



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

Başak ÖZEL

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2023

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

Başak ÖZEL

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2023

KABUL VE ONAY

Başak ÖZEL tarafından hazırlanan “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık” başlıklı bu çalışma, 25/10/2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Cenker GÖKER (Başkan)

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi Satılmış Ertuğrul AKÇAOĞLU (Danışman)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

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

Başak ÖZEL

¹“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, material ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. Şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. Konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

*Tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.**

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, grsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Dr. Öğr. Üyesi Satılmış Ertuğrul AKçAOğLU** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Başak ÖZEL

TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans eğitim sürecimin her aşamasında değerli fikirleri ve yorumları ile bana yol gösteren kıymetli hocam ve tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU'na,

Sevgilerini ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen annem Nezahat ÖZEL, babam Fuat ÖZEL ve tüm aileme sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

ÖZET

ÖZEL, Başak. *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023.

İçinde bulunduğumuz konjonktürde sosyal devlet anlayışının güç kazandığı bir ortamda; vergi yasalarında yapılan değişiklikler, dönüşüme uğrayan ekonomik ve toplumsal yaşama göre vergi sistemini geliştirmek düşüncesine dayanmaktadır. Vergi adı altında toplanan ve kamu gelirleri içerisinde oldukça önemli bir payı oluşturan gelirlerin zamanında tarh, tahakkuk ve tahsili, kamu hizmetlerinin ifası hususunda önem arz etmektedir. Ancak; kamu hizmetlerinin artışı, hizmetlerin finansmanı bakımından vergi oranlarının artışı, yeni vergilerin konulması mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmakla beraber vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi sonuçlara sebep olmaktadır. Devletin önemli boyutlara varan vergi kaybına karşı etkin önlemler alması bir gerekliliktir. 8 Nisan 2022 tarihinde kabul edilen ve 15 Nisan 2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 7394 sayılı Kanun” un 4’üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin 359’uncu maddesine etkin pişmanlık hükümleri eklenmiştir. Böylece, söz konusu düzenleme ile hukuksal niteliği bakımından tüm unsurları ile tamamlanmış olan bazı suçlarda cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi bir sebep olarak kabul edilen etkin pişmanlık kurumu, vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulmuştur. Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde etkin pişmanlık kurumuna ilişkin kavramlar üzerinde durulmuştur. Akabinde, etkin pişmanlık kurumunun hukuksal niteliği, unsurları, kapsamına hangi suçların girdiği açıklanmıştır. İlgili bölümün en sonunda ise etkin pişmanlık kurumunun benzer kurumlarla mukayesesi yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde vergi kaçakçılığı suçunun geçmişten günümüze görünümü ve tarihsel süreç içerisinde geçirdiği dönüşümler kronolojik bir sırayla açıklanmıştır. Yine, ilgili bölümde vergi kaçakçılığı suçunun cezaları, unsurları, özel görünüş biçimleri ve takibine ilişkin açıklamalara yer

verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık ve etkin pişmanlığın unsurları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Etkin Pişmanlık, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

ABSTRACT

ÖZEL, Başak. Effective Repentance in Tax Evasion Crime, Master's Thesis, Ankara, 2023.

In the conjuncture we are in, in an environment where the social state understanding is gaining strength; the amendments made in tax laws are based on the idea of improving the tax system in accordance with the transforming economic and social life. Timely assessment, accrual and collection of revenues, which are collected under the name of tax and constitute a significant share of public revenues, are important for the performance of public services. However; increase in public services, the increase in tax rates in terms of financing services, and the imposition of new taxes reduce the tax compliance of taxpayers and give rise to the results such as tax avoidance and tax evasion. It is a necessity for State to take effective measures against significant tax losses. With Article 4 of the "Law No. 7394 On Evaluation of Immovable Properties Owned by Treasury and Amendments to the Value Added Tax Law and Amendments to Certain Laws and Decree Laws", which was adopted on April 8, 2022 and published in the Official Gazette dated April 15, 2022, effective remorse provisions were added to Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213 regarding tax evasion crimes. Thus, with the regulation in question, the institution of effective repentance, which is accepted as a personal reason that removes the penalty or requires a reduction in the penalty in some crimes that have been completed with all their elements, in terms of its legal nature, has also found application in tax evasion crimes. In the first part of the study, which consists of three parts, concepts related to the institution of effective repentance are emphasized. Subsequently, the legal nature and elements of the institution of effective repentance and which crimes fall within its scope are explained. At the end of the relevant section, the institution of effective repentance is compared with similar institutions. In the second part of the study, the appearance of tax evasion crime from past to present and the transformations it has undergone throughout the historical process are explained in chronological order. Again, in the relevant section, explanations about the penalties, its elements, special appearances and pursuance of tax evasion are included. In the third

part of the study, effective repentance and its elements in the crime of tax evasion are focused on.

Key Words: Effective Repentance, Tax Evasion Crime, Penalty of Tax Evasion Crime

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar DİZİNİ	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: ETKİN PİŞMANLIK KURUMU	8
1.1. GENEL HATLARIYLA ETKİN PİŞMANLIK KURUMU	8
1.1.1. Kavramsal Çerçeve.....	8
1.1.2. 765 Sayılı Eski Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık Kurumu.....	9
1.1.3. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık.....	12
1.2. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN HUKUKSAL NİTELİĞİ, UNSURLARI VE KAPSAMI	13
1.2.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Hukuksal Niteliği.....	13
1.2.2. Etkin Pişmanlığın Unsurları.....	15
1.2.2.1. Etkin Pişmanlığın Maddi Unsurları.....	16
1.2.2.2. Etkin Pişmanlığın Manevi Unsurları.....	24
1.2.3. Türk Ceza Kanunu'nda ve Özel Kanunlarda Yer Verilen Etkin Pişmanlık Hükümleri.....	27
1.3. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	31

1.3.1. Gönüllü Vazgeçme	31
1.3.2. Şahsi Cezasızlık Sebepleri	33
1.3.3. Pişmanlık ve Islah.....	33
1.3.4. Suçun Nitelikli Hali	35
2.BÖLÜM: VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU	36
2.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN GENEL ÇERÇEVESİ VE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE GÖRÜNÜMÜ	36
2.1.1. Genel Çerçeve	36
2.1.2. Genel Olarak Vergi Suç ve Cezaları.....	38
2.1.3. Geçmişten Günümüze Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları	40
2.1.3.1. 1950-1960 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Hileli Vergi Suçu ve Cezası	42
2.1.3.2. 1960-1970 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları	43
2.1.3.3. 1980-1998 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları	44
2.1.3.4. 1999 Yılı ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları	46
2.1.3.5. 2021 Yılı ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları.....	48
2.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN OLUŞUMUNA SEBEP OLAN FİİLLER VE CEZALARI.....	50
2.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA SUÇUN GENEL UNSURLARININ İNCELENMESİ.....	53
2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yasallık (Tipiklik) Unsuru	54
2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Maddi Unsur	54
2.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru.....	59
2.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Manevi Unsur	60
2.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ	62

2.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak	63
2.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima(Birleşme).....	66
2.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLLERİ NETİCESİNDE CEZA KESİLMESİNE VE CEZAYA HÜKMOLUNMASINA ENGEL OLAN HALLERDEN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ	69
2.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TAKİBİ.....	75
3.BÖLÜM: VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK VE ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI.....	77
3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK	77
3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesinin 7394 Sayılı Kanun'da Düzenlenişi	77
3.1.2. 7394 Sayılı Kanunun Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Maddelerinin İncelenmesi	81
3.1.2.1. 7394 Sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile Etkin Pişmanlığa İlişkin Olarak VUK 359'uncu Maddesine Eklenen Hükümler	81
Bir Ceza Hukuku Kurumu Olan Zincirleme Suç Hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'nda Uygulanması	90
3.1.2.2. 7394 Sayılı Kanun'nun 5'inci Maddesi ile VUK 367'nci Maddesine Eklenen Fıkra	91
3.1.2.3. 7394 Sayılı Kanun'un 6'ncı Maddesi ile VUK'a Eklenen Geçici 34'üncü Madde	92
3.1.3. 7394 Sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklere İlişkin Olarak Literatürde Yer Alan Görüşlerden Bazıları	100
3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI	103
3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlığın Maddi ve Manevi Unsurları	103
3.2.1.1. Maddi Şartlar	105

3.2.1.2. Manevi Şartlar	107
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	109
KAYNAKÇA.....	113
EK-1 TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU	123
EK-2 TEZ ÇALIŞMASI İZİN MUAFİYET FORMU	125

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Düzenlendiği Suç Tipleri	29
Tablo 2. 7394 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik Öncesinde ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezalar:	78
Tablo 3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Pişmanlık ve İslah Müessesesi ile Etkin Pişmanlık Müessesesinin Karşılaştırılması	80
Tablo 4. 7394 Sayılı Yasa İle Getirilen Düzenlemeler Neticesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulaması ve Ceza İndirimine İlişkin Tablo	99
Tablo 5. OECD Raporunda İncelenen Bazı Ülkelerde Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezaların Alt ve Üst Sınırları	103

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
m.	Madde
R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlar, ilk çağlardan itibaren ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile farklı şekillerde örgütlenme zorunluluğu duymuşlardır.¹ Zaman içerisinde yeni üretim tekniklerinin doğuşu, örgütlenmeyi de değişime uğratarak ihtiyaçları daha iyi karşılamak ve toplum refahını daha çok arttırmak bakımından yeni düşünceleri ve ekonomik sistemleri de beraberinde getirmiştir.² Birçok kurumun bütünü olan bir örgütlenme biçimi olarak ifade edilebilen ekonomik sistemlerde, izlenen yol ve yöntemler farklılaşsa da asıl amaçlanan mevcut kaynaklarla ihtiyaçların tatminidir.³

Sanayi devrimi ile birlikte ekonomide artan sermaye birikimi, bu doğrultuda şirketleşmenin yaygınlaşması, ekonomik sistemlerden kapitalist sistemin güçlenmesi, ekonomilerde para ekonomisine giriş şeklinde meydana gelen dönüşüm, genel refah düzeyinde artış gibi ekonomik ve sosyal yapıda meydana gelen değişiklikler vergilerin zaman içinde gelişiminde etkin bir rol oynamıştır.⁴ Söz konusu gelişmelere paralel olarak devlet kavramında da değişiklikler olmuş ve devletin sunmuş olduğu hizmetlerde meydana gelen artışla beraber devlet, kamu hizmetlerinden oluşan bir bütün olarak ortaya çıkmıştır. Devlet anlayışında meydana gelen gelişme neticesinde kamu harcamalarının artışı, devletin bu harcamaları karşılama zorunluluğu, kamusal hizmetlerin karşılanması bakımından kamu gelirlerinde meydana gelen artış vergi gelirlerinin de artmasına sebep olmuş ve vergi gelirlerindeki bu artışın diğer kamu gelirlerindeki artıştan çok daha hızlı ve büyük olması; vergi reformlarının yapılmasını, vergi sistemlerinin geliştirilmesini dolayısıyla da vergi gelirlerinin arttırılmasını gerekli kılmıştır.⁵

Vergi, vatandaşlar açısından bir borç, vatandaşlık ödevi ve bir kamu yükümlülüğü; devlet açısından ise bir alacaktır ve devlet söz konusu alacağını sunmuş olduğu

¹ Talas, Cahit, *Ekonomik Sistemler*, 5. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 1999.

² Talas, 1999, s. 31.

³ Talas, 1999, s. 36.

⁴ Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

⁵ Türk, 2015, s. 221.

hizmetlerin karşılığı veya sağladığı menfaatlerin bedeli olarak değil ulusal egemenlik hakkına ve kanuna dayanarak almaktadır.⁶

Vergilerin günümüzde büyük miktarlara ulaşması, cebriliği, karşılıksız olması gibi nitelikleri ekonomik ve sosyal hayatta da etkiler meydana getirmektedir.⁷ Bu bakımdan vergi tazyiki ve vergi yükü kavramlarına da değinmek gerekmektedir. Vergiyi ödeyenin psikolojik durumu ile yakından ilgili olan, oransal olarak ölçülemeyen ve subjektif vergi yükü olarak da adlandırılan vergi tazyiki; verginin ödenmesi neticesinde ekonomik güçte meydana gelen azalıştan dolayı duyulan baskı hissidir ve vergilerin yapısı, oranları, vergi sistemi ve mükelleflerin anlayışına bağlı olarak değişiklik gösterir.⁸

Objektif bir karaktere sahip olan vergi yükü ise, mükellefin vergi ödemesi nedeni ile gelirinde ortaya çıkan net azalıştır.⁹ Her yıl gayri safi milli hâsılının bir kısmının vergi vasıtasıyla özel kişilerden kamu sektörüne aktarılması neticesinde vergi, toplumu oluşturan bireyler ve gruplar üzerinde bir yük oluşturmaktadır.¹⁰ Söz konusu vergi yükü, hükümet ve vergi yükümlülerince vergi politikalarına ilişkin tedbirleri desteklemek veya reddetmek, vergi sistemlerindeki vergi uyumlaştırma çalışmalarını savunmak veya kabul etmemek için kullanılabilir. Hükümet, sektörler arasında vergi yükü bakımından karşılaştırmalar yaparak vergilendirilmemiş olan vergi rezervlerini vergilendirmek; mükellefler ise yeni vergilere karşı koymak isterlerken aynı yöntemle yeni vergi politikasına ilişkin tedbirlere de karşı koymaktadırlar. Hem ekonomik hem de sosyal hayatta ortaya çıkan etkileri doğru alanlara yöneltebilmek, vergi vasıtasıyla toplumdaki gelir dağılımını eşitlemek, ekonomide tam istihdamı sağlayabilmek bakımından vergi yükü, üzerinde durulma gerekliliği olan bir konudur.¹¹

Milli ekonomi bakımından farazi bir kavram olan ve ekonomik kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsisi olarak ifade edilebilen vergi yükü; ferdi ekonomilerde, vergi mükellefi veya vergi mükellef gruplarınca devlete ödenen

⁶ Türk, 2015, s. 213.

⁷ Türk, İsmail, *Maliye Politikası*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

⁸ Eker, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Anadolu Matbaası, İzmir, 1999.

⁹ Eker, 1999, s. 154.

¹⁰ Eker, 1999, s. 156.

¹¹ Türk, 1998, s. 67.

vergilerle, devletçe kendilerine sunulan hizmetler ve menfaatler arasında bir eşitlik olmadığı takdirde gerçek anlamda bir vergi yükünden söz edilmektedir.¹²

Verginin, yükümlüleri üzerinde etkisiz kalması olanaksızdır ve bu bağlamda vergi yükümlülerinin vergiye karşı olumlu ve olumsuz tepkiler göstermeleri kaçınılmazdır. Olumlu tepkiler vergi kanunları düzenlenirken teşvik edilmeliyken, olumsuz tepkilerin ise önlenmesi gerekmektedir.¹³ Vergiye uyum, vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini kanuna uygun olarak, zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleridir. Yükümlülerin bir kısmı vergi ahlakına yani vergi ödeme konusundaki istekliliğine bağlı olarak vergiye gönüllü uyum sağlayabilirken, diğer kısmı ise vergiye uyum sağlayamamakta ve vergi yükünden kaynaklı olarak duymuş olduğu baskıdan kurtulmak için çeşitli yollara başvurabilmektedir.¹⁴

Devlet, vergiyi yüklenenlerin vergi baskısını hissetmelerini önlemek ve ödenen vergilerin farkındalığını azaltmak bakımından çeşitli yöntemlere başvurabilmektedir.¹⁵ Özellikle dolaylı yoldan alınan vergiler arasında olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerin fiyatın içerisine gizlenmiş olması ve vergi yüklenicisi tarafından hissedilmeden ödenmiş olması bunun en iyi örneğidir.¹⁶ Mali anestezi olarak ifade edilen olay, vergi yükümlülerinin tepkilerini çekmemek bakımından olumlu sonuçlar yaratabilen bir niteliğe sahiptir.¹⁷ Verginin fiyata dâhil edildiği ve tevkifat ile stopaj uygulaması gibi yöntemlerle alındığı durumlarda mali anestezi etkisi yüksek iken; gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde ise mali anestezi etkisi düşük veya yoktur denilebilir.¹⁸ İyi bir vergi planlaması, vergilendirme politikasının etkin bir şekilde oluşturulması, plan ve politikaların vergi yükümlülerinin bireysel nitelikteki tavır ve davranış özelliklerinin göz önünde bulundurularak hazırlanması ve uygulamaya konulması, vergilendirme ile hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi bakımından oldukça önemlidir.¹⁹

¹² Türk, 1998, s. 68.

¹³ Türk, 2015, s. 197.

¹⁴ Pehlivan, Osman, *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2020.

¹⁵ Pehlivan, 2020, s. 165.

¹⁶ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

¹⁷ Akdoğan, 2009, s. 185.

¹⁸ Ay, Hakan, *Kamu Maliyesi*, 6. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, İzmir, 2019.

¹⁹ Akdoğan, 2009, s. 186.

Vergi, niteliğine bağlı olarak mükelleflerin iktisadi davranışları üzerinde birbirinden farklı etkiler meydana getirir.²⁰ Verginin oluşturduğu baskı ve yük; bireylerin vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, verginin telafisi ve yansıtılması gibi çeşitli biçimlerde tepki göstermelerine neden olabilmektedir.²¹ Bu doğrultuda, mükellefler vergi matrahının daraltılması veya yok edilmesi yoluyla ya hiç vergi ödememeye ya da daha az vergi ödemeye çalışırlar ve bu davranışlar neticesinde başarılı olunması devletin vergi gelirlerini azaltmakta ya da yok etmektedir. Diğer taraftan; bu çabalara rağmen vergiyi ödemek zorunda kalan mükellefler, çeşitli yollarla vergi yükünü başkalarına yansıtma çareleri arayabilir. Bu durumda, vergi matrahında bir azalma veya daralma olmamakta, nitekim devletin vergi gelirlerinde de bir azalmaya yol açmamakta sadece kanuni mükellef ile vergiyi fiilen ödeyenler farklı kişiler olmaktadır.²²

Verginin yansıtılması, vergiyi ödeyen kanuni mükellefin ödemiş olduğu vergiyi bir başkasına devretmesidir.²³ Verginin birden fazla kişiye devredilmesi mümkündür ancak verginin bir başkasına devretme olanağının kalmadığı son aşama verginin yerleşmesi aşamasıdır.²⁴ Özetle yansıtma; piyasa yapısı, ekonomik konjonktür, verginin türü yani dolaylı ve dolaysız oluşu, vergilendirilen malın türüne göre ödenmiş olan verginin fiyat mekanizması aracılığı ile kısmen veya tamamen malın fiyatının üzerine konarak ya da malın girdi maliyetlerini azaltmak şeklinde başka kişilere aktarılması olarak tanımlanabilir.²⁵ Verginin yansıtılmasında vergiden kaçış mutlak anlamda değil görece bir kaçıştır yani yükümlü ödemesi gereken vergiyi ödemektedir ancak taşımamaktadır, vergiyi devrettiği şahsa taşımaktadır ve bu da vergi dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır.²⁶

Vergiye karşı gösterilen tepkilerden bir diğeri de ekonomik tercihlerin ön plana çıktığı verginin telafisidir. Verginin telafisi, üzerlerindeki vergi yükünü yansıtamayan vergi mükelleflerinin, daha çok çalışmak veya daha az tüketmek şeklinde gösterdikleri

²⁰ Uluatam, Özhan, *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014.

²¹ Pehlivan, 2020, s. 165.

²² Uluatam, 2014, s. 339.

²³ Bilici, Nurettin, *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.

²⁴ Bilici, 2016, s. 234.

²⁵ Erdem, Metin / Şenyüz, Doğan / Tatlıoğlu, İsmail, *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

²⁶ Türk, 2015, s. 198.

eğilimlerdir.²⁷ Vergi sebebi ile gelirinde azalış meydana gelen vergi yükümlüsünün, önceki gelir seviyesine ve satın alma gücüne ulaşmak için daha çok çalışması gelir etkisi; geliri azalan yükümlünün çalışmamayı tercih etmesi ikame etkisidir.²⁸

Mükelleflerin verginin yansıtılması, telafisi gibi vergiye karşı göstermiş oldukları reaksiyonlar vergi ödendikten sonra; vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ise vergi ödenmeden önce gösterilen reaksiyonlardır.²⁹

Vergiden kaçınma, mükelleflerin yasal boşluklardan yararlanarak ve vergi borcunu doğuracak olaylara sebebiyet vermeyerek vergi yükünün dışında kalma çabaları olarak ifade edilmektedir.³⁰ Vergi mükellefinin, vergi kanunlarına dayanarak vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemesi ve böylece vergi ödemekten kaçması olarak da ifade edilen vergiden kaçınma; kanun koyucunun iradesinden de kaynaklanabilir ihmalden de doğabilir. Kanun koyucunun iradesinden kaynaklanan yani vergiden kaçınmanın kanunla düzenlenmesi; vergi kanunlarının vergilendirme yönünden herkesi kapsama dâhil etmesi ancak düzenlemelerin belirli kişi, grup ve sosyal tabakaları tamamen ya da kısmen vergi ödemez hale getirmesidir.³¹ Vergiden kaçınmanın kanun koyucunun ihmalden doğması yani kanundaki boşluklara dayanması ise; vergi kanunlarının kanun koyucu tarafından, karşılaşılma ihtimali olan durumlara cevap veremeyecek nitelikte düzenlenmiş olmasıdır.³² Mükelleflerin, mevzuatta düzenlenen istisna, muafiyet, indirim ve diğer vergisel kolaylıklardan faydalanarak vergi yükünü hafifletmesi veya söz konusu yükten tamamen kurtulması, iş ve faaliyetlerini daha az vergi alınan veya hiç vergi alınmayan ve vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere kaydırması vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir.³³

Vergiden kaçınma, vergi yükümlülerinin ya hiç vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek şeklinde eylemlerini içerse de, mükellef söz konusu eylemlerini kanuna dayanarak ya da kanundaki boşluklardan yararlanarak gerçekleştirdiği için, mükellefin

²⁷ Ay, 2019, s. 173.

²⁸ Ay, 2019, s. 174.

²⁹ Erdem / Şenyüz / Tathoğlu, 2013, s. 177.

³⁰ Akdoğan, 2009, s. 169.

³¹ Türk, 2015, s. 199.

³² Eker, 1999, s. 159.

³³ Pehlivan, 2020, s. 165.

kanunlara aykırı bir davranışı mevcut olmamakla beraber vergiden kaçınmanın cezai müeyyidesi de söz konusu değildir.³⁴

Verginin oluşturduğu baskı ve yük neticesinde bireylerin göstermiş oldukları tepkilerden bir diğeri de vergi kaçakçılığıdır. Vergi yapısında bozulmaya yol açan ve vergi matrahının aşınmasına sebep olan faktörlerden en önemlileri vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının büyümesidir.³⁵

Vergi kaçakçılığı suçuna çalışmanın ikinci bölümünde yer verileceği için burada söz konusu suça ilişkin detaylı bir açıklama yapılmayacaktır. Ancak, belirtmek gerekir ki vergi kaçakçılığı suçunun tanımına ilişkin geçmişten günümüze birçok düzenleme yapılmıştır. Nitekim vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilen fiillere uygulanan cezai müeyyidelerde de zaman içerisinde değişiklikler yapıldığı görülmektedir. T.C. Adalet Bakanlığı'nca açıklanan insan hakları eylem planı doğrultusunda, söz konusu fiillerin 7394 sayılı Yasa³⁶ ile Türk Ceza Kanunu'nda belirli suç tipleri bakımından öngörülen ve bir ceza hukuku kurumu olan etkin pişmanlık uygulaması kapsamına alınması en son yapılan düzenlemeler arasındadır.

Etkin pişmanlık; suçu tüm unsurları ile tamamlayıp, duymuş olduğu pişmanlık neticesinde faile ya hiç yaptırım uygulanmaması ya da uygulanan yaptırımda indirimle gidilmesidir. Suç ve yaptırım politikalarına ilişkin olarak ceza hukukunda mühim araçlardan biri olan etkin pişmanlık kurumu; ceza hukukunun gayelerine ulaşması ve kamu otoritesinin amaçladığı hedeflere ve faydalara ulaşması bakımından, sona ermiş bir suça ceza uygulamaktan feragat ettiği bir müessesedir.³⁷ Ceza hukuku, genel değil bazı suçlar bakımından uygulama alanı bulan etkin pişmanlık kurumu ile suç işlenmesi neticesinde meydana gelen mağduriyetlerin telafi edilebilmesi açısından bireysel ve kamusal anlamda fayda sağlayacak olan bazı sonuçların elde edilmesini amaçlamakta ve

³⁴ Erdem / Şenyüz / Tatlıoğlu, 2013, s. 178.

³⁵ Akdoğan, 2009, s. 181.

³⁶ 08.04.2022 tarihli ve 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, 15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmi Gazete'de (R.G.) yayımlanmıştır.

³⁷ İçer, Zafer, "Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma Suçunda Etkin Pişmanlık (TCK. m. 110)", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 23, Sayı: 3, s. 773-792.

yapılan düzenlemelerle de söz konusu amaçlara ulaşmayı kolaylaştırmayı hedeflemektedir.³⁸

Etkin pişmanlık müessesesi, vergi kaçakçılığı suç ve cezaları ile vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak 7394 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemeler çalışmanın ilgili bölümlerinde nesnel bir çerçevede açıklanmıştır. Vergi suçlarının tamamı bakımından değil yalnızca vergi kaçakçılığı suçları için getirilen ve ceza indirimi açısından avantajları yanında eleştirilebilir tarafları da olduğu düşünülen etkin pişmanlık kurumuna ilişkin yapılan düzenlemelere ilişkin değerlendirmelere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

³⁸ İçer, 2017, s. 774.

1.BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK KURUMU

1.1. GENEL HATLARIYLA ETKİN PİŞMANLIK KURUMU

1.1.1. Kavramsal Çerçeve

Etkin³⁹ kelimesi, Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'nde "*hareketli, işleyen, çalışan, faal, aktif, dinamik, fiilde bulunan, etkinlik gösteren, edilgen karşıtı*" olarak tanımlanmıştır. Pişmanlık⁴⁰ kelimesi ise "*pişman olma durumu, nedamet*" olarak ifade edilmiştir.

Etkin pişmanlık kurumu, literatürde birçok farklı şekilde tanımlanmaktadır. Söz konusu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Suç tüm unsurları ile tamamlanıp netice gerçekleştikten sonra failin, bazı hareketleri ile fiilinin yarattığı etkiyi azaltması şeklindeki davranışları etkin pişmanlık olarak ifade edilmektedir.⁴¹

Etkin pişmanlık; failin, suç fiilinin meydana getirdiği sonucu telafi etmek amacıyla ihtiyari olarak gerçekleştirdiği hareketlerdir.⁴²

Suç unsurlarını barındıran hareket tamamlanıp sonuç gerçekleştikten sonra failin, icra etmiş olduğu suçtan dolayı pişmanlık duyarak, suç neticesinde meydana gelen zararı azaltmaya çalışmasına yönelik hareketleri etkin pişmanlık olarak ifade edilmektedir.⁴³

Suç içerdiği tüm unsurlar bakımından tamamlandıktan sonra, suç fiilini işleyen failin pişmanlık duyması ve pişmanlığını yapmış olduğu fiiller ile göstermesi neticesinde

³⁹ Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (erişim tarihi 01.11.2022).

⁴⁰ Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (erişim tarihi 01.11.2022).

⁴¹ Ercan, İsmail, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

⁴² Koca, Mahmut / Üzülmüş, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

⁴³ Soyaslan, Doğan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

faile, cezai müeyyide uygulanmasını engelleyen ya da uygulanacak olan cezai müeyyidede indirimle gidilmesini sağlayan kuruma etkin pişmanlık kurumu denir.⁴⁴

Etkin pişmanlık; suçun maddi ve manevi tüm unsurları ile tamamlanması neticesinde failin, meydana getirdiği zararı duyduğu pişmanlık ile tazmin etmesi ya da fiilinden duyduğu pişmanlığı gösteren bir hareket yapmasıdır.⁴⁵

1.1.2. 765 sayılı Eski Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık Kurumu

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda etkin pişmanlık kurumuna ilişkin genel bir düzenleme olmamakla beraber ilgili kanunun bazı maddelerinde etkin pişmanlık; suç tamamlanıp netice gerçekleşikten sonra ortaya çıkan hafifletici neden olarak düzenlenmişti.⁴⁶ 765 sayılı Yasada etkin pişmanlık kurumu “faal nedamet” olarak adlandırılmaktaydı. Sözlükte⁴⁷ “Suç işleyen bir kimsenin suçundan sonra pişmanlık duyarak işlediği fiilin sonucunu önlemeye çalışması, suç işlediği sırada pişmanlık duyması. Aktif nedâmet. Aktif pişmanlık” olarak tanımlanan faal nedamet, etkin pişmanlık ile aynı anlamda kullanılmakta fakat içerikleri bakımından farklılıklar bulunmaktadır.⁴⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda⁴⁹ ise etkin pişmanlık olarak adlandırılan kuruma, her iki yasada farklı anlamlar yüklenmesinin temelinde etkin pişmanlık kavramıyla uzak olmayan bir etkileşimde olan teşebbüs ve gönüllü vazgeçme kurumları açısından eski ve yeni yasa dönemlerinde ayrı düzenlemelere yer verilmiş olması sebebi yatmaktadır.⁵⁰

Teşebbüs kavramı, suç olarak nitelendirilen bir fiilin icrasına uygun araçlar ve hareketlerle başlanması ancak suç olarak belirlenen fiile ilişkin icra hareketlerinin tamamlanamaması veya söz konusu hareketlerin tamamlanması fakat sonucun gerçekleşmemesidir.⁵¹ 765 sayılı mülga Yasada, tam ve eksik teşebbüs ayrımı yapılmakla beraber; tam teşebbüse uygulanacak cezai müeyyide eksik teşebbüse kıyasla daha fazla, tamamlanmış suça kıyasla ise daha az belirlenmişti. Ancak, söz

⁴⁴ Hakeri, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

⁴⁵ Zafer, Hamide, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 6. Bası, Beta Basım, İstanbul, 2016.

⁴⁶ Ercan, 2014, s. 182.

⁴⁷ T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/>, (erişim tarihi 01.11.2022).

⁴⁸ Baki, Ensar, “*Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık*”, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Yıl: 2016, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 27-56.

⁴⁹ 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁵⁰ Baki, 2016, s. 34.

⁵¹ Artuk, Mehmet Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

konusu ayırım hakkaniyetli sonuçlara yol açmadığı düşüncesi ile kaldırılmıştır ve oluşan tehlike ile zararın ağırlığı dikkate alınarak indirim oranlarının takdiri hususu yargı mercilerine bırakılmıştır.⁵² Suç oluşana kadar suçun geçirdiği aşamaların tümüne suç yolu (iter criminis) denir.⁵³ Bazı suçlarda belirgin bazılarında ise iç içe olan⁵⁴ suç yolunun aşamaları; düşünme, icra hareketleri, tamamlanma ve son bulmadan oluşmaktadır.⁵⁵

Teşebbüsün son şartı olan, icranın son bulmasına failin elinde olmayan nedenler değil iradesine bağlı hususlar yol açmış ise teşebbüsü meydana getiren şartlar eksik kalır ve faile ceza verilmesi mümkün olmaz. 765 sayılı Kanun döneminde failin, iradi hareketleri ile icra hareketlerini sona erdirmesi durumunda ihtiyariyle vazgeçmenin; ancak icra hareketleri bitip sonucun oluşmasına mani olması durumunda ise faal nedamet olduğu belirtilmekteydi.⁵⁶ İhtiyariyle vazgeçmede, suç yolunda soyut olarak durmak yeterli iken; faal nedamette bu yetersiz kalmakta ve failin somut olarak icrai davranışlarla sonucun meydana gelmemesi için harekette bulunması gerekmektedir.⁵⁷

765 sayılı Kanununun 61'inci maddesinin son fıkrasında "*Müteşebbis cürmün ef'ali icrayesinden ihtiyarile vazgeçtiği, fakat tamam olan kısım esasen bir suç teşkil ettiği halde ancak o kısma mahsus ceza ile cezalandırılır.*" hükmü yer almakla birlikte söz konusu hükümde; ihtiyariyle vazgeçme hali düzenlenmiş ve teşebbüs ettiği suçtan vazgeçene yaptırım uygulanamayacağı fakat o ana kadar icra ettiği hareketlerin suç oluşturması halinde sadece o suçun cezasının verileceği belirtilmiştir.⁵⁸

Failin suçun icrasına başladıktan sonra suçu tamamlamaktan iradi olarak vazgeçmesinin ihtiyariyle vazgeçme; failin suçun icrasına başlayıp icrai hareketlerini de tamamladıktan sonra neticenin gerçekleşmesini önlemeye yönelik davranışlar göstermesinin ise faal nedamet olduğu ifade edildi.⁵⁹ İhtiyariyle vazgeçme, eksik teşebbüs aşamasında; faal nedamet ise tam teşebbüs aşamasında mümkün olabilmektedir. İhtiyariyle vazgeçmede

⁵² Artuk / Gökçen / Yenidünya, 2014, s. 555.

⁵³ Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 20. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

⁵⁴ Artuk / Gökçen / Yenidünya, 2014, s. 554.

⁵⁵ Toroslu, 2014, s. 270.

⁵⁶ Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 13. Bası, Beta Basım, İstanbul, 1997.

⁵⁷ Günay, Emre, *Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

⁵⁸ Dönmezer / Erman, 1997, s. 443.

⁵⁹ Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku*, 5. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2001.

fail karar verdiği cürmi faaliyeti sonuna kadar götürmemekte ve bu bakımdan ihtiyariyle vazgeçme negatif bir özellik taşımakta; faal nedamette ise fail neticeyi önleyici yeni bir hareket icra etmekte ve bu bakımdan pozitif bir özellik taşımaktadır.⁶⁰ İhtiyariyle vazgeçme halinde failin cezalandırılmayacağı, 765 sayılı Kanunun 61/2'inci maddesinde hükme bağlanmakla beraber; faal nedamet hususunda kanun genel bir hüküm içermediğinden, bu durumda teşebbüsten cezada indirim gidileceği ve bu boşluk karşısında faile neticeyi önlemiş ise tam teşebbüsün, önleyememiş ise tamamlanmış suçun cezasının verileceği ancak hâkimin takdiri hafifletici nedeni uygulayabileceği öngörülmüştür.⁶¹

Faal nedamet, tam teşebbüs aşamasında söz konusu olmakta; geniş anlamda bakıldığında suç tamamlanmadan oluşan faal nedamette, suçun doğması fail tarafından engellenmekte, suç tamamlandıktan sonra oluşan faal nedamette ise suçtan zarar görenin zararını izale etmesi gerekmektedir.⁶² Kanun koyucu her suç için değil bazı suçlar bakımından cezai takibat başlamadan önce faal nedamet gösterilerek meydana gelen zararın giderilmesi halinde, kanunda o suç için düzenlenen cezada indirim yapılmasını öngörmekte ve bu haliyle de faal nedamet cezai müeyyidede indirim gerektiren şahsi bir sebep olarak kendini göstermektedir. Bazı durumlarda da ceza verilmesinden tamamen vazgeçilmekteydi. Bu haliyle ise faal nedamet, cezayı kaldıran kişisel bir sebep olarak kendini göstermektedir.⁶³

765 sayılı TCK'da etkin pişmanlıkla ilgili olarak bazı özel hükümler ve kanunlar mevcuttu. 765 sayılı TCK'nın 523'üncü maddesinde yer alan mal aleyhine işlenen cürümler bakımından kovuşturmaya başlanmadan önce failin aldığı malı iade veya failinin sebep olduğu zararı tazmini hususu ve 765 sayılı Yasanın 432'nci maddesinde yer alan kaçırdığı kişiye karşı herhangi bir şehvi harekette bulunmaksızın kaçırdığı kişiyi kaçırdığı yere veya aile evine kendi iradesi ile bırakan veya emniyetli bir yere bırakan fail hakkında cezasının indirilmesine ilişkin özel düzenlemeler mevcuttu.⁶⁴ Yine, özel kanunlarda ise “*Pişmanlık Yasası*” olarak bilinen ve 05.06.1985 tarihli ve 3216 sayılı Kanunla kabul edilen ve 25.07.1988 tarihli ve 3419 sayılı “Bazı Suç Failleri

⁶⁰ Toroslu, 2001, s. 154.

⁶¹ Toroslu, 2001, s. 155.

⁶² Günay, 2006, s. 15.

⁶³ Günay, 2006, s. 16-17.

⁶⁴ Demirbaş, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Hakkında Uygulanacak Hükümlere Dair Kanun” ile tekrar düzenlenen Kanun örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu kanun; terörle mücadele amaçlı olarak terör örgütü hakkında bilgi veren failer bakımından ceza verilmemesini veya ceza indirimini öngörmekteydi.⁶⁵

1.1.3. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de kabul edilerek 01.04.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 765 sayılı TCK’nın 61’inci maddesinde eksik teşebbüs halinde gönüllü vazgeçme hali düzenlenmekte fakat tam teşebbüs aşamasındaki gönüllü vazgeçmeye ilişkin olarak herhangi bir düzenlemenin olmaması sebebi ile kanunda açık bir düzenleme yapılması ihtiyacı üzerinde durulmaktaydı.⁶⁶ Bu bağlamda, 5237 sayılı TCK ile suça teşebbüsün tüm aşamalarında gönüllü vazgeçme olanaklı hale getirilmiştir.⁶⁷ Yeni değişiklik ile gönüllü vazgeçme sadece teşebbüs bağlamında kullanılmakta iken; etkin pişmanlık ise suç tamamlandıktan sonra failin tutum ve davranışları çerçevesinde değerlendirilecektir.⁶⁸ Bu bakımdan, 5237 sayılı TCK ile mülga 765 sayılı TCK’dan değişik olarak bazı suçlar bakımından etkin pişmanlık hükümleri getirilmiş ve etkin pişmanlık ile yakın ilişkili olan teşebbüs ve gönüllü vazgeçme kurumlarına ilişkin olarak da, teşebbüs aşamasında gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlığa ilişkin yapılan ayrıma son verilmiştir.⁶⁹

5237 sayılı Yasa ile getirilen değişiklikler doğrultusunda gönüllü vazgeçme kurumu TCK’nın 36’ncı maddesinde “*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.*” olarak ifade edilmiştir. Bu düzenleme, literatürde gönüllü vazgeçme hükmü altında etkin pişmanlığa da yer verilerek yerleşmiş olan bazı kavramların birbirine karışmasına yol açacağı düşüncesi

⁶⁵ Demirbaş, 2013, s. 456.

⁶⁶ Baba, Yasemin, *Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

⁶⁷ Baba, 2013, s. 18.

⁶⁸ Baba, 2013, s. 19.

⁶⁹ Özer, İbrahim, *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*, Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

bakımından eleştirilmiştir.⁷⁰ Ayrıca, literatürde etkin pişmanlık kurumunun özel hükümler arasında düzenlenmekten ziyade genel hükümler arasında düzenlenmiş olmasının daha isabetli olacağına ilişkin görüş de mevcut olmakla beraber; özel hükümler arasında düzenlense dahi kanun koyucunun söz konusu düzenlemesi ile tehlikesizlik olarak ifade edilen ve toplumun uğradığı zararı azaltıcı hareketleri dikkate alarak ödüllendirmesinin yine de yerinde olduğu belirtilmektedir.⁷¹

Mülga 765 sayılı Kanunda “faal nedamet” olarak ifade edilen etkin pişmanlığa ilişkin olarak, 5237 sayılı TCK’da genel bir hüküm bulunmamaktadır. Etkin pişmanlık kurumu, bazı suçlar bakımından o suçlara ilişkin olarak ayrıca düzenlendiğinden genel hüküm halinde düzenlemeye yer verilmemiştir.⁷²

1.2. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN HUKUKSAL NİTELİĞİ, UNSURLARI VE KAPSAMI

1.2.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Hukuksal Niteliği

5237 sayılı TCK’da etkin pişmanlık, nitelik olarak etkin pişmanlığa uygun olan birtakım suçlar açısından cezayı ortadan kaldıran ya da cezada indirim uygulanmasını gerektiren şahsi bir sebep olarak kabul edilmiştir.⁷³

Suç tanımında yer alan unsurların bir kısmı, suçun unsurları dışında kalmalarına rağmen cezalandırmayı etkileyen ve fiilin haksızlık niteliğini arttırmayan unsurlardır. Bu unsurlar; ön şartlar, subjektif nedenler, objektif cezalandırılabilme şartları ve muhakeme şartları olarak ifade edilebilir.⁷⁴ Kural, suçun yasal tanımında belirtilen suç unsurlarının oluşması ile suçun meydana gelmesi ve faile cezai müeyyide uygulanmasıdır. Ancak, cezalandırma koşulları gerçekleştiği halde yasa koyucu suçun unsurları ve kusurluluğu etkileyen koşullar haricinde başka koşulların da meydana gelmesini veya gelmemesini aramış veya özel bazı sebeplerle cezalandırmama hakkını kullanmayı ya da daha az ceza ile yaptırım uygulamayı seçmiş olabilir. Bunlardan subjektif yani cezalandırmaya etki

⁷⁰ Demirbaş, 2013, s. 456.

⁷¹ Soyaslan, 2012, s. 315.

⁷² Günay, 2006, s. 18.

⁷³ Artuk / Gökçen / Yenidünya, 2014, s. 584.

⁷⁴ Zafer, 2016, s. 412.

eden nedenler; şahsi, işlendiği anda veya işlenmesinin akabinde ortaya çıkan, cezasızlık sebebi olan ve cezada indirim yapılmasını gerektiren ya da kanuni ve takdiri olabilir.⁷⁵

Cezalandırmaya etki eden şahsi nedenler; failin özelliğinden dolayı ceza verilmemesini veya cezasında indirim yapılmasını gerektiren, suç işlendiği anda var olan ya da suç işlendikten sonra ortaya çıkan nedenler olarak bir ayrıma tabi tutulabilir. Suç işlendiği anda var olan şahsi cezasızlık sebepleri, failin ceza almasına engel olan sebeplerdir.⁷⁶ Suç işlendikten sonra ortaya çıkan şahsi nedenleri ise cezayı kaldıran veya hafifleten haller oluşturmaktadır.⁷⁷ Şahsi cezasızlık sebeplerinin en önemli özelliği, suç tamamlandıktan sonra gerçekleşmeleridir.⁷⁸ Şahsi cezasızlık ve cezayı ortadan kaldıran ya da azaltan şahsi nedenler, kişiye bağlı oldukları için sadece ilgili şahıs bakımından sonuç doğurur.⁷⁹ Bu açıdan suça iştirak edilmesinde, suça iştirak eden her kişi sadece kendisinin gösterdiği pişmanlıktan yararlanabilmektedir. Dolayısıyla, etkin pişmanlığın suça iştirak edenlere geçmesi olanaksız olmaktadır.⁸⁰

Kişinin fiilleri ile sebep olduğu suçtan dolayı cezai sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır. Fiil suç olma niteliğini kaybetmediğinden, etkin pişmanlıktan yararlanan şahıs bakımından güvenlik tedbiri veya idari müeyyide uygulanması olanaklıdır.⁸¹ Etkin pişmanlık, tıpkı gönüllü vazgeçmede olduğu gibi haksızlığın unsurları ve kusurluluk dışında kalmaktadır.⁸²

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁸³ 171'inci maddesi 1'inci fıkrasında "*Cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilir.*" hükmü yer almaktadır. Cumhuriyet savcısının ilgili madde hükmünde yer verilen yetkisi, sadece cezayı ortadan

⁷⁵ Zafer, 2016, s. 412-413.

⁷⁶ Zafer, 2016, s. 413.

⁷⁷ Zafer, 2016, s. 415.

⁷⁸ Ercan, 2014, s. 136.

⁷⁹ Koca, Mahmut / Üzülmöz, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

⁸⁰ Ümit, Ceyda, "*Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme*", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 12, Sayı: 1, s. 133-147.

⁸¹ Ümit, 2021, s. 136.

⁸² Koca / Üzülmöz, 2012, s. 385.

⁸³ 04.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK), 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kaldıran etkin pişmanlık halinde mümkündür. Cezai indirim öngören etkin pişmanlık halinde Cumhuriyet savcısı, soruşturma neticesinde elde edilen delillerle suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye vardığı takdirde dava açmak zorundadır. Yine, CMK'nın 223'üncü maddesi 4'üncü fıkrası a bendinde belirtildiği üzere; icra edilen fiilin suç niteliğini sürdürmesine rağmen, cezayı kaldıran etkin pişmanlık halinde Cumhuriyet savcısı takdir yetkisini iddianame düzenlemekten yana kullanır ve mahkeme de suçun sabit olduğuna karar verirse yargılama, “ceza verilmesine yer olmadığı” kararı ile sona erer.⁸⁴

Etkin pişmanlık kurumu; zarar vermektan ziyade affedici ve anlaşmayı teşvik edici “onarıcı adalet” ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Failin meydana getirdiği suçun sonuçlarının azaltılmasını, söz konusu fiilleri neticesinde pişmanlığı ile mümkün hale getiren suçlar bakımından geçerli kılan etkin pişmanlıkta, zararı gerçek bir pişmanlığın karşılaması gerekmektedir.⁸⁵

Etkin pişmanlık, kendisine imkân tanıyan suç tiplerinde o suç tipine uygun bir biçime dönüşmekle beraber; suç tipinin özelinde mevcut olan farklılıklar etkin pişmanlık kurumunun ortak şartlarının sınırları içerisinde uygulanır. Yani, etkin pişmanlık alakalı olduğu suç sayısı kadar farklı bir biçime bürünür. Bu bakımdan etkin pişmanlık kurumunun düzenlenme amacı; “cezalandırmanın gereksizliği” ya da “mağdurun tatmini” şeklinde birden çok yaklaşımla değerlendirilebilir. Ancak, etkin pişmanlığın mümkün olduğu ve sınırlı sayıda belirtilen suç çeşitlerinde, muhakemenin hangi evresine kadar kabul edileceği, ayrıca bu hususun cezai sorumluluğu ne derece etkileyeceği “suç politikası”na ilişkin bir seçimin nihayetini ortaya koyar.⁸⁶

1.2.2. Etkin Pişmanlığın Unsurları

Etkin pişmanlık; failin, ceza sorumluluğu hususunda cezanın kaldırılması veya indirimi sonuçlarını yaratabilmesi bakımından, hukuki unsurlara ilaveten failden kaynaklı unsurların da birlikte gerçekleşmesi halinde mümkündür.⁸⁷

⁸⁴ Zafer, 2016, s. 416.

⁸⁵ Babayiğit, Mustafa, “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 0, Sayı: 6, s. 63-78.

⁸⁶ Baba, 2013, s. 23.

⁸⁷ Ümit, 2021, s. 136.

Literatürde; fiile ve faile ilişkin şartlar⁸⁸, objektif ve sübjektif unsurlar⁸⁹, maddi ve manevi unsurlar⁹⁰ olarak çeşitli ayrımlara tabi tutularak ifade edilen etkin pişmanlığın unsurlarını biz maddi ve manevi unsurlar şeklinde inceleyeceğiz.

Kanun koyucu tarafından, hangi suçlar bakımından uygulanacağı kanun hükmü ile düzenlenen etkin pişmanlığın yapısal unsurları; TCK tarafından benimsenen ve suçu oluşturan kurucu unsurlar esas alınarak maddi ve manevi unsurlar şeklinde ikiye ayrılabilir.⁹¹ Kanunda öngörülen suça ilişkin olarak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için kümülatif nitelikte olan söz konusu unsurların tümünün sağlanmış olması gerekmektedir.⁹²

1.2.2.1. Etkin Pişmanlığın Maddi Unsurları

Etkin pişmanlığın maddi unsurlarını; kanun tarafından etkin pişmanlığa olanak tanıyan yani kanunda münhasıran düzenlenen bir suçun varlığı, söz konusu suçun tüm unsurları ile tamamlanmış olması, failin suç dolayısıyla gösterdiği pişmanlığın etkinliği yani failin fiilinin olumsuz etkilerini giderecek etkin bir bakıma pozitif bir ediminin olması, pişmanlığın kanunda öngörülen zamanda yani belli bir muhakeme aşamasında gösterilmesi olarak belirtebiliriz.

Kanun Tarafından Etkin Pişmanlığa Olanak Tanınan Bir Suç Olmalı

Failin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için öncelikle kanunda yer alan suç tanımında etkin pişmanlığa ilişkin bir düzenleme olmalı ve fail söz konusu düzenlemede yer alan suçu icra etmiş olmalıdır.⁹³ Her suç tipi açısından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı, etkin pişmanlığın hangi suç tipleri bakımından uygulanacağını kanunda münhasıran düzenlendiği yukarıda ifade edilmişti. Bunun sonucu olarak da etkin pişmanlık; “kanunilik” haricindeki tüm unsurlarını tamamlamış olsa dahi “kanunilik unsuru” gerçekleşmediği sürece suça etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması olanaksızdır. Kişilere, topluma, millete ve devlete

⁸⁸ Baki, 2016, s. 42.

⁸⁹ Baba, 2013, s. 33.

⁹⁰ Gödekli, Mehmet, “*Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık*“, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 1, Sayı: 29, s. 277-360.

⁹¹ Gödekli, 2017, s. 294.

⁹² Gödekli, 2017, s. 295.

⁹³ Ümit, 2021, s. 136.

karşı işlenen ya da siyasal veya uluslararası nitelikli olan suçlarda etkin pişmanlığa ilişkin bir yasa hükmü olmadığı sürece, failin gösterdiği pişmanlık için takdiri indirim sebebi sayılma ihtimali haricinde, cezada indirim veya ceza verilmemesi şeklinde hukuki niteliği olan etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı yoktur. Yani, her suç için elverişli olmayan etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmadığı suç tipi veya tiplerinde, failin pişmanlığını göstermesi halinde söz konusu pişmanlık hali TCK'nın 62'nci maddesinde yer verilen "takdiri indirim nedenleri" hükmünde belirtildiği üzere fail bakımından indirim sebebi sayılabilir.⁹⁴

"Takdiri indirim nedenleri" veya "takdiri hafifletici nedenler", etkin pişmanlığın aksine tüm suçlar bakımından uygulanabilen cezayı azaltan nitelikte nedenlerdir. Failin sosyal ilişkileri, fiil sonrası ya da yargılama sürecindeki davranışları, verilecek cezanın fail üzerindeki meydana getireceği etkiler gibi faktörler takdiri indirim sebebi yapılabilir. Suça ilişkin temel unsurlar ya da kanunda özel olarak düzenlenmiş bir sebep, takdiri indirim sebebi yapılamaz. Suçun temel unsuru olmamakla beraber suçun işlenişi ile ilgili olan hususlar da takdiri indirim sebebi yapılamaz. Sadece suçun işlenmesi ile alakalı olan unsurlar asıl cezanın belirlenmesinde takdiri indirim sebebi olabilir.⁹⁵

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı suçların belirlenmesi kanun koyucunun yetkisinde olmakla beraber mahkemelerin bu hususta herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.⁹⁶

Tüm Unsurları ile Tamamlanmış Bir Suç Olmalı

Türk Ceza Kanunu'nun etkin pişmanlığı kabul ettiği suç tipleri incelendiğinde suç tiplerinin tümünde suçun tüm unsurları ile tamamlanmış olması koşulunun mevcut olduğu görülmektedir. Suçun tamamlanmış olması koşulunu örneklendirecek olursak; malvarlığına ilişkin suçlar bakımından etkin pişmanlığa ilişkin TCK 168'inci maddesi birinci fıkrasında "*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*

⁹⁴ Sümer, Arif Emre, "Yargı Kararları Çerçevesinde Örgüt Suçlarında Etkin Pişmanlık (TCK m. 221)", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

⁹⁵ Zafer, 2016, s. 422.

⁹⁶ Gödekli, 2017, s. 287.

göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi halinde, verilecek cezanın üçte ikisine kadarı indirilir.” şeklinde ifade edildiği üzere etkin pişmanlığın tamamlanmış suçlarda uygulanabileceği açıkça görülmektedir.⁹⁷

5237 sayılı TCK'nın 36'ncı maddesinin gerekçesinde⁹⁸ *“Suç bütün unsurlarıyla tamamlandıktan sonra örneğin çalınan eşyanın geri verilmesi veya kaçırılan kişinin serbest bırakılması hâllerinde, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur.”* olarak belirtilen ifadede de etkin pişmanlık ile ilgili olarak suçun tamamlanmış olması koşulunun yer aldığı görülmektedir.

Etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi bakımından suçun tamamlanmış olma şartının aranması, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağını göstermektedir.⁹⁹ Teşebbüste ya suçu işlemeye yönelik hareketler sonuna kadar götürülememiştir ya da hareketler sonuna kadar götürüldüğü halde suçun varlığı için gereken netice gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla, ortada tamamlanmış bir suçtan söz edilememektedir. Teşebbüste elde olmayan sebepler ile suçun tamamlanamaması söz konusudur. Suç, manevi unsuru bakımından tamamlanmakta ancak objektif yönden tamamlanmamakta, kısmen gerçekleşmektedir.¹⁰⁰ Ancak, failin elinde olan sebeplerle yani özgür iradesi ile suç tamamlanamazsa, gönüllü vazgeçme kapsamında değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Burada da etkin pişmanlık uygulanmayacak sadece failin ihtiyari olarak suçun işlenmesinden vazgeçtiği ana kadar meydana gelen suçlar kapsamında sorumluluğu söz konusu olacaktır.¹⁰¹ Bu bakımdan suçun tamamlanma anının belirlenmesi, etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçme hükümlerinden hangisinin uygulanacağı hususunda önem arz etmektedir.¹⁰²

Kusurluluk ve cezalandırılabilme şartları suçun oluşması bakımından değil, cezalandırılabilmesi bakımından doğrudan etki yaparlar. Suçların sonuçları itibarıyla

⁹⁷ Göekli, 2017, s. 299.

⁹⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 36 gerekçesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=24110&pkanunnumarasi=5237>, (erişim tarihi 08.11.2022).

⁹⁹ Ümit, 2021, s. 136.

¹⁰⁰ Toroslu, 2014, s. 275.

¹⁰¹ Ümit, 2021, s. 137.

¹⁰² Baba, 2013, s. 41.

gösterdiği farklılıklar bu açıdan önemlidir.¹⁰³ Ceza hukukunda netice; maddi unsurun gerçekleşme olasılığıdır ve mutlaka mevcudiyeti gereken bir unsur değildir.¹⁰⁴ Etkin pişmanlıkta önemli olan suçun tamamlanmasıdır. Suç işleme kararının icrai veya ihmali davranışlarla somutlaşmaya başlamasını icranın tamamlanma aşaması izlemekte, tamamlanmış olan suçun en son derecesine varması ile son bulma aşaması gerçekleşmektedir. Bu bakımdan suçun tamamlanması meydana geldiği anı, sona ermesi ise suç yolunun kapandığı anı gösterir.¹⁰⁵ Suçların tamamlanma anı ise suç tipleri bakımından farklılık göstermektedir. Suçlar, netice bakımından “sırf hareket suçları” ve “neticeli suçlar” olarak ayrılabilirken; aynı şekilde, hareketin kanundaki suç tipinde düzenleniş şekline göre “ani suç” ve “kesintisiz suç” olarak da sınıflandırılabilir.¹⁰⁶ Suçların bu şekilde ayrıma tabi tutulması, etkin pişmanlık kurumunun uygulanması bakımından önem arz etmektedir.¹⁰⁷

Hareket ve neticenin birbirinden ayrıldığı suçlara neticeli suçlar (maddi suçlar), kanunun neticeyi göstermediği sadece hareketin yapılması ile suçun tamamlanma aşamasının gerçekleştiğini kabul ettiği suçlara da sırf hareket suçları (şekli suçlar) denir.¹⁰⁸ Ani suç, hareket yapıldıktan sonra neticenin meydana geldiği; kesintisiz (mütemadi) suç ise neticenin devam ettiği suçlardır.¹⁰⁹ Neticeli suçların tamamlanması için kanunda belirtilen netice gerçekleşmelidir.¹¹⁰ Kesintisiz suçlarda ise; hukuki ihlalin oluşturulduğu anda değil, söz konusu ihlalin devam ettirildiği anda suç tamamlanır.¹¹¹ Kesintisiz suçlarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından koşul, suçun sona erdirilmesidir.¹¹²

¹⁰³ Baba, 2013, s. 42.

¹⁰⁴ Soyaslan, 2012, s. 247.

¹⁰⁵ Toroslu, 2014, s. 271.

¹⁰⁶ Baba, 2013, s. 42.

¹⁰⁷ Baki, 2016, s. 33.

¹⁰⁸ Demirbaş, 2013, s. 233.

¹⁰⁹ Demirbaş, 2013, s. 234.

¹¹⁰ Baba, 2013, s. 44.

¹¹¹ Toroslu, 2014, s. 273.

¹¹² Baki, 2016, s. 43.

Failin Pişmanlığı Etkin Olmalı

Fail, suçun negatif neticelerini gidermek için etkin bir edimde bulunmalıdır.¹¹³ Söz konusu davranış, suç fiilinin meydana getirdiği negatif etkileri azaltıcı veya tamamen ortadan kaldırıcı nitelikte ya da suç ortaklarının yakalanması veya tespitine yönelik olarak yapılmalıdır.¹¹⁴ Fail, pişmanlık duymanın yanında pişmanlığını dış dünyaya da aktif olarak yansıtmalıdır. Failin pasif fiilleri ile etkin pişmanlıktan yararlanma olanağı yoktur. Nitekim TCK'da da etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeler pişmanlığın aktif olarak gösterilmesi yönündedir. Örneğin; “suç işlemek amaçlı örgüt kurma”, “kişiyi hürriyetinden yoksun kılma” gibi suçlarda failin suça devam etmemesine ilişkin pasif eylemlerde bulunması, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi bakımından yetersiz kalır. Fail; mağduru güvenli bir yere bırakmak, örgütten ayrıldığına ilişkin yetkili makamlara bilgi vermek şeklinde aktif bir davranışta da bulunmalıdır. Aksi takdirde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olmaz.¹¹⁵

Failin; resmi makamlara suçla ve suç ortakları ile ilgili olarak güvenilir bilgi akışında bulunarak resmi makamlarla işbirliği yapması ve bu bağlamda suçla mücadeleye katkıda bulunması, aynen iadenin mümkün olduğu hallerde suç fiilinin sebep olduğu zararı aynen iadesi, aynen iadenin mümkün olmadığı hallerde ise zararı tazmin etmesi, maddi gerçeğin ortaya çıkmasına katkı sağlaması, resmi makamlardan tedavi talep etmesi gibi hususlar pişmanlığın etkin olarak gösterilmesine örnek verilebilir.¹¹⁶

Pişmanlığın Kanunda Öngörülen Zamanda Gösterilmesi

Etkin pişmanlık kanunda öngörülen zamanda gösterilmelidir. Aksi takdirde, etkin pişmanlığa ilişkin diğer tüm unsurlar tamamlansa dahi fail etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için kanunda öngörülen zaman yani etkin pişmanlığın uygulanabileceği muhakeme aşamalarını; soruşturma, kovuşturma ve hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreler olarak belirtebiliriz. Kanunda, ilgili suç tipine ilişkin düzenlemede hükmün infazı aşamasında ya da suç resmi mercilerce haber alınmadan önce etkin pişmanlık öngörülmüş ise söz

¹¹³ Sümer, 2021, s. 15.

¹¹⁴ Özer, 2011, s. 21.

¹¹⁵ Baba, 2013, s. 49.

¹¹⁶ Baba, 2013, s. 49-76.

konusu evrelerde de cezanın kaldırılması ya da azaltılmasına ilişkin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmektedir.¹¹⁷

Bu bakımdan etkin pişmanlığın bazı suçlarda resmi makamlar haber almadan önce, bazılarında soruşturma evresinden önce, bazılarında kovuşturma evresinde fakat karar verilmeden önce, bazılarında ise hüküm kesinleştikten sonra gösterilebileceği ifade edilmektedir. Etkin pişmanlığın gösterileceği evreler bu şekilde belirtilmekle beraber; belli bir süre olarak yani gün, ay, yıl şeklinde belirtilmemiştir. Ancak bu durumun bir istisnasını “hükümlü veya tutuklunun kaçması” oluşturmaktadır. Söz konusu suça ilişkin olarak etkin pişmanlık düzenlemesinde; kaçma süresi altı ayı geçtiği takdirde etkin pişmanlıktan yararlanarak cezada indirim yapılamayacağı açıkça ifade edilmektedir.¹¹⁸

Tamamlanmış suça ilişkin olarak henüz soruşturma evresi başlamadan, failin resmi makamlarca haber alınmadan önce etkin pişmanlık göstererek resmi makamlara bilgi vermesi halinde ceza almayacağına ya da diğer evrelerde pişmanlık gösteren faile nazaran daha az ceza almasına ilişkin evre; soruşturma aşamasından ayrı bir evre olarak değerlendirilmektedir.¹¹⁹

a. Soruşturma Evresi

TCK soruşturma evresinde ve soruşturma evresi başlamadan önce gerçekleşecek etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeler içermektedir. Suçun yetkili makamlarca henüz öğrenilmediği durumda soruşturma evresi başlamamıştır. Soruşturma evresi başlamadan önce etkin pişmanlıktan yararlanılabileceğine ilişkin hükme; TCK'nın 109'uncu maddesinde yer alan “kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu” ve TCK'nın 221/1'inci maddesinde yer alan suç işlemek maksatlı örgüt kurma suçları örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu suçlarda pişmanlık, soruşturma başlamadan önce gösterilmelidir.¹²⁰

¹¹⁷ Ümit, 2021, s. 137.

¹¹⁸ Özer, 2011, s. 24.

¹¹⁹ Ümit, 2021, s. 137.

¹²⁰ Özer, 2011, s. 25.

Soruşturma aşamasında etkin pişmanlığa ilişkin uygulanacak cezada indirim oranı kovuşturma aşamasına nazaran daha yüksektir. Bu duruma örnek olarak da mal varlığına karşı işlenen suçları düzenleyen TCK'nın 168'inci maddesi verilebilir. İlgili maddede; soruşturma evresinde gösterilen etkin pişmanlık halinde cezadan üçte iki, kovuşturma aşamasında hüküm verilmeden önce gösterilen etkin pişmanlık halinde ise yarı oranında indirim uygulanacağı belirtilmiştir. Soruşturma ve kovuşturma evrelerinde gösterilen pişmanlığa ilişkin olarak her iki evre de pişmanlığa uygulanan cezai indirimlerin farklılaşması, bu bağlamda hatasından erken dönen failin henüz kovuşturma başlamadan önce pişmanlığını göstermesi halinde hakkında daha az cezaya hükmedilecek olması ve Özer'in ifade ettiği gibi cezada adaletin sağlanması hususunda isabetli bir düzenlemedir.¹²¹

b. Kovuşturma Evresi

Kovuşturma evresi, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 2'nci maddesinde "*İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre*" olarak ifade edilmektedir. Etkin pişmanlık kurumundan yararlanmaya olanak tanıyan bazı suç tiplerinde pişmanlığın kovuşturma aşamasına geçildikten fakat hüküm verilmeden evvel; bazılarında ise hüküm kesinleştikten sonra gösterilebileceğini yukarıda ifade etmiştik. Hüküm; yargılama makamının önüne gelen uyuşmazlığı çözen, duruşmaya son veren karardır.¹²² Etkin pişmanlığın mahkemece verilen son karar öncesinde gösterilmesinde önem arz eden husus, hükmün verilmesinin yeterli olup kesinleşmesinin gerekli olmadığıdır.¹²³

Örneğin; iftira suçunda etkin pişmanlığın hükümden evvel gösterilmesi durumunda iftira eden kişinin, mağdur hakkında hüküm verilmeden veya verildikten sonra veya cezanın infazına başlanmadan önce iftirasından dönmesi halinde cezasının üçte ikisinin indirileceği (TCK m. 269); yalan tanıklık suçunda ise aleyhinde yalan tanıklık eden kimsenin durumu esas alınmakla beraber, aleyhine tanıklık yaptığı kişi hakkında hak kısıtlanması ya da yoksunluğa sebep olacak bir karar verilmeden ya da hüküm

¹²¹ Özer, 2011, s. 25.

¹²² Çınar, Ali Rıza, "*Hükmün Konusu ve Eylemi (Fiili) Değerlendirmede Mahkemenin Yetkisi*", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 2009, Sayı: 84, s. 31-62.

¹²³ Gödekli, 2017, s. 320.

verilmeden önce gerçeği söylemesi durumunda faile ceza verilmeyeceği, hak kısıtlanmasını ya da yoksunluğuna sebep olan bir karar verilmesi durumunda, hükümden önce gerçeğin itiraf edilmesi halinde cezasının 2/3'ünden yarısına kadar indirileceği, aleyhine tanıklık edilen kişi hakkında ise mahkûmiyet kararı verilmeden evvel gerçeğin açıklanması durumunda cezanın yarısından 1/3'üne kadar indirilebileceği (TCK m. 274) ifade edilmektedir. Yalan yere yemin edenin, hüküm öncesinde gerçeği söylemesi halinde faile ceza verilmeyeceği, hükmün uygulanmasından yahut kesinleşmesinden evvel hakikatin söylenmesi durumunda ise öngörülen cezanın yarısının indirileceği (TCK m. 275) belirtilmektedir. Suç delillerini yok eden, gizleyen, değiştiren kişi hüküm verilmeden önce delilleri mahkemeye ibraz ederse cezasının beşte dördünün indirileceği de örnek olarak verilebilir (TCK m. 281).¹²⁴

Etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, etkin pişmanlığın kovuşturma evresinde yapılacağına ilişkin hükümlere; TCK'nın 184'üncü madde 5'inci fıkrasında düzenlenen imar kirliliğine sebebiyet verme suçunda kişinin dava açıldıktan ancak hüküm verilmeden önce pişmanlık göstermesi halinde davanın düşeceği, hüküm verildikten sonra pişmanlık göstermesi halinde ise mahkûm olunan cezanın ortadan kalkacağına ilişkin hüküm ve TCK 168'inci madde 2'nci fıkrasında malvarlığına karşı işlenen suçlara ilişkin olan pişmanlığın kovuşturma aşamasına geçildikten ancak hüküm verilmeden evvel gösterilmesi durumunda cezanın yarısına kadar indirileceğini öngören hükmü gösterilebilir. Özer; TCK'da etkin pişmanlığa ilişkin hükümlere kovuşturma evresinden ziyade soruşturma evresi ve öncesinde daha çok yer verildiğini ve bu durumun ise etkin pişmanlığın suçun meydana çıkarılmasında destekleyici bir kurum olmasından kaynaklı olduğunu ifade etmektedir.¹²⁵

Yargılama aşamasının ilk derece mahkemelerinde son bulmasını takiben, ilk derece mahkemesince verilen hükmün usule ve kanuna aykırılık teşkil ettiği gerekçesi ile müracaat hakkına sahip olanlarca başvurulması neticesinde, mahkemece verilen hükmün yeniden incelenmesine olanak tanıyan yollara kanun yolları denilmektedir. CMK kapsamında hüküm kesinleşmeden önce yapılan müracaatlar; itiraz, istinaf ve

¹²⁴ Soyaslan, 2012, s. 317.

¹²⁵ Özer, 2011, s. 27.

temyiz gibi olağan kanun yolları iken, hükmün kesinleşmesi neticesinde istisnai olarak başvurulabilen kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına bozma ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın itirazı yollarıdır.¹²⁶

Kanunun hüküm kesinleştikten ve infaz aşamasında olan suçlar bakımından da etkin pişmanlığın gösterilmesine olanak tanıdığı suçlar mevcuttur. Buna örnek olarak, TCK 269'uncu madde 3'üncü fıkra c bendi verilebilir. Söz konusu madde hükmünde; iftira suçunda mağdur hakkında hükmolunan cezanın infazına başlanması durumunda, iftira edenin iftirasından dönmesi halinde iftiradan dolayı verilecek cezanın üçte birinin indirileceği belirtilmektedir.¹²⁷

1.2.2.2. Etkin Pişmanlığın Manevi Unsurları

Etkin pişmanlığın manevi unsurlarını; failin pişmanlık duyması, pişmanlığın iradi olması ve failin pişmanlığını bizzat göstermesi şeklinde sıralayabiliriz. Görüldüğü gibi etkin pişmanlığın manevi unsurları, faile ilişkin olmakla beraber psikolojik nitelikli unsurlardır.¹²⁸

Etkin pişmanlığın manevi unsurlarından ilki olan failin pişmanlık duyması hali, yukarıda ifade edilen unsurların yanı sıra subjektif bir şart olarak failin iç dünyasında yaşadığı pişmanlığını dış dünyaya yansıtmasıdır.¹²⁹ Failin pişmanlık duymasından anlaşılması gerekenin ne olduğu hususu ise literatürde genel bir izahatın ortaya konulmadığı, tartışmalı olan hususlardan biridir. Soyut ve psikolojik nitelikli olan pişmanlığın değerlendirilmesi, fail lehine olan düzenlemelerin uygulanabilmesi bakımından oldukça önemlidir.¹³⁰ Failin pişmanlığı, icra etmiş olduğu suça dayanmalı ve fail pişmanlığını dış dünyaya açıkça veya zımni olarak yansıtmalıdır.¹³¹ TCK tarafından failin pişmanlığına sonuç bağlanan hükümlerde; pişmanlığının gerçekliği ya da samimiyeti üzerinden değil, failin etkin pişmanlığının öteki unsurları ile beraber değerlendirilip, suç eylemi nedeni ile sebep olduğu haksızlığı giderme yönündeki

¹²⁶ Aslan, Olcay, *Ceza Muhakemesi Hukuku Hocasından Ders Notları*, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.

¹²⁷ Ümit, 2021, s. 137.

¹²⁸ Gödekli, 2017, s. 324.

¹²⁹ Gödekli, 2017, s. 325.

¹³⁰ Baba, Yasemin, *Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık, Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

¹³¹ Ümit, 2021, s. 138.

davranışlarının gözlemlenip, gerçek anlamda kanuniliğe dönme çabası değerlendirilmektedir.¹³² Nitekim bu değerlendirme yapılırken de fail sadece yargılama sebebine ilişkin eylemi ve söz konusu eylemi akabindeki davranışlarıyla ele alınır. Örneğin; failin sabıkalı bir geçmişinin olması aleyhe değerlendirilerek etkin pişmanlıktan faydalanmasının önüne geçilemeyecektir. Bunun tek istisnasını ise; TCK'nın örgüt suçunda etkin pişmanlığa ilişkin olan 221'inci maddesi 6'ncı fıkrasında yer alan fail hakkında söz konusu maddedeki etkin pişmanlık hükümlerinin birden fazla uygulanamayacağına ilişkin düzenleme oluşturmaktadır.¹³³

Fail pişmanlığını açıkça dile getirebilir ancak pişmanlığın sözlü olarak dile getirilmesi tek başına yeterli olmaz, failin pişmanlığı davranışlarıyla beraber bir bütün olarak değerlendirilmektedir.¹³⁴ Fail pişmanlığını zımni olarak da gösterebilir. Susma hakkı Anayasamızın 38'inci maddesi 5'inci fıkrasında ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 147'nci maddesi ile güvence altına alınmıştır. Failin söz konusu hakkını kullanması ne isnat edilen suçu kabul ettiği ne de isnat edilen suçtan pişman olmadığı anlamına gelmektedir. Nitekim pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için suçun ikrarı da ön koşul olarak aranmaz.¹³⁵ Pişmanlık gösterilmesi, failin iç dünyasında tezahür eden bir olgudur. Failin pişman olmadığına dair bir eyleminin olmaması ve suç sebebi ile ortaya çıkan zararın rıza ile giderilmesi durumunda failin etkin pişmanlıktan yararlanması gerekmektedir.¹³⁶

Failin icrai davranışlarla ortaya koyduğu pişmanlığı, bizzat, iradi ve gönüllü olmalıdır. Fail, pişmanlığa ilişkin eylemini gönüllü olarak yapmalıdır. Sadece ceza yaptırımından kurtulmak amaçlı veya zorlama ile ya da başka bir etkenden dolayı gösterilen pişmanlıkta etkin pişmanlıktan söz edilemez. Failin gösterdiği pişmanlıkta dış müdahaleler olmamalı, fail dış müdahaleler ile pişmanlık duymaya zorunlu tutulmamalı ve iradesine aykırılık teşkil eden pişmanlık eylemleri olmamalıdır. Kanunun etkin pişmanlığa ilişkin hükümlerinde etkin pişmanlık gösterilecek eylemlerin neler olduğu ifade edilmekle beraber; failin, kanunda belirtilen seçimlik eylemlerden birini gönüllü

¹³² Baba, 2013, s. 98.

¹³³ Baba, 2011, s. 106.

¹³⁴ Gödekli, 2017, s. 325.

¹³⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 26.10.2010 tarih 2010/6-173 Esas, 2010/208 sayılı kararı, <https://www.turkhukuk sitesi.com/>, (erişim tarihi 13.10.2023).

¹³⁶ Kıldan, İsmail Turgut, *Malvarlığına Karşı İşlenen Suçlarda Etkin Pişmanlık Hükümünün Uygulanabilme Koşulları*, <https://www.ajindex.com/>, (erişim tarihi 13.10.2023).

ve özgür iradesi ile göstermesi halinde etkin pişmanlıktan yararlanması mümkün olmakta, aksi takdirde mümkün olmamaktadır.¹³⁷

Failin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için pişmanlığını bizzat yerine getirmesi hususu, özellikle TCK'nın 168'inci maddesi bağlamında görüş farklılıklarını bünyesinde barındıran bir konudur. Söz konusu düzenlemede, failin pişmanlığının esas alındığı görüşünde iade ya da tazminin mutlak suretle fail tarafından yapılması gerektiği savunulmaktadır. Ancak, düzenlemenin mağdurun zararının giderilmesi esasına dayandığını savunanlar ise iade veya tazminin 3. kişilerce yerine getirilmiş olmasının failin etkin pişmanlıktan yararlanmasına engel olmayacağı görüşündedir.¹³⁸ 765 sayılı TCK döneminde Yargıtay'ın konuya ilişkin olarak yerleşmiş uygulaması failin hiç haberi olmasa dahi, zararın 3. kişilerce giderilmesi halinde etkin pişmanlığın mümkün olduğu yönünde idi. 5237 sayılı TCK döneminde ise Yargıtay'ın kararları, zararın failin bilgi ve isteği doğrultusunda 3. kişilerce de karşılanabileceğine ilişkin olmuştur.¹³⁹ Yargıtay'ın bu husustaki kararlarından biri *“Zararın sanığın bilgisi ve isteği doğrultusunda babası tarafından soruşturma aşamasında karşılandığı anlaşıldığı halde 5237 sayılı TCK'nın etkin pişmanlığa ilişkin 168. maddesinin yorumunda yanılıya düşülerek anılan maddenin yazılı gerekçe ile uygulanmaması, kanuna aykırıdır.”*¹⁴⁰ şeklindedir. Ancak, mahkeme yeni bir kararında failin haberi olmaksızın zararın 3. kişilerce giderilmesi durumunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağını belirtmiştir. Yargıtay 6. Ceza Dairesi 20.06.2023 tarih ve E. 2022/412, K. 2023/11788 sayılı kararı *“5237 Sayılı TCK'nın 168. maddesinde yer alan "etkin pişmanlık" hükmünün uygulanabilmesi için, maddede sınırlı bir şekilde sayılan suçların işlenmesi ve failin bizzat pişmanlık göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi gerekmektedir. Bu açıklamaların sonucu olarak; iade ve tazminin cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına veya ondan habersiz olarak üçüncü kişilerce giderilmesi, eşyanın failin yakalanmamak için kaçarken atması sonucu veya kaçarken yakalanan failin üzerinde ele geçirilmiş olması*

¹³⁷ Özer, 2011, s. 23.

¹³⁸ Baba, 2013, s. 102.

¹³⁹ Baba, 2011, s. 103.

¹⁴⁰ Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 23/12/2009 tarih ve 2008/6699 Esas, 2009/12947 sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, (erişim tarihi 13.10.2023).

gibi hallerde, failin gerçek anlamda pişmanlığından söz edilemeyeceğinden, 5237 Sayılı TCK'nın 168. maddesinin uygulanma şartları oluşmayacaktır.” şeklindedir.¹⁴¹

1.2.3. Türk Ceza Kanunu'nda ve Özel Kanunlarda Yer Verilen Etkin Pişmanlık Hükümleri

Etkin pişmanlık kurumunun 5237 sayılı TCK'da tüm suçlar bakımından uygulama alanı bulan genel bir hükümlerle düzenlenmediği, sadece yasada belirtilen belirli suçlar bakımından uygulanan istisnai bir kurum olarak düzenlendiği ifade edilmişti.¹⁴² Bunun sebebi, her suçun etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması açısından uygun olmayışıdır.¹⁴³ Etkin pişmanlık kurumuna ilişkin yapılan düzenlemelerde, kanun koyucunun “sınırlı sayılılık” ilkesini benimsediği görülmekle beraber failin söz konusu hükümden yararlanabilmesi kanunun buna izin vermesine bağlıdır. Unsurları olduğu takdirde failin etkin pişmanlıktan yararlanması hâkimin takdirinde değil, zorunluluktur.¹⁴⁴

Etkin pişmanlık kurumunda, suçun tüm unsurları ile tamamlanıp netice gerçekleşikten sonra:

- Organ veya dokuların satılması ve para ve kıymetli damgalara ilişkin kanuna aykırı işlemler yapılması halinde; durumun resmi mercilerce haber alınmadan önce bildirilmesi, suçun meydana çıkmasına yardım edilmesi (TCK 93. ve 201. maddeleri),
- Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunda; suç işleyence neticenin ortadan kaldırılması (TCK m. 110),
- Mala zarar verme, zimmet ve rüşvet suçlarında; mağdurun suç fiili dolayısıyla uğradığı zararın aynen iade veya tazmin edilmesi (TCK 168., 248. ve 254. maddeleri),
- Uyuşturucu madde kullanımına ilişkin olarak öteki suç ortaklarının saklandığı yahut suça konu eşyanın imal edildiği yerlerin, ilgili mercii tarafından haber alınmadan önce bildirilmesi, suç konusu eşyanın hangi

¹⁴¹ Yargıtay 6.Ceza Dairesi'nin 20/06/2023 tarih ve 2022/412 Esas,2023/11788 sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, (erişim tarihi 12.10.2023).

¹⁴² Baba, 2013, s. 33.

¹⁴³ Babayiğit, 2015, s. 65.

¹⁴⁴ Babayiğit, 2015, s. 66.

koşullarda temin edildiğinin haber verilerek suçluların ya da ilgili eşyanın ele geçirilmesine yardımcı olunması veya suçla ilgili olarak haberdar olmanın akabinde suçun meydana çıkarılmasına ve fail ile suç ortaklarının ele geçirilmesine destek olunması, uyuşturucu madde kullanımına ilişkin olarak resmi makamlardan tedavi talep edilmesi (TCK m. 192),

- Örgütlü suçlarda; örgüt, suçu işlemeyen önce örgütün dağıtılmasının sağlanması, suç işlenmeden önce örgütten ayrıldığı için ilgili merciiine bildirilmesi, suç işlenmeden yakalanması halinde örgütün dağıtılmasını veya örgüt üyelerinin yakalanmasının sağlanması, ihtiyari teslim olarak örgütle ilgili bilgi verilmesi (TCK m. 221),
- Rüşvet alma hususunda anlaşan kamu çalışanının, rüşveti veren yahut anlaşan kişinin ilgili makamlara haberdar edilmesi (TCK m. 254),
- İftira eden kişinin iftirasından, yalan tanıklık yapan kişinin ise tanıklığından dönmesi (TCK 269. ve 274. maddeleri),
- Tutuklu ya da hükümlünün kaçtıktan sonra kendi isteği ile teslim olması (TCK m. 293)

durumlarında faile ceza verilmemesi veya cezasında indirim yapılması öngörülmüştür.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Günay, 2006, s. 17-18.

Tablo 1. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Düzenlendiği Suç Tipleri¹⁴⁶

TCK İlgili Madde	Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Suç Tipi
91, 93	Organ veya doku ticareti
109, 110	Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma
168	Mal varlığına karşı işlenen bazı suçlar
191, 192	Uyuşturucu ve uyarıcı maddelerle ilgili suçlar
197,199, 200, 201	Parada sahtecilik Kıymetli damgada sahtecilik Para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlar
220, 221	Suç işlemek için örgüt kurma
245	Banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması
247, 248	Zimmet
252, 254	Rüşvet
267, 269	İftira
272, 274	Yalan tanıklık
292, 293	Hükümlü veya tutuklunun kaçması

TCK'da madde başlığında belirtilmeyen fakat madde içeriğinde etkin pişmanlık kurumuna ilişkin düzenleme yapılan maddeler de vardır. Bunlar; yalan yere yemin suçu (TCK m. 275/3), suç delillerinin yok edilmesi, gizlenmesi veya değiştirilmesi suçu (TCK m.281/3),¹⁴⁷ imar kirliliğine sebep olma suçu (TCK m. 184/5), suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu (TCK m. 282/6), muhafaza görevini kötüye kullanma suçu (TCK m. 289/2),¹⁴⁸ suç için anlaşma (TCK m. 316/2), infaz kurumuna veya tutukevine yasak eşya sokma veya bulundurma (TCK m. 297/4)¹⁴⁹ suçları olarak belirtilebilir.

Türk Ceza Yasası'nda yer verilen etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelerden; organ veya doku ticareti suçu (TCK m. 93/1), imar kirliliğine sebep olma suçu (TCK m. 184/5), uyuşturucu ve uyarıcı maddelere ilişkin olarak TCK 192/1–2-4'üncü maddelerinde belirtilen suçlar, para ve kıymetli damgada sahtecilik suçu ile para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlar ile suç işlenmesi (TCK m. 201/1-2), suç işlemek

¹⁴⁶ Yıldırım, Zübeyr, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Doktora Tezi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

¹⁴⁷ Günay, 2006, s. 20.

¹⁴⁸ Artuk / Gökçen / Yenidünya, 2014, s. 541.

¹⁴⁹ Özer, 2011, s. 19.

için örgüt kurma suçu (TCK m. 221/1-2-3-4), rüşvet suçu (TCK m 254/1-2-3), yalan tanıklığa ilişkin suç (TCK m. 274/1), suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu (TCK m. 282/6), suç için anlaşmaya ilişkin olan suçlar (TCK m. 316/2) için uygulanan etkin pişmanlık hükümleri cezanın bütünüyle kaldırılmasını gerektiren düzenlemelerdir.

Organ veya doku ticareti suçu (TCK m. 93/2), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu, mal varlığına ilişkin işlenen bazı suçlar (TCK m. 168/1-2-3), uyuşturucu ve uyarıcı maddelerle ilgili suçlardan TCK 192/3 maddesinde belirtilen suç, suç işlemek için örgüt kurma (TCK m. 221/4), zimmet (TCK m. 248/1-2), iftira (TCK m. 269/1-2-3-4-5), yalan tanıklık suçu (TCK m. 274/2-3), suç delillerinin yok edilmesi, gizlenmesi veya değiştirilmesi suçu (TCK m.281/3), muhafaza görevini kötüye kullanma suçu (TCK m. 289/2), hükümlü veya tutuklunun kaçması, infaz kurumuna veya tutukevine yasak eşya sokma veya bulundurma suçu (TCK m. 297/4) ise cezada indirim yapılmasını gerektiren sebeplerdir.

Etkin pişmanlık kurumuna ilişkin düzenlemeler, sadece temel ceza yasasında yer alan düzenlemeler olmamakla beraber hala yürürlükte olan ya da yürürlükten kalkmış olan ve cezai hükümler barındıran özel kanunlarda da mevcuttur.¹⁵⁰ Bunlardan bazıları; 5607 sayılı Kanun¹⁵¹, 1632 sayılı Kanun¹⁵², 5411 sayılı Kanun¹⁵³, terörle mücadele amacı ile çıkarılan ve pişmanlık yasası olarak bilinen 3419 sayılı Kanunun¹⁵⁴ uygulanma süresi dört kere uzatılmış ve 4959 sayılı Kanun¹⁵⁵ ile lağvedilmiştir. 4959 sayılı Kanun, 4422 sayılı Kanun,¹⁵⁶ 4054 sayılı Kanun¹⁵⁷ ve söz konusu kanuna bağlı olarak çıkarılan

¹⁵⁰ Yıldırım, 2011, s. 31.

¹⁵¹ 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31.03.2007 tarihli ve 26479 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵² 22.05.1930 tarihli ve 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu, 15.06.1930 tarihli ve 1520 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵³ 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁴ 25.03.1988 tarihli ve 3419 sayılı Bazı Suç Failerini Hakkında Uygulanacak Hükümlere Dair Kanun, 30.03.1988 tarihli ve 19770 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁵ 29.07.2003 tarihli ve 4959 sayılı Toplum Kazandırma Kanunu, 06.08.2003 tarihli ve 25191 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁶ 28.07.1999 tarihli ve 4422 sayılı Çıkar Amaçlı Suç Örgütleri ile Mücadele Kanunu, 01.08.1999 tarihli ve 23773 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Söz konusu kanun, 31.03.2005 tarihli ve 25772 sayılı R.G.'de yayımlanan, 23.03.2005 tarihli ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁵⁷ 07.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, 13.12.1994 tarihli ve 22140 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Pişmanlık Yönetmeliği¹⁵⁸ etkin pişmanlığa ilişkin hükümler içeren kanunlardan bazılarıdır.¹⁵⁹ Ayrıca, 5846 sayılı Kanun¹⁶⁰, 5271 sayılı Kanun, 5941 sayılı Kanun¹⁶¹, 2004 sayılı Kanun¹⁶² da etkin pişmanlığa ilişkin hükümler içermektedir.¹⁶³ Son olarak, 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yapılan düzenlemeler neticesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 359’uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanmak üzere, VUK 359’uncu maddesine etkin pişmanlığa ilişkin hükümler eklenmiştir.

1.3. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

1.3.1. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme; suçun icrasına başlandıktan sonra, icra hareketlerinin tamamlanmasına failin kendisinin ihtiyari olarak engel olmasıdır. Bu bakımdan fail, icrasına başladığı ve kendi isteği ile tamamlanmasına engel olduğu suç sebebi ile cezalandırılmaz ancak vazgeçme anına kadar icra etmiş olduğu hareketler başka bir suçun oluşumuna sebebiyet verdiğyse failin bundan kaynaklı sorumluluğu devam eder. Etkin pişmanlıkta ise fail, suçun icra hareketlerini tamamlamakta ancak pişmanlık göstererek neticenin gerçekleşmesine iradi olarak engel olmaktadır. TCK 36’ncı maddesinde de gönüllü vazgeçme kurumu etkin pişmanlığı da ihtiva edecek şekilde ifade edilmektedir.¹⁶⁴

Gönüllü vazgeçme, hem icra hareketlerinin devam ettiği hem de icra hareketlerinin sona erdiği ancak sonucun meydana gelmediği hallerde söz konusu olabilmektedir. İcra hareketlerinin son bulunduğu ve neticenin henüz meydana gelmediği hallerde, failin

¹⁵⁸ Kartellerin Ortaya Çıkarılması Amacıyla Aktif İşbirliği Yapılmasına Dair Yönetmelik, 15.02.2009 tarihli ve 27142 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁹ Yıldırım, 2011, s. 34.

¹⁶⁰ 05.12.1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 13.12.1951 tarihli ve 7981 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁶¹ 14.12.2009 tarihli ve 5941 sayılı Çek Kanunu, 20.12.2009 tarihli ve 27438 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁶² 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 19.06.1932 tarihli ve 2128 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁶³ Özer, 2011, s. 113.

¹⁶⁴ Günay, 2006, s. 157.

gönüllü vazgeçmeden istifade edebilmesi için suçun tamamlanmasını ya da sonucun gerçekleşmesini engelleme çabası içerisinde olması gerekmektedir.

İcrasına başlanan suç tamamlanıncaya, neticenin ayrıca bir unsur meydana getirdiği suçlarda netice gerçekleşene kadar gönüllü vazgeçme olanaklıdır.¹⁶⁵ Gönüllü vazgeçme, icrası henüz tamamlanmamış tüm suçlar bakımından mümkündür. Bu sebeple, teşebbüs suçlarında gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı ileri sürülmesi tutarlılıkla bağdaşmaz.¹⁶⁶

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü gibi iki kurum birbirinden farklıdır. Söz konusu farklılıkları şu şekilde sıralayabiliriz:¹⁶⁷

➤ Gönüllü vazgeçme müessesesi 5237 sayılı TCK'nın genel hükümler bölümünde, "ceza sorumluluğunun esasları" başlıklı ikinci kısmının "suça teşebbüs" başlıklı üçüncü bölümünde bağımsız bir madde olarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan gönüllü vazgeçme, diğer tüm genel hükümler gibi TCK'nın özel hükümler kitabında yer alan bütün suç tiplerinde uygulanabilir. Ancak, etkin pişmanlık müessesesi gönüllü vazgeçmede olduğu gibi bağımsız bir madde olarak değil, bazı suç tiplerine ilişkin olarak özel hükümle düzenlenmektedir. Tüm suç tipleri bakımından uygulanamaz.

➤ Gönüllü vazgeçmede fail, suça ilişkin icra hareketlerini tamamlamaktan gönüllü olarak vazgeçmekte böylece sonucun meydana gelmesine engel olmaktadır. Etkin pişmanlıkta ise suç tüm unsurları ile tamamlanmakta ancak fail suç sebebi ile doğan zararı tazmin etmekte ya da yardımları ile suçun aydınlatılmasını, suç faillerinin yakalanmasını sağlamaktadır.

➤ İştirak halinde işlenen suçlar bakımından TCK 41'inci maddesinde gönüllü vazgeçme öngörüldüğü halde; etkin pişmanlıkta gönüllü vazgeçmede olduğu gibi müstakil bir madde ile düzenleme mevcut değildir.

¹⁶⁵ Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 18. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

¹⁶⁶ Özgenç, 2022, s. 589.

¹⁶⁷ Günay, 2006, s. 169.

➤ Gönüllü vazgeçmede fail, icra hareketlerini tamamlamaktan gönüllü olarak vazgeçtiği takdirde, vazgeçtiği ana kadar icra ettiği fiiller herhangi bir suçun oluşumuna sebebiyet vermezse cezaya hükmedilmesi de söz konusu olmaz. Etkin pişmanlıkta ise, suç tüm unsurları ile tamamlanmıştır. Gönüllü vazgeçme, cezayı kaldırır; etkin pişmanlık, bazı suçlar bakımından cezayı kaldırır bazıları bakımından ise cezayı azaltan şahsi sebeptir.

İki kurumda ortak olan hususlar; her iki kurumun cezayı ortadan kaldırır ya da verilecek cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olarak düzenlenmesi, sadece söz konusu fiilleri icra eden kimsenin yani gönüllü vazgeçen ya da etkin pişmanlık gösterenin cezalandırmaya etki eden şahsi sebeplerden yararlanabileceği ve söz konusu şahsi sebeplerin öteki suç ortaklarına etki etmeyeceğidir.¹⁶⁸

1.3.2. Şahsi Cezasızlık Sebepleri

Etkin pişmanlığa ilişkin açıklamalarda, bazı etkin pişmanlık düzenlemelerinin cezada indirim yapılmasına bazılarının ise cezanın tamamen ortadan kaldırılmasına yönelik olduğunu belirttik. Cezanın tamamen ortadan kaldırılmasını gerektiren etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelerde ortada tamamlanmış bir suç vardır ancak söz konusu suça ilişkin olarak etkin pişmanlıktan yararlanan faile, kanun ceza verilmemesini öngörmüştür.¹⁶⁹ Şahsi cezasızlık sebeplerinde ise kanun tarafından yine suç olarak düzenlenmiş bir fiil vardır ancak fiili icra eden kişiye bir ceza verilmemektedir. Çünkü kanun tarafından söz konusu fiil kanuna uygun hale getirilmektedir. Etkin pişmanlık ve şahsi cezasızlık sebepleri arasında faile ceza verilmemesine ilişkin ortak bir özellik mevcut olsa da şahsi cezasızlık sebeplerinin varlığı halinde ortada bir suç yok iken, etkin pişmanlıkta tamamlanmış bir suç vardır ve fiil suç olma niteliğini korumaktadır.¹⁷⁰

1.3.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme, ceza ve davayı düşüren sebeplerdendir. VUK'ta düzenlenen pişmanlık kurumu; etkin pişmanlık müessesesi ve ön ödemenin

¹⁶⁸ Günay, 2006, s. 169.

¹⁶⁹ Baki, 2016, s. 48.

¹⁷⁰ Baki, 2016, s. 49.

karışımından meydana gelmektedir.¹⁷¹ TCK'nın 75'inci maddesinde düzenlenen ön ödeme kurumu, ceza hukukunda uzlaşma sınırları dışında olan ve sadece adli para cezası yahut üst sınırı 6 ayı aşmayan hapis cezalarında, fail tarafından kanunda öngörüldüğü şekilde ödeme gerçekleştirildiği takdirde hakkında açılmış kamu davasını düşürebileceği bir kurumdur. Bu bakımdan devletin bazı hallerde tamamlanmış olan suçların cezalandırılmasından vazgeçtiği söylenebilir. VUK'un 371'inci maddesinde belirtilen fiilleri işleyen kişilerin yine ilgili madde hükmünde belirtilen şartlara uygun olarak fiillerini idareye haber vermeleri halinde cezalandırılmayacakları belirtilmektedir. Bu bakımdan söz konusu müessesenin etkin pişmanlık ve ön ödeme müesseselerinin karması olan benzer bir düzenleme olduğu ifade edilebilir.¹⁷²

Vergi ziyana veya kaçakçılık suçuna fiilleri ile sebebiyet veren ancak pişmanlık hükümlerinden yararlanan kişi, ilgili madde hükmüne istinaden mükelleflerin beyanına dayanan vergiler bakımından vergi ziyandan kaynaklı para cezasını ödemekten, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir eylemi var ise yargılanmaktan ve hapis cezası almaktan kurtulmaktadır.¹⁷³

Pişmanlık ve ıslahta, icra edilen, tamamlanan ve ilgililerin henüz haberdar olmadığı bir suç varken; etkin pişmanlıkta yine icra edilen, tamamlanan bir suç vardır ancak durumdan yetkililer de haberdardır ve yetkililerce suça ilişkin olarak vergi hesaplanmış ve cezalar da kesilmiştir. Pişmanlık ve ıslah kurumunda, pişmanlığın kanunda öngörüldüğü şekilde yapılması halinde ziyaa uğratılan vergiye ilişkin düzenlenecek yaptırım ve vergi kaçakçılığına ilişkin cezalar uygulanmazken; etkin pişmanlıkta bazı suçlarda cezalarda indirim gidilerek bazılarında ceza uygulanmayarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu bakımdan, pişmanlık ve ıslah kurumu ceza kesilmesini engellemekte; etkin pişmanlık kurumu ise bazı durumlarda ceza kesilmesini engellemekte bazı durumlarda ise cezadan indirim yapılmasını gerektirmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde neticesi meydana gelmiş suçlara, devletin belli koşulların gerçekleşmesi halinde göz yumması ve yaptırımdan vazgeçmesi söz

¹⁷¹ Çavuş, Ahmet, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016.

¹⁷² Çavuş, 2016, s. 253.

¹⁷³ Taştan, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

konusudur.¹⁷⁴ Etkin pişmanlık ve pişmanlıkta hareketleri tamamlanıp gerçekleşmiş bir suç söz konusu olsa bile etkin pişmanlıkta neticenin meydana gelmesi önlenirken, pişmanlıkta netice zaten meydana gelmiştir ve burada neticenin önlenmesinden söz edilemez. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için VUK'ta vergi ziyayı gibi bir neticenin oluşmasını sağlayan nitelikli bir hareketin yapılmış olmasının aranması söz konusu müesseseyi etkin pişmanlıktan ayırır.¹⁷⁵

1.3.4. Suçun Nitelikli Hali

Suçun temel ve nitelikli olmak üzere iki hali bulunmaktadır. Suçun temel haline cezanın arttırılması ya da eksiltilmesini gerektiren unsurların eklenmesi ile suç nitelikli hale dönüştürülür. Söz konusu unsurların, suçun kurucu unsurları ile birleşerek oluşturduğu bütüne suçun nitelikli hali denir.¹⁷⁶ Suçun nitelikli halleri ve etkin pişmanlık arasında ortak özellik bulunmakla beraber farklılıklar da mevcuttur. Öncelikle her ikisi de suçun unsuru değildir. Bu sebeple, işlenen suç fiili nedeniyle suçun esas bakımından bir etkisi bulunmaz.¹⁷⁷

Aralarındaki ilk farkın ise failin şahsına ilişkin olduğu belirtilebilir. Suçun hafifletici hallerinin kabulü failin şahsından kaynaklı nedenlerden olabileceği gibi, failin şahsından tamamen bağımsız da olabilir. Bu bakımdan etkin pişmanlıkta failin işlediği fiilin meydana getirdiği sonuçlardan pişmanlık duyması gibi dikkate alınan koşullara hafifletici nedenlerin uygulanmasında bakılmamaktadır. Bunun haricinde aralarındaki diğer fark da suçun daha az ceza verilmesini gerektiren nitelikli hallerinin varlığında, sadece ceza indirimi yapılması mümkün iken; etkin pişmanlıkta suçun tipine göre cezada indirim de yapılabilir ya da ceza tamamen kaldırılabilir.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

¹⁷⁵ Şenyüz, 2017, s. 475.

¹⁷⁶ Zafer, 2016, s. 522.

¹⁷⁷ Yılmaz Furtuna, Elif / Laloğlu, Arzu "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 347-372.

¹⁷⁸ Gödekli, 2017, s. 345.

2.BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN GENEL ÇERÇEVESİ VE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE GÖRÜNÜMÜ

2.1.1. Genel Çerçeve

Ülkelerin vergi sistemlerinin en önemli sorunlarından biri, verginin yapısal karakterinden kaynaklı olan vergi kaçakçılığıdır.¹⁷⁹

Vergi mükellefleri hiç vergi ödememek yahut daha az vergi ödemek şeklindeki eylemlerini vergi kanunlarına dayanarak ya da kanundaki boşluklardan yararlanarak değil, vergi kanunlarını ihlal ederek yaptıkları takdirde vergi kaçakçılığı olur.¹⁸⁰ Bu bakımdan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı mali sonuçları benzer olsa da hukuki sonuçları birbirinden farklı olan kavramlardır.¹⁸¹

Teorik yönden ahlaki bir sorun olarak ortaya çıkan, vergi karşısında eşitliği bozan en büyük ihlallerden biri olan ve vergi yükümlüsünün vatandaşlık duygusunun zayıfladığını gösteren vergi kaçakçılığı şekilleri oldukça çok olmakla beraber, söz konusu eylemin gerçekleştirilmesi yükümlülerin vergi kaçırma imkânlarına bağlıdır.¹⁸²

Beyan edilmesi ve ödenmesi gereken ancak beyan dışı bırakılan matrahlar sebebi ile ödenmeyen vergi, vergi teorisi anlamında vergi kaçakçılığıdır. Yine, vergi mükellefinin matrahını doğru beyan etmesi ancak hileli yollara başvurarak ödemesi gereken vergiyi ödememesi de geniş anlamda vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmelidir.¹⁸³

¹⁷⁹ Erdem / Şenyüz / Tatlıoğlu, 2013, s. 179.

¹⁸⁰ Türk, 2015, s. 200.

¹⁸¹ Erdem / Şenyüz / Tatlıoğlu, 2013, s. 179.

¹⁸² Türk, 2015, s. 201.

¹⁸³ Erdem / Şenyüz / Tatlıoğlu, 2013, s. 179.

Suç oluşturan eylemlerle ilgili olan vergi kaçakçılığında, vergiyi doğuran olay ortaya çıkmıştır ancak mükellef hileli yollara başvurarak vergiyi ödemekten kaçmakta, vergiye karşı direnmektedir.¹⁸⁴

Türkiye’de ihmal edilemeyecek kadar önemli bir boyutta olan vergi kaçakçılığının birtakım vergi düzenlemeleri ve çeşitli kontrol araçları ile önlenmesi ve vergi ceza uygulamaları ile bastırılması gerekmektedir. Vergi idaresinin donanım ve personel yetersizliği ve bu bakımdan etkin çalışamaması, vergi kanunlarının düzenleniş şekli ve yeterince açık bir niteliğe sahip olmayışı, vergi güvenlik tedbirleri ve otokontrol mekanizmalarının yetersizliği, vergi uyumsuzluklarını azaltan kurumların etkin bir biçimde uygulanamaması, vergi mükelleflerinin vergi bilincinin yetersiz düzeyde oluşu, sık sık çıkarılan vergi afları vergi kaçakçılığına yol açan sebeplerden bazılarıdır.¹⁸⁵

Vergi kaçakçılığının, mali, ekonomik ve sosyal etkileri:¹⁸⁶

- Vergi kaçakçılığı neticesinde devletin en önemli kamu gelirleri arasında yer alan vergi gelirleri azalır. Vergi gelirlerindeki azalış vergi kaçakçılığının mali etkilerindedir. Azalan gelirler, kamu hizmetlerinin ifasında aksamalara yol açar ve bu aksaklık gelir dağılımını bozan sonuçlara sebep olan yeni vergilerle telafi edilmeye çalışılır.
- Ülkemizde kayıt dışı ekonominin payına bakılarak vergi kaçakçılığının oranı hakkında fikir edinilebilir. Çünkü vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin sebep ve sonucunu oluşturan faktörlerden biridir. Eksik toplanan kamu gelirinin vergi ödeyenlerden ödemeyenlere doğru kaynak transferi şeklinde vergi yükünü arttırması ve faiz karşılığı borçlanma yolu ile kayıt dışı ekonominin sebep olduğu verginin tahsil edilememesinin maliyetinin başkalarına ödetilmesi söz konusudur.
- Bütçe açıkları ve yetersiz gelirler devletin emisyonuna veya borçlanmaya başvurmasına sebep olur. Emisyonun en önemli sonucu enflasyondur ve nakdi değerleri vergilendiren gizli bir vergilendirmedir. Borçlanma ise, gelecekte

¹⁸⁴ Bilici, 2016, s. 236.

¹⁸⁵ Türk, 2015, s. 201-202.

¹⁸⁶ Erdem / Şenyüz / Tatlıoğlu, 2013, s. 180.

toplanacak vergilerin şimdiden elde edilmesi ve kullanılması, gelecek nesillerin vergilendirilmesidir.

- Firmalar arasında rekabet eşitsizliğine yol açan vergi kaçakçılığı, vergi bilinci yüksek mükelleflerin piyasada kalabilmek için vergi kaçırmaya yönelik davranışlarda bulunmasına sebep olur.
- Ödeme gücüne göre vergi ödenmesi ilkesini zedeler.
- Devlet otoritesi zedelenir.

2.1.2. Genel Olarak Vergi Suç ve Cezaları

Suç, yasaların cezalandırdığı fiiller; ceza ise söz konusu fiilleri işleyenler hakkında öngörülen ve uygulanan tedbirlerdir.¹⁸⁷

Vergi suçları; vergi mevzuatı ve Vergi Usul Kanunu'nun¹⁸⁸ vergisel yükümlülüklerle ilişkin hükümlerine, vergi mükellefleri ve vergi sorumlularınca cezai müeyyideyi gerektirecek şekilde aykırılık oluşturan fiillerdir.¹⁸⁹ Vergi suçları, hazineye karşı işlenen ekonomik nitelikli suçlardır. Bazı eylemlerin vergi suçu olarak kabul edilmesinde ihlal edilen menfaat hazine yararüdür. Bu bağlamda, vergi suçları ve bunlara uygulanan cezai müeyyideler ile hazinenin vergi kaybı önlenmeye çalışılmakta ve bu doğrultuda kamu yararı sağlanmış olmaktadır.¹⁹⁰

Türk vergi ceza sisteminin yapısına bakıldığında, vergi ceza sistemine ilişkin temel esasların Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlendiği görülmektedir. Ceza hukuku ilkelerinin de göz önünde bulundurulduğu bu düzenlemede; vergi suç ve cezalarına ilişkin kanunilik ilkesi belirgin bir biçimde kendini göstermekle beraber kıyas yasağı da açıkça görülmektedir.¹⁹¹ Bu bakımdan vergi ceza hukuku, ceza hukukunun özel bir kısmı olarak vasıflandırılmaktadır.¹⁹² Vergi Usul Kanunu'nda ve vergi ile ilgili diğer kanunlarda özel olarak düzenlenmeyen konularda açıkça bir atfın

¹⁸⁷ Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

¹⁸⁸ 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı R.G.'lerde yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ Öner, 2016, s. 147.

¹⁹⁰ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker, *Vergi Hukuku*, 31. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

¹⁹¹ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

¹⁹² Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

bulunması gerekmeksizin, Türk Ceza Yasası'nın konuya ilişkin düzenlemeleri uygulanmalıdır.¹⁹³

Vergi ceza hukukunun suç olarak nitelendirdiği fiillere bakıldığında; söz konusu fiillerin ceza hukuku doktrininde yapılan sınıflandırmalara paralel şekilde bir kısmının zarar, geri kalan kısmının ise tehlike suçu vasfında olduğu görülmektedir. Zarar suçuna vergi ziyayı örnek olarak göstermekle beraber, vergi ziyasında hazine vergi kaybı biçiminde bir zarara uğramaktayken; usulsüzlük fiillerinin örnek olarak gösterilebildiği tehlike suçunda ise hazine vergi kaybı ihtimaline karşı korunmaktadır.¹⁹⁴

Vergi Usul Kanunu'nun "Cezalar" başlıklı 331'inci maddesi incelendiğinde vergilendirmeye ilişkin cezaların vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir. İlgili kanun hükmünde belirtilen vergi cezalarının, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları olarak açıkça ifade edilen vergi kabahatlerine; diğer cezaların ise ceza yargılaması alanına giren ve yaptırımının özgürlüğü kısıtlayıcı ceza ve/veya adli para cezası olan vergi suçlarına ilişkin olduğu görülmektedir. Bu bakımdan, vergi kanunları ile cezalandırılan fiiller ve cezaları iki başlık altında ele almak gerekmektedir. Bunlardan ilki vergi idaresince cezalandırılan fiiller olan vergi kabahatleri ve idari vergi cezaları iken; diğeri ceza mahkemelerince yargılanan fiillerden olan vergi suçları ve adli para cezalarıdır.¹⁹⁵

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçların ve cezaların bir kısmı sadece vergi hukuku ile ilgili olmakta ve söz konusu suçlar ve cezalar idari yöntemlerle tespit edilmektedir. Suç şeklinde nitelendirilen ancak kast unsurunun aranmadığı eylem, vergi idaresince saptanır ve yine vergi idaresince parasal olarak cezalandırılır. Vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu olarak ifade edilebilen suçlar idari kabahat; söz konusu suçlara ilişkin öngörülen yaptırımlar ise idari yaptırım olarak nitelendirilebilir ve mali nitelikli suç ve cezalardır.¹⁹⁶ Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen bazı eylemler ise hem vergi hukuku hem de ceza hukuku anlamında suç oluşturan ve hapis cezasını gerektiren eylemler olmakla beraber; söz konusu fiillerin belirlenmesi ve yaptırım uygulaması idarenin

¹⁹³ Karakoç, 2012, s. 502.

¹⁹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, 2022, s. 233.

¹⁹⁵ Öner, 2016, s. 148.

¹⁹⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, 2022, s. 235.

değil ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir.¹⁹⁷ Nitekim T.C. Anayasası suç ve cezalara ilişkin 38'inci maddesinde de idarenin kişi hürriyetini kısıtlayıcı bir yaptırım uygulayamayacağı açıkça ifade edilmektedir. Bu bakımdan hapis cezasını düzenleyen hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun "Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir ve söz konusu suçlar; ilgili kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, 362'nci maddesinde yer verilen vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve 363'üncü maddesinde düzenlenen mükelleflerin özel işlerini yapma suçudur.

2.1.3. Geçmişten Günümüze Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık suçunun tanımında 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan¹⁹⁸ günümüze birçok değişiklik yapılmıştır. 1949 tarihli VUK'ta; kanuna aykırı fiiller için kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları öngörülmekte ve Türk Ceza Kanunu'na göre yaptırım uygulanacak suçlar belirtilmektedir.¹⁹⁹ İlgili kanun, kaçakçılık suçu bakımından sadece idari ve mali nitelikteki yaptırımlara yer vermekle beraber ceza hukuku anlamındaki yaptırımlara değinmemiştir.²⁰⁰ Ancak, vergi hâsılatının tahmin edilenin altında gerçekleşmesi ve idari ve mali nitelikli cezaların vergi kaçakçılığını engellemede yetersiz oluşu²⁰¹ neticesinde 1951 yılında ilgili kanunda değişiklik yapılarak kaçakçılık ve usulsüzlük fiilleri tekrar tanımlanmış, hileli vergi suçu ve cezası ile fatura cezasına ilişkin maddeler yasaya eklenmiştir.²⁰² 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun²⁰³ ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden bazıları daha ağır cezai müeyyideyi gerektiren hileli vergi suçları olarak belirlenmiştir.²⁰⁴ Böylece hileli fiiller ile vergi ziyana sebep olanların idari ve mali yaptırımlara ilaveten hapis cezası ile cezalandırılmaları öngörülmüştür.²⁰⁵

¹⁹⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, 2016, s. 214-215.

¹⁹⁸ 07.06.1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 15.06.1949 tarihli ve 7233 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁹ Küsmenoğlu, İlham, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi - 1. Kitap: Osmanlı Devleti'nden 1980'e*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

²⁰⁰ Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.

²⁰¹ Oktar, 2016, s. 361.

²⁰² Küsmenoğlu, 2010, s. 454.

²⁰³ 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun, 24.07.1951 tarihli ve 7866 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁰⁴ Küsmenoğlu, 2010, s. 458.

²⁰⁵ Oktar, 2016, s. 361.

Vergi kaçakçılığı suçlarının geçmişten günümüze geçirdiği aşamaları tarihsel bir perspektiften açıklamadan önce “vergi ziyayı” kavramının üzerinde durulması ve açıklanması gerektiği kanaatindeyiz. Vergi ziyayı VUK 341’inci maddesinde “*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi mükellefleri veya sorumluları, vergi ziyasına yol açan eylemlerini ihmal ya da icrai bir şekilde gerçekleştirebilirler.²⁰⁶ VUK 22’nci maddesinde tarh ve tebliğ edilmiş olan verginin ödenecek aşamaya gelmesi olarak ifade edilen tahakkuk aşaması ile vergi ziyayı arasındaki bağın vurgulanması gerektiği üzerinde duran Akçaoğlu bu durumu; “*tahakkuk etmiş bir verginin geç tahsil edilmesi, hatta hiç tahsil edilememesi, şüphesiz ki Hazine bakımından bir zarardır ama vergi ziyayı değildir, Diğer taraftan, tahakkuku tam veya zamanında gerçekleşmemiş bir verginin tümüyle ödenmiş olması vergi ziyasını ortadan kaldırmaz*” şeklinde ifade etmektedir.²⁰⁷

VUK’un ilk halinde günümüzdekine benzer şekilde idare hukuku anlamındaki ihlaller ve yaptırımları ile cürümler ve cezalarının bir ayrıma tabi tutularak düzenlendiğini belirten Akçaoğlu ayrıca; kanun koyucunun VUK’un ilk halinde kaçakçılık, kusur ve usulsüzlüğe ilişkin hükümlerinde kabahat ya da suç terimlerine hiç yer vermemiş olmasını ve kabahatlerin ardından hileli vergi suçunu düzenlemiş olmasını; söz konusu hükümlerin 765 sayılı mülga TCK’nın suçları, cürüm ve kabahat olarak ayrıştıran sistematığı ile birlikte değerlendirildiğinde; VUK’un ilk halinin düzenlediği kabahatleri adlandırmamasına karşın, suç ile de cürümü kastettiği neticesine varılabileceğini de ifade etmektedir.²⁰⁸

Kaçakçılıkta kast unsurunun arandığı ancak kusurda aranmadığı haller bu bakımdan ayrılırken, her ikisinde de engellenmek istenen netice vergi ziyayıdır.²⁰⁹ Söz konusu haller incelenirken yasa koyucu tarafından tahakkukun zamanında ve tam olarak

²⁰⁶ Akçaoğlu, Ertuğrul “*Vergi Ziyayı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*”, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu 1-Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 29-42.

²⁰⁷ Akçaoğlu, 2017, s. 30.

²⁰⁸ Akçaoğlu, 2017, s. 31.

²⁰⁹ Akçaoğlu, 2017, s. 32.

gerçekleşmesine engel olabilecek eylemleri caydırıcı düzenlemeler yapıldığı ve bu suretle vergi ziyayının oluşumunun önüne geçilmesinin güvence altına alınmak istendiği görülmektedir.²¹⁰ Kaçakçılık ve kusurda netice ön planda iken eylem ikinci plandadır. Bu bakımdan kaçakçılık kusura nispeten daha ağır bir haldir. Ancak hileli vergi suçu ise, fiilin daha tehlikeli olarak değerlendirilip ön planda tutulduğu bir cürümdür. Hileli vergi suçu ihdasıyla, sadece vergi ziyayı neticesi engellenmek istenmemiş aynı zamanda vergi ziyayı oluşturma ihtimali olan bazı hileli davranışların da önüne geçilmek istenmiştir.²¹¹

2.1.3.1. 1950-1960 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Hileli Vergi Suçu ve Cezası

Vergi mükellefi veya sorumlusunun çift deftere kayıt tutmak, gerçek olmayan işlemlerle alakalı belge düzenlemek veya kullanmak gibi iyi niyetli olmayan ve kasti davranışlarla ya da bir takvim yılı içerisinde üçten fazla işleme ait gelir unsurlarının kanuni defterlere kaydedilmemesi ve böylece gizlenen matrah ve verginin belirli bir büyüklükte olması gibi kasit unsurunun aranmadığı koşulların varlığı halinde vergi kaybına yol açması kaçakçılık suçunu oluşturmakta ve söz konusu suçların varlığı halinde kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezası uygulanmaktaydı.²¹²

1951 yılında yapılan değişiklik ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden bazılarının daha ağır cezalandırılmak amacıyla hileli vergi suçları başlığı altında toplandığı yukarıda ifade edildi. Sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bilerek kullanılması, defter ve belge kayıtlarının yok edilmesi, kanuni olarak tutulması gereken defterlerin yok edilmesi ve gizlenmesi, bir vergilendirme döneminde belirli büyüklükleri aşan gelir unsurlarının tutulması gereken defter ve beyannamelerde gösterilmemesi gibi fiiller hileli vergi suçunu oluşturmaktaydı. Söz konusu fiillerin ilk üçünü işleyenlere 1 yıldan 3 yıla kadar; sonuncu fiili işleyenlere ise 3 ay ile 1 yıl arasında hapis cezası ile aynı süre boyunca ticaret, sanat veya meslekten men cezası verilmekteydi. Ayrıca, masrafları fiili işleyenden tahsil edilmek üzere, hileli vergi suçuna sebebiyet verenler gazete ve benzeri araçlarla duyurulmaktaydı. Kaçakçılık ve

²¹⁰ Akçaoğlu, 2017, s. 33.

²¹¹ Akçaoğlu, 2017, s. 33.

²¹² Küsmenoğlu, 2010, s. 455.

kusur niteliğindeki fiillerini yetkili makamlara kendiliğinden bildirenler hakkında da pişmanlık hükümleri uygulanmakta ve vergi cezası uygulanmamaktaydı.²¹³

2.1.3.2. 1960-1970 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık ve hileli vergi suçu, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda genel olarak korunmuş ve 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla²¹⁴, 01.01.1981 tarihinde yapılan değişikliklere kadar bir arada var olmuşlardır.

Kaçakçılık, 1951 tarihli kanunda olduğu gibi vergi mükellefi veya sorumlularınca, kasti fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmış ve kaçakçılığa ilişkin cezai müeyyideyi gerektiren filler beyana dayanan ve bildirimleri beyanname ile yapılmayan vergilendirmelerde; hiç beyanname verilmemesi, eksik ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunulması, ticari veya mesleki kazanç sahiplerinin faaliyetleri ile ilgili kazançlarına ilişkin bildirimleri yapmaması, eksik bildirilen vergi matrahının, belirli bir miktar veya beyan edilen matrahın belirli bir oranını aşması olarak sayılmıştır.²¹⁵ 1961 yılında yapılan düzenlemede de kaçakçılık cezası, 1951 tarihli yasada belirtildiği gibi kaçırılan verginin üç katı olarak uygulanmakta iken; hileli vergi suçuna ilişkin cezada ise bir vergilendirme döneminde eksik bildirilen veya gizlenen satış hâsılatının tutarında artışa gidilmiştir.²¹⁶

1961 yılında aynı zamanda cezalarda indirim müessesesi ilk kez vergi sistemine dâhil edilmiştir. Haklarında vergi tarhiyatı yapılan yükümlülerin itiraz süresi içerisinde ilgili makama başvurarak tarh edilen vergiyi ödeyeceklerini bildirmeleri halinde uygulanacak kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarının üçte birinin indirileceğine ilişkin yapılan düzenleme; vergi incelemesi neticesinde matrah farkı olduğunun tespiti halinde vergi yükümlüsünün söz konusu tespitlerden bir kısmını haklı bularak sadece bunlara ilişkin cezalarda indirim olanağından yararlanmak istese de diğer hususlara itirazı halinde bu

²¹³ Küsmenoğlu, 2010, s. 458-459.

²¹⁴ 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı R.G.' de yayımlanmıştır.

²¹⁵ Küsmenoğlu, 2010, s. 635.

²¹⁶ Küsmenoğlu, 2010, s. 636.

imkândan yararlanma hakkını kaybedeceği kısmi bir itiraz hakkının tanınmadığı bir düzenlemedir.²¹⁷

2.1.3.3. 1980-1998 Dönemlerinde Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla hileli vergi suçunun varlığına sebep olan fiiller kaçakçılık suçunun düzenlendiği 344'üncü maddeye aktarılarak her iki suç kaçakçılık başlığı altında birleştirilmiş ve 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun²¹⁸ yürürlüğe girmesine kadar da varlıklarını bir arada sürdürmüşlerdir.²¹⁹ Akçaoğlu söz konusu düzenlemeyi şu şekilde ifade etmektedir: *“Kanun koyucunun tanımları telif etme noktasındaki tercihi müeyyideler noktasında kendini göstermemiş ve idari ve cezai iki ayrı müeyyide Kanunun iki ayrı maddesinde (md. 345 ve 359) yer almaya devam etmiştir. Tekraren, 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası Kaçakçılık hem bir kabahat hem de cürüm olmuştur; buna rağmen ortaya çıkan yeni suç tipinin adında “Kaçakçılık” terimine “Suç” teriminin eklenmesine gerek görülmemiştir.”*²²⁰

VUK'un ilk halinde hileli vergi suçu tanımlanırken, vergi ziyayı ifadesine yer verilmediği görülmektedir. Nitekim Akçaoğlu'na göre bu durum; söz konusu suçun sadece mükellef veya sorumlularca değil onlar haricindeki kişiler tarafından da işlenebilecek nitelikte oluşudur.²²¹ VUK'un ilk halinde hileli vergi suçu olarak yer alan ancak 2365 sayılı Kanunla kaçakçılık adı altında düzenlenen cürümün iki önemli sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, üçüncü kişilerin fail olmaktan çıkarılması ve failin mükellef ve sorumlu olarak sınırlandırılması iken; diğer sonucu kaçakçılık cürümünün vergi ziyasına sebep olan her fiille işlenebilir hale gelmesi yani fiil bakımından genişletmenin tercih edilmiş olmasıdır.²²²

²¹⁷ Küsmenoğlu, 2010, s. 637.

²¹⁸ 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²¹⁹ Oktar, 2016, s. 362.

²²⁰ Akçaoğlu, 2017, s. 34.

²²¹ Akçaoğlu, 2017, s. 32.

²²² Akçaoğlu, 2017, s. 35.

2365 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçunun kasıt unsuru korunmuş ve asıl amacın gerçek gelirin gizlenmesi olduğu defter ve belgelerde tahrifat yapılması, muhasebe hileleri gibi fiiller de kaçakçılık fiilleri arasına alınmıştır.²²³

Kaçakçılık fiillerine ilişkin cezai müeyyide, kaçırılan verginin üç katıdır ve belirli tutarların altında olamaz. Bazı kaçakçılık suçlarına sebebiyet verenler hakkında da, para cezasından ayrı olarak hapis cezası ve meslekten mahrumiyet cezası da verilmektedir. Bir vergi mükellefi veya sorumlusunu kaçakçılık fiillerini yapmaya azmettirenler hakkında yükümlü veya sorumlu için öngörülen cezalar uygulanırken; kaçakçılık fiillerini yapanlara yardımcı bulunanlar hakkında ise yasada öngörülen cezanın dörtte biri ile yarısı arasında değişen cezalar uygulanmaktadır.²²⁴

1980 yılında yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçlarına sebep olan fiilleri işleyenler veya bir hesap döneminde farklı tarihlerde en az dört kere fatura ve benzeri belgeleri vermeyenler hakkında, söz konusu fiiller vergi kaybına yol açmasa dahi kaçakçılığa teşebbüs edildiği ve bu kişiler hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezasının ve faaliyet yasağının uygulanacağına ve gazetede duyurulacağına ilişkin kaçakçılığa teşebbüs suçu vergi mevzuatına alınmış ve 1998 yılında yapılan düzenleme ile de yürürlükten kaldırılmıştır. Çift defter kullanmak, defter ve belgelerde tahrifat yapmak gibi fiillerle vergi kaybına neden olunması olarak ifade edilen hileli vergi suçu için ise 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ve faaliyette bulunma yasağı, masraflarının yükümlüden tahsil edilerek durumun gazetede yayınlanması gibi cezalar öngörülmüştür.²²⁵

1994 yılında yasalaşan 4008 sayılı Kanun²²⁶ ile düzenlenen VUK'un 344'üncü maddesinde ise "kaçakçılık", "kaçakçılık suçu" olarak ifade edilmiştir. Söz konusu maddede kaçakçılık bir suç olarak nitelendirilmesine rağmen, kabahat ve cürüm şeklinde iki farklı cezaya tabi tutulmaya devam etmiştir.²²⁷

²²³ Küsmenoğlu, İlham, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi - 2. Kitap: 1980'den 2010'a*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

²²⁴ Küsmenoğlu, 2010, s. 1258.

²²⁵ Küsmenoğlu, 2010, s. 1259.

²²⁶ 24.06.1994 tarihli ve 4008 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 06.07.1994 tarihli ve 21982 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²²⁷ Akçaoğlu, 2017, s. 36.

2.1.3.4. 1999 Yılı ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe kadar varlıklarını bir arada sürdüren kaçakçılık ve hileli vergi suçu söz konusu kanunla ikiye ayrılarak idari nitelikli ve mali niteliğe sahip kaçakçılık, ağır kusur ve kusur yerine vergi ziyai suçu; cezai nitelikli hileli vergi suçu yerine de kaçakçılık suçları mevzuata dâhil olmuştur.²²⁸ 4369 sayılı Kanunla gerçekleştirilen düzenleme ile VUK'un 344'üncü madde hükmünde yer verilen kaçakçılık suçu, aynı kanunun 359'uncu maddesine taşınmıştır.²²⁹ Ancak, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda suç kapsamında yer alan cürüm ve kabahat; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun²³⁰ yürürlüğe girmesi ile birbirinden ayrılarak kapsamda sadece cürümler bırakılmıştır. Bu doğrultuda, 5728 sayılı Kanunla²³¹ VUK'ta değişiklikler yapılarak VUK'un "Vergi Ziyai ve Cezası" başlıklı maddesinden suç ifadesi çıkarılarak "Vergi Ziyai Cezası" olarak değiştirilmiştir.²³²

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, ilgili kanunda "Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası" başlıklı madde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" olarak değiştirilmiş, kaçakçılık suçları belge ve kayıtlardaki ihlallere bağlanarak söz konusu fiilleri işleyenler için vergi ziyaya sebep olunmasa dahi vergi ziyai cezasının yanı sıra altı aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanacağı ifade edilmiştir.²³³ Nitekim yeni düzenleme ile kaçakçılık suçunun oluşumunda vergi ziyainın mevcudiyeti aranmamaktadır. Yani, kaçakçılık suçuna vücut veren fiillerin tarhiyat döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da söz konusu fiiller kaçakçılık cezasına konu olabilecektir.²³⁴

VUK 333'üncü maddesinde tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi mevzuatına aykırı fiiller sebebi ile hapis cezasını gerektiren bir suç işlenmesi halinde, söz konusu yaptırımın tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine uygulanacağı ifade edilmektedir. İlgili

²²⁸ Oktar, 2016, s. 362.

²²⁹ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, 33. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

²³⁰ 30.03.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK), 31.03.2005 tarihli ve 25772 sayılı R.G.' de yayımlanmıştır.

²³¹ 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08.02.2008 tarihli ve 26781 sayılı R.G.' de yayımlanmıştır.

²³² Oktar, 2016, s. 362.

²³³ Küsmenoğlu, 2010, s. 1260.

²³⁴ Bilici, 2014, s. 106.

hükmün kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde tüzel kişiliği idare eden gerçek kişiler bakımından kusursuz sorumluluk esasını getirip getirmediği o dönemde tartışma konusu olmuştur. Ancak, 143 sıra numaralı VUK Genel Tebliği,²³⁵ ilgili maddenin uygulanmasında şahsi kusura dayalı sorumluluk esasını açıkça belirtmekle beraber; 4369 sayılı Kanunun ilgili madde hükmünde yaptığı değişiklik ile de hapis cezalarının söz konusu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilerek kusur sorumluluğu açıkça ifade edilmiştir.²³⁶

Ayrıca, gerçekleştirilen düzenleme ile sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede “bilerek kullanma” koşulu da kaldırılmıştır. Ancak, söz konusu düzenleme çeşitli sorunlara sebep olmuş ve bu doğrultuda Maliye Bakanlığı’nca 306 sıra numaralı VUK Genel Tebliği²³⁷ yayımlanarak sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi kasıt unsurunun karinesi olarak kabul edilmiş, kullananların ise bilerek kullanıp kullanmadıklarının tespiti vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır.²³⁸ Bu bağlamda, söz konusu fiilleri hapis cezası yaptırımına tabi tutan VUK’ta, 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde “bilerek” ibaresinin madde hükmünden çıkarılması, kaçakçılık suçu hususunda objektif sorumluluğun kabul edildiği şeklinde değerlendirilmektedir.²³⁹

2008 yılında 5728 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak 6 aydan 3 yıla kadar olan hapis cezalarının alt sınırı 1 yıla çıkarılmış ve VUK’ta düzenlenen hapis cezasının para cezasına çevrilmesi ve ertelenmesi ile alakalı hükümler kanun metninden çıkarılarak uygulama TCK hükümlerine bırakılmış, 5904 sayılı Kanunla²⁴⁰ da bir yıllık alt sınır 18 aya çıkarılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile VUK’a göre verilen özgürlüğü kısıtlayıcı müeyyidelerin, TCK’ya göre para cezasına çevrilmesi engellenmiş ancak TCK’da yer alan 2 yıl ve daha az süreli hapis cezalarının

²³⁵ 143 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.07.1981 tarihli ve 17402 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

²³⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, 2022, s. 238.

²³⁷ 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 18.06.2002 tarihli ve 24789 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

²³⁸ Küsmenoğlu, 2010, s. 1261.

²³⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, 2022, s. 239.

²⁴⁰ 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 tarihli ve 27277 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

ertelenebilmesi VUK'ta düzenlenen hapis cezalarının vazgeçirici niteliğini ortadan kaldırmıştır.²⁴¹

Özetle; 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK ile kaçakçılık fiillerine öngörülen cezalar para cezaları iken; ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar arasında sayılan ve hapis cezası öngörülen suçlar ise hileli vergi suçu ile hileli vergi suçuna teşebbüs suçlarıdır. 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, bazı kaçakçılık fiilleri için para cezaları bazı kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüse ilişkin fiiller için ise hapis cezası öngörülmüştür. Son olarak, 4369 sayılı Kanunla kaçakçılık suçlarının ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar arasında sayıldığı ve hapis cezası uygulandığı görülmektedir.

2.1.3.5. 2021 Yılı ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Geçmişten günümüze vergi kaçakçılığı suçları ve cezaları incelendiğinde söz konusu suç ve cezaların hem mahiyet hem de kapsam itibarıyla birçok değişikliğe uğradığı görülmektedir. 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla ve 2009 yılında 5904 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin ardından günümüze kadar vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

29 Nisan 2021 tarihine gelindiğinde 7318 sayılı Kanunun²⁴² 4'üncü maddesi ile VUK'un 359'uncu maddesine ç bendi eklenmiştir. Konusunu ödeme kaydedici cihazların oluşturduğu söz konusu düzenleme ile yeni kaçakçılık fiilleri ve cezası ihdas edilmiştir. Söz konusu düzenleme ile yasa koyucunun vergi kaçakçılığı suçunun kapsamını genişlettiği görülmektedir. Bunun sebebinin ise teknolojide ve ödeme yöntemlerinde meydana gelen gelişmelerin doğurabileceği yeni ihlalleri önleme gereksinimi duyulması, bu bağlamda amaçlananın devlet hazinesinin korunması olduğu söylenebilir.²⁴³ 7318 sayılı Kanun genel olarak akaryakıt piyasasına ilişkin düzenlemeleri bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim kanunun gerekçesinde de bu durum ifade edilmekte ve VUK'ta yapılan değişikliklerin akaryakıt ile ilişkisi üzerinde

²⁴¹ Küsmenoğlu, 2010, s. 1262.

²⁴² 29.04.2021 tarihli ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁴³ Ömercioğlu, Abdullah "7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 17, Sayı: 1, s. 167 - 192.

durulmaktadır.²⁴⁴ İhdas edilen yeni suç fiilleri ile asıl olarak amaçlanan kaçak olarak alınan akaryakıtın gizlenmesinin önüne geçmektir. Ayrıca, alınan ve/veya satılan akaryakıtı ilişkin fatura vb. belgelerin düzenlenmeyerek ödenmesi gereken vergilerin ziyaa uğratılmasının önlenmesinin hedeflendiği üzerinde de durulmakta ancak yapılan düzenleme ile gerekçedeki gibi bir suç tanımlaması yapılmamaktadır.²⁴⁵

2021 yılında 7318 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin ardından, 15 Nisan 2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler neticesinde VUK 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçuna ilişkin öngörülen özgürlüğü kısıtlayıcı cezaların üst sınırında artırımı gidilmiş ve daha önce VUK'ta yer almayan etkin pişmanlık hali düzenlenmiştir.

Son olarak, konusunu tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin oluşturduğu, 30.11.2022 tarihli 7423 sayılı Kanunun²⁴⁶ 1'inci maddesi ile de VUK'un 359'uncu maddesine d fıkrası eklenmiştir. Böylece yeni bir vergi kaçakçılığı suçu ve cezası daha ihdas edilmiştir. Düzenlemenin gerekçesi incelendiğinde akaryakıttaki düzenlemeye benzer bir şekilde kayıt dışı üretimin önlenmesi, vergi güvenliğinin sağlanması ve kaçakçılık suçları ile etkin bir mücadele amacı taşıdığı hususları üzerinde durulmaktadır.

VUK 359'uncu maddesine ilişkin düzenlemeler yasa koyucunun vergi kaçakçılığı ile mücadelede, kazuistik bir yöntemle ilerlediğini göstermektedir.

Kaçakçılık suçu; saptanması, kendisini oluşturan fiiller, kendisini oluşturan fiillere ilişkin yaptırımlar ve yaptırımların uygulanması bakımından vergi mevzuatına aykırılık teşkil eden ve mali nitelik taşıyan vergi suçlarından bütünüyle farklıdır.²⁴⁷ Kaçakçılık suçlarına ilişkin yaptırımların vergi idaresinin yetki alanına giren diğer vergi suçlarından farkı, cezalandırılma koşulunun Ceza Muhakemesi Kanunu'nu hükümlerine göre ceza mahkemelerince yapılacak yargılama neticesinde suçun sabit görülmesine

²⁴⁴ Ömercioğlu, 2022, s. 188.

²⁴⁵ Ömercioğlu, 2022, s. 188.

²⁴⁶ 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 10.12.2022 tarihli ve 32039 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁴⁷ Oktar, 2016, s. 362.

bağlı olmasıdır.²⁴⁸ Bu sebeple, devletin vergi gelirlerini toplama fonksiyonu bakımından ağırlığını ve amme güvenliğinin bozulması neticesinde topluma karşı suç oluşturma niteliğini dikkate alarak, vergi kanununa aykırılık oluşturan fiilin ceza mahkemelerince de cezalandırılması öngörülmüştür.²⁴⁹ Kaçakçılık suçunu oluşturan ve kanunda sayılan fiillerden birinin işlenmiş olması söz konusu suçun cezalandırılması için yeterli olduğundan kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur.²⁵⁰

2.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN OLUŞUMUNA SEBEP OLAN FİİLLER VE CEZALARI

Kaçakçılık suçları, suçun oluşumuna sebep olan fiillerin özelliklerine ve yaptırımlarına göre dört farklı bölüm olarak düzenlenmiştir. Söz konusu suçlar, 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten evvel iki grup halinde (a ve b bentleri) düzenlenmişken; değişiklik sonrası ikinci grubu oluşturan b bendi iki kısma ayrılmış ve belge basımı ile ilgili olan fiillere c bendinde yer verilmiş ve üç ayrı grup haline gelmiştir.²⁵¹ Ayrıca, 7318 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile VUK'un 359'uncu maddesine ç bendi eklenmiştir. 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile de VUK'un 359'uncu maddesine ç fıkrasından sonra gelmek üzere d fıkrası eklenmiştir. İlgili fıkra şu şekildedir:

“d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik 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”

Söz konusu değişiklik 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

²⁴⁸ Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 2. Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, 2004.

²⁴⁹ Candan, 2004, s. 263.

²⁵⁰ Öner, 2016, s. 165.

²⁵¹ Oktar, 2016, s. 362.

213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ve cezaları şu şekilde belirtilmektedir:

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

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

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

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

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge,

bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler.”

Vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli suçlardan olduğu ve yukarıda sayılan fiillerden birinin işlenmiş olmasının suçun cezalandırılması için yeterli olduğu ifade edilmişti. Vergi kaçakçılığı fiillerine sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak cezalar esas olarak hapis cezalarıdır. Kaçakçılık suçunun cezalandırılması için ayrıca vergi kaybının doğmasına gerek olmamakla beraber vergi ziyayı, kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.²⁵² VUK'un 1961 yılında yürürlüğe giren ilk halinde vergi ziyayı kaçakçılık ve kusur kabahatleri ile hileli vergi suçunun bir unsuruydu. 2365 sayılı Yasa ile kaçakçılık ve hileli vergi suçu tek bir maddede birleştirilmiş olsa dahi yeni oluşumda vergi ziyayı, 4369 sayılı Kanuna kadar bir unsur olarak varlığını korumaya devam etti. Ancak 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyayı sadece bir kabahat olarak nitelendirilmiş ve kaçakçılık suçunun maddi unsuru olmaktan çıkarılmıştır.²⁵³ Akçaoğlu bu durumu şu sözleriyle ifade etmiştir; *“Vergi ziyayı idari yaptırım uygulanması için aranan bir unsur iken daha ağır olan cezai müeyyide bakımından bunun aranmamasın bir çelişki olarak görüyor ve bunun düzeltilmesinin hem mükellefleri hem de ceza yargısını rahatlatacağını düşünüyorum. Bu bakımdan, VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu, kanunun ilk halindeki hileli vergi suçunda olduğu gibi, vergi ziyasını terim olarak değil, ancak, tanım olarak içerecek şekilde yeniden kaleme alınmalıdır.”*²⁵⁴

VUK 359'uncu maddesinin a bendinde belirtilen fiillerin işlenmesi halinde 18 aydan 5 yıla kadar; b ve ç bendinde sıralanmış fiillerin işlenmesi halinde 3 yıldan 8 yıla kadar ve son olarak c bendinde yer alan suçun işlenmesi halinde ise 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmektedir.

VUK 359'uncu maddesinin yürürlükte olan son haline göre; hapis cezalarının paraya çevrilmesine ve/veya ertelenmesine ilişkin herhangi bir hüküm mevcut olmamakla beraber kaçakçılık suçunda hükmedilen cezanın paraya çevrilmesi ve/veya ertelenmesi tamamen TCK hükümlerine tabidir.²⁵⁵ TCK 49/2'de bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının kısa süreli hapis cezası olduğu ve yine devam eden “kısa süreli hapis cezasına

²⁵² Öner, 2016, s. 165.

²⁵³ Akçaoğlu, 2017, s. 40.

²⁵⁴ Akçaoğlu, 2017, s. 41.

²⁵⁵ Karakoç, 2012, s. 509.

seçenek yaptırımlar” başlıklı 50’nci maddesi 1’inci fıkrası a bendinde de kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği ifade edilmekte ve bu bakımdan VUK 359’uncu maddesinde sayılan cezaların adli para cezasına çevrilmesinin mümkün olmadığı görülmektedir. Ayrıca, TCK 51/1’de “İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir....” hükmü yer almakla beraber maddedeki diğer şartların da sağlanması halinde ancak iki yıla kadar verilen hapis cezasının ertelenmesi olanağı mevcuttur.

Kanunda sayılan fiillerle kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmesi ve söz konusu fiillerle vergi kaybına da yol açılması durumunda, mükellefe hapis cezasının yanı sıra mali ve idari niteliğe sahip vergi ziyayı cezası da 3 kat olarak uygulanmaktadır.²⁵⁶ Vergi ziyayı fiilinin kaçakçılık suçunu içermesi halinde uzlaşma yolu kapalıdır ve vergi ziyayı cezası için sadece cezada indirim talep edilebilir ya da vergi mahkemesinde dava açılarak itiraz edilebilir.²⁵⁷ Bu bakımdan, tek bir fiil ile aynı vergi açısından hem suç hem de kabahat işlenirse fikri içtima yani cezalarda birleşme söz konusu olmamakta ve mükellef hem kaçakçılık suçundan takip edilmekte hem de vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmaktadır.²⁵⁸

2.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA SUÇUN GENEL UNSURLARININ İNCELENMESİ

Ceza hukukunun temelini oluşturan suç olgusuna ilişkin genel bir tanıma 765 sayılı ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunları’nda yer verilmemektedir. Suç, literatürde farklı biçimlerde tanımlanmıştır. Şekli anlamda suç, haksız olarak nitelendirilen bir insan davranışının mevcut hukuk kuralları çerçevesinde ceza ve/veya güvenlik tedbiri ile karşılanmasıdır. Maddi anlamda suç, suçun hangi davranış şekilleri neticesinde cezalandırılması gerektiğini belirtmekte ve toplumda var olan hukuksal değerlere aykırılık teşkil eden eylemler olarak tanımlanabilmektedir.²⁵⁹ Hukuki anlamda suç, ceza

²⁵⁶ Öner, 2016, s. 166.

²⁵⁷ Bilici, 2014, s. 114.

²⁵⁸ Bilici, 2014, s. 117.

²⁵⁹ Koca / Üzülmüş, 2013, s. 35-36.

normu ile korunmakta olan hukuksal değerlerin ihlalini içeren eylemlerdir.²⁶⁰ Ceza, hukuki değerlerin ihlaline sebep olan eylemler neticesinde karşılaşılan yaptırımlardır.²⁶¹

Suçun oluşması için gereken tüm şartlara unsur denir. Genel unsurlar, bütün suçlar bakımından ortak olup, bulunmadıkları takdirde suçun oluşumuna engel olan, suçun kurucu unsurları niteliğinde olan unsurlardır. Suçun kaç unsurdan oluştuğu öğretide tartışmalı olmakla beraber genel olarak yasallık (tipiklik), maddi, manevi ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsurdan oluştuğu kabul edilmektedir.²⁶²

2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yasallık (Tipiklik) Unsuru

Suçun varlığı için, icra edilen fiile yasa da yer verilmiş olması gerekmektedir. Suç ve cezanın kanunda düzenlenmesi, ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olmakla beraber, kanunda tanımlanan fiile uygun bir fiil olmadığı takdirde ortada bir suç yoktur.²⁶³

Suçun kanuni unsuru başka bir ifade ile tipiklik unsuru, suçun kanunda yer alan tarife genel olarak uymasındır ve cezalandırmanın kanuni şartlarından biridir. Kanunilik unsuru, kanunda tanımlanan ve cezalandırılan eylemleri cezalandırılmayan eylemlerden ayıran tüm koşulları içermektedir.²⁶⁴

Hangi eylemlerin kaçakçılık suçu oluşturduğu VUK'un 359'uncu maddesinde sayılmaktadır. Dolayısıyla, bir hareketin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için söz konusu hareketin VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen suç tiplerine uygun olması gerekmektedir.²⁶⁵

2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Maddi Unsur

Suçun maddi (objektif) unsurları, eylemin dış dünyadaki görünüş biçimidir. Suçun yasadaki tanımında yer alan maddi unsurları; fail, mağdur, suçun konusu, hareket, hareketin çeşitleri ve neticedir.²⁶⁶

²⁶⁰ Ercan, 2014, s. 69.

²⁶¹ Koca / Üzülmöz, 2013, s. 37.

²⁶² Ercan, 2014, s. 69-70.

²⁶³ Soyaslan, 2012, s. 207.

²⁶⁴ Hakeri, 2010, s. 124.

²⁶⁵ Karakoç, 2012, s. 503.

²⁶⁶ Koca / Üzülmöz, 2013, s. 102.

Bir suçun varlığından söz edilebilmesi için öncelikle bir hareket icra edilmeli ve icra edilen hareket dünyada bir değişiklik meydana getirmelidir. Aksi takdirde cezalandırılan bir hareket olmaz. Söz konusu eylem bir neticeye sebep olmalı ve bu netice; maddi veya hissedilebilen ya da her iki şekilde de anlaşılabilen yani gözle görülebilen bir zarar, gözle görülmeyen ancak hissedilen bir tehlike şeklinde olmalıdır.²⁶⁷

Fail, ceza hukuku anlamında suçun aktif süjesi yani kanuna aykırı hareketleri icra eden kimse iken; mağdur, suç oluşturan fiilden dolayı hakkı doğrudan ihlal edilen kimse, suçun pasif süjesidir.²⁶⁸ Suçun konusu ise suç oluşturan fiilin üzerinde gerçekleştiği kişi veya nesnedir.²⁶⁹

Hareket ve hareketin bir sonuç doğurması ceza hukukunda suçun maddi unsurunu oluşturmakta; maddi unsuru ifade etmek üzere hareket, netice ve illiyet bağı kavramlarını içeren eylem terimi kullanılmaktadır.²⁷⁰

Hareket; insanda yapma veya yapmama şeklinde ortaya çıkan, dışarıdan gözlemlenebilen, suç tipinde tanımlanan iradi insan davranışıdır. Hareket olmadığı takdirde suç da yoktur.²⁷¹ Netice, hareketin dış dünyada sebep olduğu ve suç tanımında yer alan değişikliktir.²⁷² İlliyet bağı ise, hareket ile netice arasında olması gereken neden-sonuç ilişkisi, sonucun hareket sebebi ile ortaya çıkmasıdır.²⁷³

Vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suçlardan olduğu ifade edilmişti. Bu bağlamda, VUK 359'uncu maddesinde sayılan hareketlerden birinin icra edilmesi vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu bakımından yeterlidir. Kaçakçılık suçu, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesi ile tamamlanır yani kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılmasında vergi ziyasının doğması koşulu aranmaz. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçu; sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu özelliği barındırmaktadır.²⁷⁴ Ancak, VUK 344'üncü maddesi 2'nci fıkrasında belirtildiği üzere vergi kaçakçılığına yol açan fiillerin ayrıca vergi ziyasına da yol açması durumunda hapis cezasının yanında üç kat vergi ziyası cezası da kesilmesi gerekmektedir.

²⁶⁷ Soyaslan, 2012, s. 206-207.

²⁶⁸ Ercan, 2012, s. 73.

²⁶⁹ Ercan, 2012, s. 75.

²⁷⁰ Soyaslan, 2012, s. 207.

²⁷¹ Ercan, 2014, s. 76.

²⁷² Ercan, 2014, s. 81.

²⁷³ Ercan, 2014, s. 86.

²⁷⁴ Karakoç, 2012, s. 504.

Vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturan ve VUK 359'uncu maddesinin a, b, c ve ç bentlerinde dört alt başlık halinde sayılan fiiller şunlardır:

a) Vergi mevzuatına göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan,

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması,

Muhasebe hilesi, gelir tablosunda yani sonuç hesaplarında olması gereken hâsılat unsurlarının şahıs veya kıymet hesaplarına aktarılmasıdır. Bu bağlamda; bilerek ve isteyerek matematiksel hatalar yapılması, faturadan defterlere noksan veya fazla kayıt yapılması, alacak ve borcun ters kaydı, amortisman işlemlerinin gerçeğine göre yüksek, değerlendirme işlemlerinin ise düşük rakamlarla yapılması muhasebe hilesi olarak belirtilebilir.²⁷⁵

- Gerçek olmayan ya da kayıtla ilgisiz şahıslar adına hesap açılması,

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahında azalmaya sebep olacak şekilde farklı defter, belge ya da kayıt ortamlarına kaydedilmesi (Çift defter kullanılması),²⁷⁶

- Defter, kayıt ve belgelerin tahrifi veya gizlenmesi,

Defter ve belgelerin gizlenmesi hususunda VUK 359'uncu maddesi a fıkrası 2'nci bendinde "*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.*" hükmü yer almaktadır.

- Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması,

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge de yine VUK 359'uncu maddesinde "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte*

²⁷⁵ Bilici, 2014, s. 108.

²⁷⁶ Bilici, 2014, s. 107.

bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” olarak ifade edilmiştir.

b) Vergi mevzuatına göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan;

- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi,
- Defter sayfalarının yok edilmesi ve yok edilen sayfaların yerine farklı sayfalar konulması ya da hiç sayfa konulmaması,
- Belgelerin asıllarının veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi ya da bu belgelerin kullanılması,

Sahte belge VUK 359’uncu maddesinde “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” şeklinde ifade edilmektedir. Uygulamada naylon fatura olarak da bilinen sahte belge; vergi matrahını azaltmak, Katma Değer Vergisi (KDV) ödemekten kaçınmak veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayanarak indirilecek KDV tutarları, KDV’nin katma değerden vergi alma fonksiyonunu bozar ve gerçekte vergiye tabi olması gereken katma değeri vergi dışı bırakır.²⁷⁷

c) VUK hükümlerine göre sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olanların basabileceği belgelerin, Bakanlık ile anlaşması bulunmadığı halde yetkisiz olarak basılması ve kullanılması,

ç) VUK 359’uncu maddesi ç bendinde kaçakçılık suçunun oluşumuna sebep olan eylemler şu şekilde belirtilmiştir:

- Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetki verilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesi,

²⁷⁷ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

- Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş olsun veya olmasın ödeme kaydedici cihaza ilgili madde hükmünde belirtildiği şekillerde müdahale edilerek gerçekleştirilen satışlara ilişkin mali nitelikli belge ya da bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi,
- Ödeme kaydedici cihazda kaydedilen bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi,
- Ödeme kaydedici cihaz veya ödeme kaydedici cihazla bağlantılı olan diğer elektronik kontrol ve denetim sistemleri ya da alakalı öteki sistemlerce Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda gönderilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin engellenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan bir biçimde iletilmesine sebep olunması.

İlgili bentte ifade edilen ve kaçakçılık suçuna sebep olan fiillerin konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır.²⁷⁸ 3100 sayılı Kanunun²⁷⁹ 2'nci maddesinde ödeme kaydedici cihazlar “.....*bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu suç uygulamada çoğunlukla ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilen mükellef grubunun işleyebileceği kabul edilmekle beraber; belirtilen suç özgü suç olarak düzenlenmemiştir. Bu suçun faili herkes olabilir. Mağduru da öteki vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi toplumdaki kişilerin tamamıdır. Belirtilen fiillerin tamamının maddi konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturduğu için ve söz konusu fiillere aynı cezai müeyyide uygulandığı için belirtilen fiillerin seçimlik hareketli suç oluşturacağı ifade edilebilir.²⁸⁰ Ayrıca, söz konusu suçun taksirli olarak işlenebileceğine ilişkin kanunda açık bir düzenleme olmadığından, kastla işlenebilir.²⁸¹

²⁷⁸ Yıldız, Ferhat, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Doktora Tezi, Kırıkkale, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

²⁷⁹ 04.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, 15.12.1984 tarihli ve 18606 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁸⁰ Yıldız, 2021, s. 185.

²⁸¹ Yıldız, 2021, s. 186.

Yukarıda belirtilen fiiller kaçakçılık suçunun hareket unsurunu oluşturmaktadır. Harekete illiyet bağı ile bağlı olan ve kaçakçılık suçunun diğer kısmını oluşturan netice, kaçakçılığa ilişkin eylemlerin tamamlanma aşamasını ifade etmektedir. 4369 sayılı Kanundan evvel vergi ziyayı, kaçakçılık suçunun neticesi iken; değişiklikle beraber kanuni defterlere kaydedilmesi zorunluluğu olan işlemlerin vergi matrahında azalmaya yol açacak bir biçimde farklı defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi eylemi dışında aranmamaktadır. 4369 sayılı Kanunla netice unsuru ile ilgili olarak mühim bir farklılık yaratılarak, söz konusu suçlar doktrinde sırf hareket suçları veya şekli suçlar olarak düzenlenmişlerdir ve daha evvel mevzuatta açıkça vergi ziyayı neticesine yer verilmişken günümüzde aynı eylemlerin neticeleri gösterilmemiştir.²⁸²

Şekli suç, ceza hukukunda yasa koyucunun hareketi tanımlayarak suçun sonuç unsurunu aramadığı, hareketin tamamlanmasının suçun oluşumu için yeterli olduğu suçlara denilmektedir. Ancak, şekli suçlarda sonuç hareketle iç içe kabul edilmeli ve bu bakımdan da kaçakçılık suçunun oluşumuna sebep olan ve vergi ziyayına yollama yapılmamış olan hareketlerde suçun şekli suç olarak nitelendirilmesi ve vergi ziyayının gerçekleşme şartı aranmaksızın sonuç unsurunun da gerçekleştiğinin ve suçun doğduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.²⁸³ Kanun koyucu tarafından bazı kaçakçılık suçlarında fiilin yeterli görülüp vergi ziyayının ortaya çıkmasının aranmamasında, bu tür suçların tehlike suçu olarak düşünülmesinden kaynaklandığı söylenebilir. İlâveten, yukarıda da ifade edildiği gibi; bazı fiillerde ise suçun oluşması bakımından sadece hareket unsurunun yeterli olmayıp netice unsurunun da vergi ziyayının doğması için şart olduğu ve bu durumda da bir zarar suçundan söz edilmesi gerektiği belirtilebilir.²⁸⁴

2.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru

Kişinin hareketinin hukuk düzeninde var olan bir norm ile çelişmesi ve söz konusu çelişmenin başka bir hukuk normu tarafından hukuka uygun sayılmamasıdır.²⁸⁵ Başka bir ifade ile suçun hukuka aykırılık unsuru; ceza hukuku kurallarına aykırılık teşkil eden

²⁸² Oktar, 2016, s. 377.

²⁸³ Karakoç, 2012, s. 506.

²⁸⁴ Karakoç, 2012, s. 507.

²⁸⁵ Soyaslan, 2012, s. 208.

bir eylemin var olması ve bu eylemin bütün hukuk düzeni içinde yer alan bir hukuk normu ile icra edilmesine müsaade edilen bir eylem olmamasıdır.²⁸⁶

Söz konusu unsur, vergi kaçakçılığı suçları bakımından da farklı bir özellik göstermemektedir.²⁸⁷ 5237 sayılı TCK'nın "Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler" başlıklı bölümünde de hukuka uygunluk sebepleri kanunun hükmünün yerine getirilmesi (TCK m. 24/1), amirin emrinin uygulanması (TCK m. 24/2), meşru savunma (TCK m. 25/1), zorunluluk hali (TCK m. 25/2), hakkın kullanılması (TCK m. 26/1) ve ilgilinin rızası (TCK m. 26/2) olarak sayılmaktadır. Kanunda sayılan hukuka uygunluk sebeplerinden sadece bilerek sebebiyet verilmeksizin ağır ve gerçekleşmesi mutlak bir tehlikeden korunmak maksatlı suç işlenmesi olarak ifade edilebilen zorunluluk durumu; vergi kaçakçılığı suçlarında bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir ve ızdırar hali sebebi ile kaçakçılık suçu işlenmişse kişi cezalandırılmaz. Buna örnek olarak, iflas durumu gösterilebilir.²⁸⁸

2.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Manevi Unsur

Bir fiilin cezalandırılabilmesi için öncelikle fiili işleyen kişinin isnat kabiliyetine sahip olması ve hareketi iradi olarak yani isteyerek yapması gerekmektedir.²⁸⁹ Manevi unsur, kişinin iradesini kanuna aykırı neticeye yönlendirerek suça iradesi ile sebebiyet vermesidir. Kast ve taksir olmak üzere iki kısımdan oluşan manevi unsorda; asıl manevi unsur biçimi kast iken, taksir istisnaidir. Nitekim TCK 21/1'de de "*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*" ifadesi yer almaktadır. Taksir ise istisnai bir manevi unsur şekli olması sebebi ile bir suçun taksirle işlenebileceği kanunda açık bir şekilde ifade edilmediyse, o suç ancak kasıtlı olarak işlenebilir ve kanunda açıkça ifade edilmediği sürece de taksirli fiiller cezalandırılmaz.²⁹⁰

Kast ve taksirin birleştiği nokta, her ikisinde de icra edilen hareketin istenmiş olduğunu gösteren kusura dayanan iradedir. Kusura dayanan irade neticenin istenmesini içerirse

²⁸⁶ Oktar, 2016, s. 366.

²⁸⁷ Oktar, 2016, s. 378.

²⁸⁸ Oktar, 2016, s. 378.

²⁸⁹ Soyaslan, 2012, s. 207.

²⁹⁰ Ercan, 2014, s. 106.

kast; yalnızca hareketi içerirse kastın aşılması veya taksir söz konusu olur.²⁹¹ Kastın aşılmasında meydana gelen netice, failin amaçlamış olduğu neticeden daha ağır bir neticedir ve fail bunu öngörmemiş olabilir. Bu durumda illiyet bağına dayalı bir kusursuz sorumluluk hali mevcuttur ancak taksirde kusur sorumluluğu söz konusudur.²⁹²

Manevi unsur, vergi kaçakçılığına fiilleriyle sebebiyet veren failin iç dünyası ile ilgili olması sebebi ile saptanması suçun diğer unsurlarına kıyasla daha zor olan bir unsurdur.²⁹³ Bundan dolayı, manevi unsur kanıtlamaya elverişli araçlarla araştırılmalı ve belirlenmelidir. Bu bağlamda da kaçakçılık fiilini işleyen kişinin yapmış olduğu fiilin gerçek mahiyetini anlayabilecek durumda olup olmadığı araştırılmalıdır.²⁹⁴

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin, vergi mükellefleri veya sorumlusu olan kişiler tarafından işlenme gerekliliği yoktur. Bu bakımdan, 5237 sayılı TCK'da yazılı ceza ehliyeti olan herkes, yapmış olduğu vergi kaçakçılığı fiili dolayısıyla cezaya muhatap olabilir. VUK 332'nci maddesinde ifade edilen "*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.*" hükmünün hareket noktası küçüklerin ve kısıtlıların vergi ile ilgili yükümlülüklerinin, bu kişilerin kanuni temsilcilerince yerine getirilecek olmasıdır.²⁹⁵ Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla, vergi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bağlamında yapılan ve kaçakçılık suçu sayılan eylemleri bakımından belirtilen düzenleme cezaların şahsiliği ilkesinin bir gereğidir. Çünkü vergi suçunun küçüklerle kısıtlıların vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hususunda sorumlu tutulan veli, vasi ve kayyımlarca işlenmiş olması doğaldır.²⁹⁶ Ancak, küçük ve kısıtlılar mükellef veya sorumlu olmadan da vergi kaçakçılığı suçu oluşturan eylemleri yapabilirler. Bu durumda ise; ceza ehliyeti, eylemi başkasının emri ve talimatıyla yapıp

²⁹¹ Oktar, 2016, s. 366.

²⁹² Oktar, 2016, s. 367.

²⁹³ Akdeniz, Demet, "*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur*", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2018, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 90-105.

²⁹⁴ Akdeniz, 2018, s. 100.

²⁹⁵ Candan, 2004, s. 285.

²⁹⁶ Candan, 2004, s. 285.

yapmadığı, eyleme iştirakin niteliği gibi hususlar dikkate alınarak küçük veya kısıtlının eyleminden sorumlu tutulması mümkündür. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçu, suçu oluşturan eylemleri yapanlar yönünden işlenebilir niteliktedir. VUK “Tüzel Kişilerin Sorumluluğu” başlıklı 333’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*” hükmü de bunu doğrulamaktadır. TCK’nın 20’nci maddesi 2’nci fıkrasında da tüzel kişiler bakımından ceza uygulanamayacağı yolunda yer alan düzenlemeye uygun olan hükme göre kaçakçılık fiilini yapan kişi cezalandırılmalıdır.²⁹⁷

Kusurluluk konusunda ise kaçakçılık suçunun taksirli fiillerle gerçekleştirilemeyeceği ve manevi unsurunun kasıt olan bir suç türü olduğu belirtilmişti. Kaçakçılık fiilinin cezalandırılabilmesi için fiilin bilerek ve sonuçları istenerek yapılmış olması gerekmektedir.²⁹⁸

2.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Suçlar genellikle kasten, taksirle ve ihmali olarak işlenen suçlar olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.²⁹⁹ TCK’da suç teorisi; kasıtlı olarak ve icrai hareketle işlenen, sona ermiş yani tamamlanmış suçlar esas alınarak oluşturulmuştur. Taksirle ve ihmali olarak işlenen suçlar ise, suçun öteki görünüş biçimleri olarak kabul edilmektedir. TCK’ya bakıldığında da, suçların çoğunluğunun kasten, icrai hareketle işlenen ve tamamlanmış suçlar olarak ifade edildiği görülmektedir. Ancak bu durum yaptırım uygulanmasının sadece kanunda sayılan tipik fiillere uygulandığı şeklinde düşünülmemelidir. Fiil icrai veya ihmali hareketle işlense ve belli bir suçun hukuki tanımına uygun olmasa dahi kanuna konulan özel hükümlerle cezalandırılmaktadır.³⁰⁰ Bu bağlamda, TCK’nın 35’inci maddesinde yer alan suça teşebbüs ve TCK 37’nci, 38’inci, 39’uncu maddelerinde düzenlenen iştirake ilişkin hükümler bu niteliktedir ve tipe uygun her eylemden dolayı faile yaptırım uygulanması gerekmekte iken, yine kanuna konulan özel hükümlerle TCK 43 ve 44’üncü maddelerinde de belirtildiği üzere

²⁹⁷ Candan, 2004, s. 286.

²⁹⁸ Candan, 2004, s. 310.

²⁹⁹ Koca, Mahmut, “Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi”, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 103-118.

³⁰⁰ Koca, 2015, s. 104.

faile işlediği suç sayısı kadar değil, tek bir ceza uygulanması yoluna gidilmektedir. Yaptırım uygulanabilirliğin kapsamını genişleten ve sınırlandıran söz konusu hükümlere suçun özel görünüş şekilleri denilmektedir.³⁰¹

TCK'nın 5'inci maddesinde yer alan “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” hükmüne istinaden vergi kaçakçılığı suçunda, suçun özel görünüş şekilleri bakımından ilgili kanunun genel hükümleri uygulanacaktır. 4369 sayılı Yasayla yapılan düzenleme ile VUK'un kaçakçılığa teşebbüs suçunun tarifine ilişkin 358'inci maddesi mülga edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunda içtimaya ilişkin VUK'ta özel bir düzenleme mevcut değilken; iştirake ilişkin anılan kanunun 360'uncı maddesinde bir düzenleme mevcuttur.³⁰²

2.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak

Suç eylemi genel olarak bir kişi tarafından işlenebilmekte ancak söz konusu eyleme daha çok kişinin katkı sağlaması mümkün olabilmektedir.³⁰³ Bu durumda, suç işlenmesine katkı sağlayanlar bakımından eyleme yani suça iştirak söz konusu olur. İştirak, bir suçun işlenebilmesi bakımından gereken kişi sayısından daha çok kişinin o suçu işlemeye katkı sağlaması durumunda, işlenen suç açısından cezai sorumluluğun temelini belirleyen bir ceza hukuku müessesesidir.³⁰⁴

Ceza hukuku kurumu olan suça katılma olarak da ifade edilen iştirakte; suç eylemi maddi bir menfaat gözetilerek veya gözetilmeyerek yapılabilmektedir. Vergi hukuku bakımından iştirak, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi suçları içinde sadece kaçakçılık suçunu kapsamına alacak biçimde ele alınmakla beraber; 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Vergi Usul Kanunu'nun “iştirak” başlıklı 338'inci maddesinin mülga edilmesiyle de ilgili madde yerine iştiraki tamamıyla düzenleyen genel bir hüküm getirilmemiştir.³⁰⁵ 5728 sayılı Kanunla VUK'un 360'uncü maddesinde yapılan

³⁰¹ Koca, 2015, s. 104.

³⁰² Yıldız, 2021, s. 120.

³⁰³ Gencel, Ufuk, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Yıl: 2014, Cilt: 7, Sayı: 3, s. 71-88.

³⁰⁴ Gencel, 2014, s. 72.

³⁰⁵ Gencel, 2014, s. 71.

değişiklikle³⁰⁶ madde başlığı cezada indirim olarak değiştirilmiş ve madde hükmü de “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” şeklinde bir ifadeye kavuşturularak, iştirake ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Bu hüküm ise; iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçlarında TCK’nın genel hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tartışmalara yol açmaktadır.³⁰⁷

5728 sayılı Kanun ile VUK’un 360’uncü maddesinde yapılan düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere uygulanacak yaptırım konusunda TCK hükümlerinin doğrudan uygulanması gerekmektedir.³⁰⁸ Bu husus ve ayırım VUK tarafından da kabul edilmekte, kaçakçılığa menfaat gözeterek iştirak edenlerden her birine TCK’nın suça iştirake ilişkin hükümlerine göre kaçakçılık cezasının tam olarak uygulanması esası benimsenmekte, suça iştirakte menfaat olmaması durumunda ise TCK’nın suça iştirake ilişkin olan hükümlerine göre verilmesi gereken ceza yarı oranında indirilmektedir.³⁰⁹ Bu bakımdan fer’i iştiraki asli iştiraktan ayıran kıstas, bir fayda gözetmektir. Buna örnek olarak; bir işletmenin muhasebecisinin alması gereken ücreti haricinde, kaçakçılık suçunu oluşturduğunu bildiği bir fiili maddi çıkar gözeterek işlemiş olması halinde asli maddi iştirak içinde sayılması gerektiği, asli fail olmadığı takdirde aynı fiili normal ücreti haricinde maddi çıkar gözetmeksizin yapması halinde kaçakçılık suçuna yardım eden fer’i iştirak sayılacağı verilebilir.³¹⁰ Yapılan düzenleme gereğince vergi kaçakçılığı suçuna iştirak halinde; iştirak edenin yardım eden, azmettiren veya müşterek fail olması önemli olmaksızın işlenen fiilden menfaatinin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır.³¹¹

³⁰⁶ 08.02.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 277’ncü maddesi ile VUK m. 360’ın değiştirilmeden önceki şekli; “Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolünür.”

³⁰⁷ Yıldız, 2021, s. 120.

³⁰⁸ Karakoç, 2012, s.527.

³⁰⁹ Karakoç, 2021, s. 528.

³¹⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, 2022, s. 242.

³¹¹ Ünal, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncü Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 27, Sayı: 2, s. 1260-1297.

İştirak; faillik ve şeriklik yani azmettiren ve yardım eden biçiminde ortaya çıkabilir. Eylemi doğrudan beraber gerçekleştirenlerden her biri fail olarak sorumlu olur.³¹² Azmettirme, suç işleme iradesi bulunmayan bir kişide suç işleme iradesi oluşturulması ve suç işleme kararının verdirilmesi iken; yardım etme, failin işlediği suça maddi ya da manevi biçimde katkıda bulunmak, suç işlemeye ilişkin olan kararını kuvvetlendirmektir.³¹³ Şerikler, suç oluşturan eylemi doğrudan işleyen kişiler olmamakla beraber cezai sorumlulukları, bağlılık kuralı gereği fail tarafından icra edilen asıl eyleme bağlıdır ancak failin şahsına bağlı değildir.³¹⁴

Türk Ceza Kanunu'nun 37-39'uncu maddeleri incelendiğinde birlikte faillik, birden çok kişinin suçu birlikte icra etmesi; dolaylı faillik ise suçun icra edilmesinde bir başkasının araç olarak kullanılması iken, başkasına suç işlettirme veya suçun işlenmesine yardım edilmesi hallerinde iştirakin varlığı kabul edilmiştir.³¹⁵ Türk Ceza Kanunu'nda tek başına fail, birlikte fail ve dolaylı faillik için suç üzerinde ortak hâkimiyet kurulması ölçütü aranmakta iken; suça azmettirme ve yardım etme fiillerine söz konusu kıstas uymamakta ve bu sebeple bu kişilerin iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmeleri Türk Ceza Kanunu 40'ncü maddesindeki bağlılık kuralına göre tespit edilmektedir.³¹⁶ Bağlılık kuralı hükmü; fail olmayan kişinin işlenen fiilden sorumlu tutulmasını düzenlemekte, suça iştirak için kasti ve hukuka aykırı olarak işlenmiş bir fiilin varlığı kâfi olmakta ve suça iştirak eden her bir kişi, diğer kişinin cezasını engelleyen şahsi sebepler dikkate alınmaksızın kendi kusurlu ve hukuka aykırı eylemine göre cezalandırılmaktadır.³¹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 360'ncü maddesi vergi kaçakçılığının sadece asli maddi iştirak sayılan failliği düzenlemesine karşın; Türk Ceza Kanunu 37-39'uncu maddeleri vergi kaçakçılığında iştirak kapsamını genişleterek asli maddi iştirak dışında, asli manevi iştirak sayılan şerikleri de iştirak kapsamına almaktadır.³¹⁸

³¹² Ünal, 2021, s. 1277.

³¹³ Ünal, 2021, s. 1280.

³¹⁴ Ekici Şahin, Meral, "İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 64, Sayı: 3, s. 637-686.

³¹⁵ Yavan, Sercan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi", Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 119-128.

³¹⁶ Yavan, 2017, s. 124.

³¹⁷ Yavan, 2017, s. 125.

³¹⁸ Yavan, 2017, s. 127.

Son olarak, kaçakçılık suçunun vergi ziyayı ile beraber işlenmesi durumunda ise iştirak eden hakkında da hem hapis cezası hem de vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Fakat VUK m. 344/2 gereğince kaçakçılık suçuna katılan yani iştirak eden kişiye vergi ziyayı cezasının üç kat olarak değil bir kat uygulanması öngörülmüştür.³¹⁹

2.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima (Birleşme)

VUK'ta hapis cezası gerektiren vergi suçlarının birleşmesine ilişkin özel bir düzenleme olmadığı ifade edilmişti. VUK m. 340'ta düzenlenen birleşme vergi kabahati niteliğinde olan vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkindir. Nitekim kaçakçılık suçları hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektirdiğinden söz konusu suçlara ilişkin olarak TCK'nın birleşmeye ilişkin hükümleri uygulanmalıdır.³²⁰

İştirakte failer tek suçta birleşmekteyken; içtimada suçlar tek failde bir araya gelmektedir. Ceza hukukunda içtima; suçların ve cezaların içtimaı (gerçek içtima) şeklinde iki çeşit olmakla beraber gerçek içtima kural; suçların içtimaı ise istisnadır. Gerçek içtima, birden çok suç fiili icra eden faile verilecek olan cezaların toplanması iken 5237 sayılı TCK'da cezaların içtimaı kurumu düzenlenmemiştir. Bu bakımdan bu tür durumlarda verilecek cezalar toplanmayıp her biri bağımsız niteliğini koruyacaktır.³²¹

Ceza hukukunda “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*” kuralı geçerlidir.³²² Birden çok suçun olduğu hallerde suçların birleşmesinden söz edilebilir. Suçların içtimaı kavramı, ortada birden fazla suç bulunduğu halde faile birden fazla ceza verilmesi yerine çeşitli sebeplerle tek bir ceza verilmesidir.³²³

Fiil ve sonuç ile alakalı olarak şu olasılıklar mümkün olabilir:³²⁴

- Tek eylem ile tek bir ihlal olabilir. Burada tek bir içtima olmamakla beraber ortada tek bir suç ve ceza vardır.

³¹⁹ Bilici, 2014, s. 116.

³²⁰ Karakoç, 2012, s. 536.

³²¹ Hakeri, 2010, s. 448.

³²² Koca / Üzülmöz, 2013, s. 471.

³²³ Koca / Üzülmöz, 2013, s. 472.

³²⁴ Hakeri, 2010, s. 449.

- Tek bir fiil ile birden çok ihlal söz konusu olabilir. Bu durumda, fiil tek olduğundan fikri içtima kuralları uygulanır.
- Birden çok fiil ile birden fazla ihlal olmasına karşın yasanın bunları tek bir suç olarak kabul etmesi de mümkündür. Bu durumda zincirleme ve bileşik suç bu duruma örnek gösterilebilir.
- Birden fazla fiil ile birden çok ihlal olması halinde her bir suçtan dolayı farklı cezalar verilebilir. Burada suçların değil cezaların birleşmesi söz konusudur.

Suçların içtimalı, failin nasıl cezalandırılması gerektiği hususunun belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.³²⁵ Ortada tek bir fiil ve tek bir ihlal olması durumunda herhangi bir problem yoktur. Çünkü ortada bir tane suç ve ceza vardır. Ancak, bir fiil veya birden fazla fiil ile birden çok kanun hükmünün ihlali durumunda faile uygulanacak yaptırımın nasıl olacağı suçların içtimalı kavramını önemli hale getirmektedir.³²⁶

5237 sayılı TCK suçların içtimalı başlıklı 5'inci bölümü; bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtimayı düzenlemiştir. Bileşik suç, TCK m. 42'de "*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir.*" olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan bileşik suç; iki ayrı suç gibi görünen ancak farklı suçlara ayrıştırılması kabul edilmeyen ve yasa koyucu tarafından tek bir suç olarak kabul edilen ve bu suç için kanunda öngörülen ceza ile yaptırım uygulanması yoluna gidilen, içtima hükümlerinin uygulanmadığı bir suçtur.³²⁷

Zincirleme suçun şartları, TCK m. 43'te sayılmıştır. Söz konusu şartları; tek suç işleme kararı kapsamında hareket edilmesi, birden çok suç işlenmesi, aynı şahsa karşı farklı zaman diliminde aynı suçun birden fazla kez işlenmesi ve işlenen suçun yasada zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı sayılan suçlardan olmaması olarak belirtebiliriz.³²⁸

³²⁵ Bayraklı, Hasan Hüseyin, "*Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme(İçtima)*", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 30, s. 1-18.

³²⁶ Bayraklı, 2017, s. 3.

³²⁷ Bayraklı, 2017, s. 4.

³²⁸ Bayraklı, 2017, s. 6 -7.

Zincirleme suç uygulaması sonucunda fail bir suç işleme kararı kapsamında hareket ettiği için tek bir cezaya hükmedilir. Aynı suçun birden çok kişiye tek bir fiille işlenmesi halinde de tek cezaya hükmolunur. Her ikisinde de ceza $\frac{1}{4}$ 'ünden $\frac{3}{4}$ 'üne kadar arttırılabilir.³²⁹

Son olarak fikri içtima kavramı, TCK m. 44'te yer almaktadır. Görünürde birleşme olarak da adlandırılan fikri içtimanın şartlarını ise; suça sebep olan neticeyi gerçekleştirmeye yönelik icra edilen fiilin tek olması, söz konusu fiil neticesinde birden çok suçun oluşması, en ağır cezai müeyyideyi gerektiren suçtan dolayı cezalandırılabilmesi bakımından da meydana gelen suçların kovuşturma ve cezalandırılabilme şartlarının oluşmuş olması gerektiği şeklinde belirtebiliriz.³³⁰

Vergi kaçakçılığı suçlarında birleşme:

a) Farklı fiillerle birden fazla kaçakçılık suçu işlenmesi:

Bir kişinin farklı fiiller ile birden çok kaçakçılık suçu işlemesi halinde uygulanacak cezaya ilişkin iki görüş ileri sürülmektedir.

İlkine göre; kaçakçılık suçu seçimlik hareketli suçlardan olması sebebi ile failin VUK 359'uncu maddesindeki fiillerden birden fazlasını işlemesi halinde faile tek kaçakçılık suçu verilmesi gerekmektedir. Örnek olarak; defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi ve sahte belge düzenlenmesi durumunda tek ceza uygulanması verilebilir.

Diğer görüşe göre ise; kaçakçılık suçlarına ilişkin içtima hususu TCK'nın birleşmeyle ilgili hükümleri ile VUK'un kaçakçılık suçlarına ilişkin uygulanacak cezalara ilişkin 359'uncu maddesinin bir arada düşünülmesi gerektiği yönündedir. Bu durumda VUK'un ilgili madde hükmünde belirtilen fiiller ile kaçakçılık suçuna sebep olunması halinde hangi cezaların uygulanacağı ayrı ayrı belirtilmektedir. TCK 43'üncü maddesinde de zincirleme suçtan söz edilmektedir.

Bu bağlamda ilk görüş, kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suçlardan olması sebebi ile tek bir cezadan hüküm verilmesini ve bu durumun mahkemenin takdiri ile yapılacak cezada artırıma bir sebep oluşturduğunu

³²⁹ Bayraklı, 2017, s. 8.

³³⁰ Bayraklı, 2017, s. 8-9.

ileri sürmekte; öteki görüş ise zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanmasının doğru olduğunu ileri sürmektedir.³³¹

b) Tek bir fiil ile birden çok kaçakçılık suçuna sebep olunması:

Tek fiille birden fazla kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmesi durumunda, TCK genel hükümleri çerçevesinde fikri içtima kurumunun işletilmesi gerekir. Bu da söz konusu fiile en ağır olan cezanın verilmesi zorunluluğudur.³³²

Vergi kaçakçılığı suçu ile suçlarda birleşme başlığını taşıyan VUK 340'ncı maddesinde "*Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*" olarak yer alan hüküm gereğince, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları birleştirilemez. Söz konusu maddenin 2'nci fıkrasında da "*Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.*" hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan, gerçekleştirilen fiil neticesinde hem suç sebebi ile özgürlüğü kısıtlayıcı müeyyideye, hem de kabahat sebebi ile idari para cezasına hükmolunabilecektir.³³³

2.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLLERİ NETİCESİNDE CEZA KESİLMESİNE VE CEZAYA HÜKMOLUNMASINA ENGEL OLAN HALLERDEN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

Vergi yükümlüleri ve vergi idaresi arasında esasını menfaatler dengesinin oluşturduğu vergi ilişkisinde, her iki taraf da menfaatlerini karşılayacak hukuki müesseselere ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu ilişkide vergi yükümlüleri idarenin çalışma ve denetimlerdeki etkinliğini, idare de yükümlülerin vergiye karşı tepkilerini öngörebilmektedir. Vergi yükümlüsü bir hata yaptığı takdirde bunu telafi edebilmeli, idare de söz konusu hata karşısında yükümlüye ceza vermeksizin hatasını telafi edebilmesini sağlamalı ve onu

³³¹ Narter, Recep / Sarıcaoğlu, Ercan, "*Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima*", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2013, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, s. 73-99.

³³² Narter / Sarıcaoğlu, 2013, s. 86.

³³³ Narter / Sarıcaoğlu, 2013, s. 87.

teşvik ederek kanuna aykırı fiilleri meydana çıkarabilmeli, böylelikle de vergi gelirlerindeki kaybı en aza indirmeyi sağlamalıdır.³³⁴ Bu bakımdan, vergi ceza hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah kurumu mevzuattaki çıkmazların aşılması ve ihtiyaçların karşılanması açısından oldukça önemli bir kurumdur.³³⁵

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki niteliği incelendiğinde, esasen ceza muafiyeti getiren bir düzenlemedir ve bu bakımdan temeli ceza hukukunda aranmalıdır. VUK'un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabında yer alan pişmanlık ve ıslah kurumu; genel esaslar, vergi cezaları ile vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması olmak üzere üç bölümden oluşan kitapta son bölümde yer almaktadır.³³⁶ Bu bakımdan, kanun koyucunun söz konusu kurumu cezayı kaldıran bir neden olarak gördüğü sonucuna varılabilmekle beraber; doktrinde de pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi cezalarını kaldıran nedenler arasında yer aldığı görüşü ağırlıktadır.³³⁷

Türk vergi hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah kurumu; yükümlülerin beyanına dayalı olan vergilerde vergi kaybına sebep olan suçlar ile kaçakçılık suçları ya da kaçakçılığa iştirak suçlarını işlemelerinden dolayı kanuna aykırılık teşkil eden fiillerini pişmanlık duyarak belirli şartlar dâhilinde açıklaması ve ıslah etmesi neticesinde vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığına iştirak ve vergi kaybına ilişkin cezalardan kurtulma olanağı sağlayan bir kurumdur.³³⁸

Pişmanlık müessesesi ilk kez 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 348'inci maddesiyle vergi sistemimize girmiştir.³³⁹ Ancak, vergi gelirlerinde meydana gelen azalış ve iyi niyetli vergi yükümlüleri ile kötü niyetli vergi yükümlülerini birbirinden ayırmak amacı ile 1951 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun ile pişmanlık hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Akabinde, toplumda oluşan baskılar sonucunda pişmanlık müessesesi 6094 sayılı Kanun³⁴⁰ ile "Islah ve Pişmanlık" adı altında tekrar uygulamaya

³³⁴ Yıldırım, 2011, s. 15.

³³⁵ Yıldırım, 2011, s. 16.

³³⁶ Yıldırım, 2011, s. 35.

³³⁷ Yıldırım, 2011, s. 35-36.

³³⁸ Ak, Ahmet / Ekeryılmaz, Şebnem, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, Yıl: 2016, Cilt: 8, Sayı: 2, s. 1-16.

³³⁹ Bayraklı, Hüseyin, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 31, s. 47-64.

³⁴⁰ 01.07.1953 tarihli ve 6094 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 Sayılı Kanunun

konulmuştur. Hileli vergi suçunun kaldırılarak kaçakçılık suçlarına dönüşmesi neticesinde de 2365 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede kaçakçılık suçlarının iştirak, teşvik ve yardım halinde işlenmesi durumu da pişmanlık kapsamına alınmıştır. 4369 sayılı Kanun ile de pişmanlık ve ıslah bugünkü konumuna gelmiş ve kaçakçılık suçlarının niteliğinin tamamen değişerek adli suçlar haline dönüşmesi neticesinde VUK 359'uncu maddesine eklenen fıkra ile kaçakçılık suçları da pişmanlık ve ıslah kapsamı içerisine alınmıştır.³⁴¹

Pişmanlık, kişinin işlemiş olduğu bir suç sebebi ile cezalandırma yetkisine haiz makama karşı işlediği fiilleri tekrar işlemeyeceğine dair söz vermesidir. Vergi ceza hukuku açısından, yükümlünün işlemiş olduğu hukuka aykırı fiil sebebiyle utandığını ve bir daha işlemeyeceğini bildirmesidir. Genel hukukta anlaşma ve uzlaşma anlamlarına gelen ıslah ise; vergi ceza hukuku bakımından, pişmanlık dilekçesi veren kişinin icra ettiği eylemlerin meydana getireceği zararları bilerek devletle barışma isteği, pişman olarak kendini iyileştirmesi ve düzelmesi olarak ifade edilebilir.³⁴²

Pişmanlık ve ıslah kurumu, VUK 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hükümde beyan esasına dayanan vergilerde, vergi kaybına yol açan ve cezai yaptırım gerektiren hukuka aykırılık teşkil eden eylemleri işleyen mükellefler ile söz konusu eylemlerin işlenmesine iştirak eden diğer kişilerin, belirtilen fiillerini ilgili mercilere kendiliğinden dilekçe ile bildirmesi ve kanunda sayılan şartların sağlanması halinde cezai müeyyide uygulanmayacağı ifade edilmektedir. Pişmanlık ve ıslahtan faydalanma şartları şunlardır:³⁴³

- Pişmanlık talebi bir dilekçe ile yapılmalıdır,
- Mükellefin pişmanlık talepli dilekçesinin verilmesinden evvel bir muhbirce herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir (ihbar dilekçesi veya tutanağının kayıtlara geçmiş olması şartıyla),

Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununun Mezkûr Kanunla Kaldırılan 348'inci Maddesi Yerine Bir Madde Konulmasına Dair Kanun, 08.07.1953 tarihli ve 8452 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³⁴¹ Bayraklı, 2017, s. 48.

³⁴² Bayraklı, 2017, s. 49.

³⁴³ Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi 2022*, Ankara, 2022.

- Pişmanlık dilekçesi, mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesine başlanmadan önce verilmeli ve dilekçe resmi kayıtlara geçmiş olmalıdır. Mükellef hakkında incelemeye başlanılmış ise incelemeye başlanıldığı an pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamaz. Ayrıca, inceleme konusunun farklı bir konuyu içermesinin bir önemi yoktur.

Örnek: (A) A.Ş. Kasım/2018 vergilendirme dönemine ilişkin olarak yapmış olduğu 15.000 TL tutarındaki satış için fatura düzenlemediğini fark etmiş ve KDV'ye ilişkin düzeltme beyannamesini pişmanlık talepli olarak 15.01.2021 tarihinde elektronik ortamda vermiştir. Verilen düzeltme beyannamesi neticesinde 1800 TL ödenecek KDV çıkmıştır ve söz konusu tutarlar pişmanlık zammı ile 18.01.2021 tarihinde ödenmiştir. Diğer taraftan, mükellef kurum hakkında 2017 hesap dönemine ilişkin gelir stopaj iadesi yönünden vergi incelemesi yapılmak üzere 12.01.2021 tarihinde incelemeye başlama tutanağı düzenlenmiştir. Bu halde, ilgili kurumun pişmanlık talebi 12.01.2021 tarihinde incelemeye başlanmış olması sebebi ile kabul edilmeyecektir. Vergi dairesi tarafından VUK m. 344/3 gereğince düzeltme beyannamesinin incelemeye başlamasından sonra verilmesi sebebi ile mükellefin vermiş olduğu beyannamedeki vergi tutarı üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir.

- Pişmanlık dilekçesi, vergi türü itibariyle takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce verilmeli ve kayıtlara alınmış olmalıdır. Takdir komisyonuna sevk vergi türleri itibari ile yapıldığı için takdir komisyonuna sevk edilen vergi türü için pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Fakat şartlar sağlanırsa diğer vergiler açısından pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilir.

Örnek: Kasım 2021 dönemine ilişkin KDV beyannamesini vermeyen bir mükellef, ilgili döneme ilişkin matrahının takdir

komisyonuna sevk edilmesi halinde Kasım 2021 dönemi KDV ile ilgili pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamaz. Diğer taraftan, Kasım 2021 döneminde aldığı zirai ürüne ilişkin stopajı eksik bildirmesi halinde muhtasar beyannamesini pişmanlık hükümlerinden yararlanarak verebilir. Çünkü gelir vergisi stopajı yönünden takdir komisyonuna sevk edilmemiştir.

- Kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiillerde, fiilin işlendiğinin ilgili makamlarca tespitinden evvel pişmanlık dilekçesi verilmiş ve dilekçenin resmi kayıtlara intikal etmiş olması gerekmektedir.
- Mükellef pişmanlık dilekçesini verdiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde daha önce hiç vermediği beyanname veya daha önce vermiş olduğu beyannamesine dair düzeltme beyannamesini vermelidir,
- Mükellef tarafından bildirilen ve vade tarihi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak olan gecikme zammı oranında bir zamlı beraber, pişmanlık bildiriminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Mükellefin vermiş olduğu pişmanlık dilekçesinde vergi dairesince yukarıda ifade edilen hususların tamamı incelenir ve şartların sağlanmadığının saptanması halinde mükellefin pişmanlık dilekçesi kabul edilmez. Usulüne uygun olarak verilen pişmanlık dilekçesi vergi kabahatlerinden yalnızca vergi ziyayı cezası düzenlenmesini engellemekte, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına bir tesiri bulunmamaktadır.³⁴⁴

7338 sayılı Kanun'un³⁴⁵ 42'nci maddesi ile VUK 371'inci maddesinin 1'inci fıkrası 2 numaralı bendinde yer alan “....her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın” ifadesi “....haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün....” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, söz konusu değişiklik ile sürmekte olan vergi incelemesinin ve takdir komisyonuna sevk edilen olayın alakalı olduğu vergi türünden farklı olan vergi

³⁴⁴ Vergi Müfettişleri Derneği, 2022, s. 523.

³⁴⁵ 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

türü açısından ilgili hükmün uygulanması sağlanmış ve mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi ve takdire sevk işlemine ilişkin vergi türünden farklılık gösteren vergi türü için pişmanlıkla beyanname verilebilmesi olanaklı kılınmıştır.³⁴⁶

Pişmanlık ve ıslah kurumu yukarıda da ifade edildiği üzere şartlar sağlandığı takdirde vergi ziyayı cezası kesilmesini engeller. Kaçakçılık suçlarında da aynı şekilde iştirak halinde işlenen suçlar da dâhil olmak üzere kaçakçılık suçuna ilişkin kovuşturma yapılmasına ve cezaya hükmedilmesine engel olan, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir kurumdur.³⁴⁷

Mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmeleri için, hukuka aykırı fiillerini ilgili makama özgür iradeleri ile bildirmeleri, bildirimlerini ilgili makamın baskı ve zorlaması ile yapmamaları gerekmektedir. Ancak; mükellefin haber verme dilekçesini vermesinden önce ihbarda bulunmuş olması, vergi incelemesine başlanılmış olması, durumun takdir komisyonuna sevk edilmiş olması veya kaçakçılık fiilinin tespit edilmiş olması kendiliğinden haber vermeyi engelleyen hallerdir ve yasada karine olarak kabul edilmektedirler.³⁴⁸

Haber verme, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçakçılığına iştirak suçlarında zamanaşımına ilişkin VUK'ta hüküm olmaması sebebi ile TCK'da yer alan ve 8 yıl olan dava zamanaşımı süresi içerisinde yapılmalıdır. Çünkü belirtilen sürenin geçmesi; dava açılmadıysa dava açılmasına, açılmışsa sürdürülmesine, mahkûmiyet kararı verildiyse kararın yerine getirilmesine engel olur dolayısıyla devletin cezalandırma yetkisi son bulur.³⁴⁹ Ceza ortadan kalktıktan sonra pişmanlıktan yararlanmaya gerek olmaz çünkü ortada kalkması gereken bir ceza yoktur veya takibi olanaksızdır.³⁵⁰

Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanılması, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı ceza mahkemelerinde dava açılmasına ve mükellefin belirtilen suçlara ilişkin ceza almasına engel olmaktadır.³⁵¹

³⁴⁶ Vergi Müfettişleri Derneği, 2022, s. 523.

³⁴⁷ Karakoç, 2012, s. 561.

³⁴⁸ Karakoç, 2012, s. 563.

³⁴⁹ Karakoç, 2012, s. 563.

³⁵⁰ Karakoç, 2012, s. 562.

³⁵¹ Karakoç, 2012, s. 565.

2.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TAKİBİ

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 170'inci maddesinde ifade edildiği üzere kamu davası açma görevi Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilmektedir. Cumhuriyet savcısı tarafından yapılan soruşturma sonucunda toplanmış olan deliller, suçun işlendiğine dair yeterli şüpheyi oluşturduğu takdirde savcı tarafından bir iddianame düzenlenir ve iddianamenin mahkemece kabulü ile dava açılmış olur ve kovuşturma aşamasına geçilir. Lakin VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarının takip şartı hususunda ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılanarak söz konusu suçların takibi "bildirim" ve "mütalaa" şartına bağlanmıştır.³⁵²

Mütalaa alınması zorunluluğu bir dava şartıdır. Cumhuriyet savcılığı tarafından yetkili kişi ve mercilerden mütalaa alınmaksızın yargılamaya devam edilip hüküm verilemez. Aynı şekilde, inceleme elemanlarınca da vergi denetim raporları düzenlenmelidir. Cumhuriyet savcılığı söz konusu rapor düzenlenmeksizin kaçakçılık suçunun işlendiğini tespit ederse kamu davası açmaz, ilgili vergi dairesini durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını ister ve dava açılması rapor düzenlenene kadar ertelenir.³⁵³ Ancak, ilgili hükmün iki istisnası vardır. İlki, VUK 367'nci maddesine 7318 sayılı Yasa ile eklenen 4'üncü fıkradır. Dava açılmasında incelemenin tamamlanması koşulunun aranmadığı ilgili hükümde, VUK 359'uncu maddesinin ç fıkrasında belirtilen kaçakçılık fiillerinin işlendiğinin inceleme esnasında saptanması halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin; diğer şekillerde öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmadan önce vergi müfettişleri ve yardımcılarınca vergi denetim raporu düzenlenip, mütalaa ile beraber tespitini savcılığa bildirileceği ifade edilmektedir. Diğeri ise; rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartının aranmadığı 7394 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle VUK 367'nci maddesine eklenen 5'inci fıkradır. Kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak yürütülen soruşturma ve kovuşturmalarda, filin başkası tarafından ya da iştirak halinde işlendiğinin ortaya çıkması durumunda, söz konusu kişi için dava açılmasında rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi koşulu aranmamaktadır.

VUK "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı 367'nci maddesi ceza mahkemelerinde yargılanacak olan vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasına

³⁵² Öner, 2016, s. 166.

³⁵³ Öner, 2016, s. 167.

ilişkin yöntemi düzenlemektedir.³⁵⁴ VUK 367'nci madde, kaçakçılık suçu faillerinin haklarında açılan davanın görülmesinde usule ilişkin tüm kuralları değil söz konusu davanın açılabilmesi için izlenmesi gereken yöntemi düzenlemektedir. Bu hususta ilgili maddede yazılı vergi kaçakçılığı suçlarının Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi zorunluluğu ve Cumhuriyet savcılığının söz konusu suçtan başka şekilde haberdar olması olmak üzere iki yöntem vardır.³⁵⁵

Bu yöntemlerden ilkinde; yapmış oldukları vergi incelemesi neticesinde kaçakçılık fiillerinin işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın doğrudan, vergi incelemesine yetkili olan ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra yapılanmasında müdür kadrosunda görevli olan diğer memurlarca bir tespit yapılmış olması halinde ise vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık durumu Cumhuriyet savcılığına bildirir. Her ikisinde de ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası şartı aranmaktadır. İncelemeye yetkili olanlar yaptıkları inceleme neticesinde tespit ettikleri kaçakçılık suçu işleyenleri Cumhuriyet savcılığına bildirmek zorunda olup; suçun manevi unsurunun varlığını araştırma ve bunun sonucuna göre suçu bildirme hususunda herhangi bir takdir yetkisine sahip değildirler. Manevi unsurun varlığının ceza mahkemesince değerlendirilmesi gerekmektedir ve inceleme elemanları yalnızca suçun maddi unsurları olan fiiller doğrultusunda suçun varlığını belirleyebilirler.³⁵⁶

Yöntemlerin ikincisi ise Cumhuriyet savcılığının vergi kaçakçılığı suçundan, vergi inceleme elemanlarının bildirmesi ile değil farklı şekilde haberdar olmasıdır.³⁵⁷ Bu durumda, Cumhuriyet savcılığı derhal vergi dairesini bilgilendirerek inceleme yapılmasını belirtir ve kamu davası açılması inceleme sonucunun bildirilmesine kadar ertelenir.

³⁵⁴ Candan, 2004, s. 319.

³⁵⁵ Candan, 2004, s. 319.

³⁵⁶ Candan, 2004, s. 320.

³⁵⁷ Candan, 2004, s. 322.

3.BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK VE ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI

3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesinin 7394 Sayılı Kanun'da Düzenlenişi

“Daha güçlü bir insan hakları koruma sistemi, yargı bağımsızlığı ve adil yargılanma hakkının güçlendirilmesi, hukuki öngörülebilirlik ve şeffaflık, ifade, örgütlenme ve din özgürlüklerinin korunması ve geliştirilmesi, kişi özgürlüğü ve güvenliğinin güçlendirilmesi, kişinin maddi ve manevi bütünlüğü ile özel hayatının güvence altına alınması, mülkiyet hakkının daha etkin korunması, kırılğan kesimlerin korunması ve toplumsal refahın güçlendirilmesi, insan hakları konusunda üst düzey idari ve toplumsal farkındalık” gibi amaçlardan oluşan “İnsan Hakları Eylem Planı” T.C. Adalet Bakanlığı tarafından 2 Mart 2021 tarihinde açıklanmıştır. Söz konusu eylem planında “adli süreçlerde hukuki öngörülebilirlik ve şeffaflığın güçlendirilmesi” hedefi doğrultusunda esasen TCK’da düzenlenen etkin pişmanlık kurumuna ilişkin hükümlerin vergi kaçakçılığı fiillerinden kaynaklanan suçlar bakımından da uygulama alanı bulacağı ifade edilmiştir.³⁵⁸

25.03.2022 tarihinde TBMM Başkanlığı’na sunulan ve 08.04.2022 tarihinde kabul edilen 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” 15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bazı maddelerin kanunun yayım tarihinde bazılarının ise farklı tarihlerde yürürlüğe gireceği ifade edilen düzenlemenin, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin değişiklik içeren maddeleri yayım tarihi olan 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler 7394 sayılı Kanunun 4’üncü, 5’inci ve 6’ncı maddelerinde yer almaktadır.

³⁵⁸ T.C. Adalet Bakanlığı, <https://insanhaklarieylemplani.adalet.gov.tr/>, (erişim tarihi 01.11.2022).

7394 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler neticesinde VUK 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçuna ilişkin öngörülen özgürlüğü kısıtlayıcı cezaların üst sınırında artırılma gidilmiş, ilgili maddeye cezada indirimle ilişkin fıkralar eklenmiş, ayrıca VUK 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi haricinde cezayı etkileyen ve daha önce VUK'ta yer almayan etkin pişmanlık hali düzenlenmiştir.³⁵⁹ İlgili maddenin 1'inci fıkrasında da VUK 359'uncu madde a fıkrasında düzenlenen hapis cezasının üst sınırının 3 yıldan 5 yıla; b, c ve ç fıkralarında yer alan hapis cezasının üst sınırının ise 5 yıldan 8 yıla çıkarıldığı ifade edilmiştir.

Tablo 2. 7394 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik Öncesinde ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezalar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumuna Sebep Olan Fiiller	7394 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklik Öncesinde Uygulanan Cezalar	7394 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Sonrası Uygulanan Cezalar
359/a	- Defter, kayıt ve belgelerde hesap ve muhasebe hileleri yapılması - Gerçek olmayan veya ilgisiz kişiler adına hesap açılması -Defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin matrahı azaltma sonucuna sebep olacak şekilde farklı defter ve belge gibi diğer kayıt ortamlarına kaydı -Defter ve belgelerin tahrif edilmesi ya da incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi -Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma	18 aydan 3 yıla kadar hapis	18 aydan 5 yıla kadar hapis
359/b	-Vergi mevzuatı gereğince düzenlenme, saklama ve ibraz etme zorunluluğu olan defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis

³⁵⁹ Şişman, Gülden / Sarsıkoğlu, Şenel, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 30, Sayı: 3, s. 1591-1623.

	-Defter sayfalarının yok edilip yerine yeni defter sayfalarının konulması ya da hiç konulmaması -Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması		
359/c	Sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin anlaşma olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılması	2 yıldan 5 yıla kadar hapis	2 yıldan 8 yıla kadar hapis
359/ç	-Bakanlıkça yetki verilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesi, -Bakanlıkça yetkilendirilmiş olsun veya olmasın ödeme kaydedici cihazlara, ilgili madde hükmünde belirtildiği şekillerde müdahale edilerek gerçekleştirilen satışlara ilişkin bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi -Ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi, -Ödeme kaydedici cihaz veya ödeme kaydedici cihazla bağlantılı olan diğer elektronik kontrol ve denetim sistemleri ya da ilgili diğer sistemler tarafından elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin engellenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis

VUK 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinde; ilgili kanun hükmünde belirlenen koşulların yerine getirilmesi şartı ile durumu ilgili mercilere bildirenler bakımından VUK 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümlerin yani özgürlüğü kısıtlayıcı cezaların uygulanmayacağı ve ancak bu doğrultuda söz konusu suçlarda pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmasının mümkün olduğu ifade edilmektedir.³⁶⁰ Söz konusu düzenlemede, pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükümlerden yararlanmak için vergi kaçakçılığı suçunda soruşturma evresinin

³⁶⁰ Kurt, Mehmet Emek, *7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yapılan Düzenlemeler*, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU062.622.pdf>, (erişim tarihi 02.11.2022).

başlamamış olması gerekmektedir. Nitekim soruşturma ya da kovuşturma aşamasına geçilmiş vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık hükümlerinden faydalanılamamaktaydı. 7394 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme neticesinde, 4'üncü maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere soruşturma veya kovuşturma aşamasında olan vergi kaçakçılığı suçları bakımından pişmanlık hükümlerinden faydalanma olanağı getirilmiştir.³⁶¹

Tablo 3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Pişmanlık ve Islah Müessesesi ile Etkin Pişmanlık Müessesesinin Karşılaştırılması

Pişmanlık ve Islah Kurumu	Etkin Pişmanlık Kurumu
Düzenlemeler VUK 371. maddesinde yer almaktadır.	Düzenlemeler VUK 359. maddesi ve VUK Geçici 34. maddesinde yer almaktadır.
İlgili madde hükmünde yer alan koşulların gerçekleşmesi halinde ceza ve davayı düşürür.	İlgili hükümlerde yer alan koşulların gerçekleşmesi halinde hapis cezasında indirim olanağı sağlar.
Vergi ziyayı, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirakte mümkündür.	VUK 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri ile vergi kaçakçılığına sebebiyet verenler hakkında uygulanır. Tüm vergi suçları için uygulanmaz.
Netice meydana gelmiştir. Vergi ziyayı aranır.	Neticenin meydana gelmesi önleniyor. Vergi ziyayı aranmaz.
Tamamlanmış ancak idarenin henüz haberdar olmadığı bir suç vardır.	Tamamlanmış ve yetkililerin haberdar olduğu bir suç vardır.
Soruşturma veya kovuşturma aşamasına geçilmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanamaz.	Soruşturma veya kovuşturma aşamalarında olan vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanması mümkündür.
İdare haberdar olmadan önce yararlanmak mümkündür.	İdare haberdar olduktan sonra yararlanmak mümkündür.

³⁶¹ Kurt, (7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yapılan Düzenlemeler).

3.1.2. 7394 Sayılı Kanun'un Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Maddelerinin İncelenmesi

Etkin pişmanlık düzenlemesi, kaçakçılık suçuna ilişkin getirilen bir düzenleme olması sebebi ile genel değil sadece belli suç tipleri için öngörülen özel hüküm niteliğindedir. Nitekim VUK'ta yer alan tüm suçlar bakımından uygulanmamaktadır.³⁶²

VUK 359'uncu maddesinde “cezada indirim” olarak ifade edilen düzenleme, aynı kanunun geçici 34'üncü maddesinde “etkin pişmanlık” olarak ifade edilmiştir. Kanunda maddenin gerekçesi incelendiğinde düzenlemenin etkin pişmanlık olduğu belirtilmiştir. Şenyüz; VUK 359'uncu maddesinde doğrudan adlandırılmayarak cezada indirim olarak uygulanan düzenlemenin, VUK'un geçici 34'üncü maddesi ve gerekçesinde etkin pişmanlık olarak belirtilmesinin kanun yapma tekniğine uygun olmadığını ifade etmektedir.³⁶³ Şenyüz'e göre; “Düzenleme ille de isimlendirilmek isteniyorsa VUK m. 359'dan ayrı madde olarak örneğin etkin pişmanlık başlığı altında m. 359/A olarak ihdas edilerek yer verilmesi daha isabetli olurdu. Nitekim TCK'daki pek çok cezada indirim sebebi ayrı madde altında düzenlenmiştir.”³⁶⁴

Ayrıca, VUK geçici 34'üncü maddesi incelendiğinde de “Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar...” denilmek suretiyle kesinleşmiş bir hapis cezasında indirim öngören hükmün bir af (özel af) niteliğinde olduğu, etkin pişmanlık niteliğinde olmadığı görülmektedir.

3.1.2.1. 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü Maddesi ile Etkin Pişmanlığa İlişkin Olarak VUK 359'uncu Maddesine Eklenen Hükümler

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

³⁶² Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1597.

³⁶³ Şenyüz, Doğan “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 18, Sayı: 211, s. 1457-1488.

³⁶⁴ Şenyüz, 2022, s. 1464.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağılı 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.

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”

İlgili madde incelendiğinde görülüyor ki vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilen eylemler arasında herhangi bir istisna öngörülmemektedir, tüm vergi suçları bakımından ancak gerekli tüm şartlar sağlandığı takdirde cezada indirim söz konusu olacaktır. Ancak, etkin pişmanlıktan yararlanma imkânı soruşturma evresinde ve kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar mümkün olacak; istinaf ya da temyiz gibi kanun yolları aşamasında ise Bölge Adliye Mahkemesi veya Yargıtay’ın etkin pişmanlık hükümlerini uygulama olanağı olmayacaktır. Bu durumda olan dosyalar bakımından ise; 7394 sayılı Kanun ile VUK’a eklenen geçici 34’üncü maddesi dikkate alınmalıdır. VUK geçici madde 34/3 “*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.*” şeklindedir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin kabul edilmesi neticesinde, esasen failin lehine düzenlemeler içermesi nedeniyle 7394 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi kaçakçılığı fiilleri sebebi ile temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalar hususunda Bölge Adliye Mahkemesi ve Yargıtay tarafından lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilmesi gerekecektir.³⁶⁵

VUK 359’uncu maddesinin ilgili fıkrasında belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna sebebiyet veren fiiller neticesinde vergi kaybına yol açılması halinde

³⁶⁵ Batı, Murat / İnci, Z. Özen “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 2022, Sayı: 406, s. 30-48.

hesaplanan vergi ile tarh edilen vergiye ilişkin gecikme zammı ve faizlerinin tamamının ve düzenlenen cezaların ise yarısı ile bu cezaya ilişkin hesaplanan gecikme zammının;

- Soruşturma aşamasında ödenmesi halinde kaçakçılık fiilini işleyen kişi hakkında verilecek özgürlüğü kısıtlayıcı cezanın yarısında,
- Kovuşturma aşamasında hüküm verilene kadar ödenmesi halinde özgürlüğü kısıtlayıcı cezanın üçte birinde indirimine gidilecektir.

VUK 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerden kaynaklı olarak farklı vergilerle ilgili vergi ziyasına sebep olunmuş ise her iki verginin de ödenmesi öngörülmekle beraber, bu sonuca ilgili hükümde yer alan cezalar ifadesinden ulaşılması mümkündür. Bu bakımdan, ilişkili olan vergi ziyası ve cezalarının tümünün ödenmesi gerekecektir. Ancak, tarh edilen vergi ve cezaların arasında VUK 359'uncu madde hükmünde sayılan fiiller ile ilgili olmayanlar var ise tutarların bunlara ilişkin olan kısmının ödenmesi koşulu yoktur ve bu durum cezada indirim engel oluşturmayacaktır.³⁶⁶

Kanunda etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmek bakımından ödeme koşulu açıkça ifade edilmekle beraber, ödeme kavramından ne kastedildiği tartışmalara yol açacak niteliktedir. Vergi Hukuku'nda; ödeme, zamanaşımı, terkin, idarenin vergi alacağından vazgeçmesi, yargı kararları neticesinde vergi ve/veya cezaların iptali gibi borcu sona erdiren çeşitli sebepler vardır. Nakden ödeme harici sebeplerle borcun ifası hallerinde, VUK 359'daki ödeme şartının sağlanması hususu; Şenyüz'ün ifade ettiği ve bizim de katıldığımız görüşe göre adaletli ve yeterli olacaktır.³⁶⁷

Ödeme konusunda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun'un³⁶⁸ (AATUHK) 47'nci maddesinde yer alan ve ödemenin hangi alacaklara mahsup edileceğine ilişkin düzenlemedir. Nitekim ilgili madde hükmü; *“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*

³⁶⁶ Şenyüz, 2022, s. 1467.

³⁶⁷ Şenyüz, 2022, s. 1468-1469.

³⁶⁸ 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.” şeklindedir. VUK’un 359’uncu maddesi ile ilgili olmayan ve vadeleri VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan fiiller sebebi ile ortaya çıkan borçlardan önce gelen farklı borçlarına ilişkin olarak, fail tarafından idareye yapılacak ödemenin hangi borcu sonlandırmış sayılacağı çözüme kavuşturulması gereken bir husustur. Nitekim ilgili kanun hükmüne göre; ceza indirimi için idareye olan geçmişe ilişkin bütün borçların ödenmesi sonucu doğabilir ve bu durum ilgili düzenleme ile istenen sonuçlara ulaşılmasına engel teşkil edebilir.³⁶⁹

Ayrıca, söz konusu fiiller ile vergi kaybına yol açılmaması ve bu bağlamda hesaplanan verginin ve fer'ilerinin olmadığı durumlarda hükmedilecek hapis cezasının yarısında indirimle gidilecektir. Söz konusu fıkra, kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilmemesi durumunda şüpheli ve sanık hakkında etkin pişmanlık hükümleri değil sadece cezada indirim uygulanmakla beraber; doktrinde mevcut hükmün, niteliği daha az cezai yaptırım uygulanmasını gerektiren nitelikli hal olduğu belirtilmiştir.³⁷⁰ Şenyüz’e göre; *“Maddede, kaçakçılık suçlarına ilişkin fiillerden kaynaklı olmak üzere tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezanın yarı oranında indirim yapılacağı belirtilmiştir. Failin etkin pişmanlık uygulamasından yararlanması için yapmak durumunda veya yerine getirmesi gereken bir davranış öngörülmediğinden bu durumu tam olarak etkin pişmanlık uygulaması olarak nitelendirmek mümkün değildir. Bu durumda da etkin pişmanlık için aranan vergi ziyayı ve cezalarının varlığı ve bunların ödenmesi söz konusu olmayacağından bu durumun etkin pişmanlık yerine cezada indirim sebebi olarak değerlendirilmesi daha isabetlidir.”*³⁷¹

Tarh edilen vergi ve cezanın bulunmadığı hallere örnek olarak; vergi yargılamasının ceza yargılamasından önce sona ererek vergi ziyayı ve cezasının iptaline ilişkin yargı kararının kesinleşmesine istinaden ödenecek bir vergi ve cezasının olmayışı ile yapılandırma kanunları neticesinde getirilen düzenlemeler kapsamında olan matrah ve

³⁶⁹ Şenyüz, 2022, s. 1470.

³⁷⁰ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 354.

³⁷¹ Şenyüz, 2022, s. 1463.

vergi artırımları verilebilir.³⁷² Konuya ilişkin olarak 7143 sayılı Kanun'un³⁷³ ve 7326 sayılı Kanun'un³⁷⁴ “matrah ve vergi artırımı” başlıklı 5'inci maddesinin 13'üncü bendi *“Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz.”*, ve 7440 sayılı Kanun'un³⁷⁵ “matrah ve vergi artırımı” başlıklı 5'inci maddesinin 13'üncü bendi *“Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarındaki matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanılması, 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında aynı Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespitine ve kamu davasının açılmasına engel teşkil etmez. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz”* şeklindedir.

Etkin pişmanlık kurumu her suç tipi bakımından farklı biçimde düzenlense bile tipikliği, ihtiyari olarak telafiye yönelik davranış biçimlerini içermektedir. Bu bakımdan vergi ziyasının ortaya çıkmış olması, vergi kaçakçılığı suçunun sonucu değil ise de yasa koyucu 7394 sayılı Kanun ile yapmış olduğu düzenleme ile suça ilişkin vergi ziyayı ve cezasının ödenmesini suç tipine uygun düşen bir pişmanlık davranışı olarak belirlemiştir.³⁷⁶

Söz konusu düzenlemenin hazinenin zararını azaltması bakımından hakkaniyetli bir düzenleme olduğu söylenebilmektedir. Ancak, failin aynı veya benzer hukuka aykırı fiillerini tekrar icra etmesi halinde pişmanlıktan yeniden yararlanmasına engel bir hüküm içermemesi failin aynı suçu tekrar işleme olasılığını arttırmaktadır.³⁷⁷

³⁷² Şenyüz, 2022, s. 1472.

³⁷³ 11.05.2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷⁴ 03.06.2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷⁵ 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12.03.2023 tarihli ve 32130 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷⁶ Şenyüz, 2022, s. 1463.

³⁷⁷ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1598.

VUK'ta düzenlenen idari çözüm yolları, mükelleflerin ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma veya cezada indirim imkânlarından yararlanabileceğidir. Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları olarak da ifade edilebilen uzlaşma ve cezada indirim müesseselerinden yararlanan mükellef dava açma hakkından vazgeçmiş olmaktadır. İlgili düzenlemede de etkin pişmanlıktan yararlanan mükellefin dava açma hakkından vazgeçmesi gerektiği ifade edilmekte ve düzenlemenin 4'üncü maddesine ilişkin gerekçesinde³⁷⁸ de uzlaşmadan yararlanıldığı takdirde dava açma hakkından vazgeçildiği hususu örnek olarak verilmektedir.³⁷⁹

İlgili fıkra da yer alan ceza indirimi pişmanlık ve ıslah müessesesinden farklı olarak sadece asıl fail bakımından geçerli olmakta, iştirakçiler bakımından

³⁷⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), 7394 Sayılı Kanun'un 4'üncü madde gerekçesi, "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 uğrattığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yansı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek cezada yan oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirim yapılacaktır. Ayrıca, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmektedir. Diğer yandan, failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa vazgeçmesi gerekmektedir. 213 sayılı Kanunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara ilişkin ihtilafların dava konusu yapılmadan idari aşamada çözümlenmesine imkân veren farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Kanunun ek 1 ilâ ek 11 inci maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesidir. Mükellefler gerek tarhiyattan önce gerekse tarhiyattan sonra vergi ve cezalar için idareden uzlaşma talep edebilmektedir. Uzlaşma gerçekleşmesi halinde mükellefler uzlaşılan vergi ve cezalar için artık dava açma yoluna gidememektedir. Benzer düzenleme etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından da getirilmektedir. Belirtmek gerekir ki, söz konusu müesseselerin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabilecektir. Bu bakımından mükellefler belirtilen uygulamaları tercih edip, dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek, sağlanan indirim imkânından faydalanabilecektir. Bu uygulamaları tercih etmeyen mükellefler ise sağlanan indirim imkânından faydalanamayacak ancak, bu mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açma hakları saklı olacaktır. Maddede yapılan diğer bir düzenlemeyle, bu maddede yer alan suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir. Böylelikle, ceza miktarının belirlenmesinde zincirleme suça ilişkin koşulların esas alınması amaçlanmaktadır. Belirtmek gerekir ki, hukuki veya fiili kesintinin varlığının kabulü halinde zincirleme suça ilişkin hükümler değil, gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır. Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçları ile yapılan mücadelenin daha da etkinleştirilmesi amacıyla maddede yer alan hapis cezalarının üst sınırı artırılmaktadır.", <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf>, (erişim tarihi 11.11.2022).

³⁷⁹ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1606

uygulanmamaktadır. Ancak pişmanlık ve ıslah kurumu ile etkin pişmanlık kurumunun ortak özelliği ise bunlardan yararlanıldığı takdirde yükümlünün vergi aslı, vergi cezaları ile gecikme zam ve faizleri için dava açamayacak olmasıdır.³⁸⁰

7394 sayılı Yasanın 4'üncü maddesi ile VUK'un 359'uncu maddesine eklenen ve yukarıda ifade edilen ceza indiriminden yararlanma şartları dava açma ve kanun yoluna başvurma hakkından vazgeçilmesidir. Esasen getirilen etkin pişmanlık uygulaması zorunlu olmayıp ihtiyaridir, yani mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanma hususunda tercih hakları bulunmaktadır. Mükellefler; tarh edilen vergi, ceza ve fer'ilerine ilişkin olarak vergi mahkemesinde dava açmayabilir veya açmış oldukları davadan feragat edebilirler. Bu durumda diğer şartların da sağlanması halinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilirler.³⁸¹ Ancak; etkin pişmanlıktan yararlanmanın mükellefin dava açmama, açtıysa feragat etme, kanun yoluna başvurmama, başvuruldu ise vazgeçme şartlarına bağlanması anayasal ve evrensel ilkelere uyum bakımından tartışmalı bir düzenlemedir.³⁸²

Hukuk, toplumu oluşturan tüm bireylere getirilen ve devlet yaptırımları ile güçlendirilerek korunan kurallar bütünüdür.³⁸³ Hukuk devleti, işlemlerinde yasal normlara sadık, söz konusu normlara kendini de bağlı gören, yönettiği toplum bireyelerine yasal güvenceler sağlayan; temel hak ve özgürlüklerin garanti altına alınması, yasaların anayasaya uygunluğunun ve idarenin yargı denetimi, kanuni yönetim, faaliyetlerinin belirliliği, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, mali sorumluluk gibi idarenin yasalara bağlılığını gösteren özel gerekleri³⁸⁴ olan devlettir.³⁸⁵ Anayasa hukuku, konusunu devlet ve insan haklarının oluşturduğu kurallar bütünüdür.³⁸⁶

Hukuk devletinin gereklerinden biri olan idarenin yargısal denetimi, idari işlemlerin hukuk kurallarına uygun yapıp yapılmadığının yargısal denetime tabi olmasıdır.³⁸⁷

³⁸⁰ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1600.

³⁸¹ Kurt, (7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yapılan Düzenlemeler).

³⁸² Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 356.

³⁸³ Fendoğlu, Hasan Tahsin, *Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

³⁸⁴ Gözler, Kemal / Kaplan, Gürsel, *İdare Hukukuna Giriş*, 23. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

³⁸⁵ Günday, Metin, *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.

³⁸⁶ Fendoğlu, 2019, s.65.

³⁸⁷ Günday, 2017, s. 46.

Anayasanın 125’inci maddesinde yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmü de bu düşünce ile hareket etmektedir. Ancak, idarenin bazı işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olmamakla beraber hukuk devleti ilkesi ile çelişmektedir.³⁸⁸

Bizim de katıldığımız görüşe göre; vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin 7394 sayılı Yasa ile VUK 359’uncu maddesine eklenen pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için dava açmama şartı, idarece yapılan vergi, ceza ve fer’ilerine ilişkin tarh işleminin denetimine engel teşkil eden bir düzenlemedir. Bu durum, hem Anayasa’nın 125’inci madde hükmüne ilişkin olarak sakıncalar doğurabilecek nitelikte³⁸⁹ hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) adil yargılanma hakkına ilişkin 6’ncı maddesinde “*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.*” olarak ifade edilen düzenlemeye ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin (AİHM) adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemelerine aykırılık oluşturabilecek niteliktedir.³⁹⁰ 7394 sayılı Kanunla getirilen diğer bir düzenleme ise, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi neticesinde vergi kaybına yol açılmaması ve bu bağlamda hesaplanan verginin ve fer’ilerinin olmadığı durumlarda hükmedilecek hapis cezasının yarısında indirimine gidilecek olmasıdır. Burada da cezada indirimden yararlanmak için idarenin işleminin dava edilememesi, idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimine engel olup belki de haksız olarak ödenen vergi ve cezaların varlığına sebep olacak, bu da idarenin işlemlerine yargı yolunun açık olduğu hükmüne aykırılık oluşturacaktır.³⁹¹

³⁸⁸ Günday, 2017, s. 47.

³⁸⁹ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 367.

³⁹⁰ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 360.

³⁹¹ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 367.

İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla beraber bu doğrultuda yargısal denetim aşamasında unsurlarındaki sakatlık sebebi ile iptal edilmesi yani idari işlemlerin aksinin ispatlanması mümkündür. Kanuna aykırı olarak tesis edilen bir idari işlemin hem temel hakları ihlal etmesi hem de hukuka uygunluk karinesinden faydalanması sebebi ile etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeden yararlanması, hukuka uygunluk karinesi doğrultusunda hesaplanan vergi ve cezalarının hukuka aykırı nitelik taşıması dahi varlıklarını devam ettirmelerine sebep olur.³⁹² Etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen kişinin dava açma hakkının sınırlandırılması hukuka aykırı olan işlemin de iptal edilme olanağını yok etmekle beraber; mükellef, idarece tarh edilmiş vergi ve fer'ilerinin hukuka aykırı olarak tesis edilmiş olma ihtimalini veya fiilinin vergi dairesince tarh edilen cezadan daha az cezayı gerektirdiğini düşünse dahi, karşılaşılabileceği hapis cezası yaptırımının olması sebebi ile ödemeyi tercih edecek, düzenleme bir bakıma mükellefi buna zorlayacaktır.³⁹³

Özgenç'e göre; söz konusu düzenleme ile mükelleflerin dava açmaya ilişkin haklarının kullanılmaması veya kullanımından vazgeçilmesi olarak sınırlandırması hususu Anayasa 36'ncı madde 1'inci fıkrasında yer alan "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" hükmü ile güvence altına alınan hak arama hürriyetine ilişkin olarak anayasaya uygunluk problemi meydana getirebilecek niteliktedir. Çünkü Anayasaya göre temel haklar; özlerine dokunulmaksızın sadece anayasada belirtilen sebeplerle ve kanunla sınırlanabilir.³⁹⁴

Şenyüz'e göre ise; madde gerekçesinde uzlaşma ve etkin pişmanlık arasında bir benzetme yoluna gidilmiştir. Ancak, uzlaşmanın malvarlığına ilişkin olduğu; etkin pişmanlığın ise özgürlüğü kısıtlayıcı yaptırımları olduğu göz önünde bulundurulduğunda, esasen özgürlüğü kısıtlayıcı ceza tehdidi ile karşı karşıya kalan kişinin elinden dava açma hakkının alınması hak arama özgürlüğüne aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca, vergi ziyayı ve cezaları açısından tüzel kişilerde etkin pişmanlıktan yararlanmak bakımından vazgeçme şartı hususunda da sorunlu alanlar

³⁹² Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1610.

³⁹³ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1611.

³⁹⁴ Özgenç, İzzet, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*, <https://izzetozgenc.com/makale/vergi-kacakligi-sucunda-etkin-pismanlik>, (erişim tarihi 03.11.2022).

mevcuttur. Nitekim konuya örnek olarak; tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri haricinde bir çalışanın suç işlemesi halinde fail suçu işleyen personel olacaktır. Ancak burada tartışılması gereken husus, personelin ödediği vergi ziyayı ve cezalar için tüzel kişiliğe rücu edip edemeyeceği ve yine tüzel kişiliğin dava açması ya da feragat etmesi halinde ne olacaktır. Ayrıca, tüzel kişinin farklı dönemlerdeki kanuni temsilcileri hakkında her bir kanuni temsilciye vergi kaçakçılığı suçu ile ilişkili olarak isabet eden vergi ziyayı ve ceza miktarının, feragat söz konusu olduğunda ayrıştırılamaması ve bu durumda ceza indiriminden faydalanmak isteyen temsilcinin, tüzel kişiliğe ait olan borçların tamamını ödemek zorunda bırakılıp bırakılmayacağı da belirsizdir. Söz konusu belirsizlikler ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile giderilebilir.³⁹⁵

Bir Ceza Hukuku Kurumu Olan Zincirleme Suç Hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'nda Uygulanması

Devam eden³⁹⁶ veya müteselsil suç olarak da ifade edilen zincirleme suç; suçun subjektif niteliğini oluşturan suç işlemeye yönelik kararın icrası kapsamında, aynı suçun aynı şahsa karşı farklı zaman dilimlerinde birden çok işlenmesidir. Zincirleme suç halinde ortada birden çok fiil vardır ve fiiller hukuki birlik oluşturmamaktadır. Ayrıca, ortada yine birden çok suç mevcuttur ve bu suçlar bakımından faile tek bir ceza verilmekte ancak ceza artırımlı olarak uygulanmaktadır.³⁹⁷

TCK'nın zincirleme suçla ilişkin ilgili hükmünde de belirtildiği üzere; zincirleme suç iki farklı şekilde oluşmaktadır. Suçun unsurlarının belirlenmesi bakımından önem arz eden oluşum şekillerinden ilki, ilgili maddenin 1'inci fıkrasında düzenlenmiş olup unsurları, suç işlemeye yönelik kararda birlik olması, aynı suçun birden çok işlenmesi, suçların farklı zamanlarda işlenmesi ve suçun mağdurunun aynı olması iken; diğer şekli 2'nci fıkrasında düzenlenmiş olup unsurları, suç işleme kararında birlik olması, aynı suçun birden çok işlenmesi, suçun aynı zamanda işlenmesi, suçun mağdurunun farklı olmasıdır.³⁹⁸

³⁹⁵ Şenyüz, 2022, s. 1475.

³⁹⁶ Soyaslan, 2012, s. 259.

³⁹⁷ Koca / Üzülmüş, 2013, s. 480.

³⁹⁸ Hakeri, 2010, s. 455.

Zincirleme suç, suçların birleşmesi kapsamında incelenmekle beraber TCK'ya egemen olan gerçek içtima yani fiil sayısı kadar suç oluşması ve ceza verilmesi kaidesinin istisnasını oluşturmaktadır.³⁹⁹ Literatürde; vergi kaçakçılığı fiillerinden örneğin sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması suçlarında aynı suç işleme kararının icrası kapsamında, söz konusu suçların belirli zaman dilimlerinde tekrarlanmasının TCK'da düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanması bakımından değerlendirilmesi gerektiği görüşü hâkimdi.⁴⁰⁰ Aynı suçu işleme kararı ile farklı zaman aralıklarında birden fazla kere tekrarlanan fiillerin her birinin ayrı ayrı bağımsızlık niteliğini koruduğu ama zincirleme suç kapsamında değerlendirildiğinde, takvim yılı sayısı kadar suç oluşturduğu uygulamasının terk edilerek aynı takvim yılında veya farklı yıllarda işlenen suçların tek suç sayılmasına ilişkin önerilerin yerinde olduğu ve tek cezaya hükmedilmesi gerektiği ifade edilmekteydi.⁴⁰¹

7394 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme ile VUK'a, TCK 43'üncü maddesinde yer alan zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanacağına ilişkin fıkra eklenmiştir.

7394 sayılı Yasa ile VUK'a eklenen zincirleme suça ilişkin hükümlerle farklı yıllarda veya vergilendirme dönemlerinde tek bir suç sebebi ile artırımlı ceza uygulanmasının olanaklı hale getirilmesi, her takvim yılı ya da vergilendirme döneminde cezalandırmayı engellemesi bakımından suç ve ceza arasında daha makul ve adaletli bir denge kurulacağını göstermektedir.⁴⁰²

3.1.2.2. 7394 Sayılı Kanun'un 5'inci Maddesi ile VUK 367'nci Maddesine Eklenen Fıkra

7394 sayılı Yasanın 5'inci maddesi ile VUK 367'nci maddesine 4'üncü fıkradan sonra gelmek üzere *“359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından*

³⁹⁹ Ümit, Ceyda, *“Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”*, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 11, Sayı:1, s. 357-393.

⁴⁰⁰ Ümit, 2021, s. 380.

⁴⁰¹ Ümit, 2021, s. 391.

⁴⁰² Şen, Ersan, *7394 Sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri*, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, (erişim tarihi 04.11.2022).

kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” fıkrası eklenmiştir. Eklenen fıkra ile vergi kaçakçılığına ilişkin olarak icra edilen fiiller sebebi ile devam eden bir soruşturma veya kovuşturmada, fıkroda belirtilen durumların saptanması halinde yeniden rapor düzenlenmesi ve inceleme yapılması şartları kaldırılarak yargılama sürecinin uzamaması amaçlanmıştır.⁴⁰³

3.1.2.3. 7394 Sayılı Kanun’un 6’ncı Maddesi ile VUK’a Eklenen Geçici 34’üncü Madde

7394 sayılı Yasa’nın 4’üncü maddesi ile VUK’un 359’uncu maddesinde yapılan değişikliklerin 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bu bakımdan belirtilen tarihten sonra işlenen suçlar için Anayasa 38/1’inci ve TCK 7/2’nci maddeleri gereğince VUK’ta lehe değişiklikler içeren hükümler uygulanacaktır. 7394 sayılı Yasanın 6’ncı maddesi ile yapılan değişiklik öncesinde işlenmiş olan suçlar bakımından uygulanmak üzere VUK’a geçici 34’üncü madde eklenmiştir.⁴⁰⁴ İlgili madde *“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanununun 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 fıkroda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”*⁴⁰⁵

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.

⁴⁰³ Şen, (7394 Sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri).

⁴⁰⁴ Şenyüz, 2022, s. 1479.

⁴⁰⁵ 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 fıkroda yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden iptal edilmiştir.

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 suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.” hükmünü ihtiva etmektedir.

Lehe kanunun tespiti açısından vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak devam etmekte olan kovuşturmalar hususunda söz konusu değerlendirmenin yargılamayı yürüten ilk derece mahkemelerince yapılacağına ilişkin bir şüphe olmamakla beraber istinaf ve temyiz aşamasında bulunan dosyalar bakımından ise bu değerlendirmeyi hangi makamın yapacağına ilişkin olarak VUK’a eklenen geçici 34’üncü maddede bir cevap bulmak mümkündür. Nitekim geçici 34’üncü madde uyarınca Bölge Adliye Mahkemesi’nin bozma kararı vereceği belirtildiğinden söz konusu dosyalar hakkında bozma kararı verildiği takdirde, lehe kanunun tespiti açısından, dosyaların ilk derece mahkemesine gönderilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁰⁶ Geçici 34’üncü maddede, 7394 sayılı Kanunun yayım tarihi itibarıyla vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak temyiz aşamasında olan dosyalar hakkında da bozma kararı verileceği belirtilmektedir. Bu durumda da lehe kanun değerlendirmesinin hangi mahkemece yapılacağı hususu önem arz etmektedir. Nitekim ilgili maddede söz konusu dosyalar hakkında bozma kararı verilebileceği belirtmekle beraber dosyanın hangi merciye gönderileceği belirtilmemiştir. Bu durum karmaşaya yol açabilecek niteliktedir.⁴⁰⁷ CMK hükümlerine göre bir değerlendirme yapıldığı takdirde söz konusu değerlendirmeyi Bölge Adliye Mahkemesi’nin yapması gerektiği belirtilebilir. Fakat bu aşamada yasa koyucu tarafından amaçlanan lehe kanun değerlendirmesinin ilk derece mahkemesince yapılması olduğu düşünülebilir. Zira vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin Yargıtay

⁴⁰⁶ Batı / İnci, 2022, s. 43.

⁴⁰⁷ Batı / İnci, 2022, s. 44.

Cumhuriyet Başsavcılığı'nda bulunan dosyaların, lehe kanun değerlendirmesi için ilk derece mahkemelerine gönderileceği açıkça belirtilmiştir.⁴⁰⁸

Lehe kanunun tespiti, vergi kaçakçılığı suçu sebebi ile devam etmekte olan infazlar bakımından da çözümü gereken sorunlardan biridir. 7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler mahkûmiyet hükmünün yorumu ve cezanın hesaplanması hususunda tereddütler yaratabilir. Bu durumda, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'a (CvGTİHK) göre bir yol izlenmesi gerekecektir.⁴⁰⁹ İlgili kanunun 98'inci maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre; *“Mahkûmiyet hükmünün yorumunda duraksama olursa veya sonradan yürürlüğe giren kanun hükmünün Türk Ceza Kanununun 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekirse, hükmü veren mahkemeden, duraksamanın giderilmesi veya yerine getirilecek cezanın belirlenmesi için karar istenir.”* Burada hükmü veren mahkeme ifadesinden yargılamayı yürüten ilk derece mahkemesi anlaşılakta, ilk derece mahkemesinin hükmünün istinafa götürülmesi üzerine ise Bölge Adliye Mahkemesi'nce davanın yeniden görülmesine karar verildiğinde, Bölge Adliye Mahkemesi tarafından ya istinaf başvurusu esastan reddedilecek ya da ilk derece mahkemesi hükmü kaldırılarak yeni bir hüküm kurulacaktır. Bölge Adliye Mahkemesi'nin ilk derece mahkemesince hükmü kaldırarak yeni bir hüküm tesis ettiği durumlarda da hükmü veren mahkemenin Bölge Adliye Mahkemesi olduğu kabul edilebilecektir. Bu bağlamda, hükmü veren mahkeme, yargılamanın geçtiği aşamalara göre farklılık gösterebilecektir.⁴¹⁰

Söz konusu maddede de görüldüğü üzere kesinleşmiş ve infaz aşamalarında olan vergi kaçakçılığı suçları bakımından da etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilmektedir. Ancak ilgili madde hükmünden yararlanabilmek için birden çok şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Nitekim dosyası infaz aşamasında olanlar, VUK 359'uncu maddesinde belirtilen fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun ve vergi kaybının oluşumuna sebebiyet verenler; vergi kaybı neticesinde hesaplanan vergi ile gecikme zam ve faizlerinin tamamını, hesaplanan cezaların yarısı ile bunlara isabet eden gecikme zammının 7394

⁴⁰⁸ Batı / İnci, 2022, s. 45.

⁴⁰⁹ Batı / İnci, 2022, s. 44.

⁴¹⁰ Batı / İnci, 2022, s. 45.

sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde (15.04.2023 tarihine kadar) ödedikleri takdirde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Kanunların Anayasa'ya aykırılığına ilişkin olarak dava açma hakkı T.C. Anayasası'nın "İptal davası" başlıklı 150'nci ve "Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" başlıklı 152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunların şekil ve esas yönünden Anayasa'ya aykırılığına ilişkin olarak, Resmi Gazete'de yayım tarihinden itibaren 60 gün içerisinde doğrudan iptal davası açma hakkı Cumhurbaşkanı'na, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde en fazla üyeye sahip olan iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az 1/5'i tutarında üyelere aittir. Bu sürece soyut norm denetimi denilmektedir. Ayrıca, görülmekte olan bir davada uygulanacak kanun hükmünün mahkemece Anayasaya aykırı görülmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının mahkeme tarafından ciddi olduğu kanısına varılması halinde, mahkeme Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Bu sürece de somut norm denetimi denilmektedir.

Nitekim İstanbul 20. Asliye Ceza Mahkemesi (E.2022/59) ve Isparta 1. Ağır Ceza Mahkemesi (E.2022/63), 7394 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesiyle VUK'a eklenen geçici 34'üncü maddenin 1'inci fıkrasının 2'inci cümlesinin Anayasa'nın 10'uncu ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla iptali için AYM'ye somut norm denetimi vasıtası ile başvurmuşlardır. Akabinde AYM, E. 2022/63 sayılı davanın E.2022/59 sayılı dava ile aralarında mevcut olan hukuki bağ sebebi ile birleştirilmesine ve esas incelemenin dosya üzerinden yürütülmesine karar vermiştir.

İtirazın gerekçeleri olarak; itiraza ilişkin kuralla, amacının verilen zararın giderilmesi olan etkin pişmanlık kurumunun getirildiği ancak VUK geçici 34/1'üncü maddesinin 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."* ifadesi ile etkin pişmanlık müessesesinin dışına çıkılarak dava açan kişi ile açmayan kişinin farklılaştırıldığı, dava hakkından vazgeçenin beraati halinde söz konusu kurula dayanarak dava açmasının olanaksız olacağı belirtilmiştir.

Kural, AYM tarafından Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddeleri yönünden incelenmiştir. AYM ilgili hükmün Anayasa'ya aykırılık teşkil eden hususlarını şu şekilde belirtmiştir:⁴¹¹

“.....Öte yandan etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı, dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödemediği kesin olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer hâllerde ise vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacaktır. Ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı da ortaya çıkacaktır.

Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durum muhataba yüklenen aşırı külfetle karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulmasına neden olacaktır....Bu çerçevede dava konusu kuralı da içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359. maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediği anlaşılmıştır.Öte yandan dava konusu kuralın içinde yer aldığı geçici 34. madde ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillere bağlamaktadır. Dolayısıyla bu suça ilişkin yargılamada ceza mahkemesinin yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle verdiği beraat kararı,

⁴¹¹ Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 tarih ve E. 2022/59, K. 2022/111 sayılı Karar, 23.03.2023 tarih ve 32141 sayılı R.G.

kamu makamları tarafından dikkate alınmalıdır. Aksi durum Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan masumiyet karinesi ile çelişecektir. Zira bir suçun işlenmediğinin kesinleşmiş ceza mahkemesi kararıyla sabit bulunmasına rağmen bu tespitin kamu makamlarınca vergi ile ilgili meselelerde dikkate alınmayıp geçici 34. maddede ödemenin kaynağı olarak belirtilen "359'uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziya uğratıldığı"nın sabit görülmesi Anayasa'nın 38. maddesinin "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz." hükmüyle bağdaşmaz."

Nitekim AYM; geçici 34'üncü maddenin 1'inci fıkrasının ikinci cümlesini, anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...infaz.." ve ikinci cümlesinin maddenin ikinci fıkrasında yer alan "...kovuşturma.." ibareleri yönünden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırı olduğuna karar vererek iptal etmiştir.

Vergilerin hazineye zaman kaybetmeksizin intikali elbette kamu yararındandır. Ancak bu yapılırken kişilerde hak ihlaline yol açacak nitelikte işlem tesis edilmemesi, kanuni ve anayasal ilkeler doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının sayıca çokluğu, ekonomik gelişmeler doğrultusunda söz konusu kanunlarda sıklıkla yapılan değişiklikler idare ve mükelleflerin hataya düşmesini arttırmaktadır.⁴¹² Nitekim söz konusu sebeplerle idarenin hataya düşme ihtimali her zaman vardır. 7394 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle getirilen etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak için; vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte idarece tespit edilen ve kayba uğratıldığı iddia edilen vergi, vergiye bağlı fer'iler ve vergi cezasının ödenmesi ayrıca yargıya gidilmemesi koşulu, söz konusu vergi ve diğer kalemleri ödeyen ve beraat eden kişi ile hakkında mahkûmiyet hükmü kurulan ve cezada indirim veya özel af imkânından yararlanan kişiler bakımından değerlendirildiğinde, düzenlemenin iyi niyete aykırı amaç güdenlere tanınan bir imtiyaz halini alabileceği düşünülmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin kararında belirttiği ve bizim de katıldığımız husus söz konusu düzenlemenin usul ekonomisi yönünden sağladığı avantajlardan ziyade haksız ve yersiz ödenen vergi ve cezalar sebebi ile adil dengenin kişiler aleyhine bozulmasına yol açacak ve hataları bertaraf edecek bir telafi mekanizması olmayacak olmasıdır.

⁴¹² Dinler, 2014, s. 151.

Yüklenen suçun işlenmediğinin sabit olduğu ve hakkında beraat kararı verilen kişinin, ödemek zorunda olmadığı ancak etkin pişmanlık ve özel af hükümlerinden yararlanabilmek bakımından ödemek zorunda bırakılarak, vergi ve diğer kalemlerin dava açılmaması koşuluna bağlanıp tahsil edilmesi öncelikle en temel haklardan biri olan yargı yoluna başvurmayı engelleyen ve hak arama özgürlüğünü sınırlandıran, bu bakımdan bireylerin mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahalede bulunulduğu açık olan bir durumdur. Bu bakımdan, söz konusu düzenlemenin iptaline ilişkin AYM kararı yerinde bir karar olarak değerlendirilebilir.

Bir hakkın kullanılmasının öteki haklardan vazgeçilmesi koşuluna bağlanması da hukuka ve adalete aykırı bir durum olarak değerlendirilmektedir.

AYM'nin iptal kararından da anlaşılacağı üzere; bu tür düzenlemeler temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmemesi bakımından dikkatli bir dille hazırlanması ve modern hukuk ilkeleri ile Anayasaya uygunluk hususunun oldukça dikkatli bir şekilde irdelenerek yapılması gereken düzenlemelerdir.

Son olarak, söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak doktrinde, kişinin şüpheli konumda olduğu soruşturma evresinde uygulanan ceza indirimi ile yargılama sürecinin sona erdiği ve infaz aşamasında olduğu evrede uygulanan ceza indiriminin aynı olması ve yine kovuşturma aşaması için belirlenen cezada indirim oranının infaz aşamasındaki indirim oranından daha düşük olmasının adil ve ölçülü olmadığı yönünde bizim de katıldığımız görüşler mevcuttur.⁴¹³

⁴¹³Aslanpınar, Burak, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>, (erişim tarihi 05.11.2022).

Tablo 4. 7394 Sayılı Yasa İle Getirilen Düzenlemeler Neticesinde Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulaması ve Ceza İndirimine İlişkin Tablo

ŞARTLAR	Soruşturma Aşaması	Kovuşturma Aşaması	İnfaz Aşaması
Ödeme Şartı	Vergi kaçakçılığı fiili neticesinde verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi	Vergi kaçakçılığı fiili neticesinde verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi	Vergi kaçakçılığı fiili neticesinde verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının, 7394 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içerisinde ödenmesi
Davadan Feragat ve Kanun Yolundan Vazgeçme Şartı	Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.	Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.	Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. ⁴¹⁴
Cezada İndirim	Verilecek ceza ½ oranında indirilir.	Verilecek ceza 1/3 oranında indirilir.	Verilecek ceza ½ oranında indirilir.

7394 sayılı yasa ile getirilen ve VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan ceza indirimi TCK 61/5'te yer alan hakime takdir yetkisi veren bir düzenleme değildir. Ceza indirimi; TCK 61'inci maddesi uyarınca tespit edilen ceza üzerinden, mahkeme tarafından VUK 359'uncu maddesinde belirtilen şartların sağlanması durumunda uygulanacaktır ve

⁴¹⁴Anayasa 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 fıkrada yer alan "...kovuşturma..." ibaresi yönünden iptal edilmiştir.

böylece yeni bir cezaya ulaşılabilecektir. Söz konusu düzenlemede cezai indirim süre ve oran olarak belirlenmekle beraber, hâkimin ceza indirimine ilişkin olarak alt ve üst sınırlarına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.⁴¹⁵

3.1.3. 7394 Sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklere İlişkin Olarak Literatürde Yer Alan Görüşlerden Bazıları

Cezaların vazgeçirici niteliğe sahip olması önem arz etmektedir. Bu bakımdan 7394 sayılı Yasa ile VUK'ta yapılan değişiklik ile cezaların üst sınırında artırımı gidilmesi, suçun işlenmesinde vazgeçiricilik özelliğini arttırmakta ancak bir taraftan da etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemelerin yapılması söz konusu düzenlemenin vazgeçiricilik özelliğini azaltmaktadır.⁴¹⁶ Bir diğer problem ise etkin pişmanlıkla ilgili olarak yapılan düzenlemenin cezada indirim hususunda adaletli olmayışıdır. Nitekim soruşturma, kovuşturma ve infaz süreçlerinde etkin pişmanlık dolayısıyla yapılan ceza indirimlerinde, infaz ve soruşturma aşamasındaki indirimin eş olması; aynı zamanda da soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde devletin zarara uğramadığı durumlarda aynı indirim oranının uygulanması eleştiriye açık düzenlemelerdir. Son olarak, etkin pişmanlık hükmüne istinaden cezada indirimden yararlanmak isteyen yükümlülerin vergi aslı ve fer'ilerinin tamamı ve vergi ziyasına ilişkin cezanın ise bir bölümünü ödemeleri ve dava açma haklarından feragat etmelerine ilişkin düzenleme, idarenin işlemlerini yargı denetimi dışında bırakacaktır.⁴¹⁷

Etkin pişmanlık hükümleri ile cezada indirimden yararlanılabilmemesinin “*vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartlarına bağlanması hukuk devleti, adil yargılanma ve mahkemeye erişim hakkı, idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olmasına ilişkin evrensel ve anayasal nitelikli ilkeler ve temel hak ve özgürlükler bakımından eleştirilere açık bir düzenlemedir.⁴¹⁸

7394 sayılı yasa ile vergi kaçakçılığı suçları için getirilen etkin pişmanlık kurumuna ilişkin düzenleme, fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna sebebiyet veren kişinin söz konusu suç sebebi ile yargılamasını yapan ceza mahkemeleri ile aynı

⁴¹⁵ Şenyüz, 2022, s. 1464.

⁴¹⁶ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1593-1594.

⁴¹⁷ Şişman / Sarsıkoğlu, 2022, s. 1594.

⁴¹⁸ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 349.

eyleminden dolayı uygulanan idari nitelikli yaptırımın yargısal denetimini yapan vergi mahkemesi arasında etkileşimin önüne geçilmek maksatlı yapılmış bir düzenlemedir.⁴¹⁹ Bu bakımdan, söz konusu düzenleme ile kaçakçılık fiili neticesinde meydana gelen ve tarh edilen vergi ve vergi kaybına karşı açılmış bir vergi mahkemesi kararı olmadığından aynı kanıt ve eylemi yorumlayan tutarsız kararların doğması engellenmektedir. Ancak bu, hak arama özgürlüğüne ilişkin temel hak göz ardı edilerek gerçekleştirilmektedir.⁴²⁰ Etkin pişmanlığa ilişkin düzenleme VUK 367'nci maddesinde yer alan ve Anayasa Mahkemesi'nin 4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı ile iptal edilen “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*” fıkrasının iptaline ilişkin olmakla beraber, söz konusu fıkranın iptali neticesinde vergi ziyayı sonucunu da meydana getiren vergi kaçakçılığı fiillerinin işlendiği hallerde vergi ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim meydana gelmesi çok büyük bir olasılıktır.⁴²¹

Etkin pişmanlık ile kişi hem daha az ceza alacak hem de ortada bir vergi mahkemesi kararı olmadığından tezat bir durum da meydana gelmeyecek ve “non bis idem” kuralına uyum sağlanacaktır. Ama bu aynı zamanda, ceza ve vergi mahkemeleri arasında kompoze edici bir mekanizmanın kurulamadığı anlamına da gelmektedir. Mevcut VUK düzenlemelerine bakıldığında vergilendirmeye ilişkin yaptırımlarda “non bis idem” ilkesinin uygulanmasına ilişkin AİHM’in içtihatlarında öngörülen adli ve idari merciler arasındaki bütüncül bir mekanizmanın kurulamadığını göstermektedir. Bu sorun ise, vergi kabahat ve suçlarının adli ve idari aşamalarının bütünleştirilerek, vergi kabahat ve suçlarının suç unsurlarının kesişmeleri engellenerek ve kanunlara aykırı olarak işlenen eylemin tek bir yargılama sürecinde cezalandırılması sağlanarak giderilebilir.⁴²²

⁴¹⁹ Geçer, Ahmet, “*Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler*”, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Sayı: 13, Cilt: 7, s. 273-324.

⁴²⁰ Geçer, 2022, s. 320.

⁴²¹ Geçer, 2022, s. 320.

⁴²² Geçer, 2022, s. 320.

Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik 7394 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeleri OECD'nin yayınlamış olduğu küresel ilkeler çerçevesinde değerlendiren bir görüşte de, suç ve cezaların kanuniliği, suç ve cezalarda belirlilik ile ölçülülük gibi temel ilkelerin esas alındığı Türk hukuk sisteminde söz konusu ilkelerin 7394 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler öncesinde de mevcut olduğu ve yapılan düzenlemelerin vergi kaçakçılığı ile mücadelede OECD'nin vergi kaçakçılığı ile mücadelede tavsiye niteliğinde yayınladığı on küresel ilkeden suç ve cezaların yasallığını esas alan birinci küresel ilkesine uygunluğunu güçlendirdiği ayrıca düzenlemede OECD raporlarında yer alan 33 ülkede olduğu gibi birinci küresel ilkenin temel alındığı ifade edilmektedir.⁴²³

Türkiye ve OECD raporunda incelenen ülkelerde uygulanan cezalar mukayese edildiğinde; bazı ülkelerde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak uygulanan cezalarda alt sınır olmayıp sadece üst sınır uygulanmakta, bazı ülkelerde ise hapis cezasına ilaveten para cezası uygulanmaktadır. Hapis cezaları incelendiğinde de üst sınırı bakımından birinci küresel ilkenin gereği olan daha ağır suçlara daha ağır cezaların uygulanması hususunun, 7394 sayılı düzenleme ile hapis cezası üst sınırının 3 yıldan 5 yıla çıkarılması ve zincirleme suçla ilişkin düzenleme yapılması ile sağlandığı ifade edilse de hapis cezasına ilaveten uygulanan para cezasında kademelendirme yapılması ve diğer ülkelerde söz konusu kaçakçılık fiillerine uygulanan hapis cezalarına kıyasla düşük kalan hapis cezalarının üst sınırlarının incelenen ülkelerdeki hapis cezalarının üst sınırlarına yaklaştırılarak 10 yıl gibi sınıra yükseltilmesi vergi suçları ile mücadelede etkinliği arttıracaktır.⁴²⁴

Hapis cezasının yanında uygulanan para cezası, incelenen ülke örneklerinde genel olarak kaçırılan verginin belli bir oranı veya katı şeklinde uygulanmaktadır. Ülkemizde de bu doğrultuda vergi ziyaı cezasının doğrudan VUK 359'uncu madde a bendinde yer alan fiillerde 2 kat, b bendinde yazılı olan fiillerde ise 3 kat gibi arttırılarak uygulanması daha ağır suçlara daha ağır yaptırımlar uygulanması çerçevesinde yerinde bir uygulama olacaktır.⁴²⁵

⁴²³ Dayıoğlu Erul, Rana, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD'nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme", Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 11, Sayı: 2, s. 366- 384.

⁴²⁴ Dayıoğlu Erul, 2022, s. 380.

⁴²⁵ Dayıoğlu Erul, 2022, s. 381.

Tablo 5. OECD Raporunda İncelenen Bazı Ülkelerde Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezaların Alt ve Üst Sınırları⁴²⁶

ÜLKE	VERGİ SUÇU	ALT SINIR	ÜST SINIR
AZERBAYCAN	Vergi kaçakçılığı	Kaçırılan verginin iki katı tutarında para cezası	7 yıl hapis cezası
KOSTA RİKA	Vergi kaçakçılığı	5 yıl hapis cezası	10 yıl hapis cezası
ARJANTİN	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis cezası	6 yıl hapis cezası
BREZİLYA	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis cezası ve para cezası	5 yıl hapis cezası ve para cezası
FRANSA	Vergi kaçakçılığı	-	5 yıl hapis cezası ve suçun işlenmesinden elde edilen kazancın iki katı para cezası
İZLANDA	Vergi kaçakçılığı	Kaçırılan verginin en az iki katı tutarında para cezası	Kaçırılan verginin on katına kadar para cezası
MEKSİKA	Vergi kaçakçılığı	3ay hapis cezası	9 yıl hapis cezası
JAPONYA	Vergi kaçakçılığı	-	10 yıl hapis cezası veya 10 milyon Japon Yeni para cezası veya her ikisi birlikte
ÇEK CUMHURİYETİ	Vergi kaçakçılığı	6 ay hapis cezası ve bazı faaliyetlere ilişkin yasaklar	3 yıl hapis cezası ve bazı faaliyetlere ilişkin yasaklar

3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIĞIN UNSURLARI

3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlığın Maddi ve Manevi Unsurları

Etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra suç filini icra eden failin söz konusu eyleminden dolayı pişman olması ve fiillerinin sebep olduğu sonuçların etkilerini

⁴²⁶ Dayıoğlu Erul, 2022, s. 373-374.

ihtiyari olarak gidermeye, azaltmaya, suç fiilini icra etmeden önceki haline getirmeye yönelen eylemleridir. Bu bakımdan; failin pişmanlık içeren eylemleri neticesinde ceza almaması, cezasında indirim, hakkında açılmış olan kamu davasının düşmesini sağlayan şahsi bir cezasızlık ve cezada indirim sebebi olan etkin pişmanlıkta fail, suçuna ilişkin ikrarda bulunmakta ve pişmanlığa ilişkin eylemleri ile suçun negatif etkilerini gidermeye çalışmaktadır.⁴²⁷

Etkin pişmanlık; failin icra ettiği fiilin hukuka aykırılığını etkilememekte, fiil, pişmanlık olsa dahi suç olarak kalmaya devam etmektedir. Bu doğrultuda sadece faile uygulanacak ceza hususunda pişmanlığın etkisi mevcut olmakla beraber; etkin pişmanlık, hukuka aykırı eylemin haksızlık niteliğine etkili olan cezayı hafifletici nitelikli hallerden farklıdır.⁴²⁸

Kanunda belli suçlar bakımından mümkün olan etkin pişmanlıkta; suç tüm unsurları ile tamamlanmış olmalı, fail gönüllü olarak suçun etkilerini gidermeye ya da azaltmaya çalışmalı, pişmanlığın soruşturma, kovuşturma, hüküm öncesinde olmak üzere belirli bir zaman diliminde gösterilmesi gerekmektedir.⁴²⁹

Vergi kaçakçılığı suçundan söz edilebilmesi için öncelikle vergi mevzuatında suç olarak sayılan bir fiilin icra edilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında suç olarak ifade edilen ve hapis cezası gerektiren eylemler VUK 359'uncu, 362'nci ve 363'üncü maddelerinde sayılmıştır. Failin belli bir sonuca yönelik hareketinin suç oluşturması için kanunun ilgili maddelerinde belirtilen suç tiplerine uygun olması gerekmektedir. Seçimlik hareketli suçlardan olduğu yani kanun hükmünde sayılan eylemlerden birinin işlenmesi halinde hareket unsurunun gerçekleştiği önceki bölümlerde de ifade edilen vergi kaçakçılığı suçlarında hareketlerin çoğu serbest hareketlidir.⁴³⁰ Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunun maddi şartları; aktif veya ihmali olarak bir fiilin yapılması, fiilin dış dünyada bir sonuç doğurması ve fiil ile sonuç arasında da bir illiyet bağı olması olarak ifade edilebilir.⁴³¹ Etkin pişmanlıkta ise; suçun maddi unsurlarının tamamlanarak vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilin tamamlanması, failin kaçakçılık fiili sebebi ile pişmanlık

⁴²⁷ Özer, 2011, s. 6.

⁴²⁸ Gödekli, 2017, s. 284.

⁴²⁹ Özer, 2011, s. 19.

⁴³⁰ Çavuş, 2016, s. 95.

⁴³¹ Çavuş, 2016, s. 95.

duyması ve bu pişmanlığın etkin olması, son olarak da failin pişmanlığını kanunda belirtilen süreler içerisinde gerçekleştirmesi gerektiği etkin pişmanlığın maddi unsurları olarak sıralanabilir.⁴³² Suçun manevi unsuru, TCK 21'inci maddesinde de ifade edildiği üzere suçların taksirli suçlar haricinde ancak kasten işlenebileceğine ilişkindir. Vergi kaçakçılığı suçlarında da manevi unsur kasttır.⁴³³

3.2.1.1. Maddi Şartlar

- Kanunda vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa olanak tanıyan bir düzenleme olmalıdır. Nitekim yukarıda da ifade edildiği üzere 7394 sayılı Yasa ile VUK 359'uncu maddesine kaçakçılık suçunda etkin pişmanlığa ilişkin hükümler eklenmiştir.

- Vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması,

Failin suç işlemeyi düşünmesi, ardından suç işleme fikrini icra etmeye karar vermesi, söz konusu kararını takiben suç işlemeye elverişli araçların temini ile hazırlığa başlaması, araçların temini neticesinde suçun icrasına başlaması, son olarak yasaların suç olarak belirttiği sonuca ulaşarak amacına ulaşması halinde suç tamamlanmıştır. Suçun tamamlanması, fail tarafından suç eylemini oluşturan hareketlerin sona ermesi olan suçun sübjektif tamamlanması ve failin hareketinin sonucunun dış dünyada gerçekleşmesi olan suçun objektif tamamlanması olarak ikiye ayrılmaktadır. Özetle; suçun tamamlanması, suçun genel ve özel tüm unsurlarının gerçekleşmesi ile hukuken korunan değerlerin ihlal edilmesidir.⁴³⁴

Kaçakçılık suçlarının maddi unsurlarında yapılan açıklamalarda da belirtildiği üzere harekete illiyet bağı ile bağlı olan netice; kaçakçılığa ilişkin fiillerin tamamlanma aşamasını ifade etmekte ve kaçakçılık suçunun neticesi olan vergi ziyayı, yasal defterlere kaydı zorunlu olan hesap ve işlemlerin vergi matrahında azalmaya yol açacak bir şekilde farklı defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi eylemi dışında

⁴³² Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 355.

⁴³³ Çavuş, 2016, s. 27.

⁴³⁴ Soyaslan, 2012, s. 215.

aranmamaktadır. Netice unsuru bakımından kaçakçılık suçları literatürde sırf hareket suçları veya şekli suçlar olarak düzenlenmişlerdir.⁴³⁵

- Vergi kaçakçılığı suçunun failinin pişmanlığının etkin olması,

VUK'un 359'uncu maddesinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin şartları sayılmaktadır. Belirtilen şartlar dâhilinde ödemenin gerçekleştirilmesi ve dava açma hakkından feragat etmesi, vergi kaçakçılığı suçunun failinin pişmanlığının etkin olduğunun göstergeleri olarak ifade edilebilir.⁴³⁶

- Pişmanlığın belirli bir zaman diliminde gösterilmesi,

Ceza yargılamasında esas olarak iki bölüm yer almakla beraber bunlardan ilki soruşturma diğeri ise kovuşturma aşamalarıdır. Birbirini tamamlayıcı nitelikte olan soruşturma ve kovuşturma aşamalarından Ceza Muhakemesi Kanunu 2'nci maddesi 1'inci fıkrası e bendinde tanımlanan soruşturma aşaması; ceza muhakemesi kapsamında suç şüphesinin yetkili makamlarca öğrenilmesinden başlayıp, araştırılan suç şüphesinin yeterli şüpheyi oluşturduğunun saptanması neticesinde iddianamenin düzenlenip kabulüne kadar geçen veya yeterli şüphe sebeplerinin ortaya konulamaması neticesinde kovuşturmayaya yer olmadığına ilişkin kararın kesinleşmesine kadar geçen aşamadır.⁴³⁷ Yine, CMK 2/1-e bendinde tanımlanan kovuşturma aşaması ise; soruşturma aşamasının sonunda, yeterli şüpheye varıldığı takdirde düzenlenen iddianamenin kabulünden başlayıp olağan kanun yollarının tüketilmesi sonucunda hükmün kesinleşmesi ile son bulan aşamadır.⁴³⁸

Hüküm; CMK 223/1'üncü maddesinde tanımlanmakta ve beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbiri, davanın reddi ve davanın düşmesi kararları ilgili maddede hüküm olarak belirtilmektedir. Literatürde; hükmün verilmesi ve hükmün kesinleşmesi bakımından VUK'un ilgili maddesi incelendiğinde, etkin pişmanlıktan yararlanmak için kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ifadesinin belirsizlik yarattığı belirtilmektedir. Söz konusu ifadenin ilk derece mahkemesince verilen ve henüz kesinleşmemiş hüküm olarak yorumlanması halinde,

⁴³⁵ Oktar, 2016, s. 377.

⁴³⁶ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 356.

⁴³⁷ Aslan, 2019, s. 135.

⁴³⁸ Aslan, 2019, s. 163.

ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu hükme karşı kanun yoluna gidildiği takdirde vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanılamayacaktır.⁴³⁹

VUK'un 359'uncu maddesinde belirtildiği üzere; vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için pişmanlığın soruşturma evresinde oluşması ya da kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar oluşması ve tarh edilen vergi ile cezalarının soruşturma aşamasına ya da kovuşturma aşamasında hüküm verilmeye kadar ödenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.⁴⁴⁰

Ayrıca 7394 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile de VUK'a eklenen geçici 34'üncü maddede; haklarında hüküm verilerek dosyaları infaz aşamasında olanların vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerle vergi kaybı oluşumuna sebebiyet verdiklerinin tespitine bağlı olarak hesaplanan vergi ve fer'ilerinin tamamı ile cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını 7394 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içerisinde ödemeleri halinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecekleri ifade edilmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere, mükellef pişmanlığını kanunda belirtilen zaman diliminde göstermediği takdirde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.

3.2.1.2. Manevi Şartlar

Yukarıda da ifade edildiği gibi kaçakçılık suçunun manevi unsuru açısından kastın varlığı aranmaktadır ve kastın varlığı ispat edilmelidir.⁴⁴¹ Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasında kastın varlığı esas alınmakta, vergi kaçakçılığı suçu tehlike suçu ve şekli suç kategorisinde yer almaktadır. Söz konusu suçların taksirle işlenme olanağı da yoktur. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçu, iradi ve icrai hareket niteliği taşımaktadır. Ancak istisnai olarak gerçekleşse dahi sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin bilmeyerek kullanılması faildeki kastı ortadan kaldırabilir.⁴⁴²

⁴³⁹ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 357.

⁴⁴⁰ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 356.

⁴⁴¹ Taştan, 2015, s. 23.

⁴⁴² Taştan, 2015, s. 25.

Uygulamada sahte belge düzenlenmesi bakımından fiilin işlenmesinin saptanması kastın varlığına karine teşkil etmekle beraber, sahte belgeyi kullanan bakımından fiilin saptanması yeterli görülmemekte ve fail tarafından söz konusu fiilin kasten işlendiğinin de ortaya konulması gerekmektedir. Ancak bu durum idarece açıkça ortaya konulamıyorsa tekrar karine olarak mükellefin alış hacmine bakılarak, alış hacmi içerisinde kapladığı oranın önemine göre tespit gerçekleştirilmeye çalışılır. Bu hususlar dışında mükellefe söz konusu suç dolayısıyla ceza verilmesi olanaklı görünmez.⁴⁴³

Etkin pişmanlığın manevi unsuru; vergi kaçakçılığı fiilini kasten icra eden failin pişmanlığını belirginleştirmesi, pişmanlığını dış dünyaya yansıtıcı eylemlerde bulunarak göstermesi olarak ifade edilebilir. Bu bakımdan, kanunda belirtilen şartlar dâhilinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellef, ödemeyi zorlama ile değil kendi özgür iradesi ile yapmalıdır ve alacak cebri icra vasıtası ile tahsil edilmemelidir.⁴⁴⁴

⁴⁴³Güldal, Mehmet Akif “*Vergi Affı Kanunları ve 7143 Sayılı Kanun ile Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Konusunda Getirilen Yenilikler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 359, s. 45-57.

⁴⁴⁴ Yılmaz Furtuna / Laloğlu, 2022, s. 358.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ceza hukukunda öteden beri var olan ancak vergi hukukunda yer alan suçlar bakımından uygulama alanı olmayan etkin pişmanlık kurumu, 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçları için de getirildi. Söz konusu düzenleme neticesinde 7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile VUK'un 359'uncu maddesine; 6'ncı maddesi ile de VUK'a geçici 34'üncü madde eklenerek Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeler yapıldı.

VUK 359'uncu maddesinde yapılan değişikliklerle etkin pişmanlık düzenlemesine ilişkin olarak, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna sebebiyet veren fiiller neticesinde vergi kaybına yol açılması halinde hesaplanan vergi ile tarh edilen vergiye ilişkin gecikme zammı ve faizlerinin tamamının ve düzenlenen cezaların ise yarısı ile bu cezaya ilişkin hesaplanan gecikme zammının, soruşturma aşamasında ödenmesi halinde, kaçakçılık fiilini işleyen kişi hakkında verilecek özgürlüğü kısıtlayıcı cezanın yarısında; kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise özgürlüğü kısıtlayıcı cezanın üçte birinde indirimine gidileceği; ayrıca, söz konusu fiiller ile vergi kaybına yol açılmaması ve bu bağlamda hesaplanan verginin ve fer'ilerinin olmadığı durumlarda ise hükmedilecek hapis cezasının yarısında indirimine gidileceği ifade edilmektedir.

Bu hususta literatürde yer alan, söz konusu düzenlemenin hazine zararını azaltması bakımından hakkaniyetli bir düzenleme olduğu görüşüne katılmaktayız. Nitekim modern hukukta artık yerleşmiş olan ve ceza hukukunda ve özel kanunlarda belirtilen suç tiplerinde uygulama imkânı olan etkin pişmanlık müessesesinin, vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçları bakımından da öngörülmesi; vergi yükümlülerince vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik olarak yerine getirilmesi neticesinde tahakkuk edilemeyen veya eksik tahakkuk edilen ve devlet açısından bir kayıp niteliğinde olan vergilerin bu yolla hazineye aktarımı bakımından yerinde bir düzenlemedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda cezada indirim hükümlerinin uygulanabilmesine ilişkin olarak 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359'uncu maddesinde yapılan son düzenleme; soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan suçlar bakımından gerekli şartlar sağlandığı

takdirde faile cezai indirim yönüyle imkân sağlamaktadır. Ancak cezada indirimden yararlanabilmek; vergi mahkemesinde dava açmama, açıldı ise feragat, kanun yoluna başvurmama, başvuruldu ise vazgeçme koşullarına bağlanmaktadır. Modern hukukta bu tür düzenlemelerin olmasının zamanın önemi açısından ve vergi mahkemelerinin iş yükünün azaltılması ve usul ekonomisi bakımından makul görülebileceği düşünülmeyle beraber söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak mükellefin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasının yukarıda sayılan şartlara bağlanmasının idari işlemlerin hukuki denetimine engel olabileceği hususunun, haksız ödenen vergi cezalarına yol açabileceği ve böylece hukuka aykırı işlemlerin varlıklarını devam ettireceği, söz konusu düzenlemenin hak arama hürriyeti, hukuk devleti ve mahkemeye erişim hakkı gibi evrensel ve anayasal ilkelere aykırılık teşkil edeceği yönünde bizim de katıldığımız görüşler mevcuttur.

Ayrıca mükellef tarafından idarenin haksız işlem tesis edildiği düşünülse dahi karşılaşılabilecek yaptırımın hapis cezası olmasının, mükellefi ödemeyi tercih etmeye zorladığı da bir diğer görüştür. Belirtilen görüşlere katılmakla beraber eklemek istediğimiz husus; şüpheli veya sanığın dava açma hakkının elinden alınmaması ancak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın da dava açmama ve belirtilen diğer şartlara bağlanması; literatürde de belirtildiği üzere idarenin işlemlerine yargı yolunun açık olmasına ilişkin Anayasal ilkelere aykırı görünmektedir. Masumiyetine inanan kişinin yine yargıya gidebilmesi ancak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanamaması, bu bakımdan yargıya gidildiği takdirde kaybedebilirim düşüncesi, bir taraftan da dava açmama gibi şartların yerine getirilerek hapis cezasında indirimden yararlanabilme olanağı kişide baskı yaratabilecek, ihtiyari olarak sunulmakla beraber esasen zorlama niteliğinde olan bir durumdur. Masumiyetine gerçekten inanan kişi ispat açısından yargıya gidebilir. Ancak buradaki temel sorun; neden baskı altında kalındığıdır ve esasen bunun araştırılması gerekmektedir. Bu durum mahkemelere ve hukuka olan güvenin önemini ortaya çıkarmaktadır. Adalete ve mahkemelere olan güvenin tesis edilmesi ve bunun sarsılmamasının önemi bu tür düzenlemelerde açıkça ortaya çıkmaktadır. Kişide oluşan baskı da bunu ortaya koymaktadır. Bu husus, ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek niteliktedir.

Yukarıda ifade edilenlerin haricinde asıl değinmek istediğimiz konu; 7394 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile VUK'a eklenen geçici 34'üncü maddenin hukukun evrensel ilkeleri olan adalet, eşitlik ve ölçülülük ilkelerine aykırı ve tartışmalara yol açabilecek nitelikte oluşudur. İlgili madde hükmünde sadece soruşturma ve kovuşturma aşamasında değil, haklarında hüküm verilerek dosyası infaz aşamasında olanların da etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabileceği belirtilmektedir. Bu bağlamda, VUK 359'uncu maddesinde belirtilen fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun ve vergi kaybının oluşumuna sebebiyet verenlerin; vergi kaybı neticesinde hesaplanan vergi ile gecikme zam ve faizlerinin tamamını, hesaplanan cezaların yarısı ile bunlara isabet eden gecikme zammının "7394 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde ödemeleri" ifade edilmektedir.

Dosyaları infaz aşamasında olanlara soruşturma aşamasında olanlarla aynı cezada indirim oranının uygulanması; hukukun en temel ilkeleri olan adalet, eşitlik ve ölçülülük ilkelerine aykırı bir durum olarak değerlendirilmektedir. İlgili madde hükmünün Anayasa Mahkemesi'ne götürüldüğü takdirde iptal edilebileceği düşünülmektedir. Bu sebeple yasama organının bu türden düzenlemeler yaparken daha hassasiyetle davranması gerektiği hususu ortaya çıkmaktadır. Üstelik de yargılamanın bittiği infaz aşamasında, kovuşturma aşamasındaki cezada indirim oranından dahi daha fazla olan soruşturma aşamasındaki indirim oranının uygulanmasının hukukun temel ilkeleri olan adalet, eşitlik ve ölçülülük ilkelerine aykırı olduğunu yineleyerek; suçun ortaya çıkarılması ve usul ekonomisi gibi hedefleri olan ve bu doğrultuda suçluya sağlanan bir imkân müessesesi olan etkin pişmanlık kurumunun amacına da aykırı bir düzenleme niteliğinde olduğu kanaatindeyiz.

Değinmek istediğimiz bir diğer husus da Anayasa Mahkemesi'nin; 28.9.2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı ile 7394 sayılı yasanın 6'ncı maddesi ile VUK'a eklenen geçici 34'üncü maddenin 1'inci fıkrasının ikinci cümlesinin, kovuşturma ve infaz ibareleri yönünden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırı olduğuna karar vererek iptal etmiş olduğu hükme ilişkindir.

VUK geçici 34'üncü maddesine göre; kovuşturma evresindeki dosyalar bakımından etkin pişmanlık kurumundan yararlanabilmek için ilgili maddenin 1'inci fıkrasının 1'inci cümlesine göre vergi ve diğer borçların ödenmesi ve bunların dava

konusu yapılmaması gerekmektedir. İnfaz aşamasındaki dosyalar bakımından ise; belirlenen ceza indirimi ile hükmedilen cezanın miktarının azaltılmasına yönelik bir düzenleme yapılarak AYM'nin belirttiği gibi bu dosyalara ilişkin olarak bir "özel af" imkânı getirilmiştir. VUK geçici 34'üncü madde gereğince; söz konusu aftan yararlanılabilmesi için de vergi ve diğer borçların ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması gerekmektedir.

AYM iptal gerekçesinde; etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için ödenmiş olan vergi ve diğer borçların dava konusu yapılmaması koşulu sebebi ile sanık hakkında beraat kararı verilmesi hâlinde, vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı ancak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak amacıyla söz konusu vergi ve buna bağlı borçların muhatap tarafından ödeme zorunluluğunun ortaya çıktığını; diğer hâllerde ise vergi kaybına yol açacak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hata yapılabilmesi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda ödenmemesi gereken vergi ve diğer borçların ödenmesinin söz konusu olabileceğini belirtmektedir. AYM, belirtilen sebeplerle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatabın aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacağını ve bu durumun devletin alacağına hemen ve kesin olarak kavuşması şeklinde bir kamu yararı olarak değerlendirilemeyeceğini, buradaki kamu yararının sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünü hafifleteceği olduğunu belirtmektedir. Ayrıca; adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğunu ancak aşırı külfeti azaltmaya veya kaldırmaya yönelik bir telafi mekanizmasının öngörülmediğini de ifade eden AYM, berat kararının kamu makamlarınca dikkate alınmadığı sürece masumiyet karinesiyle çelişeceğini belirtmiştir.

Benzer düzenlemeye VUK'un 359'uncu maddesinde de yer verilmektedir. Nitekim ilgili maddenin AYM'ye götürüldüğü takdirde aynı gerekçe ile iptal edilebileceği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Ak, Ahmet / Ekeryılmaz, Şebnem “*Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi*”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, Yıl: 2016, Cilt: 8, Sayı: 2, s. 1-16.
- Akçaoğlu, Ertuğrul “*Vergi Ziyat Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*”, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1-Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 29-42.
- Akdeniz, Demet “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur*”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2018, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 90-105.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- Artuk, Mehmet Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- Aslan, Olcay, *Ceza Muhakemesi Hukuku Hocasından Ders Notları*, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.
- Ay, Hakan, *Kamu Maliyesi*, 6. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, İzmir, 2019.
- Baba, Yasemin, *Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- Baba, Yasemin, *Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Babayiğit, Mustafa “*Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 0, Sayı: 6, s. 63-78.
- Baki, Ensar “*Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık*”, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Yıl: 2016, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 27-56.
- Batı, Murat / İnci, Z. Özen “*7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 2022, Sayı: 406, s. 30-48.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin “*Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme(İçtima)*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 30, s. 1-18.

- Bayraklı, Hüseyin “*Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 31, s. 47-64.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, 33. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.
- Bilici, Nurettin, *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.
- Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 2. Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, 2004.
- Çavuş, Ahmet, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 1. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2016.
- Çınar, Ali Rıza “*Hükmün Konusu ve Eylemi (Fiili) Değerlendirmede Mahkemenin Yetkisi*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 2009, Sayı: 84, s. 31-62.
- Dayıoğlu ERUL, Rana “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme*”, Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 11, Sayı: 2, s. 366- 384.
- Demirbaş, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 13. Bası, Beta Basım, İstanbul, 1997.
- Eker, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Anadolu Matbaası, İzmir, 1999.
- Ekici Şahin, Meral “*İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Suça Etki Eden Nedenlerin Şeriklere Sirayeti*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 64, Sayı: 3, s. 637-686.
- Ercan, İsmail, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Erdem, Metin / Şenyüz, Doğan / Tatlıoğlu, İsmail, *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin, *Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Geçer, Ahmet “*Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi*

Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 7, Sayı: 13, s. 273-324.

Gencel, Ufuk “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Yıl: 2014, Cilt: 7, Sayı: 3, s. 71-88.

Günay, Emre, *Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Gödekli, Mehmet “*Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık*“, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 1, Sayı: 29, s. 277-360.

Gözler, Kemal / Kaplan, Gürsel, *İdare Hukukuna Giriş*, 23. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Güldalı, Mehmet Akif “*Vergi Affı Kanunları ve 7143 Sayılı Kanun ile Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Konusunda Getirilen Yenilikler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 359, s. 45-57.

Günday, Metin, *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.

Hakeri, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

İçer, Zafer “*Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma Suçunda Etkin Pişmanlık (TCK. m. 110)*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 23, Sayı: 3, s. 773-792.

Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Küsmenoğlu, İlham, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi - 1. Kitap: Osmanlı Devleti'nden 1980'e*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Küsmenoğlu, İlham, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi - 2. Kitap: 1980'den 2010'a*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Koca, Mahmut / Üzülmöz, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Koca, Mahmut / Üzülmöz, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

- Koca, Mahmut “*Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi*”, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Yıl: 2015, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 103-118.
- Narter, Recep / Sarıcaoğlu, Ercan “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima*”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2013, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, s. 73-99.
- Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.
- Ömercioğlu, Abdullah “*7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 17, Sayı: 1, s. 167-192.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker, *Vergi Hukuku*, 31. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.
- Özer, İbrahim, *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*, Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 18. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- Pehlivan, Osman, *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2020.
- Soyaslan, Doğan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Sümer, Arif Emre, *Yargı Kararları Çerçevesinde Örgüt Suçlarında Etkin Pişmanlık (TCK m. 221)*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- Şenyüz, Doğan “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık*”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 18, Sayı: 211, s. 1457-1488.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- Şişman, Gülden / Sarsıkoğlu, Şenel “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 30, Sayı: 3, s.1591-1623.

- Talas, Cahit, *Ekonomik Sistemler*, 5. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 1999.
- Taştan, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku*, 5. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2001.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 20. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.
- Türk, İsmail, *Maliye Politikası*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.
- Uluatam, Özhan, *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014.
- Ünal, Ertuğrul “*Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 27, Sayı: 2, s. 1260-1297.
- Ümit, Ceyda “*Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 12, Sayı: 1, s. 133-147.
- Ümit, Ceyda “*Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2021, Cilt: 11, Sayı: 1, s. 357-393.
- Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi 2022*, Ankara, 2022.
- Yavan, Sercan “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi*”, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2017, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 119-128.
- Yıldırım, Zübeyr, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Doktora Tezi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Yıldız, Ferhat, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Doktora Tezi, Kırıkkale, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

Yılmaz Furtuna, Elif / Laloğlu, Arzu “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 347-372.

Zafer, Hamide, *Ceza Hukuku Genel Hüükümler*, 6. Bası, Beta Basım, İstanbul, 2016.

YARARLANILAN DİĞER KAYNAKLAR

- Aslanpınar, Burak, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>, (erişim tarihi 05.11.2022).
- <https://insanhaklarieylemlani.adalet.gov.tr/>, (erişim tarihi 01.11.2022).
- Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (erişim tarihi 01.11.2022).
- Kurt, Mehmet Emek, *7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yapılan Düzenlemeler*, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU062.622.pdf>, (erişim tarihi 02.11.2022).
- Özgenc, İzzet, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık*, <https://izzetozgenc.com/makale/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik>, (erişim tarihi 03.11.2022).
- Şen, Ersan, *7394 Sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri*, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, (erişim tarihi 04.11.2022).
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/>, (erişim tarihi 01.11.2022).
- Kıldan, İsmail Turgut, *Malvarlığına Karşı İşlenen Suçlarda Etkin Pişmanlık Hükmünün Uygulanabilme Koşulları*, <https://www.ajindex.com/>, (erişim tarihi 13.10.2023).

MEVZUAT

- 01.03.1926 tarihli ve 765 sayılı Türk Ceza Kanunu, 13.03.1926 tarihli ve 320 sayılı R.G.

- 22.05.1930 tarihli ve 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu, 15.06.1930 tarihli ve 1520 sayılı R.G.
- 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 19.06.1932 tarihli ve 2128 sayılı R.G.
- 05.12.1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 13.12.1951 tarihli ve 7981 sayılı R.G.
- 01.07.1953 tarihli ve 6094 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununun Mezkûr Kanunla Kaldırılan 348'inci Maddesi Yerine Bir Madde Konulmasına Dair Kanun, 08.07.1953 tarihli ve 8452 sayılı R.G.
- 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı R.G.
- 2365 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı R.G.
- 04.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, 15.12.1984 tarihli ve 18606 sayılı R.G.
- 25.03.1988 tarihli ve 3419 sayılı Bazı Suç Failleri Hakkında Uygulanacak Hükümlere Dair Kanun, 30.03.1988 tarihli ve 19770 sayılı R.G.
- 07.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, 13.12.1994 tarihli ve 22140 sayılı R.G.
- 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü

Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı R.G.

- 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 18.06.2002 tarihli ve 24789 sayılı R.G.
- 30.03.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31.03.2005 tarihli ve 25772 sayılı R.G.
- 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08.02.2008 tarihli ve 26781 sayılı R.G.
- 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 tarihli ve 27277 sayılı R.G.
- 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun, 24.07.1951 tarihli ve 7866 sayılı R.G.
- 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı R.G.
- 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı R.G.
- 143 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.07.1981 tarihli ve 17402 sayılı R.G.
- 24.06.1994 tarihli ve 4008 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 06.07.1994 tarihli ve 21982 sayılı R.G.
- 28.07.1999 tarihli ve 4422 sayılı Çıkar Amaçlı Suç Örgütleri ile Mücadele Kanunu, 01.08.1999 tarihli ve 23773 sayılı R.G.

- 29.07.2003 tarihli ve 4959 sayılı Toplum Kazandırma Kanunu, 06.08.2003 tarihli ve 25191 sayılı R.G.
- 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı RG.
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 36 gerekçesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=24110&pkanunnumarasi=5237>, (erişim tarihi 08.11.2022).
- 04.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı R.G.
- 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı R.G.
- Kartellerin Ortaya Çıkarılması Amacıyla Aktif İşbirliği Yapılmasına Dair Yönetmelik, 15.02.2009 tarihli ve 27142 sayılı R.G.
- 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31.03.2007 tarihli ve 26479 sayılı R.G.
- 14.12.2009 tarihli ve 5941 sayılı Çek Kanunu, 20.12.2009 tarihli ve 27438 sayılı R.G.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı R.G.
- 11.05.2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı R.G.
- 29.04.2021 tarihli ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı R.G.
- 03.06.2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı R.G.

- 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı R.G.
- Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı R.G.
- 04.04.2022 tarihli ve 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, 15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı R.G.
- 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 10.12.2022 tarihli ve 32039 sayılı R.G.
- 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12.03.2023 tarihli ve 32130 sayılı R.G.

KARARLAR

- Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 tarih ve E. 2022/59, K. 2022/111 sayılı Karar, 23.03.2023 tarih ve 32141 sayılı R.G.
- Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 23.12.2009 tarih ve 2008/6699 Esas, 2009/12947 sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, (erişim tarihi 13.10.2023).
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 26.10.2010 tarih 2010/6-173 Esas, 2010/208 sayılı kararı, <https://www.turkhukuk sitesi.com/>, (erişim tarihi 13.10.2023).
- Yargıtay 6.Ceza Dairesi'nin 20.06.2023 tarih ve 2022/412 Esas, 2023/11788 sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, (erişim tarihi 12.10.2023).

EK-1 TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

 <p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU</p>
<p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA</p> <p style="text-align: right;">Tarih: 25/11/2023</p> <p>Tez Başlığı: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık</p> <p>Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 125 sayfalık kısmına ilişkin, 25/11/2023 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 27 'dir.</p> <p>Uygulanan filtrelemeler:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç 2- <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç 3- <input type="checkbox"/> Alıntılar hariç 4- <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil 5- <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimededen daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç <p>Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p> <p style="text-align: right;">25/11/2023</p> <p>Adı Soyadı: Başak ÖZEL</p> <p>Öğrenci No: N18231711</p> <p>Anabilim Dalı: Kamu Hukuku</p> <p>Programı: Kamu Hukuku Yüksek Lisans</p> <p><u>DANIŞMAN ONAYI</u></p> <p style="text-align: center;">UYGUNDUR.</p> <p style="text-align: center;">Dr. Öğr Üy. Ertuğrul Akçaoğlu</p> <p style="text-align: center;">(Unvan, Ad Soyad, İmza)</p>



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
MASTER'S THESIS ORIGINALITY REPORT**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date: 25/11/2023

Thesis Title : Effective Repentance in Tax Evasion Crime

According to the originality report obtained by my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 25/11/2023 for the total of 2023. pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is 27 %.

Filtering options applied:

1. Approval and Declaration sections excluded
2. Bibliography/Works Cited excluded
3. Quotes excluded
4. Quotes included
5. Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

25/11/2023

Name Surname: Başak ÖZEL

Student No: N18231711

Department: Public Law

Program: Public Law Master's Program

ADVISOR APPROVAL

APPROVED.

Asst. Prof. Dr. Ertugrul Akcaoglu

(Title, Name Surname, Signature)

EK-2 TEZ ÇALIŞMASI İZİN MUAFİYET FORMU

 <p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU</p>
<p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA</p> <p style="text-align: right;">Tarih: 14/11/2023</p> <p>Tez Başlığı: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık</p> <p>Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır, 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılma sını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir. 4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir. <p>Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p> <p style="text-align: right;">14/11/2023</p> <p>Adı Soyadı: Başak ÖZEL</p> <p>Öğrenci No: N18231711</p> <p>Anabilim Dalı: Kamu Hukuku</p> <p>Programı: Kamu Hukuku Yüksek Lisans</p> <p>Statüsü: <input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Bütünleşik Doktora</p>
<p><u>DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI</u></p> <p style="text-align: center;">_____ Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU</p> <p>Detaylı Bilgi: http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr Telefon: 0-312-2976860 Faks: 0-3122992147 E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr</p>



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date: 14/11/2023

Thesis Title: Effective Repentance in Tax Evasion Crime

My thesis work related to the title above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

14/11/2023

Name Surname: Başak ÖZEL

Student No: N18231711

Department: Public Law

Program: Public Law MA

Status: MA Ph.D. Combined MA/ Ph.D.

ADVISER COMMENTS AND APPROVAL

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU