



VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

Doç. Dr. Gülden ŞİŞMAN* Dr. Öğr. Üyesi Şenel SARSIKOĞLU**

Öz

7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 4’üncü maddesiyle, Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesine cezadan indirim niteliğiyle yeni fıkralar eklenmiş ve VUK md. 371’de düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu dışında yeni bir etkin pişmanlık hali öngörülmüştür. Etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için kaçakçılık suçuna neden olan fiillerle neden olunan vergi ziyai, tarh edilen vergi ve gecikme zammı ile faizinin belli bir süre içinde ödenmesi lazım gelmektedir. Ayrıca vergi cezası kesilmesi ve tarh edilmesine ilişkin idari işlemlere dava açılmaması, açılmış ise feragat edilmesi gerekmektedir. Etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeyle suç işleyen ancak pişman olan mükellefler için cezadan indirim söz konusu olacak bunun yanı sıra hazinenin uğradığı zarar da giderilecektir. Ancak indirimden yararlanmak için dava açma hakkından vazgeçme şartının öngörülmesi uygulamada birçok sorunu ortaya çıkaracaktır. Vergi suçları için öngörülen yaptırımların kaçakçılığı

* Doçent Doktor, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Mersin, Türkiye//Ass. Prof., Mersin University, Turkey.

gulden_av@hotmail.com • ORCID 0000-0002-6467-6048

** Doktor Öğretim Üyesi, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Devletler Hukuku Anabilim Dalı, Kastamonu, Türkiye//Ass. Prof., Kastamonu University, Turkey

senels@kastamonu.edu.tr • ORCID 0000-0002-2204-8422

⊗ **Atıf Şekli** | Cite As: ŞİŞMAN Gülden/SARSIKOĞLU Şenel “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *SÜHFD.*, C. 30, S. 3, 2022, s. 1591-1625.

⊗ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

⊗ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



önleme konusunda yetkinliği ve caydırıcılığı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Bununla birlikte etkin pişmanlık düzenlemesinin cezaların caydırıcılığını azaltması söz konusu olacaktır.

Anahtar Kelimeler

Etkin pişmanlık • Kaçakçılık suçu • Pişmanlık • Vergi cezası • Islah.

ACTIVE REPENTANCE IN TERMS OF THE OFFENCE OF TAX EVASION

Abstract

With the Law No. 7394 on the Amendments of Treasury-Owned Immovable Property Valuation and the Value Added Tax Law and Article 4 of the Law No. 375 on the Amendments of Certain Other Laws and Decrees and with the paragraphs added to Article 359 of the Tax Procedure Law with the characterization of remission, a new state of active repentance has been prescribed apart from the repentance and amendment institution regulated in Article 371 of the Tax Procedure Law. To take advantage of active repentance, the loss of tax arising from the acts caused by the offence of smuggling, the assessed tax, the late fee and interest must be paid within a certain period of time. Also, administrative proceedings regarding the imposition and assessment of tax penalties must not be sued, and if a suit has been filed, it should be waived. There will be reduced sentence for taxpayers who commit an offense but regret it, as well as the damage suffered by the treasury will be eliminated. There will be reduced sentences for taxpayers who commit an offense but regret it, as well as the damage suffered by the treasury will be eliminated. The adequacy and deterrence of the sanctions foreseen for tax crimes in preventing smuggling is an important issue that should be emphasized. Effective repentance regulation will reduce the deterrence of penalties.

Key Words

Active repentance • Crime of smuggling • Repentance • Tax sanctions • Tax penalty repentance and correction

GİRİŞ

7394 sayılı ve 08.04.2022 tarihli “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 4’üncü maddesiyle, Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesine cezadan indirim

nitelemesiyle yeni fıkralar eklenmiş, VUK md. 371'de düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu dışında hükmedilecek ceza üzerinde etkisi olan ve daha önce VUK'ta düzenlenmemiş bir pişmanlık hali öngörülmüştür.

İlgili düzenlemeye göre:

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

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

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

Hukuk devletinde¹ suç teşkil eden davranışların cezalandırılmasına ilişkin kuralların temel fonksiyonu² toplumsal düzeni sağlamak olduğu için caydırıcılık vasfı önemlidir. Vergi kaçakçılığı suçunda bir yandan öngörülen cezaların üst sınırı yükseltilerek suçun işlenmesinin önüne geçilmekte ama diğer taraftan da etkin pişmanlık hükmü getirilerek ilgili

¹ CHEVALLIER, Jacques; Hukuk Devleti, (Çeviren: Ertuğrul Cenk GÜRÇAN), İmaj Yayınevi, Ankara, Eylül 2010, s. 6 vd. Yazar, hukuk devleti kavramının özel bir devlet biçimi olarak bir hukuk rejimine boyun eğen bir devlet biçimi olarak düşünülmesini gerektiğini; bu tür bir devlette yönetenlerin hukuk düzeninin kabul ettiği araçları kullandığını ve yönetilenlerin ise suistimallere karşı yargısal başvuru yollarına sahip olduğunu ifade etmektedir.

² BECCARIA, Cesare; Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çeviren: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara, Haziran 2004, s. 69. Yazar, cezaların amacının suçlunun kendi yurttaşlarına karşı zarar vermelerini engellemek ve başkalarının benzer eylemlerde bulunmalarını önlemek olduğunu belirtmektedir. YANYALI, Ali Rıza / ORFANİDİS, Vasilaki; Ceza Hukuku Felsefesi (Mizan-ı Cezanın İlk Kısmı: Hikmet-i Ceza), Adalet Bakanlığı Yayınları, Ankara, Mart 2021, s. 22. Yazarlar, suçluya verilecek cezanın acı çektirme (tazib) kastıyla değil, terbiye etme (tedip) amacıyla verilmesi lazım geldiğini; böylece kişinin o suçu bir daha işlememesi ve diğerlerinin de kendisini takiben suç işlemeye tevessül etmemelerinin temin edileceğini açıklamaktadır.

düzenlemenin caydırıcılık özelliği azaltılmaktadır. Etkin pişmanlık hükmü ile karşımıza çıkan bir diğer sorun, cezadan yapılacak indirimlerin hakkaniyetle belirlenmemesidir. Soruşturma, kovuşturma ve infaz aşaması için etkin pişmanlık vesilesiyle cezadan indirim yapılması öngörülmektedir. Ancak infaz aşamasında yapılan indirim ile soruşturma aşamasındaki indirim oranının aynı olması bunun yanı sıra soruşturma ve kovuşturma aşaması için devletin zarara uğramadığı hallerde aynı indirim oranının uygulanması eleştirilere sebebiyet verecek niteliktedir.

Etkin pişmanlık hükmünden yararlanma şartları da üzerinde önemle durulması gereken konulardandır. Özellikle etkin pişmanlık uygulaması nedeniyle mükellefin cezasından indirim yapılabilmesi için vergi aslı ve gecikme zammının tamamı ile vergi ziyayı cezasının bir kısmının ödenmesi ve söz konusu idari işlemlere karşı dava açma hakkından vazgeçilmesi gerekmektedir. Bu durumda idarenin tek taraflı iradesi ile ortaya çıkan tarh ve ceza kesme işlemi yargının denetimi dışında kalacaktır.

Çalışmamızda ilkin suç genel teorisi açısından etkin pişmanlık konusu, yargı kararları ile birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu kapsamında ele alınacak; sonrasında vergi kaçakçılığı suçunda getirilen etkin pişmanlık hükümlerinin hukuki niteliği ve şartları üzerinde durulacak; nihayetinde yapılan yeni düzenlemenin hukuk devleti açısından ortaya çıkarabileceği muhtemel sorunlar değerlendirilecektir.

1.ETKİN PİŞMANLIK VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Etkin pişmanlık, suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan ve suçun zararlı sonuçlarının ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesi için eylemli bir çaba içine girilmesini ifade etmektedir³. Bir diğer ifade ile failin

³ DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:1, Onüçüncü Tıpkı Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Kasım 1997, s. 451; CENTEL, Nur / ZAFER, Hamide / ÇAKMUT, Özlem; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Onuncu Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2017, s. 473; TOROSLU, Nevzat; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 20. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 292; SOYASLAN, Doğan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 314. 765 sayılı mülga TCK döneminde etkin pişmanlık icra hareketlerinin tamamlanmasından sonra neticenin oluşmasına istenilerek engel olunması şeklinde meydana gelmesi

suç tamamlandıktan sonra eylemin mağdur üzerindeki etkilerini bertaraf etmeye, azaltmaya, eski hale getirmeye yönelik girişimlerde bulunmasıdır⁴. Etkin pişmanlığı; suç tamamlandıktan sonra cezanın ortadan kaldırılmasını sağlayan şahsi cezasızlık veya indirim sebebi olarak tanımlayabiliriz⁵. Etkin pişmanlık suç açısından kusurluluğu ortadan kaldırmaz. Kişinin pişmanlığının sonucu olarak kusurunu ikrar edip, suç oluşturan eylemini hukuk zeminine döndürmeye devamında da suçunun olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya yönelik çabalarıdır.

Etkin pişmanlık düzenlemesi bazı suçlarda failin cezalandırılmamasını, bazılarında da faile verilecek cezanın bir kısmının indirilmesini öngörmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlık hükümleri ya cezadan indirim yapılmasını icap ettiren bir şahsi sebep olarak yahut da cezanın kaldırılmasını gerektiren bir şahsi sebep olarak⁶ ve sadece suç sonrası pişmanlık şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁷. Dolayısıyla etkin

sebebiyle tam teşebbüs aşamasında söz konusu olmakta ve etkin pişmanlık genel bir hüküm olarak düzenlenmediğinden faile tam teşebbüs hükümleri uyarınca sorumluluk yüklenmekteydi. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. DEMİRBAŞ, Timur; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onaltıncı Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021, s. 506 vd. 5271 sayılı TCK uygulamasında ise bizim de iştirak ettiğimiz görüşe göre; teşebbüs aşamasında tam teşebbüs-eksik teşebbüs ayrımı yapılmaksızın gönüllü vazgeçmenin mümkün olduğu, buna karşılık suç tamamlanmadan evvel etkin pişmanlıktan söz edilemeyeceğini ifade etmemiz gerekir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onyedinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021, s. 569 vd.

- 4 BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; "Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:7 Sayı:27, Temmuz 2016, s. 5.
- 5 ÖZER, İbrahim; "Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2011. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, Erişim Tarihi: 20.07.2022.
- 6 ÖZGENÇ, s. 576; ÖZBEK, Veli Özer; Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2021, s. 125. Cezalandırmanın önüne geçen bu sebepler esasen fiilin teknik olarak suç olma vasfını ortadan kaldırmamakta ve fakat çeşitli nedenlerle failin cezalandırılmasını engellemektedir. Nitekim fiil haksızlık teşkil etmeye devam ettiğinden dolayı bu sebepler hukuka uygunluk sebeplerinden ayrılmaktadır.
- 7 ÖZBEK, Veli Özer / DOĞAN, Koray / BACAŞIZ, Pınar; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onikinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021, s. 545.

pişmanlık müessesesi, ceza genel teorisinde gönüllü vazgeçme kurumunun tamamlanmış suçlardaki görünüş biçimi olarak nitelendirilmektedir⁸. Bununla birlikte suçu tamamlamaktan vazgeçmeyi teşvik amaçlı yürürlüğe konulan gönüllü vazgeçme⁹, TCK'nın genel hükümler kısmında yer alan 36'ncı maddesinde düzenlenmiş ve tüm suçlar için uygulanabilirken; etkin pişmanlık kurumu yalnızca kanunda düzenlendikleri suçlar bakımından uygulama alanı bulabilmektedir¹⁰. Ayrıca 765 sayılı mülga TCK'da fail icra hareketleri esnasında suç yolundan (iter criminis) dönebileceği gibi icra hareketlerinden sonra da neticenin meydana gelmesine engel olabilmekte ve bu durumda etkin pişmanlıktan söz edilebilmekteyken¹¹ 5237 sayılı TCK'da etkin pişmanlık hükümlerine yalnızca suç sonrasına etki edecek şekilde yer verilmiştir. Dolayısıyla suçun tamamlanmasından sonra gönüllü vazgeçme mümkün olmayıp, şartları varsa etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilecektir¹².

Kanun koyucu, bazı suçlar bakımından suç tamamlandıktan sonra ve fakat cumhuriyet savcısı tarafından soruşturmaya başlanılmadan önce veya soruşturma aşamasında; kovuşturma aşamasında hüküm verilmeden önce ve hatta cezanın infazı aşamasında etkin pişmanlık gösterilmesine yönelik özel hükümler ihdas etmiştir¹³. Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu TCK md. 110; hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas ve taksirli iflas

⁸ KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ondördüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021, s. 445; GÖDEKLİ, Mehmet; "Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Cilt:8 Sayı:29, Ocak 2017, s. 282.

⁹ ÖZGENÇ, s. 526; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 444.

¹⁰ HAKERİ, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Yirmiikinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Eylül 2019, s. 517. Gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık kurumlarının farkına ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. BABA, Yasemin; Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Aralık 2013, s. 103 vd.

¹¹ BAYRAKTAR, Köksal; "Faal Nedamet", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:33 Sayı:3-4, Yıl:1967, s. 122.

¹² TÖNGÜR, Ali Rıza / ÇETİNTÜRK, Ekrem; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Temmuz 2020, s. 307.

¹³ DEMİRBAŞ, s. 512; BABA, s. 33.

suçları TCK md. 168; kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanmak suçları TCK md. 192; banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması suçu TCK md. 245; zimmet suçu TCK md. 248’de özel olarak düzenlendiğinden etkin pişmanlık vesilesiyle cezadan indirim öngören suç tiplerine örnek verilebilecektir¹⁴. Bu hükümler, suç teşkil eden fiillerin işlenmesiyle ortaya çıkan mağduriyetin etki yahut ekonomik sonuçlarının olabildiğince aza indirilmesini gaye edinmektedir¹⁵.

VUK md. 359’a eklenen fıkralarla yapılan düzenlemelerle, kaçakçılık suçu açısından soruşturma ya da kovuşturma evresinde de etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine olanak sağlanmaktadır. Düzenleme, VUK’ta yer alan tüm suç tiplerini kapsayan genel bir hüküm değildir. TCK’da olduğu gibi yalnızca belli suç tipleri için özel olarak düzenlenmiştir. VUK md. 359’da yapılan düzenleme, niteliği gereği sadece kaçakçılık suçu için öngörülmekte ve kişiler hakkında etkin pişmanlık hükmü uygulanarak cezadan indirim sağlanmaktadır. Etkin pişmanlık hükmünden yararlanmak için failin “VUK 359’uncu maddesinde yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını” ödemesi gerekmektedir¹⁶. İlgili düzenlemede tarh

¹⁴ BABA, s. 33; AKBULUT, Berrin; Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020, s. 111,112.

¹⁵ KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 444; ÖZGENÇ, s. 97. Son yazar, izlenen suç politikası sayesinde mağdurların uğradığı zararların karşılanabildiğini; mesela, hapis cezasının ertelenebilmesinin mağduru uğradığı zararların karşılanması şartına bağlandığını; benzer şekilde çeşitli suçlar için kabul edilen etkin pişmanlık hükümlerinin de aynı amaca hizmet ettiğini ifade etmektedir.

¹⁶ VUK’a 08.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesiyle eklenen Geçici Madde 34: “Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkrada belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa

edilen verginin ödenmesi devletin (hazinenin) uğradığı zararın giderilmesidir. Bunun yanı sıra sadece devletin uğradığı zararın giderilmesi yeterli değildir. Vergi ziyayı kabahati için kesilen ceza ve ferilerinin ödenmesi de gerekmektedir. Düzenlemenin bu haliyle kaçakçılık suçunun haksızlık içeriğini azalttığını söyleyebiliriz. Ancak; failin gelecekte aynı suçu tekrar işlemesi halinde yeniden etkin pişmanlık hükmünden faydalanmasını engelleyen bir düzenleme olmadığı için failin etkisi uzun sürecek bir pişmanlığı söz konusu olmayabilir. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan etkin pişmanlık düzenlemelerinde bazı suç tiplerinde etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim yapılması için failin kamunun zararını gidermesi gerekmektedir. Mesela, TCK md. 248'de zimmet suçunda etkin pişmanlık hükmünün uygulanması düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; soruşturma başlamadan önce, zimmete geçirilen mal aynen iade edilir veya kamunun uğradığı zarar tamamen giderilirse verilecek cezanın üçte ikisi (2/3) indirilir. Benzer düzenleme bilişim alanında işlenen suçlar açısından da öngörülmüştür. Ancak, TCK'da yer alan bazı suçlarda etkin pişmanlık hükmünden birden fazla yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır¹⁷. VUK md. 359'da ise bu konuda bir sınırlama söz konusu değildir.

VUK md. 359'da kaçakçılık suçu için öngörülen failin cezasının indirilmesini sağlayan etkin pişmanlık, VUK md. 371'de yer alan pişmanlık ve ıslah kurumu ile sonuçları açısından benzerlik arz etmektedir. Her iki kurum da cezayı kaldıran ya da azaltan şahsi sebepler arasında sayılmaktadır¹⁸. Ancak pişmanlık ve ıslah kurumuna beyana dayalı vergilerde mükellef hakkında bir vergi incelemesi başlamadan, matrah takdir komisyonuna sevk edilmeden ya da resmi kayıtlara geçmiş bir ihbar olmadan önce başvurulmaktadır. Kovuşturma veya soruşturma

feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır." hükümlerine yer verdiğiinden infaz aşamasında da etkinlik pişmanlık hükmünden faydalanılabilmemesinin önü açılmıştır.

¹⁷ Mesela, TCK md. 221/6 hükmü uyarınca suç işlemek amacıyla örgüt kurma suçunda failin etkin pişmanlık hükmünden birden fazla yararlanması mümkün değildir.

¹⁸ ASLANPINAR, Y. Burak; TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mart 2021, s. 174.

aşamasında başvuru bir kurum değildir¹⁹. Pişmanlık ve ıslah kurumunda mükellef eğer şartlarını taşıyor ise hem vergi ziyayı kabahati nedeniyle kesilecek para cezası kesilmeyecek hem de kaçakçılık suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmeyecektir²⁰. Hem etkin pişmanlık hem de pişmanlık ve ıslah müesseseleri, suçun tamamlanmasından sonra ve ortaya çıkarılan zararın giderilmesi şartına bağlı olarak uygulanan bir kurumdur. Ancak etkin pişmanlık hükmünden ödenecek verginin olmaması durumunda da yararlanmak mümkündür. Pişmanlık ve ıslah kurumunda ise tespit olunacak matrahın bulunmaması ya da zarar beyan edilmesi halinde mükellef pişmanlıktan yararlanamaz²¹. Farklılıklarına rağmen her iki kurumda da devlet failde oluşan pişmanlık duygusuna duyarsız kalmamakta bu nedenle de suç ve ceza ortadan kalkmamasına rağmen faili cezalandırmamakta, pişmanlığı bir nevi hukuka uygunluk nedeni olarak görmektedir²². Pişmanlık ve ıslah kurumunu, etkin pişmanlıktan ayıran bir diğer konu pişmanlığın kaçakçılık suçu iştirakçisine etkisidir. Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren halin mükellefçe kendiliğinden ilgili makama haber verilmesi ve belli şartların yerine getirilmesi

-
- ¹⁹ Bununla birlikte; tamamen vergisel kabahatler düşünülerek kaleme alınan VUK md 371’de yer alan şartların ceza yargılamasına uyarlanmasının isabetli olmadığı, mesela VUK md 371 hükümlerinin bir ceza soruşturmasında ne şekilde uygulanacağını teorik ve pratik açıdan izaha muhtaç olduğu ileri sürülmüştür. Bunun yerine VUK’taki bütün suçları kapsayan bir etkin pişmanlık düzenlemesinin yapılması önerilmiştir. Açıklamalar için bkz. YURTLU, Fatih; “Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Değerlendirme Raporu - I”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2021, s. 660,661.
- ²⁰ VUK md. 371 uyarınca pişmanlık ve ıslah kurumu, vergilerin asıllarını değil, yalnızca vergi cezalarını sona erdirmektedir. BATI, Murat; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2021, s. 450.
- ²¹ BATI, s. 460; ÇAKMAKÇI, Ali / KÖSEER Semra, Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2019, s. 64; AĞAR, Serkan; Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2016, s. 268. Aksi yönde görüş için bkz. DONAY, Süheyl; Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul, Haziran 2008, s. 211.
- ²² ARSLAN, Mehmet; Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, Ocak 2016, s. 330; YILMAZ FURTUNA, Elif; “Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Değerlendirme Raporu - II”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2021, s. 681.

neticesinde mükellef veya vergi sorumlusuna vergi ziyai cezası kesilmesini ve iştirak halinde işlenenler dâhil olmak üzere kaçakçılık cezasına hükmolunmasını engelleyen hukukî müessesedir²³. VUK md. 359'da yer alan etkin pişmanlık hükmü nedeniyle cezadan indirim iştirakçileri kapsamaz. Etkin pişmanlık, cezanın azaltılmasını ya da hiç ceza verilmemesini öngören şahsi bir sebep olduğu için yalnızca kanunda öngörülen davranışları gerçekleştiren kişiler bu hükümden yararlanır²⁴. Ancak her iki düzenlemenin ortak noktası mükellefin vergi aslı, vergi ziyai cezası ve ferileri için dava açma hakkını kaybetmesidir.

Etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim tamamlanmış suç açısından uygulanır. Bu yönüyle gönüllü vazgeçmeden ayrılırlar. Nitekim gönüllü vazgeçme kurumu, hukuki vasfı itibariyle suçun icrasına başlandıktan sonra ve fakat icra hareketleri tamamlanmadan veya neticeli suçlarda netice gerçekleşmeden ortaya çıkan ve failin işlemeyi kastettiği suçtan dolayı cezasını ortadan kaldıran şahsi bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır²⁵. Vazgeçmenin gönüllü olması failin suç

²³ ORTAÇ, Fevzi Rifat / ÜNSAL, Hilmi; Genel Vergi Hukuku, Birinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2019, s. 156; ORTAÇ, Fevzi Rifat / YILMAZ FURTUNA, Elif; "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8 Sayı:2, Yıl 2017, s. 428; ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku, Onüçüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2022, s. 164; SOMUNCU, Ahmet / DEĞİRMENDERELİ, Ali; Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2015, s. 78.

²⁴ YENİDÜNYA, Ahmet Caner; "Malvarlığına Karşı Suçlarda Etkin Pişmanlık ve Uygulaması", Kişisel İnternet Blog Sayfası, <https://caneryenidunya.com/malvarligina-karsi-suclarda-etkin-pismanlik/> (Erişim Tarihi: 21.07.2022); Ayrıca bkz. Yargıtay 7. Ceza Dairesi, Esas: 2017/10255, Karar: 2019/39651, Tarih: 18.12.2019. Aktaran, ÜMİT, Ceyda; "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12 Sayı:1, Yıl 2021, s. 145. Yazar, haklı olarak iştirak halinde işlenen suçlarda suçun ortaya çıkarılmasındaki katkıya bağlı olarak etkin pişmanlık hükümlerinden yalnızca etkin pişmanlık davranışlarını gerçekleştiren kişilerin yararlanacağını belirtmektedir.

²⁵ ÖZGENÇ, s. 573; KOCA/ÜZÜLMEZ, s. 504; ÖZBEK /DOĞAN/BACAKSIZ, s. 577; HAKERİ, s. 506.

yolunda ilerleme imkanı varken, kendi rızasıyla suçun tamamlanmasından vazgeçmesidir²⁶.

Kanun koyucu, etkin pişmanlık hükümlerini TCK'nın genel kısmında düzenlememiş olup bazı suç tipleri açısından özel hükümler içerisinde yer vermeyi tercih etmiştir. VUK'ta yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi de tüm vergi suçları için öngörülen genel bir düzenleme niteliği taşımamaktadır. Sadece VUK md. 359'da yer alan kaçakçılık suçu için öngörülmüştür. Bununla birlikte; VUK'ta öngörülen bütün suç tiplerini kapsayıcı bir düzenlemeye yer verilmemesi Anayasa'ya aykırılık teşkil etmemektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında kanun koyucunun, ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla suç sayılan fiiller için öngörülen ceza, indirim ve artırım gibi konularda farklı düzenlemelere yer verebileceğini haklı olarak ifade etmiştir²⁷.

Etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeyle suç tekil eden fiilleri işleyen ve bundan rahatsızlık duyarak tekrar hukuki zemine dönmek isteyen

²⁶ YURTLU, Fatih / GENÇ, Fatma Umay / KURT KILIÇ, Elif / KILIÇ, Burak; Ceza Genel Hukuku (Editörler: İzzet ÖZGENÇ-İlhan ÜZÜLMEZ), Dördüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2021, s. 126.

²⁷ “ ... Hukuk devletinde ceza siyasetinin gereği olarak yasa koyucu, Anayasanın ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla, cezalandırmada güdülen amacı da gözeterek hangi eylemlerin suç sayılacağına, bunlara verilecek cezanın türü, miktarı, artırım ve indirim nedenleri ve oranları ile suçun takibine ve yargılama usulüne ilişkin koşullar öngörebilir. Suç sayılan eylemler arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunabilir. Kimi benzerliklere rağmen eylemin toplumda yarattığı infial, kişiler üzerinde oluşturduğu tehlike, işlenme oranındaki artış ve azalma gibi faktörlere bağlı olarak daha ağır cezayla yaptırıma bağlanması veya bu sonucu doğuracak biçimde indirim nedenlerine yer verilmemesi yasa koyucunun takdirindedir... Cezayı hafifletici sebepler de ceza siyasetine bağlı olarak yasa koyucunun takdirindedir...” Anayasa Mahkemesi, Esas: 2006/123, Karar: 2009/43, Tarih: 05.03.2009. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2009/43> (Erişim Tarihi: 24.05.2022)

mükellefler için bir kurtuluş kapısı aralanmış olacak²⁸ bunun yanı sıra hazinenin uğradığı zarar da giderilecektir²⁹.

İki düzenlemeyi de dikkate alarak etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim şartlarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.1.Kaçakçılık Suçunun Tamamlanmış Olması

Etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim yapılabilmesi için öncelikle suçun tamamlanmış olması gerekmektedir. Suçun tamamlanma anı; neticeli suçlar ve sırf hareket suçları açısından farklılık arz etmektedir. Belli bir neticenin gerçekleşmesi aranmadan sadece kanunda öngörülen fiilin yapılmasıyla tamamlanan suçlara “neticesiz suçlar” veya “salt hareket suçları”, bir hareketin belli bir neticeyi meydana getirmesiyle tamamlanan suçlara ise “neticeli suçlar” denir³⁰. Vergi kaçakçılığı suçu, zarar suçu değil sırf hareket suçudur. Suç, her suç tipinde öngörülmüş ve hükme bağlanmış olan zarar veya tehlike biçiminde ortaya çıkabilecek neticenin gerçekleşmesiyle tamamlanmaktadır³¹. Failin, yapmış olduğu hareketle kanuni tanıma uygun olarak neticenin ortaya çıkmasıyla birlikte suçun tamamlandığı kabul edilir³². Vergi kaçakçılığına ilişkin suç tipi, VUK md. 359’da öngörülen hukuka aykırı fiilleri içeren, kasten işlenen ve vergi kaybı şartının aranmadığı bir vergi suçudur. Bu nedenle netice suçun bir

²⁸ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; “Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:8 Sayı:31, Temmuz 2017, s. 51.

²⁹ KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:16 Sayı: Özel, 2014, s. 3648.

³⁰ DÖNMEZER / ERMAN, s. 381; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 264; TOROSLU, s. 123; SOYASLAN, s. 258; HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, US-A Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 306; BAKI, Ensar; “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2016 Sayı:2, s. 32.

³¹ SÖZÜER, Adem; Suça Teşebbüs, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1994, s. 45.

³² ÇİTİL, Bünyamin; Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Yayıncılık, İkinci Baskı, Ankara, Eylül 2021, s. 115; UYANIK, Mustafa, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2014. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, Erişim Tarihi: 21.07.2022, s. 29.

unsuru olmayıp kanuni tanımında yer alan hareketlerin gerçekleştirilmesi suçun tamamlanması için yeterli olacaktır³³. Örneğin sahte belge düzenleme fiilinde belgenin düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Sahte fatura kullanma fiili ise faturanın yasal defterlere kaydı ile tamamlanacaktır³⁴. Ancak; kaçakçılık suçuna çift defter kullanma fiilinin icrasıyla sebep olunması halinde suçun tamamlanabilmesi için eylemin vergi matrahının azalması sonucunu da doğurması gerekir³⁵. Özellikle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belge düzenlemede fiillerinde, suç hareketin yapılmasıyla tamamlanmış olmaktadır³⁶.

1.2.Kanunda Öngörülen Süre İçinde Tarh Edilen Verginin, Gecikme Faizi ve Gecikme Zammının Tamamı ile Kesilen Cezaların Yarıısı ve Buna İsbet Eden Gecikme Zammının Ödenmesi

VUK md. 359'da yer alan düzenleme, kaçakçılık suçunda etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim uygulanmasını, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunup bulunmadığına göre ikili bir ayrıma tabi tutmaktadır.

Düzenlemede ilkin failin etkin pişmanlıktan yararlanması için gereken aktif davranış, tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarıısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma aşamasında ödenmesi olup bu durumda hürriyeti bağlayıcı cezanın yarıısı (1/2) indirilecektir. Kovuşturma aşamasında

³³ ÖZGENÇ, İzzet; "Sonuç ve Değerlendirme" / "Conclusion and Evaluation", in: 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri, Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, Tebliğler / 5th Turkish-Korean Criminal Law Days, International Symposium on Economic Crimes in Comparative Law, Presentations (Editörler/Editors:İzzet ÖZGENÇ-Cumhur ŞAHİN-Faruk TURHAN), Cilt/Volume II, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2020, s. 1907. Yazar, vergi kaçakçılığı suçunun belgede sahtecilik suçunun özel bir türü olduğunu, devletin gelir kaybına neden olunmaksızın da vergi kaçakçılığı suçunun işlenebileceğini ifade etmektedir. Ancak; uygulamada çifte defter tutma eylemleri bakımından cezaya hükmedilebilmesi için çifte defter tutulduğunun ve vergi matrahında azalma olduğunun somut delillerle tespit edilmesi gerekmektedir. Bkz. Yargıtay 21. Ceza Dairesi, Esas: 2016/1547, Karar: 2016/2947, Tarih: 26.12.2016. T.C. Yargıtay Kararlar Bilgi Bankası. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.05.2022)

³⁴ ÇİTİL, s. 156.

³⁵ ASLANPINAR, s. 102.

³⁶ ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 492.

mahkeme tarafından hüküm tesis edilinceye kadar ödenmesi durumunda cezanın üçte biri (1/3) indirilecektir.

Etkin pişmanlık hükmüyle hedeflenen amaç, suçun işlenmesiyle oluşan mağduriyetin etkisinin giderilmesi ya da ekonomik zararların mümkün olduğunca giderilmesidir. Ancak VUK md. 359'da yer alan fiillerin hepsi mutlak olarak vergi kaybına neden olmamaktadır. Mesela, defter ve belgeleri gizlemek; Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan matbaaların basabileceği belgeleri anlaşması olmadığı halde basmak ve basılan bu belgeleri bilerek kullanmak fiilleri bu kabildendir. İzah edilen nedenle söz konusu fiiller açısından zararın telafisi şartının yerine getirilmesi aranmayacaktır. Maddede yer alan düzenleme gereği eğer vergi kaybı yoksa, başka bir ifade, ile tarh edilecek vergi aslının ve buna bağlı cezanın bulunmaması halinde faile verilecek ceza yarısı (1/2) oranında indirilecektir. Vergi kaçakçılığı suçu, bir zarar suçu olarak tanımlanmamakla beraber hazinenin kayba uğramadığı durumlarda cezadan indirim yapılması kanaatimizce hakkaniyete uygun ve isabetli bir düzenlemedir. Nitekim her somut olayda etkin pişmanlık hükümleri, hazinenin kayba uğramasına sebep olan maddi vakıanın (hakikatin) açıklığa kavuşmasını sağlayan kişilerin ceza sorumluluğu açısından lehe bir durum oluşturmaktadır³⁷. Kaldı ki özel hukuktaki sorumluluk rejimlerinde dahi sorumluluğun kapsamı, kanun koyucunun ilgili hükmü ihdas etmesindeki koruma amacıyla örtüşmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁸.

1.3. Pişmanlığın Kanunda Öngörülen Zamanda Gerçekleşmesi

Etkin pişmanlık hükmünden hangi aşamada yararlanılacağına ilişkin VUK md. 359'da düzenleme yapılmıştır. Kanun, burada soruşturma ve kovuşturma evresi olmak üzere ikili bir ayrıma gitmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu md. 2'ye göre; soruşturma "kanuna göre

³⁷ ÖZGENÇ, Sonuç ve Değerlendirme, s. 1909. Yazar, vergi ve gümrük kaçakçılığı suçları bakımından hüküm kesinleştikten sonra da etkin pişmanlık yolunun açılması gerektiğini ifade etmektedir.

³⁸ OZANEMRE YAYLA, Tolunay; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Üçüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mart 2022, s. 123. Yazar, haklı olarak zararın kanun koyucunun ilgili hükmü ihdas etmesindeki koruma amacıyla örtüşmesi gerektiğini ifade etmektedir.

yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi,” kovuşturma ise “iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi” ifade etmektedir.

VUK Geçici 34'üncü maddesinin ilk fıkrasında ise “*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Etkin pişmanlık hükmünden yararlanmanın farklı evrelere ayrılması³⁹ ve hükmedilecek cezada farklı indirim oranları uygulanmasına ilişkin Anayasa Mahkemesi itiraz yoluyla (somut norm denetimi) kendisine gönderilen bir uyuşmazlıkta, eşitlik ilkesi açısından yaptığı bir değerlendirmede kanun koyucunun etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasını ceza muhakemesinin farklı aşamalarına bağlamasını anayasaya aykırı görmemiştir⁴⁰.

³⁹ BAKİ, s. 47. Yazar, etkin pişmanlığın suçun tamamlanmasından sonraki herhangi bir aşamada mesela kovuşturma evresinde hüküm verildikten sonra hatta kovuşturma evresi tamamlandıktan sonra yani hükmün infaz aşamasında dahi söz konusu olabileceğini ifade etmektedir. Ancak burada ifade edilmelidir ki kanun koyucu tarafından infaz aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasının öngörüleceği hallerde dahi kesin hükme herhangi bir müdahale söz konusu olmamalıdır.

⁴⁰ “... suçun işlenmesini takiben, suçluların veya suç örgütlerinin ortaya çıkarılması; mağdurun uğradığı maddi zararının bir an önce giderilmesi; ya da iftira suçunda olduğu üzere, isnat nedeniyle mağdurun cezai yaptırıma maruz kalmasının önlenmesi gibi amaçlarla, etkin pişmanlığın uygulama alanının yasa koyucu tarafından farklı suç tipleri bakımından daraltılması ya da genişletilmesi mümkündür. Bu, suçun mahiyeti ve etkin pişmanlıktan beklenen hukuki yarar ile doğrudan doğruya irtibatlı bir konudur. Dolayısıyla soruşturma ve kovuşturma aşamalarındaki hukuki yararların farklılığı gözetildiğinde bunlara farklı kurallar uygulanmasında eşitlik ilkesine aykırılık yoktur.” Anayasa Mahkemesi, Esas: 2009/6, Karar: 2010/19, Tarih: 28.01.2010. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2010/19> (Erişim Tarihi: 26.05.2022)

1.4.Tarh ve Ceza Kesme İdari İşlemine İlişkin Vergi Mahkemesinde Dava Açılmaması, Açılmış ise Feragat Edilmesi

Kaçakçılık suçunun failinin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi, vergi mahkemesinde dava açmaması veya dava açmışsa bu davadan feragat etmesi; dava sonucuna ilişkin kanun yollarına başvurmaması veya kanun yoluna başvurmuşsa bundan vazgeçmesi koşuluna bağlanmıştır. VUK'ta düzenlenmekte olan uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden uzlaşma ve cezadan indirim kurumlarından yararlanan mükellef veya hakkında ceza kesilen kişi de dava açma hakkından vazgeçmektedir. İlgili düzenlemenin gerekçesinde de uzlaşma müessesesinden faydalanılması halinde dava açma hakkından vazgeçilmesi hususu örnek olarak verilmiştir. Gerekçe şu şekildedir: "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."

2.ETKİN PİŞMANLIK HÜKMÜNÜN GETİREBİLECEĞİ SORUNLAR

Etkin pişmanlık düzenlemesi, birçok sorunu da beraberinde getirmeye gebe görünmektedir. Bu sorunlar uygulama aşamasında karşımıza çıkacak ve yargı kararlarına da yansıtacaktır.

2.1.Dava Açma Hakkından Vazgeçmenin Anayasa Uygunluk Sorunu

Mükellefin dava açma hakkından vazgeçmesi şartı hukuk devleti ilkesi ile doğrudan doğruya çelişen bir düzenlemedir. Hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmek hazine yararından daha öncelikli bir konudur⁴¹. Çünkü bireylerin hak ve özgürlükleri hukuk devletinin garantisi altındadır⁴². Etkin pişmanlık uygulamasında hukuk devleti ilkesi açısından sorulması icap eden esas soru, “Mükellefin bireysel olarak vergiyi veya cezayı ödemesi mi yoksa hukuk devleti ilkesi gereği işlemdeki hukuka aykırılığın ortadan kaldırılması mı ağır basmalıdır?” sorusudur⁴³. Etkin pişmanlıktan yararlanabilmenin dava açma hakkından vazgeçmeye bağlanması, Anayasaya uygunluk sorununu ortaya çıkarmıştır. Öncelikle, anayasada teminat altına alınmış olan hak arama hürriyetine aykırılık oluşturmaktadır⁴⁴. Anayasaya Mahkemesi’nin bir kararında⁴⁵ hak arama özgürlüğünün hangi yolla olursa olsun kısıtlanmasının Anayasa ile bağdaşmadığı şu şekilde ifade edilmiştir: “Bu özgürlük de, öbür hak ve özgürlükler gibi, ancak demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun biçimde yasa ile ve geçici olarak sınırlanabilir. Anayasa’ya aykırı olarak, açık ya da üstü kapalı sınırlamalar, hangi yolla yapılırsa yapılsın uygun karşılanamaz, insan varlığını soyut ve somut değerleriyle koruyup geliştirmek amacıyla hukuksal olanaktan kapsamlı biçimde sağlama, bu konuda tüm yollardan yararlanma hakkını içeren hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden, demokrasinin en çağdaş gereklerinden, vazgeçilmez koşullarından biridir. Kullanılmasını yöntem, süre ve

⁴¹ ORTAÇ / YILMAZ FURTUNA, s. 444.

⁴² AKTAN, Coşkun Can; Vergi, Cilt – 1: Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020, s. 324.

⁴³ ORTAÇ / YILMAZ FURTUNA, s. 444.

⁴⁴ ÖZGENÇ, İzzet; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, Ceza Hukuku Sitesi, Makaleler, <https://izzetozgenc.com/makale/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik> (Erişim Tarihi: 27.05.2022).

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1991/2, Karar: 1991/30, Tarih: 19.09.1991. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1991/30?EsasNo=1991%2F2> (Erişim Tarihi: 27.05.2022)

gerekler yönünden koşullara bağlayarak düzenleme dışında kısıtlama, engelleme ve olumsuz yönde etkileme hoşgörüsüyle karşılanamaz ve bu doğrultudaki düzenlemeler Anayasa'yla bağdaşamaz." Hak arama hürriyeti ya da özgürlüğü ancak istisnai olarak demokratik toplum düzeni için gerekli ise sınırlandırılabilir⁴⁶. İdarece tesis edilen işlemlerle ilgili bir hukuka aykırılık olduğu ortaya çıkarsa, hak arama hürriyeti kapsamında, mükellef bu durumu iptal davasına konu edebilmelidir⁴⁷. Nitekim 1982 Anayasası 36'ncı maddesinde; "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz." hükmü yer almaktadır. Bu madde metninde hakkın hangi durumlarda sınırlandırılacağına ilişkin bir belirleme olmadığından 1982 Anayasası 13'üncü maddesi⁴⁸ esas alınarak sınırlandırılabilir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Ashingdane-Birleşik Krallık davası kararında⁴⁹ mahkemelere erişim hakkının kısıtlanabileceği, bu

⁴⁶ KABOĞLU, İbrahim. Ö., "Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım)," s. 313, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6401/kaboglu.pdf> (Erişim Tarihi: 27.05.2022). Yazar, Anayasa Mahkemesi'nin hürriyetlere doğal hukuk cihetinden yaklaştığını ve demokratik toplum düzeninin gerekleri mefhumunu hakkın özü mefhumuyla özdeşleştirdiğini; dolayısıyla her iki kavramın da yüksek mahkemece demokratik bir değer ve onun ayrılmaz bir parçası olarak nitelendiğini ifade etmektedir. Demokratik toplum düzeninin gerekleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÇATLI, Mehmet; Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri Bağlamında Muktedir/Erkli Demokrasi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2019, s. 6 vd.

⁴⁷ ORTAÇ / YILMAZ FURTUNA, s. 444.

⁴⁸ 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 13. maddesi; "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." hükmünü içermektedir.

⁴⁹ DUTERTRE, Gilles; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara, Eylül 2007, s. 224. Ashingdane-Birleşik Krallık davası kararına ilişkin değerlendirmeler için bkz. (28 Mayıs 1985, Seri A No. 93, s. 24-25, Paragraf 57)

hakkın tabiatı gereği devletçe düzenlenemeye uygun konulardan biri olduğu ifade edilmiştir. AİHM kararlarında mahkemeye erişim hakkı, mutlak bir hak olarak görülmemektedir. İlgili kararlara göre; devletlerin bireysel ve toplumsal ihtiyacı dikkate alarak mahkemeye erişim hakkını zaman ve yer bakımından sınırlandırılması mümkündür. Bununla birlikte; sınırlandırma için meşru bir amaç aranmaktadır. Ayrıca meşru amaç ölçütü, tek başına mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlama için yeterli olmayıp sınırlandırmanın hakkın özü ve ölçülülük kriterlerine de uygun olması gerekir⁵⁰.

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık uygulamasına ilişkin düzenlemenin gerekçesinde dava açma hakkından vazgeçmenin mükellefin kendi iradesine bırakıldığı ifade edilmektedir. Ancak burada doğrudan doğruya serbest irade mevcut olmayıp etkin pişmanlıktan yararlanabilme koşulu olarak dava açma hakkından vazgeçilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan vatandaşların mahkemeye erişim hakkı hukuk devleti açısından elzem nitelikte olup 1982 Anayasası 125'inci maddesine göre idarenin her türlü işlem ve eylemi yargının denetimine açık olmalıdır.

⁵⁰ İNCEOĞLU, Sibel; Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 4, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara, Nisan 2018, s. 24. Bununla birlikte; AİHM, Adnan Erkuş-Türkiye davası (Appl. No:61196/11, 04.12.2012, §§ 22-23) kararında ceza davalarında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı neticesinde temyiz kanun yoluna başvurulamamasını mahkemeye erişim hakkı bakımından değerlendirmiştir. İlgili karara göre; CMK'da yapılan değişikliklerle sanıklara mahkemeden hükmün açıklanmasını talep etme ve böylece temyiz yoluna gitme imkanının tanınması dolayısıyla başvuru açıkça dayanaktan yoksunluk sebebiyle reddedilmiştir. Açıklamalar için bkz. İNCEOĞLU, s. 30,31. Anayasa Mahkemesi de çok sayıda kararında HAGB kararı verilmesini kabul eden sanıkların kanun yolu incelemesini isteme haklarından vazgeçtiklerini ve söz konusu karar ile ortaya çıkan faydalardan yararlanmayı tercih ettiklerini ifade etmektedir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, Birinci Bölüm, Şaban Sevinç Başvurusu (2), Başvuru Numarası: 2016/36777, Karar Tarihi: 26.05.2021. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/36777>(Erişim Tarihi: 28.05.2022)

İlgili düzenleme ile ortaya çıkabilecek diğer bir sorun, mükellefin kaçakçılık suçu nedeniyle beraat etmesi halidir. Eğer mükellef atılı suçtan beraat ederse hürriyeti bağlayıcı ceza alma endişesi ile ödemiş olduğu, zorunlu olarak yargının denetimi dışında bırakılmış olan vergi tarhı ve ceza kesilmesine ilişkin bir idari işlem söz konusu olacaktır. İzah edilen nedenle, etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla vergi borcu ve cezasının ödenmesi uygulamanın amacına uygun olmakla birlikte söz konusu idari işlemlere karşı dava açma hakkından vazgeçilmesi Anayasa'ya aykırılık sorunu oluşturacaktır. Etkin pişmanlık hükmünden yararlanmak amacıyla dava açma hakkından vazgeçilmesi nedeniyle hukuka aykırı olarak tarh edilen vergi ve buna bağlı cezaların iptal edilmesi engellenmiş olacak bu durum da hukuka aykırı olarak tesis edilen birçok idari işlemin yargıya yansımadan kesinleşmesi sonucunu doğuracaktır.

Tarh ve ceza kesme işlemleri birer idari işlem niteliğindedir. Dolayısıyla bu işlemler, idare organının 1982 Anayasası 125'inci maddesi gereğince her türlü işlemleri ve eylemleri yargının denetimine açıktır hükmüne tabidir. Etkin pişmanlık hükmü ile bu durumun önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Nitekim doğası gereği idari işlemlerin tek yanlı olarak yapılması ve ilgili kişilerin rızası olmadan da temel haklara müdahale edebilmesi nedeniyle idarelerin aldığı kararların hukuka uygunluğu konusunda titiz davranması gerekmektedir⁵¹. Vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemler de bu çerçevede aksi ispatlanıncaya kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. Hukuka aykırı bir idari işlemin temel hakları ihlal etmesi ve diğer yandan hukuka uygunluk karinesinden yararlanması nedeniyle etkin pişmanlık hükmünden istifade edilmesi hukuka uygunluk karinesi uyarınca tarh işleminin ve kesilen cezanın hukuka aykırı bile olsa varlığını devam ettirmesine neden olmaktadır.

⁵¹ ERKAL, Atila; "İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltmesi ve Almanya Örneği", Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 11 Sayı: 2, Aralık 2021, s. 186. Yazar, hukuka aykırı idari işlemlerin bir yanı sıra kamu düzenini ihlal etmekteyken diğer bir yönüyle de hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya devam etmesi olgusunun, idarenin hukuka bağlılığını daha da önem teşkil eder bir duruma getirdiğini haklı olarak ifade etmektedir.

Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan bir idari işlemin, idari ya da yargısal denetim aşamasında; idari işlemin unsurlarından birindeki sakatlık nedeniyle iptal edilerek ortadan kalkması mümkündür. Dolayısıyla tarh ve ceza kesme idari işlemlerinde de sakatlık tespit edilmesi halinde idari işlem iptal edilebilecektir. Ceza indiriminden diğer deyişle etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen kişinin vergi mahkemesinde dava açmaması veya dava açmışsa bundan feragat etmesi; verilen karara karşı kanun yoluna başvurmaması veya kanun yoluna başvurulmuşsa bundan vazgeçmesi koşullarının öngörülmesi, hukuka aykırı idari işlemlerin iptal edilebilmesi imkanının ortadan kalkmasına sebep olmaktadır. Başka bir ifadeyle; kaçakçılık suçları için getirilen etkin pişmanlık hükümlerinin, mükellefi, hukuka aykırı olma ihtimali bulunan bir vergi ile buna bağlı cezayı, bu durumu bilmesine rağmen, özgürlüğü bağlayıcı ceza gözdağıyla ödemeye zorlaması beklenilmektedir. Dolayısıyla, etkin pişmanlıktan yararlanabilmeyi idari dava açmaktan feragat etme ve kanun yolundan vazgeçme şartlarına bağlayan düzenlemenin madde metninden çıkartılması hukuka uygun bir düzenleme olacaktır.

2.2.Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisini Azaltması Sorunu

Vergi cezaları, her ne kadar yetersiz kalsa da vergi kaçakçılığının ve kayıt dışılığın önüne geçilmesinde caydırıcı bir etkiye sahiptir⁵². Vergi cezalarının kişiler için caydırıcı olabilmesi cezanın ağırlığı, zamanında uygulanması ve kesinliğine bağlıdır⁵³. Bu bağlamda Danıştay kararında ifade edildiği üzere; “Vergi cezalarında vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve

⁵² Nitekim, cezalandırıcı adalet anlayışında da cezaların işlenen fiilin karşılığı ve suç işleme ihtimali olanlar üzerindeki caydırıcı rolüne odaklanılmaktadır. Suça ve suçluya karşı sıfır tolerans ilkesiyle hareket edilmekte; etkin pişmanlık ve af gibi kurumlara tabiri caizse cezayı sulandıran birer işlem olarak mesafeli durulmaktadır. Ceza adaleti felsefeleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. ARICAN, Mehmet; Ceza Adaleti Sistemi, Etkinliği ve İşleyişi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim2009, s. 71 vd.

⁵³ AYKIN, Hasan; “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”, Vergi Dosyası İnternet Blog Sayfası, <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/01/vergi-cezalar4b1nda-caydc4b1rc4b1cc4b1lc4b1k-sorunu.pdf> (Erişim Tarihi: 28.05.2022)

ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür"⁵⁴. Vergi mükellefleri cezaların etkinliğini göz önünde bulundurarak bir yol haritası çizerler. Suç ve cezaların etkin olduğu bir sistemde mükellefler tercihlerini tüm kazançlarını beyan etme yolunda kullanacaklardır⁵⁵. Cezaların ağır olması her zaman caydırıcı olmamakta, toplumsal hayatı daha güvenli kılmamakta ve hatta zaman zaman haksız sonuçlar doğurabilmektedir. Özellikle mükellefin cezanın infazı sürecinde herhangi bir gelir elde edememesi ve devletin vergi kaybına karşılayacak bir faaliyetinin olmaması nedeniyle ağır hapis cezaları eleştirilmektedir⁵⁶. Vergi suçları için öngörülen cezaların ve düzenlemelerin aynı zamanda verginin ödenmesini sağlayıcı nitelikte de olması gerekir. Vergi yaptırımları, varlık amacına uygun adil bir işleve sahip olmalıdır⁵⁷. Bu nedenle, suç ve karşılığında uygulanacak cezalar düzenlenirken hassas bir dengenin kurulması gerekmektedir. Cezaların caydırıcılık özelliğinin yanında failin ıslah edilmesi, topluma yeniden kazandırılması ve vergi borçlarının da ödenmesini hedeflenmesi çağdaş yaklaşımı ifade etmektedir.

Çalışma konumuzu oluşturan etkin pişmanlık düzenlemesi ile ortaya çıkan zararın giderilmesi ya da hazinenin zarara uğramaması hallerine göre cezanın tayini hakkaniyete uygun bir düzenlemedir. Vergi kaçakçılığı suçu, zarar suçu olmadığı için VUK md. 359'daki değişiklikten önce hazinenin uğradığı zarar ve dolayısıyla zararın miktarı dikkate alınmadan cezanın tayini söz konusu olmakta ve hakkaniyete aykırı sonuçlar ortaya çıkabilmekteydi. Bu bakımdan hazinenin zarara uğrayıp uğramamasına göre cezanın belirlenmesi isabetlidir. Çünkü hazinenin az

⁵⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, Esas:1977/1, Karar:1980/2, Tarih: 12.6.1980. Aktaran, ÜSTÜN, Ümit Süleyman; "Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9 Sayı:3-4, Yıl 2001, s. 298.

⁵⁵ AKTAN, Coşkun Can / ÇOBAN, Hilmi; "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", Vergi, Cilt - 2: Vergi Felsefesi, Vergi Psikolojisi, Vergi Ahlakı, Vergi Sosyolojisi, Vergi Tarihi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020, s. 88.

⁵⁶ YILMAZ FURTUNA, s. 677.

⁵⁷ ÖZTÜRK, Bahri / BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (Editörler); Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı, İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 18.

ya da çok kayba uğraması arasında farkın bulunmaması, vergi kaçakçılığını teşvik eden bir uygulamadır. Ancak zarar suçu olmayan bir fiil sebebiyle etkin pişmanlık hükmünün uygulanmasının, mükellefin vergi aslı ve vergi ziyayı kabahatinin neticesinde ortaya çıkan vergi ziyayı cezası ile ferilerinin ödenmesi şartına bağlanması birçok tartışmayı beraberinde getirecektir. Üstelik fiilin suç sayılma sebebinin Hazinesinin kayba uğratılması değil de kamusal düzenin ihlal edilmesi olarak kabulü nedeniyle etkin pişmanlık dolayısıyla cezadan indirim yapılması hükmü amacına aykırı olacak ve tezat oluşturacaktır⁵⁸. “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 4’üncü maddesiyle, Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde yer alan hapis cezalarının üst sınırında artırım sağlanmaktadır. Bu düzenleme, kaçakçılık suçuna öngörülen cezanın artırılması suretiyle vergi kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmıştır⁵⁹. Ancak etkin pişmanlıktan yararlanan mükellef için hükmün açıklanmasının geri bırakılmasıyla da duruma göre denetimli serbestlik hükümleri devreye girecektir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu, sanık hakkında hükmedilen cezanın belli bir denetim süresi içerisinde sonuç doğurmamasını, kişinin bu süreçte kasıtlı bir suç işlememesi ve yükümlülüklerine aykırı davranmaması halinde ceza kararının ortadan kaldırılmasını ve davanın düşmesini sağlayan bir uygulamadır⁶⁰. Yargıtay Ceza Genel Kurulu

⁵⁸ Günümüzdeki kişileri suça iten nedenlerin özellikle ekonomik suçlar açısından çokça karmaşık bir görünüm arz ettiği ortadadır. Bu anlamda salt toplumsal düzen sağlamayı amaçlayan bir yaklaşımla değil, toplumun suç işlenmesine olan katkısı ve oynadığı rolün nazarı dikkate alınarak suç ve ceza adaleti politikaları belirlenmelidir. Aynı yönde, ARICAN, s. 75.

⁵⁹ Doktrinde, kanun koyucunun suçun sebepleri meselesine cezaların yeterli ve caydırıcı olmaması yönüyle bakarak sürekli cezaları ağırlaştırma yoluna gittiği; bu durumun da zaman içinde HAGB, ön ödeme, uzlaştırma gibi müesseselerin caza adaleti sistemine girmesine rağmen cezaevlerinde aşırı doluluğa yol açtığı haklı olarak ifade edilmektedir. ÖZTÜRK, Bahri / ERDEM, Mustafa Ruhan; Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yirmi birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2021, s. 65,66.

⁶⁰ KUNTER, Nurullah / YENİSEY, Feridun / NUHOĞLU, Ayşe; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Onsekizinci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2010, s. 1520 vd.

kararlarında⁶¹ açıklandığı üzere; “5271 sayılı CMK’nun 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanabilmesi için diğer şartların yanında, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tamamen giderilmesi de gerekmektedir.” Etkin pişmanlıktan yararlanan mükellef için bu bağlamda HAGB kurumu ya da en kötü ihtimalle denetimli serbestlik hükümleri devreye girecek dolayısıyla da cezaların üst sınırının artırılması ile amaçlanan cezanın caydırıcılık özelliği ortadan kalkacak kaçakçılık suçu failine hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması mümkün olamayacaktır.

2.3. Adaletli ve Zararla İlişkili Bir Ceza Belirlemesinin Yapılmaması Sorunu

Etkin pişmanlık nedeniyle öngörülen ceza indirimi hakkaniyet ve adalete aykırıdır. VUK md 359’da yer alan hüküm gereği etkin pişmanlık hükümleri soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamasında

⁶¹ “Sanık hakkında kurulan mahkûmiyet hükmünün hukuki bir sonuç doğurmamasını ifade eden ve doğurduğu sonuçlar itibarıyla karma bir özelliğe sahip bulunan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu, denetim süresi içinde kasten yeni bir suçun işlenmemesi ve yükümlülükler uygun davranılması halinde, geri bırakılan hükmün ortadan kaldırılarak kamu davasının 5271 sayılı CYY’nun 223. maddesi uyarınca düşürülmesi sonucu doğurduğundan, bu niteliğiyle sanık ile devlet arasındaki cezai nitelikteki ilişkiyi sona erdiren düşme nedenlerinden birisini oluşturmaktadır.” Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Esas: 2006/6.MD-346, Karar: 2008/25, Tarih: 19.02.2008. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2006-6-346.htm&kw=19.02.2008+g%C3%BCn,+346-25&cr=yargitay#fm> (Erişim Tarihi: 28.05.2022). “Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının objektif koşullarından birisi de suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tamamen giderilmesidir. Burada, uğranılan zararlardan kastedilen maddi zararlar olup, manevi zararlar bu kapsamda değerlendirilmemelidir.” Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Esas: 2008/11-250, Karar: 2009/13, Tarih: 03.02.2009. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2008-11-250.htm&kw=03.02.2009+g%C3%BCn,+250-13+&cr=yargitay#fm> (Erişim Tarihi: 28.05.2022).

uygulanabilecektir. Etkin pişmanlık nedeniyle cezadan yapılana indirim bu üç evre esas alınarak yapılmaktadır. Etkin pişmanlık nedeniyle soruşturma evresinde veya infaz aşamasında cezadan yapılacak indirim oranı (1/2), kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar olan aşamada uygulanması durumunda indirim oranı (1/3)'tür. İlgili düzenlemeye göre, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar uygulanacak indirim oranının infaz aşamasında uygulanacak indirim oranından daha az olması oranlı ve adil bir düzenleme değildir⁶². İnfaz aşaması yargılama sürecinin sona erip cezanın kesinleştiği evredir. Kovuşturma aşamasında ise yargılama henüz başlamış ve hüküm kesinleşmemiştir. Kişinin suç işleyip işlemediği henüz sabit değildir. Mevcut düzenleme ile suçluluğu kesin hükümlerle sabit olan kişi için etkin pişmanlık ceza indirimi, henüz yargılaması devam eden kişiye nazaran daha fazladır⁶³.

Aynı adaletsiz yaklaşım hiç zarara sebebiyet vermeme ile zarar oluşması halinde uygulanacak ceza indirimi oranında da söz konusudur. Maddede yazılı fiillerle verginin vergi kaybının 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 indirilecektir.

Hem kovuşturma hem de soruşturma evresi için tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan indirim yarı oranında yapılacaktır. Bu hükümde hem kovuşturma hem de soruşturma evresi için ayı indirim oranının öngörülmesi adaletli olmayacaktır. Etkin pişmanlık nedeniyle yapılacak ceza indirimin oranlarını tekrar belirlenmesi ve hakkaniyetli bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

⁶² BATI, Murat / İNCİ, Z. Özen; "7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 406, Temmuz 2022, s. 43.

⁶³ BATI / İNCİ, s. 43.

SONUÇ

“Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 4’üncü maddesiyle, kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde değişiklikler yapılmıştır. İlgili düzenleme ile kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin bir kısmında cezanın üst sınırı yükseltilmiş, vergi suçlarında TCK’da yer alan zincirleme suç hükmünün uygulanacağı ifade edilmiş ve kaçakçılık suçu için etkin pişmanlık hükmü getirilmiştir.

Çalışmamızın konusu olan suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan etkin pişmanlık, failin işlediği suçtan dolayı pişman olması ve suçun zararlı sonuçlarını ortadan kaldırmasını sonuç olarak da cezadan indirim yapılmasını öngören ceza hukuku kurumudur. VUK md. 359’da yapılan son düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçuna özgü etkin pişmanlık uygulaması öngörülmüştür. Kaçakçılık suçu failinin etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmesi için kanunda ceza muhakemesi aşamalarında öngörülen koşullar ve sonuçları aşağıda şematize edilmiştir:

Soruşturma Aşaması	Kovuşturma Aşaması	İnfaz Aşaması
Koşulları	Koşulları	Koşulları
VUK md. 359’da yazılı fiillerle verginin ziyana sebebiyet verildiğinin tespiti.	VUK md. 359’da yazılı fiillerle verginin ziyana sebebiyet verildiğinin tespiti.	VUK md. 359’da yazılı fiillerle verginin ziyana sebebiyet verildiğinin tespiti.
Tarh edilen vergi ile gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının ödenmesi.	Tarh edilen vergi ile gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının hüküm	Tarh edilen vergi ile gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının 15.04.2022 tarihinden başlayarak

	verilinceye kadar ödenmesi.	bir (1) sene zarfında ödenmesi.
Kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi.	Kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının hüküm verilinceye kadar ödenmesi.	Kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının 15.04.2022 tarihinden başlayarak bir (1) sene zarfında ödenmesi.
Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi.	Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi.	Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi.
Sonuç	Sonuç	Sonuç
Verilecek ceza yarı (1/2) oranında indirilir.	Verilecek ceza üçte bir (1/3) oranında indirilir.	Hürriyeti bağlayıcı cezanın yarısı (1/2) indirilir.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin yapılan düzenlemelerin fiillerin doğrudan kamu düzenini ihlal etmesi nedeniyle titizlikle yapılması gerekir. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığın engellenmesi amacıyla

düzenlemenin hakkaniyete uygun ama caydırıcı nitelikte olması elzemdir. VUK. md. 359'da yapılan son düzenleme ile hürriyeti bağlayıcı cezaların üst sınırı yükseltilmiş ancak birçok tartışmayı da beraberinde getiren etkin pişmanlık düzenlemesi ile caydırıcılık özelliği azaltılmıştır.

Etkin pişmanlık nedeniyle cezadan indirim yapılmasına ilişkin düzenlemede üzerinde durulması gereken bir diğer husus, cezadan yapılacak indirimin hakkaniyete uygun olarak belirlenmemiş olmasıdır. Etkin pişmanlık nedeniyle cezadan yapılan indirim üç evre esas alınarak yapılmaktadır. Etkin pişmanlık nedeniyle soruşturma evresinde veya infaz aşamasında cezadan yapılacak indirim oranı (1/2) iken kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar olan aşamada uygulanması durumunda indirim oranı (1/3) olarak karşımıza çıkmaktadır. Failin aldığı cezanın kesinleştiği infaz evresi, soruşturma evresi için öngörülen indirim oranı aynıdır. Bu durumda faile henüz suçun sabit olmadığı kovuşturma evresi için daha az indirim oranı uygulanması hakkaniyete aykırıdır. Hem kovuşturma hem de soruşturma evresi için tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan indirim yarı oranında yapılacaktır. Etkin pişmanlık nedeniyle yapılacak ceza indirimin oranlarını tekrar belirlenmesi ve hakkaniyetli bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Çünkü bir Anayasa Mahkemesi kararında⁶⁴ ifade edildiği üzere; "hukuk devletinde, ceza hukuku alanında kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir".

Etkin pişmanlık düzenlemesinde karşımıza çıkacak bir diğer sorun, mükellefin cezasından indirim yapılabilmesi için vergi aslı ve gecikme zammının tamamı ile vergi ziyai cezasının bir kısmının ödenmesi ve söz konusu idari işlemlere karşı dava açma hakkından vazgeçilmesi gerekmektedir. Bu durumda idarenin tek taraflı iradesi ile ortaya çıkan tarh ve ceza kesme işlemi yargının denetimi dışında kalacaktır. Düzenleme hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Faile tarh edilen vergi ve kesilen ceza için yargıya başvuru hakkının tanınması

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/119, Karar: 2004/37, Tarih: 23.03.2004. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/37> (Erişim Tarihi: 25.07.2022)

hukuk devleti açısından elzemdir. Etkin pişmanlık hükmünün uygulanmasında ortaya çıkabilecek bir başka sorun, kişinin kaçakçılık suçundan beraat etmesi halidir. Atılı suçtan beraat eden, etkinlik pişmanlık hükmünden yararlanmak için tarh edilen vergi ve cezayı kanunda öngörülen şekilde ödemişse söz konusu işlemlerin yargının dışında kalması nedeniyle ortaya çıkacak sorunlara ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle etkin pişmanlık hükmünden yararlananların yargıya başvurma hakkından vazgeçmesinin koşul olarak öngörülmesi birçok problemi beraberinde getirecektir.

KAYNAKLAR

- AĞAR, Serkan; Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2016.
- AKBULUT, Berrin; Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020.
- AKTAN, Coşkun Can; Vergi, Cilt – 1: Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020.
- AKTAN, Coşkun Can / ÇOBAN, Hilmi; “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Vergi, Cilt – 2: Vergi Felsefesi, Vergi Psikolojisi, Vergi Ahlakı, Vergi Sosyolojisi, Vergi Tarihi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2020.
- ARICAN, Mehmet; Ceza Adaleti Sistemi, Etkinliği ve İşleyişi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2009.
- ASLANPINAR, Y. Burak; TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mart 2021.
- ARSLAN, Mehmet; Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, Ocak 2016.
- AYKIN, Hasan; “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”, Vergi Dosyası İnternet Blog Sayfası, <https://vergidosyasi.com> (Erişim Tarihi: 28.05.2022).
- BABA, Yasemin; Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Aralık 2013.
- BAKİ, Ensar; “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2016 Sayı: 2.
- BATI, Murat; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2021.

- ⌘ **Atf Şekli** | Cite As: **ŞİŞMAN** Gülden/**SARSIKOĞLU** Şenel “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *SÜHFD.*, C. 30, S. 3, 2022, s. 1591-1625.
- ⌘ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.
- ⌘ Bu eser Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



- BATI, Murat / İNCİ, Z. Özen; “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 406, Temmuz 2022.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:7 Sayı:27, Temmuz 2016.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:8 Sayı:31, Temmuz 2017.
- BAYRAKTAR, Köksal; “Faal Nedamet”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:33 Sayı:3-4, Yıl:1967.
- BECCARIA, Cesare; Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çeviren: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara, Haziran 2004.
- CENTEL, Nur / ZAFER, Hamide / ÇAKMUT, Özlem; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Onuncu Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2017.
- CHEVALLIER, Jacques; Hukuk Devleti, (Çeviren: Ertuğrul Cenk GÜRCAN), İmaj Yayınevi, Ankara, Eylül 2010.
- ÇAKMAKÇI, Ali / KÖSEER Semra; Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2019.
- ÇATLI, Mehmet; Demokratik Toplum Düzeninin Gereklere Bağlamında Muktedir/Erkli Demokrasi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2019.
- ÇİTİL, Bünyamin; Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Yayıncılık, İkinci Baskı, Ankara, Eylül 2021.
- DEMİRBAŞ, Timur; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onaltıncı Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021.
- DONAY, Süheyl; Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul, Haziran 2008.
- DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:1, Onüçüncü Tıpkı Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Kasım 1997.

- DUTERTRE, Gilles; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara, Eylül 2007.
- ERKAL, Atila; "İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği", Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 11 Sayı: 2, Aralık 2021.
- GÖDEKLİ, Mehmet; "Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Cilt:8 Sayı:29, Ocak 2017.
- GÜN, Tayfun; "Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Terörizmin Finansmanı Arasındaki İlişki ve Terörizmin Finansmanının Önlenmesine İlişkin Uluslararası Girişimler", Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2021.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, US-A Yayıncılık, Ankara, 2014.
- HAKERİ, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Yirmiikinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Eylül 2019.
- İNCEOĞLU, Sibel; Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi - 4, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara, Nisan 2018.
- KARAKOÇ, Yusuf; "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:16 Sayı: Özel, 2014.
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ondördüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021.
- KUNTER, Nurullah / YENİSEY, Feridun / NUHOĞLU, Ayşe; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Onsekizinci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2010.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat / ÜNSAL, Hilmi; Genel Vergi Hukuku, Birinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2019.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat / YILMAZ FURTUNA, Elif; "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir

Değerlendirme“, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8 Sayı:2, Yıl 2017.

OZANEMRE YAYLA, Tolunay; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Üçüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Mart 2022.

ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku, Onüçüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2022.

ÖZBEK, Veli Özer; Ekonomi Ceza Hukuku Birinci Kitap Genel Hükümler, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2021.

ÖZBEK, Veli Özer / DOĞAN, Koray / BACAŞIZ, Pınar; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onikinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021.

ÖZER, İbrahim; “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık“, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2011. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, Erişim Tarihi: 20.07.2022.

ÖZGENÇ, İzzet; “Sonuç ve Değerlendirme” / “Conclusion and Evaluation“, in: 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri, Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, Tebliğler / 5th Turkish-Korean Criminal Law Days, International Symposium on Economic Crimes in Comparative Law, Presentations (Editörler/Editors: İzzet ÖZGENÇ-Cumhur ŞAHİN-Faruk TURHAN), Cilt/Volume II, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2020. (ÖZGENÇ, Sonuç ve Değerlendirme)

ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Onyedinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2021.

ÖZGENÇ, İzzet; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık“, Ceza Hukuku Sitesi, Makaleler, <https://izzetozgenc.com>, (Erişim Tarihi: 27.05.2022).

ÖZTÜRK, Bahri / BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (Editörler); Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı, İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza

Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

ÖZTÜRK, Bahri / ERDEM, Mustafa Ruhan; Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yirmibirinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2021.

SOMUNCU, Ahmet / DEĞİRMENDERELİ, Ali; Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2015.

SOYASLAN, Doğan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Basık, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

SÖZÜER, Adem; Suça Teşebbüs, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

TOROSLU, Nevzat; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 20. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

TÖNGÜR, Ali Rıza / ÇETİNTÜRK, Ekrem; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Temmuz 2020.

UYANIK, Mustafa, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2014. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, Erişim Tarihi: 21.07.2022.

ÜMİT, Ceyda; "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12 Sayı:1, Yıl 2021.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; "Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9 Sayı:3-4, Yıl 2001.

YANYALI, Ali Rıza / ORFANİDİS, Vasilaki; Ceza Hukuku Felsefesi (Mizan-ı Cezanın İlk Kısmı: Hikmet-i Ceza), Adalet Bakanlığı Yayınları, Ankara, Mart 2021.

YENİDÜNYA, Ahmet Caner; “Malvarlığına Karşı Suçlarda Etkin Pişmanlık ve Uygulaması”, Kişisel İnternet Blog Sayfası, <https://caneryenidunya.com/malvarligina-karsi-suclarda-etkin-pismanlik/> (Erişim Tarihi: 21.07.2022).

YILMAZ FURTUNA, Elif; “Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Değerlendirme Raporu - II”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2021.

YURTLU, Fatih; “Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Değerlendirme Raporu - I”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2021.

YURTLU, Fatih / GENÇ, Fatma Umay / KURT KILIÇ, Elif / KILIÇ, Burak; Ceza Genel Hukuku (Editörler: İzzet ÖZGENÇ-İlhan ÜZÜLMEZ), Dördüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim 2021.