılabilir özellikte olması gerekmektedir⁵¹⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunda içtima konusu, yukarıda bahsedilen içtima türleri yönünden değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bileşik suç türünden başlanılacak olursa vergi kaçakçılığı suçunda bileşik suç türü ile içtimanın uygulanması mümkün değildir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili düzenlemede bentlerde yer alan fiillerin biri diğerinin

⁵¹⁵ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 573.

⁵¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 520-529.

⁵¹⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 568.

⁵¹⁸ Mahmut Koca, “Fikri İçtima”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 2/4 (2007): 199.

⁵¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Sedat Şan, “Türk Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 9/98 (2014): 85-91; Parlar ve Hatipoğlu, *Suçta Teşebbüs*, 158-159; Koca, “Fikri İçtima”, 201-218; Özen, “Ceza Hukukunda”, 138-141.

unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olarak yer almadığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle ilgili fiillerle oluşan vergi kaçakçılığı suçlarında bileşik suç elverişli değildir⁵²⁰.

TCK m. 43'te hüküm altına alınan zincirleme suç kavramı vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanabilir bir düzenlemedir. Ancak uygulanması bakımından vergi kaçakçılığı suçunun özelliği itibariyle birtakım farklılıklar ihtiva etmektedir. Bu farklılıklardan biri zincirleme suç hükümlerinin takvim yılı itibariyle uygulanma sorunudur. Geçmiş dönem Yargıtay kararlarında aynı dönemde işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir⁵²¹. Ancak 7394 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte bu hususa açıklık getirilmiştir. VUK m. 359/ek fıkra hükmüne göre birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararı yönünde suçun icrası halinde zincirleme suç hükümleri uygulanacak, fiillerin ayrı ayrı değerlendirilmesi yerine artırılmış olarak tek bir cezaya hükmedilecektir. Kanaatimizce de doğru olan bu düzenleme ile birlikte failer hakkında uygulanan hukuka aykırı yüksek cezaların önüne geçilmiş olacaktır.

Vergi kaçakçılığında zincirleme suçla ilgili diğer bir husus TCK m.43'te yer alan aynı suç kavramının nasıl ele alınacağı noktasıdır. Aynı suç ifadesinin aynı konuya dair fiil veya aynı suç tipi olduğuna ilişkin görüşler olduğu öğretide belirtilmektedir⁵²². Burada aynı suç kapsamında fiillerin değerlendirilmesi somut olay göz önünde bulundurularak tespit edilmelidir. Her ne kadar sadece aynı bentteki fiiller bağlamında zincirleme suç hükümlerinin ele alınması gerektiği ifade edilse bile⁵²³ somut olayda farklı bentlerde yer alan fiillerle zincirleme suçun oluşması mümkündür. Örneğin aynı failin farklı tarihlerde farklı mükelleflere düzenlemiş olduğu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge için zincirleme suç hükümlerine göre ceza tayini gerekmektedir⁵²⁴. Nitekim burada

⁵²⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 30 (2017): 11; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 148-149; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 114.

⁵²¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 05.03.2002, E. 2002/28, K. 2002/179, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.02.2005, E. 2004/9129, K. 2005/764, <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay,E.T.02.11.2022;Yargitay11.CezaDairesi,14.02.2018,E.2017/9621,K.2018/1198>, Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 118.

⁵²² Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/1-2 (2013): 90; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 151; Özcan, *Vergi Suçları*, 262; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 494.

⁵²³ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 120.

⁵²⁴ Aslanpınar, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 151.

aynı suç olan vergi kaçakçılığı suçu kapsamında bir suç işlenmekte olup TCK m.43/1 hükmü bu savı destekleyici niteliktedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda fikri içtima hükümleri uygulanabilir niteliktedir. Örneğin 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) m. 112/2 hükmünde yer alan fiillerin hem ilgili kanun hem de VUK hükümlerinin ihlali olması nedeniyle fikri içtima hükümleri itibariyle en ağır cezayı ihtiva eden vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırma yoluna gidilecektir. Öğretide TCK m. 207’de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu ile VUK m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme fiilinin fikri içtimaya uygun olduğu ile ilgili görüş bulunmaktadır⁵²⁵. Ancak ağırlıklı olan ve bizim de katıldığımız görüş bakımından mevcut durum görünüşte içtimayı işaret etmekte, özel norm- genel norm ilişkisi bakımından VUK hükmünün TCK hükmüne göre özel norm olması nedeniyle vergi kaçakçılığına dair hükümler uygulanmaktadır⁵²⁶.

1.5. Yargılama Usulü ve Yaptırım

1.5.1. Yargılama Usulü

Vergi kaçakçılığı suçlarında mevcut ceza sisteminin genel kuralları işletilmekle birlikte kaçakçılık suçlarıyla ilgili vergi ceza hukukuna özgü bazı düzenlemelerin varlığı söz konusudur. Vergi kaçakçılığı suçlarının yasal takibini sağlayan mütalaa şartı, bu düzenlemelerin en önemlisi olarak karşımıza çıkmaktadır. “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığı altında mütalaa şartı, VUK m. 367’de hüküm altına alınmıştır. İlgili hüküm doğrultusunda mütalaa meselesi ile ilgili vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ve vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından düzenlenen rapora değinmek faydalı olacaktır. Vergi suçu raporu olarak adlandırılan bu rapor, vergi incelemesi neticesinde genelde mükellefe dair açıklamalar sonrasında kısaca ihlal edilen yasa maddeleri ile birlikte işlenen fiillerin belirtildiği, yetkili memurun mütalaaasını içeren ve vergi inceleme raporunun özeti niteliğinde bir belgedir⁵²⁷. Vergi suçu raporunun hazırlanması sonrasında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları rapor

⁵²⁵ Narter ve Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 86-87.

⁵²⁶ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 155; Özcan, *Vergi Suçları*, 270; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 136; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 120.

⁵²⁷ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 295.

değerlendirme komisyonları tarafından alacakları mütalaa ile doğrudan, vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından yine aynı komisyon tarafından alınacak mütalaa sonrası bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla Cumhuriyet savcılığına durumun bildirilmesi gerekmektedir. Madde hükmünce zorunlu tutulan bu koşulda vergi müfettiş ve yardımcılarının doğrudan bildirme yetkisi verilmekle bu kişilerin mesleki tecrübe ve uzmanlıklarına önem verildiği anlaşılmaktadır⁵²⁸. Vergi suçu raporu bir ceza muhakemesi şartı olup, düzenlenmemesi halinde soruşturma ve kovuşturma işlemleri gerçekleşmeyecektir. Nitekim bir Yargıtay kararında vergi suçu raporu olmadan karar verilmesi halinin bozma nedeni olduğu belirtilmiştir⁵²⁹.

Cumhuriyet savcılığı, vergi kaçakçılığı suçundan vergi idaresi vasıtasıyla haberdar olabileceği gibi vergi kaçakçılığını çeşitli yollarla kendiliğinden öğrenebilmektedir. Bu durumda VUK m. 367/2 hükmü gereğince ilgili vergi idaresini haberdar ederek vergi incelemesi yapılmasını talep eder. Vergi kaçakçılığı suçunun savcılıkça öğrenilmesi halinde ilgili görüş gelene kadar iddianame düzenlenmemektedir. Belirtmek gerekir ki teknik görüşleri içeren bu raporların mütalaa olarak adlandırılmasa bile mütalaa olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁵³⁰. Nitekim bir Yargıtay kararında bu görüş doğrultusunda hüküm verilmiştir⁵³¹. VUK m. 367/4'te VUK m. 359/ç'de yer alan fiiller bakımından inceleme tamamlanmadan Cumhuriyet savcılığına durumun bildirilmesi imkânı tanınmakla birlikte bu durum rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesine engel olmamakta; esasen tüm kaçakçılık fiilleri açısından vergi suçu raporunun ve mütalaanın savcılığa bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu raporlarının mütalaaya bağlanarak Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi yasal zorunluluk teşkil etmekte olup, mütalaanın verilmemesi veya verilmeyeceğinin anlaşılması halinde savcılık tarafından kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verilmektedir⁵³². Mütalaa alınmadan savcılık tarafından iddianame düzenlenmesi

⁵²⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 402.

⁵²⁹ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 06.11.1990, E. 1990/2860, K. 1990/3641, <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay>, E.T. 07.11.2022.

⁵³⁰ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, 81/2 (2016): 29; Özcan, *Vergi Suçları*, 503.

⁵³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.11.2007, E. 2006/6740, K. 2007/7940, <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay>, E.T. 07.11.2022.

⁵³² Mümin Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 44 (2020): 293.

halinde mahkeme mütalaanın alınması için iddianameyi iade etmekte, mütalaa alınana kadar CMK m. 223/8 hükmü gereğince yargılamanın durmasına, şartın gerçekleşmemesi halinde davanın düşürülmesine karar vermektedir⁵³³. CMK m. 223/9 hükmü gereğince derhal beraat kararı verilebilecek haller, bu durumun istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim sanığın lehine olan beraat kararını engelleyecek mahiyette bir kararın verilmesi mümkün değildir⁵³⁴.

Vergi kaçakçılığı suçunun 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun⁵³⁵ kapsamında yer alan kişiler tarafından işlenmesi halinde izin kurumu bakımından yargılama usulünün tespiti de önem arz etmektedir. Nitekim vergi inceleme elemanı tarafından vergi incelemesi sırasında suçun tespit edilmesi halinde 4483 sayılı Kanun m. 4/2 hükmünce hareket edilmesi gerekirken, Cumhuriyet savcısının herhangi bir şekilde suçu öğrenmesi halinde aynı Kanun m. 4/1'e göre hareket etmesi gerekmektedir⁵³⁶. İzin verilmesi, bağlayıcı bir unsur oluşturmadığından iznin verilmesine rağmen kamu davasının açılmaması mümkün olmakla birlikte izin vermeye yetkili makamların izin vermemesi halinde ilgili kararların denetime açık olması nedeniyle kararın idari yargıya taşınarak yargı yoluyla çözümlenmesi imkân dahilindedir⁵³⁷.

Vergi kaçakçılığı suçunda görevli mahkeme, 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun⁵³⁸ m. 10-12 hükümleri ile m. 14'te "*Mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur*" hükmü dikkate alındığında asliye ceza mahkemeleri olmaktadır.

⁵³³ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 26.

⁵³⁴ Özgür Ökcü, "Ceza Hukukunda Dava Zamanasımının Dolmasının CMK m. 223/9 Kapsamında Değerlendirilmesi". Erişim Tarihi 10.04.2023, <https://www.hukukihaber.net/ceza-hukukunda-dava-zamanasiminin-dolmasinin-cmk-m-2239-kapsaminda-degerlendirilmesi-1>.

⁵³⁵ 04.12.1999 tarih ve 23896 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 543-544.

⁵³⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 544.

⁵³⁸ 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1.5.2. Yaptırım

VUK m. 359'da vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillere ilişkin yaptırımlar düzenlenmiştir. Bu çerçevede; VUK m. 359/a'da yer alan fiilleri işleyenler hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar, VUK m. 359/b'de yer alan fiilleri işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar, VUK m. 359/c'de yer alan fiilleri işleyenler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar, VUK m. 359/ç ve d'de yer alan fiilleri işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Suçla ilgili zamanaşımı süresi, TCK m. 66/1 hükmü dikkate alınmak suretiyle VUK m.359/a'da yer alan fiiller için sekiz yıl, diğer vergi kaçakçılığı suçu fiilleri açısından on beş yıldır. Vergi kaçakçılığı suçunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB) kararının verilmesi her fiil bakımından geçerli olmayıp CMK m. 231/5 kapsamında uygun olan fiiller için geçerli olmaktadır. Bu kapsamda VUK m. 359/a'da yer alan fiillerden iki yıl veya daha az, VUK m. 359/c'de yer alan fiillerden ise iki yıl hapis cezası alan fail veya failler HAGB müessesesinden yararlanacaktır. CMK m. 231/8 hükmü gereğince fail veya faillerin beş yıllık denetim süresini yükümlülöklere uygun bir şekilde geçirmeleri halinde CMK m. 231/10 hükmü gereğince açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılmak suretiyle davanın düşmesi kararı verilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK MÜESSESESİ

2.1. Genel Açıklamalar

Bir suçun işlenmesi farklı aşamalardan geçmek suretiyle gerçekleşmektedir. Suç yolu genel adıyla adlandırılan bu süreçte suçun işlenmesinde düşünce, hazırlık, icra ve tamamlanma aşamaları söz konusu olup, failin icra hareketlerine geçmesi ile birlikte ceza hukukunun alanına girerek cezalandırılabilmesi mümkün hale gelmektedir⁵³⁹. Esasen ceza kanunlarının suçun tamamlanması ile birlikte yapılan fiilleri konu edinmemesi gerekmele birlikte fiilin tespiti, failin uygun bir şekilde cezalandırılması ve suç ortaklarının tespiti gibi hususlar bakımından suçtan sonraki davranışlar önem arz etmektedir⁵⁴⁰.

Failin suçun tamamlanmasından sonra işlediği fiilden pişman olması veya diğer bir deyişle nedamet duyması ihtimal dahilindedir. Nitekim failin kusurlu davranışı nedeniyle oluşan suçtan üzüntü duyması, kendine yakıştıramaması veya suçun oluşması nedeniyle karşılaşılabileceği olası sonuçlardan duyduğu korku, pişmanlığın nedenleri arasında sayılabilecek unsurlardandır. Bu nedenler ise insanın doğasından kaynaklanan duygulardan ileri gelmektedir. Suç yoluna girmiş olan kişilerin işledikleri fiilden pişman olmaları nedeniyle bu davranışlarını affettirecek veya en azından hafifletecek davranışlarına olanak tanınması, hem suçun sarıh bir şekilde çözümlenmesine imkân sağlayarak toplumsal güvenin korunmasına imkân tanımakta hem de failin toplum

⁵³⁹ Enes Yılmaz, “Suçun Özel Bir Görünüş Şekli Olarak Gönüllü Vazgeçme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65/4 (2016): 2555; Özgenç, *Genel Hükümler*, 555; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 416; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 407; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 704.

⁵⁴⁰ İbrahim Özer, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık” (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2011), 1.

kazandırılması noktasında ön ayak olmaktadır. Bu anlamda birçok ülkenin ceza kanunlarında pişmanlığa ilişkin düzenlemeler hüküm altına alınmış olup⁵⁴¹ Türk ceza sisteminde de etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Etkin pişmanlığın cezalandırmaya etkisinin iki şekilde ortaya çıktığı ifade edilmiştir. Bu etkilerden biri duyulan pişmanlığın kanuna bağlı olarak cezayı tamamen kaldırması veya hafifletmesi iken; diğeri ise mahkemenin takdiri çerçevesinde cezanın hafiflemesi olarak belirtilmiştir⁵⁴². Etkin pişmanlık, şahsa bağlı bir müessese olup, sadece pişman olan kişinin yararlanmasına imkân sağlamaktadır. Aynı zamanda cezalandırmadan vazgeçilmeyerek indirimli ceza verilebilmesi itibariyle de af kurumundan farklılık arz etmektedir⁵⁴³.

Çalışmanın konusu vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık olmakla birlikte gerek genel suç teorisi bakımından gerekse ceza hukukunda yer alan etkin pişmanlık müessesesinin vergi kaçakçılığı suçundaki etkin pişmanlığa dair temel prensipleri bünyesinde barındırması itibariyle bu bölümde ceza hukukunda yer verilen etkin pişmanlık müessesesine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Bu kapsamda etkin pişmanlığın tanımı ve hukuki niteliği ele alınacak, tarihsel gelişimi çerçevesinde etkin pişmanlık kavramı değerlendirilecek, akabinde etkin pişmanlık müessesesine ilişkin şartlar açıklandıktan sonra etkin pişmanlık müessesesi ile benzer bazı müesseseler ile farklılıkları üzerinde durulacaktır.

2.2. Etkin Pişmanlığın Tanımı

Etkin pişmanlık kavramı, esasen etkin ve pişmanlık kelimelerinin birleşiminden oluşmaktadır. Etkin kelimesi, TDK sözlüğünde genel anlamıyla “*Hareketli, işleyen, çalışan, faal, aktif, dinamik*” olarak tanımlanmıştır⁵⁴⁴. Pişmanlık ise aynı sözlükte “*Pişman olma durumu, nedamet*” olarak tanımlanmıştır⁵⁴⁵. Etkin pişmanlık kavramı da

⁵⁴¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Legislationline. “Criminal Codes”, (Erişim Tarihi: 04.01.2023), https://legislationline.org/legislation?q=lang%3Aen%2Csort%3Amost_read_first%2Clegislation_category%3A48%2Cpage%3A18%2Ctype_main%3A43.

⁵⁴² Mehmet Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 29 (2017): 278.

⁵⁴³ Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 2.

⁵⁴⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Etkin” maddesi.

⁵⁴⁵ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Pişmanlık” maddesi.

bu iki kelimenin birleşimi itibariyle kelimelerin anlamlarını bünyesinde barındırmakla birlikte genel olarak işlenen suçtan pişmanlık duyulması ile suçun olumsuz etkilerinin giderilmesini temel almaktadır⁵⁴⁶.

Etkin pişmanlık kavramına ilişkin öğretide ise çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalar esasında meydana gelen sonucun giderilmesi bakımından sadece neticeli suçlara uygulanabileceği düşünülse bile etkin pişmanlık aynı zamanda salt hareket suçlarına da uygulanabilir bir özellik arz etmektedir⁵⁴⁷.

Demirbaş’a göre etkin pişmanlık, “*neticeyi, suç olayını meydana getirebilmek için yeterli ve gerekli hareketlerin tamamlanmasından sonra bu hareketlerin etkilerini ortadan kaldırma faaliyeti*”dir⁵⁴⁸.

Arslantürk’e göre

*şüpheli ve/veya sanıkların işledikleri suçtan veya suçlardan dolayı özgür iradesiyle suçu işleyip tamamlamalarının ardından sonradan pişman olması, suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği zararı, ziyarı ya da olumsuzlukları gidermesi ve ceza adaletine böylece olumlu ve etkin davranışlarıyla katkı sağlamaları halinde atıfet hükümlerinin uygulanmasını sağlayan bir ceza hukuku kurumudur*⁵⁴⁹.

Koca ve Üzülmmez, “*suçun tamamlanmasından sonra failin pişmanlık duyarak suçun işlenmesinin meydana getirdiği sonuçları gidermeye yönelik davranışlarda bulunması*”nı etkin pişmanlık olarak tanımlamıştır⁵⁵⁰.

Özgenç’e göre “*suç tamamlandıktan sonra, failin pişmanlık duyarak maddi gerçeğin ortaya çıkmasına katkı sağlamasını veya mağdurun mağduriyetini mümkün olduğunca gidermesi*” etkin pişmanlık olarak ifade edilmiştir⁵⁵¹.

⁵⁴⁶ Yasemin Baba, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2011), 4.

⁵⁴⁷ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 5.

⁵⁴⁸ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 511.

⁵⁴⁹ Mustafa Arslantürk, *Etkin Pişmanlık- Vazgeçme- Cezasızlık* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 22.

⁵⁵⁰ Koca ve Üzülmmez, *Genel Hükümler*, 446.

⁵⁵¹ Özgenç, *Genel Hükümler*, 793.

Hakeri’ye göre “suçun bütün unsurlarıyla tamamlanmasından sonra failin bazı pişmanlık gösteren hareketler yapması durumunda, bu hareketler dolayısıyla faile ceza verilememesini veya cezasında indirim yapılmasını ifade eden kurum”dur⁵⁵².

Keklik’e göre etkin pişmanlık “bir suçun işlenmesinden sonra, failin pişmanlık göstererek gerçekleştirdiği ve cezayı azaltma veya ortadan kaldırma sonucunu doğuran davranışlar”dır⁵⁵³.

Sümer’e göre

*kanunda düzenlenen bazı suçların tamamlanmasından sonra failin işlediği suçtan pişmanlık duyarak, belirli bir muhakeme aşamasına kadar, suçun zararlı sonuçlarını ortadan kaldırma veya adli makamlarla iş birliği yaparak verdiği bilgilerle suçun aydınlatılmasına katkı sağlama yönünde aktif bir edimde bulunması karşılığında cezayı ortadan kaldıran veya azaltan şahsi bir sebeptir*⁵⁵⁴.

Özer’e göre

*5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda yer alan bir kısım suçlar tamamlandıktan sonra failin gerçekleştirmiş olduğu fiilinden dolayı pişmanlık duyarak meydana getirdiği neticenin etkilerini ortadan kaldırmaya, azaltmaya, eski hale getirmeye veya suçunun ve suç ortaklarının tespitine yönelik gönüllülük esaslı eylemleri dolayısıyla cezalandırılmaması, cezasından indirim yapılmasını, hakkında açılmış kamu davasının düşürülmesini, hükmedilmiş cezanın ortadan kaldırılmasını sağlayan şahsi cezasızlık ve indirim sebebidir*⁵⁵⁵.

Baba’ya göre etkin pişmanlık “kanunda gösterilen bazı suçların tamamlanmasından sonra, failin işlediği suçtan pişmanlık duyması ve belli bir muhakeme aşamasına kadar bu suçun olumsuz etkilerini gidermesi halinde, cezasını azaltan ya da kaldıran şahsi bir sebep”tir⁵⁵⁶.

⁵⁵² Hakeri, *Genel Hükümler*, 490.

⁵⁵³ Ramazan Keklik, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016), 5.

⁵⁵⁴ Arif Emre Sümer, “Yargı Kararları Çerçevesinde Örgüt Suçlarında Etkin Pişmanlık (TCK m. 221)”, (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2021), 5.

⁵⁵⁵ Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 6.

⁵⁵⁶ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 5-6.

Özel’e göre “kişinin yaptığı kötü bir işten, işlediği hoş karşılanmayan bir fiilinden dolayı hiçbir zorlama ve baskı olmaksızın kendiliğinden nedamet duyması, pişman olması ve bu pişmanlığını iç aleminde muhafaza etmekle iktifa etmemesi, dışa vurması, dış aleme bazı hareketleriyle yansıtması”dır⁵⁵⁷.

Ümit’e göre “suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık duyarak suçun neden olduğu hukuka aykırılığı veya zararlı sonuçları gidermesine yönelik iradi eylem”dir⁵⁵⁸.

Gödekli’ye göre “neticeli suçlarda, icra hareketini tamamlayan failin, meydana gelmesi kendi elinde olan neticeyi özgür iradesiyle önlemesi”dir⁵⁵⁹.

Kır’a göre ise etkin pişmanlık “özü itibariyle kişinin gerçeği söylemesiyle önceki beyanlarında yalan söylediğini veya gerçeği gizlediğini belirtmesi” olarak tanımlanmaktadır⁵⁶⁰.

Yargı kararlarında da etkin pişmanlığa ilişkin tanımlamaya yer verilmiş olup öğreti ve uygulama çerçevesinde etkin pişmanlık, “bir suçun işlenmesinden sonra failin, herhangi bir dış etken bulunmaksızın kendi hür iradesiyle, meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmaya yönelik davranışlar” olarak ifade edilmektedir⁵⁶¹.

Yukarıda etkin pişmanlıkla ilgili yapılan tanımlamalar çerçevesinde tarafımızca etkin pişmanlığın tanımı şu şekilde yapılabilir: Etkin pişmanlık, uygulanmasına imkân tanınan bir suçun işlenmesi halinde failin herhangi bir etki altında kalmadan pişmanlık duymak suretiyle işlediği suçun meydana getirdiği olumsuz sonuçları mümkün olduğunca gidermesine imkân tanıyan ve bu sayede cezanın azaltılmasına veya ceza verilmemesine olanak sağlayan bir müessesedir.

⁵⁵⁷ Cevat Özel, “Türk Ceza Kanunu’nda ve Bankacılık Kanunu’nda Etkin Pişmanlık”, (Erişim Tarihi 23.01.2023), http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_430.htm.

⁵⁵⁸ Ceyda Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12/1 (2021): 134.

⁵⁵⁹ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 283.

⁵⁶⁰ Feyza Kır, “Yalan Tanıklık Suçu (TCK m. 272) ve Etkin Pişmanlık”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70/3 (2021): 1128.

⁵⁶¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.12.2015, E. 2014/632, K. 2015/501; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.06.2017, E. 2017/654, K. 2017/333, <https://karararama.yargitay.gov.tr/#>, E.T. 24.01.2023.

2.3. Etkin Pişmanlığın Hukuki Niteliği

Etkin pişmanlık, bir suçun işlenmesi neticesinde uygulanma imkânı olan bir müessesedir. Bu müessesenin Türk ceza sistemindeki etkisi ise cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁶². Nitekim TCK m. 168'in gerekçesinde⁵⁶³;

Suç tamamlandıktan sonra kişi pişmanlık gösterebilir. Bu durumda, işlenmiş ve tamamlanmış olan suç işlenmemiş hâle artık döndürülemez. Ancak, suç tamamlandıktan sonra, pişmanlık duyarak, gerçekleştirilen haksızlığın neticeleri mümkün olduğunca ortadan kaldırılabilir. Bu düşüncelerle, etkin pişmanlık; hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık ve karşılıksız yararlanma suçlarında cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebep olarak kabul edilmiştir.

şeklindeki ifadelerle bu duruma vurgu yapılmıştır.

Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarda da bu durum sarıh bir şekilde ifade edilmiştir. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda;

5237 sayılı TCK'nun kabul ettiği suç teorisi uyarınca, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların gerçekleşmesiyle, ortaya cezalandırmaya layık bir haksızlık çıkmakta, kusuru kaldıran bir sebebin de bulunmaması hâlinde fail hakkında bir cezaya hükmolunmaktadır. Fakat bazı hâllerde kanun koyucu, failin cezalandırılması için başka birtakım unsurların da bulunması ya da 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 de, “şahsi cezasızlık sebepleri” veya “cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler” denilmektedir (Mahmut Koca-İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, 8. Baskı, s. 351). Bu yönüyle etkin pişmanlık; cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler arasında yer almaktadır.

⁵⁶² Özgenç, *Genel Hükümler*, 589; Hakeri, *Genel Hükümler*, 490; Koca ve Üzülmöz, *Genel Hükümler*, 447; Arslantürk, *Etkin Pişmanlık*, 23; Keklik, *5237 Sayılı*, 5; Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 283; Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 25; Sümer, “Yargı Kararları Çerçevesinde”, 11; Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 135.

⁵⁶³ Baran Doğan. “Etkin Pişmanlık TCK Madde 168”. Erişim Tarihi 27.01.2023, <https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/tck-madde-168-etkin-pismanlik.html>.

hükmü çerçevesinde etkin pişmanlık müessesesi, cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasına vesile olan şahsi sebepler kapsamında değerlendirilmektedir⁵⁶⁴.

Türk Ceza Kanunu'nda m. 93/2, m. 110, m. 168/1-3, m. 192/3, m. 221/4, m. 248/1 ve 2, m. 269/1-5, m. 274/2-3, m. 281/3, m. 289/2, m. 293 ve m. 297/4'te yer alan etkin pişmanlık düzenlemelerinde etkin pişmanlık cezada indirim yapılmasını gerektiren bir şahsi sebep olarak yer almakta iken; m. 93/1, m. 184/5, m. 192/1-2 ve 4, m. 201/1-2, m. 221/1-4, m. 254/1-3, m. 274/1, m. 282/6 ve m. 316/2'de yer alan düzenlemelerde ise cezayı kaldıran şahsi sebep olarak hüküm altına alınmaktadır⁵⁶⁵. Bu kapsamda örneğin TCK m. 191'de düzenlenen "Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanmak" suçu ile ilgili suçun haber alınması sonrasında suçun meydana çıkmasına ve fail veya diğer suç ortaklarının yakalanmasına katkı sağlayan kişi, TCK m. 192/3 gereğince indirimli cezaya tabi tutulmakta iken aynı suçu işleyen kişi resmi makamlar harekete geçmeden önce maddeyi temin etmesi ile ilgili bilgileri ilgili merciye haber vererek maddenin ele geçirilmesini ve suçluların yakalanmasını kolaylaştırması halinde bu kişi hakkında cezaya hükmolunmayacaktır.

Etkin pişmanlık, özelliği itibariyle suçun oluşumundan sonra meydana gelmesi nedeniyle suçun unsurlarının oluşumunda etkili değildir⁵⁶⁶. Bu bakımdan işlenen fiilin suç olma niteliği üzerinde etkin pişmanlığın bir fonksiyonu bulunmamaktadır. Aynı zamanda failin kusurluluk haline de etkisi olmayıp cezanın bütünüyle ortadan kaldırılmasını gerektiren bir halin varlığı halinde beraat kararı yerine ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmelidir⁵⁶⁷. Bu kararın verilmesi halinde 5352 sayılı Adli Sicil Kanunu⁵⁶⁸ m. 4/1-g hükmü gereğince kararın adli sicile kaydedilmesi gerekmekte; aynı kanunun m. 9/1-b hükmünce şikâyetten vazgeçme veya etkin pişmanlık hallerinin varlığı durumunda adli

⁵⁶⁴Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.03.2018, E. 2017/1118, K. 2018/121, <https://karararama.yargitay.gov.tr/#>, E.T. 27.01.2023.

⁵⁶⁵ Baba, "Türk Ceza Kanununda", 25.

⁵⁶⁶ Keklik, 5237 Sayılı, 6.

⁵⁶⁷ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 447.

⁵⁶⁸ 01.06.2005 tarih ve 25832 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

sicildeki bilgiler Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından silinmekte ve arşiv kaydına alınmaktadır⁵⁶⁹.

Etkin pişmanlık, failin şahsı ile bağlantılı şekilde ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle etkin pişmanlıktan sadece pişmanlık olarak adlandırılacak davranışları ortaya koyan fail veya failer yararlanmaktadır. Bu noktada bilhassa iştirak halinde işlenen suçlarda etkin pişmanlığın her bir fail bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyen failin durumu, suça ortak olan diğer faillerin etkin pişmanlıktan yararlanacağı anlamına gelmemekte, diğer faillerin cezai sorumluluğunda bir değişiklik meydana getirmemektedir⁵⁷⁰. Etkin pişmanlık bu niteliği ile cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesini sağlamaktadır⁵⁷¹.

Etkin pişmanlığın suç vafına etkisi olmaması bakımından fikri içtima ile ilgili ayrıca bir değerlendirmenin yapılması gerektiği ifade edilmektedir⁵⁷². Nitekim fikri içtima halinde fail hakkında verilecek ceza, işlenen suçlardan kaynaklı en ağır ceza bakımından tespit edilmekle birlikte etkin pişmanlığın cezayı tamamen kaldıran sebep olarak ortaya çıkması halinde etkin pişmanlığın etki etmediği suçtan dolayı failin cezalandırılması mümkün hale gelmektedir⁵⁷³. Etkin pişmanlığın failin haksız olması konusunda bir değişiklik yaratmaması açısından işlenen fiil neticesinde güvenlik tedbirlerine veya idari yaptırım yoluna başvurulması mümkündür⁵⁷⁴.

Etkin pişmanlık müessesesinden faydalanan kişi hakkında koşulların var olması halinde eşya veya kazanç müsaderesinin yapılması mümkündür⁵⁷⁵. Örneğin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu⁵⁷⁶ m.13/2 hükmünde etkin pişmanlık nedeniyle davanın düşmesine veya fail hakkında cezaya hükmolunmamasına karar verilmesi halinin suç konusu eşya üzerinde müsadere hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacağı belirtilmektedir. Kazanç müsadere bakımından TCK m. 55'te yer alan hükümlerin

⁵⁶⁹ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 285.

⁵⁷⁰ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 26; Sümer, “Yargı Kararları Çerçevesinde”, 11.

⁵⁷¹ Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 136.

⁵⁷² Keklik, 5237 Sayılı, 6.

⁵⁷³ Yargıtay 18. Ceza Dairesi, 20.01.2016, E. 2015/13918, K. 2016/1079, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 30.01.2023.

⁵⁷⁴ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 25.

⁵⁷⁵ Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 136; Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 25.

⁵⁷⁶ 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

dikkatli bir şekilde uygulanması icap etmektedir. Nitekim failin etkin pişmanlık kapsamında suçtan elde ettiği maddi menfaati iade etmesi halinde müsadere söz konusu olmayacak, dolayısıyla fail hakkında ilgili hükümlerin uygulanması ihtimali ortadan kalkacaktır.

2.4. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Cezanın Amacına Göre Teoriler Çerçevesindeki Yeri

Modern hukuk sisteminde toplumsal düzenin sağlanması için cezalandırmanın varlığı ve buna ilişkin kanuni düzenlemenin bulunması, devletin sürdürülebilirliği ve toplumsal yaşamın devamlılığı için hayati derecede önem arz etmektedir. Nitekim toplumsal düzeni bozan hareketlere karşı cezalandırma yoluna gidilmemesi ve bu hususta kanuni düzenleme yapılmaması halinde toplum içindeki düzenin ve barış ortamının sağlanamaması durumunun oluşacağı kaçınılmaz olmaktadır.

Bu noktada cezanın amacının belirlenmesi konusunda tarihsel dönem içinde birçok düşünür tarafından farklı teoriler ortaya konulmuştur. Bu teoriler vasıtasıyla cezalandırmanın temel dayanağı açıklanmakta olup cezalandırmanın neden olması gerektiği yönünden yol gösterici bir niteliği bünyesinde barındırmaktadır. İşte bu başlık altında cezanın amacına göre teoriler ele alınacak ve bu teoriler kapsamında etkin pişmanlık müessesesine ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.4.1. Mutlak Teoriler

Cezanın uygulanmasını temel amaç olarak gören teoriler, mutlak teori adı altında yer almaktadır⁵⁷⁷. Bu teori çerçevesinde işlenen suça ilişkin verilen ceza bir araç olarak görülmemekte, bizzat amacın kendisini oluşturmaktadır. Bu çerçevede suçlu, işlediği suç nedeniyle işlediği fiilin karşılığını görmeli ve meydana getirdiği kötülüğe karşı denk derecede bir kötülükle karşı karşıya bırakılmalıdır⁵⁷⁸. Cezanın anlamı ve amacı, failin topluma karşı işlediği fiil nedeniyle ızdırap ve acı duyması, kusurlu fiilin sonucuna

⁵⁷⁷ Nur Centel, “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Dergisi*, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan (2001): 337.

⁵⁷⁸ Abdulmuid Aykul, “Cezalandırmanın Amacını İzah Eden Teorilerin İslam Ceza Hukukundaki Tezahürü”, *İlahiyat Tetkikleri Dergisi*, 58/1 (2022): 14.

katlanmasıdır⁵⁷⁹. Fiili işleyen kişinin cezalandırma yoluyla sonucuna katlanmasının yanında cezanın toplumsal yaşama yönelik etkisinin de bulunduğu ilgili teorice kabul edilmiştir. Nitekim mutlak teori bakımından ceza temel amaç olmakla birlikte işlenen fiille bozulan toplumsal düzenin yeniden sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır⁵⁸⁰. Mutlak teoriler; adalet ve kefarete teorisi olmak üzere iki alt başlık altında değerlendirilmektedir.

2.4.1.1. Adalet Teorisi

Adalet teorisi, cezanın esasının adalet kavramı üzerinden şekillenmesini ele alır. Adalet ise suç teşkil eden fiilin ceza ile karşılanması gerektirmektedir⁵⁸¹. Adalet teorisinde temel unsur kusur olup kusurlu davranışta bulunan kişi, işlediği fiil nedeniyle cezalandırılabilmesi noktasında kusuru oranında cezaya tabi tutulacaktır⁵⁸².

Immanuel Kant'ın adalet teorisine göre cezalandırma belli bir amacı söylememeli, ancak özel bir menfaatin var olmamasına rağmen esas hedef olarak belirlenen adaletin sağlanması için mutlak suretle cezanın uygulanması gerekmektedir⁵⁸³. Nitekim ceza, başlı başına bir amaç olup suçluya sırf suç işlediği için ceza verilmekte, işlediği suçun karşılığı olarak yaptırım uygulanmakta olup yaptırımın az uygulanması görev ahlakına uymamaktadır⁵⁸⁴. Kant'a göre cezalandırma kanunun mutlak emridir ve fail tarafından işlenen suç ve kötülüğün kefareti olmanın dışındaki her türlü faydacı görüşten varestedir⁵⁸⁵.

Kant'ın bu görüşleri noktasında verilen bir örneğin sunulmasında fayda görülmektedir. Ada örneğine göre bir ada halkı dağılsa veya başka milletlerin buyruğu altına girse bile cezaevindeki son hükümlü cezasını çekmelidir. Çünkü adalet kavramı, yerel bir değer ve kullanışlı bir araç olmayıp evrensel ve her bireyin sorumluluğunu olduğu bir temel

⁵⁷⁹ Fatma Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı ve Hapis Cezası” (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009), 17.

⁵⁸⁰ Oumarou Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza Hukuklarında Cezanın Amacı ve Yaptırım Türleri” (Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2021), 64.

⁵⁸¹ İlhan Üzülmüş, “Ceza Sorumluluğunun Esası ve Cezalandırmanın Amacına Dair Düşünce Hareketleri”, *Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/1-4 (2001): 265.

⁵⁸² Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 17.

⁵⁸³ Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza”, 66.

⁵⁸⁴ Aykul, “Cezalandırmanın Amacını İzah”, 14.

⁵⁸⁵ Üzülmüş, “Ceza Sorumluluğunun”, 265.

değerdir. Bu bakımdan hem adaletin en yüksek ilke hem de insanın başka bir amaç için araç haline getirilememesi yasağı itibarıyla herhangi bir faydacı yaklaşımın kabul edilmesi mümkün değildir. İşte bu anlamda nitelik ve nicelik bağlamında kişinin yaptığı davranışın aynısının kendisine uygulanması ile evrensel temel değerlerden biri olan adalet kavramının uğradığı zarar giderilecek, adalet kavramı yeniden tesis edilecektir⁵⁸⁶.

George Wilhelm Friedrich Hegel ise Kant'ın görüşlerini savunmakla birlikte cezayı kendi diyalektik prensipleri çerçevesinde ele almakta, bu çerçevede suçun hukukun inkâr edilmesi olduğunu ve sadece cezanın kötülüğü sayesinde ortadan kaldırılabileceğini belirtmektedir⁵⁸⁷. Başka bir tabirle suç, hukuku bilinçli bir şekilde ihlal eden bir fiildir ve suçlunun hukuku ihlal etmesi olarak ortaya çıkan bu “özel irade”, cezalandırma ile olumsuz kılınmaktadır⁵⁸⁸. Hegel'in görüşleri çerçevesinde suç, şu şekilde ele alınmıştır:

Hegel için suç, hukuka karşı gelinmesidir. Eğer ki, adaleti temsil eden hukuk zarar görürse adalet de zedelenmiş olacaktır. Suç, hukukun olumsuzlanmasıdır. Bu durumda da kendisinin de olumsuzlanmasıyla, adalet yeniden tesis edilecektir. Suç, öncelikle bir kötülük olduğu için değil, hukuk ihlal edildiği için ortadan kaldırılmalıdır⁵⁸⁹.

2.4.1.2. Kefaret Teorisi

Kefaret, sözlük anlamıyla “İşlenmiş bir günah, suç veya kabahatin bağışlanması için dinî bakımdan verilmesi veya yapılması gereken şey, diyet” olarak tanımlanmaktadır⁵⁹⁰. Kefaret, suçlunun cezasını çekerek toplumla arasında var olan hesabın kapatılması anlamını ihtiva etmekle birlikte ceza kavramını ahlaki bir pencereden ele almaktadır⁵⁹¹. Kefaret yoluyla failin sosyal ve insani yönü, dürüstlüğü ve dokunulmazlığı yeniden tesis edilmiş olmaktadır⁵⁹².

Kefaret teorisine göre suçlu, işlediği suçun karşılığını geri ödemekte ve geçmişe yönelik hatalarını ortadan kaldırmaktadır. Başka bir deyişle ceza geçmişe yönelik uygulanmakta

⁵⁸⁶ Melike Belkıs Aydın, “Kant’ın ve Hegel’in Felsefesinde Cezanın Amacı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11/1 (2020): 130-131.

⁵⁸⁷ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 573.

⁵⁸⁸ Üzülmüş, “Ceza Sorumluluğunun”, 266.

⁵⁸⁹ Aydın, “Kant’ın ve Hegel’in”, 134.

⁵⁹⁰ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Kefaret” maddesi.

⁵⁹¹ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 606.

⁵⁹² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 598.

olup suç sonrasında toplumda bozulan ahlakın yeniden oluşturulması amaçlanmaktadır⁵⁹³. Kefaretin varlığı ile verilen ceza hükümlünün günahlarını siler, toplumsal zararları giderir ve kanunlara saygı duyan vatandaşların öfkelerini yatıştırarak adalet tesis edilir⁵⁹⁴. Bu anlamda teorinin esasını İncil’de de (Yeni Ahit) geçen “göze göz dişe diş” mantığı oluşturmaktadır⁵⁹⁵.

Kant ve Hegel, kefarete teorisini desteklemekle birlikte Hegel’in teori ile ilgili düşüncesi Kant’tan farklıdır. Hegel’e göre cezanın tek amacı kefarete olmayıp adaletin de sağlanması icap etmektedir⁵⁹⁶. Hegel, kişi suçlu olsa bile onun kişi olarak tanınmaya devam edilerek cezasını çekmesi halinde tekrar vatandaş olma hakkını kazanması gerektiğini belirterek bu sayede cezanın sadece adalet sağlama fonksiyonunun yanında bir hak içerdiğinin de ortaya konulması gerekliliğine vurgu yapmaktadır⁵⁹⁷. Kant, maddi kefareti geliştirirken Hegel, diyalektik kefareti geliştirmiş; Kant’a göre kefarete, aritmetik eşitlik gerektirirken Hegel’e göre geometrik orantı ve eşdeğerlilik gerektirmektedir⁵⁹⁸. Kefarete ile aynı zamanda kişilerin cezanın infazıyla elde edilen caydırıcı unsurun, toplum genelindeki yansımalarına yönelik bir araç olması itibarıyla toplum üzerinde kontrol mekanizmasının oluşumuna da bir nevi araç işlevi ile katkıda bulunduğu ifade edilmektedir⁵⁹⁹.

Kefarete teorisi bakımından Johann Friedrich Herbart’ın kefarete ile ilgili görüşleri de önemli bir yer tutmaktadır. Herbart’a göre kefarete, estetik bir zorunluluk olup hukukun kişiler arasında meydana gelen ve istenmeyen çekişmelerde kişilerin iradelerini bertaraf ettiği gibi cezanın da suç sebebiyle uygulanan bir müessese olması itibarıyla ceza, işlenmiş olan fiilin veya diğer bir tabirle suçun estetik zorunluluğudur⁶⁰⁰. Johann Gottlieb Fichte’de kefaretin toplumun refahının sağlanması konusunda işlenen suçun bedelinin ödenmesi ve suçun cezasının çekilmesi gerekliliğinden bahsetmekle birlikte kefaretin

⁵⁹³ Ayşe Nur Turan, “Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefi Bakış”, *Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4/1 (2015): 426.

⁵⁹⁴ Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 18.

⁵⁹⁵ İlham Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza Hukuklarında Cezanın Amacı ve Yaptırım Türleri” (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009), 40.

⁵⁹⁶ Ece Çetin, “Cezanın Amaçları İyi Bir Cezada Bulunması Gerekli Nitelikler”, *İzmir Barosu Dergisi*, 85/3 (2020): 297.

⁵⁹⁷ Birden Güngören, “Hegel’in Ceza Teorisi: Suçlunun İade-i İtibarı”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/1-1 (2010): 994.

⁵⁹⁸ İlham Rahimov, *Suç ve Ceza*, çev. Tuğrul Veli (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2014), 75.

⁵⁹⁹ Havva Begüm Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı ve Bu Bağlamda Ütopyalar Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22/1 (2020): 444.

⁶⁰⁰ Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza”, 40.

toplum refahı için önemli bir adım olduğundan bahsetmiş, sadece cinayet suçu bakımından kefaretin mümkün olmayacağını dile getirmiştir⁶⁰¹.

2.4.2. Nispi Teoriler

Nispi teoriler, mutlak teorilerin karşıtı olarak türetilmiştir⁶⁰². Nispi teorilerle ilgili Protagoras'tan bu yana çeşitli düşünürler görüş belirtmekte olup Hugo Grotius, Montesquieu, Cesare Beccaria, Jeremy Bentham ve Ludwig Andreas Feuerbach tarafından bu teoriler geliştirilmiştir⁶⁰³. Nispi teorilerde cezanın kendisi amaç olmayıp başka bir faydanın elde edilebilmesi için araçtır⁶⁰⁴. Bu teori çerçevesinde ceza gelecek için verilir ve cezalandırma ile ileride işlenecek suçlarla mücadele edilerek toplum ve hatta suçlunun kendisi suçtan korunur⁶⁰⁵. Bir anlamda verilecek cezanın evveliyatla toplum yararına faydalı olması gerekmektedir⁶⁰⁶.

Nispi teorinin bu özelliği, verilen cezaların suçları önleyici bir özelliğe kavuşmasına imkân tanımaktadır. Nitekim bu özelliğin varlığı ile birlikte geleceğe dönük bir işlevinin olduğunu ifade etmek mümkün olmaktadır⁶⁰⁷. Bu anlamda bu özellik, nispi teorileri mutlak teorilerden ayıran farklardan biri olarak göze çarpmaktadır. Bunun yanında daha önce belirtildiği üzere nispi teorilerde cezanın araç olarak görülmesi hususu da bir diğer farklılık olarak belirtilmektedir⁶⁰⁸. Nispi teoriler “hazcılık” düşüncesini esas almakla birlikte cezadan duyulacak elemi suçtan alınacak hazdan fazla olması gerektiğini savunmaktadır⁶⁰⁹.

Nispi teorilerde ceza gelecek için verilmekte ve cezanın amacı suçu önlemek olmakla birlikte suçun nasıl önleneceği noktasında görüş birliğine varılamamıştır⁶¹⁰. Bu çerçevede

⁶⁰¹ Fırat Yıldırım, “Johann-Gottlieb Fichte’nin Devlet Anlayışı” (Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, 2011), 66.

⁶⁰² Centel, “Cezanın Amacı”, 340.

⁶⁰³ Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 444.

⁶⁰⁴ Aykul, “Cezalandırmanın Amacını İzah”, 15.

⁶⁰⁵ Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 20.

⁶⁰⁶ Pirali Çağrı Şensoy, “Cezalandırmanın Amacını Açıklayan Teoriler: 5237 Sayılı TCK’nın Temel İlkeleri ile Ceza Sorumluluğunun Esasına İlişkin Hükümlerinin Yaklaşımı” (Yüksek Lisans Tezi, Trabzon Üniversitesi, 2021), 28.

⁶⁰⁷ Sururi Aktaş, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13/1-2 (2009): 2.

⁶⁰⁸ Çetin, “Cezanın Amaçları”, 300.

⁶⁰⁹ Şensoy, “Cezalandırmanın Amacını”, 28.

⁶¹⁰ Centel, “Cezanın Amacı”, 340.

nispi teoriler genel önleme teorisi ve özel önleme teorisi olmak üzere iki farklı başlık altında ele alınmıştır.

2.4.2.1. Genel Önleme Teorisi

Temeli Aristoteles ve Thomas Hobbes’a kadar uzanan, Feuerbach tarafından kurulan ve 19. yüzyılda büyük taraftar toplayan genel önleme teorisi, öğretide kısmen etkisini yitirmiş olsa bile hala geçerliliği kabul edilen bir düşünce anlayışıdır⁶¹¹. Genel önleme teorisi, kişilerin suç işleyen insanları gözlemlemek suretiyle suç işleme fiilinin meydana getireceği bedelin yararından daha fazla olduğunu tespit ederek suç işlemekten kaçınacaklarına dair düşünceden ortaya çıkmıştır⁶¹². Bu çerçevede kanunlarda yer alan hükümlere rağmen suç işlenmişse failin cezalandırılması, diğer kişiler için ceza tehdidinin artmasına dolayısıyla o kişilere ders vermek suretiyle toplumsal ahlakın düzelmesine ve kişilerin suç işlemelerinin alıkonulmasına neden olur⁶¹³.

Genel önleme teorisinde suç işlemeye meyilli olan suçluların suç işlemesinin engellenmesi amaçlandığından suça ilişkin müeyyidelerin ağır olması ve suçluların ağır bir şekilde cezalandırılması şarttır⁶¹⁴. Nitekim işlenen suçun cezalandırıldığı ve ağır yaptırımların uygulandığını gören kişilerin suç fiilini tekrar etmemesi, cezaların ağırlığı ve mutlak suretle uygulanmasına bağlı olmaktadır⁶¹⁵. Bu sayede daha önce de belirtildiği üzere toplumsal ahlakın tazelenmesi sağlanmakta ve diğer insanlara da ibret verilmiş olmaktadır⁶¹⁶. Genel önleme teorisinin ana konseptinde failin bireyselliği ile devleti muhatap olarak görüp görmemesinin ehemmiyeti bulunmamakta, ayrıca hangi suçun işlendiği de önem arz etmemektedir⁶¹⁷.

Beccaria’ya göre cezanın şiddeti, suçluya göre değil suçlunun niteliğine göre belirlenmeli, bu minvalde ceza caydırıcı olacak şekilde yeterli olmalı ve halk tarafından

⁶¹¹ Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza”, 46; Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza”, 68; Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 445.

⁶¹² Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 28.

⁶¹³ Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 20-21.

⁶¹⁴ Centel, “Cezanın Amacı”, 345.

⁶¹⁵ Aykul, “Cezalandırmanın Amacını İzah”, 15.

⁶¹⁶ Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 446.

⁶¹⁷ Henning Rosenau, “Jakobs’un Düşman Ceza Hukuku Kavramı Hukukun Düşmanı”, çev. Erhan Temel, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 57/4 (2008): 400-401.

anlaşılabilmelidir⁶¹⁸. Nitekim mutedil bir cezanın kesin suretle uygulanacak olmasının getirdiği korku, uygulanması şüphe uyandıracak veya uygulanmasından kaçınma ihtimalinin ağır bastığı ağır bir cezaya göre daha etkili olmaktadır⁶¹⁹. Bununla birlikte cezaların, suçun ihlal ettiği hak ve/veya özgürlüğün değeri ve kutsallığı ile topluma verdiği zarar bakımından orantılı olması da önemlidir⁶²⁰. Nitekim cezaların bu değerler yönüyle ağır veya hafif kalması halinde adaletin ve toplumsal sağduyunun zarar görmesi kaçınılmaz olmaktadır. Beccaria'ya göre fail diğer kişilere başka bir deyişle ibret olsun diye cezalandırılır ve bu kişilerin cezalandırmayı görmesi suretiyle suç işlemelerinin önü alınır⁶²¹.

Bentham'a göre genel önleme, kişinin suç işleme arzusunun alınması ve kanunun yarattığı terör ile korkutulmasını sağlamakta olup cezanın açığa çıkarılarak potansiyel suçlunun aynı suçu işlemesi halinde nasıl bir ceza ile karşı karşıya kalacağını bilmesine vesile olmaktadır⁶²². Yine Bentham, cezanın amacını şu şekilde ifade etmiştir:

*Ceza ibret verici olmalı, buna meyilli olanları ürpertmeli, suç işlemekten alıkoymalıdır. Bu surette, cemiyet, harici görünüşü ile hem verdiği elemi müşahede eder hem de misal olma niteliğine kavuşur. Cezanın suçtan elde edilecek menfaatin miktarından az olmaması gerekir. Ancak suçun temin edeceği menfaatten pek ziyade olmasına lüzum yoktur*⁶²³.

Güriz'e göre Bentham,

*Hukukun belli başlı iki vazifesi olduğunu kabul etmektedir. Hukukun müsbet vazifesi, cemiyetin saadeti için lüzumlu şartların sağlanması ve imkânların yaratılmasına taallük eder. Buna karşı hukukun menfi vazifesi, insanların zararlı hareketlerini önlemek suretiyle cemiyete istirap veren' âmillerin tesirini azaltmaktır. Hukukun müspet vazifesi, menfi vazifesine nispetle ikinci derecede bir yer işgal eder. Bunun sebebi, tabiatın bütün insanlara kendi saadetlerini aramak sevkitaibiisini vermiş olmasıdır.*⁶²⁴.

⁶¹⁸ Aktaş, "Cezalandırmanın Amacı Üzerine", 5.

⁶¹⁹ Üzülmüş, "Ceza Sorumluluğunun", 267.

⁶²⁰ Çetin, "Cezanın Amaçları", 302.

⁶²¹ Turan, "Etkin Pişmanlık Hükümlerine", 427.

⁶²² Karakaş Doğan, "Cezanın Amacı", 21.

⁶²³ Jeremy Bentham, *Cürmi Cezalar Nazariyesi Fasıl III*, çev. Muhiddin Göklü (İstanbul: Güven Basım ve Yayınevi, 1960); akt. Çetin, "Cezanın Amaçları", 303-304.

⁶²⁴ Adnan Güriz, *Faydacı Teoriye Göre Ahlak ve Hukuk* (Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1963), 97.

Genel önleme teorisi, olumlu ve olumsuz yönü olmak üzere iki çerçevede ele alınmaktadır. Genel önleme teorisinin olumsuz yönü, kişileri korkutarak suçları işleme potansiyeli olan kişileri suçtan uzak durmasını ifade etmektedir. Genel önleme teorisinin bu yöndeki etkisini psikolojik cebir teorisinden geliştirmiş olan kişi Feuerbach'tır⁶²⁵. Feuerbach'a göre devletin esas görevi, vatandaşlarını hukuka uyan kişiler haline getirmek olup cezalandırma enstrümanını bu amaç doğrultusunda kullanarak suç potansiyeli taşıyan kişileri korkutması gerekmektedir⁶²⁶. Bir anlamda korkutma yoluyla benzer suçları işleme tehlikesi altında bulunan kişilerin sınırlandırılması temel hedeftir⁶²⁷. Bu bakımdan yapılacak cezai müeyyide tehdidi, kişiyi suç işlemeye teşvik eden her türlü duygunun dengelenmesine yardımcı olmakta, duygunun ağır bastığı hallerde cezanın verilmesini teşvik etmektedir. Aksi halde tehdit veya korkutmanın farazi kalma tehlikesi bulunmaktadır⁶²⁸. Genel önlemenin olumlu yönü ise hukuk düzeninin varlığını ve nüfuzunu devam ettirmek yoluyla kuvvetlenmesi olup toplumun hukuk düzenine olan güvenini güçlendirmek suretiyle toplumsal bütünlüğün sağlanmasına ve hukuk düzeninin birliğinin devam ettirilmesine fayda sağlamaktır⁶²⁹.

2.4.2.2. Özel Önleme Teorisi

Özel önleme teorisi, kaynağı eski tarihte yer alan düşünürlere uzanan bir geçmişe dayanmaktadır. 1. yüzyılda ünlü Roma düşünürü Lucius Annaeus Seneca, Platon'un Protagoras'tan aktardığı düşünceye dayanarak tüm önleme teorilerinin temel vecizesini şu şekilde belirtmiştir: “Akıllı insan, günahkâr olunduğu için değil, günahkâr olunması diye ceza verir” veya “akıllı insan suç işlendiği için değil, suç işlenmemesi için cezalandırır” (nemo prudens punit quia peccatum est, sed ne peccetur)⁶³⁰. Daha sonra Grotius, Savaş ve Barış Hukuku (De Iure belli ac Paris) adlı eserinin “Ceza” (Depoenis) kısmında Seneca'nın formülünü aynen alarak eklemeye bulunmaktadır: “geçmiş bir

⁶²⁵ Centel, “Cezanın Amacı”, 345.

⁶²⁶ Şensoy, “Cezalandırmanın Amacını”, 32.

⁶²⁷ Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza”, 46.

⁶²⁸ Rahimov, *Suç ve Ceza*, 37.

⁶²⁹ Centel, “Cezanın Amacı”, 345.

⁶³⁰ Claus Roxin, *Strafrecht Allgemeiner Teil I* (München: 1994), 43; akt. Centel, “Cezanın Amacı”, 341; Richard Honig, “Ceza Gayeleri Nazariyesinin Tarihine Dair”, çev. Yavuz Abadan, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 2/2 (1936): 419.

durumun tekrar iade edilmesine imkân yoktur, belki ancak gelecektekinin önüne geçilebilir” (revocari emin praterita non possunt, futura prohibentur)⁶³¹.

Özel önleme teorisi, cezanın caydırıcılık unsurunun fail için olması gerektiğini savunma düşüncesinden yola çıkarak cezasını çeken suçluların davranış ve düşüncelerini değiştirmeye ve onların ıslah edilmesini savunmaktadır⁶³². Islah edilmesi ifadesinden kastedilen toplumun güvende olmasının, suçu işleyen kişinin oluşturduğu riskin kontrol edilmesi gerekliliği olduğundan toplumun sahip olduğu haklar ve suç işleyen kişilerin sahip olduğu haklar arasındaki çatışmayı ortadan kaldıracak hususun suçlunun ıslah edilmesi gerekliliğinden ileri gelmektedir⁶³³.

Daha önceden cezanın amacına ilişkin temel görüş kefarete teorisi olmakla birlikte 1882 yılında Franz von Liszt’in Marburg Programı (Marburger Programm), kefarete teorisinin önemini kaybetmesine ve özel önleme teorisinin önem kazanmasına önayak olmuştur⁶³⁴. Özel önleme teorisi bakımından cezanın özel önleme etkisi ile üç fonksiyon yerine getirilmektedir. Bunlar şu şekilde belirtilmiştir⁶³⁵:

- Cezanın özel önleme etkisi sayesinde suç işleyen kişi korkutulmuş olur ve bir daha suç işlememesi için caydırıcı etki oluşturur.
- Suç işleyen kişi toplumsal hayata geri kazandırılarak cezanın sosyalleştirici etkisinden faydalandırılır.
- Suç işleyen kişi cezasını çektiği süre boyunca toplumdan uzaklaştırılır ve bu sayede toplum yeniden işlenmesi muhtemel suçlara karşı geçici bir süre de olsa koruma altına alınır.

Liszt’e göre cezanın amaca uygun olması; cezanın meşruiyetini sağlamakta ve cezayla suçluyu yeni suçlar işlemekten korkutmak, çekindirmek veya suçlu üzerinde kişisel etkiler bırakarak kişinin ıslah edilmesini amaçlamaktadır. Bu yolla suçlunun ıslah edilmesinin ahlaki değerleri itibarıyla mümkün olmaması halinde zararsız hale getirerek

⁶³¹ Honig, “Ceza Gayeleri”, 419.

⁶³² Çetin, “Cezanın Amaçları”, 305.

⁶³³ Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 447.

⁶³⁴ Honig, “Ceza Gayeleri”, 413.

⁶³⁵ Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 22.

toplumun güvence altına alınması gerekmektedir⁶³⁶. Günümüzde hapis cezaları ile suçluların alıkonulması ve bu yolla toplumsal güvenin tesis edilmesi bu kapsamda değerlendirilmektedir⁶³⁷.

Bentham da özel önleme teorisine ilişkin görüşler belirten düşünürlerden biridir. Bentham'a göre özel önleme bakımından cezanın üç amacı bulunmaktadır. Bunlar *“suçlunun suç işleme yeteneğinin ortadan kaldırılması (incapacitation), suçluyu ıslah etme (reformation) ve gelecekte suç işlememesi için gözdağı verme (intimidation)dir”*⁶³⁸. Bentham, kanun koyucunun görevinin suçu bertaraf etmek olduğunu, cezanın da aslında zarar vermek olduğunu, zarar vermeyi suçu engellemenin aracı görerek fayda ilkesi gereği cezalandırmanın daha büyük bir kötülüğü önlemek amacıyla kabul edilmesini savunmaktadır⁶³⁹. Bu nedenle ceza, suç işlemekten duyulan hazzı ortadan kaldırmak ve suçun tekrür etmesinin önüne geçecek derecede olmak zorundadır⁶⁴⁰.

Özel önleme teorisiyle verilen ceza geleceğe ilişkin olup cezanın amacı sonlanmamaktadır. Kefaret teorisinin *“göze göz dişe diş”* anlayışından ayrılarak faile kusuru oranında ceza verilmekten vazgeçilerek yeninden sosyalleşmesine imkân tanıyacak düzeyde ceza verilmesine dikkat edilir⁶⁴¹. Bu kapsamda geleceğe yönelik fayda, özel önleme teorisinin temel dayanağını oluşturmaktadır⁶⁴².

2.4.3. Karma Teori

Karma teori, bağdaştırıcı teori ya da eklektik teori olarak adlandırılan bu teori biçimi, mutlak teoriler ile nispi teorilerin olumsuz niteliklerini devre dışı bırakarak olumlu özelliklerini bir ölçüye kadar bir arada toplamaya çalışmıştır. 19. yüzyılın ilk yarısında ortaya çıkan karma teorinin başlıca savunucuları, İtalya'da Carrara, Romagnosi,

⁶³⁶ Çetin, “Cezanın Amaçları”, 306.

⁶³⁷ Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza”, 45.

⁶³⁸ Aktaş, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, 9-10.

⁶³⁹ Aykul, “Cezalandırmanın Amacını İzah”, 15.

⁶⁴⁰ Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza”, 70.

⁶⁴¹ Çetin, “Cezanın Amaçları”, 306.

⁶⁴² Aktaş, “Cezalandırmanın Amacı Üzerine”, 2.

Carmignani; Almanya’da Mittermeier, Geyer, Berner; Fransa’da Ortolan, Rossi, Molinier, Jouffroy, Guizot, Lucas gibi düşünürlerdir⁶⁴³.

Karma teori, genel ve özel önleme teorileri ile mutlak kefaretin cezanın amacı olduğunu öne sürmektedir⁶⁴⁴. Cezanın hem geçmiş hem de geleceğe yönelik olması ile toplumun suçtan korunmasını sağlaması fonksiyonlarının yanında kusurla orantılı olması, kefaretin düşüncesinin bir tezahürüdür⁶⁴⁵. Cezanın ölçüsü adalet ve yarar kıstasları çerçevesinde değerlendirilir⁶⁴⁶. Bu kıstasların aşılması durumunda hakkaniyetli bir cezalandırmadan bahsetmek mümkün olmamaktadır.

Karma teori, kefaretin ön planda olduğu ancak cezanın yararının da gözetildiği durum ile cezanın yararının ön planda olduğu, cezanın objektif amacı yanında suç ile suçlunun özelliklerine göre subjektif amaç geri planda bırakılmadan beklenen yarara ulaşılabilecek şekilde uygulanması durumu olmak üzere oluşturulmasında uygulanan yöntem itibarıyla ikiye ayrılmaktadır⁶⁴⁷. Karma teori ile ilgili başka bir sınıflandırmada ise karma teori; eşitlikçi, önleyici ve ödetici olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmış olup eşitlikçi karma teori, farklı teorilerin eşit oranda etkisini savunmakta; önleyici karma teori, önleme teorisini; ödetici karma teori ise ödetme anlayışını esas almaktadır⁶⁴⁸.

Karma teorisinin önemli düşünürlerinden Rossi, cezanın yararlı ve aynı zamanda adaletle uygun bulunduğu hal ve derecede verilmesi gerektiğini savunmuş, bu çerçevede bazı fiillerin toplumsal barış ve düzenin korunması için zorunluysa kanunun bunları cezalandırmasını, ancak bu cezalandırmanın adaletin sınırları içerisinde yapılması gerektiğini ifade etmiştir⁶⁴⁹. Bu çerçevede Rossi cezanın sınırını “*toplumsal fayda ile sınırlı adalet*” olarak çizmiş, ancak adaleti ön plana aldığı için Kant’ın uğradığı eleştirilere maruz kalmıştır⁶⁵⁰.

⁶⁴³ Üzülmmez, “Ceza Sorumluluğunun”, 269; Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza”, 72; Şensoy, “Cezalandırmanın Amacını”, 35; Demirbaş, *Genel Hükümler*, 89.

⁶⁴⁴ Çetin, “Cezanın Amaçları”, 313.

⁶⁴⁵ Centel, “Cezanın Amacı”, 347.

⁶⁴⁶ Üzülmmez, “Ceza Sorumluluğunun”, 269.

⁶⁴⁷ Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 27.

⁶⁴⁸ Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 451.

⁶⁴⁹ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 89; Mamane Balla, “Nijer ve Türk Ceza”, 73.

⁶⁵⁰ Üzülmmez, “Ceza Sorumluluğunun”, 269.

Bu teörinin bazı taraftarları cezanın korkutma amacını esas alırken bazı taraftarları ise özel önleme amacını ön planda tutmuştur. Liszt, suçluların tasnifine göre cezaların amacını ayırtmış, tesadüfi suçlular hakkında cezanın amacının korkutmak, zararlı alışkanlıklardan kurtulma ihtimali olanlarda cezanın amacını ıslah, suç bir yaşam biçimi/alışkanlık haline getirmiş olanlarda ise idam cezasını da içeren bertaraf etme olarak belirtmiştir⁶⁵¹. Ancak karma teori, cezaların yumuşaması ile hafifletici nedenlerin yaygınlaşmasını sağlamış, yargıçların kanunda belirtilen sınırların altında ceza tayin edebilmesine olanak tanımıştır⁶⁵². Ancak kusurluluğun esasını manevi sorumluluğa dayandıran, kişilerin yalnızca özgür irade ile ayırt etme gücüne sahip olması halinde cezalandırılabilceğini öngören karma teori, iradenin özgür olduğu varsayımından öteye geçememiş olması nedeniyle eleştiriye tabi tutulmuştur⁶⁵³.

2.4.4. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Cezanın Amacına Dair Teorilerle İlişkisi

Etkin pişmanlık müessesesinin düzenlendiği TCK'da ceza kanununun amacı m. 1'de düzenlenmiş olup ilgili hükme göre

Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.

Madde gerekçesinde de

Ceza kanununun amacını tanımlayan maddeyle, bireyin sahip bulunduğu hukukî değerler, hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması ön plana çıkarılmıştır. Böylece kanunun özgürlükçü karakteri vurgulanmakta, bunun yanında bireyin; adalet ve güvenliğin sağlandığı bir toplumda yaşama hakkının gereği olarak, kamu düzeni ve güvenliğinin korunması ile suç işlenmesinin önlenmesi, ceza kanunun temel amaçları arasında sayılmaktadır.

demek suretiyle ceza kanununun amacına ilişkin kapsama vurguda bulunmaktadır.

⁶⁵¹ Gadimova, “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza”, 45.

⁶⁵² Karakaş Doğan, “Cezanın Amacı”, 28.

⁶⁵³ Tokgöz, “Cezalandırmanın Amacı”, 451; Üzülmmez, “Ceza Sorumluluğunun”, 271.

Etkin pişmanlık müessesesi, cezanın amacını açıklayan tüm teorilerle ilişki içindedir. Etkin pişmanlık düşüncesinin temelinde kişinin işlemiş olduğu fiil nedeniyle yaşamış olduğu pişmanlık duygusu karşısında harekete geçerek meydana getirdiği sonuçları düzelten bir yola giriş süreci bulunmaktadır. Nitekim kefarete teorisinde de suçlu, işlemiş olduğu suçun karşılığını geri ödemekte ve geçmişe yönelik hatalarını ortadan kaldırmış olmaktadır. Bu anlamda etkin pişmanlık ile kefarete teorisi arasında bir nevi paralellik oluşmakta, etkin pişmanlığın tam anlamıyla gerçekleştiği durumlarda kefarete teorisinin hedeflediği amaçlar da büyük oranda gerçekleşmiş bulunmaktadır⁶⁵⁴.

Kişinin işlediği suç nedeniyle etkin pişmanlıktan faydalanması durumu aynı zamanda kişinin suçu işlememek üzere caydığını, suça ilişkin yaptırımlar karşısında suç işleme eyleminden uzaklaştığını göstermektedir. Bu durum nispi teoriler kapsamında yer alan genel önleme teorisinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Etkin pişmanlığın şartlarını yerine getiren failin pişmanlık duyması ile cezalandırmaya gerek kalmadan suç işlemenin mantıklı bir yönünün olmadığını fark etmesi ise fail bakımından infaz aşamasına geçilmeden önce özel önleme teorisinin amaçlarının gerçekleştiğine delalettir⁶⁵⁵.

Yargıtay'ın kararlarında da cezanın amacına ilişkin teorilerde genel ve özel önleme teorileri öne çıkarılırken kefarete teorisi geri planda tutulmuştur. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda;⁶⁵⁶

...Geçerli bulunan hukuk kurallarına göre suç oluşturan fiili işlediği sabit olan kişiye verilecek cezanın amacı başlangıçta kefarete (ödetme) anlayışına dönük iken, zaman içerisinde bu anlayıştan vazgeçilerek hükümlünün ıslahı ve topluma kazandırılması hedeflenmiştir. 5275 sayılı Kanunun 3. maddesinde de; ceza ve güvenlik tedbirlerinin infazı ile ulaşılmak istenilen temel amacın, öncelikle genel ve özel önlemeyi sağlamak, bu maksatla hükümlünün yeniden suç işlemesini engelleyici etkenleri güçlendirmek, toplumu suça karşı korumak, hükümlünün yeniden sosyalleşmesini teşvik etmek, üretken ve kanunlara, nizamla ve toplumsal kurallara saygılı, sorumluluk taşıyan bir hayat biçimine uyumunu kolaylaştırmak olduğu açıklanmıştır.

⁶⁵⁴ Baba, "Türk Ceza Kanununda", 31.

⁶⁵⁵ Baba, "Türk Ceza Kanununda", 31.

⁶⁵⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.03.2015, E. 2013/816, K. 2015/39, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 12.09.2023.

şeklinde bir değerlendirmede bulunmuş, Yargıtay cezanın asıl amacını “işlediği suçtan dolayı kişinin etkin pişmanlık duymasını sağlayıp tekrar topluma kazandırılması” olarak ifade etmiştir⁶⁵⁷. Buradaki etkin pişmanlık ifadesi, her ne kadar etkin pişmanlık müessesesini değil cezanın istenen esas amacını belirtmekte olsa bile cezanın amacı ile pişmanlık kavramları arasındaki bağlantıyı kurmak bakımından önem arz etmektedir⁶⁵⁸.

2.5. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Tarihi Gelişimi

Etkin pişmanlık müessesesi, esasen suçun olduğu her yerde uygulanması mümkün olan bir kavramdır. Ancak toplumsal yapı, inanç yapısı, kanun koyucunun takdir ettiği diğer durumlar çerçevesinde uygulama alanında farklılıklar olması mümkündür. Nitekim etkin pişmanlığın tarihi gelişimindeki durumlar incelendiğinde farklı medeniyetlerde bu hususta belli farklılıklar bulunmaktadır. Bu bakımdan etkin pişmanlığın tarihi gelişimi; Roma ve İslam Hukuku, Osmanlı Devleti ve Cumhuriyet Dönemi başlıkları altında ele alınacaktır.

2.5.1. Roma ve İslam Hukuku’nda Etkin Pişmanlık

Roma Hukuku, genel anlamda etkin pişmanlık kavramını bünyesinde barındırmayan, suçun işlenmesi ile cezanın verilmesini esas alan bir sistemden oluşmaktaydı. Nitekim Roma Hukuku’nda teşebbüs anlayışının da olmaması itibarıyla suçtan önceki etkin pişmanlık uygulaması da söz konusu olmamaktaydı⁶⁵⁹. Bilhassa hırsızlık suçu açısından failin cezalandırılması noktasında etkin pişmanlık uygulaması mümkün değildi. Nitekim failin sonradan zararı tazmin etmesi veya malı iade etmesi mümkün olsa bile failin cezasının ortadan kalkması imkânı bulunmamaktaydı⁶⁶⁰. Ulpianus, bu durumu;

Qui ea mente alienum quid contrectavit, ut lucrifaceret, tametsi mutato consilio id domino postea reddidit, furest: nemo enim tali peccato paenitentia sua nocens esse desinit (Her kim başkasına ait bir malı hırsızlık ve kazanç temini gayesi ile elde etmişse, bunu

⁶⁵⁷ Yargıtay 8. Ceza Dairesi, 13.01.2020, E. 2019/13404, K. 2020/507; Yargıtay 14. Ceza Dairesi, 19.12.2019, E. 2019/6429, K. 2019/13466, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 12.09.2023; Şensoy, “Cezalandırmanın Amacını”, 77.

⁶⁵⁸ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 30.

⁶⁵⁹ Köksal Bayraktar, “Faal Nedamet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 33/3-4 (1967): 127.

⁶⁶⁰ Turan, “Etkin Pişmanlık Hükümlerine”, 428; Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 7.

*sonradan sahibine iade etmek şeklinde düşüncesi değişmiş olsa dahi o yine hırsız sayılır;
zira hiç kimse suçu işledikten sonra pişman olmakla kusurlu olmaktan kurtulamaz)*

olarak ifade etmiştir⁶⁶¹.

Roma Hukuku'nda genel olarak etkin pişmanlık müessesesi işletilmese bile istisnai bazı durumların varlığı da söz konusu olmaktadır. Bu konuda sahte para basma suçu bir örnek teşkil etmektedir. Roma Hukuku'na göre "*Qui falsam monetam percusserint, si id totum formare noluerunt, suffragio iustae paenitentiae absolvuntur (Sahte madeni para basanlar, hepsini basmak istemezlerse, sadece pişman olması halinde beraat ettirilir)*"⁶⁶². Bu çerçevede failin kalpazanlık suçundan pişman olması halinde suçtan sorumlu olmayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca dini suçlar bakımından da etkin pişmanlığın uygulanması mümkün olmaktadır⁶⁶³.

İslam hukukunda ise etkin pişmanlığın uygulandığı özel durumlar söz konusu olmaktadır. Faal nedamet olarak da adlandırılan etkin pişmanlık müessesesi, İslam hukukunda yer alan tövbe kurumu ile özdeşleştirilmiştir. "*Günahtan dönüp Allah'a yönelme, işlediği bir günah veya suçtan pişman olarak bir daha yapmamaya karar verme*"⁶⁶⁴ anlamlarına gelen tövbe kapsamında failin pişman olması, günahını terk etmesi, bir daha yapmamaya karar vermesi ve kul hakkı ile ilgiliyse hak sahibinden helallik alması halinde tövbenin belli suçlar açısından cezayı azaltıcı veya kaldırıcı etkisi olacağı belirtilmektedir⁶⁶⁵.

Pişman olma bakımından tövbenin cezalara etkisi noktasında çeşitli ayrımlar söz konusudur. Bu noktada yol kesme (hirabe) suçu bakımından failin faal nedamet göstermek yoluyla tövbe etmesi halinde cezasının düşeceği, İslam hukukçuları tarafından üzerinde ittifak edilen bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁶⁶. Bu suçta faal

⁶⁶¹ Bayraktar, "Faal Nedamet", 128; Przemyslaw Kubiak, "Repentance As A Mitigating Factor In Roman Criminal Law?", (Erişim Tarihi 02.02.2023), https://www.academia.edu/40105364/REPENTANCE_AS_A_MITIGATING_FACTOR_IN_ROMAN_CRIMINAL_LAW?auto=download.

⁶⁶² Kubiak, "Repentance As A Mitigating Factor".

⁶⁶³ Bayraktar, "Faal Nedamet", 128.

⁶⁶⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, "Tövbe" maddesi; "Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi", (Erişim Tarihi: 03.02.2023), <https://islamansiklopedisi.org.tr/tovbe#2-fikih>.

⁶⁶⁵ Baba, "Türk Ceza Kanununda", 7; Ahmet Reçber, "Kur'an'da Cezaların Affı, Sulh ve Tövbe", *Harran Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 38 (2017): 74.

⁶⁶⁶ Halil Cin ve Gül Akyılmaz, *Türk Hukuk Tarihi* (Konya: Sayram Yayınları, 2011): 239; Adem Çiftçi, "İslam Ceza Hukukunda Suç Teşebbüsten Vazgeçme", *Cumhuriyet Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 19/1 (2015): 56.

nedametden bahsedebilmek için failin teslim olması ve pişman olup zararı tazmin etmesi gerekmektedir⁶⁶⁷. Ancak diğer suçlar bakımından tövbenin etkisi ile ilgili tartışmalar söz konusudur⁶⁶⁸. Örneğin hırsızlık suçu bakımından bir görüşe göre suçtan pişmanlık duyması ve bir daha yapmamak üzere tövbe etmesi halinde suçtan cezalandırılmayacağı ifade edilirken diğer görüşe göre ise tövbe etse bile had cezasının⁶⁶⁹ uygulanacağını belirtmektedir⁶⁷⁰. Had cezasının tövbeyle düşmeyeceğinin gerekçesi olarak ise tövbenin Allah ile kul arasında olan bir hadise olması nedeniyle objektif olarak belirlenebilmesinde oluşacak zorluk olduğu ifade edilmektedir⁶⁷¹.

Açıklanan hususlar doğrultusunda İslam hukukunda tövbe kavramı, etkin pişmanlığa yakın bir olgu olarak öne çıkmaktadır. Nitekim cezalar üzerindeki etkisi ve suça neden olan failin pişmanlığının önem atfetmesi ile birlikte etkin pişmanlık müessesesine benzer özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Ancak elbette tövbenin niteliği itibariyle günümüz etkin pişmanlık müessesesi ile tamamen benzer özellikleri ihtiva etmediğini de belirtmek gerekmektedir.

2.5.2. Osmanlı Devleti Hukuk Uygulamasında Etkin Pişmanlık

Osmanlı Devleti, ceza hukuku uygulaması bakımından İslam hukukunu temel almıştır. Ancak cezai uygulamalarında sadece İslam hukuku çerçevesinde hareket etmemiş, kanunnameler vasıtasıyla örfi hukukun da etkisi altında kalmıştır⁶⁷². Nitekim bu durum şeri hukuk ile örfi hukuk arasındaki farklılıklar itibariyle çelişkiler yaratmış, bir nevi ikili bir hukuk sistemi ortaya çıkarmıştır. Örneğin zina veya hırsızlık suçlarının şeri hukuk kapsamında had suçları kapsamında olması itibariyle ağır cezalarla cezalandırılması (zina için değnek ve sürgün, hırsızlık için sağ elin bilekten kesilmesi veya tekrerrür etmesi

⁶⁶⁷ Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 8; Turan, “Etkin Pişmanlık Hükümlerine”, 430.

⁶⁶⁸ Cin ve Akyılmaz, *Türk Hukuk Tarihi*, 251; Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 9; Reçber, “Kur’an’da Cezaların Affı”, 73-75.

⁶⁶⁹ Had suçları ve cezaları, Allah hakkı olarak yerine getirilmesi gereken, miktar ve keyfiyeti nassla belirlenmiş cezai müeyyidelerdir. Cin ve Akyılmaz, *Türk Hukuk Tarihi*, 252.

⁶⁷⁰ Reçber, “Kur’an’da Cezaların Affı”, 75.

⁶⁷¹ Çiftçi, “İslam Ceza Hukukunda”, 57.

⁶⁷² Turan, “Etkin Pişmanlık Hükümlerine”, 431.

halinde sol ayağın topuktan kesilmesi) söz konusu olmakta iken, örfi hukukun etkili olduğu kanunnamelerde ise aynı suçlara para cezasının öngörüldüğü görülmektedir⁶⁷³.

Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyılda etkisini artıran Batılılaşma hareketi, 3 Kasım 1839'da Tanzimat Fermanı olarak da adlandırılan Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nun ilanı ile birlikte önemli gelişmelere neden olmuş, Tanzimat dönemi olarak adlandırılan bu süreçte ceza hukukuna ilişkin değişikliklerin de temelini oluşturmuştur. Bu kapsamda 3 Mayıs 1840 tarihli Ceza Kanunnamesi, 14 Temmuz 1851 tarihli Kanun-ı Ceza (Kanun-ı Cedid) ve Osmanlı Devleti'nin sona ermesine kadar yürürlükte kalan 9 Ağustos 1858 tarihli Ceza Kanunname-i Hümayunu, Tanzimat Fermanı'nın benimsediği temel ilkeler doğrultusunda hazırlanmış kanunnameler olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁷⁴.

1840 ve 1851 tarihli kanunnamelerde etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelere yer verilmemekle birlikte 1858 tarihli Ceza Kanunname-i Hümayunu'nda bazı suçlar bakımından cezayı kaldıran veya azaltan sebep olarak etkin pişmanlığın ele alındığı ifade edilmektedir⁶⁷⁵. Örneğin ilgili kanunun 64. maddesinde devletin iç güvenliği aleyhine işlenen suçlar bakımından yetkili makamlar tarafından yapılan uyarı neticesinde dağılanlar veya karşı koymadan teslim olan şahısların adi suçlar yönünden sorumlu olacağı ancak bu kişilere “ehl-i fesat” cezası verilmeyeceği düzenlenmiştir⁶⁷⁶. Aynı kanunun 79. maddesinde düzenlenen rüşvet suçu bakımından da kişinin etkin pişmanlık göstermek suretiyle durumu bildirmesi halinde cezalandırılmayacağı ifade edilmiştir⁶⁷⁷.

2.5.3. Cumhuriyet Dönemi'nde Etkin Pişmanlık

2.5.3.1. 765 Sayılı Kanun Döneminde Etkin Pişmanlık Müessesesi

765 sayılı mülga TCK döneminde etkin pişmanlık kavramı öğretide “Faal nedamet” olarak yer almaktaydı⁶⁷⁸. Faal kelimesi “*Çok çalışan, çalışkan, canlı, hareketli, aktif,*

⁶⁷³ Cin ve Akyılmaz, *Türk Hukuk Tarihi*, 254,260; Coşkun Üçok, “Osmanlı Kanunnamelerinde İslam Ceza Hukukuna Aykırı Hükümler III”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4/1 (1947): 63-65.

⁶⁷⁴ Mehmet Özkan, “Tanzimat Sonrası Osmanlı Ceza Hukuku Düzenlemeleri”, *Balıkesir İlahiyat Dergisi*, 15 (2022): 248.

⁶⁷⁵ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 14.

⁶⁷⁶ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 14.

⁶⁷⁷ Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 9.

⁶⁷⁸ Evrim Yıldırım, “Sermaye Piyasası Suçları Açısından Etkin Pişmanlık”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2 (2014): 236.

çalışır durumda olan, etkin” olarak; nedamet kelimesi ise “Pişmanlık” olarak tanımlanmıştır⁶⁷⁹. Bayraktar, faal nedamet kavramının tanımına ilişkin doktrinde görüş birliği olduğunu ifade etmiş, faal nedameti “İcranın bitmesinden sonra failin neticenin gerçekleşmesine, kendi ihtiyarında olan sebeplerle engel olması hali” olarak belirtmiştir⁶⁸⁰. Bu bakımdan lafzi anlamda faal nedamet ile etkin pişmanlık kavramları birbirini ile aynı anlamı içerse de içerik açısından farklı noktalara değinmektedir⁶⁸¹. Nitekim 765 sayılı kanunla 5237 sayılı kanunda etkin pişmanlığın düzenleniş farklılığı ile gönüllü vazgeçme ve teşebbüs kavramlarının bu iki kanunda farklı şekilde düzenlenmiş olması bu farkı ortaya koymaktadır.

765 sayılı kanunda teşebbüse ilişkin ikili bir ayrım yoluna gidilmiş; kanunun 61. maddesine göre icra hareketlerinin failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması halinde eksik teşebbüs, aynı kanunun 62. maddesine göre ise failin icraya yönelik hareketlerini sonlandırmasına rağmen neticenin gerçekleşmemesi durumunda tam teşebbüsün varlığı söz konusu olmaktadır. Örneğin A şahsının B’yi öldürmek istemesi durumunda çevredeki kişilerin engel olarak durdurması ve ateşlemeden silahı elinden alması halinde eksik teşebbüs, A’nın B’yi vurmasına rağmen B’ye uygulanan tedavi neticesinde ölmemesi halinde ise tam teşebbüsün varlığı kabul edilmekteydi⁶⁸².

Bu ayrım çerçevesinde hareketin gerçekleştirilmesi esnasında failin kendi iradesiyle suç yolundan dönmesi, gönüllü vazgeçme veya ihtiyariyle vazgeçme olarak, hareketin bitmesinden sonra neticenin gerçekleşmesine engel olma hareketi ise faal nedamet olarak adlandırılmaktaydı⁶⁸³. Failin neticenin gerçekleşmesine bizzat engel olması halinde faal nedamet kavramı devreye girmekte, bu durumun söz konusu olması için alınan malın iadesi veya zararın tazmini gibi koşulların gerçekleşmesi aranmaktaydı⁶⁸⁴. Failin icra hareketlerine başlamasına rağmen bitirememesi halinde gönüllü vazgeçme, icrayı

⁶⁷⁹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Faal ve nedamet maddeleri”.

⁶⁸⁰ Bayraktar, “Faal Nedamet”, 123.

⁶⁸¹ Ensar Baki, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2 (2016): 34.

⁶⁸² Ömer Dönmez, “Suça Teşebbüs ve Yargıtay Uygulaması”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6/1 (2016): 189.

⁶⁸³ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 16.

⁶⁸⁴ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku- Birinci Kitap: Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 128.

tamamlamasına rağmen neticeye engel olması halinde ise faal nedametten bahsedilmektedir.

765 sayılı kanunda faal nedamet, gönüllü vazgeçme gibi genel olarak düzenlenmemesi nedeniyle fail hakkında tam teşebbüs hükümleri uygulanmaktaydı⁶⁸⁵. 765 sayılı kanun zamanında öğretide de faal nedamet kavramı ile ilgili değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu kapsamda faal nedamet, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmış; dar anlamda faal nedamet, icraya yönelik hareketlerin gerçekleştirilmesinden sonra ancak neticenin gerçekleşmesinden önceki nedameti ifade ederken geniş anlamda faal nedamet ise suçun tamamlanmasından önceki aşamayı kapsadığı gibi suçun tamamlanmasından sonraki aşamayı da içermektedir⁶⁸⁶.

Faal nedamete bağlanan sonuçlar da öğretide ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu çerçevede kişinin zararı tazmin etmesi, resmi makamlara teslim olması veya suçunu itiraf etmesi gibi suçun işlenmesi akabinde gösterilecek faal nedamet bakımından kanunda açık bir hükmün varlığı halinde hafifletici neden olduğu, açık bir hükmün bulunmadığı durumlarda ise 765 sayılı TCK m. 59 gereğince takdiri indirim sebebi olduğu ifade edilmiştir⁶⁸⁷.

Öğretide kabul edilen görüş bu olmakla birlikte azınlıkta kalan görüş çerçevesinde ise suçu işleyen failin teşebbüsten sorumlu olabilmesi için iradesi dışı nedenlerle icra hareketlerinin tamamlanamaması veya neticenin gerçekleşmemiş olması gerektiğinden hareketle bu unsurun olmaması itibarıyla cezalandırılabilir bir teşebbüsün olmamasından bahisle 765 sayılı TCK m. 61/2 hükmünün tam teşebbüs halindeki vazgeçmeye de uygulanması gerekliliğiydi⁶⁸⁸. Bu bakımdan 765 sayılı Kanun döneminde faal nedamet

⁶⁸⁵ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 511. 765 sayılı TCK’da etkin pişmanlıkla ilgili genel hüküm olmamakla birlikte bazı özel hükümler ve özel kanunlar bulunmaktaydı. Özel hükümlere örnek olarak mal aleyhine işlenen suçlarda failin kovuşturma öncesinde aldığı iade veya zararını tazmin etmesi durumuna ilişkin 765 sayılı TCK m.523 veya kaçırılan kişiye karşı şehvi davranışta bulunmadan kaçırılan kişinin kaçırıldığı yere veya ailesine teslim edilmesi halinde failin cezasının indirilmesini düzenleyen 765 sayılı TCK m. 432; özel kanunlara örnek olarak ise toplumda “Pişmanlık Yasası” olarak adlandırılan ilk olarak 05.06.1985 tarih ve 3216 sayılı kanun ile kabul edilen, sonrasında 25.07.1988 tarih ve 3419 sayılı “Bazı Suç Failleri Hakkında Uygulanacak Hükümlere Dair Kanun”la yeniden düzenlenen kanun verilebilmektedir. Demirbaş, *Genel Hükümler*, 516.

⁶⁸⁶ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 35.

⁶⁸⁷ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 17; Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku*, 128.

⁶⁸⁸ Bayraktar, “Faal Nedamet”, 139, 152; Baki, “Etkin Pişmanlık”, 36.

kavramı üzerinde var olan bu ikili ayrımların giderilmesi noktasında yeni TCK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte önemli değişiklikler hasıl olmuştur.

2.5.3.2. 5237 Sayılı Kanun Döneminde Etkin Pişmanlık Müessesesi

5237 sayılı TCK'nın kabulü ve yürürlüğe girmesi ile birlikte Türk ceza sisteminde köklü değişiklikler olmuştur. Bu köklü değişikliklerden bir tanesi de etkin pişmanlık ve etkin pişmanlıkla bağlantılı olarak teşebbüs ve gönüllü vazgeçme kurumları çerçevesinde gerçekleşmiştir.

Bu kapsamda teşebbüsün eksik teşebbüs ve tam teşebbüs şeklindeki ayrımına son verilmiştir. Bu değişiklik ile icra hareketlerinin tamamlanamaması veya neticenin gerçekleştirilememesi arasındaki fark ortadan kaldırılmış, ceza sorumluluğu bakımından aynı ölçüde kabul edilmiştir⁶⁸⁹. İlgili kanunun gerekçesinde bu ayrım yoluyla uygulanabilecek objektif bir ölçütün bulunmaması ve fiilin meydana getirdiği zarar veya tehlikenin ağırlığının esas alınmasının daha doğru olacağı nedenleriyle bu değişikliğin yapıldığı ifade edilmiştir⁶⁹⁰.

Yeni TCK'da eksik teşebbüs ve tam teşebbüs ayrımının kalkması ile birlikte etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçme müesseseleri bakımından da önemli değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu kapsamda 765 sayılı kanun döneminde yer alan faal nedamet kavramı, gönüllü vazgeçme ile aynı hükme tabi kılınmış, başka bir deyişle 5237 sayılı kanun, 765 sayılı kanundan farklı olarak gönüllü vazgeçmeyi sadece icra hareketinin devamı esnasında değil hem icra sırasında hem de icranın tamamlanması akabinde kullanılabilir bir müessese olarak düzenlemiştir⁶⁹¹. Bu noktada suçun tamamlanmasına kadar suç yolundan dönme gönüllü vazgeçme olarak ele alınırken failin suç işlendikten sonraki davranışları ve tutumu ise etkin pişmanlık kavramı çerçevesinde değerlendirilecektir⁶⁹².

⁶⁸⁹ Aydın, “Suça Teşebbüs”, 96.

⁶⁹⁰ Önem Baltacı Hukuk Bürosu, “Türk Ceza Kanunu Madde Gerekçeleri”, (Erişim Tarihi 16.03.2023), <https://www.baltaci.av.tr/turk-ceza-kanunu-madde-gerekceleri/>. Bayraktar, bu halin aczin ortaya konulmasından başka bir şey olmadığını vurgulamaktadır. Köksal Bayraktar, “Türk Ceza Kanunu Tasarısı'na İlişkin Genel Bir Değerlendirme ve Genel Hükümler Üzerine Birkaç Eleştiri”, içinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, ed., Teoman Ergül, (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004), 33.

⁶⁹¹ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 37-38.

⁶⁹² Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 22.

Etkin pişmanlık ile ilgili yapılan bu düzenlemelerin öğretide bazı eleştirilere tabi tutulduğu gözlemlenmektedir. Örneğin Demirbaş, gönüllü vazgeçme adı altında etkin pişmanlığa yer verilmesinin kavram karmaşasına neden olduğunu, bu düzenlemenin en azından madde başlığı itibariyle doğru olmadığını ifade etmiştir⁶⁹³. Aynı şekilde Artuk ve Çınar'da kavramların birbirine karıştığından bahisle söz konusu düzenlemenin yerinde olmadığını belirtmiştir⁶⁹⁴. Yarsuvat-Bayraktar ve Yüzbaşıoğlu ise etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçme arasındaki ayrımın kaldırılması suretiyle ileride yaşanacak hukuki sorunlara vurgu yaparak düzenlemenin isabetsizliğinden bahsetmişlerdir⁶⁹⁵. Bu noktada etkin pişmanlık düzenlemeleri ile ilgili yapılan eleştirilerin kendi içinde tutarlı olduğu görülmekle birlikte bizim de katıldığımız görüş çerçevesinde değerlendirmelerin mülga 765 sayılı kanun dönemindeki sistematik çerçevesinde yapılması itibariyle isabetli olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Bu noktada yapılacak değerlendirmelerin 5237 sayılı kanun çerçevesinde yapılması daha doğru olacaktır⁶⁹⁶.

2.6. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Şartları

Etkin pişmanlık müessesesinin 5237 sayılı Kanun doğrultusunda ceza hukuku kapsamında sorumluluk doğurabilmesi için belli başlı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu bakımdan cezanın ortadan kaldırılması veya cezada indirim yoluna gidilebilmesi, failin etkin pişmanlığa ilişkin unsurları bir arada gerçekleştirmesine de bağlanmaktadır⁶⁹⁷. Öğretide etkin pişmanlık müessesesinin unsurları olarak da yer verilen bu şartlar çeşitli ayrımlara tabi tutulmuş; bir görüş etkin pişmanlığın maddi- manevi unsurları olarak ele almakta⁶⁹⁸, diğer bir görüş fiile ilişkin- faile ilişkin şartlar olarak ele almakta iken⁶⁹⁹ başka bir görüş ise objektif ve sübjektif unsurlar olmak üzere ayrıma

⁶⁹³ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 517.

⁶⁹⁴ Mehmet Emin Artuk ve Ali Rıza Çınar, “Yeni Bir Ceza Kanunu Arayışları ve Adalet Alt Komisyonu Tasarısı Üzerine Düşünceler”, içinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, ed., Teoman Ergül, (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004), 77.

⁶⁹⁵ Duygun Yarsuvat, Köksal Bayraktar ve Necmi Yüzbaşıoğlu, “Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin TCK Tasarısı Hakkındaki Raporu”, içinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, ed., Teoman Ergül, (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004), 299.

⁶⁹⁶ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 23.

⁶⁹⁷ Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 136.

⁶⁹⁸ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 295-338; Sümer, “Yargı Kararları Çerçevesinde”, 13-23.

⁶⁹⁹ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 42-48.

gitmektedir⁷⁰⁰. Bu çalışmada etkin pişmanlığa ilişkin şartlar, yukarıda belirtilen ayrımlara tabi tutulmadan genel olarak ele alınacaktır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında⁷⁰¹ etkin pişmanlığa ilişkin şartlar dört madde halinde sıralanmıştır. İlgili karara göre etkin pişmanlığın şartları;

“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” olarak ifade edilmiştir.

Bu çalışmada da etkin pişmanlığa ilişkin şartlar, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararında yer alan unsurlara benzer nitelikte ele alınacaktır. Ayrıca etkin pişmanlığın belli bir muhakeme aşamasında ortaya çıkması hali de incelenmesi gereken bir husus olduğundan etkin pişmanlığın şartları kapsamında çalışmada yer alacaktır. Belirtmek gerekir ki etkin pişmanlığa ilişkin şartların bazılarının vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi çerçevesinde de değerlendirilmesi mümkün olduğundan ayrıntılı olarak ileriki bölümde açıklanacağı üzere bu bölümde daha kısa şekilde ele alınacaktır.

2.6.1. Kanunda Suça İlişkin Etkin Pişmanlık Hükümünün Düzenlenmiş Olması

Etkin pişmanlık müessesesi, ancak kriminal anlamda suç teşkil eden fiiller hakkında uygulanabilmektedir. Bu kapsamda kabahatler gibi teknik anlamda suç kavramı dışında kalan hukuka aykırı fiillerde etkin pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır⁷⁰². Bununla birlikte suç teşkil eden her fiile etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Etkin pişmanlık müessesesi, sadece kanunda açıkça bu müessesenin uygulanabilir olduğu belirtilen suçlar açısından geçerli olmaktadır. Bu durum esasen kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁷⁰⁰ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 41-110.

⁷⁰¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, K. 2018/121.

⁷⁰² Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 296; Anayasa Mahkemesi, 01.03.2012, E. 2011/22, K. 2012/31, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2012/31>, E.T. 21.03.2023.

TCK kapsamında etkin pişmanlık hükmünün düzenlendiği suçların iki grup halinde ele alınması mümkündür. İlk grupta yer alan suçlarda etkin pişmanlık müessesesi, TCK’da bağımsız bir şekilde yer almakta olup “Etkin Pişmanlık” başlığı altında düzenleme altına alınmıştır. Bu grupta yer alan suçlar ve ilgili maddeler şunlardır:

- Organ veya doku ticareti suçu (TCK m. 93)
- Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu (TCK m. 110)
- Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, taksirli iflas, yağma, karşılıksız yararlanma suçları (TCK m. 168)
- Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçu ile kullanmak için uyuşturucu madde satın alma, kabul etme veya bulundurma suçu (TCK m. 192)
- Parada sahtecilik suçu ile kıymetli damgada sahtecilik suçu (TCK m. 201)
- Suç işlemek amacıyla örgüt kurma suçu (TCK m. 221)
- Zimmet suçu (TCK m. 248)
- Rüşvet suçu (TCK m. 254)
- İftira suçu (TCK m. 269)
- Yalan tanıklık suçu (TCK m. 274)
- Hükümlü veya tutuklunun kaçması suçu (TCK m. 293).

İkinci grupta yer alan suçlarda ise ilgili suça ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesi, suçun yer aldığı maddenin bir fıkrası halinde yer almaktadır. Bu kapsamda etkin pişmanlığa yer verilen TCK kapsamındaki suçlar ve maddeler şunlardır:

- İmar kirliliğine neden olma suçu (TCK m. 184/5)
- Banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması suçu (TCK m. 245/5)
- Suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme suçu (TCK m. 281/3)
- Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu (TCK m. 282/6)
- Muhafaza görevini kötüye kullanma suçu (TCK m. 289/2)
- İnfaz kurumuna veya tutukevine yasak eşya sokma suçu (TCK m. 297/4)
- Suç için anlaşma suçu (TCK m. 316/2).

Daha önce belirtildiği üzere etkin pişmanlık hükümleri, kanunda ilgili suça ilişkin düzenlemeler çerçevesinde uygulama imkânı tanınan hükümlerdir. Etkin pişmanlık

hükümlerinin uygulama alanı dışında işletilmesi mümkün olmayıp bu hükümlerin fail aleyhine daraltılması veya amacının dışında genişletilmesi söz konusu değildir⁷⁰³. Örneğin TCK m. 192’de yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi, TCK m.188’de “Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti” başlığı altındaki suç ile TCK m. 191’de “Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanmak” başlığı ile düzenlenen suçları kapsam altına almaktadır. Bu maddeler dışında yer alan örneğin TCK m. 190’da “Uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanılmasını kolaylaştırma” başlığı altında düzenlenen suça ilişkin bir fiilin gerçekleştirilmesi halinde TCK m. 192’de düzenlenen etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki uyuşturucu ve uyarıcı madde suçlarına ilişkin fiillerin, TCK m. 221’de örgütlü suçlarda uygulanacak olan etkin pişmanlık düzenlemesi kapsamında ele alınacağı ifade edilmiştir⁷⁰⁴. Örneğin TCK m. 221/3 çerçevesinde örgütlü şekilde uyuşturucu veya uyarıcı madde suçlarına iştirak etmeden yakalanan şahsın pişman olarak örgüt üyelerinin yakalanmasını veya örgütün dağılmasını sağlayacak bilgileri vermesi halinde cezaya hükmolunmayacağını söylemek gerekmektedir. Bu kapsamda son olarak etkin pişmanlık müessesesi içeren suçlardan taksirli iflas suçu haricindeki tüm suçlar kasten işlenebilen suçlardır⁷⁰⁵.

2.6.2. Suçun Tamamlanmış Olması

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için etkin pişmanlık kapsamındaki bir suçun tamamlanmış olması şarttır. TCK sistemi bakımından suçların tamamlanma zamanı her suç için ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken bir husustur. Bu açıdan suçların tamamlanması noktasında netice önemli bir yer tutmakla birlikte her suç için zorunlu bir unsur değildir⁷⁰⁶.

⁷⁰³ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 42.

⁷⁰⁴ Ersan Şen ve Ertekin Aksüt, “Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Suçlarında Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Tatbik Zamanı ve Kapsamı”, (Erişim Tarihi 21.03.2023), <https://sen.av.tr/tr/makale/uyusturucu-veya-uyarici-madde-suclarinda-etkin-pismanlik-hukumlerinin-tatbik-zamani-ve-kapsami>.

⁷⁰⁵ Yıldırım, “Sermaye Piyasası Suçları”, 237.

⁷⁰⁶ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 42.

TCK'da düzenlenen etkin pişmanlık düzenlemeleri incelendiğinde tüm suçlar bakımından suçun unsurlarının eksiksiz bir şekilde tamamlanmış olması aranmaktadır. Örneğin TCK m. 168/1'deki;

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 ikisine⁷⁰⁷ kadarı indirilir

şeklindeki düzenleme ile suçların tamamlanması ile birlikte etkin pişmanlık kapsamında ceza indiriminin yapılacağı hüküm altına alınmaktadır.

Daha önce açıklamalarda bulunulan sırf hareket suçları ile neticeli suçlar bakımından suçun tamamlanması aşaması farklılık arz etmektedir. Nitekim bu ayrımın doğal sonucu olarak sırf hareket suçları için fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olmakta iken; neticeli suçlarda suçun tamamlanması için neticenin varlığı aranmaktadır. Bu kapsamda örneğin etkin pişmanlık düzenlemesi bakımından TCK m. 267'de yer verilen iftira suçu, sırf hareket suçu olduğundan suçun hareketi olan yetkili makamlara şikayet veya ihbarda bulunarak hukuka aykırı bir fiil isnat edilmesi ile birlikte etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün olmakla birlikte malvarlığına ilişkin suçlardan yağma suçunda, meşru zilyedin suçun konusu malvarlığı üzerindeki zilyetliğinin sona erdirilmesi ve ilgili malvarlığı üzerinde failin zilyetlik tesis etmesi gerekmektedir⁷⁰⁸.

Mütemadi suçlar bakımından da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için suçun bitme anının belirlenmesi önem arz etmektedir. Etkin pişmanlık kapsamında mütemadi suçlar bakımından en somut örneklerden biri olan kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunda etkin pişmanlık hükümlerinin fail bakımından uygulanabilmesi için hürriyetinden yoksun bırakılan mağdurun soruşturma öncesinde ve şahsına yönelik herhangi bir zarar meydana gelmeden serbest bırakılması gerekmektedir⁷⁰⁹. Bu itibarla

⁷⁰⁷Yargıtay 13. Ceza Dairesi, 18.01.2016, E. 2014/36504, K. 2016/581, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 22.03.2023.

⁷⁰⁸ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 191.

⁷⁰⁹Yargıtay 14. Ceza Dairesi, 16.09.2014, E. 2012/14794, K. 2014/9957, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 22.03.2023.

hem suç tamamlanmakta hem de faile yönelik etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesinin yolu açılmaktadır⁷¹⁰.

2.6.3. Failin Aktif Davranışının Varlığı

İşlediği suç neticesinde etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyen failin, bu isteğini aktif bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Nitekim failin işlediği fiilden sadece üzülmesi veya hayıflanması yeterli olmayıp bu duygularını dış dünyaya da yansıtması icap etmektedir⁷¹¹. Türk ceza sistemi bakımından bu durum farklı şekillerde tezahür etmektedir⁷¹².

Failin etkin pişmanlık neticesinde aktif tutumuna ilişkin ilk husus failin bilgi vermek suretiyle suçun ortaya çıkarılması veya başka bir deyişle aydınlatılmasına katkı sunması halidir. Fail, aktardığı bilgilerle suç, suç konusu veya suç ortakları hakkında bilgi vererek suçun ortaya çıkarılmasını veya suç ortaklarının yakalanmasına aktif olarak dahil olmaktadır. Bu duruma örnek olarak TCK m. 192/1’de yer alan;

Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçlarına iştirak etmiş olan kişi, resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce, diğer suç ortaklarını ve uyuşturucu veya uyarıcı maddelerin saklandığı veya imal edildiği yerleri merciine haber verirse, verilen bilginin suç ortaklarının yakalanmasını veya uyuşturucu veya uyarıcı maddenin ele geçirilmesini sağlaması halinde, hakkında cezaya hükmolunmaz.

hükmü ile birlikte bu suça iştirak eden kişinin suçu veya suç ortaklarını resmi makamlara bildirmesi halinde etkin pişmanlık kapsamında cezadan muaf olacağı ifade edilmektedir. Nitekim madde gerekçesinde de bu kapsamda özel bir pişmanlık halinin düzenlendiğine vurgu yapılmıştır⁷¹³. Aynı zamanda TCK m. 192/4 kapsamında uyuşturucu veya uyarıcı

⁷¹⁰ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 303.

⁷¹¹ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 57.

⁷¹² Yıldırım bu eylemleri “Resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce durumu merciine haber vermek”, “Suçun meydana çıkmasına ve diğer suçluların yakalanmasına yardım etmek”, “Soruşturmaya başlanmadan önce mağduru güvenli bir yerde serbest bırakmak”, “Malı aynen geri vermek veya zararı tazmin etmek”, “Yasalara aykırı olarak temin ettiği menfaati iade etmek”, “Gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunu kabul etmek”, “Teslim olmak”, “Azmettirenin kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlamak”, “İmar planına ve ruhsatına uygun hale getirmek”, “Medeni nikâh yapmak”, “Gerçeği söylemek”, “Gizlenen delilleri teslim etmek”, “Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin ele geçirilmesini sağlamak veya bulunduğu yeri yetkili makamlara haber vermek”, “Suç ittifakından çekilmek” şeklinde özetlemiştir. Yıldırım, “Sermaye Piyasası Suçları”, 234.

⁷¹³ Mesut Uzunok, “Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde İmal ve Ticareti Suçları” (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2008), 313.

madde kullanan kişilerin resmi makamlara başvurarak tedavi talebinde bulunması halinde etkin pişmanlık hükmü uygulanmaktadır.

Etkin pişmanlık kapsamında aktif tutum olarak değerlendirilebilecek diğer bir husus failin bilhassa mütemadi suçlar bakımından hukuka aykırı duruma son vermesi halidir. Daha önce belirttiğimiz mütemadi suçların tipik bir örneği olan kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunda failin hürriyetini kısıtladığı mağduru kanundaki tabiriyle “*kendiliğinden güvenli bir yerde serbest bırakması*” halinde etkin pişmanlık hükmünden yararlanması mümkün olacaktır⁷¹⁴. Bu kapsamda olası tehlike hali ile yer ve zaman koşulları önem arz etmektedir⁷¹⁵.

Özellikle malvarlığına karşı suçlarda failin yarattığı zararı tazmin etmesi veya zararın aynen iade edilmesi durumu, etkin pişmanlık kapsamında aktif davranış olarak belirtilebilecek bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda TCK m. 168’de yer verilen suçlar bakımından fail, azmettiren veya yardım edenin zararı aynen tazmin etmesi veya geri vermesi halinde cezasında indirim uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu örnek kapsamında sadece tazmin yeterli görülmemekte, TCK m. 168/4 gereğince ayrıca mağdurun rızası da aranmaktadır. Bu durum aynen iadenin yanında kısmi iade bakımından da aranan bir husus olarak ifade edilmektedir⁷¹⁶. Fail, zararın tamamen giderme iradesini göstermesi halinde mağdurun bunu kabul etmesi gerekmektedir⁷¹⁷. Bu anlamda mağdurun rızası temel alınmamakla birlikte etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından suçtan oluşan zararın, mağduriyetin veya işlemin etkilerinin kanunda öngörüldüğü haliyle giderilmesi zorunludur⁷¹⁸.

Failin aktif tutumu kapsamında son olarak maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkı sağlama hususu ifade edilebilir. Bu kapsamda örneğin TCK m. 269/2’de yer alan iftira suçunda iftiradan dönme fiili veya TCK m. 281/3’te suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme suçu kapsamında suça ilişkin delillerin mahkemeye teslim edilmesi fiili,

⁷¹⁴Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 15.11.2011, E. 2011/188, K. 2011/231, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 23.03.2023.

⁷¹⁵ Zafer İçer, “Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma Suçunda Etkin Pişmanlık (TCK m. 110)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 23/3 (2017): 781.

⁷¹⁶Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 01.04.2010, E. 2009/5489, K. 2010/3584, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 23.03.2023.

⁷¹⁷ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 75.

⁷¹⁸ Murat Volkan Dülger, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 878.

failin aktif davranışı olarak ele alınmaktadır. Belirtmek gerekir ki suç delillerine ilişkin teslimin başka bir makama yapılması halinde etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı ifade edilse de hükmün amacı doğrultusunda her soruşturma ve kovuşturma makamının bu delilleri teslim alabileceği değerlendirilmektedir⁷¹⁹.

2.6.4. Failin İradi Davranışının Varlığı

Failin işlediği suçtan pişman olması halini aktif bir şekilde yansıtması gerekmele birlikte ayrıca bu davranışını iradi bir biçimde ortaya konulması da icap etmektedir. Pişmanlığın iradi şekilde ortaya koyulması, herhangi bir baskı ve zorlama olmaksızın failin kendi isteğiyle ve işlemiş olduğu suçun meydana getirdiği zararlı etkileri bertaraf etmek amacıyla hareket etmesini ifade etmektedir⁷²⁰.

Failin etkin pişmanlık kapsamındaki iradi davranışının gönüllü olması icap etmektedir. Gönüllü olma hali, failin davranış ve tutumunun farklı ihtimaller arasındaki seçimi olarak tanımlanmış olup, faile yönelik telkin veya yönlendirmelerin baskı boyutuna varmadığı sürece hareketin gönüllü olma niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir⁷²¹. Gönüllülükte içtenlik esas teşkil etmekle birlikte; ceza tehdidinden kurtulmak amacıyla veya farklı bir nedenle neticenin azaltılmasının amaçlandığı hallerde failin iradi davranışının gönüllü olduğundan bahsetmek mümkün olmamaktadır⁷²².

Failin iradi davranışı aynı zamanda bizzat gerçekleştirmesi gerekmektedir. Başka bir tabirle failin pişmanlık duygusundan hareketle aktif tutumunun gönüllü olmak suretiyle bizzat gerçekleştirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde eyleminin etkin pişmanlık kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Örneğin hırsızlık suçu kapsamında malın iadesinin fail yerine bir yakını tarafından gerçekleştirilmesi halinde

⁷¹⁹ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 85. Kanun metnindeki “mahkeme” ifadesinin yerine “yetkili merciler” ifadesine yer verilmesinin karışıklığı gidereceğine ilişkin görüş bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa Can Taşdemir, “Türk Ceza Hukukunda Suç Delillerini Yok Etme, Gizleme veya Değiştirme Suçu” (Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2020), 78-79.

⁷²⁰ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 329.

⁷²¹ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 100.

⁷²² Özer, “Türk Ceza Hukukunda”, 21-22; Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 26.09.2007, E. 2006/8688, K. 2007/6755, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 24.03.2023.

etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu olmamaktadır⁷²³. Pişmanlığın gösterilmesi sözle olabileceği gibi davranış yoluyla da gösterilebilmektedir⁷²⁴.

2.6.5. Pişmanlığın Belli Bir Muhakeme Aşamasında Ortaya Çıkması

Etkin pişmanlığın şartlarına ilişkin bahsedilebilecek olan son şart, bu pişmanlığın belli bir muhakeme aşamasında ortaya çıkmasıdır. Etkin pişmanlığın ceza muhakemesi bağlamındaki görünümü bahsinde ayrıntıları ifade edilecek olmakla birlikte kısaca bahsetmek gerekirse; failin etkin pişmanlığa ilişkin iradesini soruşturmadan önce, soruşturma aşamasında, kovuşturma aşamasında veya kovuşturmadan sonra göstermesi gerekmektedir. Aşamalara göre etkin pişmanlığa ilişkin cezalarda indirim yapılması oranı farklı olması itibarıyla kanun koyucu etkin pişmanlık düzenlemelerinde daha önce pişman olan faile bir avantaj tanımaktadır⁷²⁵. İlâveten Anayasa Mahkemesi;

Diğer yandan, suçun işlenmesini takiben, suçluların veya suç örgütlerinin ortaya çıkarılması; mağdurun uğradığı maddi zararının biran önce giderilmesi; ya da, iftira suçunda olduğu üzere, isnat nedeniyle mağdurun cezai yaptırıma maruz kalmasının önlenmesi gibi amaçlarla, 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. Dolayısıyla soruşturma ve kovuşturma aşamalarındaki hukuki yararların farklılığı gözetildiğinde bunlara farklı kurallar uygulanmasında eşitlik ilkesine aykırılık yoktur

şeklindeki gerekçeli açıklamasıyla failin etkin pişmanlık hükümlerinden farklı ceza muhakemesi evrelerinde yararlanmasını eşitlik ilkesine aykırı bulmamıştır⁷²⁶.

⁷²³ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 45; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.02.2015, E. 2013/626, K. 2015/7, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 24.03.2023.

⁷²⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 24.11.2015, E. 2014/430, K. 2015/414, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 24.03.2023.

⁷²⁵ Yıldırım, “Sermaye Piyasası Suçları”, 236.

⁷²⁶ Anayasa Mahkemesi, 28.01.2010, E. 2009/6, K. 2010/19, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2010/19?EsasNo=2009%2F6>, E.T. 25.03.2023.

2.7. Etkin Pişmanlığın Ceza Muhakemesi Hukuku Bağlamındaki Görünümü

2.7.1. Soruşturma Aşamasında Etkin Pişmanlık

Soruşturma kavramı, CMK m.2’de “*Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre*” olarak tanımlanmaktadır. Soruşturma aşamasında suç iddiasının gerçekliğine ilişkin araştırma yapılmaktadır. İlgili suç iddiasına; ihbar, şikâyet veya suçun doğrudan öğrenilmesi yollarıyla ulaşılmaktadır⁷²⁷. Suça dair ihbar ve şikâyet, Cumhuriyet Başsavcılığına yapılabileceği gibi kolluğa da yapılabilmekte olup bu mercilerce yapılacak ilk işlemle birlikte soruşturma aşaması başlamış bulunmaktadır⁷²⁸. Soruşturma evresindeki amaç, Cumhuriyet savcısının kamu davası açmasının gerekli olup olmadığını belirlemek, şayet açılacak ise ilgili davaya ilişkin hazırlık yapmaktır⁷²⁹.

Etkin pişmanlık hükümlerini içeren bazı suç tipleri, sadece soruşturma aşaması özelinde etkin pişmanlığın uygulanması ile sınırlandırılırken bazı suçlarda ise soruşturma başlamadan önce etkin pişmanlığın var olması gerekmektedir. Daha önce örnek olarak sunulan kişiyi hürriyetinden yoksun bırakma suçunda etkin pişmanlık hükümleri sadece soruşturma öncesi için geçerlidir. İlgili suçun gerekçesinde ifade edildiği üzere failin mağduru soruşturma makamlarının dahil olmasından sonra serbest bırakması halinde etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanması mümkün olmamaktadır⁷³⁰.

CMK’da cezayı kaldıran etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin özel bir düzenleme getirilmiştir. CMK m. 171/1 hükmünce “*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*”. Bu noktada eğer cezayı kaldıran etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin bir durum

⁷²⁷ Mustafa Ruhan Erdem vd., *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 600; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.10.2006, E. 2006/165, K. 2006/213, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 27.03.2023.

⁷²⁸ Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku I* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 27.

⁷²⁹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 159.

⁷³⁰ Gödekli, bazı etkin pişmanlık düzenlemelerinde “resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce” ibaresinin resmi makamlardan kastın fiilin soruşturma makamlarınca değil ilgili idare tarafından öğrenilmesi olduğunu ifade etmektedir. Şen ve Aksüt ise ilgili soruşturma makamları olduğunu belirtmiştir. Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 317; Şen ve Aksüt, “Uyuşturucu veya Uyarıcı”.

varsa o halde Cumhuriyet savcısına kamu davası açma konusunda takdir hakkı sunulmaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki bu durum etkin pişmanlığın cezayı tamamen ortadan kaldıran düzenlemeleri için geçerli olup diğer hallerde Cumhuriyet savcısına böyle bir yetki tanınmamaktadır⁷³¹.

2.7.2. Kovuşturma Aşamasında Etkin Pişmanlık

Kovuşturma kavramı da soruşturma kavramı gibi CMK m.2’de tanımlanmış olup söz konusu tanımlamaya göre “İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi” ifade etmektedir. Kovuşturma kavramı; dar ve geniş anlamda kullanılmakta olup dar anlamda kovuşturma evresi, son soruşturmaya karşılık gelecek şekilde ilk derece mahkemesindeki yargılamayı belirtmekte iken geniş anlamda kovuşturma evresi ise ilaveten olağan kanun yollarının da kapsam altına alındığı bir duruma işaret etmektedir⁷³². Kovuşturma evresinde kabul edilen temel ilkeler doğrultusunda deliller ele alınarak maddi gerçeğin ortaya çıkması amaçlanmaktadır⁷³³.

TCK’da yer alan etkin pişmanlık düzenlemelerinden bir kısmı kovuşturma aşaması bakımından geçerli olmaktadır. Örneğin malvarlığına ilişkin suçlara yönelik TCK m. 168/2’de yer alan etkin pişmanlık hükmü çerçevesinde kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık gösterilmesi halinde cezanın yarısının indirileceği hüküm altına alınmıştır. Bazı suçlar açısından kovuşturma evresindeki etkin pişmanlık, “hükümden önce” ibaresi ile ifade edilmiş; yukarıda verilen örnekte etkin pişmanlığın hükümden önce gösterilmesi

⁷³¹ İlgili düzenlemenin Anglo-Amerikan hukuk sisteminde yer alan iddianame pazarlığı (plea bargain) ile benzer olduğu ifade edilmektedir. Nitekim Bacaksız, bu sistemin yeterli suç şüphesinin var olup olmadığı, kamu yararının varlığı ve bazı suçluları topluma kazandırma noktasında etkin pişmanlıkla belli ölçüde bağdaştığını ifade etmekle birlikte Baba, Türk ceza sistemindeki etkin pişmanlığın pazarlık meydana getirebilecek bir alan oluşturmaması ve ilgili kanunlardaki düzenlemelerin açık olması itibarıyla aynı olmadığını savunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Pınar Bacaksız, “İddianame Pazarlığı (Plea Bargaining)”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 3/7 (2008): 153-154; Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 127.

⁷³² Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 29.

⁷³³ Kovuşturma evresindeki temel ilkeler; maddi gerçeğin re’sen araştırılması ilkesi, delillerin doğrulanlığı ilkesi, vicdani delil sistemi, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, sözlülük ilkesi, duruşmanın açıklığı (aleniyet) ilkesi, makul sürede yargılanma ilkesi ve ne bis in idem (aynı fiil nedeniyle iki kez yargılama olmaz) ilkesidir. Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 88-89.

şartı aranmıştır⁷³⁴. Hakeza zimmet suçu için TCK m. 248/2 veya iftira suçu için TCK m. 269/3-a bakımından da bu durum geçerlidir.

Türk ceza sisteminde etkin pişmanlık düzenlemelerine ilişkin bağlanan sonuçlar, bulundukları aşama çerçevesinde şekillenmektedir. Bu noktada failin etkin pişmanlık beyanının soruşturma aşamasında olması halinde daha fazla indirim uygulanması söz konusu olmakta iken kovuşturma aşamasında daha az ceza indirimine tabi tutulmaktadır. Örneğin malvarlığına karşı işlenen suçlarda failin kovuşturmadan önce etkin pişmanlık göstermesi halinde verilecek cezanın üçte ikisine kadar indirme imkânı söz konusu olmakta iken; aynı fiilden kovuşturma aşaması başladıktan sonra ve hüküm verilmeden önce etkin pişmanlık gösterilmesi halinde, verilecek cezanın yarısı kadarı indirilmektedir. Bu durum esasen ceza adaletinin bir gereği olup failin işlediği fiile dair iç dünyasında yaşadığı meşruiyet tartışmasına uygun olmaktadır⁷³⁵.

Uyarlama yargılaması bağlamında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması noktasından da kısaca bahsetmek gerekmektedir. Uyarlama yargılaması, hükmün kesinleşmesi akabinde yürürlüğe giren bir kanunun sanığın lehine yeni hüküm veya hükümler getirip getirmediğinin tespiti maksadıyla yapılan tali yargılamaya verilen addır⁷³⁶. Etkin pişmanlığın uyarlama yargılamasında uygulanması noktasında failin ilk defa ödeme yapmak suretiyle etkin pişmanlıktan yararlanması söz konusu olmamakta olup Yargıtay uygulaması da bu doğrultuda seyretmektedir⁷³⁷. Ancak yine Yargıtay uygulamasına göre failin uyarlama yargılaması sırasında etkin pişmanlık kapsamında malı iade veya zararı tazmin etmesi halinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına imkân tanınmaktadır⁷³⁸.

⁷³⁴ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 319. Yargıtay bir kararında kovuşturma aşamasında pişmanlık beyan eden sanığa bu pişmanlığını gösterir harekette bulunulacak süre verilmemesini savunma hakkını kısıtlayıcı neden sayarak bozma nedeni kabul etmiştir. Yargıtay 23. Ceza Dairesi, 10.11.2015, E. 2015/14790, K. 2015/6337, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 28.03.2023.

⁷³⁵ Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 137.

⁷³⁶ Baran Doğan, “Uyarlama (Mahkumiyet Hükümünde Değişiklik) Yargılaması”, (Erişim Tarihi 28.03.2023), <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/uyarlama-yargilamasi-nasil-yapilir.html>.

⁷³⁷ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 131; Yargıtay 5. Ceza Dairesi, 29.05.2008, E. 2008/4283, K. 2008/5472, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 28.03.2023.

⁷³⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.01.2007, E. 2006/8218, K. 2007/435, Hüseyin Eker, “Mala Karşı İşlenen Suçlarda Etkin Pişmanlık (5237 Sayılı TCK’nın 168. maddesi)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 100 (2012): 382-383.

2.7.3. Hükümden Sonra Etkin Pişmanlık

Etkin pişmanlığın soruşturma ve kovuşturma aşamasında uygulanması mümkün olmakla birlikte bazı durumlarda hükümden sonra veya infaz aşamasında da uygulanması mümkündür. Bu hususta örneğin iftira suçunda etkin pişmanlığın düzenlendiği TCK m. 269'da yer alan hükümler önem arz etmektedir. TCK m. 269/3-b'ye göre etkin pişmanlığın mağdurun mahkûmiyet sonra gerçekleşmesi halinde verilecek cezanın yarısı; TCK m. 269/3-c'ye göre hükmolunan cezanın infazına başlanması halinde verilecek cezanın üçte biri indirilebilmektedir. Yalan tanıklık suçu bakımından TCK m. 274/3 hükmünce aleyhine yalan tanıklık yapılan kişi hakkında mahkûmiyet kararının kesinleşmesinden önce gerçeğin söylenmesi halinde verilecek cezanın yarısından üçte birine kadarının indirilmesine imkân tanınmaktadır. Kanun maddelerinin lafzından anlaşıldığı üzere ceza indirimleri mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, etkin pişmanlıktan faydalanma zamanı fail yerine mağdura göre belirlenmekte olup ayrıca iftira suçu açısından kişinin mahkemede tanık olarak verdiği ifadelerden dönmesi halinde somut olayın özelliği ile fiilin gerçekleştirme biçimi dikkate alınarak bir karar verilecektir⁷³⁹.

Etkin pişmanlık müessesesinde bilhassa malvarlığına ilişkin suçlara dair “*aynen iade veya tazmin*” şartının TCK m. 50/1-b'de yer alan seçenek yaptırımla karıştırılmaması gerekmektedir. Nitekim etkin pişmanlığa ilişkin şartlar bir yaptırım niteliğinde olmayıp müessesenin uygulanabilirliği noktasında bir şart hükmünde iken TCK kapsamındaki şartlar, yaptırım niteliğindedir⁷⁴⁰. Bu kurumların bir arada uygulanabilmesi noktasında öğretide farklı görüşler olup; Özbek'e göre TCK m. 50/1-b hükmünün tek koşullu genel bir düzenleme olması, etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemenin ise cezanın kısa süreli olması aranmaksızın malvarlığına ilişkin özel bir düzenleme olması itibarıyla iki hükmün hukuki niteliğinin farklı olması nedeniyle uygulanabilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmektedir⁷⁴¹. Koca ve Üzülmüş ise etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması neticesinde ortada bir iade veya tazmin edilecek bir zarar kalmadığından TCK m. 50/1-b

⁷³⁹ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 321.

⁷⁴⁰ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 137. Özgenç, zararın tazmini halinde bu durumun bir ceza veya yaptırım olmadığını ifade etmektedir. Özgenç, *Genel Hükümler*, 835.

⁷⁴¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 617.

hükmünün uygulanmasının mümkün olmadığı halde TCK m. 50’de yer alan diğer seçenek yaptırımların uygulanabileceğini belirtmiştir⁷⁴².

Etkin pişmanlık müessesesinin yaptırım hukuku bağlamında TCK m. 51/2’de yer alan cezanın ertelenmesine ilişkin düzenlemede de benzer bir durum söz konusudur. Zararın tazmin edilmesi veya giderilmesi, aynı zamanda etkin pişmanlık hükmü şeklinde düzenlenmişse bu takdirde artık erteleme şartı olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir⁷⁴³. Nitekim bir Yargıtay kararında da bu şekilde bir görüş yer almaktadır⁷⁴⁴. Aksi uygulamanın varlığı halinde soruşturma sırasında zararı bütünüyle tazmin eden sanıkların aleyhine sonuç doğurması kaçınılmaz olmaktadır⁷⁴⁵.

Etkin pişmanlığın yaptırım hukukundaki durumu noktasında son olarak bahsedilebilecek husus, etkin pişmanlığın denetimli serbestlik müessesesi ile olan bağlantısıdır. Bu noktada etkin pişmanlığın fiilin haksızlık içeriği noktasında bir değişiklik yaratmaması bakımından fail hakkında denetimli serbestliğin uygulanmasına engel bir durum teşkil etmediğini söylemek mümkündür⁷⁴⁶. Bu noktada örgütlü suçlarda etkin pişmanlığa ilişkin TCK m. 221/5’te yer alan “*Etkin pişmanlıktan yararlanan kişiler hakkında bir yıl süreyle denetimli serbestlik tedbirine hükmolunur. Denetimli serbestlik tedbirinin süresi üç yıla kadar uzatılabilir*” hükmü örnek olarak sunulabilir.

2.8. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Diğer Müesseseler ile Karşılaştırılması

2.8.1. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme müessesesi, daha önce etkin pişmanlık müessesesinin tarihi gelişimine ilişkin yapılan açıklamalar esnasında ele alınan, etkin pişmanlık ile kuvvetli bağlantı ve ilişkileri olan bir müessese olarak görünmektedir. Nitekim mevcut ceza sisteminde etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasından sonra uygulanırken gönüllü vazgeçmenin suçun

⁷⁴² Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 591.

⁷⁴³ Hakeri, *Genel Hükümler*, 624.

⁷⁴⁴ Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 25.11.2009, E. 2009/40482, K. 2009/44539, Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 139.

⁷⁴⁵ Hakeri, *Genel Hükümler*, 624.

⁷⁴⁶ Baba, 5402 sayılı Denetimli Serbestlik ve Yardım Merkezleriyle Koruma Kurulları Kanunu m. 14/1-ı’da şube müdürlüklerinin kovuşturma evresinden sonraki görevleri arasında “5237 sayılı Türk Ceza Kanununa göre etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanıp da haklarında güvenlik tedbirine hükmolunanlarla ilgili bu tedbirlerin uygulanmasını sağlamak” hususunu bu duruma dayanak olarak göstermiştir. Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 139.

tamamlanması veya neticenin gerçekleşmesine kadar fail açısından uygulanabilmesi bu iki müessese bakımından çeşitli farklılıklar ortaya koymaktadır⁷⁴⁷. Bu bakımdan bu iki müessese yönünden farklı noktalar ele alınmakla birlikte öncelikle gönüllü vazgeçme müessesesinden kısaca bahsetmekte fayda bulunmaktadır.

Gönüllü vazgeçme kavramı, öğretide “Suç yoluna girmiş olan failin icra hareketlerine başladıktan sonra icra hareketlerine son vermesi veya hareket tamamlanmış olsa bile neticenin gerçekleşmesini içten gelen özgür bir irade ile engellemiş olması hali” olarak tanımlanmaktadır⁷⁴⁸. TCK m. 36’da düzenlenmiş olan gönüllü vazgeçme müessesesi, ilgili hükme göre “*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*”. Yapılan düzenleme ile 765 sayılı TCK’da yalnız icra hareketleri esnasında geçerli olan gönüllü vazgeçme kurumu, 5237 sayılı TCK ile icra hareketlerinin sona erdiği ancak neticenin tamamlanmadığı ana kadar geçerli kabul edilmekte; bu düzenleme ile suç öncesi etkin pişmanlığı gönüllü vazgeçme kapsamında değerlendirerek suç sonrası etkin pişmanlığı belirli suçlar özelinde ayrı ayrı ele almaktadır⁷⁴⁹.

Gönüllü vazgeçme genel olarak iki aşamada ele alınmaktadır. Bu aşamalar; icra hareketlerinden vazgeçme ve suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önleme olarak ifade edilmektedir⁷⁵⁰. İcra hareketlerinden vazgeçme, negatif bir özellik içermekte olup, işlenmesi konusunda karar verilen suç faaliyetinin sonuçlandırılmaması anlamına gelmektedir⁷⁵¹. Bu aşamada failin icra hareketlerinden vazgeçmesi objektif bir unsur olarak değerlendirilirken bu vazgeçmenin gönüllü olması ise subjektif unsur olarak

⁷⁴⁷ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 338.

⁷⁴⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 27 (2016): 2.

⁷⁴⁹ Rezan Epözdemir, “Gönüllü Vazgeçme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 138 (2018): 84.

⁷⁵⁰ Yılmaz, “Suçun Özel Bir Görünüş”, 2573-2589; Hale Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3/2 (2013): 99-110; Epözdemir, “Gönüllü Vazgeçme”, 93-100.

⁷⁵¹ Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme”, 99. “...İcra hareketlerinden vazgeçme negatif bir özelliğe sahiptir... Bu durumda failin soyut durması yetecek ve aktif bir davranış gerekmeyecektir...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.02.2016, E. 2014/1907, K. 2016/925, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 31.03.2023.

değerlendirilmektedir⁷⁵². Suçun tamamlanması veya neticenin gerçekleşmesini önleme halinde ise icra hareketleri tamamlanmıştır. Ancak failin yükümlülüğü çerçevesinde işlediği hareketin tamamlanmasını engellemesi veya neticeyi önlemesi gerekmektedir⁷⁵³. Bu yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde gönüllü vazgeçmeden bahsetmek de mümkün olmamaktadır. Bu davranışlar aktif nitelikte olup, failin gönüllü davranışının iradi niteliğinin bir tezahürüdür⁷⁵⁴.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme müesseselerinin düzenlenmelerindeki amaçlar benzer olsa da belli başlı konularda birbirinden ayrıldıklarını ifade etmek gerekmektedir. Bu noktada bu iki müessese arasındaki en önemli fark kapsamı bakımından ortaya çıkmaktadır. Nitekim gönüllü vazgeçme, TCK kapsamında yer alan tüm suçlar açısından uygulanabilir nitelikte iken etkin pişmanlık müessesesi daha önce de belirtilen belli başlı suçlar açısından uygulanabilir niteliğe sahiptir.

Etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki diğer bir önemli fark, uygulandıkları aşamadır. Başka bir deyişle etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçme, suç yolundaki farklı aşamalarda ortaya çıkmaktadır⁷⁵⁵. Bu anlamda gönüllü vazgeçme, failin icra hareketlerinden vazgeçmesi veya hareketi gerçekleştirse bile neticeyi engellemiş olması halinde geçerli iken etkin pişmanlık suçun tamamlanmasından sonra uygulanabilir hale gelmektedir. Failin suçun etkilerini gidermesi noktasındaki gayretini gerçekleştirdiği aşamaya göre belirleyerek cezada uygulanacak olan indirimin düzeyi tespit edilmektedir⁷⁵⁶.

Etkin pişmanlıkla gönüllü vazgeçme arasında failden beklenen davranışın şekli noktasında da bir ayrım bulunmaktadır. Nitekim gönüllü vazgeçme, failin pasif kalarak fiili sonuçlandırmamasına imkân tanırken etkin pişmanlıkta failin suçun neticelerini ortadan kaldıracak fiillere mutlaka aktif bir şekilde dahil olması icap etmektedir⁷⁵⁷.

⁷⁵² Epözdemir, “Gönüllü Vazgeçme”, 95; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 24.03.2015, E. 2014/183, K. 2015/62, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 31.03.2023.

⁷⁵³ Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme”, 106.

⁷⁵⁴ Yılmaz, “Suçun Özel Bir Görünüş”, 2581; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 11.07.2014, E. 2013/126, K. 2014/364, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 31.03.2023.

⁷⁵⁵ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 112.

⁷⁵⁶ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 51.

⁷⁵⁷ Yıldırım, “Sermaye Piyasası Suçları”, 237. Gödekli, 5237 sayılı TCK ile birlikte gönüllü vazgeçmenin icrai hareketle işlenebilmesi bakımından aktif bir şekilde uygulanmasının mümkün olduğunu ifade

Gönüllü vazgeçme ile etkin pişmanlık müesseselerinin karşılaştırılması yönünden incelenmesi gereken son husus bu müesseselerin cezalandırma bakımından yarattıkları sonuçlar bakımından ortaya çıkmaktadır. Nitekim gönüllü vazgeçme ile ilgili TCK düzenlemesi incelendiğinde failin gönüllü vazgeçmesi halinde işlemeyi amaçladığı suçtan dolayı teşebbüsten cezalandırılmayacağı, ancak geldiği nokta itibariyle başka bir suça sebebiyet vermesi halinde sadece o suçun cezasına tabi olacağı hüküm altına alınmaktadır. Etkin pişmanlık bakımından ise işlenen suçlar özelinde bir değerlendirme yapılması gerektiği gözlenmekte; etkin pişmanlık, bazı suçlar bakımından cezayı bütünüyle kaldırmakta iken bazı suçlarda cezanın azaltılmasına neden olmaktadır. Örneğin iftira suçuna ilişkin failin etkin pişmanlık göstermesi halinde etkin pişmanlığı gösterdiği aşamaya göre farklı ceza indirimlerinin uygulanması söz konusu iken; uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçlarına iştirak eden veya kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın alan, kabul eden veya bulunduran kişiler hakkında cezaya hükmolünmemektedir.

2.8.2. Cezayı Kaldıran veya Azaltan Şahsi Sebepler ve Şahsi Cezasızlık Sebepleri

Cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler ile şahsi cezasızlık sebepleri, failin cezalandırılmasına etki eden şahsa yönelik nedenlerdir. Bu nedenler yönünden işlenen fiil ve oluşan suç nedeniyle haksızlık oluşturma özelliği muhafaza edilmekte ancak şahsın ceza hukuku bakımından sorumluluğuna gidilmemekte veya cezasında belli bir miktarda indirim yapılmaktadır⁷⁵⁸.

Cezayı kaldıran veya azaltan şahsi nedenler, suç işlenmesi esnasında bulunmayan ancak suç işlendikten sonra ortaya çıkan, kişinin daha az ceza almasını veya hiç ceza almamasını sağlayan sebepler olarak tanımlanmaktadır⁷⁵⁹. TCK’da yer alan etkin pişmanlığa ilişkin hükümler, bu nedenlere ilişkin en açık örnekleri oluşturmakla birlikte sadece etkin pişmanlık hükümleri cezayı kaldıran veya azaltan nedenleri oluşturmamaktadır. Etkin pişmanlık dışındaki nedenler sonuçları bakımından benzeseler bile pişmanlık şartına tabi

etmektedir. Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 340. Nitekim verilen bir örnekte çocuğuna ölmesi için süt vermeyen annenin bu davranışından vazgeçip süt vermesi halinde aktif bir davranış söz konusu olmaktadır. Carlo Erra, “Teşebbüste İhtiyariyle Vazgeçme”, çev. Sahir Erman, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 10/3-4 (1945): 715.

⁷⁵⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 744.

⁷⁵⁹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 379.

olmamaları bakımından birbirinden ayrılmaktadır⁷⁶⁰. Örneğin TCK m. 38/3'te azmettirilenin azmettirenin ortaya çıkmasını sağlamasına yönelik düzenleme ile TCK m. 275/2-3'te yalan yere yemin eden kişinin gerçeği söylemesine ilişkin düzenlemeler örnek olarak verilebilir.

Şahsi cezasızlık sebepleri ise suçun işlenmesi anında var olan ve failin cezalandırılmasına mâni olan şahsi nedenlerdir⁷⁶¹. Şahsi cezasızlık sebepleri; kişinin kendisine bağlı, objektif olarak varlığı yeterli olan, fiilin işlendiği sırada olması gereken, fiili suç olmaktan çıkarmayan ancak failin cezalandırılmasına engel olan bir etki oluşturmaktadır⁷⁶². Anayasa m. 83 ve 105'te hem Cumhurbaşkanı hem de milletvekilleri için düzenlenen “*mutlak dokunulmazlık*” halleri veya TCK m. 245/4'te banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması suçu ile TCK m. 283/3'te suçluyu kayırma suçuna ilişkin düzenlemeler şahsi cezasızlık sebeplerine örnek teşkil etmektedir⁷⁶³.

Şahsi cezasızlık sebeplerinde failin cezasından indirim yapılmasına veya ceza verilmemesine neden olan sebepler kişiseldir. Bununla birlikte fail yönünden gösterilmesi gereken bir pişmanlık duygusunun söz konusu olmaması nedeniyle failin şahsi cezasızlık sebeplerinden faydalandığı hallerde etkin pişmanlığın şartlarının varlığına ilişkin araştırma yapılmasına gerek bulunmamaktadır⁷⁶⁴. Örneğin failin eşinin kredi kartını eşine zarar verecek şekilde kötüye kullanması halinde pişman olduğuna ilişkin husus dikkate alınmadan şahsi cezasızlık sebebinden cezaya hükmolünmaması gerekmektedir.

2.8.3. Hukuka Uygunluk Nedenleri

Vergi kaçakçılığı suçunun değerlendirildiği bölümde hukuka aykırılık unsuru ile hukuka uygunluk nedenleri kısmından bahsedilmiş; hukuka aykırılık unsuru, fiilin hukuk düzenine uygun olmaması veya diğer bir tabirle hukukça korunan hak ve yarara saldırı olarak tanımlanmakta iken fiil hakkında tipikliğin barındırdığı değersizlik yargısını

⁷⁶⁰ Baba, “Türk Ceza Kanununda”, 118.

⁷⁶¹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 378.

⁷⁶² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 180.

⁷⁶³ Özgenç, *Genel Hükümler*, 744-745.

⁷⁶⁴ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 343-344.

ortadan kaldıran hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde faile işlediği fiilin suç teşkil etmemesi sağlanmaktadır.

Hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde cezaya hükmolunmaması hususu, esasında bu kavramı etkin pişmanlıktan ayıran temel özellik olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim etkin pişmanlık müessesesinin cezayı kaldıran veya azaltan özelliği itibariyle fiilin suç olma özelliği devam etmekte, sadece suç olan fiile verilen ceza kaldırılmakta veya azaltılmaktadır. Ancak hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde ise artık bir suçun varlığından bahsedilemeyeceğinden, doğal olarak herhangi bir cezanın verilmesi de söz konusu olmamaktadır⁷⁶⁵.

Bu hususta örneğin CMK m. 223/8-d hükmü itibariyle suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen hukuka uygunluk nedeninin varlığı halinde sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerekmekte iken; CMK m. 223/4-a hükmünce etkin pişmanlığın varlığı halinde sanık hakkında ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmelidir⁷⁶⁶. Bu anlamda etkin pişmanlık ile hukuka uygunluk nedenleri bakımından önemli bir ayrım olduğu ifade edilmiştir⁷⁶⁷.

2.8.4. Suçun Nitelikli Halleri

TCK'da suçların düzenlenmesinde genel olarak temel halleri esas alınmaktadır. Suça ilişkin temel unsurların varlığı halinde haksızlık oluşmakta ve cezalandırılabilirliğin yolu açılmaktadır. Ancak suçun temel şekli yanında cezanın arttırılması veya indirilmesine olanak tanıyan hallere de TCK'da yer verilmiş, bu haller suçun nitelikli halleri olarak ifade edilmiştir. Bu bakımdan suçun nitelikli halleri, suçun var olması için gerekli olan kurucu unsurların yanında suçu daha hafif veya daha ağır yaparak cezalandırmayı etkileyen ancak yokluğu halinde suçun varlığına halel getirmeyen nedenler olarak tanımlanmaktadır⁷⁶⁸.

⁷⁶⁵ Sümer, “Yargı Kararları Çerçevesinde”, 24.

⁷⁶⁶Yargıtay 8. Ceza Dairesi, 15.05.2014, E. 2014/1171, K. 2014/12580, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 05.04.2023.

⁷⁶⁷ Baki, “Etkin Pişmanlık”, 49.

⁷⁶⁸ Töngür ve Çetintürk, *Genel Hükümler*, 146.

TCK’da nitelikli olarak ele alınan bu nedenlerle bu suçlardan aynı nitelikte başka suçların türetilmesi de mümkün olmaktadır. Örneğin TCK m. 81’de düzenlenen kasten öldürme suçunun basit haline TCK m. 82’de yapılan fiilin “tasarlayarak” işlenmiş olması dahil edilerek kasten öldürme suçunun ağırlaştırılmış hali meydana getirilmiştir⁷⁶⁹. Bu anlamda suçun nitelikli hallerinde suçun temel şekline ilişkin unsurların yanında mutlaka en az bir tane özel unsurun bulunması gerekmektedir. Aynı zamanda suçun temel şekline ilişkin unsurlarının eksikliği halinde suçun nitelikli hallerinden de bahsetmek mümkün olmamaktadır. Nitekim suçun temel haline ilişkin amaç unsuru gerçekleşmemiştir⁷⁷⁰.

Suçun nitelikli halleri ile etkin pişmanlık müessesesi arasındaki farklar esasında iki noktada kendini göstermektedir. Bu noktalardan biri bu kavramların dayandığı sebeplerdir. Nitekim suçun nitelikli hallerinin varlığı açısından failin şahsından kaynaklanan sebeplerle birlikte failin şahsından ayrı çeşitli etkenlerin varlığı söz konusudur. Ayrıca etkin pişmanlıkta failin pişmanlık hususunda iradesini açık bir şekilde ortaya koyması aranmaktadır. Bu nedenle suçun nitelikli hallerinde genellikle failin duyguları önemli olmamakla birlikte etkin pişmanlıkta failin pişmanlık duygusunu göstermesi şartı aranmaktadır⁷⁷¹.

Nitelikli haller ile etkin pişmanlık arasındaki diğer fark ise cezalandırma hususudur. Nitelikli hallerin varlığı halinde kanunda belirtilen oranlar üzerinde faile yapılacak ceza indirimini söz konusu iken etkin pişmanlıkta ise cezanın azaltılması ile birlikte cezanın tamamen ortadan kaldırılması da söz konusu olabilmektedir⁷⁷². İlaveten etkin pişmanlığa tabi suçlarda etkin pişmanlığın uygulanarak cezaya hükmolunmaması halinde nitelikli hallerin uygulanmasını engellememektedir. Örneğin uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçunun işlenmesi açısından TCK m. 221 kapsamında örgütlü suçtan etkin pişmanlıktan yararlanılması halinde bu durum TCK m. 188/5’teki nitelikli hallerin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

⁷⁶⁹ Hakeri, *Genel Hükümler*, 125.

⁷⁷⁰ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 143.

⁷⁷¹ Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 345.

⁷⁷² Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi”, 345.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi ile İlgili Kanuni Düzenleme

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi suçları içerisinde en karmaşık ve uygulamada en fazla öne çıkan suç tiplerini bünyesinde barındırmaktadır. Bilhassa belgelerin asıl veya suretlerinin sahte düzenlenmesi ve kullanılması ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi kaçakçılığı suçu bakımından ön planda yer almaktadır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili özellikle suçu işleyenler nezdinde birtakım kanuni düzenlemelerin beklendiği kamuoyu tarafından dile getirilmekteydi.

Nitekim toplumun beklentilerini karşılamak düsturıyla temel hak ve hürriyetlerin sağlıklı bir şekilde uygulanması ve korunması gayesiyle çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmaların neticesinde 02.03.2021 tarihinde Adalet Bakanlığı tarafından İnsan Hakları Eylem Planı açıklanmıştır.

Söz konusu belge, 11 temel ilke ve 9 amaç çerçevesinde hedef ve faaliyetlerin tespitini içermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık, İnsan Hakları Eylem Planı'nda "Hukuki Öngörülebilirlik ve Şeffaflık" amacının 3.2 numaralı "Adli Süreçlerde Hukuki Öngörülebilirlik ve Şeffaflığın Güçlendirilmesi" alt başlığının 3.2.i numaralı faaliyetinde "Etkin pişmanlık hükümlerinin vergi suçları için de uygulanabilmesi sağlanacaktır" ifadesiyle yer almaktadır. Söz konusu planda faaliyetin gerçekleştirilmesi için öngörülen süre ise 3 ay olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçlarında yargının etkin ve adil bir şekilde işlenebilmesi amacıyla etkin pişmanlık müessesesinin düzenlenmesi hedefi ilk olarak İnsan Hakları Eylem Planı'nda kendine yer bulmuştur.

İnsan Hakları Eylem Planı'nda belirtilen amaç doğrultusunda yapılan hazırlıklar neticesinde vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesine ilişkin kanun teklif metni "2/4336 Esas Nolu Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklif"i olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına (TBMM) 25.03.2022 tarihinde sunulmuştur. Söz konusu kanun teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonunda 29-31.03.2022 tarihlerinde görüşülmüştür⁷⁷³. Yapılan görüşmeler neticesinde ilgili kanun teklifi 31.03.2022 tarihinde Plan ve Bütçe Komisyonunca kabul edilmiş ve TBMM Genel Kurulu'na sevk edilmiştir.

Genel Kurula sevk edilen 2/4336 esas nolu kanun teklifi, TBMM Genel Kurulunda 05-07.04.2022 tarihlerinde görüşülmüştür⁷⁷⁴. Bu görüşmelerde dikkat çeken husus, aşağıda

⁷⁷³ Söz konusu komisyon toplantı tutanakları için bkz. "29.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023), https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2937; "30.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023), https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2938; "31.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023), https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2941.

⁷⁷⁴ Söz konusu kanunun görüşüldüğü birleşim tutanakları için bkz. "05.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 75. Birleşim Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023), <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak20230120/27/5/75/c7063e0a-c607-457b-8ab6-403e3594e46d.html>; "06.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 76. Birleşim Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023), <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak20230120/27/5/76/010d2c47-296d-421c-9536-e37cf843fee4.html>; "07.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 77. Birleşim Tutanağı", (Erişim Tarihi 05.07.2023),

yer alan madde gerekçesinde de ifade edildiği üzere etkin pişmanlık düzenlemesinin TCK’da yer alan etkin pişmanlık düzenlemesine benzer bir düzenleme olduğunun vurgulanmasıdır. Nihayetinde yapılan görüşmeler neticesinde söz konusu kanun teklifi 08.04.2022 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve kanunlaşmış, Cumhurbaşkanının onaylaması akabinde 15.04.2022 tarihinde “*Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” veya kısaca 7394 sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir.

7394 sayılı Kanunda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık hükümleri 4. ve 6. maddeler olmak üzere iki madde kapsamında ele alınmış, söz konusu maddelerle VUK m. 359’a yönelik değişikliklere gidilmiş, VUK geçici m. 34 ile vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığa ilişkin geçici düzenleme yoluna gidilmiştir. 7394 sayılı Kanunda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığa yönelik VUK m. 359’da yer alan düzenleme şu şekildedir:

Bu maddede yazılı fiillerle 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; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

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

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 13/9/2023 tarihli ve E.: 2022/81, K.: 2023/153 sayılı Kararı ile)

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıkla ilgili VUK geçici m. 34’te yapılan düzenleme ise şu şekildedir:

Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle 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 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 (Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı ile bu cümle; birinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...infaz...” ibaresi yönünden ve ikinci fıkra da yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden iptal edilmiştir.).

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.

359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suç ilişkisi koşullarının belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.

7394 sayılı Kanunun genel gerekçesinde ilgili kanun teklifiyle vatandaşların bazı konulara ilişkin yaşayabileceği hak mağduriyetlerinin önüne geçilmesi, ödeme kolaylığı sağlanması ile kamu kurum ve kuruluşlarının çeşitli hususlara dair ihtiyaç duyduğu kanuni düzenlemelerin hayata geçirilmesinin hedeflendiği ifade edilmektedir⁷⁷⁵. Bu bakımdan içinde vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesinin de bulunduğu birtakım düzenlemelerle suç ve ceza dengesinin sağlanması, cezanın bireyselleştirilmesi ve adil yargılanma hakkının kuvvetlendirilmesi amaçlanmaktadır.

⁷⁷⁵ “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Karamamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi”, (Erişim Tarihi 07.07.2023), <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y5/T2/WebOnergeMetni/c7a52605-7884-4125-bc0c-43780dfeab79.pdf>.

7394 sayılı Kanunda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemelerinin yer aldığı maddelerin gerekçesinde de bu maddelerin konulma amacı belirtilmiştir. Bu kapsamda 7394 sayılı Kanunun etkin pişmanlık hükmü bakımından 4. maddesinin gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır:

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 uğratıldığıın 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 I ilâ ek II 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.

Söz konusu gerekçeye göre VUK hükümleri gereğince pişmanlık ve ıslah müessesesine soruşturma ve kovuşturma aşamasında başvurma imkânı olmaması nedeniyle yapılan düzenleme ile birlikte faillerin soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlıktan yararlanmalarına imkân tanınmıştır⁷⁷⁶. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun faillerinin etkin pişmanlık müessesesinden yararlanabilmeleri için dava açmaması veya davadan feragat etmesi ile vergi, gecikme zammı ile kesilen cezaların ödenmesi gibi belli başlı koşulları yerine getirmesi gerektiği de söz konusu madde metni ve gerekçesinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda şartların yerine getirilmesi halinde içinde bulunulan evreye göre hapis cezasında indirim öngörülmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçlarının cezasının indirilmesi ile vergi ziyayı ve vergi kabahatleri arasında doğrudan bir bağ kurularak suçlar etkin pişmanlık kapsamına dahil edilmiştir⁷⁷⁷. Belirtmek gerekir ki dava açma şartı ile ilgili düzenleme, Anayasa Mahkemesi’nin E. 2022/81 ve K. 2023/153 sayılı kararı ile iptal edildiğinden etkin pişmanlık düzenlemesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren işlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanmayacaktır. Konuyla ilgili Anayasa Mahkemesinin kararı ve dayandığı gerekçeler, ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

7394 sayılı kanunun 6. maddesinin gerekçesinde ise şu ifadeler yer almaktadır:

“Maddeyle, 213 sayılı Kanuna geçici madde eklenmekte ve Kanunun 359 uncu maddesinde Teklifte yapılan düzenlemelerin, yargı mercileri önünde veya infaz aşamasında olan dosyalar bakımından uygulanabilmesine yönelik geçiş hükümleri getirilmektedir.”. Bu bakımdan ilgili madde vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesinin kanunun yayım tarihinde soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamasında olan dosyalara uygulanmasına imkân vermesi itibarıyla bir geçiş hükmü olduğunu belirtmek gerekmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki söz konusu düzenlemede yer alan kovuşturma ve infaz evreleri yönünden vergi mahkemelerinde dava açmama, feragat etme veya kanun yollarına başvurmama ile başvurulmuşsa vazgeçme şartları, VUK m. 359’daki düzenlemede olduğu gibi Anayasa Mahkemesinin E. 2022/59 ve K. 2022/11 kararıyla iptal edildiğinden kanunun yayım tarihinde kovuşturma ve infaz aşamalarında

⁷⁷⁶ Elif Yılmaz Furtuna ve Arzu Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/2 (2022): 355.

⁷⁷⁷ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Mali Hukuk Dergisi*, 18/211 (2022): 1457.

olan dosyalar bakımından bu şart aranmayacaktır. Konuyla ilgili Anayasa Mahkemesinin kararına ilişkin değerlendirmeler aynı şekilde ayrı bir başlık altında değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

7394 sayılı kanun ile eklenen etkin pişmanlık düzenlemesi, düzenlendiği madde ve içeriği itibariyle sadece vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerlidir. Dolayısıyla VUK'ta yer alan vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma, haysiyet ve şerefte tecavüz ile ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili neticesinde oluşan suçlar bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Yapılan bu düzenleme ile etkin pişmanlığın sadece vergi kaçakçılığı suçuna yönelik özgülmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil etmemekte olup Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda⁷⁷⁸ yer alan:

Hukuk devletinde ceza siyasetinin gereği olarak yasakoyucu, Anayasanın ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla, cezalandırmada güdülen amacı da gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağına, bunlara verilecek cezanın türü, miktarı, artırım ve indirim nedenleri ve oranları ile suçun takibine ve yargılama usulüne ilişkin koşullar öngörebilir.

Suç sayılan eylemler arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunabilir. Kimi benzerliklere rağmen eylemin toplumda yarattığı infial, kişiler üzerinde oluşturduğu tehlike, işlenme oranındaki artış ve azalma gibi faktörlere bağlı olarak daha ağır cezayla yaptırıma bağlanması veya bu sonucu doğuracak biçimde indirim nedenlerine yer verilmemesi yasa koyucunun takdirindedir.

Banka ve kredi kartlarının hukuka aykırı olarak kullanılması suretiyle çıkar sağlayanlar hakkında üç yıldan altı yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası öngören kurala, Türk Ceza Kanunu'nun bilişim alanında suçlara ilişkin bölümünde yer verilmiştir. Bundan, kartın bağlı bulunduğu hesap sahibinin malvarlığı yanında kişisel verilerinin de hukuki koruma kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, kuralın salt malvarlığı aleyhine işlenen suçlara benzemesine rağmen, onlara uygulanan etkin pişmanlık hükümleri içermemesi nedeniyle eşitliğe aykırı olduğu sonucu çıkarılamaz. Cezayı hafifletici sebepler de ceza siyasetine bağlı olarak yasa koyucunun takdirindedir.

⁷⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, 05.03.2009, E. 2006/123, K. 2009/43, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2009/43>, E.T. 07.07.2023.

Kuralla korunmak istenen hukuki yarar, suçun niteliği ile öngörülen cezanın tür ve miktarı gözetildiğinde kuralda yer alan cezanın adaletsiz ve ölçüsüz olduğundan söz edilemez.

açıklamaları ile kanun koyucunun suç oluşturan fiiller için öngörülen ceza, indirim, artırım gibi konularda ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak şartıyla farklı düzenlemelere yer verebileceğine vurgu yapılmıştır⁷⁷⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi sayesinde yargı yükünün azaltılması ile kamu gelirin hazineye aktarılması gibi olumlu etkilerden bahsetmek mümkün olmakla birlikte bilhassa etkin pişmanlığın şartlarının oluşturduğu olumsuzlukların varlığı doktrinde belli başlı eleştirilere neden olmaktadır. Bu noktada vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesine ilişkin şartların incelenmesi önem arz etmektedir.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Müessesesinin Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olan kişilerin etkin pişmanlıktan yararlanmaları mümkündür. Ancak sadece failin etkin pişmanlıktan yararlanma iradesini beyan etmesi etkin pişmanlıktan yararlanabileceği anlamına da gelmemektedir. Nitekim ilgili düzenleme ile ilgili Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşmelerde de bu hususa değinilmiştir⁷⁸⁰. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş ancak etkin pişmanlık müessesesinden faydalanmak isteyen kişilerin bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu şartlar genel olarak vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanmış olması, failin aktif bir şekilde pişman olması ve pişmanlığın kanuni süre dahilinde gösterilmesi gibi başlıklar halinde belirtilebilir. Bu çalışmada da vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarının değerlendirilmesinde bu şartlar ele alınacaktır. Ayrıca etkin pişmanlık neticesinde cezada yapılacak indirim hususu da bu başlık altında değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

⁷⁷⁹ Gülden Şişman ve Şenel Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30/3 (2022): 1601.

⁷⁸⁰ “30.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı”, 46.

3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tamamlanmış Olması

Bir suça yönelik etkin pişmanlık müessesesinin uygulanma imkanının olması halinde öncelikle o suçun tamamlanmış olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık hükümlerinin varlığı itibariyle de failin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için vergi kaçakçılığı suçunu tamamlamış olması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması bakımından suçun kanuni tarifinde neticenin var olup olmaması önem taşımaktadır. Bu açıdan suçun tamamlanmış olması noktasında neticenin suçun kanuni tarifinde olup olmamasına göre “*sırf hareket suçları ve neticeli suçlar*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Sırf hareket suçları, suçun gerçekleşmesi için hareketin varlığının yeterli olduğu, suçun sonuçlanması için neticenin aranmadığı suçlardır. Bilhassa bizzat işlenebilen suçlar bu kategoride değerlendirilmektedir⁷⁸¹. Örneğin görevi kötüye kullanma suçu (TCK m. 257), hırsızlık (TCK m. 141), konut dokunulmazlığını ihlal (TCK m. 116), iftira (TCK m. 267) sırf hareket suçu olarak değerlendirilmektedir. Sırf hareket suçunun işlenmesiyle birlikte suç, hareketin yapıldığı yer ve zamanda işlenmiş, aynı zamanda zamanaşımı da işlemeye başlamıştır⁷⁸².

Neticeli suçlar ise sırf hareket suçlarından farklı bir konumda yer almaktadır. Nitekim neticeli suçlarda hareket ile netice birbirinden ayrılabilmekte, suçun oluşumu bakımından mutlaka neticeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu anlamda hareketten ayrı şekilde suçun konusu üzerinde zaman ve yer olarak ayrılabilir etkiyi gerektiren suçlar neticeli suçlar olarak ifade edilmektedir⁷⁸³. Örneğin kasten öldürme suçunda (TCK m. 81) suçun tamamlanması için hareketin yanı sıra bir insanın ölmesi de gerekmektedir. Hakeza yağma suçunun (TCK m. 148) oluşumu açısından malikin zilyetliğinin sona ermesi ve failin mal üzerinde hakimiyet kurması icap etmektedir. Neticeli suçlar, mutlaka dış

⁷⁸¹ Elvan Keçelioğlu, “Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur?”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25/2 (2021): 440.

⁷⁸² Hakeri, *Genel Hükümler*, 156.

⁷⁸³ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 130.

dünyada değişikliği koşul olarak belirtmekle birlikte bu değişikliğin kavramsal ve mantıksal olarak hareketten ayrılabilmesi gerekmektedir⁷⁸⁴.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından netice, 4369 sayılı Kanun öncesinde işlenen tüm fiiller açısından dikkate alınmaktaydı. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu açısından vergi ziyanının varlığı aranmakta, vergi ziyanının gerçekleşmemesi durumunda vergi kaçakçılığı suçunun varlığı söz konusu olmamaktaydı. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda vergi ziyayı suçun neticesi olmaktan çıkarılmış, sadece hareketin varlığı suçun gerçekleşmesi için yeterli görülmüştür. Vergi ziyayı veya matrahın azalması suçun unsuru olmamaktadır⁷⁸⁵. Nitekim Yargıtay da suçun oluşumu itibarıyla vergi ziyanının netice olarak aranmayacağını belirtmektedir⁷⁸⁶.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından genel kabul gören suç tipi sırf hareket suçu olmakla birlikte iki fiil bakımından neticenin varlığı zorunluluk oluşturmaktadır. Bu fiillerden birincisi VUK m. 359/a-1’de kısaca çift defter tutmak olarak adlandırılan fiildir. Çift defter tutmak fiiline bağlı suçun oluşabilmesi için vergi matrahında azalmanın meydana gelmesi gerekmektedir⁷⁸⁷. Vergi ziyayı ile vergi matrahının azalması farklı hukuki durumlara işaret etmekte; örneğin devreden KDV’nin var olduğu dönemde satışların başka bir deftere yazılması vergi ziyayı oluşturmamakta ancak vergi matrahını azaltmak suretiyle vergi kaçakçılığı fiiline sebebiyet vermektedir⁷⁸⁸. Bu bakımdan çift defter fiili işlenirken vergi matrahının azalması yeterli görülmekte, vergi ziyanının varlığı aranmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı açısından neticeli suçun varlığı noktasında diğer fiil ise VUK m. 359/ç’de düzenlenen seçimlik hareketlerden birisidir. Fiil başlığı altında ç bendinde yer alan fiiller kısmında değerlendirilen “*ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek*” fiili, suçun oluşumu için neticenin varlığını gerektirmektedir. Bu bakımdan

⁷⁸⁴ Keçelioğlu, “Sırf Hareket Suçu”, 440.

⁷⁸⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 461; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 324.

⁷⁸⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.06.2012, E. 2009/11359, K. 2012/10704, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 09.07.2023.

⁷⁸⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 460; Taştan, *Açıklamalı İçtihatı*, 99; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 94.

⁷⁸⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 461.

yetkilendirilmiş olup olmaması önemli olmaksızın ödeme kaydedici cihazla sistemlerine müdahale ederek satışlara ait kayıtların engellenmesi durumunda suç meydana gelecektir. Bu suçun neticesi ise gerçekleştirilen satışlara dair bilgilerin kayıt edilmesinin engellenmesi olacaktır⁷⁸⁹. Satışlara dair kayıtların engellenmesine dair bir durum söz konusu değilse ilgili fiil özelinde vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilemeyecektir.

Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunun genel itibarıyla sırf hareket suçu olması nedeniyle ilgili hareketin gerçekleştirilmesi ile birlikte etkin pişmanlığın uygulanabilmesi yolunda ilk husus gerçekleşmiş olmaktadır. Örneğin failin sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi halinde sahte belge düzenlemesi vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yeterlidir. Bunun yanında defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi fiilinde ilgili belgelerdeki yazı ve rakamların değiştirilmesi, içeriğinin çizilmesi, silinti, ilave ve kazıntı yapılması gibi eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde de suçun tamamlanmış olduğunu söylemek mümkündür. Çift defter tutmak gibi istisna fiillerin varlığında ise suçun tamamlanması için vergi matrahının azalması hususu da arandığından söz konusu fiilde neticenin oluşması gerekmektedir. Nitekim Yargıtay bir kararında;⁷⁹⁰

213 sayılı Kanun'da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen "Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek" suçu yönünden eylemin "vergi matrahının azalması sonucunu doğurması" şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.

ifadesiyle vergi matrahındaki azalmanın somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğini belirtmiştir⁷⁹¹.

⁷⁸⁹ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 182.

⁷⁹⁰ Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 26.12.2016, E. 2016/1547, K. 2016/7947, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 10.07.2023.

⁷⁹¹ Şişman ve Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 1603.

3.2.2. Failin Aktif Bir Şekilde Pişman Olması

Failin etkin pişmanlıktan yararlanması için sadece manevi anlamda bir pişmanlık veya üzüntü duyması yeterli değildir. Aynı zamanda bu duygularını fiiliyatta da hayata geçirerek somut olarak ortaya koyması gerekmektedir. Nitekim bu pişmanlığı dış dünyaya yansıtmış olması itibarıyla ceza sistemi çerçevesinde bir değerlendirmeye tabi tutulabilmesine imkân tanınmaktadır.

Bu durum ceza hukuku bakımından farklı şekillerde tezahür etmektedir. Örneğin bilgi vermek suretiyle suçun aydınlatılmasına katkı sağlamak, suçla mücadelede etkin iş birliği yoluna gitmek, failin yarattığı zararı tazmin veya iade etmesi ile failin hukuka aykırı duruma son vermesi esasen etkin pişmanlığın dışı vurumu olarak ortaya çıkmaktadır⁷⁹². Nitekim Yargıtay kararlarında da bu husus açıkça vurgulanmaktadır⁷⁹³.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın uygulanması noktasında da aynı hususlar geçerli olup; vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olan failin etkin pişmanlığını aktif bir şekilde göstermiş olması gerekmektedir. Bu minvalde etkin pişmanlığın aktif olarak ortaya koyulduğunu anlamak noktasında failin işlediği vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle 7394 sayılı Kanun m. 4 ile VUK m. 359'a eklenmiş olan kanunda öngörülen süre dahilinde tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını ödemesidir. Aynı zamanda VUK geçici m. 34 gereğince kanunun yayımı tarihinde soruşturma aşamasında olan dosyalarda etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanması için 15.04.2023 tarihine kadar gerekli ödemelerin yapılmış olması da gerekmektedir. Bu tarihten sonra yapılacak ödeme veya başvurularda etkin pişmanlığın uygulanması mümkün değildir.

Failin etkin pişmanlıktan yararlanması için kanun hükmünde belirtilmiş olan vergi, ceza ile diğer ferî borçları kendi iradesi ile ödemesi gerekmektedir. Nitekim ceza hukukunda etkin pişmanlığa ilişkin bir Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararında;⁷⁹⁴

⁷⁹² Baki, "Etkin Pişmanlık", 47.

⁷⁹³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.12.2019, E. 2017/687, K. 2019/703, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 10.07.2023.

⁷⁹⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.05.2008 tarih, E. 2008/11-127, K. 2008/147, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 10.07.2023.

...iade ve tazminin cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına veya ondan habersiz olarak üçüncü kişilerce giderilmesi, failin yakalanmamak için kaçarken atması sonucu eşyanın ele geçirilmesi, arama neticesinde saklanan şeyin bulunması gibi hallerde 765 sayılı Yasanın 523. maddesinin uygulanma olasılığı olabilecekken, bu durumlarda failin gerçek anlamda pişmanlığından söz edilemeyeceğinden 5237 sayılı Yasanın 168. maddesi uyarınca uygulama yapılamayacaktır...

ifadesi ile bu durum ortaya konulmuştur. Bu anlamda failin kendi iradesiyle ödeme yapmaması veya ilgili kalemlerin cebri icra yoluyla tahsili halinde vergi kaçakçılığı suçu bakımından etkin pişmanlıktan bahsetmek de imkân dahilinde olmamaktadır⁷⁹⁵.

Etkin pişmanlık müessesesiyle ekonomik zararın giderilmesi ve oluşan mağduriyetlerin giderilmesi temel amaç olmakla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında esas itibariyle hareketin gerçekleştirilmesinin suç oluşumu açısından yeterli olması itibariyle mutlak olarak vergi kaybı bağlamında zarar veya mağduriyetten bahsetmek mümkün olmamaktadır. Bu anlamda Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarca basılması gereken belgelerin anlaşma olmadığı halde basılması ve kullanılması ile defter ve belgelerin gizlenmesi örnek olarak gösterilmektedir⁷⁹⁶. VUK m. 359'a 7394 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra ile tarh edilen vergi ile vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın var olmadığı durumunda ceza indirimine gidilmesi de esasen bu hususla ilişkili olup, söz konusu durumda bir zararın olmaması açısından mükellefin hükümden yararlanabilmesine imkân tanınmaktadır. Bu hususla ilgili farklı görüşler söz konusu olup etkin pişmanlık müessesesinin oluşturacağı olası sorunlar kısmında değerlendirilecektir.

İlaveten VUK m. 379'da “*Kanun Yolundan Vazgeçme*” başlığı altında yapılan düzenleme kapsamında vergi mahkemesine süresinde açılmış davanın neticelenmesi ve yükümlünün kendi iradesiyle bulunduğu aşamaya göre istinaf veya temyiz aşamasından feragat etmesi halinde maddede belirtilen indirim oranlarından ayrıca yararlanacağı ifade edilmektedir⁷⁹⁷.

⁷⁹⁵ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 358.

⁷⁹⁶ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1604.

⁷⁹⁷ Murat Batı ve Zekiye Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 406 (2022): 42.

3.2.3. Pişmanlığın Kanuni Süre Dahilinde Gösterilmesi

7394 sayılı Kanunla getirilen vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesi ile failin kanunda öngörülen belli bir aşamada pişmanlığını somut bir şekilde ortaya koyarak ceza indiriminden faydalanmasına imkân tanınmıştır⁷⁹⁸. Belirtilen süre içinde etkin pişmanlığın gösterilmediği durumda doğal olarak ilgili müessesenin uygulanma ihtimali ortadan kalkmaktadır⁷⁹⁹.

Vergi kaçakçılığında etkin pişmanlık müessesesiyle VUK m. 359 çerçevesinde soruşturma evresinde veya kovuşturma evresinde hüküm verilmeden önce pişmanlık göstermek suretiyle ceza indiriminden yararlanma imkânı sağlanmaktadır. Soruşturma ve kovuşturma evreleri daha önce tanımlanmış olmakla birlikte kısaca belirtmek gerekir ki soruşturma evresi suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar olan aşamayı belirtirken; kovuşturma evresi ise iddianamenin kabulünden hükmün kesinleşmesine kadar olan kısmı kapsamaktadır. Yapılan bu düzenleme ile işlenen fiile ilişkin soruşturmaya başlansa ve hatta kovuşturma aşamasında hüküm verilmemiş olmak şartıyla pişmanlık gösterilmesi halinde söz konusu müesseseden yararlanmak mümkün hale gelmiştir⁸⁰⁰.

7394 sayılı Kanunla VUK'a eklenmiş olan geçici m. 34'te yer alan hüküm çerçevesinde kanunun yayım tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında bulunan dosyalar ile infaz aşamasında olan dosyalar bakımından da etkin pişmanlıktan yararlanmak üzere bir istisna getirilmiştir. VUK m. 359'da yer alan düzenlemeden farklı olarak infaz aşamasında bulunan dosyalar için bu düzenlemeden yararlanma imkânı getirilmiştir. Bu kapsamda kanunun yayım tarihinden itibaren bir yıl içinde (15.04.2023'e kadar) gereken ödemelerin yapıldığı hallerde bahsedilen dosyalarla ilgili etkin pişmanlık müessesesi uygulamaya konulmuştur.

VUK geçici m. 34'te infaz aşamasında olan dosyalar ibaresinden ne anlaşılması gerektiğinden de kısaca bahsetmek gerekmektedir. İnfaz kavramı, suç işlenmesi

⁷⁹⁸ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında", 356.

⁷⁹⁹ Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 09.09.2014, E. 2013/30341, K. 2014/20209, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 12.07.2023.

⁸⁰⁰ Ahmet Korkmaz, "Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık", *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8/15 (2022): 104.

nedeniyle hükmolunan ve kesinleşen ceza hukuku yaptırımlarının yerine getirildiği süreci belirtmektedir⁸⁰¹. 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun⁸⁰²,un (CGTİHK) 4. ve 5. maddeleri infaz kavramının kapsamını vurgulamakta olup; söz konusu kanunun 4. maddesinde “*Mahkûmiyet hükümleri kesinleşmedikçe infaz olunamaz.*” ile 5. maddesinde “*Mahkeme, kesinleşen ve yerine getirilmesini onayladığı cezaya ilişkin hükmü Cumhuriyet Başsavcılığına gönderir. Bu hükme göre cezanın infazı Cumhuriyet savcısı tarafından izlenir ve denetlenir.*” hükümleri uyarınca mahkûmiyet hükmünün kesinleştiği dosyaların infaz kavramı içinde değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Bu noktada VUK’ta düzenlenen etkin pişmanlığa ilişkin infaz kavramı esasen infazına başlanıp başlanmadığı önemsenmeksizin tüm dosyalar için geçerli olmaktadır⁸⁰³.

Geçici m. 34/3-4’teki düzenlemeler ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar ile istinaf veya temyiz aşamasında olan dosyalarla ilgili istisnai geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerden VUK geçici m. 34/3’e göre kanunun yayım tarihinde istinaf veya temyiz aşamasında bulunan dosyalardan lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilerek ilk derece mahkemesine gönderilecektir. Belirtmek gerekir ki etkin pişmanlık müessesesi doğal olarak fail lehine bir müessese olduğundan istinaf aşamasında ise Bölge Adliye Mahkemesi tarafından, temyiz aşamasında ise Yargıtay tarafından bozma kararı verilmek suretiyle ilk derece mahkemesine gönderilecektir⁸⁰⁴.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın sonrasında bozma üzerine mahkemeye gelen dosyalarda etkin pişmanlığın uygulanıp uygulanmayacağı ile ilgili Yargıtay’ın farklı kararları bulunmaktadır⁸⁰⁵. Kanaatimizce bozma üzerine ilk derece mahkemelerine gelen dosyalarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkündür. Nitekim etkin

⁸⁰¹ İzzet Özgenç ve Cumhur Şahin, *Temel Hukuk Dizisi İnfaz Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 15.

⁸⁰² 29.12.2004 tarih ve 25685 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁰³ Şenyüz, “Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar” ibaresinin infazına başlanılmamış dosyaları kapsam dışına bıraktığı görünümü nedeniyle isabetli olmadığını, söz konusu ibare yerine yerine “haklarında verilmiş olan hüküm kesinleşmiş olanlar” ibaresinin daha doğru olacağı kanaatinde. Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1480.

⁸⁰⁴ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 40.

⁸⁰⁵ Etkin pişmanlığın uygulanmayacağı ile ilgili karar hakkında bkz. Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 10.04.2013, E. 2011/23129, K. 2013/6616, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 14.07.2023.; Etkin pişmanlığın uygulanabilirliğine ilişkin karar hakkında bkz. Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 04.07.2006, E. 2005/16954, K. 2006/7164, Mustafa Babayiğit, “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6 (2015): 66.

pişmanlık müessesesinin niteliği, failin samimi ve aktif pişmanlığına dayandığından bu pişmanlığın uygulanabilir olması önem arz etmektedir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar bakımından da benzer bir düzenleme bulunmakta olup geçici m. 34/4'e göre Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar da ilk derece mahkemesine gönderilecektir. Burada belirtmek gerekir ki beraat kararı verilmiş olmakla beraber; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyaların ilgili madde hükmü gerekçe gösterilerek ilk derece mahkemesine gönderilmesi, hükmün amacına uygun olmamakla birlikte makul sürede yargılanma hakkı ve usul ekonomisine de aykırılık teşkil etmektedir⁸⁰⁶. Bu anlamda bilhassa yargılama süresinin gereksiz yere uzamaması bakımından ilgili hükmün CMK m. 304 hükmü çerçevesinde kural olarak bölge adliye mahkemesine gönderilmesi bakımından ele alınması gerekmektedir.

3.2.4. Pişmanlık Neticesinde Verilecek Cezada İndirim

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması bakımından gerekli olan şartların gerçekleşmesiyle failin cezasında belli indirimlerin yapılması, kanun koyucu tarafından hükme bağlanmıştır. 7394 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen hükümler doğrultusunda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller doğrultusunda vergi ziyanının tespit edilmesiyle tarh edilen verginin, gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza 1/2 oranında, kovuşturma evresinde ise 1/3 oranında indirilecektir.

Söz konusu hususu bir örnekle açıklamak gerekirse; mükellefe yapılan vergi denetimi sırasında vergi müfettişince muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu tespit edilmiştir. Akabinde vergi müfettişi, mükellef hakkında vergi inceleme raporu ile birlikte vergi suçu raporunu hazırlayıp Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan aldığı mütalaa ile birlikte Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunmuştur. Ayrıca mükellef yönünden 100.000 TL vergi aslı tarh edilmiş ve 30.000 TL vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Mükellefin işlediği fiil nedeniyle etkin pişmanlıktan

⁸⁰⁶ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 1485.

yararlanmak istemesi halinde tarh edilen vergi olan 100.000 TL'nin ve buna ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamı ile vergi ziyayı cezası olan 30.000 TL'nin yarısı olan 15.000 TL ile bu miktara gelen gecikme zammını etkin pişmanlık göstermek suretiyle soruşturma evresinde ödemesi halinde alacağı cezanın yarısı, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödemesi halinde ise alacağı cezanın üçte biri indirilecektir.

7394 sayılı Kanunla VUK'a eklenen VUK m. 359/7 hükmüne göre “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir*”. Bu hüküm esasında vergi ziyayı oluşturmayan vergi kaçakçılığı fiilleri için geçerli olup failin vergi kaçakçılığı oluşturan fiili gerçekleştirmesi yeterli olmaktadır. Bu durumda etkin pişmanlık hükümleri uygulanmamakla birlikte bir görüşe göre bu hüküm daha az cezayı gerektiren nitelikli hal olarak belirtilmiştir⁸⁰⁷. Daha az cezayı gerektiren nitelikli haller, suçun temel şekli korunmakla birlikte suça eklenen unsurlar vasıtasıyla faile daha az ceza verilmesini sağlayan haller olarak ifade edilmekte olup bu durumda haksızlık içeriği suçun temel haline göre daha az olmaktadır⁸⁰⁸. Bu minvalde ilgili hükümde vergi ziyayının aranmaması ile vergi kaçakçılığı suçuna daha az ceza öngörülmesi söz konusu olduğundan kanaatimizce bu hükmün bir nitelikli hal olarak değerlendirilmesi doğrudur.

VUK geçici m. 34'te de haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar ile 7394 sayılı kanunun yayım tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan dosyalar bakımından da ceza indiriminin yapılması öngörülmüştür. Bu noktada infaz aşamasında olan dosyalar bakımından VUK m. 359'da soruşturma aşamasındaki dosyalar için uygulanan 1/2 oranının uygulanacağı kanun hükmünde ifade edilmiştir. Bu noktada dosyası infaz aşamasında olan kişilerin infazın durdurulması ve uyarlama yargılaması⁸⁰⁹

⁸⁰⁷ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 358.

⁸⁰⁸ Soner Demirtaş, “Suçun Nitelikli Hallerine Teşebbüs”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25/3 (2021): 383; Ahmet Hulusi Akkaş, “Suç Konusu Malın Değerinin Azlığının Ceza Sorumluluğuna Etkisi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/1 (2018): 327.

⁸⁰⁹ Uyarlama yargılaması, kesinleşmiş olan bir hükümde değişiklik yapılmasını, önceki hükümde mevcut olaya her iki kanunun konuyla ilgili tüm hükümlerinin birbirine karıştırılmadan uygulanması ile ayrı ayrı sonuca ulaşılması ve bu sonuçların karşılaştırılması ile sanık lehine olan hususun uygulanmasıdır. “İnfaz Hukukunda Uyarlama Yargılaması”, (Erişim Tarihi 17.07.2023), <https://kmlhukukburosusu.com/ceza-hukuku/infaz-hukukunda-uyarlama-yargilamasi>.

talep etme hakları bulunmaktadır⁸¹⁰. Söz konusu düzenlemeler ile hüküm altına alınan ceza indirimleri noktasında bazı adaletsizliklerin olduğunu ifade etmek gerekmekte olup, bu konuda ilerleyen başlıklarda değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanacak olan failin sadece işlediği fiil çerçevesinde ortaya çıkan vergi borç ve cezaları ödemesi gerekmektedir. Nitekim Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararda defter belge ve kayıtları gizleyen sanığın dosya kapsamındaki tüm raporlardan değil yalnız inceleme konusu olan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan kaynaklanan vergi ve cezaların miktarından sorumlu tutularak ödemenin bu kapsamda belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁸¹¹.

3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesinin Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmiş Olan Diğer Müesseseler ile Karşılaştırılması

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi, cezalandırmayı etkileyen, failin işlediği fiil neticesinde cezasında indirim yapılmasına imkân tanıyan bir müessesedir. Bunun yanında VUK'ta vergi suçluluğunu etkileyen başka nedenlerin varlığı da söz konusudur. Bu anlamda bu nedenlerin açıklanarak etkin pişmanlık düzenlemesi ile karşılaştırılıp değerlendirilmesi uygun olacaktır.

3.3.1. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, mükellefin işlediği fiillerin vergi ziyai cezası gerektirdiği hallerde işlediği fiili kendiliğinden idareye bildirmesi ve kanunda belirtilen şartları yerine getirmesi halinde vergi ziyai cezası ile vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtulmaya imkân tanıyan müessese olarak tanımlanmaktadır⁸¹². Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK m. 371'de düzenlenmiş olup söz konusu düzenleme şu şekildedir:

⁸¹⁰ Yusuf Burak Aslanpınar, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi”, (Erişim Tarihi 17.07.2023), <https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi?gdprAccept>; Ersan Şen, “VUK m.359’a İlişkin Uyarılma Davasının Kapsamı ve Etkisi”, (Erişim Tarihi 17.07.2023), <https://sen.av.tr/tr/makale/vuk-m359a-iliskin-uyarlama-davasinin-kapsami-ve-etkisi>.

⁸¹¹Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.09.2023, E. 2023/4275, K. 2023/6276, <https://karararama.yargitay.gov.tr/#>, E.T. 13.03.2024.

⁸¹² Taşkan, *Vergi Hukuku*, 227.

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 her hangi 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 zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

(Ek fıkra: 14/10/2021-7338/42 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı, mükelleflerin vergi ödevlerini geç de olsa yerine getirmelerine imkân tanıyarak vergi sistemi içinde tutmak, vergiye ilişkin ödemelerin yapılarak hazineye kaynak aktarımını sağlamak ve mükelleflerin vergi uyumunu gerçekleştirmektir⁸¹³. Ayrıca iyi niyetli mükelleflerin korunarak ağır yaptırımların altında

⁸¹³ Mutlu Yoruldu, “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3/2 (2020): 138; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 315.

kalmalarının önlenmesi ile yargı organlarının yükünün azaltılması noktasında da pişmanlık ve ıslah müessesesinin etkisi bulunmaktadır⁸¹⁴.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayalı vergiler için geçerli olmaktadır⁸¹⁵. Bu anlamda gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile beyana dayalı olmaları itibarıyla bazı belediye vergileri (ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi) pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamı içinde yer almaktadır⁸¹⁶. Bu durumun bir istisnası olarak VUK m. 371/son'da pişmanlık düzenlemesinin emlak vergisi yönünden uygulanmayacağı düzenleme altına alınmıştır⁸¹⁷.

Pişmanlıktan yararlanma şartları VUK m. 371'de sıralanmış olup bu şartlar kısaca özetlenirse; pişmanlık beyanında bulunan kişi hakkında daha önceden resmi kayıtlara geçirilmiş dilekçe veya tutanakla ihbarda bulunulmamış olması, mükellefin haber verme dilekçesinin vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevkinden önce verilmesi ve kayıtlara geçirilmesi, verilmeyen beyannamelerin dilekçeden itibaren on beş gün içinde verilmesi, eksik veya yanlış vergi beyanının mükellefin haber vermesinden itibaren on beş gün içinde düzeltilmesi veya tamamlanması ile ödeme süresi geçmiş ve mükellefçe haber verilen vergilerin gecikme zammıyla birlikte on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, sorumlu sıfatıyla verilen beyannameler bakımından da uygulanabilir bir niteliğe sahiptir⁸¹⁸.

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerde ise idare ile yargı organları arasında görüş ayrılığı mevcut olup; idare pişmanlıkla verilen beyannamelerde hiçbir şarta yer verilemeyeceğini, bu nedenle ihtirazi kayıtlarla pişmanlık için beyanname verilemeyeceğini savunurken;

⁸¹⁴ Elif Akkoç, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah" (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2016), 40.

⁸¹⁵ Taşkan, *Vergi Hukuku*, 227; Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 224; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 316.

⁸¹⁶ Ahmet Somuncu ve Ali Değirmendereli, *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), 36-37.

⁸¹⁷ Şebnem Ekeryılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi" (Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2014), 52-53.

⁸¹⁸ Ekeryılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık", 50.

yargının görüşü ise ihtirazi kayıtlı pişmanlık beyannamesinin verilebileceği şeklindedir⁸¹⁹.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi kaçakçılığı suçu bakımından sonuçları bulunmaktadır. Vergi ziyaının var olması bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi ziyaı cezasının kesilmesine engel olmaktadır⁸²⁰. Mükellefin pişmanlık dilekçesiyle Cumhuriyet savcılığının ilgili vergi idaresinden vergi incelemesi istemesi üzerine⁸²¹ pişmanlık şartlarının yerine gelmiş olduğunun tespit edilmesi icap etmektedir. Akabinde VUK m. 359’da yer alan “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmü dikkate alınarak pişman olan kişiler hakkında vergi kaçakçılığı suçundan cezaya hükmolunmayacaktır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi bu özelliği itibariyle dolaylı bir af niteliğini bünyesinde barındırmaktadır⁸²². Pişmanlık ve ıslah müessesesinin genel veya özel usulsüzlük kabahatlerine bir etkisi bulunmamaktadır⁸²³.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile VUK m. 371’de düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müesseseleri belli yönlerden birbiri ile benzerlikler göstermektedir. Her şeyden önce her iki müessesede de “pişmanlık ya da nedamet gösterme” duygusu ön plandadır. Her iki müessesede de fail veya mükellef işlediği fiilin suç teşkil ettiğinin farkında olup haksız fiilini düzeltmek adına harekete geçmektedir. Bunun yanında hem etkin pişmanlık müessesesinde hem de pişmanlık ve ıslah müessesesinde fiilleri işleyen kişilere verilecek cezaların azaltılması öngörülmüştür. Bu noktada her iki müessesenin ceza sorumluluğunu azaltan şahsi sebep olarak değerlendirilmesi mümkündür⁸²⁴. Etkin pişmanlık ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri belli şartların gerçekleştirilmesi ile sonuç veren müesseseler olup bu şartların yerine

⁸¹⁹ Fevzi Rifat Ortaç ve Elif Yılmaz Furtuna, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8/2 (2017): 447; Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), 159; Danıştay 3. Dairesi, 06.05.1998, E. 1997/2273, K. 1998/1603, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17610300&arananKelime=3.%20Daire,1997/2273>, E.T. 19.07.2023.

⁸²⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, 288.

⁸²¹ Somuncu ve Değirmendereli, *Türk ve Alman Vergi*, 86.

⁸²² Yoruldu, “Hüküm ve Sonuçlarıyla”, 140.

⁸²³ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8/31 (2017): 62.

⁸²⁴ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1598; Özcan, *Vergi Suçları*, 439; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 189.

getirilmemesi halinde ilgili şahıslar hakkında uygulanma imkânı söz konusu değildir. Bu anlamda pişmanlık ve ıslah müessesesinin hükümleri yönünden etkin pişmanlıktan bir farkı olmadığı, uygulamadaki sorunların giderilmesiyle pişmanlık ve ıslah müessesesinin yeterli olacağı ile ilgili görüşün de bulunduğunu ifade etmek gerekmektedir⁸²⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin benzer yönleri olduğu gibi birbirinden ayrılan özellikleri de bulunmaktadır. En başında etkin pişmanlık düzenlemesi sadece vergi kaçakçılığı suçları için getirilmiş olan bir düzenlemedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden farklı olarak vergi ziyai cezalarını kapsamadığı için vergi ziyai cezasında etkin pişmanlık müessesesi yönüyle bir ceza indiriminden bahsetmek mümkün olmamaktadır⁸²⁶. Diğer bir deyişle pişmanlık ve ıslah müessesesinde vergi borcu ile vergi ziyai cezaları için indirim veya ortadan kaldırma söz konusu iken etkin pişmanlıkta vergi kaçakçılığı suçu kapsamında verilen hapis cezalarına ilişkin bir indirimden bahsedilmektedir⁸²⁷.

Etkin pişmanlık müessesesi ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri arasındaki bir diğer fark, bu müesseselere başvuru zamanındaki farklılıklardır. Nitekim etkin pişmanlık müessesesinde failin suçu işlemesiyle ceza yargılaması aşamaları olan soruşturma ve kovuşturma aşamalarında⁸²⁸ bu uygulamadan yararlanmak mümkün olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden VUK m. 371’de belirtilen koşul gereğince haber verme dilekçesinin yetkili memurlar nezdinde haber verilen olayın bağlı olduğu vergi türüne dair vergi incelemesinin başladığı veya ilgili hususun takdir komisyonuna sunulduğu günden önce verilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda pişmanlık ve ıslah müessesesinin etkin pişmanlığa göre daha önceden başvurulması gereken bir müessese olduğu gözlemlenmektedir.

⁸²⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Onur Ciddi, “İnsan Hakları Eylem Planında Vergi Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Gerekliliği”, *Mali Hukuk Dergisi*, 17/196 (2021): 999-1001.

⁸²⁶ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 353.

⁸²⁷ Mehmet Burak Buluttekın ve Muhammet 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*, 22/86 (2023): 720.

⁸²⁸ Daha önce belirtildiği üzere haklarında hüküm verilmiş olup dosyası infaz aşamasında olanlar için VUK geçici m. 34’teki düzenleme ayrıca mevcuttur.

Etkin pişmanlık ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin ayrıldığı diğer bir nokta, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişi veya kişiler hakkındadır⁸²⁹. Nitekim pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı kabahati veya vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler ile buna iştirak eden yükümlülerin kanunda yazılı koşulları yerine getirmek şartıyla itiraf etmesi ve ıslah olması karşılığında vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçakçılığına iştirak ile vergi ziyayı cezalarından kurtulmaya imkân tanımaktadır⁸³⁰. Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığın uygulamasında ise suça iştirak eden kişileri ilgili hükümler kapsam dışına bırakmaktadır. Bu durum etkin pişmanlığın cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebep olma özelliğinden kaynaklanmaktadır⁸³¹. Bu müesseselerin ortak noktası ise vergi aslı, vergi ziyayı cezası ile ferileri için yargı yoluna başvuru hakkının kaybedilmiş olmasıdır⁸³².

3.3.2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, VUK'ta düzenlenmiş olan ve vergi cezalarına etki eden müesseselerden birisini oluşturmaktadır. Özel hukuk ve idare hukukunda da yer verilen mücbir sebep, beklenmeyen hallerin meydana gelmesi nedeniyle belli bir borç veya davranışın yerine getirilememesine veya idarenin sorumluluğunun ortadan kalkmasına neden olmaktadır⁸³³. Mücbir sebep kavramı ile ilgili kanunlarda net bir tanım bulunmamaktadır. TDK Sözlüğü'nde yer alan tanıma göre mücbir sebep, *“Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar”* olarak tanımlanmıştır⁸³⁴. Öğretide ise Apak, *“bir hakkın kullanılmasını ya da bir sorumluluğun yerine getirilmesini, ya da bir borcun ödenmesini imkansız bir hale getiren ve bunların yerine getirilmesini engelleyen, önceden tahmin edilmesi ya da sezilmesi ya da buna bağlı olarak engellenmesi mümkün*

⁸²⁹ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1599.

⁸³⁰ Ahmet Ak ve Şebnem Ekeryılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 8/2 (2016): 3.

⁸³¹ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 18.12.2019, E. 2017/10255, K. 2019/39651, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 20.07.2023; Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele”, 145.

⁸³² Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1600.

⁸³³ Turan Yıldırım, “Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25/2 (2019): 1521-1522.

⁸³⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Mücbir sebep” maddesi.

olmayan olaylara verilen isim”⁸³⁵, Erol, “ *tarafların belli bir süreye bağlı olarak yerine getirmesi gereken ödev, yükümlülük veya borçlarını yerine getirme sırasında iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili durum*”⁸³⁶, Özcan ise “ *oluşumunda kişinin kusuru olmayan, öngörülemeyen, öngörülse bile karşı konulamayan gerçek bir olay*”⁸³⁷ olarak mücbir sebebi tanımlamıştır.

Mücbir sebebin tanımına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasına karşın mücbir sebep hallerinin ne olduğuna ilişkin VUK’ta düzenleme yapılmıştır. VUK m. 13’e göre mücbir sebepler şunlardır:

1. Vergi ödevlerinden herhangi 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.

Hemen belirtmek gerekir ki madde lafzında yer alan “*gibi haller*” ifadesiyle hükümde yer alan mücbir sebep halleri sınırlı tutulmamıştır. Bu bakımdan mücbir sebep hallerinin sayılanlara ek olarak, bu hallere benzer durumların da mücbir sebep olarak sayılacağı ifade edilmiştir. Bununla birlikte “*gibi haller*” kavramının yer alması, yeni bir tür eklemeye izin vermemekte, sadece aynı tür içinde kalan farklı halleri kapsamak gayesiyle bulunmaktadır⁸³⁸. Ayrıca madde metninde yer alan “*vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan*” ile “*kişinin iradesi dışında meydana gelen*” ibareleri ile mücbir sebep kavramına ilişkin gerekçelere yer verildiği ifade edilmektedir⁸³⁹.

⁸³⁵ Sedat Apak, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Zor Durum Ayrımı”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (2009): 31.

⁸³⁶ Ahmet Erol, “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 103 (2012): 200.

⁸³⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 231.

⁸³⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 304.

⁸³⁹ Taha Emre Çiftçi, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hallerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, 18/206 (2022): 334.

Bu noktada Şenyüz, mücbir sebep hallerinin ortak özelliklerini şu şekilde sıralamıştır⁸⁴⁰:

- Kişinin iradesi dışında meydana gelir ve oluşumunda kişinin katkısı bulunmamaktadır.
- Dışarıdan gelen karşı konulmaz bir olaydır.
- Kişinin iradesini etkiler ve vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olur.
- Kişinin kusurluluğunu ortadan kaldırır.

VUK m. 373'e göre kanunda yer alan mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği malum ise veya kanıtlanırsa vergi cezası kesilmemektedir. Bu noktada vergi kaçakçılığı suçu açısından da mücbir sebep halinin varlığı halinde soruşturma aşamasında ise ceza davası açılmamakta, kovuşturma aşamasında ise kusurluluğu ortadan kaldıran sebepler arasında yer aldığından failin cezalandırılması söz konusu olmamaktadır. Ayrıca mücbir sebebin varlığı halinde vergilendirmeye ilişkin süreler, mücbir sebep sona erene kadar durmaktadır⁸⁴¹.

Mücbir sebep halleri, vergi kaçakçılığı suçuna dair her türlü fiil açısından uygulanabilir niteliktedir. Öğretide mücbir sebebin sadece defter veya belgeleri gizleme fiili bakımından geçerli olacağına dair bir görüş olduğu ifade edilse de⁸⁴² gizleme hareketi dışında var olan diğer vergi kaçakçılığı suçu fiilleri ile de mücbir sebebin varlığı mümkündür. Örneğin bir doğal afet sırasında mükellefin elindeki defterlerin iradesi dışında kaybolması veya zarar görmesi halinde veya mükellefin işletmesinde kendi sorumluluğundan kaynaklanmayan bir nedenle çıkan yangın esnasında defterlerini sakladığı dolabı bırakarak işyerinden ayrılması sebebiyle defterlerin yok olması halinde mücbir sebebin varlığı dikkate alınacaktır⁸⁴³. Mücbir sebebin varlığı ceza yargılamasında her türlü delille ispat edilebilmekte, ayrıca vicdani kanaati doğrultusunda hareket edecek olan hâkim, hastalık halinde raporların, tutukluluk halinde savcılık veya mahkemeden alınan belgelerin varlığına rağmen mücbir sebebin somut olaya etkisini takdir edebilecek

⁸⁴⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 302.

⁸⁴¹ Apak, "Vergi Hukukunda Mücbir", 34.

⁸⁴² Özcan, *Vergi Suçları*, 232.

⁸⁴³ Ünal, "Vergi Usul Kanununun", 1288.

veya bilirkişiden faydalanabilecektir⁸⁴⁴. Ancak belirtmek gerekir ki mücbir sebep hali, herkesçe bilinecek ölçüde geniş çaplı bir niteliğe sahip ise bu nedenin ayrıca değerlendirilmesi gerekmemektedir. Nitekim bu husus artık varlığı ispatlanabilir olmaktan çıkmıştır. Bu anlamda 6 Şubat Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremler neticesinde ilan edilen mücbir sebep hali, bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Defter ve belgelerin çeşitli yollarla ziyaa uğraması halinde durumdan haberdar olunan tarihten itibaren on beş gün içinde asliye ticaret mahkemesinden zayi belgesi alınması halinde sorumluluktan kurtulmak mümkündür. Nitekim Yargıtay kararlarında da bu hususa değinilmektedir⁸⁴⁵. Ancak ceza kanunları ile VUK bakımından mücbir sebebin ispatına ilişkin böyle bir zorunluluk öngörülmemektedir⁸⁴⁶. Bu bakımdan zayi belgesi ile mücbir sebebin ispatına dair bir zorunluluğun olduğunu söylemek mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık ile mücbir sebeplerin karşılaştırması yapıldığında öncelikle hem etkin pişmanlık hem de mücbir sebepler cezalandırmaya etki etmektedir. Nitekim etkin pişmanlık düzenlemesi ile bulunduğu aşamaya göre cezalarda bir indirim öngörülmekte iken mücbir sebeplerin varlığı halinde soruşturma aşamasında ceza davası açılmamakta, kovuşturma aşamasında ise failin kusurluluğunun ortadan kalkması sebebiyle ceza verilmemektedir. Mücbir sebep, esasen kusuru ortadan kaldırmakta olup böylece ceza verilmesine de engel olmaktadır. Bu anlamda her iki müessese, cezalara etki etmekle birlikte oluşturduğu sonuçlar açısından farklı bir şekilde tezahür etmektedir.

Mücbir sebep ile etkin pişmanlık müesseselerinin sebepleri itibariyle de belli farklılıklar söz konusudur. Nitekim mücbir sebepler, kaynağını kişinin iradesi dışında oluşan ve engellenemeyen doğal ve beşerî olaylardan almaktadır⁸⁴⁷. Etkin pişmanlık müessesesinde ise kişinin kendi duyguları ve iç muhasebesi, pişmanlığın esasını oluşturmaktadır. Fail bu

⁸⁴⁴ Esra Ekmekci vd., “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78/2 (2020): 1129.

⁸⁴⁵Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30.10.2014, E. 2013/896, K. 2014/17863, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 22.07.2023.

⁸⁴⁶ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 176.

⁸⁴⁷ Çiftçi, “Vergi Hukukunda”, 333.

duygularını fiiliyatta göstererek açığa vurmaktadır⁸⁴⁸. Bu bakımdan her iki müessesenin kaynakları farklı olup bu kaynaklar vasıtasıyla uygulanabilir bir hale gelmektedir.

Mücbir sebep ile etkin pişmanlık müessesesi bakımından belirtilebilecek son fark müesseselerin kapsamları yönünden ortaya çıkmaktadır. Etkin pişmanlık müessesesi daha önceki açıklamalarda ifade edildiği üzere sadece vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulanabilir niteliktedir. Mücbir sebepler ise vergi kaçakçılığı suçu yönünden uygulanabileceği gibi vergi ödevleri ile vergi kabahatlerine de uygulanabilir özelliğe haizdir. Bu noktada mücbir sebeplerin uygulama alanının etkin pişmanlık müessesesine göre çok daha geniş olduğunu söylemek mümkündür.

3.3.3. Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin barışçıl çözüm yollarından biri olup vergi uyuşmazlıklarının kanun yoluna taşınmadan önce sonuçlandırılmasına imkân tanıyan bir düzenlemedir⁸⁴⁹. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile re'sen, ikmalen ya da idarece yapılan tarhiyatlara istinaden kesilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı açılan davalarda mükelleflerin kanun yollarına başvurmamasını sağlayarak yargılamanın getirdiği maddi külfet ve zaman kaybından tasarruf edilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca yargı organlarının iş yüklerinin azaltılmasına katkıda bulunmaktadır⁸⁵⁰. Kanun yolundan vazgeçme, 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”⁸⁵¹ m. 27 hükmü ile VUK m. 379’da ihdas edilmiştir. Kanun yolu kavramından kastedilen olağan kanun yolu olup olağanüstü kanun yolu kapsam dışında bırakılmıştır⁸⁵².

VUK m. 379’da kanun yolundan vazgeçme müessesesi şu şekilde düzenlenmiştir:

⁸⁴⁸ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 357; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 26.10.2010, E. 2010/6-173, K. 2010/208, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, E.T. 23.07.2023.

⁸⁴⁹ Uğur Hakan Gafar, “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 379 (2020): 123.

⁸⁵⁰ Uğurcan Dursun, “İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 381 (2020): 96.

⁸⁵¹ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁵² Ömer Batur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 43 (2020): 212.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanması noktasında belli başlı şartların varlığı gerekmektedir. Şenyüz bu şartları; vergi tarhı ve/veya ceza kesmeye ilişkin bir idari işlem olması, idari işleme karşı süresinde dava açılması, mahkeme kararının nihai olması, mahkeme kararının kanun yoluna açık olması, vazgeçme hakkının mükellef tarafından kullanılması, vazgeçme için yazılı talepte bulunulması, vazgeçme talebinin kanun yolu süresinde yapılması, vazgeçme talebinin mahkeme kararının içeriğinin tamamını kapsamaması ve vazgeçme dilekçesinin doğrudan davalı idareye verilmesi olarak sıralamaktadır⁸⁵³. Bu şartların yerine getirilmesi gerekmekte olup söz konusu şartlar sağlandığında vergi idaresi kanunda gösterilen oranlarda indirim yapmak zorundadır. Vergi idaresinin bu noktada yetkisi bağlı yetki niteliğindedir⁸⁵⁴.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanması halinde VUK'ta yer alan oranlar nispetinde indirimler uygulanacak, bunun yanında VUK m. 112/3-c hükmü gereğince;

379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi sayesinde mükellef, kanun yoluna başvurmamak suretiyle vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar çerçevesinde tahakkuk edecek vergiler yönünden belli oranda indirime tabi tutulacak, bu bakımdan vergi idaresi ile mükellef yargı aşamasında anlaşma yoluna girecektir. İlgili müessese çerçevesinde vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda ilgili mükelleflerin temyiz ve/veya istinaf aşamasında kanun yoluna başvurmaktan vazgeçmesi halinde vergi idaresince ihtilaflar sürdürülmeyecek, yargı kararına göre vergi ve/veya cezalar indirimli tahakkuk edecektir⁸⁵⁵. Ayrıca istinaf veya temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda

⁸⁵³ Doğan Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, *Mali Hukuk Dergisi*, 16/185 (2020): 1171-1181.

⁸⁵⁴ Gafar, “Kanun Yolundan”, 124.

⁸⁵⁵ Orçun Avcı, “Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 391 (2021): 47.

hükmedilmiş olan avukatlık ücretleri, yargılama giderleri ve fer'i ödemeler, karşılıklı olarak talep edilememekte ve bunlara dair icra takibi yapılamamaktadır⁸⁵⁶.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile kanun yolundan vazgeçme müessesesi belli özellikleri itibariyle birbirine benzemektedir. Hem etkin pişmanlıkta hem de kanun yolundan vazgeçmede vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verecek vergi ziyai fiillerinin var olması, indirimli ödemeden faydalanma imkanının varlığı ile somut olayın daha ağır sonuçlara sebebiyet vermeden daha az maddi külfetle çözümlenmesi gibi hususlar, ilgili müesseselerin olumlu ve benzer özellikleri olarak değerlendirilebilir. Ayrıca gerek kanun yolundan vazgeçmede gerekse etkin pişmanlık müessesesinde ilgili müesseselerden yararlanmak noktasında işlem kişilerin iradesine bırakılmışsa da bu iradenin etkin pişmanlık bakımından pişmanlığın ölçütü, kanun yolundan vazgeçme bakımından hangi oranda hür iradesi ile başvurduğunun belirli olmaması da bu noktada ele alınmış olan hususlardan biri olması itibariyle dikkate alınması icap etmektedir⁸⁵⁷.

Ancak bunun yanında ilgili müesseselerin farklılıklarına da değinmek gerekmektedir. Bu noktada ele alınabilecek en önemli husus etkin pişmanlık müessesesinin kanun yolundan vazgeçme müessesesini etkisiz kılma ihtimalidir⁸⁵⁸. Nitekim etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması noktasında kanunda yazılan ödemelerin gerçekleşmesi halinde failin hapis cezasının indirilmesi gerekmektedir. Bu halde vergi idaresinin ödemeleri tahsil etmesi olumlu olmakla birlikte; mali durumu iyi olan mükelleflerin belli bir ödeme karşılığında hapis cezasından kurtulmasına veya cezanın tecil edilmesine neden olunabilecektir⁸⁵⁹. Bu durumda ilgili düzenleme ile vergi kaçakçılığı fiillerinin ceza sınırlarının artmasının anlamsızlaşmasına ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin güçleşmesine neden olma tehlikelerinin varlığına ilişkin olumsuzluklar ifade edilmektedir⁸⁶⁰.

⁸⁵⁶ Batur, "Vergi Uyuşmazlıklarında", 214.

⁸⁵⁷ Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Ayşegül Yücel, "Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 81/2 (2023): 189-191.

⁸⁵⁸ Ayşegül Yücel ve Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri", *Mali Hukuk Dergisi*, 18/210 (2022): 1250.

⁸⁵⁹ Bumin Doğrusöz, "Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk", (Erişim Tarihi 28.07.2023), <https://www.bumindogrusoaz.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanlik-ve-hukuk>.

⁸⁶⁰ Yücel ve Bozdoğanoglu, "Vergi Usul Kanunu", 1251.

3.3.4. Uzlaşma

Uzlaşma kavramı karşılıklı mutabakatı içermekte olup TDK Sözlüğü'nde “*Uzlaşmak işi; uylaşım, uylaşma, uymaca, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, antant, konsensüs*” sözcükleri ile tanımlanmıştır⁸⁶¹. Vergi hukukunda uzlaşma kurumu öğretide “*alacaklı vergi idaresi ile borçlu konumda bulunan mükellef arasındaki vergi ve cezaya ilişkin ihtilafların yargı aşamasında ihtilaf haline gelmeden önce idari aşamada çözümüne imkan sağlayan bir müessese*” olarak tanımlanmıştır⁸⁶². Yargı kararlarında ise “*vergilemeden dolayı yükümlü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşma sağlanarak çözümlenmesi*”⁸⁶³ olarak ifade edilmektedir.

Uzlaşma müessesesi ile vergi uyuşmazlıklarının daha kısa süre içerisinde çözümlenmesi amaçlanmış, bu yolla kamu alacaklarının kısa sürede tahsili ile mükelleflere kolaylık sağlanması hedeflenmiştir⁸⁶⁴. Bu özellikleri ile uzlaşma müessesesi, idarenin kendi içinde vergi uyuşmazlıklarını mükellef ile anlaşmak suretiyle yargı yoluna başvurmadan en kısa sürede çözüme kavuşturmasına imkân sağlayan bir müessese olarak değerlendirilmektedir⁸⁶⁵. Uzlaşmanın hukuki niteliği noktasında öğretide idari işlem, idari sözleşme, sulh akdi veya idarenin yaptığı idari olmayan sözleşme olduğuna ilişkin farklı görüşler ileri sürülmüştür. Burada ayrıntılarına değinmemekle birlikte kanaatimizce VUK'ta düzenlenmiş kendine has unsurları ile uzlaşma komisyonunun teklifi ile mükellefin kabul etmesine bağlı olarak ikili mutabakatın varlığı yönünden kendine özgü (sui generis) iki taraflı idari işlem niteliğini haiz olduğunu belirtmek gerekmektedir⁸⁶⁶.

⁸⁶¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Uzlaşma” maddesi.

⁸⁶² Yunus Demirli ve Yaşar Ayyıldız, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Muhasebe Meslek Mensupları Araştırması* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019): 3; Mehmet Güneş, *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022): 76; Batı, *Vergi Hukuku*, 425.

⁸⁶³ Danıştay 4. Dairesi, 22.06.1998, E. 1998/93, K. 1998/2768, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17615600&arananKelime=4.%20Daire,1998/93>, E.T. 28.07.2023.

⁸⁶⁴ Özcan Altay, “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa’ya Uygunluğu”, *Anayasa Yargısı*, 38/1 (2021): 289.

⁸⁶⁵ Celal Hocaoglu, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5 (2015): 493; Ortaç ve Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, 147; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, 300.

⁸⁶⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25/2 (2008): 313-316; Bahar Öner, “Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi,

Uzlaşma müessesesi, Türk vergi sisteminde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi tarh edilmeden önce vergi cezalarına ilişkin yapılan uzlaşmaya verilen addır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına VUK ek m. 11’de yer verilmiş olup söz konusu düzenlemeye göre

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 (23.000 üzeri⁸⁶⁷) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Ayrıca ilgili madde hükmünce uzlaşmaya konu genel ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bakımından kesilecek olan toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili fiiller ile re’sen tarhiyata konu olan uyuşmazlıklarda vergi inceleme raporuna dayanılmaksızın takdir komisyonu kararlarına dayanılarak tarh edilen vergiler ve cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmemektedir⁸⁶⁸.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarh edilmiş bir vergilere ilişkin kesilmiş bir cezanın varlığı halinde mükellefin talebiyle sağlanan uzlaşmaya verilen addır. VUK’ta yapılan düzenlemede tarhiyat sonrası uzlaşma yerine sadece uzlaşma sözcüğüne yer verilmeyle birlikte Uzlaşma Yönetmeliği’nin⁸⁶⁹ (UY) “Tanımlar” başlıklı m. 4/d’de yer alan uzlaşma kavramının tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade ettiğine ilişkin açıklama çerçevesinde söz konusu uzlaşma kısmının tarhiyat sonrası uzlaşma olduğu görülmektedir⁸⁷⁰.

2019), 19-25; Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2008), 12-16.

⁸⁶⁷ 1/1/2024 tarihinden itibaren geçerli tutar.

⁸⁶⁸ Onur Eroğlu ve Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11/2 (2015): 238; Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma”, 317; Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9/1 (2019): 307.

⁸⁶⁹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁷⁰ Mehmet Küçükkaya, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30/1 (2020): 254.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı VUK ek m. 1’de yer almaktadır. Bu çerçevede;

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları ile 5.000 (23.000 üzeri⁸⁷¹) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Beyana dayalı tarh edilen vergiler tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına girmemekle birlikte ihtirazi kayıtlı verilen beyanname ile tarh edilen vergilerin tarhiyat sonrası uzlaşma çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür⁸⁷².

Uzlaşma ile etkin pişmanlık müesseseleri belli yönlerden farklılıklar arz etmektedir. Bu hususta en önemli farklılık ilgili müesseselerin kapsamı bağlamında ortaya çıkmaktadır. Nitekim uzlaşma müessesesi vergilere ilişkin vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri yönünden uygulanabilir nitelikte iken etkin pişmanlık müessesesi sadece vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanabilir niteliktedir. Başka bir deyişle uzlaşma müessesesinin vergi ceza hukuku bağlamında vergi kabahatleri için uygulanma imkânı söz konusu iken etkin pişmanlık müessesesinin vergi kabahatlerinde uygulanamamasının yanında vergi suçlarından sadece vergi kaçakçılığı suçu için geçerli olduğu ortadadır.

Uzlaşma ile etkin pişmanlık müesseseleri arasındaki diğer bir fark, uygulandıkları aşama ve sonuçlarında ortaya çıkmaktadır. Uzlaşma müessesesi, özelliği itibariyle dava açma aşamasından önce uygulanabilir olan, verginin tarhiyatından önce veya sonra mükellefin vergi idaresine başvurarak vergilere ilişkin ceza ile gecikme zammının bir kısmından ve hatta dava açılması halinde oluşacak masraflardan kurtulmayı sağlayan idari aşamada bir

⁸⁷¹ 1/1/2024 tarihinden itibaren geçerli olan tutar.

⁸⁷² Konuya ilişkin Danıştay kararı için bkz. Danıştay 3. Dairesi, 09.03.2000, E. 1999/1840, K. 2000/1029, Hocaoglu, “Vergi Hukukunda”, 499.

çözüm yoludur⁸⁷³. Etkin pişmanlık ise failin dava aşamasında pişman olması halinde vergi kaçakçılığı suçunu işlediği fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak vergi, ceza ve fer'i ödemelerin kanun maddesinde belirtilen miktarda yapılarak yargılamanın bulunduğu aşamaya (soruşturma veya kovuşturma) göre cezanın indirilmesine imkân sağlayan bir müessesedir. Bu anlamda uzlaşma ile etkin pişmanlık müessesesi farklı aşamalarda uygulanan müesseseler olarak uygulandıkları alana göre sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Uzlaşma ile etkin pişmanlık müessesesi arasındaki bahsedilen farklılıklardan başka önemli bir benzerlik bulunmaktadır. Her iki müessese, kişilerin iradesi ile bağlı olduğundan söz konusu müesseselerin uygulanmasının zorunlu olmadığını da ifade etmek gerekmektedir. Bu yolla ilgili kişilerin uzlaşma veya etkin pişmanlık müessesesine başvurmadığı hallerde yargı yoluna gitmeleri mümkündür.

3.4. Karşılaştırmalı Hukuktaki Durum

Çeşitli ülkelerin vergi mevzuatlarında vergi suçlarına ilişkin pişmanlık düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki bu düzenlemeler doğrudan VUK'ta yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi ile tamamen aynı özellikleri içermemektedir. Bu bakımdan bu başlık altında belli başlı ülkelerde vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesine benzer uygulamalar, bu özellikleri itibarıyla açıklanacaktır.

3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sisteminde vergi suçları, Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi suçlarının bir kısmı doğrudan vergi kaçakçılığını önleme temeli etrafında şekillenmekte iken bir kısmı da vergi kaçakçılığı dışında vergi ilişkilerinde görev alanlarını disiplin altına alma temeline dayalı olarak vergi sistemine güveni tesis etme amacıyla oluşturulmuştur⁸⁷⁴. Bu anlamda örneğin Gelir Vergisi Kanunu m. 7201'de yer alan “Vergiden kaçınma veya vergiyi bozma suçu” bu kapsamda yer almaktadır⁸⁷⁵.

⁸⁷³ Öner, “Vergi Hukuku'nda Uzlaşma”, 18.

⁸⁷⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 65.

⁸⁷⁵ U.S. Department of Justice Tax Division, “Criminal Tax Manual”, (Erişim Tarihi 04.10.2023), <https://www.justice.gov/media/665436/dl?inline>; Edward F. Cronin. “Tax Crimes Handbook”, (Erişim Tarihi 04.10.2023), https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf.

ABD vergi sisteminde pişmanlık müessesesi, “Gönüllü itiraf (*Voluntary disclosure*)” veya “Gönüllü itiraf ve uyma programı (*Voluntary disclosure and compliance program*)” adı altında düzenlenmektedir⁸⁷⁶. Amerikan İç Gelir İdaresi’nin⁸⁷⁷ (Internal Revenue Service- IRS) kurulmasından öncesine dayanan uygulama ilk olarak 1919 yılında başlatılmış olup 1934-1952 yılları arasında resmi bir niteliğe kavuşturulmuştur⁸⁷⁸. Gönüllü itiraf müessesesi; yasal kaynağın varlığı, itirafın zamanında yapılması, açıklamanın tam olarak yapılması, gerekli vergi ödemelerinin yapılması ve mükellefin idare ile iş birliği olmak üzere beş bileşenden meydana gelmektedir⁸⁷⁹. Gönüllü itiraf müessesesi, özellikle kaçakçılık suçlarında mükelleften olayı ortaya çıkarmak maksadıyla gelir idaresi ile işbirliği içerisine girmesini, olayı tam açıklayacak belge ve bilgilerin eksiksiz bir şekilde verilmesini ve bu şekilde vergi kaybının tam olarak bildirilmesini esas almaktadır. Gelir idaresi, belirtilen şartları yerine getiren mükellefler yönünden bir ön inceleme yapmakta ve mükellefin ibraz ettiği belge ve bilgilerin doğru olduğunu ortaya çıkarması durumunda mükellef için vergi cezası ve adli kovuşturma talep etmemektedir⁸⁸⁰.

Türk vergi sisteminde vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile gönüllü itiraf uygulaması, müesseseler yönünden bir zorunluluk teşkil etmemesi itibarıyla benzerdir. Nitekim gönüllü itirafta IRS’in geniş takdir yetkisinin olmasıyla birlikte mükellefin gerçekten pişman olduğuna dair kanaat getirmesi halinde uygulama durumu söz konusudur. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıkta da bu tercih hakkı mükellefin elinde olup mükellefin etkin pişmanlık göstererek ilgili müesseseden faydalanmak istemesi halinde VUK’ta yer alan hükümler uygulanacaktır. Aynı zamanda hem gönüllü itiraf hem de etkin pişmanlık müessesesi bakımından mükelleflerin müesseselerden

⁸⁷⁶ ABD’de gönüllü itiraf müessesesi, bazı eyaletlerde uygulanmaktadır. Bu eyaletler; Alabama, Arizona, Arkansas, California, Colorado, Connecticut, Florida, Georgia, Iowa, Kansas, Kentucky, Nebraska, New York, Utah, Vermont ve Wisconsin. Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda”, 125-126.

⁸⁷⁷ IRS, ABD’de vergi kanunlarının yönetim ve uygulanmasını sağlayan, bunun yanında mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve tahakkuk edecek olan vergileri doğru olarak ödemelerini temin eden ve vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturmasıyla yetkili olan kurumdur. Fatih Çavdar, “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21/Ek Sayı (2019): 134; “Internal Revenue Service”, (Erişim Tarihi 04.10.2023), <https://www.irs.gov/>.

⁸⁷⁸ Zübeyr Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah” (Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2011), 120.

⁸⁷⁹ Michel Scott, “Voluntary Disclosure Becomes a Necessity”, *International Tax Review*, 19/5 (2008): 45.

⁸⁸⁰ Ekeryılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, 31.

yararlanması için birtakım ödemeleri gerçekleştirmek mecburiyetinde olması da bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu anlamda ilgili müesseseler bakımından temel ayırıcı unsur, gönüllü itirafı pişmanlık idari aşamada ortaya çıkmakta iken vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde pişmanlık yargı aşamasında oluşmaktadır.

Gönüllü itiraf müessesesinin yanında Amerikan ceza sisteminde yer alan savcı-sanık pazarlığı (plea bargaining) müessesesi de kişinin pişmanlığını göstermesi bakımından ele alınacak bir müessesedir. Savcı- sanık pazarlığı, sanığın adalet sisteminden daha az tepki alması amacıyla suçlu olduğunu kabul etmesi ve sisteme fayda vermesi yoluyla başlayan, bir tarafta sanığın diğer tarafta savcılıkta onay ve denetim makamı olarak mahkemenin bulunduğu anlaşma sürecini kapsamaktadır⁸⁸¹. Sanık- savcı pazarlığı yargılamanın her aşamasında uygulanabilmekle birlikte jürinin karar hakkında görüştüğü aşamada dahi sanığın pazarlığı kabul ettiği yönündeki beyanı, müesseseden yararlanması için yeterli olmaktadır⁸⁸². Cezanın azaltılması veya ortadan kaldırılmasını sağlamakla birlikte, tarafların farklı görüş ve düşüncede olması itibariyle sürecin sürdürülmesi kolay olmamaktadır⁸⁸³.

Savcı-sanık pazarlığının neticesinde yapılan anlaşmanın temel bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanmıştır⁸⁸⁴:

- Yapılan anlaşma sözleşme niteliği taşımaktadır.
- Taraflar anlaşma ile bağlıdır.
- Sanık, yapılan anlaşma gereği diğer suç veya fiiller nedeniyle yapılacak soruşturmalardan muafır.
- İddia makamı ile soruşturmada iş birliği yapılmaktadır.
- Sanık cezayı temyiz etme hakkı gibi birtakım haklarından feragat etmektedir.

⁸⁸¹ Yusuf Solmaz Balo ve Ekrem Çetintürk, “Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı- Sanık Pazarlığı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/2 (2013): 1247-1248.

⁸⁸² Muhammed Nureddin Bozalan, “İddia Pazarlığı (Plea Bargaining) ile Seri Muhakeme Usulü Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13/1 (2023): 173.

⁸⁸³ Norjihan Ab Aziz, Noorshuhadawati Mohamad Amin ve Zuraini Ab Hamid, “Enhancing Plea Bargaining Process Through Mediation”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, 3/7 (2017): 311.

⁸⁸⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Emin Yapar, “Amerika Birleşik Devletleri Federal Ceza Hukukunda Plea Bargaining (İddia Pazarlığı) Kavramı ve Uygulaması” (Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2012), 161-181.

- Taraflar, davanın maddi olguları üzerinde uzlaşmaktadır.
- Anlaşma devletin uyması gereken bir yükümlülük taşımadıkça, mahkeme devlete bir yükümlülük yükleyememektedir.
- Anlaşma, sanığın ödemesi gereken para cezası ve tazminat miktarını içerebilir.
- Tarafları anlaşmaya yönelten diğer nedenler.

Savcı- sanık pazarlığı bu özellikleri ihtiva etmesi ile birlikte bazı konularda eleştirilmektedir. Bu anlamda maddi ceza hukukunun göz ardı edilmesi, yargılamanın karşılıklılığının zarar görmesi, sanığın özgür iradesinin yansımaması, hâkimin görevinin savcıya yüklenmesi, hukukun uygulanmasında eşitsizlik, cezanın belirlenmesinde orantısızlık, sanığın muhakemeye dair tüm haklarından faydalanamaması ve masum kişilerin de mahkûm edilme tehlikesi, savcı- sanık pazarlığının olumsuz yönleri olarak ifade edilmiştir⁸⁸⁵.

Savcı- sanık pazarlığı, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi ile bazı noktalarda benzerlik göstermektedir. Bu anlamda her iki müessesede de sanığın suçunu kabul edip pişmanlık göstermesi söz konusu olup bu minvalde cezalarında indirimle gidilmesi söz konusudur. Bunun yanında savcı- sanık müessesesi de etkin pişmanlık müessesesi de hüküm verilinceye kadar uygulanabilme imkanına sahiptir. Farklı yönleri bakımından ise savcı- sanık pazarlığında cezanın kaldırılması savcının takdirinde iken vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesinde uygulanacak oranlar kanunda açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır.

3.4.2. Kanada

Kanada vergi sisteminde ABD’de olduğu gibi “*Gönüllü itiraf (Voluntary disclosure)*” müessesesi, kişinin pişmanlık göstermesi bağlamında kullanılan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulama çerçevesinde mükellef, Kanada Gelir İdaresi’ne (Canadian Revenue Agency- CRA) vergi suçu işlediğini itiraf edip eksik beyannamesini tamamlarsa veya hatalı beyannamesini düzeltirse ceza almaktan ve kovuşturmayla uğramaktan kurtulabilmektedir⁸⁸⁶. Burada kesinlik olmamasının nedeni, Amerikan

⁸⁸⁵ Bacaksız, “İddianame Pazarlığı”, 165-167.

⁸⁸⁶ Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda”, 128.

sisteminde olduğu gibi idarenin takdir yetkisinin bulunmasıdır⁸⁸⁷. Ancak borçlu olunan vergi ile buna ilişkin faizlerin kısmen ya da tamamen ödenmesi şarttır⁸⁸⁸.

Gönüllü itiraftan bahsedebilmek için dört şartın gerçekleşmiş olduğu ifade edilmiştir. Bu şartlar; itiraftan gönüllü olarak yapılması, itiraftan tam ve eksiksiz bir şekilde yapılması, itiraftan cezayı veya potansiyel cezayı içermesi ve üzerinden en az bir yıl geçmiş bilgilerin bildirilmesidir⁸⁸⁹. Bu anlamda bahsedilen gönüllülüğün kasıt mükellefin herhangi bir icra fiili hakkında bilgisinin veya farkındalığının olmamasıdır⁸⁹⁰. Gönüllü itirafta mükellefin kimliğini ve ilgili konuyu tam ve eksiksiz olarak paylaştığı “*named disclosure*” ile isimsiz başvuru olarak adlandırılabilir “*no-name disclosure*” olmak üzere iki türlü başvuru yolu bulunmakta olup itiraftan bulunmakta olan mükellefler isimsiz başvuruyu tercih ederken başvurunun mükellef lehine olma ihtimalinin yüksek olması durumunda kimliğin açık olarak sunulduğu başvuru yöntemi tercih edilmektedir⁸⁹¹. Nitekim mükellef bu sayede kimliğini açıklamadan gerçekleştireceği itiraftan vergi idaresi tarafından kabul edilmesi noktasında bilgi sahibi olabilmektedir. Bu şekilde sunulacak olan bilgilerin CRA’ya 90 gün içinde sunulması gerekmektedir⁸⁹². 90 günlük süre içinde açıklama yapılmadığı takdirde süre uzatımı yapılabilmekle birlikte dosyanın kapatılmasına veya kişinin bilgileri doğrultusunda yaptırım uygulanmasına karar verilebilir⁸⁹³.

Kanada’da uygulanan gönüllü itiraftan müessesesinin vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile karşılaştırılması bağlamında genel itibariyle ABD’de uygulanan gönüllü itiraftan müessesesine yönelik açıklamalar geçerli olmakla birlikte ilaveten bir yılı geçmiş olan bilgilerin bildirilmesi farklılık olarak ifade edilebilir. Bunun yanında isimsiz olarak kişinin pişmanlığını ileri sürebilmesinin de bir başka farklılık olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

⁸⁸⁷ Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda”, 128.

⁸⁸⁸ “Voluntary Disclosure Program”, (Erişim Tarihi 05.10.2023), <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/voluntary-disclosures-program-overview.html>.

⁸⁸⁹ Michael Friedman ve Ashley Palmer, “An Overview of the Canada Revenue Agency’s Voluntary Disclosures Program”, *Estates, Trusts and Pensions Journal*, 30/3 (2011): 246.

⁸⁹⁰ Solomon Rukundo, *Tax Amnesties in Africa: An Analysis of the Voluntary Disclosure Programme in Uganda* (Brighton: The International Centre for Tax and Development at the Institute of Development Studies, 2020), 13.

⁸⁹¹ Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda”, 127.

⁸⁹² Michael Citrome ve Roxanne Wong, “Voluntary Disclosure- Do It Before You Die”, *Canadian Tax Journal*, 65/4 (2017): 1037.

⁸⁹³ Friedman ve Palmer, “An Overview of the Canada”, 253.

3.4.3. Almanya

Alman vergi sisteminde mükellefin pişmanlığını göstermesi bakımından “*Kendini ihbar müessesesi*” (*Selbstanzeige*) önem arz etmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung- AO) m. 371’de⁸⁹⁴ yer alan kendini ihbar müessesesinde “*pişmanlık*” kavramı yerine “*kendini ihbar*” kavramının tercih edilmesi her ne kadar sorgulanabilir olsa da Alman ceza hukukunda var olan “*tätige Reue (etkin pişmanlık)*” yerine kendini ihbar kavramının kullanılmasının bilinçli olarak tercih edildiği belirtilmiş, bu nedenle de Alman vergi sistemi bakımından pişmanlık kavramı yerine kendini ihbar kavramının kullanılmasının yerinde olacağı ifade edilmiştir⁸⁹⁵.

Kendini ihbar müessesesinin kapsamı, AO m. 370’de yer alan vergi kaçakçılığı suçu ile sınırlandırılmıştır. Örneğin AO m. 370’e göre vergi idaresi veya diğer resmi makamlara vergi beyanlarında eksik veya yanlış bilgi verilmesi halinde beş yıla kadar hapis veya para cezası, vergilerin kasıtlı olarak eksik gösterilmesi ya da yersiz vergi avantajları elde edilmesi halinde ilgili kişinin altı aydan on yıla kadar hapis cezasına çarptırılması hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan kendini ihbar müessesesini içeren AO m. 371 gereğince kişinin işlediği vergi kaçakçılığı suçuna binaen ilgili makama sunduğu yanlış bilgileri düzeltmesi, eksik bilgileri tamamlaması veya yeni bilgileri sunması icap etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin sadece ilgili eksiklikleri tamamlaması veya yanlış bilgileri düzeltmesi yeterli değildir. Bunun yanında kaçırılmış olduğu vergiyi ödemesi de zorunlu tutulmaktadır. Kendini ihbar müessesesi bakımından belirli bir şekil şartı getirilmemekte olup mükelleften istenen mevcut halin doğru bir şekilde ve tüm hususlarıyla ortaya çıkmasını sağlayacak şekilde bilgilendirmenin yapılmasıdır⁸⁹⁶. İhbar eden kişi kesin bilgiler veremese bile verilen bilgilerin vergi miktarının tespit edilmesinde kolaylaştırıcı etki göstermesi beklenmektedir⁸⁹⁷. Ancak şunu belirtmek gerekir ki ceza almadan bildirimde bulunma hususunda 2015 yılında önemli değişiklikler yapılmış; 2015

⁸⁹⁴ İlgili maddenin İngilizce metni için bkz. “The Fiscal Code of Germany”, (Erişim Tarihi 07.10.2023), https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2634.

⁸⁹⁵ Somuncu ve Değirmendereli, *Türk ve Alman Vergi*, 108.

⁸⁹⁶ Murat Aslan ve Zübeyr Yıldırım, “İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik Eden Düzenlemeler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 63 (2010): 556.

⁸⁹⁷ Klaus Tipke ve Joachim Lang, *Steuernrecht* (Köln: Verlag Otto Schmidt, 2008), 1112; Micheal Ivens, *Steuerstrafberatung* (Norderstedt: Wealth Information GmbH, 2006), 83; akt. Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda”, 117.

yılına kadar idarenin yasaya aykırı suçlarını bildirenleri kabul etmesi halinde yükümlülerin ceza alması söz konusu değil iken yapılan değişiklikle birlikte belli tutardaki vergi ile ilgili suçların ihbarında idare vergi aslı ile birlikte belli tutarda ceza ödenmesi şartını getirmiştir⁸⁹⁸. Değişiklikle beraber getirilen düzenlemenin temel maksadının kendini ihbar müessesesinin vergi kaçakçılığına alet edilmesine mâni olmak olarak ifade edilmiştir⁸⁹⁹.

AO m. 371’de kendini ihbar müessesesinin uygulanmasına engel teşkil edecek birtakım durumların da varlığına değinilmiş olup; AO m. 196’ya göre bir vergi incelemesine başlandığının tebliğ edilmiş olması, bir vergi suçu veya vergi kabahati soruşturmasına başlandığının tebliğ edilmiş olması, yetkili memurun vergi incelemesine veya bir vergi suçu veya vergi kabahatini soruşturmak üzere görevlendirilmesi, yetkili memurun KDV (Umsatzsteuer), Ücret Vergisi (Lohnsteuer) ve diğer vergiler için öngörülen özel denetimi (Nachschau) yapmak üzere kendini tanıtarak ortaya çıkması, failin kendini ihbarı esnasında fillin kısmen veya tamamen idare tarafından tespit edilmesi ve tespit olduğunun fail tarafından biliniyor olması ya da bilebilecek durumda olması, kaçırılan vergi veya elde edilen haksız vergi avantajının fiil başına 25.000 Euro’yu geçmiş olması ve kademeli ek ödeme zorunluluğu ile KDV ve ücret vergisinde kısmi ihbar hakkının tanınması bu kapsamda değerlendirilmektedir⁹⁰⁰.

Kendini ihbar müessesesinin VUK’ta düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile benzer noktaları bulunmaktadır. Her iki müessesenin de kendi vergi sistemlerinde VUK’ta düzenlenmiş olması, sadece vergi kaçakçılığı suçu açısından pişmanlık gösterilmesi, faillerin pişmanlıklarını bizzat göstermesi ile vergiye ilişkin ödemeler benzerlikler olarak söylenebilmektedir. Farklılıkları bakımından ise kendini ihbar müessesesinde cezadan tamamen kurtulma imkânı varken etkin pişmanlık müessesesinde cezada belli oranda indirim bulunmaktadır. Ayrıca etkin pişmanlığın gösterilmesi bağlamında pişmanlığın Alman hukukunda eksiksiz ve net bir şekilde gösterilmesi zorunluluğu da bir başka farklılık olarak göze çarpmaktadır.

⁸⁹⁸ Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda”, 121.

⁸⁹⁹ Somuncu ve Değirmendereli, *Türk ve Alman Vergi*, 122.

⁹⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Somuncu ve Değirmendereli, *Türk ve Alman Vergi*, 151-181; Ali Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (2015): 59.

3.4.4. Fransa

Fransa’da vergisel uyuşmazlıklar, genel itibariyle yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada sonuçlandırılmaya çalışılmakla birlikte yargı organlarına intikal etmesi halinde adli yargının görev alanına giren bazı durumlar haricinde uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenmektedir⁹⁰¹. Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinde başvuru yolları; uzlaşma (transaction), hata düzeltme (redressement), vergi ve cezada indirim (modération) ve pişmanlık (repentir) tür⁹⁰². Bu çerçevede uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememeleri halinde vergi yükümlülerinin yargı yoluna başvurma yolu açılmaktadır⁹⁰³.

İdari aşamada vergisel uyuşmazlıkların çözümüne olanak sağlayan pişmanlık uygulaması, Fransız Vergi Kanunu (Code Général des Impôts, CGI) m. 1649’da düzenlenmiştir⁹⁰⁴. Söz konusu hükme göre mükellefler, ayda %0,75 oranında pişmanlık zammını iki ay içinde ödemeleri ve haklarında yapılan bir tespitin varlığından önce kendilerini ihbar etmeleri koşuluyla pişmanlıkla beyanda bulunabilmekte ve cezadan kurtulmaktadırlar⁹⁰⁵. Bu hüküm genel itibariyle VUK’ta yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi ile benzerlik göstermekle birlikte mükellefin işlediği pişmanlığı göstermesi ve ödeme yapılması bağlamında ele alınabilir niteliktedir.

Bunun yanında CGI m. 1741’de vergi kaçakçılığı suçuna verilen hapis cezasına yönelik bir indirim imkânı da tanınmış olup söz konusu düzenlemeye göre fail veya suç ortağının adli veya idari makamlarla iş birliği yapmak suretiyle diğer suç ortaklarının kimlik tespitlerinde yardımcı olması halinde hapis cezası yarı yarıya indirilmektedir⁹⁰⁶. Bu halde de failin suç ortaklarını ifşa etmesi yoluyla hapis cezasında indirimden faydalanması yolunun, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile benzer olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim failin iş birliği içinde olması ve suçun ortaya

⁹⁰¹ Ersin Akçay, “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları”, *Vergi Raporu Dergisi*, 211 (2017): 35.

⁹⁰² Burcu Usta, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi” (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2009), 31.

⁹⁰³ Ekeryılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, 35.

⁹⁰⁴ İlgili madde metni için bkz. “Code Général des Impôts”, (Erişim Tarihi 08.10.2023), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577.

⁹⁰⁵ Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda”, 128.

⁹⁰⁶ Ersan Öz ve Cansu Sevinç Ceyhan, “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 55 (2023): 145.

çıkartılmasına destek vermesi, esasen pişmanlık duyduğunun bir göstergesidir. Diğer bir yandan 2016 yılında devreye giren kamu yararı yargı anlaşması (CJIP) ile şirketler bakımından vergi kaçakçılığı suçunda son üç yılda kaydedilen yıllık cironun %30'unu geçmemek koşuluyla eksikliklerden elde edilen fayda ile orantılı şekilde hesaplanan adli para cezasının kamu hazinesine ödenmesini sağlayarak suçun etkin bir şekilde önlenmesini sağlamak da bu kapsamda değerlendirilebilir⁹⁰⁷.

3.4.5. İspanya

İspanyol Ceza Hukuku'nda mali suçlar ile ilgili düzenleme, İspanyol Ceza Kanunu (Código Penal- CP) m. 305'te düzenlenmiştir⁹⁰⁸. CP m. 305/1'e göre hazineye karşı işlenen ulusal çerçevede vergilerin, mahsup edilen miktarların, gelir hesabı üzerinden tarh edilmesi gereken vergilerin veya ödenmesi gereken aynı tutarların ödenmesinden kaçınılması veya vergi kolaylıklarından haksız şekilde faydalanılması halinde ve kaçırılan vergi tutarı 120.000 Euro'yu aşması halinde fail, 1 yıl hapis cezası ve kaçırılan vergi tutarında para cezasından 5 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin altı katı tutarında para cezası arasında cezalandırılmaktadır. Ayrıca kaçırılan vergi tutarı 600.000 Euro'yu aşması halinde ise 2 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin 2 katı para cezası ile 6 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin altı katı tutarında para cezası arasında cezalandırılmaktadır⁹⁰⁹.

Bu bakımdan İspanya'da vergi kaçakçılığı suçu, mali suç kapsamında değerlendirilmekte, kasten veya ihmali olarak vergiler ile bunlara ilişkin kesintilerin ödenmesinden kaçınmak mali suç olarak ifade edilmektedir⁹¹⁰. İspanyol ceza sisteminde vergi kaçakçılığı suçunun

⁹⁰⁷ Erfan Babakhani ve Jimmy Harang, "Fransız Ceza Adalet Sisteminde Ekonomik- Mali Suçlarla Mücadele Araçları", çev. Funda Kaya Amıklioğlu, içinde 5. *Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler C-I*, ed. Cumhur Şahin, İzzet Özgenç ve Faruk Turhan, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 239.

⁹⁰⁸ Söz konusu kanun metni için bkz. "Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal", (Erişim Tarihi 09.10.2023), <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>.

⁹⁰⁹ Rana Dayıoğlu Erul, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD'nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11/2 (2022): 374; Vanessa Ghahreman, "Financial Crime in Spain: Overview", (Erişim Tarihi 09.10.2023), [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-022-8041?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-022-8041?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true).

⁹¹⁰ Aslan ve Yıldırım, "İktisat ve Hukuk Disiplini", 560.

adi suç veya özel suç olduğu konusunda tartışmalar bulunmakta olup öğretide ağırlıklı görüşün özel suç olduğu ifade edilmiştir⁹¹¹.

CP m. 305/4'te vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi yer almakta olup ilgili madde hükmünce CP m. 305/1'deki fiilleri işleyen mükelleflerin neden oldukları vergi ziyanını gidermesi halinde cezai sorumluluktan muaf tutulacağı ifade edilmiş; ancak söz konusu vergi mükelleflerinin cezai sorumluluklarına gidilememesi için vergi makamlarınca vergi durumu belirlenmeden ya da vergi kaçakçılığıyla ilgili savcılık veya idarece herhangi bir soruşturma başlatılmadan veya Maliye Bakanlığı ya da inceleme hakimince kanuni prosedürler başlatılmadan veya şikayetin yapılması öncesinde düzeltilmesi gerekmektedir⁹¹². Bu anlamda mükellefin ilgili vergi borcu ve diğer ödemeleri tam olarak ve zamanında yapması önem arz etmektedir⁹¹³. CP m. 305/4-2'de ise etkin pişmanlık düzenlemesinin istisnasına yer verilmiş olup ilgili hüküm çerçevesinde vergi ziyanına neden olan vergi mükellefleri, bu duruma sahtecilik veya muhasebe yolsuzlukları ile neden olmuş ise o vakit etkin pişmanlık müessesesinden yararlanamamaktadır⁹¹⁴.

3.4.6. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) vergi sisteminde mükellefin pişmanlığını göstermesi bağlamında Vergi Usul Yasası (VUY)⁹¹⁵ m. 268'de "Pişmanlık ve Islah" başlığı altında düzenleme yapılmıştır. İlgili yasa metni şu şekildedir:

(1) Bildirime dayanan vergilerde, hileli vergi suçu, 237., 244. ve 245. maddelerde öngörülen şekillerde yapılanlar dahil, kaçakçılık veya kusur niteliğindeki bu Yasa'ya aykırı eylemlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile bildiren yükümlülere,

⁹¹¹ Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Natalia Torres Cadavid, "El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 20-29 (2018): 5-15.

⁹¹² Erdem Utku Eke ve Mustafa Balkan Demirdal, "Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Mücadelede İspanya Örneği", *Politik Ekonomik Kuram*, 5/1 (2021): 14.

⁹¹³ Jaime Alonso Gallo, "El Delito Fiscal Tras La Ley Organica 7/2012", *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, 34 (2013): 21-22.

⁹¹⁴ Eke ve Demirdal, "Avrupa Birliği'nde", 14.

⁹¹⁵ Kıbrıs Türk Federe Meclisi'nin 20 Mayıs, 1977 tarihli birleşiminde kabul olunan "Vergi Usul Yasası", Anayasa'nın 74'üncü maddesi gereğince, Kıbrıs Türk Federe Devleti Başkanı tarafından Resmî Gazete'de yayınlanmak suretiyle ilân olunmuştur. "Vergi Usul Yasası", (Erişim Tarihi 09.10.2023), <http://www.vergi.gov.ct.tr/?q=content/yasa-ve-t%C3%BCz%C3%BCKler>.

aşağıda belirtilen kayıt ve koşullarla, hileli vergi suçu cezası verilmez ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez :

(a) Yükümlünün durumu bildirdiği tarihten önce, bir haberci tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya sözlü açıklaması tutanakla belgelenmek suretiyle bildirilen husus hakkında bildirimde bulunulmamış olması; Bu bendde sözü edilen dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir.

(b) Bildirme dilekçesinin, yetkili memurlar tarafından yükümlü önünde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın Vergi Dairesine ulaştırıldığı günden önce hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde, bu suçun saptandığı günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

(c) Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, yükümlünün bildirme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmiş olması;

(ç) Eksik veya yanlış yapılan vergi bildiriminin, yükümlünün durumu bildirdiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

(d) Yükümlü tarafından, bildirilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için % 2 oranında artış ile birlikte, bildirme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

(2) (1). fıkranın bendlerinde öngörülen koşulların yerine getirilmesi halinde, kaçakçılık ve hileli vergi suçu işleyenler ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında 237., 244. ve 245. maddelerdeki kurallar uygulanmaz.

Söz konusu düzenleme çerçevesinde mükellefin işlediği kaçakçılık ve hileli vergi suçunu işlemesi veya bu suça teşebbüs ettiği hallerde maddede yer alan bentlerde belirtilen yükümlülükleri yerine getirmesi halinde hileli vergi suçu cezası verilmemekte ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmemektedir. KKTC VUY'da yer alan düzenleme esasen VUK'ta yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi ile benzerlik taşımakta ise de gerek kaçakçılık suçunu bildirenlere kaçakçılık suçundan kaynaklı cezalara yönelik yapılan düzenleme, gerekse VUK'ta yer alan vergi kaçakçılığında etkin pişmanlığın uygulanması için belirli ödemelerin yapılması zorunluluğunun varlığı, bu anlamda VUK'ta düzenlenen etkin pişmanlık müessesesi ile de benzerlikler göstermektedir.

3.5. Anayasa Mahkemesinin Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlığa Dair E. 2022/59 ve K. 2022/111 Sayılı Kararı ile E. 2022/81 ve K. 2023/153 Sayılı Kararına İlişkin Değerlendirmeler

3.5.1. İtiraz Konusu Kural ve Başvuru Gerekçesi

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesi ile ilgili belli başlı sorunlu hususların varlığı çalışmanın önceki kısımlarında belirtilmişti. Düzenlemenin ilk halinde yer alan unsurlardan biri olan “*ceza indiriminden faydalanmak için vergi mahkemesine dava açmamak, kanun yollarına başvurmamak veya bu haklarından feragat etmek*” koşulu da bu bağlamda eleştirilen noktaların başında gelmekteydi. Nitekim hem VUK m. 359, hem de VUK geçici m. 34’te yer verilen bu koşula ilişkin bilhassa anayasal ve evrensel ilkeler bağlamında çeşitli eleştiriler bulunmaktaydı. Bu anlamda etkin pişmanlığın uygulanması noktasında uygulanan bu koşula ilişkin Anayasa’ya aykırılık yönünden çeşitli mahkemeler “*itiraz yolu*” veya “*somut norm denetimi*”⁹¹⁶ adı verilen yolla veya TBMM milletvekilleriince “*iptal davası*” veya “*soyut norm denetimi*”⁹¹⁷ adı verilen yolla Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur.

VUK geçici m. 34’te dava şartına ilişkin kanun hükmünün iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuş olup, ilgili hüküm Anayasa Mahkemesi’nce 28.09.2022 tarih, E. 2022/59, K. 2022/111 sayılı karar ile “infaz” ve “kovuşturma” ibareleri yönünden

⁹¹⁶ İtiraz yolu veya somut norm denetimi, normun şekliyle değil esasıyla ilgili olan, bir mahkemede görülen davanın karara bağlanmasının o davada uygulanacak hukuk normunun Anayasaya uygun olup olmadığına bağlı olması durumuna ilişkin yapılan denetimdir. Bu çerçevede itiraz yolundan bahsedebilmek için; bakılmakta olan bir davanın varlığı, davaya bakmakta olan bir mahkemenin olması, davada uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin mevcut olması ve mahkemenin uygulanacak olan hükmü Anayasa’ya aykırı görmesi veya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması gerekmektedir. İbrahim Şahbaz, “Bireysel Başvuru Kararı Üzerine Verilen İhlal Kararı Sonrası Somut Norm Denetimi”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20/2 (2021): 120; “Norm Denetimi”, (Erişim Tarihi 27.08.2023), <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/norm-denetimi/>.

⁹¹⁷ İptal davası veya somut norm denetimi ise belirli organların, kişilerin veya kamu otoritelerinin bir kanunun aleyhine Anayasa’ya aykırılık davası açmasıyla yetkili mahkeme tarafından yapılan Anayasa’ya uygunluk denetimidir. Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. Bu yolda dava açma süresi genel itibarıyla iptali istenen normun Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altmış gündür. Ancak kanunlara ve Anayasa değişikliklerine karşı şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açma süresi on gündür. Şekil bakımından denetleme yalnız Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Yavuz Atar, “Anayasa Mahkemesinde İptal Davası Açılması Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8/1-2 (2000): 161; “Norm Denetimi”

oyçokluğuyla iptal edilmiştir. Karar, 23.03.2023 tarih ve 32141 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Akabinde ilgili düzenlemenin VUK m. 359’da yer alan hali ile ilgili iptal başvurusunda bulunulmuş olup söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesi’nce 13.09.2023 tarih, E. 2022/81, K. 2023/153 sayılı karar ile oybirliği ile iptal edilmiştir. Karar, 29.11.2023 tarih ve 32384 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

İptal edilen kanun hükümleri, VUK m. 359’da yer alan *“Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* cümlesi ile VUK geçici m. 34/1’in ikinci cümlesinde yer alan *“Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır”* cümlesidir. İlk olarak VUK geçici m. 34’te yer alan hükmün iptali için 2022/59 sayılı başvuru ile İstanbul 20. Asliye Ceza Mahkemesi ile 2022/63 sayılı başvuru ile Isparta 1. Ağır Ceza Mahkemesi başvurmuştur. 2022/59 sayılı başvurunun konusunun sanıkların sahte fatura ve içeriği itibariyle yanıltıcı fatura düzenledikleri, 2022/63 sayılı başvurunun ise konusunun kesinleşmiş hüküm nedeniyle dosyası infaz aşamasında olan hükümlü hakkındaki cezada indirim talebi olması nedeniyle bakılmakta olan davanın bulunduğu aşama gözetilerek kovuşturma ve infaz ibareleri yönünden inceleme yapılmıştır. Ayrıca davalar arasındaki hukuki irtibat nedeniyle esas incelemenin E. 2022/59 üzerinden yapılmasına 01.06.2022 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Söz konusu başvuru kararlarında özetle; itiraz konusu kural ile birlikte etkin pişmanlık imkanının sağlandığı, ceza hukukunda etkin pişmanlık müessesesinin amacının verilmiş olan zararın giderilmesinin olduğu, kural itibariyle dava açılmaması, açılmışsa vazgeçilmesi şartının varlığı yönünden etkin pişmanlık müessesesinin dışına çıkıldığı, dava açanla açmayanın farklı şekilde değerlendirildiği, vergi ve cezalar yönünden dava açma hakkından vazgeçen kişinin beraat etmesi halinde buna dayanarak dava açmasının mümkün olmayacağı ifade edilerek söz konusu hükmün Anayasa m. 10 ve m. 36’ya aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüştür.

VUK m. 359’da yer alan hükmün iptali için ise bir grup TBMM milletvekili başvuruda bulunmuş olup yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine 21.06.2022 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir. Dava

dilekçesinde özetle; dava konusu kuralla kanun koyucunun sahip olduğu takdir yetkisini hukuka uygun kullanmadığı, yasama kısıntısının oluşturulduğu, idarenin birtakım işlemlerinin yargı denetimi dışına bırakıldığı, ceza indiriminden faydalanmak isteyen kişilerin vergi yargısı yoluna başvurma imkanlarının ellerinden alındığı ifade edilerek söz konusu hükmün Anayasa m. 2, 13, 36, 40, 90 ve 125'e aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3.5.2. Mahkemenin Değerlendirmesi

VUK geçici m. 34'te yer alan hükümle ilgili verilen kararda, Anayasa Mahkemesince ilgili kural, Anayasa m. 13, m. 35 ve m. 40 yönünden değerlendirilmiştir. Etkin pişmanlık, suçun işlenmesi akabinde failin herhangi bir dış etken olmadan failin özgür iradesiyle meydana gelen sonucu ortadan kaldırmasına yönelik cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran davranışları olarak tanımlanmıştır. Etkin pişmanlık, işlenen fiilin suç olma niteliğini ortadan kaldırmamakla birlikte çeşitli suç tiplerinde soruşturma, kovuşturma veya her iki aşamada uygulanabilmektedir.

7394 sayılı kanunla VUK m. 359 ve geçici m. 34'e eklenen hükümlerle vergi kaçakçılığı suçu için etkin pişmanlık müessesesi getirilmiş, iptali istenen kural ile birlikte soruşturma ve kovuşturma aşamalarına ilaveten infaz aşamasındaki dosyalar bakımından da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda failin ceza indiriminden faydalanabilmesi için vergi, ceza ve ferî ödemeleri yapması ve bunlara karşı vergi mahkemesinde dava açmaması gerekmektedir. Etkin pişmanlık müessesesi ile ceza davası ortadan kaldırılmamakta, kanun koyucunun takdir yetkisine binaen cezada indirim imkânı sağlanmaktadır.

Diğer yandan etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi, ceza ve diğer ferî ödemelerin yapılması ile dava açmama şartının yerine getirilmesine rağmen ceza mahkemesindeki yargılamada suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu gerekçesiyle beraat kararı verilmesi halinde verginin kayba uğratılmamış olması önem arz etmektedir. Ayrıca suçun neticesinin dikkate alındığı istisnai haller haricinde diğer durumlarda vergi kaybının varlığını irdeleyecek ek fiilin işlenip işlenmediğinin ceza mahkemesince incelenemeyecek olması, verginin muhatabı ile suçun muhatabının farklı kişiler olabilmesi, vergi ile cezanın tespitinde yapılabilecek muhtemel hataların varlığı gibi hususlar nedeniyle ödenmesi gerekmediği halde bir miktar paranın ödenmiş olması

sonucunun meydana gelmesi mülkiyet hakkı kapsamında korunması gereken bir sonucu ortaya çıkarmaktadır.

Bu halde ödemeleri yapmak zorunda olan muhatap aşırı bir külfetle karşı karşıya kalmak zorunda olup devletin kamu alacağına kesin ve bir an önce kavuşması biçiminde kamu yararının mevcut olmadığı ortaya çıkmaktadır. Sonuçta ilgili kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı, sadece dava sayısının azalmasına istinaden yargının iş yükünün azalmasına vesile olmaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle yargının iş yükü arasındaki kamu yararının karşılaştırması yapıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen hedef arasındaki adil dengenin muhataplar aleyhine bozulduğu görülmektedir.

Bu halde mülkiyet hakkına yönelik yapılan sınırlamanın kişi aleyhine sonuçlarının ortadan kaldırılabilmesi ile adil dengenin yeniden sağlanması noktasında telafi mekanizmalarının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim mülkiyet hakkının korunması sadece devletin hakka müdahaleden kaçınması ile olmamakta, Anayasa m. 35 uyarınca devletin pozitif yükümlülükleri kapsamında koruyucu ve düzeltici tedbirleri de içermektedir. Koruyucu tedbirler, mülkiyet hakkının Anayasaya aykırı şekilde sınırlanmasını önlerken düzeltici tedbirler ise hakka yönelik sınırlamanın etkilerini giderici yasal, idari ve fiili tedbirleri kapsamaktadır. Anayasa m. 40'ta Anayasa'da tanınmış hak ve özgürlükleri ihlal edilen kimselerin yetkili makama başvurmasını sağlayan etkili başvurma hakkı getirilmiş olup bu hakla hakkının ihlal edildiğini düşünen herkesin iddialarını inceletebileceği, hak ihlalinin sonuçlarını ortadan kaldıran veya ihlalin sürmesini engelleyen, idari ve yargı yollarına başvurma imkânı sağlanmaktadır. Bu ifadeler çerçevesinde VUK geçici m. 34 ile VUK m. 359'da muhatabın katlanmak zorunda olduğu aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari veya yargısal başvuru yolu şeklinde bir telafi mekanizmasının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Aynı zamanda dava konusu kuralın içinde yer aldığı hüküm, ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna dair fiillere bağladığından ilgili suça ilişkin yargılamada suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması nedeniyle kişi hakkında beraat kararı verilmesi halinde bu kararın kamu makamlarınca dikkate alınması icap etmektedir. Aksi halde Anayasa m. 38'de yer alan ve güvence altına alınan masumiyet karinesine aykırılık teşkil

edecektir. Nitekim bir suçun işlenmediğinin kesinleşmiş ceza mahkemesi kararı ile sabit bulunmasına rağmen yapılan bu tespitin kamu makamlarınca vergi ile ilgili meselelerde dikkate alınmayıp VUK geçici m. 34'te ödemenin kaynağı olarak belirtilen “359’uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığı”nın sabit görülmesi, Anayasa m. 38/4’te yer alan “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.” hükmüyle bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle ilgili hüküm “kovuşturma” ve “infaz” ibareleri yönünden Anayasa m. 13, m. 35 ve m. 40’a aykırı görülerek iptal edilmiştir. İptal edilen kuralın Anayasa m. 10 ve m. 36 ile ilgisi görülmemiştir.

VUK m. 359’da yer alan hükümle ilgili verilen kararda ise Anayasa Mahkemesi, E. 2022/59 ve K. 2022/111 sayılı kararından ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmadığından VUK geçici m. 34’te belirtilen gerekçelerin bu kural bakımından da geçerli olacağını belirtmiş, bu nedenle söz konusu kuralın Anayasa m. 13, 35 ve 40 yönünden aykırı görülerek iptal edilmesine karar vermiştir. İptal edilen kuralın Anayasa m. 2 yönünden ayrıca incelenmesine gerek görmemiş, Anayasa m. 36, 90 ve 125 ile ilgisi görülmediği yönünde karar vermiştir.

3.5.3. Mahkemenin Kararları ile İlgili Değerlendirmelerimiz

Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu kararları ile birlikte VUK m. 359’da yer alan *“Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* hükmü ile VUK geçici m. 34/1’in ikinci cümlesinde yer alan *“Bu fıkroda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* ibaresi, “kovuşturma” ve “infaz” aşamaları yönünden iptal edilmiştir. Bu başlıkta mahkemenin vermiş olduğu kararlarla ilgili değerlendirmelerde bulunulacak olup öncelikle iptal edilen hükümler ve bu hükümlerin etki ettiği temel haklarla ilgili açıklamalarda bulunulacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olan failin etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması

veya başvurmuşsa vazgeçmesi şartı getirilmişti. VUK'ta vergi kaçakçılığı suçlarına etkin pişmanlıkla ilgili eklenen bu düzenleme çerçevesinde failin suçtan hakiki anlamda pişman olduğunu göstermesi için vergi yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle yapılan, idari para cezası niteliğindeki vergi cezası işlemi yönünden yargı yollarına başvurmadan vazgeçmesi, eğer başvurmuşsa bu yollardan feragat etmesi gerekmektedir⁹¹⁸. Aksi halde etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanması mümkün olmamaktaydı. Bu durumda fail ya dava açma hakkından vazgeçip vergi kaybı varsa buna ilişkin ödemeleri zamanında gerçekleştirerek etkin pişmanlık müessesesinden faydalanacak ya da tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için vergi mahkemesinde dava açma hakkını saklı tutmakla birlikte yargılama sürecinin devamını kabul edip düşük bir ceza veya beraat beklentisi içinde kalma ihtimali bulunmaktaydı. Gerek VUK m. 359 gerek VUK geçici m. 34'te yer alan bu düzenlemelerin iptali ile birlikte failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına dava açmasının veya kanun yollarına başvurmalarının önündeki engel kaldırılmıştır. Bu noktada iptal edilen düzenlemenin birtakım evrensel ve anayasal haklar noktasında bazı sorunlu hususlara neden olması açısından öncelikle iptal edilen düzenlemeye etki eden haklar noktasında açıklamalarda bulunulacak, sonrasında Anayasa Mahkemesinin kararı, bu haklar çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

3.5.3.1. Hukuk Devleti

Hukuk devleti kavramı, bir bütün halinde yaşayan insanların toplumsal düzeni sağlamak ve dış etkenlerden korunmak amacıyla kurduğu devlet mekanizmasının adalet olgusu etrafında şekillenmesi ile oluşmuş bir ilkedir. Antik Yunan kent devletlerinden günümüze kadar geçen süreçte ortaya çıkan tarihi tecrübe, günümüz hukuk devleti anlayışının kuramsal ve düşünsel temelini oluşturmaktadır⁹¹⁹. Kavramın geçmişi, eski tarihlere dayanmakla birlikte ilk defa 19. yüzyıl başında Karl Theodor Welcker tarafından “Die Letzten Gründe Von Recht, Staat und Strafe” başlıklı monografisinde kullanılmıştır⁹²⁰.

Hukuk devletinin tanımlanması hususunda öğretide farklı tanımların var olduğunu belirtmek gerekmektedir. Gözler, hukuk devletini “*faaliyetlerinde hukuk kurallarına*

⁹¹⁸ İzzet Özgenç, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *Ceza Hukuku Sitesi/Makaleler*, (2022): 2. <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>, E.T. 11.07.2023.

⁹¹⁹ Selim Misafir, “Hukuk Devleti Olgusunun Eski Çağlardaki Kökenleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 163 (2022): 242.

⁹²⁰ Hasan Tunç, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 89.

bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlet”⁹²¹, Eren, “*hukukun üstün olduğu, hukuk önünde hesap verebilen ve hukuk güvenliğinin sağlandığı devlet*”⁹²², Atar, “*devletin bütün eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına dayandığı ve vatandaşların da hukuki güvenlik içinde bulunduğu bir sistem*”⁹²³, Çın, “*insan onuru ve değerinin bir gereği olarak; insanın doğuştan sahip olduğu temel hak ve hürriyetler başta olmak üzere birtakım hakların devlet gücü karşısında korunmasını hedef alan, bu amaçla devleti belli sınırlar içerisinde tutmayı hedefleyen hukuk ve yönetim ilkesi*”⁹²⁴, İkinciogulları, “*hukukun üstünlüğüne inanan, kişi hak ve özgürlüklerini koruyan, adaletli bir hukuk düzenine ve bağımsız bir yargıya sahip olan ve yürürlükteki yasaları evrensel hukuk kurallarına uygun olan devlet*”⁹²⁵ olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlardan hareketle hukuk devletini “hukuk kurallarının temelini oluşturan, temel hak ve hürriyetlerin hukukun üstünlüğü ilkesi çerçevesinde korunduğu ve vatandaşların hukuken koruma altında olduğu devlet” olarak tanımlamak mümkündür.

Hukuk devleti kavramı, polis devleti kavramının karşıtı olarak kullanılmakla birlikte polis devleti anlayışından zamanla hazine teorisi anlayışına geçilmiş, bu anlayış sonrasında da hukuk devleti anlayışı modern devlet sistemine yerleşmiştir⁹²⁶. İngilizce “*Rule of law*”, Fransızca “*État de droit*”, Almanca “*Rechtsstaat*” kavramları ile ifade edilen hukuk devleti, insan haklarına saygılı olarak bu hakları koruyup güçlendiren, adaletli bir düzen kurarak devletin her tasarrufunu yargı denetimine açan ve anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı kılan amaçlar bütünüdür⁹²⁷. Bu anlamda yazılı hukuk kurallarının varlığı hukuk devleti açısından önemli olmakla birlikte tek geçerli şart değildir. Nitekim temel hak ve özgürlüklerin öncelenmediği, yazılı kurallarla keyfi

⁹²¹ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2021), 82.

⁹²² Abdurrahman Eren, *Anayasa Hukuku Dersleri* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 417.

⁹²³ Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 105.

⁹²⁴ Selim Çın, *Demokrasi ve Hukuk Devleti İkilemi* (Ankara: Astana Yayınları, 2019), 26.

⁹²⁵ Füzüzan İkinciogulları, “Hukuk Devleti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1/1 (1997): 28.

⁹²⁶ Gözler, *Türk Anayasa*, 82. Polis devleti, toplumsal huzurun tesisi için her türden tedbire başvurabilen, bu yolda bireyleri yükümlü kılarak bireysel hak ve özgürlüklere müdahale etmekte beis görmeyen ve kendini herhangi bir biçimde hukukla bağlı görmeyen devleti; hazine teorisi ise e devletin eylem ve işlemleri sebebiyle zarar gören kişilere yargı makamları nezdinde sağlanan mali nitelikteki hukuki güvencelerden yararlanmasına imkân tanıyan sistemi ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Misafir, “Hukuk Devleti Olgusunun”, 252-257.

⁹²⁷ Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *A. Ü. Erzurum Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2/1 (1998): 45.

uygulamaların önünün açıldığı bir sistemde hukuk devletinin değil kanun devletinin varlığından bahsetmek gerekecektir⁹²⁸.

Hukuk devleti ilkesinin gerekleri, Tunç tarafından altı başlık altında ele alınmıştır⁹²⁹. Bu başlıklar kapsamında hukuk devletinin asgari gerekleri şunlardır:

- Yürütme İşlemlerinin Yargısal Denetimi
- Yasama İşlemlerinin Yargısal Denetimi
- Yargı Bağımsızlığı
- Kanuni Hâkim Güvencesi
- Ceza Sorumluluğu İlkeleri
- Hukukun Genel İlkelerine Bağlılık

Anayasa m. 2’de “Cumhuriyetin nitelikleri” başlığında açık bir şekilde devletin özelliği olarak yer verilen hukuk devleti ilkesi çerçevesinde yasama ve yürütme organlarının yargı denetimi altında tutulması, yasama ve yürütme organlarını denetleyecek olan yargı organının tam olarak bağımsızlığının sağlanması, hukuk devletinde her vatandaşın uyuşmazlık halinde tabi olacağı mahkemenin kanunen belli olması ve hukukun genel ilkeleri ile ceza sorumluluğuna ilişkin sınırların tespiti, devletin insan için olup insan onurunun korunmasına da imkan sağlamaktadır⁹³⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin yerleşmiş hukuk devleti tanımına göre

insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet

⁹²⁸ Kanun devleti kavramı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Misafir, “Hukuk Devleti Olgusunun”, 257-260; Ömer Keskinsoy ve Semih Batur Kaya, “Hukuk Devletinin Kanun Devletine Anayasal Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70/3 (2021): 1156; Eren, *Anayasa Hukuku*, 417.

⁹²⁹ Tunç, *Türk Anayasa*, 90-92.

⁹³⁰ Cengiz Gül, *İktidarın Sınırlandırılması ve Hukuk Devleti* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2010), 203; Münici Kapani, *Kamu Hürriyetleri* (Ankara: Yetkin Yayınları, 1993), 290.

organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağı sayan, yargı denetimine açık olan devlet

hukuk devletidir⁹³¹. İleriki başlıklarda ele alınacak olan hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı, mahkemeye erişim hakkı ve mülkiyet hakkı gibi Anayasa ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) yer verilen hakların varlığı ile hukuk devleti ilkesi işlerlik kazanmakta ve uygulanabilir olmaktadır⁹³².

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde failin etkin pişmanlıktan faydalanmak için dava açma imkanından vazgeçmesi veya davasından feragat etmesi esas itibariyle hukuk devleti ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır. En başından vergi idaresince tarh edilen vergi ile ceza kesme işlemlerinin hukuka aykırı olma ihtimaline karşılık faile hapis cezası tehdidiyle dava açma şartından vazgeçip ödeme yaptırılması, hukuken haklı görülebilecek bir durum değildir⁹³³. Nitekim faile yönelik tarh edilen vergi ile kesilen ceza olmasa bile cezada indirim tanınmasına rağmen hukuka aykırı tarh ve ceza işlemlerine yargı denetiminin kapalı tutulması, hukuk devleti ilkesinde yargısal denetimin varlığına hanel getirmiş olmaktadır.

Bireylerin hak ve özgürlüklerinin hukuk devleti altında garanti olması bakımından hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmek hazine yararından daha önemli ve öncelikli bir duruma tekabül etmektedir⁹³⁴. Nitekim kişinin ceza yargılamasından beraat etmesi halinde temel koşulları eksik ve hataya açık vergi suçu raporlarının artması ihtimallerinin varlığı ve ceza hukuku müessesesinin idari yargıya ilişkin iptal davasına bağlanmış olması esasında ilgili koşulun hukuken doğru olmadığını ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmayacağını ortaya koymaktadır⁹³⁵.

⁹³¹ Anayasa Mahkemesi, 29.12.2022, E. 2018/149, K. 2022/163, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/163?KelimeAra%5B%5D=hukuk%20devleti>, E.T. 05.08.2023.

⁹³² Geranne Lautenbach, *The Concept of the Rule of Law and the European Court of Human Rights* (Oxford, Oxford University Press, 2013), 128; Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 359.

⁹³³ Turgut Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, (Erişim Tarihi 06.08.2023), <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>.

⁹³⁴ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1607.

⁹³⁵ Doğrusöz, “Etkin Pişmanlık ve Hukuk”; Bumin Doğrusöz, “Etkin Pişmanlığın Koşulu da AYM’de”, (Erişim Tarihi 06.08.2023), <https://www.bumindogrusoz.com/article/etkn-psmanligin-kosulu-da-aymde>.

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesinde dava açma şartına yönelik getirilen sınırlama ile daha sonraki başlıklarda ayrıntılı olarak ele alınacak hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı, mahkemeye erişim hakkı, mülkiyet hakkı ile idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olması kuralı gibi anayasal ve evrensel hak ve hürriyetlerin ihlal söz konusu olmaktadır. Bu anlamda dava açma şartına yönelik getirilen düzenleme temel hak ve hürriyetlerin korunması özelinde çatı hüküm olan hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil etmekte olup devlet organlarının hukuka uygun davranmasına da engel oluşturmaktadır. Bu tür kısıtlayıcı hükümler ile içtihat oluşması da mümkün görülmemektedir⁹³⁶.

3.5.3.2. Hak Arama Hürriyeti

Toplumu oluşturan bireylerin devlete veya toplumdaki diğer bireylere karşı korunmasını veya teminat altına alınmasını sağlayan çeşitli hakları vardır⁹³⁷. Nitekim günümüz modern devlet sistemlerinde vatandaşların bu haklara sahip olması, kişilerin uğrayacağı zararların giderilmesine veya olası tehlikelere karşı korunabilmesine imkân tanımaktadır. Bu anlamda hak arama hürriyetinin özünde hakları ihlal edilen kişilerin olası bir ihlalin önlenmesi veya ihlalin etkilerinin giderilmesi amacıyla yetkili merci ve yargı organlarına başvurabilmesini sağlamak ve ilgili hakkın kullanılabileceği mekanizmaların tanınması bulunmaktadır⁹³⁸. Hak arama hürriyeti lafzi olarak bir hakkı ifade etmekle birlikte dar anlamda Anayasal hakları değil geniş anlamda menfaat ve hakları belirtmektedir⁹³⁹.

Hak arama hürriyeti, iç hukukta Anayasa m. 36'da "Hak Arama Hürriyeti" başlığı altında yer bulmaktadır. İlgili madde hükmü şu şekildedir: "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz*". Madde hükmünce kişilerin yargı mercilerine aksetmiş olaylarına ilişkin savunma hakkı ile adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemeler

⁹³⁶ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında", 360.

⁹³⁷ Mine Biniş, *Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü* (Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2022), 78.

⁹³⁸ Cengiz Gül ve Fatih Birtok, "Hak Arama Özgürlüğü ve Türk Pozitif Hukukunda Yargı Yolu Kapalı İşlemler", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2/1-2 (2007): 6.

⁹³⁹ İsmail Köküsarı, "Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/1 (2011): 165.

getirilmiş olup mahkemelerin görev ve yetkisi dahilindeki davalardan kaçınamayacağı da ayrıca belirtilmiştir. Maddeyle güvence altına alınan hak arama hürriyeti, temel bir hak olmasının yanında diğer temel hak ve hürriyetlerden faydalanılmasını ve korunmasını sağlayan bir nevi sigorta işlevi görmektedir⁹⁴⁰. Nitekim bir Anayasa Mahkemesi kararında bu durum şu şekilde ifade edilmektedir:

...Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme hakkı güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 125. maddesinde ise "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." denilmektedir. Her iki maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir...⁹⁴¹.

Anayasa m. 40'ta "Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması" başlıklı

Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.

hükmü ile hak arama hürriyetinin anayasal güvencesi sağlanmıştır⁹⁴². İlgili madde hükmüyle hakkı ihlal edilen kişilerin yetkili makamlara başvurmadan önce idari başvuru yollarının açık olmasına imkân tanınmıştır⁹⁴³. Bu özelliğiyle Anayasa m. 36'da yer alan hükme göre daha geniş bir kapsamı ele aldığına vurgu yapılmaktadır⁹⁴⁴.

⁹⁴⁰ Halil Kalabalık, *İnsan Hakları Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 529.

⁹⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 22.05.2014, E. 2014/17, K. 2014/97, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/97?EsasNo=2014%2F17>, E.T. 07.08.2023.

⁹⁴² Biniş, *Vergi Yargılama Hukukunda*, 89.

⁹⁴³ Köküsar, "Hak Arama Özgürlüğü", 166.

⁹⁴⁴ Gül ve Birtok, "Türk Pozitif Hukukunda", 13.

Anayasa m. 74'te ise;

Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur. Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

hükmü ile hak arama hürriyeti kapsamında kişilerin dilekçe veya kamu denetçisine başvurma yoluna sahip olduğu düzenleme altına alınmıştır. İlgili düzenleme ile kişilerin hak ve hürriyet ihlalleri karşısında devlete pozitif bir yükümlülük yüklenmiş iken ilgililer için bir hak ihdas edilmiştir⁹⁴⁵.

Hak arama hürriyeti iç hukukta olduğu gibi uluslararası hukukta da çeşitli metinlerde düzenleme altına alınmıştır. 10 Aralık 1948 tarihinde Paris’te yapılan Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun 183. oturumunda kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi⁹⁴⁶ (İHEB) m.8 ve m. 10’da hak arama hürriyeti ile ilgili hususlara yer verilmiştir. İHEB m.8 hükmüne göre “Her şahsın kendine anayasa veya kanun ile tanınan ana haklara aykırı muamelelere karşı fiilli netice verecek şekilde milli mahkemelere müracaat hakkı vardır”. İHEB m.10’da ise “Herkes, haklarının, vecibelerinin veya kendisine karşı cezai mahiyette herhangi bir isnadın tespitinde, tam bir eşitlikle, davasının bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından adil bir şekilde ve açık olarak görülmesi hakkına sahiptir” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde hükümleri ile hak ihlallerine ilişkin yargı

⁹⁴⁵ Nariye Tuğçe Bahadır, *Hak Arama Hürriyeti Perspektifinden Arabuluculuk* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 24.

⁹⁴⁶ “İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi”, Erişim Tarihi 07.08.2023, <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>.

organlarına başvuru imkânı ile hak ihalleri veya cezai isnadın varlığı karşısında bağımsız ve tarafsız mahkemelerin varlığına vurgu yapılmıştır.

16 Aralık 1966 tarihinde kabul edilen ve 23.03.1976 tarihinde yürürlüğe giren “Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi”⁹⁴⁷ (BMMSHS) m.2/3’te hak arama hürriyetine ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre taraf her devlet;

- Bu Sözleşmede tanınan hakları veya özgürlükleri ihlal edilenlere, ihlal fiili resmi sıfatlarıyla hareket eden kişilerden başka kimseler tarafından işlense dahi, etkili bir hukuki yola başvurma hakkı sağlamak;
- Bu tür bir hukuki yola başvurmak isteyen kişinin hakkının yetkili yargısal, idari ve yasama organları veya Devletin hukuk sisteminin öngördüğü başka bir yetkili makamı tarafından karara başlanmasını sağlamak ve yargısal hukuki yollara başvurma imkanını geliştirmek;
- Bu gibi hukuki yolların tanınması halinde, yetkili makamlar tarafından bu hukuki yolların işletilmesini sağlamakla yükümlü kılınmıştır.

Bu düzenlemeler ile taraf devletlerin hak ve özgürlükleri ihlal edilmiş olan kişilerin hak arama hürriyetlerini güvence altına alacak önlemleri almasını ve ihlallerin yargısal denetime açık olması gerekliliği ifade edilmiştir⁹⁴⁸.

Hak arama hürriyetinin düzenlendiği diğer uluslararası düzenleme 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe giren AİHS’dir⁹⁴⁹. AİHS m. 13’te “Etkili Başvuru Hakkı” başlığı altında “*Bu Sözleşme’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.*” şeklindeki hükmü ile hak ve hürriyetleri ihlal edilen kişilerin ulusal makamlara başvuru hakkını güvence altına almaktadır. AİHS m. 13’ün uygulanması mutlaka fiili bir ihlale dayanmamakta olup ilgili

⁹⁴⁷ “Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi”, Erişim Tarihi 07.08.2023, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c016/tbmm22016089ss0150.pdf>.

⁹⁴⁸ Biniş, *Vergi Yargılama Hukukunda*, 81.

⁹⁴⁹ “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, Erişim Tarihi 07.08.2023, <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf>.

hükme aykırı hareket iddiasının makul ve savunulabilir olması yeterlidir⁹⁵⁰. Bu anlamda hak ve hürriyetlere yönelik ihlal iddiasının önüne getirileceği merciin işin esasını inceleme ve gerektiği takdirde ihlali düzeltici ve uygulanabilir karar alma yetkisine haiz olması gerekmektedir⁹⁵¹. Ayrıca ileriki başlıklarda ayrıntılı şekilde değinilecek olan olan adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkının düzenlendiği m. 6'daki hususlar özelinde hak arama hürriyetine yönelik durumlara yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde faillerin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına dava açma hakkından vazgeçmesi hak arama hürriyetinin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Belirtmek gerekir ki vergi kaçakçılığı suçu yönünden etkin pişmanlık yoluna gidilmesi esasında vergi yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle yapılan idari işlemle vergi cezası uygulamasının hukuka aykırı ve iptal edilmesi gerektiği yönündeki savı zayıflatan bir neticeyi ortaya çıkarmaktadır⁹⁵². Bu durumun aksine vergi mahkemesi veya üst mercilere yönelik açılacak davalarla ilgili kısıtlamalar getirmek, kişilerin hakkını kullanması veya hakkını kullanmaktan vazgeçmesi anlamına geleceğinden Anayasa'da güvence altına alınan hak arama hürriyetine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim vergi inceleme elemanları ile vergi idaresince yapılacak hatalı tarhiyatlara yönelik yargı yollarına başvurulmaması, kişilerin mutlak haklarının geri dönülmez şekilde zarar görmesine neden olacaktır⁹⁵³. Hak arama hürriyeti bu amaçlarla sınırlandırılabilir bir hak olarak değerlendirilmemektedir⁹⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi, hangi yolla olursa olsun hak arama hürriyetine yönelik sınırlandırmaların Anayasa'yla bağdaşmayacağını ve hoşgörüyle karşılanmayacağını ifade etmektedir⁹⁵⁵. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁹⁵⁶ bu durum şu şekilde belirtilmiştir:

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde herkesin geçerli araç ve yollardan faydalanarak yargı yerlerinde davacı ya da davalı kimliğiyle sav ve savunma

⁹⁵⁰ Mesut Aydın, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61/3 (2006): 7.

⁹⁵¹ Mustafa Erdoğan, *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku* (Ankara: Orion Kitabevi, 2012), 237.

⁹⁵² Özgenç, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 3.

⁹⁵³ Korkmaz, "Vergi Suçlarında", 106.

⁹⁵⁴ Buluttekın ve İçten, "Evaluation Of Effective Repentance", 730.

⁹⁵⁵ Aydın, "Anayasa Mahkemesi", 34; Şişman ve Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 1607.

⁹⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 19.09.1991, E. 1991/2, K. 1991/30, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1991/30?EsasNo=1991%2F2>, E.T. 08.08.2023.

hakkına sahip olduğu öngörülmüştür. "Sav ve savunma hakkı" birbirini tümleyen ve birbirinden ayrılması olanaksız bir kurum niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelidir. Yaşam hakkının karşı ögesi olmaktan ötede, bu hakka işlerlik ve anlam kazandıran önemiyle insanlık yaşamında yadsınmaz bir yeri olan hak arama özgürlüğü, toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri olmakla birlikte bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yöntemidir. Uluslararası hukuk kaynaklarında özgün yeri bulunan, hak arama özgürlüğü, değişik alanlardaki özellikleriyle insan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 6.-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu özgürlük de, öbür hak ve özgürlükler gibi, ancak demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun biçimde yasa ile ve geçici olarak sınırlanabilir. Anayasa'ya aykırı olarak, açık ya da üstü kapalı sınırlamalar, hangi yolla yapılırsa yapılsın uygun karşılanamaz, insan varlığını soyut ve somut değerleriyle koruyup geliştirmek amacıyla hukuksal olanaktan kapsamlı biçimde sağlama, bu konuda tüm yollardan yararlanma hakkını içeren hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden, demokrasinin en çağdaş gereklerinden, vazgeçilmez koşullarından biridir. Kullanılmasını yöntem, süre ve gerekler yönünden koşullara bağlayarak düzenleme dışında kısıtlama, engelleme ve olumsuz yönde etkileme hoşgörüsüyle karşılanamaz ve bu doğrultudaki düzenlemeler Anayasa'yla bağdaşamaz.

3.5.3.3. Adil Yargılanma Hakkı ve Mahkemeye Erişim Hakkı

Adil yargılanma hakkı, yargılamaya dair usuli ilkeleri belirleyerek nesnel bir yargılama neticesinde hukuka uygun ve adil bir kararın alınmasına vesile olan ve bu güvenceyi veren, hukuk devleti ilkesi ve hak arama hürriyetinin temel unsurunu oluşturan genel bir haktır⁹⁵⁷. İngilizcede “*right to a fair trial*” veya “*fair hearing*”, Fransızcada “*droit a proces equitable*” olarak adlandırılan adil yargılanma hakkı, hem diğer hakların korunması noktasındaki önemi hem de hukuk devleti ilkesinin gereği olması itibariyle negatif statü hakları arasında yer almaktadır⁹⁵⁸.

⁹⁵⁷ Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4* (Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2018), 1; Fahri Gökçen Taner, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 38.

⁹⁵⁸ Cem Alper Akdoğan, *Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 45; Cemal Acar, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Adil Yargılanma Hakkının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, 2023), 6.

Adil yargılanma hakkı, uluslararası hukukta İHEB m. 10, AİHS m. 6 ve BMMSHS m. 14'te güvence altına alınmıştır. AİHS m. 6'da adil yargılanma hakkı şu şekilde düzenlenmektedir:

1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

BMMSHS m. 14'te ise adil yargılanma hakkına ilişkin şu düzenlemelere yer verilmiştir:

1. Herkes mahkemeler ve yargı yerleri önünde eşittir. Herkes, hakkındaki bir suç isnadının veya hak ve yükümlülükleri ilgili bir hukuki uyuşmazlığın karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından

adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir. Davayı izleyenler ve basın mensupları, demokratik bir toplumdaki genel ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik nedeniyle veya tarafların özel yaşamlarının menfaatinin gerektirmesi halinde veya mahkemenin görüşüne göre aleniliğin adaletin gerçekleşmesine zarar vereceği özel şartların kesinlikle gerektirdiği ölçüde, duruşmalardan tamamen veya kısmen çıkarılabilir; ancak bir ceza davasında veya hukuk davasında verilen hüküm, gençlerin menfaati veya aile uyumsuzlukları veya çocuğun velayeti ile ilgili davalar aksini gerektirmedikçe aleni olarak tefhim edilir.

2. Hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimse, hukuka göre suçluluğu kanıtlanıncaya kadar masum sayılma hakkına sahiptir.

3. Hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimsenin bu isnadın karara bağlanmasında, tam bir eşitlik içinde asgari şu haklara sahiptir:

a) Hakkındaki suç isnadının niteliği ve nedenleri konusunda ayrıntılı bir şekilde ve anlayabileceği bir dilde derhal bilgilendirilme;

b) Savunmasını hazırlamak ve kendi seçtiği avukatla görüşmek için yeterli zamana ve kolaylıklara sahip olma

c) Sebepsiz yere gecikmeden yargılanma,

d) Duruşmalarda hazır bulundurulma ve kendisini bizzat veya kendi seçeceği bir avukat aracılığıyla savunma eğer avukatı bulunmuyorsa sahip olduğu haklar konusunda bilgilendirilme; adaletin yararı gerektirdiği her durumda kendisine bir avukat tayin edilme ve eğer avukata ödeme yapabilecek yeterli imkanı yoksa, ücretsiz olarak avukat tayin edilme;

e) Aleyhindeki tanıkları sorguya çekme veya çektirme ve lehindeki tanıkların mahkemeye çıkmalarını ve aleyhindeki tanıklarla aynı koşullarda sorguya çekilmelerini sağlama,

f) Mahkemede konuşulan dili anlamıyor veya konuşamıyorsa, bir çevirmenin yardımından ücretsiz olarak yararlanma

g) Kendisini suçlandırıcı tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama.

4. Küçüklerin yargılanmasında küçüklerin yaşlarını ve rehabilitasyonlarını iletmeyi göz önünde tutacak bir yargılama usulü izlenir.

5. Bir suçtan ötürü mahkum olan bir kimse, mahkumiyetinin ve aldığı cezanın daha yüksek bir yargı yeri tarafından hukuka göre incelenmesini isteme hakkına sahiptir.

6. Bir kimse bir suçtan ötürü nihai bir kararla mahkum olduğunda ve bu mahkumiyeti adli hata bulunduğu gerekçesiyle bozulduğunda veya kendisi bağışlandığında, eğer mahkumiyet kararının verildiği tarihte bilinmeyen olayların ortaya çıkarılmamış olmasının nedenleri kısmen veya tamamen kendisine yüklenebileceği kanıtlanmadıkça, bu tür bir mahkumiyetin sonucu olarak ceza çeken bir kimseye hukuka uygun olarak tazminat ödenir.

7. Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

Adil yargılanma hakkı, açılmış bir davanın sadece adil olarak görülmesi değil, bunun yanında ilgili uyuşmazlık ve suçlamalara ilişkin olarak bir mahkemeye başvurma veya bir mahkeme tarafından yargılanma hakkını da içermektedir⁹⁵⁹. Söz konusu hak, herkese tanınmış olmakla birlikte her yargı yerinde ileri sürülememekte olup medeni nitelikli hak ve yükümlülükler ile cezai uyuşmazlıklarda ele alınabilecek bir hak olarak değerlendirilmektedir⁹⁶⁰. Medeni hak ve yükümlülükler örnek olarak sözleşme hukuku, ticaret hukuku gibi özel kişilerin kendi özel hukuk ilişkilerinden doğan hak ve yükümlülükler veya vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan tazminat talepleri verilebilir⁹⁶¹. AİHS m.6, sözleşme kapsamına giren diğer haklar açısından bir nevi koruma kalkını niteliğine haiz olmakla birlikte cezai uyuşmazlıklar noktasında sadece yargılama aşamasını değil infaz aşaması dahil tüm aşamaları koruma altına almaktadır⁹⁶².

Suç isnadı (criminal charge) kavramı, adil yargılanma hakkının uygulanması noktasında önem arz eden bir husus olarak belirtilmektedir⁹⁶³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarında adil yargılanma hakkı çerçevesinde suç isnadından bahsedebilmek için suçun ulusal hukuktaki düzenlemesi, suçun niteliği, yaptırımın niteliği ve ağırlığı gibi ölçütlerin varlığına değinilmiş olup bu ölçütler doğrultusunda AİHS m. 6'daki

⁹⁵⁹ Erdoğan, *İnsan Hakları*, 240.

⁹⁶⁰ İlyas Doğan ve Mustafa Balkan Demirdal, “Adil Yargılanma Hakkı”, içinde *İnsan Hakları Hukuku Ders Kitabı*, ed., İlyas Doğan, (Ankara: Astana Yayınları, 2013), 446.

⁹⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Sezin Aktepe Artık, *Medeni Usul Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014), 56-62; Cüneyd Altıparmak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 63 (2006): 246-248.

⁹⁶² Selahattin Kolcu, *Adil Yargılanma Hakkı Boyutuyla Ceza Muhakemesi Hukukunda Hakimin Davaya Bakamaması ve Reddi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 51.

⁹⁶³ İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 8.

hükümlerin uygulanması mümkün hale gelmektedir⁹⁶⁴. Deweer ve Belçika kararında da AİHM, isnat kavramının şekli değil özü itibariyle değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiş, suç isnadının yetkili makam tarafından kişiye suç işlediğine ilişkin iddianın bildirilmesi veya büyük ölçüde şüphelinin etkilendiği bir durumun var olması hali olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁹⁶⁵. Ayrıca adaletin sağlanması ve şahsi haklara hâlel gelmemesi açısından yargılamaların makul süre içerisinde tamamlanması da adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir⁹⁶⁶.

Adil yargılanma hakkı, iç hukukta daha önceki Anayasalarda unsurları itibariyle var olmakla birlikte esasen 2001 Anayasa değişikliği neticesinde Anayasa m. 36’da hak arama hürriyeti kapsamında yer verilmekle birlikte Anayasa’nın bir parçası haline gelmiştir⁹⁶⁷. Anayasa’nın çeşitli maddelerinde adil yargılanma hakkı ile ilgili bağlantı bulunmaktadır (Anayasa m. 36-40, 138-142). İç hukukta adil yargılanma hakkı uygulanmasına önem verilmekte olup, mevzuat bakımından çeşitli revizeler söz konusudur⁹⁶⁸. Bu noktada “İnsan Hakları Eylem Planı”nda adil yargılanma hakkının güçlendirilmesi hususunda çeşitli hedefler ortaya konulmuştur⁹⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi, adil yargılama hakkı bakımından AİHM’in belirlediği norm alanına göre içtihat belirlemiş olmakla birlikte Anayasa’da adil yargılanma hakkının norm alanının daraltılmadığını belirtmek gerekmektedir⁹⁷⁰. Nitekim Anayasa m. 36’da adil yargılanma hakkına ilişkin bir norm alanı sınırlaması bulunmamakla birlikte Anayasa

⁹⁶⁴ Ezgi Çırak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulanma Alanı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21/2 (2019): 1017. Söz konusu ölçütlere ilk olarak Engel ve Diğerleri kararında yer verilmiştir. ECHR, Engel and Others v. Netherlands, Appl. No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 08.06.1976, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57478>, E.T. 09.08.2023.

⁹⁶⁵ ECHR, Deweer v. Belgium, Appl. No: 6903/75, 27.02.1980, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57469>, E.T. 09.08.2023; Akdoğan, *Adil Yargılanma*, 60; Doğan ve Demirdal, “Adil Yargılanma”, 447.

⁹⁶⁶ Altıparmak, “Avrupa İnsan Hakları”, 248. Bu konu hakkında verilmiş kararlar için bkz. ECHR, Milasi v. Italy, Appl. No: 10527/83, 25.06.1987, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57539>; ECHR, B. v. Austria, Appl. No: 11968/86, 28.03.1990, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57625>; ECHR, Ringeisen v. Austria, Appl. No: 2614/65, 16.07.1971, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57565>, E.T. 09.08.2023.

⁹⁶⁷ İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 14.

⁹⁶⁸ Esra Bahar, “Türkiye Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında ‘Adil Yargılanma Hakkı’”, *Adalet Dergisi*, 68 (2022): 263.

⁹⁶⁹ “İnsan Hakları Eylem Planı”.

⁹⁷⁰ İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 16.

Mahkemesi AİHS m. 6'ya paralel bir yorumlamaya gitmektedir. Bu konuda bir bireysel başvuru kararında Anayasa Mahkemesi şu şekilde belirtmektedir:

Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenebilmesi için, kamu gücü tarafından müdahale edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Sözleşme) ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerinin kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle, Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir⁹⁷¹.

Adil yargılanma hakkının kendi içerisinde hem AİHS m.6'da yer alan hem de AİHM kararları doğrultusunda maddenin özgürlükçü ve genişletici yorumlanması kapsamında dahil edilen çeşitli unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlara örnek olarak mahkemeye erişim hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı veya aleni yargılanma hakkı verilebilir. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık noktasında dava açma şartının oluşturacağı sorunlar bakımından mahkemeye erişim şartına değinilmesi gerektiğinden bu kısımda sadece mahkemeye erişim hakkı ile ilgili açıklamalarda bulunulacaktır.

Mahkemeye erişim hakkı hem anayasal hem de evrensel bir hak niteliğine sahiptir⁹⁷². İHEB m.8 ve 10 ile BMMSHS m. 2 ve m. 14'te düzenlenmiş olan mahkemeye erişim hakkı, AİHS m. 6'da açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte AİHM, “herkes bir mahkeme tarafından davasının görülmesini isteme hakkına sahiptir” ibaresinden hareketle mahkemeye erişim hakkının adil yargılanma hakkı içerisinde zımni olarak kabul edildiğini belirtmiştir⁹⁷³. Bu husustaki ilk karar, Golder ve Birleşik Krallık davasında verilmiş olup söz konusu kararla mahkemeye başvuru hakkının adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu ve bu nedenle kişilerin mahkeme önünde hak arama hakkının güvence altına alındığı ifade edilmiştir⁹⁷⁴.

⁹⁷¹ Anayasa Mahkemesi, Onurhan Solmaz başvurusu, B. No: 2012/1049, 26.03.2013, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1049>, E.T. 09.08.2023.

⁹⁷² Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 361.

⁹⁷³ Doğan ve Demirdal, “Adil Yargılanma”, 448; Akdoğan, *Adil Yargılanma*, 69.

⁹⁷⁴ ECHR, Golder v. The United Kingdom, Appl. No: 4451/70, 21.02.1975, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57496>, E.T. 10.08.2023.

İngilizcesi “*The right of access to court*”, Fransızcası “*droit d’access a un tribunal*” olan mahkemeye erişim hakkı hem özel hukuk uyuşmazlıkları hem de idarenin işlem ve eylemleri sebebiyle meydana gelen iddialar bakımından geçerli olup, ceza davalarında da uygulama alanı bulmaktadır⁹⁷⁵. Bu bakımdan suç isnat edilen kişi, mahkemeye başvurmak suretiyle ilgili isnadın doğru olduğuna veya olmadığına ilişkin bir karar verilmesini isteme hakkına sahiptir. Kişinin mahkemeye başvurusunun engellenmesi ve/veya mahkeme kararının etkisinin bulunmaması, mahkemeye erişim hakkının ihlali anlamına gelmektedir⁹⁷⁶. Bunun yanında mahkemeler tarafından verilen bağlayıcı kararların uygulanmaması da mahkemeye erişim hakkının ihlali olmakla birlikte mahkeme kararının cebren uygulanması hukuken mümkün iken hukuki boşluklar nedeniyle fiilen uygulanamıyorsa bu halde de mahkemeye erişim hakkının ihlalinden bahsetmek gerekecektir⁹⁷⁷.

Mahkemeye erişim hakkı, mutlak bir hak konumunda olmayıp belli sınırlandırmalara tabi tutulmaktadır. Nitekim mahkemeye erişim hakkının özelliği itibarıyla devlet tarafından hakkın kullanılmasını sınırlayan bazı koşul ve sürelerle iç hukuklarında yer vermesi olağan bir durumdur⁹⁷⁸. Bu sınırlamalara ilişkin Ashingdane ve Birleşik Krallık davasında belli kriterler konulmuş olup; bu kriterler “*hakkın özüne dokunmama*”, “*hakkın kötüye kullanılmaması*”, “*ölçülülük*” ve “*meşru bir amaca hizmet olarak*” formüle edilmiştir⁹⁷⁹. Örneğin AİHM kararlarında⁹⁸⁰ küçüklere, akıl hastalığı ve zayıflığı olanlara ve hükümlülere yönelik uygulanan sınırlamalar, meşru bir amaca hizmet kapsamında verilmekte iken bir kararda ebeveynleri savaş sırasında öldürülen başvuruçuların devlete karşı açtığı tazminat davasının reddi ile karşı taraf avukatlarının

⁹⁷⁵ Aktepe Artık, *Medeni Usul Hukukunda*, 75; İncoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 24. Bu konuda örnek kararlar için bkz. ECHR, Hakansson and Stureson v. Sweden, Appl. No: 11855/85, 21.02.1990, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57638>; ECHR, Boden v. Sweden, Appl. No: 10930/84, 27.10.1987, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57441>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁷⁶ Hande Seher Demir, Semih Batur Kaya ve Ömer Keskinsoy, *Türk Anayasa Yargısında Adil Yargılanma Hakkı* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 58; Lautenbach, *The Concept of The Rule*, 155.

⁹⁷⁷ İncoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 39. Konuya ilişkin AİHM kararları için bkz. ECHR, Zdravkovic v. Serbia, Appl. No: 28181/11, 20.09.2016, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-166741>; ECHR, Pavese v. Italy, Appl. No: 32388/96, 05.04.2001, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59370>; ECHR, Tarducci v. Italy, Appl. No: 31460/96, 19.04.2001, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59415>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁷⁸ Doğan ve Demirdal, “Adil Yargılanma”, 448.

⁹⁷⁹ Akdoğan, *Adil Yargılanma*, 70. Söz konusu karar için bkz. ECHR, Ashingdane v. The United Kingdom, Appl. No: 8225/78, 28.05.1985, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57425>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁸⁰ ECHR, Golder v. The United Kingdom; ECHR, Campbell and Fell v. The United Kingdom, Appl. No: 7819/77, 7878/77, 28.06.1984, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57456>, E.T. 10.08.2023.

ücretlerinin başvuruçular tarafından ödenmesini başvuruçuların mali durumu, vekalet ücretinin yüksekliği, avukatların devlet tarafından maaşlı olarak iş yapması gibi gerekçelerle ölçülülük kriterine aykırılıktan mahkemeye erişim hakkının ihlali kararı verilmektedir⁹⁸¹.

Mahkemeye erişim hakkı, iç hukukta Anayasa m. 36'da açık bir şekilde düzenlenmektedir. Bunun yanında Anayasa Mahkemesi, mahkemeye erişim hakkının adil yargılanma hakkının bir ön koşulu olduğunu belirtmektedir⁹⁸². Kanaatimizce mahkemeye erişim hakkının adil yargılanma hakkının ön koşulu olduğu noktasındaki düşünce doğrudur. Nitekim adil yargılanma hakkının unsurları olarak kabul edilen “*aleni yargılanma hakkı*”, “*makul sürede yargılanma hakkı*” veya “*masumiyet karinesi*” gibi hak ve ilkelerin yargı makamları önünde ileri sürülebilmesi için evvela kişilerin hak ve isteklerini yargı mercilerine iletebilmesi gerekmektedir⁹⁸³. Mahkemeye erişim hakkı sadece ilk derece mahkemeleri için değil kanun yolları bakımından da geçerli olmaktadır. Nitekim bir bireysel başvuru kararında “*...Mahkemeye erişme hakkı sadece ilk derece mahkemesine dava açma hakkını değil, eğer iç hukukta itiraz, istinaf veya temyiz gibi kanun yollarına başvurma imkânı tanınmış ise üst mahkemelere başvurma hakkını da içerir...*” ifadesiyle mahkemeye erişim hakkının kapsamı belirtilmiştir⁹⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi de AİHM içtihatlarında olduğu gibi mahkemeye erişim hakkının sınırsız bir hak olmadığı noktasında kararlar vermiştir. Bu kararlar genel olarak dava açma veya kanun yollarına başvurma açısından öngörülen sürelerin şekilci ve katı bir şekilde uygulanması ile vekalet ücretleri ile para cezalarının yüksekliği ile ilgilidir⁹⁸⁵. Bu hususlardan para cezalarının yüksekliği ile vekalet ücretleri noktasında hak arama hürriyetinin ihlali olarak değerlendirilen miktarlar, mahkemeye erişim hakkının ihlali olarak kabul edilmekle birlikte mahkemelerin yoğunluğunu engelleyen ve adaletin

⁹⁸¹ İncoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 24-27. ECHR, Cindric and Beslic v. Croatia, Appl. No: 72152/13, 06.09.2016, <https://www.documentcloud.org/documents/3901737-CASE-of-CINDRIC-and-BESLIC-v-CROATIA>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁸² Anayasa Mahkemesi, 09.02.2012, E. 2010/41, K. 2012/19, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2012/19?EsasNo=2010%2F41>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁸³ Ahmet Ekinci, “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/3-4 (2014): 825.

⁹⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, Ali Atlı başvurusu, B. No: 2013/500, 20.03.2014, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/500>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁸⁵ İncoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, 45.

sağlanmasına vesile olan miktarlar mahkemeye erişim hakkına hâle getirmemektedir⁹⁸⁶. Nitekim bir bireysel başvuru kararında kişiye verilen para cezasının başvuru üzerinde bir yük olmaması ve uygulanabilir olması yönüyle mahkemeye erişim hakkını ihlal etmediğine karar verilmiştir⁹⁸⁷.

Anayasa Mahkemesi, mahkemeye başvurmayı imkânsız hale getirmeyen veya aşırı derecede zorlaştırmayan başvuru sürelerini hukuki belirlilik ilkesinin bir gereği olarak kabul etmiştir⁹⁸⁸. Ancak bu sürelerin katı bir şekilde uygulanarak kişilerin mahkemeye başvurularının engellenmesi marifetiyle yargılamanın hakkaniyetine zarar verilmesi halinde mahkemeye erişim hakkının ihlali de söz konusu olacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir bireysel başvuruya ilişkin verdiği kararda

Adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelir. Kişinin mahkemeye başvurmasını engelleyen veya mahkeme kararını anlamsız hâle getiren, bir başka ifadeyle mahkeme kararını önemli ölçüde etkisizleştiren sınırlamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Mahkemeye erişim hakkı, mahkemeye başvuru konusunda etkili bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve yeterli fırsatlara sahip olmasını gerektirir. Özellikle hukuki ya da uygulamadaki belirsizlikler kişilerin mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Bu nedenle mahkemelerin usul kurallarını uygularken yargılamanın hakkaniyetine zarar getirecek ölçüde katı şekilcilikten kaçınmaları gerektiği gibi kanunla öngörülmüş usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak ölçüde aşırı esneklikten de kaçınmaları gerekir.

ifadeleri ile sürelerin de dahil olduğu usul kurallarında katı şekilciliğin yanı sıra usul kurallarının aşırı esnek yorumlanmasından da kaçınılması gerektiği vurgulanmıştır⁹⁸⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi akabinde verginin ziyaa uğratılmasının tespitine bağlı olmak suretiyle tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı

⁹⁸⁶ Ekinci, “Anayasa Mahkemesi’nin”, 832.

⁹⁸⁷ Anayasa Mahkemesi, Tahir Gökatalay başvurusu, B. No: 2013/1780, 20.03.2014, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1780>, E.T. 10.08.2023.

⁹⁸⁸ Akdoğan, *Adil Yargılanma Hakkı*, 71.

⁹⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, Mhd Haitham Almidani başvurusu, B. No: 2018/3885, 19.10.2021, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/3885>, E.T. 10.08.2023.

ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi halinde hapis cezasında indirim öngörülmektedir. Bunun yanında tarh edilen vergi ile buna bağlı kesilecek ceza bulunmasa bile hapis cezasında indirim yapılacağı hüküm altına alınmaktadır. Ancak bu indirimin uygulanabilmesi noktasında kişinin ödemesi gereken vergi aslı, vergi ziyai cezası ile ferî borçlarına ilişkin dava yoluna gidilmemesi gerektiği VUK'ta hüküm altına alınmıştı. Aksi halde failin etkin pişmanlıktan yararlanması mümkün olmamaktaydı.

Bu durum esasen hukuk devleti ilkesi ile hak arama hürriyeti ile kuvvetli bağlantıları bulunan adil yargılanma hakkı ile bu hakkın önemli unsurlarından olan mahkemeye erişim hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Bu halde failin ceza indiriminden faydalanmak adına yargı yollarına başvurmaması halinde usule ve/veya esasa aykırı olarak yapılan vergi incelemelerinin veya hatalı tarhiyatların yargı denetimine tabi tutulmadan olduğu gibi geçmesine vesile olacaktır⁹⁹⁰. Nitekim adaletten yoksun ve hukuka aykırı sonuçların meydana gelmesi kaçınılmaz olacak ve kişilerin adil yargılanma hakkı ile mahkemeye erişim hakkı gibi temel haklarının korunamamasına neden olacaktır.

Uzlaşma başlığında değerlendirildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi uzlaşmada da uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşılan vergilere ilişkin cezalar için mükellefin dava açma yoluna gitmesi mümkün değildir. Bu halde yargı yoluna başvuru yoğunluğunun azaltılması ve hazinenin gelir elde etmesine yönelik gibi avantajlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemenin gerekçesinde de dava açma şartına dair hususun uzlaşma müessesesinde var olan duruma atıfta bulunularak açıklandığı görülmektedir. Ancak burada şu durumun belirtilmesi gerekmektedir. Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin görüşüp anlaşarak belli bir miktarın ödenmesi ile vergi uyumsuzluğunun çözümlenmesini sağlarken etkin pişmanlıkta kanunda belirtilen oranlar üzerinden yapılan ödeme ile ilgili müesseseden yararlanmak mümkün olmaktadır⁹⁹¹. Bu durumda kişinin yargı yoluna gitme hakkı konusunda bir inisiyatif

⁹⁹⁰ Ersan Şen ve Cem Serdar, “7394 Sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, (Erişim Tarihi 11.08.2023), <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

⁹⁹¹ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 365.

varmış gibi görünse de ceza alma ihtimalinin varlığı nedeniyle hakkını özgür iradesiyle kullanması da imkân dahilinde değildir. İlâveten Danıştay bir kararında;

...vergilendirilmesinin kanuna uygun olmaması ve mükellefiyette hata yapıldığının açık olması karşısında davacının, düzeltme ve şikâyet başvurusu yolunu ve İdarenin düzeltme yapmaması halinde ise dava hakkını kullanabilmesi gerekmektedir. Zira vergilendirilmeyecek bir konu hakkında hataen uzlaşmaya varılmış olması halinde dava açılmayacağına kabulü, aynı Kanunun ek 1. maddesi gereğince mükellefler için getirilmiş bulunan uzlaşma hükümlerinin mükellef olmayanlara da uygulanabilmesi ve böylece Kanunsuz vergi alınması sonucu doğurur. Bu durumda, davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken incelenmeksizin reddi yönündeki kararda isabet bulunmamaktadır.

demek suretiyle bazı hallerde uzlaşma vaki olsa bile uzlaşılan vergilere ilişkin cezalarla ilgili yargı yoluna gidilebileceğini ifade etmiştir⁹⁹².

Vergi kaçakçılığı suçunun istisnai haller dışında tehlike suçu niteliğinde olması itibarıyla netice aranmamakta, bu anlamda suçun oluşumu açısından her koşulda vergi ziyanının olması gerekmemektedir. Bu halde dava açma şartının engellenmesi halinde kişinin vergi ziyanına neden olup olmadığı ile ilgili yargı denetiminden geçmesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunu işleyen fail, işlediği fiille vergi ziyanına neden olduğunu düşünmekle birlikte etkin pişmanlıktan faydalanmak için ödemek zorunda olduğu vergi aslı, vergi cezaları ile feri ödemelerin daha az olacağı düşüncesinde olması da mümkündür. Nitekim bu hususlara ilişkin vergi mahkemesinde dava açma yolunun engellenmesi, mahkemeye erişim hakkına yönelik bir nevi müdahale riski taşımak anlamına gelmektedir⁹⁹³. Aynı zamanda bu durumun tersi düşünüldüğünde vergi yargılaması neticesinde ödenecek vergi ve cezanın bulunmaması veya az olması halinde failin ceza yargılamasından olumlu sonuç çıkma ihtimaline karşılık etkin pişmanlık müessesesine başvurmasında da isteksizlik olacaktır⁹⁹⁴. Bu hallerde de yine adil

⁹⁹² Danıştay 4. Dairesi, 24.09.2002, E. 2002/795, K. 2002/2975, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2002-795.htm&kw='2002/795'&cr=danistay#fm>, E.T. 11.08.2023.

⁹⁹³ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 366.

⁹⁹⁴ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 187.

yargılanma hakkı ve onun unsuru olan mahkemeye erişim hakkına aykırılık teşkil eden durumlar oluşmaktadır.

Failin vergi kaçakçılığı suçunu işlemediğini düşündüğü hallerde kişinin etkin pişmanlık hakkını güvence altına alma motivasyonu vergi mahkemesinde dava yoluna gitmemesi durumu da yine adil yargılanma hakkı ve bilhassa mahkemeye erişim hakkının ihlali neticesine neden olacaktır. Nitekim failin etkin pişmanlığa ilişkin koşulları gerçekleştirdiği durumda yargılama halen devam etmektedir ve mahkumiyeti söz konusu değildir⁹⁹⁵. Bu halde adil yargılanma hakkının unsurlarından masumiyet karinesinin varlığı söz konusu olup kişinin kabul etmediği vergi aslı, vergi cezası ve ferî borçları ödemesi halinde masumiyet karinesinin ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının zedelenmesine de neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun failinin gerçek kişi olması ancak vergi ziyayı ve cezaları bakımından tüzel kişiliğin dahil olduğu durumda etkin pişmanlığın uygulanması da üzerinde durulması gereken bir meseledir. Buna örnek olarak tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri dışında bir personelin suçu işlemiş olduğu ve bu nedenle suçun faili olduğu durumda failin vergi ziyayı ve cezaları ödemesi halinde tüzel kişiliğe rücu edip edemeyeceği veya tüzel kişiliğin dava yoluna gitmesi veya hakkından feragat etmesi halinde fail olan personelin söz hakkı olup olmayacağı konusu belirsizdir⁹⁹⁶. Bu durum aynı zamanda tek bir tüzel kişiliğin farklı zamanlarda farklı kanuni temsilcilerinin olması bakımından da söz konusu olup ceza indiriminden yararlanmayı düşünen kanuni temsilcinin tüzel kişiliğin tüm borçlarını ödemek zorunda bırakılıp bırakılmaması bakımından da geçerli olmaktadır⁹⁹⁷. Kanaatimizce VUK m.333/3'te⁹⁹⁸ belirtilen hususlar, suçun şahsiliği ilkesi ve ilgili personelin suç teşkil eden fiili bilerek ve isteyerek yapması hallerinin varlığı göz önünde bulundurularak ödenen vergi ziyayı ve cezaların tüzel kişiye rücu ettirilmemesi gerekmektedir. Suçun farklı kanuni temsilciler bakımından işlenmesi durumunda ise daha önce belirtildiği üzere suçu ayrıntılarıyla bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciler yönünden değerlendirme yapılmalıdır⁹⁹⁹. Nitekim bütün

⁹⁹⁵ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 366.

⁹⁹⁶ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1474.

⁹⁹⁷ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1475.

⁹⁹⁸ **VUK m. 333/3**: Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

⁹⁹⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 127-128.

kanuni temsilcilerle ilgili ayrıntılı inceleme yapılmadan değerlendirmede bulunmak ve ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişiye tüzel kişiliğin tüm borçlarını ödetmek, hukuka uygun bir durum oluşturmayacaktır.

3.5.3.4. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet kavramı, esas itibariyle iktisadi bir kavram olup Arapça “m-l-k” kökünden gelmektedir¹⁰⁰⁰. TDK Sözlüğü’nde “sahiplik” olarak tanımlanmış olan mülkiyet, malik ile nesne veya mal arasındaki ilişki olarak nitelendirilmektedir¹⁰⁰¹.

Mülkiyet hakkının uluslararası alanda korunması noktasında çeşitli metinlerde düzenlemeler olmakla birlikte İHEB ile 20 Mart 1952 tarihinde Paris’te imzalanan “İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol” önem arz etmektedir¹⁰⁰². İHEB m. 17’ye göre “*Her şahıs tek başına veya başkalarıyla birlikte mal ve mülk sahibi olmak hakkını haizdir. Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez*”. 1 Numaralı Ek Protokol olarak da adlandırılan ilgili protokolün “Mülkiyetin korunması” başlıklı 1. maddesinde ise mülkiyet hakkı ile ilgili daha ayrıntılı bir düzenleme mevcuttur. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.

¹⁰⁰⁰ Altan Fahri Gülerci, “Anayasa ve Özel Hukuk İlişkileri Bağlamında Ticari Nitelikli Mülkiyet Hakkının Korunması”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12/1 (2022): 241.

¹⁰⁰¹ Kürşat Akça, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6/3 (2015): 551.

¹⁰⁰² “İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol”, (Erişim Tarihi 14.08.2023), <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104649ek1.pdf>. 1965 tarihli Her Türlü Irk Ayrımcılığının Kaldırılması Uluslararası Sözleşmesi m. 5 ile 1979 tarihli Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Kaldırılması Sözleşmesi m. 15-16’da da mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kalabalık, *İnsan Hakları*, 575.

Mülkiyet hakkı, AİHM tarafından verilen kararlarda kapsamı itibariyle geniş yorumlanmakta olup, mülkiyete ilişkin hakkın kullanım alanını arttırmaktadır¹⁰⁰³. AİHM, vermiş olduğu bu kararlarla yerel mahkemelere mülkiyet hakkı konusunda yön gösterici olarak Avrupa Konseyine üye devletler arasında ortak bir mülkiyet anlayışının oluşmasına katkıda bulunmakta ve AİHS’de ekonomik hakkı koruyan tek maddenin mülkiyet hakkı olması nedeniyle belli bir sınır belirlenmek suretiyle hakkın dar çerçevede değerlendirilmesini önlemek amacını taşımaktadır¹⁰⁰⁴.

Örneğin AİHM kararlarında mülkiyet hakkının kapsamı içinde taşınır ve taşınmaz malların yanında mülke dâhil her türlü hak ve menfaatleri içerir ekonomik değerler de bulunmaktadır¹⁰⁰⁵. Bunun yanı sıra fikri mülkiyet hakları ile tahkim kararı ile hükmedilecek olan alacak ve hisse senedi gibi haklar da mülkiyet hakkı çerçevesinde ele alınmaktadır¹⁰⁰⁶. AİHM, mülkiyet hakkına yapılan müdahaleleri “Üç Kural Analizi” adlı bir yöntem ile tespit etmektedir: Yapılan müdahale malikin mülkünden yoksun kalmasına neden oluyorsa ikinci kural uygulanmakta, müdahale mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü veya vergilerin ya da para cezalarının tahsilini sağlıyorsa üçüncü kural uygulanmaktadır. Her iki kuralın uygulanması söz konusu değilse Ek protokol m. 1’de yer alan “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır.*” hükmünü içeren birinci kural uygulanmaktadır¹⁰⁰⁷.

İç hukukta mülkiyet hakkının içeriği Türk Medeni Kanunu (TMK) ile Anayasa tarafından belirlenmektedir. TMK m. 683’e göre

Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız

¹⁰⁰³ Volkan Müftüoğlu, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Araştırma Raporu”, (Erişim Tarihi 14.08.2023), https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Ftaa.gov.tr%2FYuklenenler%2Fdosyalar%2Fdosya_23_10_2019_avrupa-insan-haklari-mahkemesi-arastirma-raporu.docx&wdOrigin=BROWSELINK.

¹⁰⁰⁴ Furkan Buyan, “AİHM ve AYM Kararları Çerçevesinde Mülkiyet Hakkı ile Vergilendirme İlişkisinin Değerlendirilmesi” (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2022), 15-16.

¹⁰⁰⁵ ECHR, The Traktörer Aktiebolag v. Sweden, Appl. No: 10873/84, 07.07.1989, <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-57586>, E.T. 14.08.2023.

¹⁰⁰⁶ İlgili kararlar için bkz. ECHR, Anheuser- Busch v. Portugal, Appl. No: 73049/01, 11.01.2007, <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-78981>; ECHR, Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Greece, Appl. No: 13427/87, 09.12.1994, <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-57913>; ECHR, Sovtransavto Holding v. Ukraine, Appl. No: 48553/99, 25.07.2002, <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-60634>, 14.08.2023.

¹⁰⁰⁷ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Suat Şimşek, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, 88 (2013): 30-41.

olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız elatmanın önlenmesini de dava edebilir.

TMK, mülkiyeti hukuk düzeni esas olmak üzere mülk olarak değerlendirilen “şey”in kullanılması, yararlanılması ile tasarrufta bulunulması olarak ele almaktadır. Ayrıca mülkiyet hakkına sahip olan kişinin malına yönelik fiillere karşı dava yolunun açık olduğu da madde hükmünde belirtilmiştir.

Mülkiyet hakkı, Anayasa’da ise m. 35’te aynı başlık altında yer almış, söz konusu maddeye göre, *“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”*. Madde hükmünden anlaşıldığı üzere mülkiyet hakkı, herkes için hak olarak belirtilmiş, hakkın kullanılması ve sınırlanması belli hususlar dâhilinde ele alınmıştır. Mülkiyet hakkının Anayasa’daki ilgili madde gerekçesi ve elastiki yapısı itibarıyla sadece TMK’da belirtilen hak ve yetkilerden oluşmaması, bunun yanında hukuk düzeninin öngördüğü ödevleri de içine alan bir hakimiyet yetkisi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁰⁰⁸. Aksi takdirde mülkiyet hakkının dar yorumlanmasıyla hakkın olası gelişimine de ket vurulacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararında *“Mülkiyet hakkı, özel hukukta veya idari yargıda kabul edilen mülkiyet hakkı kavramlarından farklı bir anlam ve kapsama sahip olup bu alanlarda kabul edilen mülkiyet hakkı, yasal düzenlemeler ile yargı içtihatlarından bağımsız olarak özerk bir yorum ile ele alınmalıdır”* şeklinde ifade edilmiştir¹⁰⁰⁹.

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkını AİHM kararları doğrultusunda geniş kapsamda değerlendirmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu bir kararda *“Mülkiyet hakkının konusunu, maddi ve gayrîmaddi mallar oluşturmaktadır. Taşınır ve taşınmaz mallar, maddi mallar kapsamında iken, fikri ve sınai mülkiyet hakları gayrîmaddi mallar kapsamında yer almaktadır.”* demek suretiyle fikri ve sınai mülkiyet haklarını da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmiştir¹⁰¹⁰.

¹⁰⁰⁸ Akça, “Anayasa Mahkemesi”, 556.

¹⁰⁰⁹ Anayasa Mahkemesi, İsmail Akçayoğlu başvurusu, B. No: 2014/1950, 13.09.2017, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/1950>, E.T. 14.08.2023.

¹⁰¹⁰ Anayasa Mahkemesi, 31.01.2008, E. 2004/81, K. 2008/48, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2008/48?EsasNo=2004%2F81>, E.T. 14.08.2023.

Anayasa’da mülkiyet hakkının sınırlanmasının kamu yararının varlığı halinde mümkün olabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı da belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi, kamu yararını “...kamu yararı, toplum yararı, ortak çıkar, genel yarar gibi birbirinin yerine kullanılan kavramlarla anlatılmak istenen, bireysel çıkardan farklı ve onun üstünde ortak bir yarar...” olarak nitelendirmektedir¹⁰¹¹. Kamu yararı noktasında mülkiyet hakkının sınırlanmasında temel olarak bireysel yarar ile toplumun çıkarları esas alınmakla birlikte AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarında oldukça geniş çerçevedeki koşullar bakımından mülkiyet hakkının sınırlanabileceği kabul edilmiştir¹⁰¹².

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak için konulan vergi mahkemesinde dava açmama, açılmışsa feragat etme, kanun yollarına başvurmama veya başvurulmuşsa vazgeçme eylemleri, ayrıca vergi aslı, vergi cezaları ile ferî ödemelerin kanunda belirtilen aşamalar ve ölçülerde ödenmesi halinde uygulanabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak adına ilgili koşulları yerine getirmesine rağmen yapılan soruşturma neticesinde kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmesi veya kovuşturma neticesinde beraat etmesi halinde kişinin yaptığı ödemelerin akıbeti bakımından belirsizdir.

Bu belirsizlik esasen mülkiyet hakkına yönelik ihlali doğurmaktadır. Nitekim daha önce belirtildiği üzere mülkiyet hakkı kamu yararı çerçevesinde sınırlandırılabilen haktır. Failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına ödeme yapmasına rağmen kişi hakkında kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmesi veya ilgili suçtan beraat etmesi durumunda kişiye maddi anlamda önemli yük yükleyen ve kamu yararını aşan bir sonuç ortaya çıkmakta olup bu halde mülkiyet hakkına yönelik aykırı bir durum meydana gelmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlık müessesesinin öngördüğü ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin yaptığı ödemelerden sonra kovuşturmayaya gerek görülmemesi

¹⁰¹¹Anayasa Mahkemesi, 20.09.2000, E. 1999/46, K. 2000/25, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2000/25?EsasNo=1999%2F46>, E.T. 14.08.2023.

¹⁰¹² Örnek olarak sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği, çevrenin ve hayvanların korunması, vergisel müdahaleler veya kültür varlıklarının korunması verilebilir. Haydar Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6* (Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2018), 135.

veya ceza davasından beraat etmesi hallerinde tahsil edilen tutarların iade edilmesi bizce de hakkaniyete uygun olacaktır¹⁰¹³.

Nitekim kişilerin mülkiyet hakkının korunması bağlamında devletin de birtakım yükümlülükleri mevcut olup, mülkiyet hakkının ihlalinin varlığı halinde hakkın ihlalinin oluşturduğu olumsuz neticelerin giderilmesi veya kişilerin zararının tazmin edilmesi gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararında devletin pozitif yükümlülüklerine değinilmiştir:

Anayasa'nın 5. maddesi insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamayı devletin temel amaç ve görevleri arasında saymıştır. Anayasa'nın 17. maddesinde temel haklar olarak güvence altına alınmış olan yaşam hakkı ile maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkının yanında Anayasa'nın 35. maddesinde yine bir temel hak olarak ifadesini bulan mülkiyet hakkının etkili bir şekilde korunabilmesi yalnızca devletin bu haklara müdahaleden kaçınmasına bağlı değildir. Anayasa'nın 5., 17. ve 35. maddeleri uyarınca devletin pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu pozitif yükümlülükler kimi durumlarda özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklar da dâhil olmak üzere söz konusu temel hakların korunması için belirli tedbirlerin alınmasını gerektirmektedir¹⁰¹⁴.

3.5.3.5. İdarenin Her Türü Eylem ve İşlemine Karşı Yargı Yolunun Açık Olması Kuralı

İdare, toplumu oluşturan bireylerin ihtiyaçlarını gidermek üzere kamu gücü vasıtasıyla çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetler genel olarak idari eylem ve idari işlem kavramları altında ayrılmış olup idarenin fonksiyonel anlamdaki halinin yansımasıdır. Bu kavramların genel tanımını verecek olursak; idari eylem, idarenin dış dünyada değişiklikler meydana getiren ve yenilik doğurucu hukuki sonuçlara neden olan etkinliklerdir¹⁰¹⁵. Örneğin bir binanın yıkılması veya yola çukur açılması gibi dış dünyada etki doğuran fiiller idari eylem olarak nitelendirilmekle birlikte idarenin hareketsiz

¹⁰¹³ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1475.

¹⁰¹⁴ Anayasa Mahkemesi, 17.07.2020, E. 2019/40, K. 2020/40, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2020/40?EsasNo=2019%2F40>, E.T. 15.08.2023.

¹⁰¹⁵ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 357; Selami Demirkol, “İdare Hukukunda İdari Eylemler Olgusu”, *Sayıştay Dergisi*, 40 (2001): 2.

kalması yoluyla meydana gelen fiiller de idari eylem olarak kabul edilmektedir¹⁰¹⁶. Nitekim Danıştay'ın vermiş olduğu kararda idari eylem “...Temelinde bir idari karar veya işlem olmayan, fizik alanında görülen iş, hareket, ameliye ve çalışmalar ile idarenin hareketsiz kalması ise, idari eylem olarak adlandırılmaktadır” şeklinde tanımlanarak idari eylemi, idari işlemden ayrı ve bağımsız şekilde değerlendirmektedir¹⁰¹⁷.

İdari işlem ise;

*idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince ya da yasama veya yargı organınca yasama ve yargı fonksiyonu dışında, idare fonksiyonuna ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır*¹⁰¹⁸.

Danıştay da idari işlemi

İdari makam veya mercilerin, idare hukukuna özgü usul ve kurallar çerçevesinde tek yanlı olarak tesis ettiği, kesin ve yürütülmesi zorunlu, ilgililerin hukuki durumlarında değişiklikler meydana getiren ya da var olan bir hukuki durumu değiştiren, kaldıran veya yeni bir hukuki durum ortaya koyan idare işlevine ilişkin tasarruflar

olarak tanımlamaktadır¹⁰¹⁹. Her idari işlem hukuki işlem olmakla birlikte her hukuki işlem idari işlem değildir. Nitekim ehliyetli hak sahibi tarafından hukuki durumun doğmasına, değiştirilmesine veya kaldırılmasına olanak sağlayan hukuki işlem, idarenin bazı işlemlerine karşılık gelmemektedir¹⁰²⁰. Öğretide idari işlemlerin belli başlı özelliklerine yer verilmiş olup bu özellikler; idari makamlarca yapılma, kamu gücü, icrailik, tek yanlılık ve yargı denetimine tabi olması olarak ifade edilmekte iken yetki,

¹⁰¹⁶ Ramazan Çağlayan, “İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/3-4 (2005): 19.

¹⁰¹⁷ Danıştay 10. Dairesi, 25.01.2008, E. 2006/237, K. 2008/172, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18359200&arananKelime=10.%20Daire,2006/237>, E.T. 16.08.2023.

¹⁰¹⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 366.

¹⁰¹⁹ Danıştay 9. Dairesi, 14.03.2019, E. 2019/1142, K. 2019/899, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2019-1142.htm&kw='2019/1142'&cr=danistay#fm>, E.T. 16.08.2023.

¹⁰²⁰ Örneğin idarenin akdettiği özel hukuk sözleşmeleri, idare hukuku yerine özel hukuka ilişkin olduğu için ilgili işlem, idari işlem kapsamında değerlendirilmemektedir. Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku Temel Hukuk Dizisi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 235.

şekil, sebep, konu ve amaç kavramları çerçevesinde idari işlemin unsurları ele alınmaktadır¹⁰²¹.

İdari işlemlerin özelliklerinde de yer alan, aynı zamanda idari eylemler bakımından da geçerli olan yargı denetiminin varlığı, esasen hukuk devleti ilkesinin işleyişi ve vatandaşların hak ve özgürlüklerinin korunması noktasında önemli bir yer arz etmektedir. İdarenin kamu gücünü elinde bulundurmak suretiyle gerçekleştirdiği idari eylem ve işlemler neticesinde vatandaşların daha büyük zarar görme ihtimali, özel hukuk kişinin yapacağı işlemler bakımından çok daha fazla olabilmektedir¹⁰²². Bu anlamda idari eylem ve işlemlerin yargı organlarınca denetim altında tutulması, yargı denetimi neticesinde hukuka uygunluğunun belirlenmesi icap etmektedir.

Bu noktada Anayasa m. 125'te düzenlenen “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmüyle idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimine anayasal düzlemde yer verilmiş bulunmaktadır. İlgili maddenin son hükmüyle ayrıca idarenin eylem ve işlemlerinden oluşan zararları ödeme yükümlülüğüne değinilmiştir. Nitekim ilgili hüküm uyarınca yargısal denetimin varlığındaki amaç, kişilerin zararlarının da giderilmesidir¹⁰²³. Bunun dışında ayrıca Anayasa ve diğer kanunlarda idarenin belli başlı eylemleri, yargı denetimi dışında bırakılmıştır. “Yasama kısıntısı” adı da verilen bu kısıtlamalar şu şekilde maddeler halinde sıralanmaktadır¹⁰²⁴:

- Anayasa m. 125/2 hükmünce Yüksek Askeri Şura'nın kadrosuzluk ve terfi işlemleri nedeniyle emekliye ayırma işlemleri
- Anayasa m. 159/10, m. 129/3-4 ve 6087 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu m. 33/5 uyarınca Hakimler ve Savcılar Kurulu'nun meslekten çıkarma cezası hariç diğer kararları

¹⁰²¹ Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 366-375, 403-476; Atay, *İdare Hukuku*, 238-276; Güher Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 38 (2020): 83-97; Şulenur Göztepe, *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 21-27.

¹⁰²² Cem Ayaydın, “İdari Yargı'nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69/1-2 (2011): 511.

¹⁰²³ Aysema Pelin Şaşmaz, “İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”, *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2/2 (2016): 213.

¹⁰²⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 147-148.

- Anayasa m. 129/3-4 ve 6413 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Disiplin Kanunu m. 43/1 uyarınca seferberlik ve savaş zamanında yüksek disiplin kurulları tarafından subay, astsubay, uzman erbaş ile sözleşmeli erbaş ve erler hakkında verilen Silahlı Kuvvetlerden ayırma cezası hariç 6413 sayılı kanunda yer alan diğer bütün disiplin cezaları
- Anayasa m. 59/3 uyarınca spor federasyonlarının spor faaliyetlerinin yönetimi ve disiplinine dair kararları ile bu kararlara ilişkin yapılan başvuru üzerine Tahkim Kurulu tarafından verilmiş olan kararlar.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde dava açmama, davadan feragat etme, kanun yollarına başvurmama veya kanun yollarından feragat etme şartının belli istisnalar haricinde idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine açık olduğunu belirten Anayasa m. 125'e aykırı olduğuna ilişkin görüşler bulunmaktadır¹⁰²⁵. Bu görüşlere göre dava açma şartına engel getirilmesi, vergi idaresinin tarh ve ceza kesme işlemlerinin denetlenmesine mâni olacak, idari işlemin denetiminin engellenmesi ile birlikte idarenin keyfi hareket etme tehlikesinin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Kanaatimizce öğretide vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık müessesesine yönelik getirilen bu şarta dair yapılan eleştirilerin haklılık payı bulunmaktadır. Nitekim failin etkin pişmanlıktan faydalanmak adına vergi mahkemelerinde veya kanun yolu aşamasında bulunan davasından vazgeçmesi veya yargı yollarına başvurmaması halinde elindeki hakkının elinden alınması, başka bir deyişle hakkını kullanamaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu şartın varlığıyla failin hukuka aykırı bir işlemin varlığını bilmesine rağmen hürriyeti bağlayıcı ceza ile korkutularak ilgili ödemeleri yapmak zorunda bırakılması hali söz konusudur¹⁰²⁶. Bu anlamda vergi idaresinin vergi ve cezalara uyguladığı idari işlemlere yönelik yargı aşamasına gidilememekte, Anayasa m. 125'te yer alan hükme aykırılık meydana gelmektedir.

Esasında failin işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı fiilinden pişmanlık duyması ve bu pişmanlık karşısında ilgili müesseseden faydalanmak adına dava açmaktan vazgeçmesi, normal karşılanabilir. Ancak o halde bile vergi kaçakçılığı fiilinden kaynaklı eylemler

¹⁰²⁵ Doğrusöz, "Etkin Pişmanlık ve Hukuk"; Şen ve Serdar, "7394 Sayılı Kanunla"; Buluttekın ve İçten, "Evaluation Of Effective Repentance", 738; Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında", 367; Şişman ve Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 1610.

¹⁰²⁶ Şişman ve Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 1611.

nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezaların denetimi noktasında sadece işlemin sebep unsuru olan fiilin gerçekliği ve hukuka uygunluğu değil işlemin tüm unsurları bakımından denetim gerçekleşmektedir¹⁰²⁷. Bu anlamda yapılan denetim neticesinde tarh edilen vergi ile kesilen cezaların hukuka uygun olduğunun tespiti yapılabileceği gibi bu işlemlerin hukuka aykırı olduğu ve bu işlemlerin iptal edilmesi de gayet muhtemeldir. İşte bu şartın varlığı ile söz konusu işlemler için denetim imkânı ortadan kalkmakta, “idari işlemin hukuka uygunluk karinesi”ne¹⁰²⁸ aykırılık teşkil ederek idarenin keyfi hareket etmesine imkân tanınmaktadır¹⁰²⁹.

Dava açma şartına ilişkin temel haklar çerçevesinde yaptığımız değerlendirmeler bu şekilde olup Anayasa Mahkemesi, ilgili hükmü Anayasa m. 13, m. 35 ve m. 40 hükümleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Bu kapsamda mahkeme, söz konusu hükmü mülkiyet hakkı temelinde bu hakkın sınırlandırılması ve korunması çerçevesinde ele almış, ödenen vergi, ceza ve ferî ödemeler ile dava açmama şartının yerine getirilmesine rağmen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olmasından bahisle beraat etmesi halinde kişiye kamu yararını aşan aşırı bir külfetin meydana geleceği itibarıyla hükmün Anayasa’ya aykırılığına hükmetmiştir. Bu hususta mahkemenin değerlendirmesine katıldığımızı ifade etmek gerekmektedir. Nitekim dava açma şartı ile ilgili hususta mülkiyet hakkı başlığında değinildiği üzere mevcut düzenleme hem VUK m. 359 hem de VUK geçici m. 34’te yer almakta olup failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına ödeme yapmasına karşın kişi hakkında kovuşturmayla yer olmadığına dair karar verilmesi veya ilgili suçtan beraat etmesi halinde kişiye maddi anlamda önemli bir yük yükleyen ve kamu yararını aşan bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu durumda mülkiyet hakkının temel anlayışına yönelik aykırı bir durumun oluşması kaçınılmaz olmaktadır. Bu anlamda dava açma şartına yönelik mahkemenin mülkiyet hakkına ilişkin değerlendirmesinde isabet bulunmaktadır.

Ancak söz konusu kararda ilgili kuralın Anayasa m. 10 ve m. 36 ile ilgisinin görülmemesi bakımından dava açmama şartına ilişkin bilhassa hak arama özgürlüğünün düzenlendiği Anayasa m. 36 ile bağlantısının kurulmaması, kanaatimizce isabetli görünmemektedir.

¹⁰²⁷ Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi”.

¹⁰²⁸ İdari işlemin hukuka uygunluk karinesi, idari işlem hakkında açılan iptal davası sonucunda iptal edilmesine veya yapılan başvuru üzerine ya da idare tarafından işlemin kendiliğinden kaldırılncaya kadar hukuka uygun kabul edilmesi durumudur. Aysun Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14/1 (2019): 148.

¹⁰²⁹ Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında”, 367.

Daha önce belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesine ilişkin getirilen dava açmama ile ilgili koşulun Anayasa'nın başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere bazı temel hak ve hürriyetler yönünden aykırılık teşkil ettiği ifade edilmişti. Bu bağlamda etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyen kişilerin vergi mahkemelerinde dava açmaması veya var olan davalarından feragat etmesi ile kanun yollarına başvurmaması veya bu yollara başvurmuşsa feragat etmesi hallerinin kişilerin yargı yollarına ulaşarak hak aramaları noktasında engel oluşturacağı muhakkaktır. Bu anlamda Anayasa m. 36'da yer alan hak arama hürriyetinin ihlaline neden olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu noktada söz konusu kuralın hak arama hürriyeti bağlamında değerlendirilmemesi eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Aynı zamanda hak arama hürriyetinin çatı unsuru olduğu adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkının söz konusu kuralla ihlal edildiği de düşünüldüğünde etkin pişmanlık için öne sürülen şartın bu haklar kapsamında da değerlendirilmesi hukuka ve hakkaniyete uygun olacaktır.

Söz konusu eksiklik sadece hak arama hürriyeti ile bu hak çerçevesinde ele alınan adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı özelinde olmayıp Anayasa m. 125 çerçevesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı yoluna tabi olmasına dair kural bakımından da geçerliliğini korumaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığı fiilinden kaynaklı fiiller yönünden tarh edilen vergi ve kesilen cezaların denetimi noktasında işlemin tüm unsurları bakımından denetim gerçekleşmektedir. Bu bakımdan yapılan denetim sonucunda tarh edilen vergi ile kesilen cezaların hukuka uygun olduğunun tespiti yapılabileceği gibi bu işlemlerin hukuka aykırı olduğu ve bu işlemlerin iptal edilmesi ihtimal dahilindedir. Bu çerçevede kanaatimizce iptal edilen hükmün Anayasa m. 125 çerçevesinde de değerlendirilmesi elzemdir.

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği kararın değerlendirilmesi noktasında karşı oyların ele alınması da önemli olmaktadır. Nitekim verilen karara yönelik karşı oy gerekçelerinin varlığı, hukuki değerlendirmelerin çeşitliliğine ve zenginleşmesine katkı sağlamaktadır. Bu kapsamda karara ilişkin verilen karşı oylardan birinde etkin pişmanlık müessesesinden yararlanacak olan kişinin işlediği fiilin farkında olup suçu işlediğini bildiği, bu anlamda menfaatine olan ceza indiriminden yararlanmasının kendi tercihinin bağlı olduğu, şayet kişi vergi suçu işlemeyip vergi kaybına neden olmamışsa etkin pişmanlıktan yararlanmayı tercih etmeyip vergi mahkemesinde dava açabileceği, etkin pişmanlıktan yararlanma

yolunu seçmesi halinde ceza indiriminden yararlanacağı, yargılama sonunda aksi neticenin varlığı halinde makul seviyede bir riski kabul etmek durumunda kalacağı, bu nedenlerle hükmün hak arama hürriyeti ve mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

Söz konusu karşı oyda yer alan değerlendirmelere katılmadığımızı belirtmek gerekmektedir. Hak arama özgürlüğü ve mülkiyet hakkı bağlamında söz konusu şartın oluşturduğu hukuka aykırı durumu tekrara düşmemek adına bir daha belirtmeyeceğiz. Ancak şunu belirtmek gerekir ki bahsedilen haklar; ulusal ve uluslararası çerçevede güvence altına alınmış, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez bir niteliğe haiz olan, sınırlandırılması sadece savaş, sıkıyönetim veya bulaşıcı hastalıklar gibi istisnai hallerde sınırlandırılan haklardır. Bu noktada söz konusu haklara hanel getirecek her türlü hükmün varlığı hukuki düzlemde aykırılık meydana getirmektedir. Dava açmama şartına ilişkin her ne kadar tercih hakkının varlığı ileri sürülerek söz konusu kuralın haklara aykırılık teşkil etmediği ileri sürülse de esas alınacak durum her halükârda kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması olmalıdır. Bu bağlamda ilgili kuralın kişilere tercih hakkı oluşturmasının temel hak ve hürriyetlere aykırılığa engel olacağına ilişkin görüş kanaatimizce isabetli görünmemektedir.

Diğer bir karşı oy gerekçesinde ise etkin pişmanlığın kişinin işlediği suç nedeniyle pişmanlık göstermesi ve suçun neticelerini ortadan kaldırmak adına olumlu davranışlarda bulunması halinde cezadan indirim uygulanmasını sağlayan ceza hukuku kurumu olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede iptali talep edilen kuralın olağan veya olağanüstü kanun yollarından geçerek ya da geçmeyerek kesinleşen ceza kararlarına yönelik olduğuna vurgu yapılmıştır. Kesinleşen ve infaz aşamasına geçen hükümler hakkında ödenen vergilere dair dava açılmaması veya davadan vazgeçilmesi şartının hükümlü hakkındaki yargılamanın tamamlanarak suçun sabit görülmesi ve hükmün infaz aşamasına geçilmesi bağlamında ölçüsüz olmadığından bahisle kuralın “infaz” ibaresi yönünden aykırılık teşkil etmediği ifade edilmiştir. Söz konusu gerekçenin içerik itibarıyla tutarlı olduğunu belirtmekle birlikte ilgili kuralın temel hak ve hürriyetler noktasında oluşturduğu hukuka aykırılık itibarıyla değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmek gerekmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki VUK geçici m. 34’te yer alan hükmün iptalinde söz konusu iptal kararı, özelliği yönünden öğretide “... yönüyle Anayasa’ya aykırılık” veya

“konuyla sınırlı iptal kararı” olarak nitelendirilmiş olup eleştirilere tabi tutulmaktadır. Kanaatimizce de mahkemenin bu tür bir karar verme yetkisi olmayıp söz konusu hükmün iptali talebi hakkında ya ret ya da iptal kararı vermesi gerekmektedir¹⁰³⁰.

3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Hükümlerinin Oluşturacağı Muhtemel Sorunlar

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi esas itibariyle işlediği fiilden pişmanlık duyan kişilere bir imkân tanımak suretiyle daha az ceza ile cezalandırılmalarını sağlamakla birlikte uygulanması noktasında birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Nitekim bu sorunların uygulama aşamasında yargı kararlarına yansımaları kaçınılmaz görülmektedir¹⁰³¹. Bu bakımdan bu başlıkta vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin oluşturacağı muhtemel sorunlar ele alınacak olup konuya ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

3.6.1. Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlığın Uygulanması İçin Yapılan Ödemelerle İlgili Sorunlar

Daha önce bahsedildiği üzere VUK m. 359’da vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile ilgili unsurlarda yer verilmiş olan vergi aslı, vergi ziyayı ve bunlara bağlı gecikme zammı ile gecikme faizinin ödenmesi şartı yer almaktadır¹⁰³². Ayrıca VUK geçici m. 34’te de söz konusu müesseseden önce var olan dosyalar bakımından ilgili ödeme şartının 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra bir yıl içinde

¹⁰³⁰ Söz konusu görüş ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Bir Yüksek Mahkeme Kararı”, (Erişim Tarihi 31.08.2023), <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-ceza-hukukuna-iliskin-bir-yuksek-mahkeme-karari/690214>; Kemal Gözler, “Anayasa Mahkemesinin ‘... Yönünden İptal Kararları’ Hakkında Bir Eleştiri- Anayasa Mahkemesinin 24 Şubat 2022 Tarih ve E. 2021/34, K. 2022/21 Sayılı Kamulaştırma Bedelinin Tespiti Davalarında İstinaf Sınırı Kararı Üzerine”, (Erişim Tarihi 31.08.2023), <https://www.anayasa.gen.tr/yonunden-iptal.htm>; Tolga Şirin, “Anayasa Mahkemesinin ‘Bağlamsal İptal Kararları’ (Sınırlandırma Sorunu veya Kısmi Hükümsüzlük Meselesi)”, (Erişim Tarihi 31.08.2023), <https://blog.lexpera.com.tr/anayasa-mahkemesinin-baglamsal-iptal-kararlari/#fn4>.

¹⁰³¹ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1606.

¹⁰³² 21.07.2022 tarih ve 31899 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5801 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile gecikme zammı oranı, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2,5 olarak belirlenmiştir. İlgili düzenleme neticesinde gecikme zammı oranının değişmesiyle birlikte gecikme faizi oranı ve pişmanlık zammı oranı da % 2,5 olarak belirlenmiştir. “Yeni Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Pişmanlık Zammı ve Tecil Faizi Oranı”, (Erişim Tarihi 18.08.2023), <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2022/yeni-gecikme-zammi-faizi-pismanlik-zammi-ve-tecil-faiz-orani.html#:~:text=%C3%96zet,da%20%252%2C5%20olmu%C5%9Ftur>.

(15.04.2023) yerine getirilmesi de hüküm altına alınmıştır. Şenyüz, ilgili ödeme şartını şu şekilde formüle etmiştir¹⁰³³:

$$\text{Ödenecek Tutar} = [(VZ+GF+GZ) + (VZC/2+GZ)] = \{[VZ+ (VZ \times GFO) + (VZ \times GZO)] + [VZC/2+ (VZC/2 \times GZO)]\}$$

Etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak için ödeme şartının sunulması, bazı yönlerden faydalı bulunsa bile esasen bazı sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunların başında ödeme kavramının kapsamı ve içeriği noktasındaki belirsizlik göze çarpmaktadır. Nitekim vergi borcu ve cezalarını sonlandıran sebeplerden biri nakden ödeme olmakla birlikte bu sebepten başka çeşitli sebeplerin de varlığı söz konusudur. Bu anlamda nakden ödemenin yanında diğer sebeplerin varlığı halinde de vergi borcu ve cezaları sona ereceğinden bu sebeplere yer verilmemesi bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Ayrıca ilgili ödemenin nasıl yapılacağı hususunda da belirsizlik mevcuttur. Bilhassa tarh edilen vergi ile kesilmiş olan cezalar tek bir seferde ödenebileceği gibi belli kısımlar halinde ödenebilmekte, çeşitli hukuki yollar vasıtasıyla indirimli ödenerek borçların sonlandırılması mümkün olmaktadır¹⁰³⁴. Bu anlamda cezada indirim için öngörülen oranda vergi ile cezasından farklı bir borç tutarının ortaya çıkması muhtemeldir. Bu bakımdan bu eksikliklere ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Kişinin vergi borcunun yapılandırılmış olması halinde söz konusu ödemelerin nasıl yapılacağı hususu da değinilmesi gereken bir konudur. Nitekim yapılandırma kanunlarında yer verilen vergi mahkemesindeki davadan feragat halinde yargılama giderleri, karşı taraf avukatlık vekalet ücreti gibi hususların varlığı açısından etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen kişiler yönünden düzenleme yapılmasının gerekliliğinden bahsedilmiştir¹⁰³⁵. Bu anlamda savcı veya ceza mahkemesinin vergi dairesinin kabul ettiği ödeme yöntemi ve şeklini kabul ederek ek ödeme talebi olmaksızın etkin pişmanlığın uygulanması savunulmaktadır¹⁰³⁶. Bizim de katıldığımız bu görüş

¹⁰³³ İlgili formüldeki kısaltmalar şu şekildedir: VZ: Vergi Ziyayı, GF: Gecikme Faizi, GFO: Gecikme Faizi Oranı, GZ: Gecikme Zammı, GZO: Gecikme Zammı Oranı, VZC: Vergi Ziyayı Cezası. Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1468.

¹⁰³⁴ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1468.

¹⁰³⁵ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 188.

¹⁰³⁶ Cansu Sevinç Ceyhan, “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi” (Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2022), 165.

çerçevesinde hem ek külfet yaratmaksızın etkin pişmanlık müessesesinin işlerliğini sağlamak hem de bu külfetlerin yanında vergi borç ve cezaları çok olan kişilerde oluşabilecek olası isteksizliğin önüne geçmek adına bu uygulamanın gerçekleştirilmesi faydalı olacaktır¹⁰³⁷.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmasında sadece tarh edilen vergi ile buna bağlı cezaların ödenmesinin yanında tarh edilen vergi ve cezaların olmaması halinde de suça ilişkin belli bir indirimin yapılması hüküm altına alınmıştır. Ödenecek vergi ve cezanın bulunmaması, ceza davası açılmış ve karar aşamasında olmasına rağmen idari prosedürün sonuçlanmaması nedeniyle verginin henüz tarh edilememiş olması durumunda da mümkündür¹⁰³⁸. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için belli istisnalar dışında vergi ziyaının varlığı aranmasa bile etkin pişmanlığın uygulanabilirliği noktasında ödeme şartı bir unsur olarak ele alındığından bu hususun varlığı bir nevi istisnai bir hüküm derecesinde değerlendirilmelidir. Bunun yanında failin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgisi olmayan fiillerden kaynaklı borcunun var olması, doğal olarak ceza indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir. Nitekim etkin pişmanlıktan yararlanmanın temel şartı, VUK m. 359'da yer alan fiiller nedeniyle oluşacak vergi, ceza ve feri ödemelerin kanunda belirtilen nispette ödenmiş olmasıdır.

Etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması noktasında gerçekleştirilen ödeme şartı ile ilgili 6183 sayılı AATUHK çerçevesinde vergi idaresine olan borçlar için haciz uygulamasının yapılmış olmasının veya ayni/şahsi güvenceler verilmiş olmasının sorun teşkil ettiği öğretide belirtilmiştir¹⁰³⁹. Bunun yanında AATUHK m. 47/1'de yer alan

Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatl olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.

¹⁰³⁷ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 188.

¹⁰³⁸ Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi".

¹⁰³⁹ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 1470.

hükümünün de failin VUK m. 359'daki fiillerle ilgili olmayan borçlarının vadesinin vergi kaçakçılığı suçu fiillerine ilişkin borçlardan önce gelmesi halinde failin yapacağı ödemelerin hangi borcu sona erdirmiş olacağı da çözümlenmesi gereken bir husus olarak ifade edilmiştir¹⁰⁴⁰. Kanaatimizce daha önce ifade edildiği üzere etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ödemelerin yapılması gerekmektedir. Bu noktada failin vergi idaresine başka fiillerden kaynaklı borçları nedeniyle her ne kadar vadesi önde olsa bile diğer borçlarını ödemesinin gerektiği düşüncesi, esasen etkin pişmanlık müessesesinin var olma nedenine aykırı bir durum oluşturacaktır. Bu bakımdan failin etkin pişmanlıktan yararlanmak için sadece VUK m. 359'da belirtilen ödemeleri gerçekleştirmesi yeterli olacaktır.

Ödeme şartı ile ilgili zaman hususundaki sorunların da ele alınması gerekmektedir. Nitekim VUK geçici m. 34'te infaz aşaması yönünden bir yıllık bir süre öngörülmekte iken diğer aşamalarda bu konuda bir sınırlamada bulunulmamıştır. Hatta daha önce değinilen ödeme şartının nasıl ve nereye yapılacağı hususu da bu kapsamda ele alınabilir. Bu konuda VUK m. 110 gibi vergi kanunu hükümlerinin uygulanmasının söz konusu olduğu ifade edilse de belli başlı tereddütlerin oluşabileceğine de vurguda bulunmaktadır¹⁰⁴¹. Nitekim bu hususlar hakkındaki belirsizliğin hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğuna ilişkin öğretide görüş bulunmaktadır¹⁰⁴². Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklik yapılmamasını, hukuki belirlilik ve istikrarı bozacak davranışlardan uzak durulmasını, bu niteliklere zarar getirecek hukuki düzenlemelerin ihdas edilmemesini ve kazanılmış haklara dokunmadan temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını sağlayan değerler bütünüdür¹⁰⁴³. Hukuki güvenlik ilkesi, kamu yararı ve ekonomik verimliliğin güvence altına alınmasına temel oluştururken vergi hukukuna ilişkin belli ilkelerin kaynağını da oluşturmaktadır¹⁰⁴⁴.

¹⁰⁴⁰ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1470.

¹⁰⁴¹ Aslanpınar, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”.

¹⁰⁴² Buluttekın ve İçten, “Evaluation Of Effective Repentance”, 734.

¹⁰⁴³ Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, 10 (2008): 61; Anayasa Mahkemesi, 25.11.2015, E. 2015/63, K. 2015/106, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/106?EsasNo=2015%2F63>, E.T. 20.08.2023.

¹⁰⁴⁴ Mehpare Çaptuğ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 17 (2021): 154.

Hukuki güvenlik ilkesinin varlığı; vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir¹⁰⁴⁵. Vergilerin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem kişiler hem de vergi idaresi bakımından kesin ve belirli olması anlamına gelen vergilemede belirlilik ilkesi çerçevesinde var olan anlam vergi ceza hukuku bakımından da geçerlidir. Nitekim vergi ceza hukukuna ilişkin kuralın da açık ve belli bir şekilde kanunda belirtilmesi gerekmektedir¹⁰⁴⁶. Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde ödeme şartına ilişkin süre ve usullerde var olan belirsizlik, hukuki güvenlik ilkesi ile buna bağlı vergilendirme ilkelerine aykırılık meydana getirmektedir. Bu anlamda bizim de katıldığımız çözüm önerisi uyarınca ödemelerin zaman ve usulünün belirlenmesi için bir kanun maddesinin eklenmesi veya yönetmelik veya tebliğ çıkarılması doğru olacaktır¹⁰⁴⁷.

3.6.2. Lehe Kanunun Tespitinde Yetkili Mahkemenin Belirlenmesi Sorunu

Ceza hukukunda fail, fiili işlediği sırada geçerli olan kanunlar çerçevesinde suç işlemişse o vakit cezaya tabi tutulmaktadır. Fiil işlendikten sonra yürürlüğe giren kanunda suç kapsamında değerlendiriliyorsa kanunun geçmişe yürütülmesi yoluyla failin cezalandırılması mümkün olmamaktadır. “Geçmişe yürüme yasağı” veya “geriye yürüme yasağı” olarak adlandırılabilen bu kural doğrultusunda yeni suçlar ihdas eden kanun, sadece yürürlüğe girmesi akabinde işlenen fiiller açısından uygulanabilir olmaktadır¹⁰⁴⁸. Türk ceza sisteminde bu husus TCK m. 7/1’de kendini göstermiş olup söz konusu hüküm şu şekildedir:

İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılamaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.

Ayrıca Anayasa m. 38/1’de de “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o

¹⁰⁴⁵ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 50.

¹⁰⁴⁶ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 79.

¹⁰⁴⁷ Buluttekın ve İçten, “Evaluation Of Effective Repentance”, 734.

¹⁰⁴⁸ Özgenç, *Genel Hükümler*, 140.

suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” demek suretiyle kişilerin yürürlükte yer alan kanunda suç olmayan fiillerden sorumlu tutulamayacağı veya kanunda yer alan cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ifade edilmiştir. Bu hükümlerle suçta ve cezada kanunilik ilkesinin somutlaştırılması sağlanmış, fiilin işlendiği zamanın kanununa tabi olacağı (nullum crimen sine lege praevia) belirtilmiştir¹⁰⁴⁹.

Kural böyle olmakla birlikte bu kuralın bir istisnası bulunmaktadır. Bu çerçevede sonradan yürürlüğe giren kanunda failin lehine olan hükümlerin varlığı halinde lehe olan hükümler uygulanacak, önceki kanunda yer alan aleyhe hükümler dikkate alınmayacaktır. Çünkü artık kanun koyucu yeni kanunu kabul etmekle birlikte ilgili fiilin cezalandırılmasında veya daha ağır cezalandırılmasında sosyal bir fayda görmemektedir¹⁰⁵⁰. Kanuni düzenleme anlamında bu husus TCK m. 7/2’de *“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”* şeklinde ele alınmıştır.

Demirbaş, lehe olan kanunun tespitinde üç ihtimalin varlığından bahsetmiştir. Buna göre her iki kanunun içerdiği cezaların çeşit yönünden aynı ancak miktar yönünden farklı olması hali, eski ve yeni kanunun içerdiği cezaların çeşitleri yönünden farklı olması hali ve iki kanun arasında sadece cezaların çeşit ve miktarı yönünden değil, sorumluluğu veya verilecek cezayı değiştirecek diğer hallerin var olması hali, lehe kanunun tespitinde dikkate alınması gereken hususları oluşturmaktadır¹⁰⁵¹. Somut olayda hâkim bu koşulları ele almak suretiyle lehe kanun uygulamasının var olduğunu tespit etmesi halinde bu çerçevede söz konusu hükmü uygulamalıdır. Nitekim 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun¹⁰⁵² m. 9/3’te *“Lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri olaya uygulanarak, ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir.”* hükmüyle bu duruma vurgu yapılmıştır.

¹⁰⁴⁹ Koca ve Üzülmüş, *Genel Hükümler*, 76.

¹⁰⁵⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Genel Hükümler*, 126.

¹⁰⁵¹ Demirbaş, *Genel Hükümler*, 148.

¹⁰⁵² 13.11.2004 tarih ve 25642 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması noktasında VUK geçici m. 34 hükmünün, lehe kanunun uygulanması yönünden ele alınması icap etmektedir. Nitekim VUK geçici m. 34/3'te;

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.

hükmüyle temyiz veya istinaf aşamasındaki dosyalar bağlamında lehe kanun tespiti itibariyle bozma kararının verileceği ifade edilmiştir.

İstinaf aşamasında bozma kararı verilmesi ile ilgili CMK m. 280/1-e'de hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre bölge adliye mahkemesince;

İlk derece mahkemesinin kararında 289 uncu maddenin birinci fıkrasının (g) ve (h) bentleri hariç diğer bentlerinde belirtilen bir hukuka aykırılık nedeninin bulunması hâlinde hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolünmek üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine

karar verilmektedir. Temyiz aşamasında bozma kararı verilmesi halinde ise CMK m. 302/2-4 hükümleri dikkate alınmakta olup söz konusu hükümlere göre;

Yargıtay, temyiz edilen hükmü, temyiz başvurusunda gösterilen, hükmü etkileyecek nitelikteki hukuka aykırılıklar nedeniyle bozar. Bozma sebepleri ilâmda ayrı ayrı gösterilir.

Hüküm, temyiz dilekçesinde gösterilen sebeplerle bozulduğunda, dilekçede açıklanmış olmasa bile saptanan bütün diğer hukuka aykırılık hâlleri de ilâmda gösterilir.

Hükmün bozulmasına neden olan hukuka aykırılık, bu hükme esas olarak saptanan işlemlerden kaynaklanmış ise, bunlar da aynı zamanda bozulur.

Temyiz aşamasında hükmün bozulması halinde CMK m. 304/2 gereğince Yargıtay, dosyayı 303 üncü maddede belirtilenlerin dışında kalan hâllerde yeniden incelenmek ve hüküm verilmek üzere hükmü bozulan bölge adliye mahkemesine veya diğer bir bölge adliye mahkemesine gönderir.

VUK geçici m. 34'te istinaf ve temyiz aşamaları bakımından lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararının verileceği ifade edilmekle birlikte bozma kararı neticesinde dosyaların hangi mahkemeye gönderileceği ilgili hükümde yer almamaktadır. Yukarıda belirtilen CMK hükümleri doğrultusunda hareket edilmesi halinde istinaf aşamasındaki dosyaların ilk derece mahkemesine, temyiz aşamasındaki dosyaların ise bölge adliye mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir. Ancak var olan belirsizlik nedeniyle kanun koyucunun temyiz aşaması bakımından da bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesine gönderilmesi düşüncesi olduğu da ileri sürülebilir¹⁰⁵³. Nitekim VUK geçici m. 34/4'te “*Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.*” hükmüyle Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyaların lehe kanun değerlendirilmesi yapılması amacıyla bölge adliye mahkemeleri yerine ilk derece mahkemelerine gönderileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede kanaatimizce yukarıda bahsedilen CMK hükümleri doğrultusunda bozma kararlarının uygulanması gerekmekte olup, konu hakkında ayrıca düzenleme yapılması da faydalı olacaktır¹⁰⁵⁴.

VUK geçici m. 34'te istinaf ve temyiz aşamasındaki dosyalar bakımından lehe kanun uygulamasına yönelik düzenleme bulunmakla birlikte aynı maddede yer alan infaz aşaması ile ilgili değerlendirmenin yapılması da gerekmektedir. Nitekim 7394 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonucunda vergi kaçakçılığı suçu açısından mahkûmiyet aşamasının değerlendirmesinde ve verilecek cezanın hesabında tereddüdün yaşanması muhakkak görünmektedir¹⁰⁵⁵. Bu anlamda CGTİHK m. 98/1 hükmü çerçevesinde;

Mahkûmiyet hükmünün yorumunda duraksama olursa veya sonradan yürürlüğe giren kanun hükmünün Türk Ceza Kanununun 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekirse, hükmü veren mahkemeden, çektirilecek cezanın hesabında duraksama olursa ya da cezanın kısmen veya tamamen yerine getirilip getirilemeyeceği ileri sürülürse, infaz hâkimliğinden, duraksamanın giderilmesi veya yerine getirilecek cezanın belirlenmesi için karar istenir.

¹⁰⁵³ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 44.

¹⁰⁵⁴ Buluttekın ve İçten, “Evaluation Of Effective Repentance”, 736.

¹⁰⁵⁵ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 44.

Aynı zamanda CGTİHK m. 98/2 hükmü uyarınca “Birinci fıkra uyarınca yapılan başvurular cezanın infazını ertelemez. Ancak, mahkeme veya infaz hâkimliği olayın özelliğine göre infazın ertelenmesine veya durdurulmasına karar verebilir.”.

Belirtilen maddede yer alan “hükmü veren mahkeme” ifadesi, yargılamanın geçtiği aşamaya göre farklılık arz etmekte olup, bu durumun lehe kanunun tespiti yönünden yetkili mahkemenin belirlenmesinde uygulamada uyuşmazlık ve duraksamalara neden olabileceği ifade edilmiştir¹⁰⁵⁶. Bu anlamda ilk derece mahkemesi kararının istinafa götürülmesi halinde hükmü veren mahkeme ilk derece mahkemesi olarak görünmektedir. Ancak CMK m. 280/2’de yer alan “Duruşma sonunda bölge adliye mahkemesi istinaf başvurusunu esastan reddeder veya ilk derece mahkemesi hükmünü kaldırarak yeniden hüküm kurar.” hükmünce bölge adliye mahkemesinin hükmü kaldırarak yeni bir hüküm kurması halinde hükmü veren mahkeme bölge adliye mahkemesi olmaktadır. Bu bakımdan olası karışıklık ihtimallerine karşın yasal düzenlemelerin yapılması gerekli görünmektedir.

3.6.3. Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisinin Azalması

Devletler, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak üzere egemenlik gücü vasıtasıyla vatandaşlara belli yükümlülükler yükleme hakkına sahiptir. Bu yükümlülükler arasında devlet bakımından en önemli gelir kaynağı olan vergiler vasıtasıyla toplumsal ihtiyaçların karşılanması ve refahın yüksek olduğu adaletli bir toplum yapısının sürdürebilirliği sağlanmaktadır. Ancak toplumu oluşturan vatandaşlar her zaman bu yükümlülüklerine bağlı kalmamakta, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemektedir. Bu durumda vergi mükelleflerinin vergiye uyumu bağlamında devletlerin kanuni düzenleme yoluyla cezai yaptırımlar uygulama imkânı doğmaktadır. Nitekim ülkemizde VUK vasıtasıyla vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından belli yaptırımlar düzenlenmiş olup bu yaptırımlar ile vergi cezalarının etkililiği ve caydırıcılığı sağlanmaya çalışılmıştır¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵⁶ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 45; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 1482.

¹⁰⁵⁷ Ceyda Kükrer Mutlu ve Ceyda Durnaoğlu, “Türkiye’de Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Gönüllü Vergi Uyumu: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8/16 (2020): 806.

Vergi suçları bakımından uygulanacak cezaların kişileri vergi suçu işleme düşüncesinden ve buna dair fiillerden alıkoyacak nitelikte olması elzemdir¹⁰⁵⁸. Bu anlamda vergi cezalarının caydırıcı olması için cezanın ağırlığı, zamanında uygulanması ve kesinliği gibi üç unsurun var olması gerektiği ifade edilmiştir¹⁰⁵⁹. Cezanın ağırlığı, suça ilişkin uygulanacak ceza türü ve miktarını; zamanında uygulanması, suçun zamanında tespit edilerek mükelleflerin ileride uygulanması ağır cezalarla karşı karşıya kalmasının engellenmesini; kesinliği ise kişilerin işlediği suç nedeniyle cezasını çekeceği yönündeki düşüncesini ifade etmektedir. Nitekim zamanında uygulanması noktasında Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu’nun kararında bu husus şöyle değerlendirilmiştir:

Bir defa vergi cezası, kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen, diğer bir ifadeyle, vergi karakteri taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri önlemek için, bu tür davranışları cezalandırmak üzere kesilir. Kamu giderlerini karşılamakta kullanılırsa da bu amaçla tahsil olunmaz. Ayrıca idare, vergi suçu işleyenleri takiple görevlidir. Eğer bunu kanunlarda öngörülen süreler içinde yapmıyorsa hareketsizlik veya iktidarsızlığının sonuçlarına katlanmalıdır. İdare organlarının yavaş çalışması, yükümlülerin yıllarca ceza tehdidi altında bırakılmalarını gerektiremez¹⁰⁶⁰.

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi sadece ekonomik kapsamda değerlendirilmemeli, vergi yükünün ağır olması veya vergi türünün çok fazla olması gibi psikolojik ve sosyal sebeplerin varlığı da kişilerin vergiye ilişkin tutumlarına etki etmekte, bu anlamda uygulanacak vergi cezalarının ağırlığı ve caydırıcılığı da önem kazanmaktadır¹⁰⁶¹. Ancak cezaların ağır olması her zaman caydırıcı olduğu anlamına gelmemekte olup, toplumsal hayatın güvenliğine ilişkin garanti vermemekte ve bazı hallerde haksız sonuçlara sebebiyet vermektedir¹⁰⁶². Bu anlamda vergi cezalarının caydırıcı olabilmesi için orantılı bir ağırlığın olması, zamanında uygulanması ve kesinlik teşkil etmesi hem cezaların caydırıcılığını güçlendirmekte hem de toplumsal düzenin

¹⁰⁵⁸ Necat Batur, “Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 142 (2019): 190.

¹⁰⁵⁹ Hasan Aykın, “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”, (Erişim Tarihi 23.08.2023), <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>.

¹⁰⁶⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu, 12.06.1980, E. 1977/1, K. 1980/2, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=dibgk-1977-1.htm&kw='1977/1'&cr=danistay#fm>, E.T. 23.08.2023.

¹⁰⁶¹ Mustafa Korkmaz, “Vergi Cezalarının Caydırıcılığı” (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2014), 143.

¹⁰⁶² Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1612.

korunmasına katkıda bulunmaktadır¹⁰⁶³. Nitekim cezaların caydırıcılık özelliğinden başka faillerin ıslah edilmesi, topluma yeniden kazandırılması ve vergi borçlarının ödenmesi gibi hedefler, suç ve ceza bakımından hassas dengenin kurulmasında ve çağdaş hukuk yaklaşımı doğrultusunda hareket edilmesine olanak tanımaktadır¹⁰⁶⁴.

Bu açıklamalardan hareketle vergi kaçakçılığı suçuna getirilen etkin pişmanlık müessesesinin vergi kaçakçılığı suçuna verilen cezaların caydırıcılığını azaltıp azaltmadığı hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle etkin pişmanlık müessesesinin vergi kaçakçılığı suçunda uygulanmasının, genel itibariyle hazinenin uğramış olduğu zararın giderilmesi ve ceza adaletinin sağlanması noktasında olumlu bir adım olduğunu söylemek gerekmektedir. Nitekim bu yolla hem failin işlemiş olduğu fiil nedeniyle meydana getirdiği zararı telafi etme imkânı getirilmekte hem de oluşan zarar doğrultusunda ceza tayin edilmesi sağlanmaktadır.

Ancak bu noktada vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık uygulamasının cezalarda indirim neden olması halinin suçun cezasının caydırıcılığına yönelik görece zarar verme ihtimali de bulunmaktadır. Nitekim kişinin etkin pişmanlık müessesesinin varlığından duyduğu güvence ile kanunda belirtilen ödemeleri yaparak hapis cezasından kurtulacağına yönelik kanaatin varlığı, suçun tekrar işlenmesi yönünde yol açıcı bir etkiye neden olabilir. Bilhassa zararın olmaması halinde bile kişinin hapis cezasında indirim yapılacağı hükmünün varlığı dikkate alındığında yapılacak bir ödeme olmadığından kişinin etkin pişmanlık müessesesini suistimal etmesi ihtimali mevcuttur. Bu bakımdan kanun hükmünde suçun tekerrürü halinde etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmaması veya sınır getirilmesi gibi hususların belirtilmesi kanaatimizce faydalı olacaktır.

Bunun yanında etkin pişmanlık müessesesinden yararlanan mükellefin HAGB müessesesinden faydalanarak vergi kaçakçılığı suçunun cezalarının caydırıcılığının azalacağı da ifade edilmiştir¹⁰⁶⁵. Nitekim bizce de ilgili müessese belli bir zaman dilimi içinde kişinin tekrar suç işlememesi veya yükümlülöklere uyması halinde cezasının

¹⁰⁶³ Aykın, “Vergi Cezalarında”.

¹⁰⁶⁴ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1612.

¹⁰⁶⁵ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1614.

ortadan kaldırılması veya davanın düşmesine neden olduğundan vergi kaçakçılığı suçu özelinde cezanın uygulanmasına engel olacaktır.

3.6.4. Oluşan Zararla Bağlantılı ve Adil Bir Cezalandırmanın Yapılmaması

Ceza, toplum ve hukuk düzeninin devamı için gerekli olan, kanunda suç olarak tanımlanmış fiile uygulanan yaptırımdır¹⁰⁶⁶. Suç işleyen kişiye işlediği fiil neticesinde ceza verilmesi ile suç işlemekten alıkonulması amaçlanırken aynı zamanda suç teşkil eden fiiller açısından fail kusuru yönünden yargılanacak ve müeyyideye tabi tutulacaktır¹⁰⁶⁷. Ancak faile verilecek cezanın işlediği fiil ölçüsünde adil, zararın var olması halinde oluşan zararı tazmin edici nitelikte olması önem arz etmektedir. Nitekim kanuni düzenlemelerde suçla ilgili cezaya ilişkin adil ve orantılı bir cezaya yer verilmemesi halinde hem cezalandırmanın temel amacına yönelik aykırılığın meydana gelmesine hem de hukuk düzleminde hakkaniyete aykırı bir durumun oluşmasına sebebiyet verecektir.

Bu noktada vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile farklı aşamalarda öngörülen ceza indirimlerinin adil ve orantılı olup olmadığı hususu bazı aykırılıkları bünyesinde barındırmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi; soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamaları bakımından ayrı ayrı uygulanabilir bir niteliğe haizdir. VUK m. 359 ve VUK geçici m. 34 hükümleri dikkate alındığında etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması halinde soruşturma aşamasında 1/2, kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar uygulanması durumunda 1/3 ve infaz aşamasında soruşturma aşamasına yönelik indirimin uygulanacağı ibaresi itibarıyla 1/2 oranında indirim uygulanacaktır. İlgili düzenleme çerçevesinde kovuşturma aşamasında uygulanan indirim oranı ile infaz aşamasında uygulanan oranın hakkaniyet çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim kovuşturma aşamasında kişinin suçu sabit olmayıp yargılama devam etmekte iken infaz aşamasında artık suçu işleyen kişi, sanık statüsünü kaybetmiş ve hükümlü sıfatını almıştır¹⁰⁶⁸. Bu anlamda suçu henüz kesinleşmemiş kişinin suçu kesinleşmiş ve hükümlü olan kişiye göre etkin pişmanlığa başvurması halinde cezasında

¹⁰⁶⁶ Centel, “Cezanın Amacı”, 337.

¹⁰⁶⁷ Rumeysa Demir, “Cezanın Belirlenmesi ve Bireyselleştirilmesi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10/2 (2022): 882.

¹⁰⁶⁸ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 43.

daha az indirim oranının uygulanması hakkaniyete aykırı ve adil bir sonuca varılmasına engel teşkil etmektedir. Belirtmek gerekir ki söz konusu adaletsiz düzenleme bu yönüyle hak arama hürriyeti ve kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır¹⁰⁶⁹.

Bunun yanında VUK m. 359’da yer alan “*tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda*” uygulanan indirim oranının da adil olmayan hakkaniyetsiz bir duruma sebebiyet verdiğini ifade etmek gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığın uygulanması noktasında vergi aslı ve vergi cezalarının varlığı halinde bunlar ve bunlara ilişkin feri ödemelerin yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak aynı maddede tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların olmaması halinde de etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmasına imkân tanınmış olup bu durumda verilecek cezada 1/2 oranında indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme kanaatimizce zararlar orantılı ve adil bir cezalandırma imkanını ortadan kaldırmaktadır. Nitekim zararın olmadığı halde hem soruşturma hem de kovuşturma aşaması bakımından 1/2 oranında indirim uygulanması adaletli bir düzenleme olmamaktadır¹⁰⁷⁰. Bu noktada ilgili düzenlemelerin ceza muhakemesi aşamaları itibarıyla yeniden gözden geçirilmesi, kişinin etkin pişmanlık müessesesine ne kadar erken başvurmuşsa cezasının o miktarda azaltılmasına imkân tanıyan oranların belirlenmesi, adil ve hakkaniyetli cezalandırmanın yapılmasına olanak sağlayacaktır.

¹⁰⁶⁹ Batı ve Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla”, 43.

¹⁰⁷⁰ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda”, 1615.

SONUÇ

Failin vergi ile ilgili yükümlölüklerini yerine getirmemesi veya vergisel yükümlölüklere aykırı hareket etmesi halinde vergi suçu meydana gelmekte olup bu suçlar içinde vergi kaçakçılığı suçu, teorik ve uygulama yönünden kapsamının geniş olması ile hürriyeti bağlayıcı yaptırımları itibariyle en ağır vergi suçu olarak ön plana çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı kavramı; vergiden kaçınma, ekonomik yaklaşım, peçeleme gibi vergi hukukunda yer alan kavramlarla yakından ilişkili olmakla birlikte kendine özgü unsurları olması ve VUK'ta cezai yaptırıma tabi olması bakımından farklı özellikleri bünyesinde barındırmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik yapılan düzenlemeler ile, vergiye dair yükümlölüklerini yerine getiren mükellefler ile toplumsal gereksinimlerin sağlanması için gelir elde etmesi gereken devletin çıkarlarının ihlal edilmesi sonucunda ortaya çıkması muhtemel kamusal düzene yönelik güven korunmaktadır. Bu noktada, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar ile ödeme kaydedici cihazlar, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda araç vazifesi görmekte olup suçun konusunu oluşturmaktadır. Defter, belge ve kayıtlar ile ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla çeşitli fiiller işlenmekte olup bu fiiller, VUK'ta ayrı ayrı bentlerde düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun failini baz özel durumlar haricinde mükellef gerçek kişi veya tüzel kişilik nezdinde vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişi oluştururken suçun mağduru; defter, belge ve kayıtlara güven duyan toplumu oluşturan tüm kişilerdir. Vergi kaçakçılığı suçunda ilgili fiillerin genelde sırf hareket suçu olması bakımından nedensellik bağı aranmamakta ancak çift defter tutmak fiili ile ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek yoluyla gerçekleştirilen satışlara ilişkin bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek fiili bu durumun istisnasını oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları kasten işlenebilmekte olup kast türleri içinden olası kast ile işlenebilmektedir. Söz konusu halin tek istisnasını bakanlıkla anlaşma yapmayan matbaalarca basılan belgeleri kullanmak fiili oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu fiillerin işlenmesiyle hukuka aykırılık meydana gelmekte olup fiil hakkında tipikliğin barındırdığı değersizlik yargısını ortadan kaldıran bazı hukuka uygunluk nedenlerinin var olması halinde failin söz konusu fiilden cezalandırılması mümkün olmamaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunda kanun hükmünü yerine getirme ve hakkın kullanılması gibi hukuka uygunluk nedenlerinin söz konusu olması durumunda failin vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması ihtimali ortadan kalkmış olacaktır. Bunun yanında kusurluluğu etkileyen bazı hallerin varlığı halinde de failin fiilden sorumluluğu etkilenmekte olup vergi kaçakçılığı suçu açısından haksız tahrik hali hariç diğer hallerin varlığı halinde failin kusurluluğu azalmakta veya tamamen ortadan kalkmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda özel görünüş şekilleri noktasında teşebbüs bakımından defter veya belgeleri gizleme fiili haricinde diğer fiiller teşebbüse elverişlidir. Nitekim defter veya belgelerin gizlenmesi fiili, saf ihmali suç niteliğine sahip olması yönünden hareketlerin bölünememesi ve sırf hareket suçu olmaları nedeniyle teşebbüse elverişli olmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak mümkün olup suçun iştiraken işlenebilmesinin yanında azmettirme veya yardım etme yoluyla suça katılım mümkündür. Vergi kaçakçılığı suçunun içtima kavramı çerçevesindeki yeri ise zincirleme suç ve fıkri içtima yönünden değerlendirilebilir olup bileşik suç halinin vergi kaçakçılığı suçu yönünden uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Nitekim suçla ilgili düzenlemede bentlerde yer alan fiillerin biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olarak yer almamaktadır.

Etkin pişmanlık, esasen ceza hukuku ile ilgili bir kavram olup bir suçun işlenmesi durumunda failin herhangi bir etki altında olmaksızın pişmanlık duymak yoluyla işlediği suçun meydana getirdiği olumsuz sonuçları gidermesini sağlayan ve bu vesileyle cezanın azaltılmasına veya ceza verilmemesine imkân tanıyan bir müessese olarak tanımlanabilmektedir. Gerek öğretide gerek yargı kararlarında cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasına neden olan şahsi sebepler kapsamında ele alınmaktadır. Etkin pişmanlık; failin özgür iradesiyle suç gerçekleştikten sonra başvurduğu bir müessese

niteliğine haiz olup iştirakin varlığı halinde de etkin pişmanlıktan yararlanma durumu, suçu işleyen her bir fail açısından geçerli olmaktadır. Etkin pişmanlık müessesesinden yararlanan şahıs hakkında şartların oluşması halinde eşya veya kazanç müsaderesinin yapılması da mümkündür.

Etkin pişmanlık müessesesi, cezanın amacının belirlenmesi konusunda tarih boyunca birçok düşünür tarafından farklı teorilerle açıklanmaya çalışılmıştır. Suça yönelik verilen cezanın bir araç olarak görülmediği, bizzat amacın kendisini oluşturduğunu belirten mutlak teori çerçevesinde suç işleyen kişinin yaptığı kötülüğe karşılık aynı derecede yaptırımla karşı karşıya kalması gerektiğini savunan mutlak teori bu kapsamda oluşturulmuştur. Mutlak teori, adalet ve kefarete teorisi şeklinde ikiye ayrılmış olup adalet teorisi, cezanın esasını adalet kavramı üzerinden ele alarak kusurlu davranışta bulunan kişinin kusuru oranında cezaya tabi tutulmasını savunurken kefarete teorisinde fail, yapmış olduğu suçun karşılığını geri ödemekte ve geçmişe ilişkin hatalarını ortadan kaldırıp oluşan toplumsal zararları gidermektedir.

Mutlak teoride yer alan görüşler karşısında cezanın kendisinin amaç olmadığı, cezanın başka bir faydanın elde edilebilmesi bakımından araç olarak kabul edildiği nispi teori ortaya çıkmıştır. Bu teori genel olarak cezanın gelecek için verildiğini, cezalandırma ile ileride işlenecek olası suçlarla mücadele edilerek toplumun ve hatta bizzat suçlunun korunmasına olanak tanındığını ifade etmektedir. Nispi teori genel önleme teorisi ve özel önleme teorisi olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel önleme teorisi, kişilerin suç işleyen insanları görerek suçun meydana getireceği bedelin faydasından daha fazla olduğuna kani olması yoluyla suç işlemekten kaçınacaklarına dair düşünceyi benimsemektedir. Özel önleme teorisinde ise cezasını çeken kişilerin davranış ve düşüncelerini değiştirmeye ve bu yolla onların ıslahı savunulmaktadır. Karma teori ise mutlak ve nispi teorilerin olumlu özelliklerini esas almak suretiyle 19. yüzyılda ortaya çıkarılan bir teori olup özelliklerine göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuştur.

Tarihsel dönemde Roma medeniyeti, İslam medeniyeti ve Osmanlı medeniyeti özelinde her zaman yer bulan etkin pişmanlık, Cumhuriyet ile birlikte önce 765 sayılı TCK akabinde 5237 sayılı TCK'da düzenleme altına alınmıştır. Bu çerçevede etkin pişmanlığın varlığından bahsedebilmek için kanunda etkin pişmanlığa dair düzenlemenin bulunması, suçun tamamlanmış olması, failin aktif davranışının varlığı, failin

davranışının iradi olması ve pişmanlığın belli bir muhakeme aşamasında ortaya çıkması icap etmektedir. Bu anlamda suç işleyen şahıs pişmanlığını soruşturma veya kovuşturma aşamasında hatta bazı hallerde hüküm verildikten sonra dahi sunabilmesine imkan tanınmıştır. Etkin pişmanlık müessesesi, ceza hukuku bağlamında başka bazı müesseseler ile karşılaştırılabilir özelliklere sahiptir. Gönüllü vazgeçme, cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler ile şahsi cezasızlık sebepleri, hukuka uygunluk nedenleri ve suçun nitelikli halleri bu kapsamda ele alınabilecek müesseselerin başında gelmektedir.

Bu noktada bahsedilen etkin pişmanlık müessesesinin karmaşık ve uygulama bakımından çok önemli bir yeri olan vergi kaçakçılığı suçu yönünden kanuni bir düzenleme olarak ele alınması gerekliliği icap etmiştir. Nitekim toplumsal beklentinin giderilmesi ve faillerin yaptırımlar karşısında temel hak ve hürriyetlerinin korunması amacıyla İnsan Hakları Eylem Planı'nda belirtilen husus doğrultusunda çalışmalara başlanılmış, çıkarılan 7394 sayılı kanunla vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi, VUK m. 359'daki yerini almıştır. İlgili kanun ile yapılan düzenlemeyle birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında cezanın bireyselleştirilmesi, suç ve ceza dengesinin sağlanması, cezanın bireyselleştirilmesi ve adil yargılanma hakkı başta olmak üzere birtakım temel hak ve hürriyetlerin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlenebilmesinin uygulanabilmesi için bazı unsurların varlığı aranmıştır. Bu anlamda öncelikle vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanmış olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri açısından suçun gerçekleşmesi için hareketin gerçekleşmesi yeterli olup ayrıca neticenin gerçekleşmiş olması aranmamaktadır. Ancak istisnai olarak çift defter tutmak fiili ile ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek fiillerinde neticenin gerçekleşmiş olması da arandığından bu fiiller bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mutlak suretle neticenin varlığı icap etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda suçun tamamlanmış olması ile birlikte kişinin etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için pişmanlığını aktif bir şekilde göstermiş olması gerekmektedir. Nitekim etkin pişmanlıktan bahsedebilmek için sadece manevi anlamda bir pişmanlık veya üzüntü duyması yeterli olmamakta, bunun yanında bu duygularını somut bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Nitekim failin pişmanlığının dış

dünyaya yansımış olması itibariyle bu pişmanlığın ceza ekosisteminde değerlendirmeye tabi tutulabilmesi imkân dahilinde olmaktadır. Bu anlamda failin kanunda öngörülen süre dahilinde tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını kendi iradesi ile ödemesi, failin aktif olarak pişman olduğunun bir göstergesidir.

Failin pişmanlığını sadece aktif bir şekilde göstermesi, yapılan düzenleme ile yeterli görülmemiş olup bu pişmanlığın belli zaman dilimi içinde gösterilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan VUK m. 359'daki düzenleme çerçevesinde verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin tespite bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde veya kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi gerekmektedir. VUK geçici m. 34 bakımından ise soruşturma, kovuşturma veya infaz aşamasında olan dosyalarda ilgili ödemenin 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde (15.04.2023) yapılması gerekliliği ifade edilmiştir. Ayrıca temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilmesi gerektiği, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar bakımından ise gelişlerindeki usul çerçevesinde ilk derece mahkemelerine gönderilmesi gerektiği söz konusu hükümde belirtilmiştir.

Bu doğrultuda vergi ziyaının tespit edilmesi ile birlikte tarh edilen verginin, gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin verilecek ceza 1/2 oranında, kovuşturma evresinde ise 1/3 oranında indirilecektir. Bunun yanında tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın söz konusu olmadığı hallerde ise verilecek ceza yarı oranında indirilecek olup bu düzenlemenin esasen vergi ziyaının aranmaması ile vergi kaçakçılığı suçuna daha az ceza öngörülmesine neden olduğundan daha az cezayı gerektiren nitelikli hal olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır. VUK geçici m. 34'te yer alan hüküm doğrultusunda ise kanunun yayım tarihinde soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamasında olan dosyalar bakımından esas düzenlemede yer alan soruşturma aşamasındaki oranın uygulanacağı

ifade edilmiş olup bu noktada bu aşamalar için cezada 1/2 oranında indirim yapılması öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi, VUK'ta vergi suçluluğunu etkileyen belli başlı müesseseler ile benzerlik ve farklılıklar ihtiva etmektedir. Bu noktada VUK'ta yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi önem arz eden müesseselerin başında gelmektedir. Nitekim pişmanlık ve ıslah müessesesi, etkin pişmanlıkta olduğu gibi temel dayanağını pişmanlık göstermek veya nedamet getirmekten almaktadır. Bunun yanında her iki müessesede yer alan uygulama şartları mevcut olup bu şartların yerine getirilmesi halinde faile verilecek cezada indirimle gidilmesi esas kabul edilmiştir. Bu yönleri bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesinin aslında etkin pişmanlık düzenlemesine gerek bırakmayacak derecede yeterli olduğu da belirtilmiştir. Ancak bu görüşün iki müessese arasındaki bazı farklılıklar çerçevesinde çok da doğru olmadığını ifade etmek gerekmektedir. Nitekim pişmanlık ve ıslah müessesesinde vergi borcu ile vergi ziyai cezaları yönünden indirim veya cezaların ortadan kalkması söz konusu olmakta iken etkin pişmanlıkta vergi kaçakçılığı suçu kapsamında verilen hapis cezalarına ilişkin bir indirim söz konusudur. Bunun yanında pişmanlık ve ıslah müessesesinde dilekçenin vergi incelemesinin başladığı veya ilgili hususun takdir komisyonuna sunulduğu günden önce verilmiş olması gerekirken etkin pişmanlığa başvurmak için dosyanın soruşturma ve kovuşturma aşamasında pişmanlık gösterilmesi gerekmektedir. Bu anlamda süre ve kapsam bakımından da her iki müessese birbirinden ayrılmaktadır. İlaveten pişmanlık ve ıslah müessesesinde beyana dayalı vergilerde vergi ziyai kabahati veya vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler ile buna iştirak eden yükümlülerin şartları yerine getirmesi vasıtasıyla gerekli hususları itiraf etmesi ve ıslah etmesi karşılığında vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçakçılığına iştirak ile vergi ziyai cezalarından kurtulmaya imkân tanınırken etkin pişmanlık uygulamasında ise suça iştirak eden kişiler, kapsam dışına bırakılmaktadır.

Deprem, sel, heyelan, ağır kazan, ağır hastalık, gaybubet hali gibi beklenmeyen hallerin meydana gelmesi nedeniyle belli bir borç veya davranışın yerine getirilememesine veya idarenin sorumluluğunun ortadan kalkmasına neden olan mücbir sebep durumu da vergi kaçakçılığı suçu açısından etkisi olan bir kavramdır. Nitekim hem mücbir sebep hem de etkin pişmanlık müessesesi, suça verilecek ceza yönünden etkilidir. Etkin pişmanlık müessesesiyle bulunduğu aşama bakımından cezalarda bir indirim öngörülmekte iken

mücbir sebeplerin varlığı halinde soruşturma aşamasında ceza davası açılmamakta, kovuşturma aşamasında ise failin kusurluluğunun ortadan kalkması nedeniyle ceza verilmemektedir. Ancak söz konusu müesseseler kaynakları yönünden birbirinden farklı olup mücbir sebep doğal ve beşerî beklenmeyen hadiselerden meydana gelirken etkin pişmanlık suç işleyen şahsın içinden gelen nedamet halinin bir yansımasıdır. Bunun yanında etkin pişmanlık düzenlemesi sadece vergi kaçakçılığı suçu açısından geçerli iken mücbir sebep halleri, vergi kaçakçılığı suçunun yanında vergi ödevleri ile vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir.

VUK'ta vergi suçlarını etkileyen bir diğer müessese olan kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının kanun yoluna taşınmadan önce sonuçlandırılmasına imkân tanıyan barışçıl bir çözüm yoludur. Hem kanun yolundan vazgeçmede hem de etkin pişmanlıkta vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verecek vergi ziyai fiillerinin varlığı, indirimli ödemeden faydalanma imkanı ile somut olayın daha ağır neticeler oluşturmada daha az maddi külfetle çözümlenmesi gibi hususlar, ortak noktalar olarak belirtilebilir. Bunun yanında ilgili müesseselerden yararlanmak noktasında işlem kişilerin iradesine bırakılmışsa da bu iradenin etkin pişmanlık bakımından pişmanlığın ölçütü, kanun yolundan vazgeçme bakımından hangi oranda hür iradesi ile başvurduğunun belirli olmaması da bu noktada benzerlik olarak ifade edilebilir. Ancak etkin pişmanlık uygulaması sonucu hapis cezasında yapılacak olan indirimin mali durumu yerinde olan mükelleflerin belli bir ödeme yapması karşılığında hapis cezasından kurtulmasına veya cezanın tecil edilmesine neden olarak kanun yolunda vazgeçme müessesesinin etkisizleşmesine neden olmasını da olumsuz bir husus olarak belirtmek gerekmektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillerin ceza sınırlarının artmasının manasını kaybetmesine ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin zorlaşmasına neden olma tehlikesi de göz ardı edilmemelidir.

Vergisel uyuşmazlıkların çözümü maksadıyla VUK'ta yerini alan uzlaşma müessesesi, kamu alacaklarının kısa sürede tahsiline olanak sağlamaktadır. Uzlaşma müessesesi, etkin pişmanlık ile başvurmada zorunluluk tanımaması bakımından benzerlik arz etmekte ise de genel çerçevede söz konusu müesseselerin farklılıkları ön plana çıkmaktadır. Bu noktada uzlaşma müessesesi, vergi ceza hukuku bakımından sadece vergi kabahatleri için uygulanabilirken etkin pişmanlık müessesesinin vergi kabahatlerinde

uygulanamamasının yanında vergi suçlarından sadece vergi kaçakçılığı suçu için geçerli olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bunun yanında etkin pişmanlık, failin yargı aşamasında pişman olması sonucu vergi kaçakçılığı suçunu işlediği fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak vergi, ceza ve fer'i ödemelerin kanun maddesinde belirtilen miktarda yapılarak yargılamanın bulunduğu aşamaya göre cezanın indirilmesine imkân sağlayan bir müessesedir. Uzlaşma müessesesi ise niteliği bakımından dava açma aşamasından önce uygulanabilir olan, verginin tarh edilmesinden önce veya sonra mükellefin vergi idaresine başvurarak vergilere ilişkin ceza ile gecikme zammının bir kısmından ve hatta dava açılması halinde oluşacak masraflardan kurtulmayı sağlayan idari çözüm yoludur. Bu bakımdan her iki müessese, uygulama alanı yönünden farklılık arz etmektedir.

VUK'ta düzenlenmiş bulunan etkin pişmanlık müessesesine benzer özellikte müesseseler çeşitli ülkelerin vergi mevzuatlarında da bulunmakta, ancak elbette VUK'ta yer alan düzenleme ile birebir aynı olmayıp kendine özgü özellikleri bulunmaktadır. Bu noktada ABD'de vergi suçları yönünden gönüllü itiraf müessesesi mevcut olup söz konusu müessese çerçevesinde bilhassa kaçakçılık suçları bakımından mükellefin gelir idaresi ile işbirliği içerisine girmesini, olayı netleştirecek bilgi ve belgelerin eksiksiz bir şekilde verilmesini ve bu şekilde vergi kaybının tam olarak bildirilmesini sağlanmakta, bu yolla gelir idaresi şartları yerine getiren mükellefler bakımından ön inceleme yapmakta ve mükellefin ibraz ettiği bilgi ve belgelerin doğru olduğunun ortaya çıkması halinde mükellef için vergi cezası ve adli kovuşturma talep etmemektedir. VUK'ta yer alan düzenleme yönünden karşılaştırıldığında zorunluluğun olmaması ile belli ödemeleri yapılması gerekliliği benzer özellikler olarak ifade edilebilir. Gönüllü itiraf müessesesinin idari aşamada uygulanması söz konusu iken vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinde pişmanlığın yargı aşamasında geçerli olması ilgili müesseseler bakımından temel ayırıcı unsur olarak öne çıkmaktadır. Gönüllü itiraf müessesesi yanında sanığın adalet sisteminden daha az tepki alması maksadıyla suçluluğunu kabul etmesi ve bir tarafta sanığın diğer tarafta savcılıkla onay ve denetim makamı olarak mahkemenin bulunduğu anlaşma sürecini kapsayan savcı- sanık pazarlığı da bu kapsamda değerlendirilebilecek bir müessesedir. VUK'ta yer alan düzenleme bakımından her iki müessese de pişmanlık duygusunun temel alınması ve uygulama bakımından hüküm verilinceye kadar geçerli olması, söz konusu müesseselerin benzer özellikleri olarak

değerlendirilebilirken cezanın kaldırılması noktasındaki takdir yetkisinin olup olmaması ayırıcı özellik olarak ifade edilebilir.

Kanada’da ABD’de olduğu gibi vergi suçlarında gönüllü itiraf müessesesi uygulanmakta olup gönüllü itiraftan bahsedebilmek için itirafın gönüllü, tam ve eksiksiz olarak yapılması, itirafın cezayı veya potansiyel cezayı içermesi ile üzerinden en az bir yıl geçmiş bilgilerin bildirilmesi gerekliliği icap etmektedir. VUK’ta yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi bakımından ABD’deki müesseseye ilgili bahsedilen benzer hususlar geçerli olmakla birlikte bir yılı geçmiş olan bilgilerin bildirilmesi ile isimsiz olarak kişinin pişmanlığını ileri sürebilmesi farklılık olarak belirtilebilir. Almanya’da ise kendini ihbar müessesesi bu kapsamda değerlendirilebilecek bir kavram olup bu müessese çerçevesinde kişinin işlediği vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin sunduğu yanlış bilgileri düzeltmesi, eksik bilgileri tamamlaması veya yeni bilgileri sunması gerekmekte, ayrıca kaçırılmış olduğu vergiyi de ödemelidir. VUK’ta yer alan düzenleme ile karşılaştırıldığında her iki müessesenin de kendi vergi sistemlerinde düzenlenmiş olması, pişmanlığın bizzat gösterilmesi, müesseselerin sadece vergi kaçakçılığı suçu açısından geçerli olması ve vergiye ilişkin ödemeler benzerlikler olarak söylenebilmektedir. Kendini ihbar müessesesinde cezadan tamamen kurtulma imkânı varken etkin pişmanlık müessesesinde cezada belli oranda indirim bulunması ve etkin pişmanlığın gösterilmesi bağlamında pişmanlığın Alman hukukunda eksiksiz ve net bir şekilde gösterilmesi zorunluluğu farklılıklar olarak öne çıkmaktadır.

Fransa’da vergiye ilişkin uyuşmazlıklar genel olarak idari aşamada çözümlenmekte olup pişmanlık, uzlaşma, hata düzeltme, vergi ve cezada indirim gibi müesseseler bu duruma olanak sağlamaktadır. Pişmanlık uygulaması çerçevesinde ilgili mevzuatta belirtilen ödeme ile kişinin ilgili makamlara kendini ihbar etmesi halinde pişmanlıkla beyanda bulunabilmekte ve cezadan kurtulmakta, bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile pişmanlığın gösterilmesi ve ödeme yapılması yönünden benzerlik göstermektedir. Bunun yanında fail veya suç ortağının adli veya idari makamlarla iş birliği yapmak suretiyle diğer suç ortaklarının kimlik tespitlerinde yardımcı olması halinde hapis cezası yarı yarıya indirilmesi halinin de kişinin pişmanlık duygusunun bir yansıması olarak ele alınması ve bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür. İspanya’da ise vergi kaçakçılığı suçu, mali suç kapsamında ele alınmakta,

kasten veya ihmali olarak vergiler ile bunlara ilişkin kesintilerin ödenmesinden kaçınmak mali suç olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi yer almakta, vergi kaçakçılığına ilişkin fiilleri işleyen mükelleflerin neden oldukları vergi ziyasını gidermesi halinde cezai sorumluluktan muaf tutulacağı ifade edilmiştir. Ancak söz konusu vergi mükelleflerinin cezai sorumluluklarına gidilememesi için vergi makamlarınca vergi durumu belirlenmeden ya da vergi kaçakçılığıyla ilgili savcılık veya idarece herhangi bir soruşturma başlatılmadan veya Maliye Bakanlığı ya da inceleme hakimince kanuni prosedürler başlatılmadan veya şikâyetin yapılması öncesinde ödemenin tam ve zamanında yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

KKTC vergi mevzuatında ise mükellefin işlediği kaçakçılık ve hileli vergi suçunu işlemesi veya bu suça teşebbüs ettiği hallerde VUY'da belirtilen yükümlülükleri yerine getirmesi halinde hileli vergi suçu cezası verilmemekte ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmemektedir. KKTC VUY'da yer alan düzenleme esasen pişmanlık ve ıslah müessesesi ile benzerlik göstermekte ise de hem kaçakçılık suçunu bildiren kişilere yönelik kaçakçılık suçundan kaynaklı cezalara yönelik yapılan düzenleme ile hem de VUK'ta yer alan vergi kaçakçılığında etkin pişmanlığın uygulanması için belirli ödemelerin yapılması zorunluluğunun varlığı gibi hususlar, VUK'ta düzenlenen etkin pişmanlık müessesesi ile benzerlik olarak değerlendirilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi, failin işlediği vergi kaçakçılığı suçu fiilinden pişmanlık duymasına binaen daha az ceza ile cezalandırılmasına olanak sağlamakla birlikte müessesenin bazı özellikleri bakımından birtakım sorunlara neden olabileceği görülmektedir. Bu anlamda etkin pişmanlığın uygulanması için yapılan ödemeler hususunun değerlendirilmesi gerekmekte olup ödeme kavramının kapsamı ve içeriği noktasındaki belirsizlik önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim vergi borcu ve cezalarını sonlandıran sebeplerden biri nakden ödeme olmakla birlikte bu sebepten başka çeşitli sebepler de var olmakta olup bu sebeplere yer verilmemesi bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Bunun yanında ilgili ödemenin nasıl yapılacağı hususunda belirsizlikler bakımından da bu belirsizliğin giderilmesi elzem görülmektedir. Kişinin vergi borcunun yapılandırılmış olması halinde söz konusu ödemelerin nasıl yapılacağı hususu da önemli bir yer tutmakta olup katıldığımız görüş itibarıyla savcı veya ceza

mahkemesinin vergi dairesinin kabul ettiği ödeme yöntemi ve şekline uymak suretiyle ek ödeme talebi olmaksızın etkin pişmanlığın uygulanmasına imkân tanınması gerekmektedir.

Etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması noktasında gerçekleştirilen ödeme şartına dair AATUHK çerçevesinde vergi idaresine olan borçlar için haciz uygulamasının yapılmış olmasının veya güvence verilmiş olmasının sorun teşkil ettiği öğretilerde belirtilmiş olup katıldığımız görüş çerçevesinde failin vergi idaresine başka fiillerden kaynaklı borçları nedeniyle her ne kadar vadesi önde olsa bile diğer borçlarını ödemesinin gerektiği düşüncesinin etkin pişmanlık müessesesine aykırı bir durum oluşturması itibarıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak için sadece VUK m. 359’da yer alan ödemeleri yapması yeterli olacaktır. Ödeme şartı ile ilgili zaman hususundaki sorunlar da mevcut olup bilhassa VUK m. 359’daki hükümde yer alan belirsizlik, hukuki güvenlik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir. Bu anlamda ödemelerin zaman ve usulünün belirlenmesi için bir kanun maddesinin eklenmesi veya yönetmelik veya tebliğ çıkarılmasının isabetli olacağı kanaatindeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin ile ilgili VUK geçici m. 34 hükmünün, lehe kanun uygulaması bakımından birtakım sorunlar taşıdığı görülmektedir. İlgili maddede istinaf ve temyiz aşamaları bakımından lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararının verileceği belirtilmiş ancak bozma kararı neticesinde dosyaların hangi mahkemeye gönderileceğine dair hususa yer verilmemiştir. CMK’nın ilgili hükümleri doğrultusunda hareket edilmesi halinde istinaf aşamasındaki dosyaların ilk derece mahkemesine, temyiz aşamasındaki dosyaların ise bölge adliye mahkemesine gönderilmesi gerekmekte olmakla birlikte söz konusu belirsizlik nedeniyle kanun koyucunun temyiz aşaması bakımından da bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesine gönderilmesi düşüncesi de ileri sürülebilir mahiyettedir. Bu anlamda ilgili CMK hükümleri çerçevesinde bozma kararlarının uygulanması gerekmekte olup, konu hakkında düzenleme yapılması gerekliliğini bir kez daha belirtmek gerekmektedir. İlâveten aynı maddede yer alan infaz aşaması ile ilgili değerlendirmenin yapılması da gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından mahkûmiyet aşamasının değerlendirmesinde ve verilecek cezanın hesabında tereddüdün yaşanması muhakkaktır.

Bu anlamda söz konusu hususla ilgili muhtemel karışıkların giderilmesi amacıyla kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin genel olarak hazinenin uğramış olduğu zararın giderilmesi ve ceza adaletinin sağlanması konusunda olumlu bir adım olduğunu söylemek gerekirken birlikte cezalarda indirim neden olması halinin suçun cezasının caydırıcılığına yönelik olası zararlarını göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Nitekim kişinin etkin pişmanlık müessesesine duyduğu güvenle ilgili hükümde yer alan ödemeleri yaparak hapis cezasından kurtulacağına yönelik kanaatinin varlığı, suçun tekrar işlenmesi yönünde yol açıcı bir etkiye neden olabilme ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Bilhassa zararın mevcut olmadığı durumlarda bile kişinin hapis cezasında indirim yapılacağı hükmünün varlığı dikkate alındığında yapılacak bir ödeme olmadığından kişinin etkin pişmanlık müessesesini suistimal etmesi her zaman mümkündür. Bu anlamda kanun hükmünde suçun tekrarı halinde etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmaması veya sınır getirilmesi gibi hususların ifade edilmesi yararlı olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile yargısal aşamalarda öngörülen ceza indirimlerinin adil ve orantılı olup olmadığı konusunda da bazı hukuki aykırılıkların olduğunu söylemek icap etmektedir. Nitekim kanun hükmünde söz konusu aşamalara yönelik öngörülen ceza indirimlerine yönelik gerekçesi tam belli olmayan indirimlerin adaletten uzak ve orantısız olduğunu söylemek gerekmektedir. Ayrıca ilgili ceza indirimlerinin bu yönüyle hak arama hürriyeti ve kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturduğu öğretilde ifade edilmiştir. Aynı husus tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlar bakımından da geçerli olup zararlar orantılı ve adil bir cezalandırmanın gerçekleştirilmesine engel olmaktadır. Bu bakımdan ilgili düzenlemelerin ceza muhakemesi aşamaları itibarıyla tekrar gözden geçirilmesi, kişinin etkin pişmanlık müessesesine ne kadar erken başvurmuş ise cezasının o miktarda azalmasına olanak sağlayan oranların belirlenmesi faydalı olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile ilgili çalışmalarda müesseseye yönelik yukarıda bahsedilen eleştiriler yapılmakla birlikte müesseseye ilişkin düzenlemenin ilk halinde etkin pişmanlıktan yararlanmak için şart koşulan “ceza indiriminden faydalanmak için vergi mahkemesine dava açmamak, kanun yollarına

başvurmamak veya bu haklarından feragat etmek” hususu ayrıca değerlendirilmiştir. Nitekim söz konusu şart, etkin pişmanlığın uygulanması noktasında öğretide fazlaca tenkide uğramış, söz konusu şartın kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir. Akabinde etkin pişmanlığa ilişkin konulan şart, Anayasa Mahkemesi’ne öncelikle VUK geçici m. 34’teki hali için sonrasında VUK m. 359’da yer alan hali için götürülmüş olup her iki maddedeki düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi’nce Anayasa m. 13, m. 35 ve m. 40 hükümleri çerçevesinde iptal edilmiştir.

Söz konusu şartla ilgili verilen iptal kararına katılmakla birlikte kararın değerlendirilmesi ile ilgili birtakım hususların ifade edilmesi gerekmektedir. Öncelikle ilgili şartın hukuk devleti bakımından değerlendirilmesi yapılırsa hukuk devleti ilgili başlıkta temeli hukuk kurallarının oluşturduğu, temel hak ve hürriyetlerin hukukun üstünlüğü ilkesi çerçevesinde güvence altına alındığı ve yurttaşların hukuki koruma altında olduğu devlet olduğu belirtilmişti. Vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ile ceza kesme işlemlerinin hukuka aykırı olma olasılığına rağmen faile hapis cezası tehdidiyle dava açma şartından vazgeçip ödeme yaptırılmasının hukuken haklı görülebilecek bir izahı bulunmamaktadır. Nitekim faile yönelik tarh edilen vergi ile kesilen ceza olmasa bile cezada indirim tanınmasına rağmen hukuka aykırı tarh ve ceza işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulamaması, hukuk devleti ilkesinde yargısal denetimin varlığına zarar vermektedir. Bu anlamda ilgili kararda ele alınmamış olmasına rağmen söz konusu şartın hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu söylemek kanaatimizce mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçunda failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına dava şartından vazgeçmeye ilişkin şartın Anayasa m. 36’da yer alan hak arama hürriyeti bakımından da ele alınması gerekmektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinden faillerin etkin pişmanlık yoluna başvurabilmesi için dava açma hakkından vazgeçmesi, hak arama hürriyetine aykırı bir durum meydana getirmektedir. Bilhassa vergi kaçakçılığı suçu bakımından etkin pişmanlık yoluna gidilmesi esasen kişinin vergi yükümlülüğüne aykırı davranışı nedeniyle yapılan idari işlemin vergi cezası uygulamasının hukuka aykırı ve iptal edilmesi gerektiği yönündeki düşüncüyü olumsuz etkileyen bir neticeye sebebiyet vermektedir. Bu durum karşısında vergi mahkemesi veya üst mercilere yönelik açılacak davalara yönelik getirilen sınırlamalar kişilerin hakkını kullanması veya hakkını kullanmaktan vazgeçmesi anlamını ihtiva edeceğinden söz

konusu şartın Anayasa’da güvence altına alınan hak arama hürriyetine aykırılık teşkil edeceği muhakkaktır. Bu anlamda Anayasa Mahkemesi’nin şarta ilişkin bu hususta bir değerlendirme yapmaması kanaatimizce doğru değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin dava şartının hak arama hürriyeti ile bağlantılı olan adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar mahkemenin değerlendirmesinde söz konusu şartın adil yargılanma hakkı ile buna bağlı mahkemeye erişim hakkı ile ilgili bir bağ kurulmamış olsa bile kanaatimizce ilgili şartın bahsedilen bu haklara yönelik aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Nitekim dava yoluna gitmemeye dair şartın olduğu dönemde failin ceza indiriminden yararlanmak için yargı yollarına başvurmaması halinde yapılan hatalı vergi incelemelerinin veya hatalı tarhiyatların yargı denetimine tabi tutulmadan olduğu gibi geçmesi halinde hukuka aykırı ve adil olmayan neticelere kapı aralamış ve kişilerin adil yargılanma hakkı ile mahkemeye erişim hakkı gibi temel haklara yönelik tehlike oluşturmuştur.

Vergi kaçakçılığı suçunda failin etkin pişmanlıktan yararlanması amacıyla konulan vergi mahkemesinde dava açmama, açılmışsa feragat etme, kanun yollarına başvurmama veya başvurulmuşsa vazgeçme eylemleri, vergi aslı, vergi cezaları ile feri ödemelerin kanunda belirtilen aşamalar ve ölçülerde ödenmesi halinde uygulanabilmekte olup vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin etkin pişmanlık müessesesinden faydalanması bakımından ilgili koşulları yerine getirmesine rağmen yapılan soruşturma neticesinde kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmesi veya kovuşturma neticesinde beraat etmesi halinde şahsın yaptığı ödemelerin akıbeti belirsizdir. Bu anlamda söz konusu belirsizlik esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik ihlale sebebiyet vermektedir. Nitekim mülkiyet hakkı kamu yararı çerçevesinde sınırlandırılabilen bir hak olup failin etkin pişmanlıktan yararlanması bakımından ödeme yapmasına rağmen kişi hakkında kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmesi veya ilgili suçtan beraat etmesi durumunda kişiye maddi anlamda önemli bir yük yükleyen ve kamu yararını aşan bir sonuç ortaya çıkmakta olup bu durumda mülkiyet hakkı gibi temel bir hakka ilişkin aykırı bir durum oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi de bu anlamda söz konusu şartın mülkiyet hakkına yönelik aykırılık teşkil ettiğini belirtmiş olup kanaatimizce de söz konusu şartın mülkiyet hakkına aykırılık oluşturduğunu düşünmekteyiz.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa dair dava şartının Anayasa m. 125 hükmünde yer alan idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması hususuna aykırı olup olmadığına ilişkin Anayasa Mahkemesi, söz konusu şartın ilgili hüküm ile bir ilgisinin görülmediğini ifade etmiştir. Kanaatimizce ilgili şartın iptal edilmesinde idarenin eylem ve işlemlerinin yargı yoluna açık olmasına dair hükmün dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim failin etkin pişmanlıktan faydalanmak için vergi mahkemelerinde veya kanun yolu aşamasında bulunan davasından vazgeçmesi veya yargı yollarına başvurmaması halinde sahip olduğu hakkının elinden alınması, diğer bir tabirle hakkını kullanamamasına varan bir yol ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında söz konusu şartın varlığıyla failin hukuka aykırı bir işlemin varlığının farkında olmasına rağmen hürriyeti bağlayıcı ceza ile korkutularak ilgili ödemeleri yapmak zorunda bırakılması haline de sebebiyet verilmektedir. Bu anlamda söz konusu şartın bahsedilen hükme aykırı olduğu açıkça ortadadır.

KAYNAKÇA

- Ab Aziz, Norjihan, Noorshuhadawati Mohamad Amin ve Zuraini Ab Hamid. "Enhancing Plea Bargaining Process Through Mediation". *International E-Journal of Advances in Social Sciences*. 3/7 (2017): 306-312.
- Acar, Cemal. "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Adil Yargılanma Hakkının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, 2023.
- Acar, Cumali. "Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 13/75 (2020): 671-688.
- Ağar, Serkan. "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 58 (2005): 273-301.
- Ağar, Serkan. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Ak, Ahmet ve Şebnem Ekeryılmaz. "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi". *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 8/2 (2016): 1-16.
- Ak, Selçuk. "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi". Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, 2019.
- Akça, Kürşat. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı". *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6/3 (2015): 543-596.
- Akçay, Ersin. "Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları". *Vergi Raporu Dergisi*. 211 (2017): 27-44.
- Akdağ, Hale. "Gönüllü Vazgeçme". *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 3/2 (2013): 91-126.
- Akdoğan, Cem Alper. *Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Akkaş, Ahmet Hulusi. "Suç Konusu Malın Değerinin Azlığının Ceza Sorumluluğuna Etkisi". *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9/1 (2018): 323-348.
- Akkoç, Elif. "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah". Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2016.
- Aktaş, Sururi. "Cezalandırmanın Amacı Üzerine". *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13/1-2 (2009): 1-25.
- Aktepe Artık, Sezin. *Medeni Usul Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Altay, Özcan. "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa'ya Uygunluğu". *Anayasa Yargısı*. 38/1 (2021): 285-316.

- Altıparmak, Cüneyd. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 63 (2006): 244-270.
- Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi”. *Yasama Dergisi*. 10 (2008): 60-94.
- Apak, Sedat. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hali ve Zor Durum Ayrımı”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2 (2009): 31-47.
- Apaydın, Cengiz. “Kusurluluk”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 116 (2016): 69-89.
- Apaydın, Cengiz. “Zorunluluk Halinin Hukuki Niteliği”, *Terazi Hukuk Dergisi*. 154 (2019): 1222-1236.
- Aristoteles. *Politika*, Çeviren Furkan Akderin, İstanbul: Say Yayınları, 2022.
- Arslan, Resul. “Vergi Kaçakçılığı Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2016.
- Arslaner, Hakan. *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Arslantürk, Mustafa. *Etkin Pişmanlık- Vazgeçme- Cezasızlık*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Artuk, Mehmet Emin ve Ali Rıza Çınar. “Yeni Bir Ceza Kanunu Arayışları ve Adalet Alt Komisyonu Tasarısı Üzerine Düşünceler”. İçinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, editör Teoman Ergül. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004.
- Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve Ahmet Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.
- Aslan, Murat ve Zübeyr Yıldırım. “İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik Eden Düzenlemeler”. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 63 (2010): 553-570.
- Aslanpınar, Yusuf Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi”. (Erişim Tarihi 17 Temmuz 2023), <https://www.aslanpınar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakeciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi?gdprAccept>.
- Aslanpınar, Yusuf Burak. *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Atar, Yavuz. “Anayasa Mahkemesinde İptal Davası Açılması Usulü”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 8/1-2 (2000): 161-169.
- Atar, Yavuz. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Atay, Ender Ethem. *İdare Hukuku Temel Hukuk Dizisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Avcı, Orçun. “Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 391 (2021): 41-49.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. Erişim Tarihi 07 Ağustos 2023, <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf>.

- Ayaydın, Cem. “İdari Yargı’nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 69/1-2 (2011): 505-592.
- Aydın, Devrim. “Suça Teşebbüs”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 55/1 (2006): 85-113.
- Aydın, Melike Belkıs. “Kant’ın ve Hegel’in Felsefesinde Cezanın Amacı”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11/1 (2020): 126-138.
- Aydın, Mesut. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 61/3 (2006): 1-37.
- Aykin, Hasan. “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”. Erişim Tarihi 23 Ağustos 2023, <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>.
- Aykul, Abdulmuid. “Cezalandırmanın Amacını İzah Eden Teorilerin İslam Ceza Hukukundaki Tezahürü”. *İlahiyat Tetkikleri Dergisi*. 58/1 (2022): 13-24.
- Baba, Yasemin. “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2011.
- Babakhani, Erfan ve Jimmy Harang. “Fransız Ceza Adalet Sisteminde Ekonomik- Mali Suçlarla Mücadele Araçları”, Çeviren Funda Kaya Amıklioğlu. İçinde 5. *Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler C-I*, editör Cumhur Şahin, İzzet Özgenç ve Faruk Turhan. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Babayiğit Aksu, Merve. “Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, 2019.
- Babayiğit, Mustafa. “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 6 (2015): 63-78.
- Bacaksız, Pınar. “İddianame Pazarlığı (Plea Bargaining)”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 3/7 (2008): 151-170.
- Bahadır, Nariye Tuğçe. *Hak Arama Hürriyeti Perspektifinden Arabuluculuk*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Bahar, Esra. “Türkiye Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında ‘Adil Yargılanma Hakkı’”. *Adalet Dergisi*. 68 (2022): 253-283.
- Baki, Ensar. “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*. 2 (2016): 27-55.
- Balo, Yusuf Solmaz ve Ekrem Çetintürk. “Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı- Sanık Pazarlığı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17/2 (2013): 1243-1292.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 25/2 (2008): 309-337.
- Batı, Murat ve Zekiye Özen İnci. “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 406 (2022): 30-48.

- Batı, Murat. *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Batı, Murat. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Batur, Necat. “Adli Vergi Suçları”. Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi, 2016.
- Batur, Necat. “Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 142 (2019): 181-210.
- Batur, Ömer. “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 43 (2020): 203-218.
- Bayar, İbrahim Nihat. “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)”. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2010.
- Baykara, Bekir. “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?”. Erişim Tarihi 26 Ekim 2022, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_da_n_Sonra_Mumkun_Mudur_1227.pdf.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Ahmet Bozdağ. “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*. 158 (2010): 15-34.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Ahmet Bozdağ. “Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7/2 (2021): 255-266.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 8/31 (2017): 47-64.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 37 (2019): 1-23.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 30 (2017): 1-18.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 27 (2016): 1-16.
- Bayraktar, Köksal. “Faal Nedamet”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 33/3-4 (1967): 120-154.
- Bayraktar, Köksal. “Türk Ceza Kanunu Tasarısı’na İlişkin Genel Bir Değerlendirme ve Genel Hükümler Üzerine Birkaç Eleştiri”. İçinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, editör Teoman Ergül. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004.
- Biniş, Mine. *Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2022.
- Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi. Erişim Tarihi 07 Ağustos 2023, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c016/tbmm22016089ss0150.pdf>.

- Bozalan, Muhammed Nureddin. “İddia Pazarlığı (Plea Bargaining) ile Seri Muhakeme Usulü Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme”. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13/1 (2023): 165-188.
- Bulut, Himmet Utku. “Muvazaa ve Peçeleme Karşısında KDV Kanunu (10/b) Maddesinin Analizi”. *Vergi Raporu Dergisi*. 209 (2017): 96-103.
- Buluttekin, Mehmet Burak ve Muhammet 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*. 22/86 (2023): 714-742.
- Buyan, Furkan. “AİHM ve AYM Kararları Çerçevesinde Mülkiyet Hakkı ile Vergilendirme İlişkisinin Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2022.
- Candan, Turgut. “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”. Erişim Tarihi 06 Ağustos 2023, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>.
- Candan, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Cebre, Ayvaz. “Zorunluluk Hali”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 1/8 (2012): 221-260.
- Centel, Nur. “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Dergisi*. Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan (2001): 337-372.
- Ceylan, Tuğrul. “Muhasebe Hileleri ve Denetim Sürecinde Muhasebe Hilelerinin Tespitine Yönelik Belirtiler”, *Vergi Raporu Dergisi*. 165 (2013): 22-31.
- Ciddi, Onur. “İnsan Hakları Eylem Planında Vergi Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Kurumunun Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Gerekliliği”. *Mali Hukuk Dergisi*. 17/196 (2021): 987-1002.
- Cin, Halil ve Gül Akyılmaz. *Türk Hukuk Tarihi*. Konya: Sayram Yayınları, 2011.
- Citrome, Michael ve Roxanne Wong. “Voluntary Disclosure- Do It Before You Die”. *Canadian Tax Journal*. 65/4 (2017): 1021-1046.
- Cronin, Edward F. “Tax Crimes Handbook”. Erişim Tarihi 04 Ekim 2023, https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf.
- Çağlayan, Ramazan. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”. *A. Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2/1 (1998): 41-54.
- Çağlayan, Ramazan. “İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9/3-4 (2005): 17-33.
- Çakmakçı, Ali ve Semra Köseer. *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Çaptuğ, Mehpare. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 17 (2021): 133-160.

- Çavdar, Fatih. “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 21/Ek Sayı (2019): 127-140.
- Çavuş, Adnan. “Vergi Kaçakçılığı Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 1999.
- Çetin, Ece. “Cezanın Amaçları İyi Bir Cezada Bulunması Gerekli Nitelikler”. *İzmir Barosu Dergisi*. 85/3 (2020): 291-336.
- Çın, Selim. *Demokrasi ve Hukuk Devleti İkilemi*. Ankara: Astana Yayınları, 2019.
- Çırak, Ezgi. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulanma Alanı”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 21/2 (2019): 997-1028.
- Çiftcioğlu, Cengiz Topel. “Türk Ceza Kanunu’nda Taksir”. *Ankara Barosu Dergisi*. 3 (2013): 317-338.
- Çiftçi, Adem. “İslam Ceza Hukukunda Suç Teşebbüsten Vazgeçme”. *Cumhuriyet Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. 19/1 (2015): 33-62.
- Çiftçi, Taha Emre. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Hallerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”. *Mali Hukuk Dergisi*, 18/206 (2022): 329-356.
- Çitil, Bünyamin. *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*. Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Code Général des Impôts. Erişim Tarihi 08 Ekim 2023, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577.
- Darbaş, İbrahim. “Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”. Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, 2014.
- Dayıoğlu Erul, Rana. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11/2 (2022): 366-384.
- Defterlerin Tasdiki. Erişim Tarihi 10 Eylül 2022, <https://www.muhasabedersleri.com/kurumsal-basvurular/defterlerin-tasdiki.html>.
- Değirmendereli, Ali. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 4 (2015): 36-67.
- Demir, Hande Seher, Semih Batur Kaya ve Ömer Keskinsoy. *Türk Anayasa Yargısında Adil Yargılanma Hakkı*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Demir, Rumeysa. “Cezanın Belirlenmesi ve Bireyselleştirilmesi”. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10/2 (2022): 877-902.
- Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Demirel, Muhammed. “Ceza Hukukunda Rızanın İki Boyutu: Tipikliğe Engel Olan Rıza ve Hukuka Uygunluk Nedeni Olan Rıza”. *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 78/3 (2020): 1469-1523.

- Demirkol, Selami. “İdare Hukukunda İdari Eylemler Olgusu”. *Sayıştay Dergisi*. 40 (2001): 1-17.
- Demirli, Yunus ve Yaşar Ayyıldız. *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Muhasebe Meslek Mensupları Araştırması*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Demirtaş, Soner. “Suçun Nitelikli Hallerine Teşebbüs”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25/3 (2021): 381-429.
- Demren Dönmez, Burcu. “Ceza Sorumluluğunu Azaltan Bir Neden Olarak Haksız Tahrik”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 71/1 (2013): 267-294.
- Deniz, Kendal ve Ufuk Gencer. “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 39 (2019): 157-188.
- Doğan, Baran. “Etkin Pişmanlık TCK Madde 168”. Erişim Tarihi 27 Ocak 2023, <https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/tck-madde-168-etkin-pismanlik.html>.
- Doğan, Baran. “Uyarılama (Mahkumiyet Hükmünde Değişiklik) Yargılaması”. Erişim Tarihi 28 Mart 2023, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/uyarlama-yargilamasi-nasil-yapilir.html>.
- Doğan, İlyas ve Mustafa Balkan Demirdal. “Adil Yargılanma Hakkı”. İçinde *İnsan Hakları Hukuku Ders Kitabı*, editör İlyas Doğan. Ankara: Astana Yayınları, 2013.
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Bir Yüksek Mahkeme Kararı”. Erişim Tarihi 31 Ağustos 2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-ceza-hukukuna-iliskin-bir-yukse-mahkeme-karari/690214>.
- Doğrusöz, Bumin. “Etkin Pişmanlığın Koşulu da AYM’de”. Erişim Tarihi 06 Ağustos 2023, <https://www.bumindogruso.com/article/etkn-psmanligin-kosulu-da-aymde>.
- Doğrusöz, Bumin. “İbraz Etmeme Suçunda Yeni İçtihatlar”, *Dünya*, 04.03.2021. (Erişim Tarihi 07 Eylül 2022). <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ibraz-etmeme-sucunda-yeni-ictihatlar/613061>.
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk”. Erişim Tarihi 28 Temmuz 2023, <https://www.bumindogruso.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanlik-ve-hukuk>.
- Dönmez, Ömer. “Suça Teşebbüs ve Yargıtay Uygulaması”. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6/1 (2016): 165-211.
- Duman, Fatih. “Devlet”. İçinde *Siyaset Bilimi*, editör Halis Çetin, Ankara: Orion Kitabevi, 2011.
- Dursun, Uğurcan. “İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 381 (2020): 92-104.
- Dülger, Murat Volkan, Onur Özkan ve Merve Bakdur. “Ceza Hukukunda Hata ve Hataya Bağlanan Sonuçlar”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 45 (2021): 227-264.
- Dülger, Murat Volkan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Eke, Erdem Utku ve Mustafa Balkan Demirdal. “Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Mücadelede İspanya Örneği”. *Politik Ekonomik Kuram*. 5/1 (2021): 1-18.

- Eker, Hüseyin. “Mala Karşı İşlenen Suçlarda Etkin Pişmanlık (5237 Sayılı TCK’nın 168. maddesi)”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 100 (2012): 364-388.
- Ekeryılmaz, Şebnem. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2014.
- Ekici Şahin, Meral. “İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 64/3 (2015): 637-686.
- Ekici, İskender. “Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2020.
- Ekinci, Ahmet. “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/3-4 (2014): 821-848.
- Ekmekci, Esra vd. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler”. *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 78/2 (2020): 1069-1138.
- Ela, Hatice. “Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.
- Ela, Hatice. *Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Epözdemir, Rezan. “Gönüllü Vazgeçme”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 138 (2018): 79-106.
- Ercan, İbrahim. “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımı, Özellikleri ve Ödeme Kaydedici Cihaz Fişiyle Yapılan Harcamaların Gider Niteliği”. *Vergi Raporu Dergisi*. 156 (2012): 83-88.
- Erdem, Mustafa Ruhan vd. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Erdoğan, Mustafa. *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku*. Ankara: Orion Kitabevi, 2012.
- Eren, Abdurrahman. *Anayasa Hukuku Dersleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Ergür, Osman Kağan. “Görevi Kötüye Kullanma Suçu Kapsamında Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili”. Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, 2019.
- Erkiner, Kısmet. “Hileli Vergi Suçu”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 18 (1969): 221-265.
- Erman, Sahir. “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 3 (1957): 51-71.
- Ermeydan, İdris. “Yargıtay Kararları Işığında Meşru Savunmada Sınırın Aşılması”. *FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*. 3 (2014): 131-170.
- Eroğlu, Onur ve Ömer Özgür Eftekin. “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11/2 (2015): 233-250.
- Erol, Ahmet. “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 103 (2012): 199-222.

- Erra, Carlo. “Teşebbüste İhtiyariyle Vazgeçme”, Çeviren Sahir Erman, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 10/3-4 (1945): 679-720.
- Ertek, Pınar. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2019.
- Friedman, Michael ve Ashley Palmer. “An Overview of the Canada Revenue Agency’s Voluntary Disclosures Program”. *Estates, Trusts and Pensions Journal*. 30/3 (2011): 244-255.
- Gadimova, İlham. “SSCB, Azerbaycan ve Türk Ceza Hukuklarında Cezanın Amacı ve Yaptırım Türleri”. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009.
- Gafar, Uğur Hakan. “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 379 (2020): 122-133.
- Gallo, Jaime Alonso. “El Delito Fiscal Tras La Ley Organica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, 34 (2013): 15-38.
- Geçer, Ahmet Emrah. *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Gemalmaz, Haydar Burak. *Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*. Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2018.
- Gencel, Ufuk. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 7/3 (2014): 71-88.
- Ghahreman, Vanessa. “Financial Crime in Spain: Overview”. Erişim Tarihi 09 Ekim 2023, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-022-8041?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-022-8041?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true).
- Gödekli, Mehmet. “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 29 (2017): 277-360.
- Gökçay, Şerif Emre. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları”. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2017.
- Gökpinar, Mahmut. “Ceza Sorumluluğunun Temeli: Kast”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 79 (2008): 198-233.
- Göktürk, Neslihan. “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7/1 (2016): 407-450.
- Göktürk, Neslihan. “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimarı”. *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*. 2/1-2 (2014): 31-59.
- Görgü, Elif. “Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2018.
- Görkemli, Burcu. “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme- Kullanma Suçları”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 47 (2021): 407-434.
- Gözel, Arif. “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/1 (2015): 143-201.

- Gözler, Kemal. “Anayasa Mahkemesinin ‘... Yönünden İptal Kararları’ Hakkında Bir Eleştiri- Anayasa Mahkemesinin 24 Şubat 2022 Tarih ve E. 2021/34, K. 2022/21 Sayılı Kamulaştırma Bedelinin Tespiti Davalarında İstinaf Sınırı Kararı Üzerine”. Erişim Tarihi 31 Ağustos 2023, <https://www.anayasa.gen.tr/yonunden-iptal.htm>.
- Gözler, Kemal. *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.
- Göztepe, Şulenur. *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Gül, Cengiz ve Fatih Birtok. “Hak Arama Özgürlüğü ve Türk Pozitif Hukukunda Yargı Yolu Kapalı İşlemler”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2/1-2 (2007): 3-41.
- Gül, Cengiz. *İktidarın Sınırlandırılması ve Hukuk Devleti*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2010.
- Gülerci, Altan Fahri. “Anayasa ve Özel Hukuk İlişkileri Bağlamında Ticari Nitelikli Mülkiyet Hakkının Korunması”. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12/1 (2022): 239-289.
- Günay, Erhan. *Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Güneş, Mehmet. *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Güngör, Mümin. “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 44 (2020): 269-300.
- Güngören, Birden. “Hegel’in Ceza Teorisi: Suçlunun İade-i İtibarı”. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9/1-1 (2010): 989-1001.
- Güriz, Adnan. *Faydacı Teoriye Göre Ahlak ve Hukuk*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1963.
- Habertürk. “Devleti 15 Milyar TL Zarara Uğrattılar! “Silici” Operasyonu!”, 16 Ocak 2021. (Erişim Tarihi 18.04.2023) <https://www.haberturk.com/tarihi-operasyon-son-dakika-devleti-15-milyar-tl-zarara-ugrattilar-silici-operasyonu-2939407>.
- Hafizoğulları, Zeki ve Muharrem Özen. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: US-A Yayıncılık, 2012.
- Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Hasoğlu, Aysun. “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14/1 (2019): 147-173.
- Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi, Erişim Tarihi 07 Temmuz 2023, <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y5/T2/WebOnergeMetni/c7a52605-7884-4125-bc0c-43780dfeab79.pdf>.
- Hocaoğlu, Celal. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 5 (2015): 491-515.

- Honig, Richard. “Ceza Gayeleri Nazariyesinin Tarihine Dair”, Çeviren Yavuz Abadan, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 2/2 (1936): 413-426.
- Internal Revenue Service. Erişim Tarihi 04 Ekim 2023, <https://www.irs.gov/>.
- Işıklar Ülgen, İmge. “Türk Vergi Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Unsurları”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020.
- İbrahimoglu, Serdal. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulamada Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, 2018.
- İçel, Kayıhan. “Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli ‘Kast’”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 12 (2007): 61-70.
- İçel, Kayıhan. “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 14 (2008): 35-49.
- İçer, Zafer. “Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma Suçunda Etkin Pişmanlık (TCK m. 110)”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 23/3 (2017): 773-792.
- İkinciogulları, Füzulan. “Hukuk Devleti”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1/1 (1997): 28-30.
- İnceoğlu, Sibel. *Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*. Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları, 2018.
- İnfaz Hukukunda Uyarlama Yargılaması. Erişim Tarihi 17 Temmuz 2023, <https://kmhukukburosusu.com/ceza-hukuku/infaz-hukukunda-uyarlama-yargilamasi>.
- İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi. Erişim Tarihi 07 Ağustos 2023, <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>.
- İnsan Hakları Eylem Planı ve Uygulama Takvimi. Erişim Tarihi 16.08.2022, https://insanhaklarieylemplani.adalet.gov.tr/resimler/%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_Eylem_Plan%C4%B1_ve_Uygulama_Takvimi.pdf.
- İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol. Erişim Tarihi 14 Ağustos 2023, <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104649ek1.pdf>.
- Kahraman, Recep. “Belgede Sahtecilik Suçlarında İğfal Kabiliyeti”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 26/2 (2020): 777-794.
- Kalabalık, Halil. *İnsan Hakları Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Kaneti, Selim vd. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Kangal, Zeynel Temel. “Türk Ceza Hukukunda Haksız Tahrik”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14/3-4 (2010): 19-68.
- Kapani, Münci. *Kamu Hürriyetleri*. Ankara: Yetkin Yayınları, 1993.
- Karaarslan, Mehmet. “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 64 (2006): 115-150.
- Karakaş Doğan, Fatma. “Cezanın Amacı ve Hapis Cezası”. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009.

- Karakehya, Hakan ve Asena Kamer Usluadam. “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”. *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*. 3/2 (2015): 1-24.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karataş, Mustafa. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”. *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6/2 (2018): 211-227.
- Karataş, Nazif. “Görevi Kötüye Kullanma Suçu”. *International Journal of Legal Progress*. 1/2 (2015): 43-87.
- Kaşıkcı, Mahmut. “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 1999.
- Katoğlu, Tuğrul. “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 61/2 (2012): 657-694.
- Kaymaz, Seydi. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanununa Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16/2 (2012): 117-167.
- Keçelioğlu, Elvan. “Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur?”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25/2 (2021): 433-464.
- Keklik, Ramazan. *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Keskinsoy, Ömer ve Semih Batur Kaya. “Hukuk Devletin Kanun Devletine Anayasal Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 70/3 (2021): 1147-1206.
- Kır, Feyza. “Yalan Tanıklık Suçu (TCK m. 272) ve Etkin Pişmanlık”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 70/3 (2021): 1107-1132.
- Kırmaz, Birol. “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”. *Ankara Barosu Dergisi*. 1 (2015): 329-340.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Koca, Mahmut. “Fikri İhtima”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 2/4 (2007): 197-221.
- Koca, Mahmut. “Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi”. *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*. 3/2 (2015): 103-118.
- Koç, Özgür Emre. “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”. *Business and Economics Research Journal*. 10/4 (2019): 1015-1027.
- Kolcu, Selahattin. *Adil Yargılanma Hakkı Boyutuyla Ceza Muhakemesi Hukukunda Hakimin Davaya Bakamaması ve Reddi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Koparan, Mehmet Reşat. “TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 64 (2006): 337-367.

- Korkmaz, Ahmet. “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık”. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 8/15 (2022): 99-110.
- Korkmaz, Mustafa. “Vergi Cezalarının Caydırıcılığı”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2014.
- Köküsarı, İsmail. “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15/1 (2011): 163-208.
- Kubiak, Przemyslaw. “Repentance As A Mitigating Factor In Roman Criminal Law?”. Erişim Tarihi 02 Şubat 2023, https://www.academia.edu/40105364/REPENTANCE_AS_A_MITIGATING_FACTOR_IN_ROMAN_CRIMINAL_LAW?auto=download.
- Küçükaya, Mehmet. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları”. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 30/1 (2020): 253-272.
- Kükrer Mutlu, Ceyda ve Ceyda Durnaoğlu. “Türkiye’de Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Gönüllü Vergi Uyum: Afyonkarahisar İli Örneği”. *Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 8/16 (2020): 805-825.
- Lautenbach, Geranne. *The Concept of the Rule of Law and the European Court of Human Rights*. Oxford, Oxford University Press, 2013.
- Legislationline. “Criminal Codes”. Erişim Tarihi: 04 Ocak 2023, https://legislationline.org/legislation?q=lang%3Aen%2Csort%3Amost_read_first%2Clegislation_category%3A48%2Cpage%3A18%2Ctype_main%3A43.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Erişim Tarihi 09 Ekim 2023, <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>.
- Mamane Balla, Oumarou. “Nijer ve Türk Ceza Hukuklarında Cezanın Amacı ve Yaptırım Türleri”. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2021.
- Mısırlı, Emirhan. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Tehdit Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi, 2021.
- Misafir, Selim. “Hukuk Devleti Olgusunun Eski Çağlardaki Kökenleri”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 163 (2022): 241-263.
- Müftüoğlu, Volkan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Araştırma Raporu”. Erişim Tarihi 14 Ağustos 2023, https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Ftaa.gov.tr%2FYuklenenler%2Fdosyalar%2Fdosya_23_10_2019_avrupa-insan-haklari-mahkemesi-arastirma-raporu.docx&wdOrigin=BROWSELINK.
- Narter, Recep ve Ercan Sarıcaoğlu. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/1-2 (2013): 73-99.
- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2008.
- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 61/4 (2012): 1307-1336.

- Norm Denetimi. Erişim Tarihi 27 Ağustos 2023, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/norm-denetimi/>.
- Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations. Erişim Tarihi: 26.08.2022, https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/?_ga=2.215388063.988273468.1661438915-518609277.1661438915.
- Onat, Emre Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 137 (2018): 311-335.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Elif Yılmaz Furtuna. “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi*. 8/2 (2017): 423-452.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Oslu, Sevim Gülce. “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2013.
- Ökcü, Özgür. “Ceza Hukukunda Dava Zamanasımının Dolmasının CMK m. 223/9 Kapsamında Değerlendirilmesi”. Erişim Tarihi 10 Nisan 2023, <https://www.hukukihaber.net/ceza-hukukunda-dava-zamanasiminin-dolmasinin-cmk-m-2239-kapsaminda-degerlendirilmesi-1>.
- Ömercioğlu, Abdullah. “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi*. 17/1 (2022): 167-192.
- Öncel, Mualla vd. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- Önem Baltacı Hukuk Bürosu. “Türk Ceza Kanunu Madde Gerekçeleri”. Erişim Tarihi 16 Mart 2023, <https://www.baltaci.av.tr/turk-ceza-kanunu-madde-gerekceleri/>.
- Öner, Bahar. “Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, 2019.
- Önok, Rifat Murat ve Işık Önay. “Hukuk Düzeninin Birliği İlkesi Çerçevesinde Zorunluluk Halinin Hukuki Niteliği”. *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 77/2 (2019): 847-895.
- Öz, Ersan ve Ayşe Armağan. “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 9/33 (2018): 1-38.
- Öz, Ersan ve Cansu Sevinç Ceyhan. “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 55 (2023): 135-172.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özbek, Veli Özer. *Ekonomi Ceza Hukuku- Birinci Kitap: Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özcan, Onur. *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

- Özdiler Küçük, Eda. “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Diğer Kayıt Ortamı Kavramı”. *Leges Mali Hukuk Dergisi*. 1/1 (2014): 60-65.
- Özel, Cevat. “Türk Ceza Kanunu’nda ve Bankacılık Kanunu’nda Etkin Pişmanlık”. Erişim Tarihi 23 Ocak 2023, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_430.htm.
- Özen, Mustafa. “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 73 (2007): 132-145.
- Özen, Mustafa. *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Özer, İbrahim. “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2011.
- Özgenç, İzzet ve Cumhur Şahin. *Temel Hukuk Dizisi İnfaz Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Özgenç, İzzet. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”. *Ceza Hukuku Sitesi/Makaleler*. (2022): 1-3. <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi*. Ankara: Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 2006.
- Özkan, Mehmet. “Tanzimat Sonrası Osmanlı Ceza Hukuku Düzenlemeleri”. *Balıkesir İlahiyat Dergisi*. 15 (2022): 241-277.
- Paçacı, Fatih. “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, 2017.
- Parlar, Ali ve Muzaffer Hatipoğlu. *Suçta Teşebbüs, İştirak- İçtima ve Yaptırımlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Pınar, Burak. “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”. *International Journal of Public Finance*. 1/1 (2016): 23-60.
- Rahimov, İlham. *Suç ve Ceza*, Çeviren Tuğrul Veli, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2014.
- Reçber, Ahmet. “Kur’an’da Cezaların Affı, Sulh ve Tövbe”. *Harran Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. 38 (2017): 59-78.
- Rosenau, Henning. “Jakobs’un Düşman Ceza Hukuku Kavramı Hukukun Düşmanı”, Çeviren Erhan Temel, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 57/4 (2008): 391-402.
- Rukundo, Solomon. *Tax Amnesties in Africa: An Analysis of the Voluntary Disclosure Programme in Uganda*. Brighton: The International Centre for Tax and Development at the Institute of Development Studies, 2020.
- Rüzgar, Merve Tuba. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”. Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, 2017.

- Sandalcı, Ulvi. “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*. 4/3 (2020): 1033-1056.
- Savaş, Abdullah. “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler”. *Sayıştay Dergisi*. 72 (2009): 51-66.
- Scott, Michel. “Voluntary Disclosure Becomes a Necessity”. *International Tax Review*. 19/5 (2008): 44-45.
- Sevinç Ceyhan, Cansu. “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2022.
- Solak Akman, İnci. “Vergi Mahremiyetini İhlal”. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2012.
- Somuncu, Ahmet ve Ali Değirmendereli. *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Somuncu, Ahmet ve Azize Esmeray. “Etik Çerçeve Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20 (Özel Sayı) (2018): 310-333.
- Soyaslan, Doğan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Sümer, Arif Emre. “Yargı Kararları Çerçevesinde Örgüt Suçlarında Etkin Pişmanlık (TCK m. 221)”. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2021.
- Şahbaz, İbrahim. “Bireysel Başvuru Kararı Üzerine Verilen İhlal Kararı Sonrası Somut Norm Denetimi”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 20/2 (2021): 117-175.
- Şahin, Cumhur ve Neslihan Göktürk. *Ceza Muhakemesi Hukuku I*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Şahin, Mehmet. “Yasal (Meşru) Savunma”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 75 (2008): 284-332.
- Şahin, Şeyma. “Vergi Hukukunda Çift Defter Tutma Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018.
- Şan, Sedat. “Türk Ceza Hukukunda Fikri İçtima”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 9/98 (2014): 84-94.
- Şare, Ersin. “Cinsel Özgürlüğe Karşı Suçlarda İlgilinin Rızası”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 21/2 (2019): 187-230.
- Şaşmaz, Aysema Pelin. “İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*. 2/2 (2016): 211-235.
- Şen Özel, Aslı. “Vergi Ziyat Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, 2021.
- Şen, Ersan ve Cem Serdar. “7394 Sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”. Erişim Tarihi 11 Ağustos 2023, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

- Şen, Ersan ve Ertekin Aksüt. “Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Suçlarında Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Tatbik Zamanı ve Kapsamı”. Erişim Tarihi 21 Mart 2023, <https://sen.av.tr/tr/makale/uyusturucu-veya-uyarici-madde-suclarinda-etkin-pismanlik-hukumlerinin-tatbik-zamani-ve-kapsami>.
- Şen, Ersan. “VUK m.359’a İlişkin Uyarılama Davasının Kapsamı ve Etkisi”. Erişim Tarihi 17 Temmuz 2023, <https://sen.av.tr/tr/makale/vuk-m359a-iliskin-uyarlama-davasinin-kapsami-ve-etkisi>.
- Şensoy, Pirali Çağrı. “Cezalandırmanın Amacını Açıklayan Teoriler: 5237 Sayılı TCK’nın Temel İlkeleri ile Ceza Sorumluluğunun Esasına İlişkin Hükümlerinin Yaklaşımı”. Yüksek Lisans Tezi, Trabzon Üniversitesi, 2021.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- Şenyüz, Doğan. “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”. *Mali Hukuk Dergisi*. 16/185 (2020): 1165-1198.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Mali Hukuk Dergisi*. 18/211 (2022): 1457-1488.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”. *İzmir Barosu Dergisi*. 81/2 (2016): 13-50.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.
- Şimşek, Suat. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi”. *Sayıştay Dergisi*. 88 (2013): 27-47.
- Şin, Sevil. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9/1 (2019): 304-322.
- Şirin, Tolga. “Anayasa Mahkemesinin ‘Bağlamsal İptal Kararları’ (Sınırlandırma Sorunu veya Kısmi Hükümsüzlük Meselesi)”. Erişim Tarihi 31 Ağustos 2023, <https://blog.lexpera.com.tr/anayasa-mahkemesinin-baglamsal-iptal-kararlari/#fn4>.
- Şişman, Gülden ve Şenel Sarsıkoğlu. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 30/3 (2022): 1591-1623.
- Şişman, Gülden. “Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 153 (2021): 269-296.
- Taner, Fahri Gökçen. “Türk Ceza Hukukunda Meşru Savunma”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 5/12 (2010): 219-253.
- Taner, Fahri Gökçen. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Taşdemir, Mustafa Can. “Türk Ceza Hukukunda Suç Delillerini Yok Etme, Gizleme veya Değiştirme Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2020.
- Taşkan, Yusuf Ziya. *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Taştan, Mehmet. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, *Adalet Dergisi*. 48 (2014): 208-233.

- Taştan, Mehmet. *Açıklamalı İçtihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara, Adalet Yayınevi, 2020.
- The Fiscal Code of Germany. Erişim Tarihi 07 Ekim 2023, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2634.
- Toker, Gül. “Kasten Yaralama Suçu”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2013.
- Tokgöz, Havva Begüm. “Cezalandırmanın Amacı ve Bu Bağlamda Ütopyalar Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 22/1 (2020): 431-467.
- Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2009.
- Torres Cadavid, Natalia. “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP”. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 20-29 (2018): 1-47.
- Töngür, Ali Rıza ve Ekrem Çetintürk. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.
- Tunç, Hasan. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Turabi, Selami. “Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 101 (2012): 267-292.
- Turan, Ayşe Nur. “Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefi Bakış”, *Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 4/1 (2015): 417-434.
- Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi. Erişim Tarihi: 03 Şubat 2023, <https://islamansiklopedisi.org.tr/tovbe#2-fikih>.
- U.S. Department of Justice Tax Division. “Criminal Tax Manual”. Erişim Tarihi 04 Ekim 2023, <https://www.justice.gov/media/665436/dl?inline>.
- Ulu, Güher. “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 38 (2020): 74-102.
- Uslu, Mert Can. “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, 2019.
- Usta, Burcu. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi”. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2009.
- Uyanık, Mustafa. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi”. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2014.
- Uzuntok, Mesut. “Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde İmal ve Ticareti Suçları”. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2008.
- Üçok, Coşkun. “Osmanlı Kanunnamelerinde İslam Ceza Hukukuna Aykırı Hükümler III”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 4/1 (1947): 48-73.
- Ümit, Ceyda. “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 70/4 (2021): 1261-1296.

- Ümit, Ceyda. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12/1 (2021): 133-147.
- Ümit, Ceyda. *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Ünal, Ertuğrul. “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 27/2 (2021): 1260-1297.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/3 (2011): 363-390.
- Üzülmez, İlhan. “Ceza Sorumluluğunun Esası ve Cezalandırmanın Amacına Dair Düşünce Hareketleri”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/1-4 (2001): 259-294.
- Vergi Usul Yasası. Erişim Tarihi 09 Ekim 2023, <http://www.vergi.gov.ct.tr/?q=content/yasa-ve-t%C3%BCz%C3%BCkler>.
- Voluntary Disclosure Program. Erişim Tarihi 05 Ekim 2023, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/voluntary-disclosures-program-overview.html>.
- Yapar, Mehmet Emin. “Amerika Birleşik Devletleri Federal Ceza Hukukunda Plea Bargaining (İddia Pazarlığı) Kavramı ve Uygulaması”. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2012.
- Yarsuvat, Duygun, Köksal Bayraktar ve Necmi Yüzbaşıoğlu. “Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nin TCK Tasarısı Hakkındaki Raporu”. İçinde *Türk Ceza Kanunu Reformu*, editör Teoman Ergül. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2004.
- Yeni Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Pişmanlık Zammı ve Tecil Faizi Oranı. Erişim Tarihi 18 Ağustos 2023, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2022/yeni-gecikme-zammi-faizi-pismanlik-zammi-ve-tecil-faiz-orani.html#:~:text=%C3%96zet,da%20%252%2C5%20olmu%C5%9Ftur>.
- Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi. Erişim Tarihi 22.08.2022, <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2016/04/okc-rehberi.pdf>.
- Yenisey, Feridun ve Ayşe Nuhuğlu. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Yetik, Elif Tuğçe. “Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması”. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018.
- Yıldırım, Evrim. “Sermaye Piyasası Suçları Açısından Etkin Pişmanlık”. *Ankara Barosu Dergisi*. 2 (2014): 229-268.
- Yıldırım, Fırat. “Johann-Gottlieb Fichte’nin Devlet Anlayışı”. Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, 2011.
- Yıldırım, Turan. “Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 25/2 (2019): 1520-1538.

- Yıldırım, Zübeyr. “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah”. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2011.
- Yıldız, Ferhat. “Belgede Sahtecilik ile VUK’da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 48 (2021): 547-582.
- Yıldız, Ferhat. “Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması”. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, 2021.
- 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*. 5/2 (2022): 347-372.
- Yılmaz, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.
- Yılmaz, Elif. “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17/1-2 (2013): 1757-1782.
- Yılmaz, Elif. “Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2008.
- Yılmaz, Enes. “Suçun Özel Bir Görünüş Şekli Olarak Gönüllü Vazgeçme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65/4 (2016): 2553-2603.
- Yiğit, Onur. “Yargıtay Kararları Işığında Bilinçli Taksir Kavramı ve Unsurları”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 2 (2013): 113-136.
- Yoruldu, Mutlu. “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi”. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*. 3/2 (2020): 133-142.
- Yurtcan, Erdener. *Yargıtay Kararları Işığında Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2015.
- Yüce, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Yücel, Ayşegül ve Burçin Bozdoğanoglu. “Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri”. *Mali Hukuk Dergisi*. 18/210 (2022): 1235-1258.
- Yücel, Ayşegül. “Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi”. *Ankara Barosu Dergisi*. 81/2 (2023): 173-209.
- 29.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023, https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanaKId=2937.
- 30.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023, https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanaKId=2938.

- 31.03.2022 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023,
https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanaKId=2941.
- 05.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 75. Birleşim Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023,
<https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak20230120/27/5/75/c7063e0a-c607-457b-8ab6-403e3594e46d.html>.
- 06.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 76. Birleşim Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023,
<https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak20230120/27/5/76/010d2c47-296d-421c-9536-e37cf843fee4.html>.
- 07.04.2022 tarihli TBMM 27. Dönem 5. Yasama Yılı 77. Birleşim Tutanağı, Erişim Tarihi 05 Temmuz 2023,
https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak20230120/27/5/77/00d39863-5269-4e17-84df-2e85ac6039c0.html#_ftnref2.
- 7318 Sayılı Kanun Teklifi Metni. Erişim Tarihi 18.04.2023,
<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3572.pdf>.