



T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA CEZA İNDİRİMİ ŞEKLİNDEKİ
ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASININ ANAYASAL İLKELER
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Neslihan Kaya

2215013011

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu

Bandırma 2024

T.C.

**BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA CEZA İNDİRİMİ ŞEKLİNDEKİ
ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASININ ANAYASAL İLKELER
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Neslihan Kaya

2215013011

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu

Bandırma 2024

ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA CEZA İNDİRİMİ ŞEKLİNDEKİ ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASININ ANAYASAL İLKELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Neslihan KAYA

Devlet, kamu hizmetlerini finanse edebilmek için vergi gelirlerine büyük ölçüde bağımlıdır. Ancak, vergi ödemelerinin gönüllülük esasına dayanmaması, bazı bireylerde vergi yükümlülüğüne karşı direnç oluşturmakta ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Bu durum, devletin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olmakta ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini tehlikeye atmaktadır. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığını önlemek ve vergi kayıplarını en aza indirmek için etkili düzenlemeler yapmak devletin öncelikli görevlerindendir. Ancak, bu düzenlemeler bazen vergi adaletini zedelemekte ve hukuki güvenliği sarsmaktadır. 7394 sayılı Kanun, bu bağlamda yapılan önemli değişikliklerle vergi kaçakçılığı suçlarının cezai düzenlemelerine dair önemli bir örnek teşkil etmektedir.

Çalışmada, literatür tarama yöntemi kullanılarak vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanan ceza indirimi ve etkin pişmanlık düzenlemeleri, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından incelenmiştir. 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle birlikte vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezaların üst sınırları arttırılmış, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zincirleme suç hükmü Vergi Usul Kanunu'na eklenerek uygulanacak şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca, etkin pişmanlık düzenlemesiyle vergi kaçakçılığı suçlarına dair hapis cezalarında, soruşturma, kovuşturma ve infaz süreçlerinde farklı oranlarda indirimler öngörülmüştür. Çalışmanın amacı, etkin pişmanlık düzenlemesinin anayasal ilkeler olan eşitlik, adalet, belirlilik ve hukuki güvenlik açısından değerlendirilmesidir. Çalışmada, bu düzenlemenin anayasal ilkelerle uyumu ele alınmış ve ortaya çıkan sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Vergi Kaçakçılığı, Etkin Pişmanlık, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Ceza İndirimi, Zincirleme Suç

ETİK BEYAN

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (04/ 10/2024)

ABSTRACT

EVALUATION OF THE EFFECTIVE REPENTANCE APPLICATION IN THE FORM OF PENALTY REDUCTION IN THE OFFENCE OF TAX EVASION WITHIN THE FRAMEWORK OF CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

Neslihan KAYA

The state relies heavily on tax revenues to finance public services. However, the lack of a voluntary basis for tax payments can lead some individuals to resist their tax obligations, resulting in negative outcomes such as tax evasion. This not only causes significant losses in state tax revenues but also threatens the sustainability of public services. Therefore, it is crucial for the state to implement effective measures to prevent tax evasion and minimize tax losses. Nevertheless, these measures can sometimes undermine tax justice and compromise legal certainty. Law No. 7394 serves as an important example in this context, introducing significant amendments to the penal regulations concerning tax evasion crimes.

This study employs a literature review method to analyze the penalty reduction and effective remorse provisions for tax evasion crimes from the perspective of constitutional taxation principles. Significant amendments have been made to Article 359 of the Tax Procedure Law with Law No. 7394. These amendments have increased the upper limits of penalties for tax evasion crimes, and the repeated crime provisions from the Turkish Penal Code have been incorporated into the Tax Procedure Law. Additionally, the effective remorse provision introduces varying reductions in prison sentences during the investigation, prosecution, and execution stages of tax evasion cases. The aim of this study is to evaluate the effective remorse provision in light of constitutional principles such as equality, justice, clarity, and legal certainty. The study examines the alignment of this regulation with constitutional principles and proposes solutions to address the issues identified.

Keywords: Tax Evasion, Effective Repentance, Constitutional Taxation Principles, Penalty Reduction, Chain Offence

ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında bana rehberlik eden kıymetli danışmanım Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU'NA içten teşekkürlerimi sunarım. Yeni bir disiplini öğrenme sürecimde sabrı ve ilgisiyle beni desteklediği için minnettarım. Sadece tez danışmanlığımı yapmayıp akademik hayatımda sağlam bir temel attığı için kendisine özellikle teşekkür etmek isterim. Öğrendiğim her bilginin mimarı olan değerli hocamla çalışma fırsatı bulduğum için büyük mutluluk duyuyorum. Kendisine derin saygı ve sevgilerimi sunuyorum. Tez savunma jürimde yer alan kıymetli hocam Prof. Dr. Özgür BİİYAN'A tezimin üzerinde sunduğu değerli görüşler ve önerileri için teşekkürlerimi iletiyorum. Derslerine katıldığım sayın hocama, öğrencilere karşı gösterdiği samimi yaklaşım ve etkileyici ders anlatma becerisi için de içtenlikle teşekkür ederim. Tez jürisine katılarak çalışmada emeği geçen Prof. Dr. Adnan GERÇEK hocama teşekkür ediyorum. Yüksek lisans öğrenim dönemi ve tez aşamasında uzaktan veya yakından bana her zaman destek olan, inanan ve motivasyonumu yüksekte tutmak için elinden gelen gayreti gösteren kıymetli anneme ve arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Neslihan Kaya

Bandırma – 04/10/2024

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
VERGİ CEZA HUKUKU AÇISINDAN KAÇAKÇILIK SUÇU VE CEZASININ İNCELENMESİ	3
1. SUÇ VE VERGİ SUÇU KAVRAMI	3
1.1. Vergi Suçları Açısından Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu İlişkisi	4
1.2. Vergi Suçu ve Vergi Kabahatlerinin Farklılıkları	5
1.2.1. Amaçları Bakımından Farklılıklar	6
1.2.2. Uygulanan Yaptırım Bakımından Farklılıklar	6
1.2.3. Yaptırım Sonucu Başvurulacak Yargı Yeri Bakımından	7
1.2.4. Uygulanacak Cezanın Kişiselleştirilmesi Bakımından Farklılıklar	8
1.2.5. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Farklılıklar	8
1.2.6. Failin Kişiliği Bakımından Farklılıklar	9
1.2.7. Kastın Varlığı Açısından Farklılıklar	9
2. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN VERGİ SUÇLARI.....	10
2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	11
2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçu	11
2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	12
2.4. Haysiyet ve Şeref Tecavüz (Hakaret) Suçu	13
2.5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	13
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI	14
3.1. Kanuni Unsur	14
3.2. Maddi Unsur	14
3.2.1. Hareket.....	15

3.2.1.1. İcrai- İhmali Hareketli Suçlar.....	15
3.2.1.2. Bağlı- Serbest Hareketli Suçlar	16
3.2.1.3. Tek Hareketli-Seçimlik Hareketli Suçlar	17
3.2.1.4. Basit-Zincirleme Hareketli Suçlar.....	17
3.2.2. Netice	18
3.3. Manevi Unsur	19
4.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNU OLUŞTURAN FİİLLER	20
4.1. On Sekiz Aydan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri	20
4.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	20
4.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	20
4.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Tutmak)	21
4.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek	21
4.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak	23
4.2. Üç Yıldan Sekiz Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri.....	23
4.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....	23
4.2.2. Defter Sayfalarını Yok ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak	24
4.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	24
4.2.4. Ödeme Kaydedici Cihazlar Üzerinde Yapılan Kanuna Aykırı Her Türlü Müdahaleler	26
4.2.5. Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Düzenlenen Piyasalarda Özel Etiket veya İşaretlerle İşaretlenen Ürünlerin Bilgilerinin Veri Merkezine Aktarımına Kanuna Aykırı Şekilde Müdahale Edilmesi	27
4.3. İki Yıldan Sekiz Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri	28
4.3.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayan Matbaaların Belge Basması.....	28
4.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayan Matbaalar Tarafından Basılan Belgelerin Bilerek Kullanılması	28
5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP VE YARGILANMA USULÜ	29

5.1. Vergi İdaresince Suç Duyurusunda Bulunulması	30
5.1.2. Vergi Müfettişlerince Suç Duyurusu	30
5.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığınca Suç Duyurusu	31
5.2. Savcının Doğrudan Haberdar olması	31
5.3. Dava Şartı Olarak Mütalaa ve Vergi Kaçakçılığı Suçu Fiilleri İnceleme Tamamlanmadan Mütalaa Alınan Durumlar	31
6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN CEZASINA ETKİ EDEN UNSURLARI	35
6.1. Ölüm	35
6.2. Af	36
6.3. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	37
6.4. Cezanın Ertelenmesi	39
6.5. Denetimli Serbestlik	40
6.6. Zamanaşımı	41
6.6.1. Dava Zamanaşımı	41
6.6.2. Ceza Zamanaşımı	42
6.7. İnfaz	43
7. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	43
7.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Birleşme	43
7.1.1. Hukuki Birleşme Sistemi	44
7.1.2. Erime Sistemi (Fikri İçtima)	45
7.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak	45
7.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tekerrür	47
7.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs	48
İKİNCİ BÖLÜM	51
ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	51
1. TÜRK CEZA KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ	51
1.1. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Tanımı ve Hukuki Niteliği	51
1.1.2 Etkin Pişmanlık Kavramı	51
1.1.3. Etkin Pişmanlık Kavramının Türk Ceza Kanunu Açısından Hukuki Niteliği	52
1.2. Türk Ceza Kanunu'nda Yer Alan Etkin Pişmanlık Hükümleri	54
1.3. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Unsurları	55

1.3.1. Maddi Unsur	55
1.3.2. Etkin Pişmanlığın Manevi Unsurları	59
2. 7394 SAYILI KANUN İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.....	60
2.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara İlişkin Üst Sınırların Değiştirilmesi	61
2.2. Zincirleme Suç Hükümlerine İlişkin Düzenleme.....	62
2.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezada İndirim Sağlayan Uygulamaya (Etkin Pişmanlık) Yönelik Düzenleme.....	64
2.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Etkin Pişmanlık Kavramının Düzenlenme Biçimi	67
2.3.1.1. Maddi Unsur.....	68
2.3.1.2. Pişmanlığın Yasal Süre İçinde Gösterilmesi	69
2.3.1.3. Failin İşlemiş Olduğu Fiil Dolayısıyla Pişmanlık Duyduğuna İlişkin Etkili ve Aktif Bir Hareketin Varlığı	70
2.3.2. Manevi Unsur	71
3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE İLİŞKİSİ.....	71
3.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi	71
3.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanma Şartları	74
3.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Kaçakçılığı Suçu ile İlişkisi	77
3.4. Etkin Pişmanlık ile Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Karşılaştırılması.....	78
4. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN VERGİ USUL KANUNUNDAKİ BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	80
4.1. Uzlaşma	80
4.2. Cezalarda İndirim Müessesesi	83
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	86
VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	86
1. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNDE YAŞANAN GELİŞMELERİN İNCELENMESİ	86
2. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	89
2.1. Eşitlik İlkesi.....	89

2.2. Adalet İlkesi	93
2.3. Belirlilik ve Hukuki Güvenlik İlkesi	95
2.4. Ölçülülük İlkesi	101
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	118

KISALTMALAR

- a.g.e.** : Adı Geçen Eser
a.g.m. : Adı Geçen Makale
AYM : Anayasa Mahkemesi
b.s. : Baskı Sayısı
E. : Esas Sayısı
İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
K. : Karar Sayısı
m. : Madde
s. : Sayfa
SBE : Sosyal Bilimler Enstitüsü
TADD : Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB : Türkiye Barolar Birliği
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TCK : Türk Ceza Kanunu
TDK : Türk Dil Kurumu
NKÜ : Namık Kemal Üniversitesi
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Cezalar, toplumsal düzenin korunması, hukuki yapıların sağlamlaştırılması ve ahlaki normların yerine getirilmesi için verilen disiplin edici müdahalelerdir. Vergi mevzuatına aykırı hareketler için belirlenen cezalar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu cezalar genellikle Türk Ceza Kanunu'nda genel olarak düzenlenirken, vergi suçları ve kabahatleri için özel olarak Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nda detaylı şekilde tanımlanmıştır. Vergi Ceza hukuku ise bu cezaların belirlenmesi ve uygulanması sürecini içeren akademik bir disiplindir.

Vergi ceza hukuku alanında tartışma konusu olan ve çalışmanın da ana konusunu oluşturan nokta, vergi kaçakçılığı suçunda uygulanan ceza indirimi ve etkin pişmanlık düzenlemesinin anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesidir. 7394 Sayılı Kanun kapsamında Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yapılan değişiklikler beklenenin aksine cezaların caydırıcılığı hususunda etkin olamamış ve birçok sorunu beraberinde getirmiştir. Yapılan değişiklikler incelendiğinde; cezaların üst sınırının arttırıldığını, vergi kaçakçılığı suçları için verilen hapis cezalarına etkin pişmanlık düzenlemesinin getirildiğini ve zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulduğu görülmektedir.

Temelde bir ceza hukuku müessesesi olan etkin pişmanlık, suç işleyen kişinin suçu işledikten sonra duyduğu derin pişmanlık durumudur. Etkin pişmanlık, suçlunun suçunu itiraf etmesi, işlediği suçun sonuçlarına katlanması ve bu durumun hafifletici faktör olarak cezaya yansımaları sağlamayı amaçlamaktadır. Öte yandan vergi kaçaklığı suçlarına verilen cezaların üst sınırının arttırılmasının yanı sıra aynı kanun çerçevesinde etkin pişmanlık düzenlemesinin de getirilmesi, cezaların caydırıcılığı açısından bir çelişki yaratmıştır. Bu durum, vergi ceza hukukunun etkinliğini sorgulayan önemli bir meseledir.

Bu bağlamda, çalışma, literatürde eleştiriye neden olan bu çelişkinin ve değişikliklerin anayasal vergilendirme ilkeleriyle uyumunun değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Literatür tarama yöntemi kullanılan bu çalışma, temel olarak üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, suç ve kabahat kavramlarının tanımı, aralarındaki ilişkiler, farklılıklar ve VUK'ta düzenlenen vergi suçları detaylı şekilde ele alınacaktır. İkinci bölümde, 7394 sayılı Kanun kapsamında yapılan VUK 359. madde değişiklikleri ve bu değişikliklerin kapsamı, benzer düzenlemelerle karşılaştırılması



üzerine odaklanılacaktır. Üçüncü bölümde ise, bazı anayasal vergilendirme ilkeleri açıklanarak yapılan değişikliklerin bu ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır. Ayrıca, etkin pişmanlık düzenlemesi ile ilgili uygulamada yaşanan sorunlar ve bu sorunlara dair çözüm önerileri de incelenecektir. Bu çalışma, vergi ceza hukuku alanındaki bu tartışmaların çözümüne katkıda bulunmayı ve daha sağlıklı bir vergi düzenlemesinin oluşturulmasını hedeflemektedir. Anayasal vergilendirme ilkeleriyle çelişen düzenlemelerin analiz edilmesi ve hukuki eksikliklerin giderilmesi bakımından büyük bir öneme sahiptir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKU AÇISINDAN KAÇAKÇILIK SUÇU VE CEZASININ İNCELENMESİ

1. SUÇ VE VERGİ SUÇU KAVRAMI

Suç, Türk Dil Kurumu'ndaki kelime anlamına bakıldığında “törelere ve ahlak kurallarına aykırı davranış” olarak ifade edilmektedir¹. Suç, Türk Ceza Kanunu'nda veya ceza hükmü içeren özel kanunlarda düzenlenen hukuka aykırı ve cezai yaptırıma bağlanmış eylemlerdir². Aynı zamanda suç toplumsal düzenin sürdürülebilmesi için korunması gereken yasal değerlerin kasıtlı veya bu değerlere saygı göstermeyi ihmal eden insan davranışlarının açık bir ihlali olarak ifade edilmektedir³. Bir eylemin cezalandırılabilmesi için sadece yasalara aykırı olması gerekli görülmemektedir. Ayrıca, bu eylemin kamu düzenini bozan, toplumda endişe yaratan veya toplum ahlakına ciddi zarar veren bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Bu sebeple kişiler arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi ve kontrol altında tutulması kaçınılmazdır. Toplum düzenini sağlamak, kuralların varlığı kadar bu kurallara uymayı da gerektirir. Toplumsal hayatı düzenleyen en önemli kurallar hukuk kurallarıdır. Devlet, hukuka aykırı ağır suçlar işleyenleri hapis cezası veya adli para cezasıyla cezalandırarak bu fiilleri suç olarak sınıflandırmıştır⁴. Suçlarla korunan hukuki yarar, genel olarak kamu düzeninin korunması ve toplumun huzuruna yöneliktir. Görüldüğü üzere devlet, toplum içindeki uyumu sağlamak ve sosyal düzeni korumak amacıyla yasal düzenlemelerle kurallar belirlemiştir. Devlet aynı zamanda, kamu hizmetlerini finanse etmek için hem bireylerden hem de kurumlardan gelir elde etmektedir ve bu gelirler bireylerin ve kurumların ekonomik

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, “çevrimiçi”, <https://sozluk.gov.tr/> (sozluk.gov.tr) Erişim Tarihi 03/01/2024

² Adalet Bakanlığı, “Çevrimiçi”, <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/>, Erişim Tarihi 22/07/2024.

³ Erdener Yurtcan, **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Şerhi**, 6.bs., Ankara, Seçkin Hukuk, 2019, s.254.

⁴ Kaptan Kılınç, **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri**, 1.bs., Ankara, Seçkin Hukuk, 2022, s.134.

güçlerine göre belirlenmektedir⁵. Bu ekonomik kaynaklar, devletin egemenlik yetkisine dayanarak tahsil ettiği vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşmaktadır. Vergi hukukunda ise, vergi kanunlarına uymayan davranışlar belirli suç kategorilerine dahil edilmekte ve bunlara karşı belirli yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi suçları, genel çerçevede içinde ceza hukuku alanında yer almakla birlikte düzenleme yeri açısından maddi olarak en detaylı biçimde VUK'ta konumlanmaktadır⁶.

Vergi suçu, kanunlarda tanımlanmamakla birlikte doktrinde farklı tanımlamalar mevcuttur. Vergi suçları, genellikle devletin mali yapısına karşı işlenen ve ekonomik karakter taşıyan suçlardır. Belirli suçların, vergi suçu olarak kabul edilmesinde, ihlal edilen menfaatin temsil ettiği değer sıklıkla devlet hazinesinin yararındır. Vergi suçları, vergi mükellefleri ile sorumlularının iş ilişkisi içinde oldukları üçüncü kişilerin VUK'ta tanımlanan davranış biçimlerine göre vergi kanunları hükümlerini ihlal etmeleri olarak da ifade edilebilir⁷. Genel olarak vergi suçu; *“vergi yasalarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanunda yazılı tarifeyle uygun, hukuka aykırı ve ceza gerektiren fiiller”* olarak tanımlanabilir⁸. Vergilemeyle ilgili suç ve cezaların önemli bir VUK'ta düzenlendiğinden mükellefler bu kanunda yapılması gereken ödev niteliğindeki işlemleri yapmadıklarında veya yapılmaması gereken fiilleri işlediklerinde vergi suçuna yol açmış olacaklardır. Buna karşın, vergi kanunlarında karşılığında bir ceza tespit edilmemiş olan işlemlerin gerçekleştirilmesi halinde ortada bir suç bulunmayacaktır⁹.

1.1. Vergi Suçları Açısından Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu İlişkisi

Bir hukuk sisteminde suçlar ve cezalarla ilgili yasal düzenlemeler genellikle tek bir kanunda toplanmamaktadır. Türk hukuk sisteminde, terörle mücadele, bankacılık, basın, elektronik imza, sermaye piyasası, kaçakçılık gibi farklı konularda suç ve cezaları düzenleyen farklı kanunlar bulunmaktadır. Bu alanlarda mevcut her bir kanun, ilgili olduğu alana odaklanarak o alandaki suçları ve bu suçlara ilişkin cezaları ayrıntılı bir şekilde belirlemektedir¹⁰. Ceza hukukunun bir işlevi de diğer hukuk dallarındaki mevcut

⁵ Kılınç, a.g.e., s.135.

⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 12.bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2022, s.383.

⁷ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 5.bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1995, s.17.

⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Derya Kitabevi, 2005, s.180.

⁹ N. Edizdoğan, M. Taş, A. Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2007, s.7.

¹⁰ Denizhan İyice, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Pamukkale Üniversitesi S.B.E., Denizli**, 2021, s.19.

hukuki ilişkilerin hukuka uygun şekilde gelişmesini temin etmek için kendi cezai yaptırımlarından yararlandırmaktır. Bu durum devletin, vergi hukuku gibi alanlarda da cezai müeyyideler uyguladığı anlamına gelmektedir. Vergi hukukunun vergi suçları ve bunlara ilişkin cezalarla ilgili alt dalına ise vergi ceza hukuku denilmektedir. Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar ise Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmektedir¹¹. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen suçlar ve bunlara ilişkin cezaların önemli bir kısmı sadece vergi hukukunu ilgilendirmektedir ve bu suçlar için idari prosedürlerle belirlenen eylemler ve uygulanacak yaptırımlar bulunmaktadır. Bu tür suçlar aynı zamanda mali nitelikli suç olarak da tanımlanmaktadır¹².

Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen cezai yaptırımların uygulanması, bir kısmı idarelerce, diğer bir kısmı ise ceza mahkemeleri tarafından gerçekleştirilir. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kaçakçılık suçu (VUK m.359), vergi mahremiyetini ihlal etme suçu (VUK m.362), mükellefin özel işlerini yerine getirme suçu (VUK m.363) ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu (VUK m.246/2) ceza mahkemeleri tarafından yargılanmaktadır. Türk Ceza Kanunu’nun 5. maddesi, “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlar kapsamındaki suçlar içinde geçerlidir.*” Bu hüküm, Türk Ceza Kanunu’nun temel hükümlerinin, diğer özel kanunlarda belirlenen suçlar için de geçerli olduğunu ifade etmektedir.

1.2.Vergi Suçu ve Vergi Kabahatlerinin Farklılıkları

Türk Dil Kurumu’ndaki tanımına bakıldığında kabahat kavramı, uygunsuz, yakışsız iş ve kusur anlamlarına gelmektedir¹³. Vergi kabahati, vergi yasalarında belirtilen yükümlülüklerle uymayan vergi mükelleflerinin veya vergiye tabi olanların, idari para cezasıyla cezalandırıldığı hallerdir. Bu ceza için mahkeme kararı gerekli değildir. Vergi kabahatleri genellikle vergi düzenine yönelik ihlalleri içerir ve vergi kaybına yol açan eylemler vergi ziyai kabahati olarak adlandırılırken, vergi ziyai olmasa da yasada belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmemesi veya yapılmaması durumunda ortaya çıkan ihlaller genel veya özel usulsüzlük kabahati olarak tanımlanmaktadır¹⁴.

¹¹ Mehmet Karaaslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s. 116.

¹² Taner Ercan, “**Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar**”, Abant, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 21, Sayı 3, 2021, s.545.

¹³ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, “Çevrimiçi”, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 20/07/2024

¹⁴ Cahit Şanver, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 15, Sayı 29, 2017, s. 94.

Kabahatlerle suçlar, hukuka aykırı eylemler olmaları bakımından benzerlik gösterse de; amaçları, hukuksal nitelikleri, uygulama mercileri, usul, yaptırım türleri, sonuçları gibi çeşitli açılardan farklılık göstermektedir¹⁵.

1.2.1. Amaçları Bakımından Farklılıklar

Suçlar ve kabahatler, korudukları menfaatler açısından birbirlerinden pek farklı değildir. Her ikisi de toplumsal düzenin muhafaza edilmesini ve düzeni bozan davranışların önlenmesini hedeflemektedir. Suçlar, kamu düzenini korumayı amaçlarken, kabahatler daha çok idari düzeni sağlamayı hedeflemektedir. Başka bir deyişle, suçlar ağır ihlalleri kapsarken, kabahatler daha çok hafif ve idari ihlalleri içermektedir. Ancak, her ikisi de toplumun sağlıklı işleyişi ve güvenliği için önemlidir¹⁶.

1.2.2. Uygulanan Yaptırım Bakımından Farklılıklar

Fiilin niteliğine göre belirlenen yaptırımların uygulanması sürecinde, suçlar ile kabahatler arasında temel bir ayrım mevcuttur. Hukuki çerçevede, suçlar için öngörülen yaptırımlar hapis cezaları ve adli para cezaları biçiminde belirlenmekte ve bu yaptırımlar mahkemeler tarafından tespit edilmektedir. Diğer yandan, kabahatler için uygulanan yaptırımlar ise idari para cezaları ve idari tedbirler şeklinde ifade edilmekte ve bu tedbirler genellikle ilgili idari otoriteler tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla suçlar, genellikle kişisel özgürlüğü sınırlayıcı cezalar veya adli para cezaları ile ilişkilendirilirken, kabahatler ise daha çok idari yaptırımlarla cezalandırılmaktadır. İdari yaptırımlar, idari bir prosedürle belirlenen ve kişilere uygulanan, zorunlu olarak idari kararın uygulanması sürecini içeren yaptırımlardır. İdari yaptırımların yasal çerçeveye alınması, bazı ihlallerin suç olmaktan çıkarılması ilkesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle kamu düzenine fazla etkisi olmayan veya etki düzeyi düşük olan ihlallerin, idari yaptırımların kapsamına alındığı gözlemlenmektedir¹⁷. Yaptırımları yönünden suç(adli) yaptırımları, kabahat (idari) yaptırımlara göre daha ağırdır. Kabahatler karşılığında uygulanan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. Kabahatlere yönelik uygulanacak yaptırımlar, idari işlemler olmaları sebebiyle, yargısal karar olmadan idari otoritenin yetkili kişi veya kurulu tarafından belirlenen prosedürlere tabi

¹⁵ Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, 1.bs., İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2011, s. 28.

¹⁶ Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2006, s. 27.

¹⁷ Gökçe Kafkas, “Türkiye’de Vergi Suç ve Kabahatlerine Uygulanan Cezai Yaptırımların Etkileri”, Doktora Tezi, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E.**, Manisa, 2022, s.31.

tutulmaktadır. Bu yaptırımlar, idari düzenlemelere uygun olarak belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Öte yandan, suçlarla ilgili cezalar yargısal kararlarla belirlenir ve mahkemeler tarafından yasalara ve kanunlara uygun olarak verilmektedir¹⁸.

1.2.3. Yaptırım Sonucu Başvurulacak Yargı Yeri Bakımından

Kabahatler ve suçlar arasındaki usul kuralları açısından birkaç fark bulunmaktadır. Suçlara ilişkin cezalar, ceza hukuku prensiplerine göre mahkemeler tarafından belirlenirken, kabahatlere ilişkin cezalar ise idari kurallar çerçevesinde idari merciler tarafından belirlenmektedir. Kabahatlerin cezalandırılması idari bir süreç olduğu için, bu cezalar idari işlem niteliğindedir ve idari prosedürlere tabidir. Yani, suçlar için ceza mahkemeleri karar verirken, kabahatler için idari kurumlar tarafından yaptırımlar uygulanmakta ve bu yaptırımlar idari süreçlere göre belirlenmektedir¹⁹. Görüldüğü üzere kabahatlerin tanımlanması ve bunlara ceza uygulanması için mahkeme kararı gerekli görülmemektedir. Ancak, suçların tanımlanması ve bunlara ceza uygulanması sadece yargı organları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kabahatlerde karar verme yetkisi daha genişken, suçlar için bu yetki yargı organlarının tekelindedir. Kabahatlerde prosedür daha esnek olabilirken, suçlar için daha katı ve detaylı bir yargılama süreci gerekmektedir. Bu nedenle, kabahatlerin ve suçların işlenme şekli ve cezalandırılması için farklı usul kuralları geçerli olmaktadır. Bir eylemin suç teşkil edip etmediği, yargı makamları tarafından belirlenmektedir. Eğer bir mahkeme, bir eylemin suç olduğuna hükmederse, bu durumda kararın yaptırımıyla ilgili olarak istinaf ve temyiz yoluna başvurulabilmektedir. İstinaf ve temyiz, hukuki bir kararın hatalı olduğu iddiasıyla yüksek yargı mercilerine başvurmayı sağlayan kanun yollarıdır.

İstinaf, birinci derece mahkemelerinin verdiği kararların hem maddi gerçeklere hem de hukuki yönlerine ilişkin olarak Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından incelenmesidir. Bu inceleme, daha yüksek yargı merciine yapılan bir başvuru sürecini içermekte ve mahkemenin verdiği kararın doğruluğunu kontrol etmeyi amaçlamaktadır. Temyiz kanun yolunda ise, Bölge Adliye Mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan başvuruları değerlendirilmektedir. Temyiz, özellikle hukuki hataların ve yanlış uygulamaların olduğu iddiasıyla ilgili inceleme sürecini ifade etmektedir. Bu süreçte,

¹⁸ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 3.bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.325.

¹⁹ Muhammet Polat İçten, **Vergi Kabahatlerini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.52.

daha üst bir yargı mercii, önceki mahkemenin kararını inceleyerek hukuki hataların varlığını tespit etmeye çalışmakta ve gerektiğinde kararı değiştirebilmekte veya iptal edebilmektedir²⁰. Anayasa'nın 27.maddesindeki hüküm ise, idari para cezaları ve kamu mülkiyetinin devrine ilişkin idari yaptırımlara karşı yargı yolunun açıkça belirtilmesi, tartışmaların ve farklı görüşlerin nadiren yaşandığı bir durumu ifade etmektedir. Bu düzenleme, sulh ceza mahkemesine başvurulabileceğini belirtir ve bu nedenle hukuk bilimi ve uygulamasında netlik sağlanmaktadır²¹.

1.2.4. Uygulanacak Cezanın Kişiselleştirilmesi Bakımından Farklılıklar

Kabahatler ve suçlarla ilgili cezai yaptırımlar, hukuk sistemlerinde bireylerin kişisel özelliklerine ve eylemin işleniş biçimine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Ceza hukukunda, suçlunun özellikleri ve eylemin niteliği, cezanın türü ve miktarı üzerinde belirleyici rol oynamaktadır. Suçlunun kişisel özellikleri, sosyal durumu, aile yapısı, eğitim seviyesi gibi faktörler ceza hukukunda önemli bir yer tutmaktadır. Bununla birlikte, suçun işleniş biçimi ve suçlunun kişisel özellikleri yalnızca cezanın belirlenmesinde değil, aynı zamanda cezanın infazında da etkilidir. Ceza hukukunda rehabilitasyon, topluma yeniden kazandırma ve suçun tekrarını önleme gibi amaçlar da gözetilir. Dolayısıyla, suçlunun kişisel özellikleri ve suçun işleniş biçimi cezanın adil ve etkili bir şekilde uygulanmasında önemli rol oynamaktadır²². Kabahatlere uygulanan yaptırımların bireyselleştirmesine yönelik düzenleme ise henüz bulunmamaktadır. Kabahat işleyen kişinin özellikleri, yaptırımın belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Bu bakımdan, kabahatlerin yaptırımları daha objektif bir nitelik taşıırken, suçların yaptırımları daha subjektif bir değerlendirmeye belirlenmektedir²³.

1.2.5. Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Farklılıklar

Ceza hukukunda önemli bir ilke olan “suç ve cezanın şahsiliği” prensibi, bir bireyin sadece kendi eylemlerinden sorumlu tutulabileceğini belirtmektedir. Bu ilke kişinin sadece suç işlediği eylemlerden dolayı cezalandırılabilmesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle, bir kişi suç işlemediyse, ceza sorumluluğuyla da karşı karşıya kalmamaktadır. Aynı zamanda, bu prensip tüzel kişiliklerin cezai sorumluluğunu da

²⁰ Muhammet Polat İçten, **a.g.e.**, s.54.

²¹ İçten, **a.g.e.**, s.10.

²² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s.38.

²³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s.42.

etkilemektedir. Ceza hukukunda, cezai sorumluluk genellikle gerçek kişilere yöneliktir ve tüzel kişiliklerin suç işlediği durumlarda bu sorumluluğun belirlenmesi daha karmaşıktır. Bir tüzel kişilik suç işlediğinde, cezai sorumluluk genellikle suçun gerçekleştirildiği temsilci kişiye yöneltilmektedir. Bu nedenle, suç ve cezanın şahsiliği ilkesi, tüzel kişiliklerin cezai sorumluluğunu belirlerken farklı uygulanabilmektedir²⁴. Vergi kabahatlerinde tüzel kişilerin vergi mükellefi olabilmesi, tüzel kişilerin doğrudan vergi ihlallerinden dolayı cezalandırabilmelerini sağlamaktadır. Bu durum, cezaların şahsiliği ilkesine bir istisna olarak görülebilmektedir. Yani, bir tüzel kişi vergi ihlali yaparsa bu ihlalden dolayı ceza tüzel kişiye yönlendirilmektedir. Ancak, gerçek kişilerin bir tüzel kişinin temsilcisi veya çalışanı olarak vergi ihlali işlemesi durumunda, bu kişiler de kendi kişisel sorumlulukları doğrultusunda cezalandırılmaktadır.

1.2.6. Failin Kişiliği Bakımından Farklılıklar

Vergi Usul Kanunu'na göre, suçlar ve kabahatler bakımından sorumluluk, gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de sorumluluğunu içermektedir. Ancak, suçlar söz konusu olduğunda sadece gerçek kişiler yargılanmakta ve cezalandırılmaktadır. Bir suça karışmış olan gerçek kişi suça çarptırılabilen ancak, tüzel kişiler için uygulanan yaptırımlar genellikle para cezaları veya diğer mali yaptırımlar şeklinde olmaktadır²⁵.

1.2.7. Kastın Varlığı Açısından Farklılıklar

Kastın varlığı açısından düşündüğümüzde ise, kast ve taksir söz konusu değilse suçun varlığından bahsedilememektedir. Ancak kabahatlerde yaptırım uygulanabilmesi için, kastın varlığı aranmamaktadır. Bu sebeple kabahat fiillerinin taksirle işlenmesi yaptırım uygulanabilmesi açısından yeterli görülmektedir. Suçlara ve kabahatlere bağlı sonuçlar arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar şunlardır; suç işlenmesinde teşebbüs durumunda dahi cezalandırma söz konusu iken, kabahatlerde bu durum belirtilmedikçe cezalandırma gerçekleşmez. Ayrıca, suçlardan kabahatlere veya kabahatlerden suçlara geçişte tekerrür (tekrar etme) durumu söz konusu değildir. Bazı suçlar şikâyeteye bağlı iken, kabahatler re'sen dikkate alınmaktadır. Cezaların başka bir cezaya dönüştürülmesi mümkünken, idari yaptırımların ceza olarak uygulanması mümkün değildir. Suç cezalarının ertelenmesi mümkünken, kabahat yaptırımlarının

²⁴ Kemal Gözler, **a.g.e.**, s.327.

²⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s.45.

ertelenmesi söz konusu değildir. Cezalar adli sicile kaydedilirken, idari yaptırımlar bu kayda dahil edilmemektedir²⁶.

2. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN VERGİ SUÇLARI

Devlet kamu harcamalarının finanse edebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyacın giderilmesindeki en önemli ve temel kaynak ise vergilerdir. Toplum yapısındaki değişikliklerle birlikte, devletin bireylere sunduğu mal ve hizmetlerin nitelik ve boyutları da değişmiş, bu durum devletin gelire olan ihtiyacını arttırmıştır. Vergiler, bireylerin gelirlerinden mali güçlerine göre alınan zorunlu ve karşılıksız ödemelerdir. Verginin tanımı ile rasyonel insan davranışı birlikte değerlendirildiğinde gelirlerinin tamamını veya daha fazlasını kullanmak isteyen yükümlülerin vergiler nedeniyle harcamalarını kısmak, gelir kaybına uğramak veya tasarruflarını sınırlandırmak durumunda kaldıkları durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden bireyler, vergi ödeme konusunda vergiden kaçınma gibi yasal bir yola ya da vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan yollara başvurmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan ve yaptırım olarak hukuki ceza öngörülen eylemler, vergi suçları olarak tanımlanmaktadır. Bu suçlar, vergi mevzuatına aykırı eylemleri ifade etmektedir ve kanunun belirttiği kurallara uymamanın sonucunda ortaya çıkmaktadır²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan belirli eylemler, ceza hukuku kapsamında suç teşkil etmektedir. Bu suçları işleyenler ya hapis cezasıyla ya da tek başına adli para cezasıyla cezalandırılabilir. Yani, vergi kanunlarında ciddi ve önemli ölçüde aykırılık teşkil eden davranışlar, hapis cezası veya adli para cezası ile karşı karşıya bırakılmaktadır. Bu suçların tespit edilip cezalandırılması, ceza mahkemelerinin sorumluluğuna girmektedir. Ayrıca ceza mahkemelerince Vergi Usul Kanunu'nda hükmedilen hapis cezalarına hükmedilmesi, aynı eylem üzerinden idari yaptırım uygulanmasına engel değildir.²⁸ Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği ve hapis cezasını ya da adli para cezasını gerektiren suçlar; kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefte tecavüz (hakaret) suçu ve ekim sayım beyanlarını denetleme suçudur.

²⁶ Çağlayan, a.g.e., s.33.

²⁷ Çağlayan, a.g.e., s.35

²⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.292.

2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı, vergi kaybı şartı aranmaksızın, yasada belirtilen eylemlerle nesnel olarak gerçekleştirilebilen ve devletin vergi düzenini bozan, hukuk düzeni tarafından kabul edilmeyen eylemlere atıfta bulunan bir kavramdır.²⁹ Bu suç ile, vergi yasalarında belirtilen belgeler, beyannameler ve defterler üzerinde vergi yasalarına aykırı davranışlar sergileyerek vergisel işlemlerin doğruluğunu ortadan kaldırmayı veya doğruluğunun tespitinin zorlaştırılmayı amaçlanmaktadır. Kaçakçılık eylemlerine yönelik uygulanacak cezalar temel olarak kişi özgürlüğünü kısıtlayıcı cezalardır. Ayrıca kaçakçılık suçu “seçimlik hareketli suç” kategorisine girmektedir. Seçimlik hareketli suç, kanunlar tarafından belirlenen birden fazla eylemden birinin veya birkaçının uygulanması olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen eylemlerden herhangi birinin gerçekleşmesi, kaçakçılık suçuna ilişkin cezaların temelini oluşturmaktadır. Ayrıca, kaçakçılık suçunun oluşması için suçla ilgili eylemlerin vergi kaybına neden olması gerekmez³⁰. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi kaçakçılık suçlarını tanımlamakta ve bu suçlara ilişkin cezaları belirlemektedir. Bu hükümler söz konusu eylemlere bağlı olarak uygulanacak cezaları, kategorilere ayırarak düzenlemektedir.

2.2.Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçu

Mahremiyet kelimesi, Arapça kökenli olan “mahrem” kelimesinden türetilmiştir ve dilimizde “gizlilik, gizli kalma durumu” anlamında kullanılmaktadır. Mahremiyet, bireyin özel hayatını oluşturan, başkalarından gizlediği, bilinmesini istemediği duygu, düşünce ve sırların toplamını ifade etmektedir. Bu kavram, günlük yaşamda yaygın olarak karşılaşılan bir durumdur ve hukukun çeşitli alanlarında önemli bir yer tutmaktadır. Vergi hukuku da bu koruma alanlarından biridir, çeşitli yasal temellere dayanarak bireylerin mahremiyetini koruma altına almıştır³¹.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK’un 363. maddesinde yer almaktadır. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar ise aynı kanunun 5. maddesinde vergi işlem ve

²⁹Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**,3.bs., Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s. 241.

³⁰ Melike Nur Boyraz “Vergi Suç ve Cezaların Caydırıcılığında Denetimin Etkinliği”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, S.B.E.**, Sivas, 2023, s.51.

³¹ Mehmet Küçükaya, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2022, s.587.

incelemeleri ile ilgilenen memurlar, vergi yargı kuruluşlarında yer alan görevliler, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılan kişiler ve vergi işlerinde görevli bilirkişiler olarak sıralanmaktadır. Söz konusu kişiler görevleri nedeniyle mükelleflerle ilgili edindikleri kişisel bilgileri, işlemleri, hesap durumlarını, işleri, servetleri ve meslekleri hakkındaki sırları veya gizli kalması gereken diğer bilgileri açıklayamazlar. Kanun koyucu, vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenlerken, TCK madde 239'a atıfta bulunarak belirlediği ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasını içermektedir. Ancak, madde adli para cezasının en düşük sınırını belirtmediğinden dolayı, TCK madde 52/1'e göre belirlenen alt sınır "beş gün" olarak kabul edilmektedir³².

2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesine göre; vergi işlerinde görevli devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, yükümlülerinin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini, ücretsiz de olsa yapmaları yasaktır³³. Bu işler yapılırken yapılan işler karşılığında herhangi bir ücret alınıp alınmadığı veya devamlı olmasının da herhangi bir önemi olmamaktadır. Ücretsiz şekilde bile bir iş yapılması suç olarak sayılacaktır ve cezalandırılacaktır³⁴. Mükelleflerin özel işlerini üstlenme suçunun manevi unsuru, kasti bir niyeti içermektedir. Bu durumda suçu işleyen kişi, başkasına ait olduğunu bilerek, tarafsız olmadan ve kendi isteğiyle bu görevi yerine getirmektedir.

Bu suçu gerçekleştirenler Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrasına göre "*Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*" hükmü yer almaktadır.

³² Tahsin Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 2, 2023, s.901.

³³ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu, Cem Barlas Arslan, "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü", **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, Ocak 2018, s.62

³⁴ Gökçe Kafkas Durmuş, "Türkiye'de Vergi Suç ve Kabahatlerine Uygulanan Cezai Yaptırımların Mükellefler Üzerindeki Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 46, Sayı 417, 2023, s.36.

2.4. Haysiyet ve Şerefe Tecavüz (Hakaret) Suçu

Vergi Usul Kanunu’nun 5.maddesinde belirtilen hükme göre, vergi mahremiyetini düzenleyen bu madde, mükelleflerin kişisel bilgilerinin korunmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda, vergi daireleri tarafından yayınlanan listeler, işyerlerinde asılı bulunan vergi levhalarındaki bilgiler, mükelleflerin vergi beyanları, ödenmemiş vergi ve cezalar, adli ve idari soruşturmalar çerçevesinde sağlanan bilgi ve belgeler, açıklanabilir bilgiler olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu bilgilerin açıklanması, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına zarar verilmemesini içeren bir zorunlulukla sınırlanmıştır³⁵. Aslında Vergi Usul Kanunu’nun 125. maddesinde düzenlenen suç, Türk Ceza Kanunu’ndaki hakaret suçunun özel bir versiyonudur. Genel hakaret suçuyla ilgili hükümlerin yanı sıra, vergi konularında özel bir düzenleme yapılması, kanun koyucunun bu konuya özel bir vurgu yapmayı amaçladığını göstermektedir. Dolayısıyla, Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanan suçlar arasındaki ana ayırım, içerdikleri hakaret unsurlarıdır. Bununla birlikte, haysiyet ve Şerefe hakaret suçuna ilişkin ceza, hakaret suçu için öngörülen ceza ile aynıdır, yani üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır³⁶.

2.5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

Vergi Usul Kanunu’nun 243. maddesi ve GVK’nın 54. maddesi kapsamında, tarım işleriyle uğraşan çiftçiler arasında, belirli bir işletme büyüklüğünü aşanlar için zorunlu hale getirilen ekim sayım beyanı, çiftçilerin bulundukları köy veya muhtarlıklara başvurarak yapılmalıdır. Muhtarlar ve ihtiyar heyeti, bu beyanların doğruluğunu kontrol etme, beyanda bulunmayanları beyana davet etme ve davete uymayanları vergi dairesine bildirme sorumluluğunu taşımaktadır. Bu görevin ihmalî veya kötüye kullanımı durumunda, Vergi Usul Kanunu’nun 246/2. maddesi TCK’nın 257. Maddesi uyarınca “Görevi Kötüye Kullanma” suçunu işlemiş sayılır. Bu suçun gerçekleşebilmesi için ilgili kişilerin veya kamu kurumunun zarar görmesi veya kişilerin haksız kazanç elde etmesi gerekmektedir.³⁷ Suçun gerçekleşmesi için muhtar ve ihtiyar heyetlerinin kendilerine verilen görevleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir biçimde yerine getirmemeleri durumu cezalandırılmaktadır. Suçun oluşabilmesi için özel bir kasıt

³⁵ Ersan Öz, Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 33, 2018, s.3.

³⁶ İbrahim Üzülmöz, *Hakaret Suçu, Ceza Dergisi*, Cilt 5, Sayı 12, 2010, s.33.

³⁷ Ömercioğlu ve Dayıoğlu ve Barlas Arslan, *a.g.m.*, s.63.

aranmamaktadır; yani muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinin belirli bir niyetle hareket etmiş olmalarına gerek yoktur³⁸. İlgili açıklamalara göre, görevlerini gerektiği gibi yerine getirmeme veya ihmal etme nedeniyle, ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçuyla ilgili uygulanacak cezai yaptırım, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasını içermektedir³⁹.

3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

3.1. Kanuni Unsur

Suç ve cezanın kanunla belirlenmesi esasına dayanan “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” prensibi, ceza yasalarındaki değişikliklerin geçmişe dönük uygulanmamasını, suç ve cezaların kesin bir şekilde yasal düzenlemelerde belirtilmiş olmasını ifade etmektedir. Bu temel ilke, vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir ve verginin kanunilik ilkesi olarak adlandırılır. Yasalarda açıkça belirtilmeyen bir eylemden kaynaklanan vergi yükümlülükleri veya cezalar, mükelleflere uygulanamaz. Bir eylemin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen tanıma uygun olması gerekmektedir. Bu uyum, kaçakçılık suçunun hukuki unsurlarının varlığını ifade etmektedir. Yani, suçların sadece hukuki bir tanıma uygun olması, suç ve cezada kanunilik ilkesini değil, sadece hukuki bir tanımın varlığını göstermektedir. Ceza hukukunda bir suçun varlığı, o suç için yasada açıkça belirlenmiş hukuki bir tipin varlığına dayanmaktadır. Aynı ilke, vergi hukuku ve vergi ceza hukukunda da geçerlidir; yani suçlardan bahsedebilmek için belirli bir hukuki tipin olması gerekmektedir. Hukukta somut olayın soyut hukuk kuralına uygun olması durumuna “tipiklik” denmekte ve tipiklik gerçekleştiğinde yargı süreci tamamlanıp sonuca ulaşılmaktadır⁴⁰.

3.2. Maddi Unsur

Vergide kaçakçılık suçlarıyla ilgili maddi unsurlar genellikle üç ana kategori altında incelenmektedir. Bu kategorileri eylem (hareket), sonuç ve nedensellik bağı (illiyet) olarak açıklanmaktadır. Eylem, bir kişinin vücut aracılığıyla gerçekleştirdiği ve şahsın davranışının dış dünyada görünür hale geldiği somut durumu ifade etmektedir. Suçun işlenmesi için bir eylem gerçekleşmelidir, bu nedenle şahsın iç dünyası bir eylem olarak dış dünyada ortaya çıkacaktır. Sonuç, gerçekleşen eylemler neticesinde ortaya

³⁸ Ahmet Ozansoy, “Vergi Kaçakçısı Olmanın Zorluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı 245, 2009, s.96.

³⁹ Ozansoy, *a.g.m.*, s.97.

⁴⁰ Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 6.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2023, s.298.

ıkan değişiklikleri temsil eder. Tipik bir suç eylemi için, hareket ve sonuç arasında nedensellik ilişkisinin oluşması gereklidir. Yani, gerçekleştirilen eylemin sonucunda bir değişiklik meydana gelmelidir.

3.2.1. Hareket

Vergi kaçakçılığı suçları, seçimlik bir eylem içeren suçlar olarak nitelendirilmiştir. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen eylemlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi, vergi kaçakçılığı suçunun oluşturulması için yeterlidir. Kaçakçılık suçu, yasada belirtilen hareketlerin gerçekleştirilmesiyle tamamlanır; yani vergi kaybının meydana gelmesi şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçu bir eylem suçu, şekli suç ve tehlike suçu özelliklerini içermektedir.⁴¹ Vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsuru, VUK'nun 359'uncu maddesinde üç grup altında toplanan fiiller ile açıklanmaktadır. Bu fiiller; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılmasıdır.

3.2.1.1. İcrai- İhmali Hareketli Suçlar

İcrai suçlar, bir kişinin fiilen bir eylem gerçekleştirerek suç işlemesini ifade etmektedir. Yani, suçun işlenmesi için belirli bir hareketin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu hareket gerçekleşmeden, suç oluřmamaktadır⁴². Bir suçun tanımının yapıldığı yasal düzenlemelerde, belirli bir eylemin gerçekleştirilmesine adli ve idari yaptırımlar bağlanarak bir emir ve yasak getirilmektedir. Bu şekilde, bireylere belirli bir eylemi gerçekleştirmeme yükümlülüğü getirilir ve bu ykmllğe uyulmaması durumunda, kanun hükmü aktif bir eylemle ihlal edilmiş olur ve bu eylem icrai nitelikli bir davranış olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sahte fatura düzenleme, gerçek dışı kayıt ve belgeler düzenleme, vergi beyannamelerinde yanıltıcı bilgi verme ve kayıt dışı işletme faaliyetleri, icrai vergi suçlarına örnek oluşturmaktadır. İhmali suçlar

⁴¹ zen, a.g.e., s.302.

⁴² nder Tozman, "İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 84, 2009, s.162.

ise, kişinin bir eylemde bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Kişi yapması gereken bir şeyi yapmaz veya belirli bir sorumluluğu yerine getirmezse, ihmali suçlar söz konusu olmaktadır⁴³. İhmali hareket, farklı şekillerde gerçekleşebilmektedir. İlk olarak, beklenen bir eylem hiç yapılmayabilir. İkinci durumda, beklenen eylem belirli bir zamanda yapılması gerekirken kişi bu eylemi zamanında yapmamaktadır. Üçüncü durumda ise, beklenen eylem belirli bir yerde yapılması gereken bir eylemdir ancak kişi bu eylemi kanunun belirlediği yer dışında yapmaktadır. Bu çeşitli durumlar, ihmali suçun farklı türlerini temsil eder ve ihmali hareketin çeşitliliğini yansıtmaktadır⁴⁴. Vergi beyannamesini süresinde vermeme, vergi ödemelerini zamanında yapmama, kayıt ve defterleri zamanında güncellememe, yasal bildirimleri yapmama bu suç türüne örnek teşkil etmektedir.

3.2.1.2. Bağlı- Serbest Hareketli Suçlar

Bağlı hareketli suçlar kavramı, bir kanunun suçun gerçekleşmesi için gereken hareketleri açıkça belirtmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, suçun gerçekleşmesi için gerekli olan hareketleri tek başına yeterli görmüyorsa ve bunun yerine belirli ek hareketleri de açıkça belirtiyorsa, bu tür suçlar “bağlı hareketli” olarak adlandırılmaktadır.⁴⁵ Bu kavram, suçun daha keskin bir şekilde tanımlanmasını sağlamakta ve hukuki belirsizlikleri önlemektedir. Böylesi bir belirleme yapılması adli bir yargılama süreci için önemlidir. Bağlı suçlara, mükelleflerin gerçek gelirlerini saklayarak daha düşük vergi ödemeleri örnek olarak verilebilir. Suç tanımının daha geniş çerçeveli olduğu durumlarda, hukuki metinde “serbest hareketli suçlar” nitelemesi kullanılmaktadır. Bu terim, belirli bir eylemin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğinin açıkça tanımlanmadığı durumlarda geçerli olmaktadır. Yani, yasada belirli bir eylemin nasıl yapıldığına dair net bir belirleme bulunmaz ve herhangi bir şekilde yapılan hareket, eylemin sonucuna yol açacak şekilde gerçekleştirilirse, bu durumda suç işlenmiş sayılmaktadır. Bu yaklaşımda hareketin nasıl gerçekleştirildiğinden ziyade, sonucun ne olduğuna odaklanılmaktadır. Dolayısıyla, yasada belirtilen bir eylemin nasıl yapıldığına dair herhangi bir farklılık gözetilmeksizin, sonucun ortaya çıkmasına sebep olan herhangi

⁴³ Önder, **a.g.m.**, s.163.

⁴⁴ Ersin Şare, “Yüksek Mahkeme Kararlarında İhmali Suç”, **NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2023, s.177.

⁴⁵ Uğur Alacakaptan, Suçun Unsurları, Ankara, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, 1975, s.46.

bir uygun hareket, suç olarak değerlendirilmektedir⁴⁶. Serbest hareketli suçlara da denetçiler tarafından istenen belgelerin verilmemesi ve yanıltıcı bilgi sunulması örnek oluşturmaktadır.

3.2.1.3. Tek Hareketli-Seçimlik Hareketli Suçlar

Tek hareketli suçlar kavramı, bir eylemin gerçekleşmesi için tek bir hareketin yeterli olduğu suçları ifade etmektedir. Kanun, birden fazla hareketin sonucu doğurabileceği durumlarda bile, tek bir hareketle suçun gerçekleşmesini öngörmektedir. Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları düzenlenmiştir. Bu tür suçlar, yalnızca bir eylemin gerçekleşmesiyle meydana gelmektedir. Hangi eylem işlenirse işlensin, birden fazla kez tekrarlanmış olsa dahi bu suç tek bir eylem olarak kabul edilir ve içerisinde bulunulan dönem bakımından tek bir suç olarak değerlendirilmektedir.

⁴⁷ Tek hareketli suçlara sahte fatura düzenleme örnek oluşturmaktadır. Bazı suçlar, birden fazla eylemin bir araya gelmesiyle gerçekleşmektedir. Ancak, bu eylemlerden sadece biri bile gerçekleşse, tek bir suç işlenmiş kabul edilir ve faile tek bir ceza verilmektedir. Buna “seçimlik hareketli suçlar” denmektedir. Bu tür suçlarda, hangi eylemin cezalandırılacağı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, ceza ilk yapılan eyleme uygulanırken, diğer görüşe göre ise ilk eylem cezalandırılmaktadır. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunda, “defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek” eyleminin herhangi biri gerçekleştirildiğinde suç işlenmiş sayılmaktadır. Bu durumda, tek bir eylemin gerçekleşmesi suçun oluşması için yeterli kabul edilmekte ve tek bir ceza verilmektedir⁴⁸. Seçimlik hareketli suçlara da yalan beyan ve defterleri saklama örnek teşkil etmektedir.

3.2.1.4. Basit-Zincirleme Hareketli Suçlar

Basit hareketli suçlar, her bir eylemin ayrı bir suç olarak kabul edildiği durumları ifade etmektedir. Yani, bir failin her eylemi ayrı ayrı suç teşkil etmekte ve ayrı cezalandırılmaktadır. Zincirleme suçlar ise, suç işleme niyetinin gerçekleştirilmesi durumunda, bir kişinin farklı zamanlarda aynı suçu birden fazla kez işlemesi durumudur. Bu durumda, aynı suç tekrarlanarak zincirleme şekilde işlenmiş olmaktadır⁴⁹. Türk Ceza

⁴⁶ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.47.

⁴⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.16.

⁴⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.17.

⁴⁹ Pervin Aksoy İpekçioğlu, “Türk Ceza Hukuku’nda Bileşik Suç” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 1, 2012, s.51.

Kanunu'nun 43. maddesi, zincirleme suçların hukuki niteliğini belirlemektedir. Bu maddeye göre, aynı suçun farklı zamanlarda aynı kişiye karşı birden fazla kez işlenmesi durumunda, faile tek bir ceza verilmektedir. Ancak, bu ceza normal cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılmaktadır. Aynı şekilde, bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha hafif ceza gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç olarak kabul edilir ve tek bir ceza uygulanmaktadır. Eğer suçun mağduru belirli bir kişi değilse, yani kamu huzurunu bozan suçlar gibi genel nitelikte ise, yine aynı hüküm geçerli olmaktadır. Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda, yine aynı kural geçerlidir. Ancak, kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma gibi belirli suçlar için bu madde hükümleri uygulanmamaktadır.⁵⁰ Zincirleme suçlar konusunda ilk önemli nokta, birden çok suçun varlığını belirlemektir. Kanun bazı suçlar dışında, ihlallerin tümünü tek bir suç olarak değerlendirmektedir. Eğer birden çok suç işlendiği tespit edilirse, zincirleme suçun diğer gerekliliklerinin de sağlanıp sağlanmadığına bakılmaktadır. Ancak, bir tek suçun mevcut olduğu durumlarda, zincirleme suç kavramından bahsedilememektedir. Bu nedenle, öncelikle suç sayısının belirlenmesi ve ardından zincirleme suçun diğer koşullarının değerlendirilmesi önemlidir⁵¹.

3.2.2. Netice

İnsanların kendi istekleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri eylemler, dış dünyada çeşitli etkiler yaratır ve bu etkilere “netice” adı verilir. Hukuk sistemleri ise genellikle suç kavramını, bu eylemlerin yasal tanımına uyan ve genellikle zarar veya tehlike yaratan sonuçta ilgilenir. Bu sonuçlar maddi veya manevi nitelikte olabilir. Hukuk, bu tür neticeleri değerlendirir ve suçun kanuni tanımına uyan eylemlere odaklanarak ceza yaptırımına bağlar. Dolayısıyla, hukuki sistem, suçun ortaya çıkardığı zararlı sonuçları inceleyerek adaleti sağlamaya çalışır⁵². Kaçakçılık suçları, genellikle fiilin sonucu olarak kamunun düzeninin bozulmasına odaklanır ve yasalarda ayrıca bir zarar neticesi gerekliliği belirtilmez. Vergi kaçakçılığı suçları özellikle incelendiğinde, 4369 sayılı değişiklik kanunu öncesinde vergi zıyaının arandığı ancak bu değişiklikten sonra vergi kaçakçılığı suçlarının, çift defter tutma dışındaki eylemler açısından sadece hareket suçu olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu değişiklikte birlikte, vergi zıyaı veya başka bir

⁵⁰ Türkan Yalçın Sancar, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **TBB Dergisi**, Sayı 70, 2007, s.247.

⁵¹ Sancar, **a.g.m.**, s.240.

⁵² Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 18.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023, s.409.

netice aranmamıştır. Çift defter tutma fiili konusunda ise vergi zıyaı neticesi aranmaz, ancak vergi matrahında bir azalma meydana gelmesi eylemin sonucu olarak kabul edilir. Aksi takdirde, bu neticenin olmaması durumunda yapılan eylem kaçakçılık suçu olarak cezalandırılmaz. Özetle, vergi kaçakçılığı suçlarında artık sadece çift defter tutma dışındaki hareketler salt bir eylem suçu olarak kabul edilmekte olup, vergi zıyaı veya benzeri bir netice aranmamaktadır. Ancak çift defter tutma fiili bakımından vergi matrahında bir azalma meydana gelmesi eylemin sonucu olarak değerlendirilmektedir⁵³.

3.3. Manevi Unsur

Bir suçun meydana gelmesi için elzem olan diğer bir faktör de manevi unsur olarak bilinir. Manevi unsur, gerçekleştirilen eylem ile eylemi gerçekleştiren birey arasındaki duygusal bağı ifade eder. Bu duygusal bağ kurulmadan gerçekleştirilen hareket, suçun meydana gelmesini engelleyecektir. Manevi unsurla ceza hukukundaki kusurluluk arasındaki ayrımı belirgin bir şekilde yapmak önemlidir. Kusurluluk, bir kişinin gerçekleştirdiği eylemin hukuki değerlendirmesine yönelik bir yargıdır ve suçun temel bir unsurunu oluşturmaz. Diğer bir ifadeyle, bir bireyin kusurlu olup olmadığı, yaptığı eylemin hukuki değerlendirmesini ifade eder. Manevi unsur ise suçun işlenmesi sırasındaki kişinin bilinçli bir şekilde davranma durumunu ifade eder ve suçun ana unsurlarından biridir. Örneğin, bir kişinin kusurlu olup olmaması, işlediği eylemin ciddiyeti, kasten mi yoksa dikkatsizlik sonucu mu işlendiği gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değerlendirilebilir. Kaçakçılık suçunun manevi unsuru kasttır. Bu sebepten dolayı suçun bilerek işlenmesi şartı aranmaktadır⁵⁴.

⁵³ Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 1.bs., Beta Yayınevi, 2023, s.340.

⁵⁴ Tuğçe Aysal, “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Yüksek Lisans Tezi, **Hasan Kalyoncu Üniversitesi, S.B.E.**, Gaziantep, 2023, s. 40.

4.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNU OLUŞTURAN FİİLLER

4.1. On Sekiz Aydan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

4.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergi Usul Kanunu m.359'daki fiillere bakıldığında birçok hareketten meydana gelen suçları barındırdığı görülmektedir. İlk olarak hesap ve muhasebe hilesi, yasal zorunluluk altında tutulması gereken kayıtların, vergi dairesini yanıltmak veya vergiyi azaltmak amacıyla usulsüz şekilde manipüle edilmesidir. Bu, muhasebe kurallarına aykırı davranarak vergi matrahının doğru belirlenmesini engellemeye yönelik eylemleri içermektedir. Hesap ve muhasebe hilesi, kanunda belirli bir listeleme olmamasına rağmen, çeşitli eylemlerin bir araya gelerek suç oluşturduğu bir durumdur. Bir işlemi yanlış veya yanıltıcı şekilde kaydetmek, gelirleri az göstermek veya giderleri abartmak suretiyle vergi matrahını manipüle etmek gibi eylemler bu hilenin örneklerindendir. Gerçekte satış yapılan bir işlemi bağış olarak göstermek veya gelir kayıtlarını düşük, gider kayıtlarını ise yüksek göstermek gibi yöntemler bu suça örnek olabilmektedir. Bu tür olaylar, vergi dairesini yanıltmakta ve vergi tahsilatında kayıplara yol açarak, vergi sisteminin güvenilirliğini zedelemektedir⁵⁵. Hesap ve muhasebe hilesiyle kaçakçılık suçuna neden olmak, yasalara göre ciddi sonuçlar doğurmaktadır. Bu suçu işleyen bir kişi, aynı zamanda vergi kaybına da neden olmuşsa vergi ziyayı cezası da almaktadır. Örneğin vergi matrahını düşük göstererek vergi kaçırmak amacıyla muhasebe kayıtlarını manipüle eden bir kişi, aynı zamanda vergi tahsilatında da bir kayba neden olduğu takdirde, vergi ziyayı cezasıyla da karşı karşıya kalmaktadır. Bu hem ceza hukuku hem de vergi mevzuatı bakımından ciddi sonuçlar doğuran bir durumdur. Bu nedenle, hesap ve muhasebe hilesinin kaçakçılık suçuna yol açması durumunda, faile cezai yaptırımların yanı sıra vergisel yaptırımlarda uygulanmaktadır⁵⁶.

4.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçekte var olmayan veya işleme dahil olan konu hakkında bilgi ve ilişkiye sahip olmayan üçüncü şahıslar adına hesaplar açarak, bu kişiler üzerinden yapay bir borç ve

⁵⁵ Hasan Aykın, “Hesap ve Muhasebe Hilesi Nedir? Ne Değildir? Değerlendirmeler?”, Vergi Dosyası, 2018, “Çevrimiçi”, <https://vergidosyasi.com>, Erişim Tarihi 20/05/2024

⁵⁶ İçel, a.g.e., s.345.

alacak ilişkisi kurulmaktadır. Bu durum, genellikle mali sahtekarlık veya hileli finansal işlemler için kullanılan bir yöntemdir⁵⁷. Bu eylemdeki gerçek olmayan ifadesi, iki temel durumu içermektedir. İlk olarak, adına hesap açılan üçüncü şahsın gerçekten var olmaması durumu; ikincisi ise hesabın sahibinin gerçekten var olmasıyla birlikte, işlemle ilgili bilgi ve onayı olmamasıdır.

4.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Tutmak)

Vergi Usul Kanunu kapsamında belirlenmiş olan defterler ve belgelerin gerekliliği ve bunlara uygun kayıtların tutulması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, bazı kişiler bu yasal zorunluluğu atlayarak, işlemleri ve kayıtları ikinci bir deftere veya kayıt ortamına aktararak gerçek matrahı gizlemeye çalışmaktadırlar. Bu eylem, vergi kaçakçılığına örnek teşkil eder ve çift defter tutma olarak adlandırılmaktadır. Çift defter tutma ifadesi, vergi mükelleflerinin asıl defterlerini tutarken bir yandan da kayıt dışı işlemlerini gizlemek amacıyla ikinci bir set defter tutmalarını ifade etmektedir⁵⁸. Vergi kayıtlarını manipüle etmek amacıyla hesap ve işlemlerin başka defter ve kayıt ortamlarına aktarılması, vergi matrahının azaltılmasıyla ilişkilendirilmiştir. Başka defterlere kayıt yapmanın vergi kaçakçılığı suçu teşkil edebilmesi için, vergi matrahının azalması kanunda bir şart olarak öngörülmüştür. Bu noktada Vergi Usul Kanunu kaçakçılık suçları açısından vergi ziyânı suçun oluşumu için bir şart olarak aramazken bu fiil açısından “matrahın azalmasını” suçun oluşumu açısından bir şart olarak öngörmüştür. Matrahın azalması olmadan yapılan kayıt işlemleri ise suç olarak kabul edilmemektedir.

4.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

Tahrifat, aslen doğru ve orijinal olan belgelerin içeriğini değiştirerek farklı bir anlam kazandırmak için yapılan müdahaledir. Bu tür müdahaleler vergi yasalarına tabi olan veya tutulması gereken belgeleri içermektedir⁵⁹. Belge tahrifatının cezalandırılıp cezalandırılmaması için, belgeyi kullanıp kullanmama durumu önem arz etmemektedir. Bu tahrifatların kişinin hem kendi düzenlediği belgelerde hem de başkalarından alarak kullandığı belgelerde meydana gelebilmesi mümkündür. Dolayısıyla tahrifatın gerçekleşmesi ile tahrif edilmiş belgelerin kullanılması arasında mutlaka bir bağlantı

⁵⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.98.

⁵⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.448.

⁵⁹ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Vergi Suçları**, 5.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s.317.

bulunması gerekmemektedir. Tahrif edilmiş defterler, kayıtlar ve belgelerin kullanılmasıyla ilgili, kimin kullanacağı önemli değildir. Önemli olan, bu belgelerin veya kayıtların değiştirilmiş olmasıdır. Bu durumda, tahrifatın gerçekleşmiş olması yeterlidir; yani belge veya kayıtların gerçeği yansıtmayan şekilde değiştirilmiş olması, kimin kullandığına bakılmaksızın suç teşkil etmektedir⁶⁰.

Defter, kayıt ve belgeler vergi sisteminin sağlıklı işlemesi için temel bir rol oynamaktadır. Vergi incelemeleri, vergi ödemelerinin doğruluğunu denetlemek ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla yapılır ve bu incelemelerde bu belgelerin önemi büyüktür. Ancak bu belgeler yetkilere talep edildiğinde sunulmaması, vergi kaçakçılığına girmekte ve suç teşkil etmektedir. Bu nedenle bu belgelerin zamanında ve doğru bir şekilde sunulması önem arz etmektedir. Nitekim gizleme kavramı VUK 359/a-2 madde hükmünde gizleme kavramı “Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi” olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda gizleme suçunun ortaya çıkabilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu’na göre mükelleflere verilmiş defter yükümlülüğünün bu mükelleflerce yerine getirilmiş ve tutulan defterlerin varlığının noter tasdik kayıtları veya başka suretlerle tespit edilebilir halde olması gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu mükellefler, Vergi Usul Kanunu’nun 253. Maddesi uyarınca tuttukları defter, kayıt ve belgeleri 5 yıl boyunca saklamak ve vergi incelemesi sırasında talep eden vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz etmek zorundadırlar. Defter ve belgelerin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi, en önemli denetim aracı olan incelemenin gücünü ortadan kaldırmakta ve aynı zamanda gizleme suçunun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Aynı süreç ve unsurlar elektronik defter ve belgeler açısından da geçerlidir. Defter, kayıt ve belgeler, yasalara göre belirli bir süre içerisinde ibraz edilmelidir. Bu süre, Vergi Usul Kanunu’nun 14.maddesinde belirtildiği gibi en az on beş gündür. Ancak, mükellefin defter ve belgelerin kaybolduğunu veya yok olduğunu iddia ederek ibraz edemeyeceğini belirmesi halinde, belgelerin kaybolduğunu kanıtlamak için kendi iradesi dışındaki bir olayı ispatlamak zorundadır. Bu durumda, defter veya belgelerin kaybolması ile ilgili olayı takip eden on beş gün içerisinde Ticaret

⁶⁰ Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 3-4, 2001, s.303.

mahkemesine başvurarak, defter ve belgelerin kaybını doğrulayan bir belge (zayi belgesi) alması gerekmektedir⁶¹.

4.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Yanıltıcı belge terimi, aslında bir işlem veya durumun gerçek içeriğini, miktarını veya niteliğini değiştirerek yanıltıcı bir şekilde sunulmasını ifade etmektedir. Bir fatura üzerinde yapılan değişikliklerle, aslında gerçekleşmeyen bir hizmetin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi veya bir ürünün miktarının arttırılması gibi durumlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu tür belgeler hukuki ve mali açıdan sorunlara yol açabilmektedir. Vergi mevzuatı, bu tür yanıltıcı belge kullanımını önlemek için caydırıcı tedbirler içermektedir. Vergi ziyanının üç katı tutarında para cezası uygulanması gibi cezai yaptırımlarla vergi kaçakçılığı engellenmeye çalışılmaktadır. Bu ceza, vergiye uyumun teşvik edilmesi ve vergi mükelleflerinin mevzuata uygun davranışlarını sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu bağlamda, vergi hukuku, vergiye ilişkin yasalara uyumun önemini vurgulayarak vergi sisteminin adalet ve etkinliğini sağlamayı amaçlamaktadır⁶².

4.2. Üç Yıldan Sekiz Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

4.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Bu suça konu defter, belge ve kayıtların vergi kanunları uyarınca tutulması gereken defterler ve düzenlenmesi gereken belgeler olması gerekmektedir. Yok etmek, defter, kayıt veya belgelerin maddî varlığına son vermektir. Defteri yakmak, faturayı yırtıp atmak yok etmek fiilini oluşturabilmektedir. Yok etme fiilleri yapı olarak serbest hareketli nitelikte olup maddi varlığa yönelen fiilleri içermektedir. Bu açıdan söz konusu fiiller genellikle icrai hareketlere dayalı olarak ortaya çıkmaktadır⁶³. Maddi açıdan tamamen ortadan kaldırmayla ifade edilebilmektedir. Bu noktada bir defterin yakılarak kül edilmesi yok etme suçu kapsamındadır. Öte yandan yok etmek; kullanıldığı, alındığı ve verildiği sabit olan defter ve belgeleri, yetkili makam ve memurlara ibraz etmemek için yakma, hamur haline getirme ve benzeri şekillerde kasıtlı olarak maddi varlığına son verme ya da yararlanılamayacak duruma getirmedir⁶⁴.

⁶¹ Serkan Açar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun Kanunilik Unsuru”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 12, Sayı 34, 2016, s.535.

⁶² Adnan Çavuş, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2016, s.204.

⁶³ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s. 347.

⁶⁴ Çavuş, **a.g.e.**, s.254.

Defter tutma ya da belge düzenleme yükümlülüğü olmayan kimseler için bu fiile bağlı olarak ceza uygulanması söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle vergi kanunları yönünden tutulması zorunlu olmayan ve mükellef tarafından isteğe bağlı olarak tutulan defterlerin yok edilmesi halinde, defter ve belgelerin yok edilmesi ile ilgili VUK hükümleri uygulanamaz⁶⁵.

4.2.2. Defter Sayfalarını Yok ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Bahse konu suçun oluşumu için; kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin sayfalarını kopartarak yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak gerekmektedir. Kanuni defterin sayfasının kopması veya koparılması ve bunların muhafazası halinde bu suç oluşmamış kabul edilecektir. Bu noktada suçu işleyen kişinin iradesinin defterlerin ilgili kısımlarını yararlanılamaz hale getirmek olması önem taşımaktadır. Dolayısıyla söz konusu örnekte yer alan ve yararlanılabilir nitelikteki fiillerle bu suç oluşmamaktadır⁶⁶.

Kanunda kopartılan sayfaların yazılar sayfalar olması ile boş sayfalar olması arasında herhangi bir yarım yapılmamıştır. Bununla birlikte kanunun lafzından yazılı olan sayfaların koparılacak yok edilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim VUK 359/a-2 madde hükmünde “...*defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar*” ifadesine yer verildiğinden koparılan yaprakların vergi matrahına ilişkin bilgiler içerecek yapıda olması gerektiği, başka bir ifadeyle suça konu olacak kopan ve yok edilen yaprakların dolu olmak durumunda olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

4.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi sahte belgeyi, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlamaktadır. Bu durum, mal veya hizmet alım satımının gerçekte olmadığı, ancak belge üzerinde varmış gibi gösterildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu tür belgelere uygulamada “naylon fatura” denilmektedir⁶⁷.

⁶⁵ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.101.

⁶⁶ Özcan, **a.g.e.**, s.105.

⁶⁷ Akbulut, **a.g.e.**, s.655.

Naylon fatura veya sahte belge gerçekte bir ekonomik işlem gerçekleşmemesine rağmen, belge üzerinde, sanki bir alım satım işlemi varmış gibi düzenlenen belgelerdir⁶⁸. Sahte olarak üretilen belgeler sıklıkla sadece faturaya indirgenerek ifade edilse de vergi kanunları uyarınca düzenlemesi zorunlu olan tüm belgeleri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle sevk irsaliyesi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, yazar kasa fişi, yolcu listesi, ücret bordrosu, yolcu listesi, müşteri listesi gibi belgelerin de sahte olarak düzenlemesi söz konusu olabilmektedir. Belgelerin asıl veya suretlerini, tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte sahte belge düzenleme ayrı bir suç, kullanma ayrı bir suçtur. Belgenin sahte düzenlenmesi şekli olarak eksiksiz olarak üretilmesi ile ilgiliyken kullanılması ise bu belgeyi alanın söz konusu belgeyi kayıtlarına dahil etmesini içermektedir. Sahte belge kullanımında suç, sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesiyle ve bu tarih itibarıyla meydana gelmektedir⁶⁹. Bu çerçevede, suç fiili sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesidir. Fiillerin işlenebilmesi açısından değerlendirildiğinde; sahte belge düzenleme fiilini işlemek için mükellef olma gerekliliği bulunmazken, sahte belge kullanma fiili açısından belgenin vergisel işlemlerde kullanımı esas olduğundan mükellef temelli olması gerekmektedir.

Belgeyi kullanan ve düzenlenen kişiler farklılık gösterebileceği gibi aynı kişi de olabilmektedir. Genel olarak sahte belgeyi düzenleyen mükellefler ile kullanan mükellefler farklı kişilerdir. Söz konusu fiiller farklı kişiler tarafından gerçekleştirildiğinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmaktadır⁷⁰.

Bir belgenin kısmen sahte olarak düzenlenmesi de mümkün olabilmektedir. Kanunda belgelerin kısmen sahte olarak düzenlenmesinden söz edilmektedir. Buradan düzenlenen belgede; gerçekleşen işlem itibarıyla yer alan kısmın gerçek, herhangi bir ekonomik işleme dayanmayan kısmın ise sahte olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kısmen sahte belge gerçek muamele ve durumlarla, gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer almasını ifade etmektedir. Öte yandan gerçekte olan bir

⁶⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.457.

⁶⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.417.

⁷⁰ Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, 1.bs., Bursa, Ekin Yayınları, 2017, s.145.

durumun sadece unsurları itibarıyla farklılaştırılması belgeyi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge haline getirecektir⁷¹.

4.2.4. Ödeme Kaydedici Cihazlar Üzerinde Yapılan Kanuna Aykırı Her Türlü Müdahaleler

29 Nisan 2021 Tarih ve 7318 Sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği VUK’un 359. Maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme;

“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 üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” hükmünü içermektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359/ç bendi, ödeme kaydedici cihazların güvenliğini sağlamak ve kayıt dışı ekonomiyi engellemek için önemli bir düzenleme getirmiştir. Bu maddeye göre, ödeme kaydedici cihazların mührünün kaldırılması, donanımının veya yazılımının değiştirilmesi veya cihazın elektronik denetim sistemlerine müdahale edilmesi gibi eylemler vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır⁷².

Öte yandan 7318 Sayılı Kanun’un genel gerekçesinde “(ç) fıkrası ile akaryakıt piyasasındaki kayıtdışılık ile etkin şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlememesi suretiyle birim fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesi amacıyla” bu

⁷¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.418.

⁷² Özen, **a.g.e.**, s.243.

düzenlemenin yapıldığı ifade edilmektedir. Madde gerekçesinde ise “*vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla*” söz konusu düzenlemenin yapıldığı belirtilmektedir⁷³.

4.2.5. Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Düzenlenen Piyasalarda Özel Etiket veya İşaretlerle İşaretlenen Ürünlerin Bilgilerinin Veri Merkezine Aktarımına Kanuna Aykırı Şekilde Müdahale Edilmesi

7243 Sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol piyasasının düzenlenmesine dair Kanun ile Bazı kanunlarda Değişiklik yapılmasına dair kanun 10.12.2022 tarih ve 32039 Sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır. Bu kanunun kapsamında VUK’un 359. Maddesine ilave edilen (d) bendi ile 4733 sayılı Kanun kapsamında kullanılması zorunlu olan özel etiket ve işaretlerle, bunu ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin aktarılmasını sağlayan sisteme müdahale ederek Bakanlığa elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verilmesi VUK hükümleri çerçevesinde kaçakçılık suçu kapsamına alınmıştır. Eklenen bent doğrultusunda yapılan düzenleme;

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.” hükmünü içermektedir.

Söz konusu sistem, ürün bilgilerinin doğru ve güvenli bir şekilde kaydedilmesini sağlamaktadır. Ancak, bu bilgileri kasıtlı olarak değiştiren veya iletimini engellemek amacıyla sisteme müdahale eden kişiler yasal olarak cezalandırılacaktır. Bu suçu işleyen kişilere üç ila sekiz yıl arasında hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. İlave olarak,

⁷³ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Suçları”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 17, S.1, 2022, s.172.

yayımlanan Kanun'un 2. maddesi ile yukarıda tanımlanan suçlar da VUK'nun 367. maddesindeki düzenleme kapsamına alınarak, bu suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenleneceği ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirileceği belirlenmiştir⁷⁴.

4.3. İki Yıldan Sekiz Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

4.3.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayan Matbaaların Belge Basması

Bu suç tipi, Maliye Bakanlığı ile resmi bir anlaşması olmaksızın belge basma veya basılmış belgelerin kullanılması eylemlerini içermektedir. Suç, Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadan belgelerin basılması veya herhangi bir nedenden dolayı anlaşmanın sona ermesi veya iptal edilmesi durumunda, bu olayların gerçekleştiği tarihten itibaren belgelerin basılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Suç işleyenler, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan bireyler veya kurumlardır. Ayrıca, belgenin resmi bir anlaşma olmaksızın matbaalar tarafından basılmış olması suç teşkil edebileceği gibi, bu belgelerin orijinalinin fotokopi, tarayıcı bilgisayar gibi herhangi bir yöntemle kopyalanması da suçun kapsamına girmektedir.⁷⁵

4.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayan Matbaalar Tarafından Basılan Belgelerin Bilerek Kullanılması

Bu kapsamda belgenin düzenlenmesi değil, düzenlenen belgenin kullanımı suç olarak belirlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın basılarak üretilen belgelerin bu niteliğinin bilinerek belgenin kullanımı suç fiili olarak kabul edilmiştir. Belgenin içeriğinin gerçek bir ilişkiye dayalı ve doğru düzenlenmesi önemli değildir. Bu açıdan önemli husus basılan belgenin bu niteliğinin bilinerek kullanılmasıdır⁷⁶.

⁷⁴ Ömercioğlu, a.g.e., s.175.

⁷⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.459.

⁷⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.422.

5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP VE YARGILANMA USULÜ

Vergi kaçakçılığı suçlarını diğer suçlardan ayıran temel fark, suç duyurusunun belirli bir usule tabi olması ve bu suçun mahkeme tarafından incelenmesinin bir dava koşulu olarak kabul edilmesidir. Mütalaa, belirli suçların kovuşturma aşamasına geçişini gerektiren durumlarda, suçun işlenmesiyle zarar görmüş olan kurumun suçla ilgili olarak Rapor Değerlendirme Komisyonundan yazılı olarak alıp, sunduğu bir beyandır.⁷⁷ Ayrıca, dava konusu suçla mütalaaada belirtilen suçun aynı olması gerekmektedir. Aksi durumda, davanın devamı mümkün olmamaktadır. Mütalaa şartı, Vergi Usul Kanunu’nun 359. Ve 360. maddelerinde listelenen kaçakçılık suçları ve bu suçlara karışanlar için gereken bir koşuldur. Vergi Usul Kanunu’nun 362. maddesinde belirtilen “vergi mahremiyetinin ihlali” ve “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçları için bu koşul aranmamaktadır. Bu şart, sadece kaçakçılık ve bu suça katılanlarla ilgili ve sınırlıdır⁷⁸.

Yasama organı, suç duyurusu üzerine dava şartı aranmadan kamu davası açılmasını ve yargılamanın yapılmasını engelleyen bir düzenleme getirmiştir⁷⁹. Kaçakçılık suçunun yargılanabilmesi için Cumhuriyet Başsavcısının Maliye Bakanlığı’ndan inceleme talebinde bulunması gerekmektedir. Yapılan incelemeler neticesinde vergi kaçakçılığı suçuna dair kesin deliller bulunursa, suç duyurusu yapılmaktadır. Suç duyurusunda bulunabilecek kişiler arasında vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcısının suçla ilgili bilgi sahibi olması durumunda ilgili makamlara başvurabilecek kişiler bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığına ilişkin cezalar, ceza mahkemesi tarafından yapılan yargılama sonucunda belirlenmektedir. Yargılama süreci, suçun tespit edilmesinden soruşturmanın başlamasına ve iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilip hükmün kesinleşmesine kadar olan zaman aralığını kapsamaktadır. Kaçakçılık suçlarına ilişkin dava açma yetkisi, Cumhuriyet savcılarına aittir. Çünkü Cumhuriyet savcıları, kamu adına dava açarlar ve bu nedenle dava kamu davası olarak kabul edilmektedir⁸⁰.

⁷⁷ Fulya Angun, Selçuk Tekin, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaanın Yeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 44, Sayı 389, 2021, s.35.

⁷⁸ Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 44, 2020, s.269.

⁷⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.402.

⁸⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.391.

5.1. Vergi İdaresince Suç Duyurusunda Bulunulması

Vergi suçlarının özellikle kaçakçılık gibi ciddi suçların tespitinde, genellikle vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri kritik bir rol oynamaktadır. Vergi idaresi, vergi incelemesi sonucunda suçun kaçakçılık gibi ağır suçlar kapsamına girdiğini belirlerse, incelenen durumla ilgili delillerle birlikte bir değerlendirme raporu hazırlar ve bu raporu Cumhuriyet savcılığına iletir. Ancak, Cumhuriyet savcısı dava açmak zorunda değildir; eğer gerekli görmüyorsa, kovuşturmayla (Savcılık iddianamesinin kabulünden mahkemenin kararının açıklanmasına kadar geçen evre) yer olmadığına karar verebilmektedir. Yine de soruşturma (Suçun tespitinden savcılık iddianamesinin kabulüne kadar geçen süre) aşamasında elde edilen deliller suçun işlendiği konusunda yeterli şüpheyi oluşturursa, Cumhuriyet savcısı iddianame düzenleyerek kamu davası açabilmektedir. Vergi idaresinin Cumhuriyet savcılığına bildirmesi gereken suçların belirlenmesinde, vergi inceleme raporuyla birlikte ayrı bir vergi suçu raporu hazırlanması önemlidir. Bu rapor, suçun unsurlarını açıkça ortaya koyacak şekilde delillerle desteklenmelidir. Tespit tutanakları, resmi yazışmalar ve diğer belgeler, raporun suçun işlendiğine dair ikna edici olmasını sağlamak için eklenmelidir. Bu nedenle hazırlanan raporlar, ilgili suçun tanımını tam olarak kavrayarak kanunda belirlenen unsurları net bir şekilde belirtmelidir⁸¹.

5.1.2. Vergi Müfettişlerince Suç Duyurusu

Vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilmesiyle ilgili olarak, vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, vergi suçu raporlarını ilgili rapor değerlendirme komisyonundan alacakları değerlendirme sonucuna dayanarak doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına bildirirler. Bu bildirim yükümlülüğü ve yetkisi, herhangi bir kurum veya kurula değil, vergi incelemesini yapan müfettişlere verilmiştir. Vergi müfettişleri ve yardımcılarının doğrudan Cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunma yetkisi, mesleki süreçleri ve görevlerinin gerektirdiği uzmanlık seviyesi doğrultusunda belirlenmiştir. Bu durum, ikincil bir denetim süreci olan Rapor Değerlendirme Komisyonu aracılığıyla değil, doğrudan raporları hazırlayan vergi inceleme uzmanları tarafından sağlanmaktadır⁸².

⁸¹ Güngör, a.g.m., s.280.

⁸² Şenyüz **Vergi Ceza Hukuku**, s.403.

5.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığınca Suç Duyurusu

Vergi incelemesinde bulunan ancak vergi müfettişi veya onun yardımcıları olmayan diğer memurlar, kaçakçılık suçu işlendiğine dair bir kanaate varırlarsa, bu durumu doğrudan Cumhuriyet savcılığına bildirmektedirler. Bunun yerine, tespit ettikleri kaçakçılık suçunu vergi suçu raporu şeklinde belgeleyip, bu raporları değerlendirme komisyonlarına iletmekte ve sonrasında ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa iletmektedirler. Bu makamlar, aldıkları raporlar ve değerlendirmeler doğrultusunda vergi suçuyla ilgili mütalaalarını hazırlayarak bunları doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına iletmektedirler. Bu süreçte, vergi inceleme elemanları vergi suçu raporlarını ve mütalaalarını dolaylı olarak, yani vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla savcılığa ulaştırmaktadırlar. Bu durum, vergi inceleme sürecinin yasal prosedürlerine uygun olarak gerçekleşmektedir.

5.2. Savcının Doğrudan Haberdar olması

Cumhuriyet savcısı, suçun işlendiği izlenimini aldığı anda derhal araştırma yapmakla yükümlüdür. Bu araştırma aşaması, suçun gerçekleştiğine dair kanıtları toplamak ve hızla gerçeğe ulaşmak için başlatılır. Eğer soruşturma evresinde toplanan deliller suçun işlendiğini gösteriyorsa, kamu davası açılır. Suç ihbarları ve şikayetleri, Cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk kuvvetlerine yapılabilir. Vergi suçlarına ilişkin olarak, genel olarak vergi dairesinin incelemesi önemlidir. Ancak vergi kaçakçılığı durumunda, vergi dairesinin görüşünün alınması gereklidir. Başsavcılığın, kendi bilirkişisini veya Maliye Bakanlığı'ndan rapor olarak vergi inceleme sürecini atlaması kabul edilemez. Mütalaa alınması, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yerde en önemli unsurdur, çünkü muhakeme süreci, mütalaanın alınmasıyla ilgilidir, içeriğiyle ilgisi bulunmamaktadır⁸³.

5.3. Dava Şartı Olarak Mütalaa ve Vergi Kaçakçılığı Suçu Fiilleri İnceleme

Tamamlanmadan Mütalaa Alınan Durumlar

Mütalaa, bir konuyu detaylı şekilde düşünme ve yorumlama sürecinin sonucunda elde edilen görüş ve değerlendirmedir⁸⁴. Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili mütalaa şartı ilk olarak 1951 tarihli 5815 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Bu şart, vatandaşın mali

⁸³ Onur Özcan, **Vergi Ombusmanı**, 1.bs., İstanbul, Legal Yayıncılık, 2017, s.536.

⁸⁴ TDK sözlüğü, “çevrimiçi”, <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi 20.04.2024

güvenliğini koruma amacını taşımaktadır. Ancak kanun metninde vatandaşın mali güvenliğinin ne anlama geldiği açıkça belirtilmemiştir. Akademik çevrelerde, bu ifadenin iki şekilde yorumlanabileceği üzerinde durulmaktadır: Birincisi mütalaanın mükellefe güvence sağlama amacına yönelik olduğu; ikincisi ise uzmanlık gerektiren bir konuda soruşturma ve kovuşturma makamlarına yardımcı olma amacını taşıdığıdır.⁸⁵ Mütalaa şartının getiriliş amacı, mükelleflerin lehine çeşitli yorumlara olanak tanımasıyla açıklanabilmektedir. Bu şartın ana hedefi, vergi incelemesi sürecinde vergi inceleme elemanlarının mükellefler üzerinde olumsuz etkilere bırakabilecek sübjektif yorumlardan kaçınmalarını sağlamaktır. Böylece, bir tür güvence ortamının oluşturulması amaçlanmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin vergi idaresinin idari ve siyasi baskı unsuru olarak kullanılmasına karşı korunmasını sağlamak da mütalaa şartının önemli amaçlarından biridir. Bu şart, vergi mevzuatının adil ve dengeli bir şekilde uygulanmasını desteklemek ve mükelleflerin haklarını güvence altına almak için önemli bir araç olarak kabul edilmektedir.⁸⁶ Mütalaa süreci, vergi inceleme elemanları tarafından elde edilen sonuçların, vergi mevzuatına uygunluğunu yeniden değerlendirmek için bir komisyon tarafından gözden geçirilmesini hedeflemektedir. Ayrıca, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 14.maddesi uyarınca, gerektiğinde veya talep edildiğinde, mükellef veya inceleme elemanı dinlenebilmektedir. Bu yasal düzenleme, mükelleflere idari aşamada savunma hakkı tanıyarak ve komisyonun raporlarını gerçek anlamda değerlendirerek mütalaanın içeriğini etkileyen ilişkiyi değerlendirmektedir. Bu yetkinin, yürütme organına dava açma sürecini etkileyebilecek derecede önemli olmasına rağmen, kanun koyucunun mütalaanın şartını, mükellef haklarını korumak amacıyla getirdiği anlaşılmaktadır⁸⁷.

Vergi kaçakçılığı suçunun belirlenmesinden sonra oluşturulan vergi suçu raporu, suçun tüm yönlerini detaylı bir biçimde ortaya koymalı ve bu rapora ilişkin tüm belgeler eklenmelidir. Bu belgeler arasında tespit tutanakları, resmi yazışmalar ve diğer ilgili dokümanlar bulunmaktadır. Bu raporlar, savcılığa sunulacak bir mütalaa ile birlikte verilmelidir. Bu şekilde, soruşturma aşamasında savcının kamu davası açması ve

⁸⁵ Mehmet Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2020, s.278.

⁸⁶ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4.bs., Yetkin Yayınları, 2019, s.412.

⁸⁷ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2016, s.21.

kovuşturma aşamasında mahkemenin suçun işlendiğine ikna olması sağlanmaktadır. Mütalaadaki ve iddianamedeki fail ve fiil belirlemeleri aynı olmalıdır. Ancak, dava açma yetkisi savcılığa ait olup, hukuki nitelendirme kovuşturma evresinde mahkemeye aittir. Mütalaa, suç işleyen kişiyi hangi yıllarda ve hangi eylemler için suçlandığını, suçun unsurlarını ve fail ile eylem arasındaki ilişkiyi ayrıntılı bir şekilde açıklamalıdır. Mütalaada bulunması gereken bu bilgilerin, gerçeğin ortaya çıkmasına katkı sağlaması ačíısından savcılık tarafından talep edilecek inceleme sonuçlarıyla birlikte sunulması önemlidir⁸⁸.

Olumsuz mütalaaya dayalı olarak dava açılabilceği gibi, olumlu bir mütalaa sonucunda da kovuşturmaya yer olmadığına hükmedilebilmektedir. Eğer mütalaa alınmadan önce dava açılmışsa, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223.maddesi uyarınca yargılamanın durdurulması kararı verilmektedir. Bu durumda, mütalaanın mevcudiyetinin belirlenmesi amacıyla ilgili otoriteden bilgi talep edilmektedir. Ayrıca, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri çerçevesinde, şartların gerçekteşmeyeceği anlaşılırsa, davanın düşmesine karar verilmektedir. Asıl önemli olan, mütalaanın varlığıdır. Mütalaanın eksikliği, yargılama sürecini durdurucu etkiye sahip olabilir zira bu durumda yargı organları yeterince aydınlatılmamış olabilmektedir⁸⁹.

Yeni kanun düzenlemeleri, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin vergi incelemesi, raporlama ve değerlendirme süreçlerinde belirli istisnai durumları öngörerek değeriklikler getirmiştir. 29 Nisan 2021 tarihli 7318 sayılı Kanun'un 5.maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesine eklenen (ç) fıkrası, belli suç türlerinin bildirilmesi ve soruşturulması için vergi incelemesi sonuçlarının gerekli olmadığını belirtmiştir. Benzer şekilde, 8 Nisan 2022 tarihli 7394 sayılı Kanun'da, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin başka biri olduğunu veya suçun birlikte işlendiğini gösteren durumlarda, ilgili kişiler hakkında soruşturma veya kovuşturma aşamasında rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması gerekmeyeceği ifade edilmektedir. Bu değerikliklerle birlikte, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik soruşturma süreçlerinde belirli istisnai koşullar ve prosedürler

⁸⁸ Fulya Angun, Selçuk Tekin, **a.g.e.**, s.36.

⁸⁹ Yusuf Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1996, s.60.

tanımlanmıştır⁹⁰. Vergi Usul Kanunu’nun 359.maddesine eklenen (ç) fıkrası, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suçları (d) fıkrası ise Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine dair kanun ile düzenlenen piyasalarda kullanımına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerin veri merkezine aktarımına bilişim yoluyla her türlü müdahalesine ilişkin suçları düzenlemektedir. Aynı kanun düzenlemesi çerçevesinde, (ç) ve (d) fıkrasında belirtilen suçların idare tarafından bildirilmesi ve yetkili makamlarca soruşturulması prosedürü, diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklı bir şekilde, 367. maddeye eklenen 4. fıkra ile düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu; *“359.maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Bu yeni düzenlemeyle, VUK 359. maddenin (ç) ve (d) fıkraları kapsamındaki suçlar için vergi incelemesinin tamamlanmasını beklemeden mütalaa verilmesi gerekmektedir. Suçun varlığına dair tespit, vergi incelemesi yerine vergi müfettişleri ve yardımcılarının raporlarına dayanıyorsa, bu raporlarla ilgili mütalaa yapıp suç Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir. Ancak her iki durumdada, mütalaanın verilmesi öncesinde mükellefle ilgili vergi inceleme raporunun incelenmesi gerekmeksizin yapılacaktır.⁹¹ Vergi Usul Kanunu’nun 359.maddesinin (ç) ve (d) fıkrasında belirtilen ve suç olarak kabul edilen eylemlerin neticesinde:

“-Gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesi

-Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirilmesi veya silinmesine

-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

⁹⁰ Didem Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 1, 2022, s. 339.

⁹¹ Didem Türker, **a.g.m.**, s.340.

kuruluşlarına elektronik ortamda belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesine veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verildiği hususlarının hukukîen muteber bir şekilde ortaya konulması ancak usulüne uygun olarak yapılacak vergi incelemesi ve bu inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar ile mümkün olabilecektir.”

Vergi incelemesi veya standart denetim süreçlerinde, gerçekleştirilen satışlara ilişkin mali belgelerin veya bilgilerin cihazda kaydedilmesinin engellendiği, kaydedilen verilerin gerçek işlemlerle uyumsuz olduğu veya değiştirildiği, hatta elektronik olarak iletilmesi gereken belgelerin iletiminin engellendiği veya gerçek dışı şekilde iletildiği durumlarla karşılaşılabilir. Ancak vergi idaresi, bu tür iddiaları destekleyen somut kanıtlar olmadan dava açmakta kısıtlanır ve yeterli şüphe olmadan davayı açamamaktadır. Bu durum lehe delil toplama yükümlülüğüne ve adaletin gerekliliğine aykırı olabilmektedir. Mükellef, elektronik ortamda bir hatanın varlığını iddia ederse, bunu mahkemede kanıtlamak zorunda kalmaktadır. Kanun koyucu, bu tür suçları genel vergi düzenlemelerinin dışında özel bir bilişim suçu olarak ele almak istese de bu düzenlemenin yerinde olduğunu tartışmak önemli bir husustur⁹².

6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN CEZASINA ETKİ EDEN UNSURLARI

Kaçakçılık suçu, niteliği itibarıyla vergi kabahatlerinden farklı olduğundan, bu suçu işleyen hakkında hükmolunacak ceza hürriyeti bağlayıcı cezadır. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyana da yol açması halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza dışında ayrıca mali nitelikli bir ceza olan vergi ziyai cezasının üç kat olarak kesilmesi gerekmektedir. (VUK.m.344/II) Suç işleme niyeti ve hukuki ihlalin ciddiyeti temelinde belirlenmiş olup, her biri farklı cezai yaptırımlarla karşılanmaktadır⁹³.

6.1. Ölüm

Kişinin yasal olmayan bir eylemden dolayı mahkûm edilip cezalandırılabilmesi için, ilgili kişinin hayatta olması gerekmektedir. Eğer kişi bu süreçte hayattaysa, verilen cezanın infazıyla ilgili standart prosedürler uygulanmaktadır. Ancak, kişinin ölümü durumunda, cezanın infazıyla ilgili farklı prosedürler söz konusu olmaktadır. Cezaların kişiselliği ilkesi, cezanın suçun işleyicisine uygulanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla,

⁹² Türker, **a.g.m.**, s.342.

⁹³ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.330.

bir suç işleyen ve bu nedenle cezalandırılması gereken bir kişinin ölümü durumunda, cezanın yerine getirilebilmesi için suç işleyen kişinin yaşaması gerekmektedir. Ancak bu durumda, suç işleyen kişinin ölümüyle birlikte cezanın uygulanması amacını yitirir çünkü ceza, suç işleyen kişiye yöneliktir ve bu kişi artık hayatta değildir. Bu durumda, cezanın uygulanmasının anlamı ve etkisi kalmamaktadır. Çünkü suç işleyen kişi, cezanın amacına hizmet etmek veya topluma karşı bir tehdit oluşturmamaktadır⁹⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 372.maddesinde, ölen bir kişinin vergi cezasının ölümüyle düşeceği hükmü yer almaktadır. Ancak bu düşmenin gerçekleşmesi için, vergi cezasının ölen kişinin işlediği eylemden kaynaklanması gerekmektedir. Burada önemli olan nokta ise tahsilat sürecidir. Vergi cezaları, tahsil edilmemiş olsalar dahi, ölüm anından itibaren geçerliliklerini yitirmektedirler. Çünkü ceza, ölümle birlikte ortadan kalkar ve dolayısıyla miras yoluyla da devredilmemektedir. Bir mahkûmun ölümü durumunda, hapis cezaları ve henüz uygulanmamış adli para cezaları ortadan kalkmakta ancak mahkemeler tarafından verilen ve ölümünden önce kesinleşmiş müsadere kararları uygulanmaktadır. Müsadere kararları hükümlünün ölümüyle birlikte infaz edilmektedir⁹⁵.

6.2. Af

Af, kesinleşmiş bir mahkeme kararının etkilerini değiştiren veya ortadan kaldıran, cezanın ağırlığını hafifleten veya uygulanan ceza yöntemini değiştiren, hatta bazen mahkûmiyet kararını hiç gerçekleşmemiş kabul eden yasama veya yürütme organları tarafından gerçekleştirilen resmi bir düzenleme veya işlem olarak tanımlanmaktadır. Ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da özel ve genel af kavramları bulunmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde düzenlenen genel af durumunda, kamu davaları düşmekte ve mahkûm edilen tüm cezalar ortadan kalkmaktadır⁹⁶. Af düzenlemeleri, vergi mükelleflerine vergi beyannamelerini düzeltme ve belli şartlar altında cezasız olarak beyan etme imkânı sunmaktadır. Yasallaşan her bir affin temel amacı, devletin mükelleflerle olan ilişkilerini düzenlemektir. Öte yandan, özel af durumunda ise mahkûm edilen hapis cezasının infazı durdurulabilir, ceza süresi kısaltılabilir veya mahkûmiyet kararı alternatif cezalara dönüştürülebilmektedir. Vergi affı, devletin vergi

⁹⁴ Engin Gündüz, "Vergi Suç ve Cezaları, Yüksek Lisans Tezi, **Dicle Üniversitesi, S.B.E.**, Diyarbakır, 2011, s.103.

⁹⁵ Gündüz, **a.g.e.**, s.105.

⁹⁶ Fatih Paçacı, "Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu", Yüksek Lisans Tezi, **Çağ Üniversitesi, S.B.E.**, Mersin, 2017, s.95.

kanunlarına göre belirlenen vergilerin tahsil edilmemesi durumunda, vergi aslı ve eklerinden bazılarının koşullu veya koşulsuz olarak vazgeçilmesini ifade etmektedir. Genel olarak, vergi affı devletin alacaklarını tamamen affetmesiyle gerçekleşir ve vergi cezalarını ortadan kaldırmaktadır. Vergi suçlarında af durumu ise idari davalardan vazgeçilmesi veya vergi ve cezalarının tamamının ödenmesi gibi belirli koşullara bağlı olabilmekte veya hiçbir koşula bağlı olmadan gerçekleşebilmektedir. Affın uygulanması durumunda, kamu davası açılmışsa mahkeme davayı düşürebilmektedir⁹⁷.

Vergi afları ile parlamento yetkisinin kullanımı, vergi uyumsuzlukları ve mali aflar bağlamında ciddi toplumsal, siyasal ve hukuki polemiklere yol açmaktadır. Vergi uyumu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesiyle ilgilidir. Ancak, çeşitli sebeplerle ortaya çıkan uyumsuzluklar, mükelleflerle devlet arasındaki ilişkileri gerilime sokabilmektedir. Düzeltme, inceleme ve kovuşturma affı gibi vergi afları, belirli koşullar altında mükelleflere vergi matrahlarını düzeltme ve cezasız beyanda bulunma olanağı tanımaktadır. Bununla birlikte, bu tür afların sıkça kullanılmasının uzun vadeli maliyetleri, kısa vadeli gelirlerinden daha büyük olabilmektedir. Sıkça uygulanan aflar, vergi bilincinin ve etik değerlerinin zayıflamasına neden olabilir ve vergi kaçakçılığı suçunun yayılmasında etkili olmaktadır. Mükellefin, ödeyeceği vergi ile ödemediğinde elde edeceği çıkar arasındaki karşılaştırma, vergi kaçırma eğilimlerini arttırabilirken, aynı zamanda affetme durumuyla ilişkilendirilmesi mükellefleri olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu durum, vergi ödememe eğilimini arttırabilir ve vergi kaçakçılığı suçunu işleme düşüncesinde olan kişilerin karar sürecinde etkili olabilmektedir. Vergi sistemi içerisinde ahlaki zemin oluşturmak için ise sıkça af uygulamalarından kaçınılmalı, mükelleflere adil ve şeffaf bir vergi sistemi sunulmalıdır⁹⁸.

6.3. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, suçun işlendiği ve suçun sabit görüldüğü bir durumda, mahkûmiyet kararının uygulanmasının askıya alınmasını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, sanık suçlu bulunmuş olsa dahi mahkeme tarafından verilen ceza uygulanmamakta ve sanık hukuki bir cezaya maruz kalmamaktadır⁹⁹. Bu süreç, suç işleyen kişinin, toplumda yeniden entegrasyonunu kolaylaştırarak tekrar suç işleme

⁹⁷ Erol, **a.g.e.**, s.235.

⁹⁸ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, 7.bs., Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s.230.

⁹⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.523.

olasılığını azaltmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda, kişiye ikinci bir şans sunulmakta ve cezaevinin olumsuz etkilerinden kaçınılmaktadır. Böylelikle, kişinin iş ve aile hayatıyla bağlantısının kesilmesi engellenmektedir¹⁰⁰. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması için, öncelikle tam ve geçerli bir mahkûmiyet kararı alınması gerekmektedir. Bu kararın ardından mahkumiyetin açıklanmasının ertelenmesi şeklinde ikinci bir karar verilmektedir. Eğer mahkûmiyet hükmü verilmeden doğrudan mahkumiyetin açıklanmasının geri bırakılması kararı verilirse, bu durumda bozma nedeni oluşmaktadır. Mahkumiyetin açıklanmasının geri bırakılması, aslında mahkumiyetin geçici olarak durdurulması anlamına gelmektedir. Bu nedenle, kesin bir mahkûmiyet hükmü verildiğinde ceza infaz edilmez; ancak kesin olmayan bir hüküm durumunda normal yargı yoluna başvurulamamakta ve kesinleşme süreci başlamamaktadır. Bu süreçte verilen hüküm adli sicile kaydedilmediğinden, tekrar suç işleme durumu için temel oluşturmamaktadır¹⁰¹.

CMK 231.maddesi, bir suç işleyen kişi için verilen cezanın belirli koşullar altında geri bırakılmasını düzenlemektedir. Bu koşullar şunlardır: suçtan dolayı alınan cezanın iki yıldan az olması veya adli para cezası olması, kişinin önceden kasıtlı suç işlememiş olması, mahkemenin tekrar suç işlemeyeceğine inandığına dair kanaat oluşturması ve suçun mağdur veya kamuya verdiği zararın tamamen giderilmiş olması gerekmektedir. Aynı dava kapsamında birden fazla vergi suçuyla yargılanan bir kişi için, her bir suçun cezası ayrı ayrı belirlenmekte, mahkûmiyet hükmüyle birlikte dikkate alınmaktadır.

Bu madde hükmü doğrultusunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi hâlinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulmaktadır. Denetim süresi içinde, kişi hakkında kasıtlı bir suç nedeniyle bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle, sanığın denetimli serbestlik tedbiri olarak (CMK 231/8);

“a) Bir meslek veya sanat sahibi olmaması hâlinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine, b) Bir meslek veya

¹⁰⁰ Devrim Güngör, Güneş Okuyucu, “Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 65, 2016, s.1954.

¹⁰¹ Nevzat Toroslu, Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 22. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2023, s.312.

sanat sahibi olması hâlinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına, c) Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka yükümlülüğü yerine getirmesine, karar verilebilir.”

Denetim süresi içinde dava zamanaşımı durmaktadır. Denetim süresi içinde kişi kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilmektedir. Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle aykırı davranılması hâlinde, mahkeme hükmü açıklamaktadır (CMK md. 231/11). Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığın durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı hâlinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilmektedir.

6.4. Cezanın Ertelenmesi

Erteleme, ceza kanunları tarafından düzenlenmesine rağmen, aslında bir maddi ceza hukuku mekanizması değil, ceza infazıyla ilgilidir. Cezanın ertelenip ertelenmeyeceği, sanığın yargılama sürecindeki pişmanlık durumunu da göz önünde bulundurularak mahkeme kararıyla belirlenmektedir. Bu sebeple, erteleme kurumu ceza kanunlarında özel olarak ele alınmıştır. Uygulamada erteleme, Türk Hukuku’nda bir tür koşullu affa benzer bir nitelik taşımaktadır. Bu durumun temel nedeni, cezanın ertelenmesiyle birlikte mahkeme tarafından hükümlüye herhangi bir denetim veya deneme süresi içinde yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin belirlenmemesidir. Ancak, bu durumun önüne geçmek, uygulayıcıların kanun maddelerini uygularken dikkati olmasıyla mümkündür. Kurum, her suç ve suçlu için tek tip bir uygulama olmaksızın, özel koşullara göre şekillendirildiğinde, bu sorunun üstesinden gelinmiş olmaktadır¹⁰².

¹⁰²Abdurrahman Ünlü, “Hapis Cezasının Ertelenmesi”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2018, s.8-9

Erteleme uygulamasının temel amacı, suçlunun insan olma hakkına vurgu yaparak iyileşmesini sağlamaktır. Bu süreç, suça sürükleyen sebeplerden başlayarak suçlunun topluma yeniden kazandırılmasına kadar olan süreci hassasiyetle takip etmektedir. Bu yaklaşım, özgürlüğü kısıtlayıcı cezadan ziyade tedavi odaklı bir yöntemi benimseyerek suçlunun tam anlamıyla rehabilite edilmesini amaçlamaktadır. Bu şekilde kurulan sistem, suçlunun hayata tekrar entegre olmasını destekleyen bir rehabilitasyon süreci olarak tasarlanmıştır¹⁰³.

Kişi suç işlediğinde, cezası bazı şartlar gerçekleştirildiğinde ertelenebilmektedir. Öncelikle, suçun işlendiği tarihten itibaren 2 yıl veya daha kısa bir süreyi içermelidir. Ayrıca, daha önce kasıtlı olarak işlenen bir suç nedeniyle üç aydan daha uzun hapis cezasına çarptırılmaması gerekmektedir. Yani, suç işlendikten sonra 2 yıl içinde kişiye üç aydan fazla hapis cezası verilmemiş olmalıdır. Bu koşullar yerine getirildiğinde, cezalar ertelenebilmektedir. Mahkeme, bir kişinin cezanın ertelenmesine karar vermeden önce, kişinin tekrar suç işlemeyeceği konusunda güven duymalıdır. Ayrıca, cezanın ertelenmesi, kişinin mağdura veya topluma verdiği zararın tamamen telafi edilmesine bağlı olmaktadır. Bu durumda, kişi cezasını cezaevi koşullarında çekmeye devam etmekte ve zarar telafi edildiğinde ceza infazı durdurulmakta ve kişi serbest bırakılmaktadır¹⁰⁴.

6.5. Denetimli Serbestlik

Denetimli serbestlik; suç işleyen bir kişinin hapisanede cezasını çekmek yerine, toplum içinde gözetim ve denetim altında cezasını tamamlamasını sağlayan bir ceza infaz yöntemidir¹⁰⁵. Denetimli serbestlik sistemi, ceza adaletinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu sistem suç işlemiş bireylerin cezaevinde kalmalarının yerine belirli koşullar altında topluma yeniden entegre olmalarını ve rehabilitasyon süreçlerine katılmalarını sağlamaktadır. Bu çerçevede, tedavi ve denetim altında serbest bırakma önlemini, suçluların psikososyal ihtiyaçlarının karşılanmasına odaklanırken, adli kontrol ile belirli şartlara uyumları sağlanmaktadır. Bu sayede, bireyler topluma kazandırılabilir ve ıslah edilmeleri sağlanabilmektedir¹⁰⁶.

¹⁰³ Ünlü, a.g.m., s.8

¹⁰⁴ Erhan Gümü, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Vergi Raporu**, Sayı 112, 2009, s.141.

¹⁰⁵ Denetimli Serbestlik Nedir?, “Çevrimiçi”, <https://aksehir.adalet.gov.tr>, Erişim Tarihi 15/05/2024

¹⁰⁶ Semra Porsuk, “Denetimli Serbestlik Tedbiri Uygulanan Yükümlülerin Bazı Özelliklerinin Suç Açısından Değerlendirilmesi”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 49, 2022, s.433.

Denetimli serbestlik ve koşullu salıverme benzer hedeflere sahiptirler ve cezanın hesaplanmasında birlikte düşünülmektedirler. Denetimli serbestlik, suç işleyen bir kişinin cezasını toplum içinde gözetim altında tamamlamasına izin verirken, koşullu salıverme ise hükümlünün cezasının bir kısmını hapisanede geçirdikten sonra belirli şartları yerine getirerek erken tahliye edilmesini sağlamaktadır. Denetimli serbestlikten yararlanabilmek için belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. İlk olarak, hükümlünün cezasını açık cezaevinde infaz etmesi gerekmektedir. Ayrıca, hükümlünün koşullu salıverilmesine 1 yıl veya daha az süre kalmış olması gerekmektedir. Bununla birlikte, hükümlünün ceza infaz kurumunda geçirdiği sürelerin iyi halli olması gerekmektedir. Bu iyi hal, ceza infaz kurumu tarafından kurulan idare ve gözlem kurulu tarafından belirlenmektedir. Denetimli serbestlikten yararlanmak isteyen hükümlü, talebini ceza infaz kurumuna dilekçe ile iletmelidir. Son olarak, denetimli serbestlik talebi infaz hakimliği tarafından değerlendirilerek karara bağlanmaktadır. Bu koşullar sağlandığı takdirde hükümlü, denetimli serbestlikten yararlanabilmektedir¹⁰⁷.

6.6. Zamanaşımı

Zamanaşımı kavramı, bir suçun işlenmesinden itibaren belirli bir sürenin geçmesiyle, o eylemin toplumdaki etkisinin azaldığı ve artık cezalandırmanın toplumsal fayda sağlamayacağı düşüncesiyle suç failinin yargılanmasından vazgeçilmesini ifade etmektedir¹⁰⁸. Özel olarak, vergi kaçakçılığı ve diğer vergi suçları için belirlenmiş zamanaşımı kuralları mevcut değildir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçları için Türk Ceza Kanunu'nda genel zamanaşımı hükümleri geçerli olmaktadır. Türk Ceza Kanunu, dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki farklı zamanaşımı türünü içermektedir.

6.6.1. Dava Zamanaşımı

Türk Ceza Kanunu'nda davaların zaman aşımı süreleri belirlenmiştir. Bir suç işlendiği zaman, o suç için belirlenen yasal süre içinde dava açılması gerekmektedir. Eğer bu süre içerisinde dava açılmazsa, dava zamanaşımına uğramaktadır. Zaman aşımına uğramış bir dava artık mahkeme tarafından işlem görmemekte ve dolayısıyla

¹⁰⁷ Yekcan Öner, Denetimli Serbestlik,”çevrimiçi”, <https://oner.av.tr//denetimli-serbestlik/>, Erişim Tarihi 15/05/2024

¹⁰⁸ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s.218.

cezalandırma da mümkün olmamaktadır¹⁰⁹. Türk Ceza Kanunu'nun 66/6. Maddesi, zamanaşımının başlama sürelerini farklı durumlara göre belirlemektir. Tamamlanmış suçlar açısından süre, o suçun işlendiği tarihten itibaren başlamaktadır. Ancak, suç teşebbüs halinde ise son hareketin yapıldığı tarihten itibaren zamanaşımı başlamaktadır. Zincirleme suçlarda ise, zamanaşımı süresi son suçun işlendiği tarihten itibaren başlamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında, TCK 66 ve 67.maddelerinde yer alan zamanaşımı süreleri esas olup. bu maddelere göre, beş yıldan fazla yirmi yıldan az olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı onbeş yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre, suçun işlendiği tarihten itibaren başlamakta ve sürenin dolmasıyla kamu davası düşmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımı başlangıç tarihleri şu şekilde belirlenmektedir:

- Hesap ve muhasebe hileleri için, hileli işlemin kaydedildiği veya son kayıt yapılan tarih,
- Sahte hesap açma durumunda, sahte hesabın açıldığı tarih,
- Yasal olmayan defter ve belgelere kayıt yapıldığında, kaydın yapıldığı veya son kayıt tarihi,
- Tahrif etme veya tahrif edilen belgelerin kullanılması durumunda, tahrifatın gerçekleştiği veya belgenin kullanılacağı zaman,
- Gizleme durumunda, ibraz istendiği tarihten itibaren geçen süre,
- Yanıltıcı belge düzenleme durumunda, belgenin düzenlendiği veya son düzenlenen belgenin tarihi,
- Belge basma durumunda, belgenin ele geçtiği tarih esas alınmaktadır¹¹⁰.

6.6.2. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, bir hükmün kesinleşmesinden belirli bir zaman sonra devletin ceza verme yetkisinin ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 68. maddesi, bu süreyi belirlemektedir. Bu madde, cezaların türüne bağlı olarak ceza zamanaşımının ne zaman başlayacağını ve ne kadar süreceğini düzenlemektedir. Bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçlarına verilen hapis cezasının üst sınırı 7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında sekiz yıla çıkarıldığından Türk Ceza Kanunu'nun

¹⁰⁹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.206.

¹¹⁰ Demirbaş, **a.g.e.**, s.210.

68.maddesinin birinci fıkrasının d bendinde yer alan, “beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl” hükmü çerçevesinde ceza zamanaşımı yirmi yıldır¹¹¹.

6.7. İnfaz

Mahkemelerce verilen ve kesinleşen tüm ceza kararlarının yerine getirilmesi ve tamamlanması cezanın infazı olarak kabul edilmektedir. Ceza infaz hukukunun temel hedefi, mahkeme tarafından verilen ve kesinleşen cezanın yasalara uygun bir şekilde uygulanmasıyla birlikte, mahkûmun bu süreçte en etkili şekilde rehabilite edilerek topluma yeniden entegrasyonunu sağlamaktır¹¹².¹¹³ Türkiye’deki ceza mahkemelerinin kararları, 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun Kapsamında uygulanmaktadır. Bu kararlar, doğrudan hapis cezası, adli para cezası ve bunların bir kombinasyonu olarak infaz edilebilmektedir. Ayrıca vergi suçlarıyla ilgili hükümlerde, ceza infazıyla birlikte vergi cezasının da sona ermesi sağlanmaktadır.

7. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

7.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Birleşme

İlk olarak, kaçakçılık suçunun cezai yönü göz önüne alındığında, hürriyeti kısıtlayıcı nitelikte olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu yerine ceza hukukundaki birleşme hükümlerine tabi olması gerekli olduğunu belirtmek önemlidir¹¹⁴. Zira Vergi Usul Kanunu, sadece vergi kaybı ve usulsüzlük suçları için geçerlidir ve hürriyeti kısıtlayıcı cezai yaptırımları içermemektedir. Bu durumda, hürriyeti bağlayıcı cezaları içeren suçlar için öngörülen birleşme hükümleri, ceza hukukunda düzenlenmiştir.

Vergi ceza hukuku bağlamında, suç olarak değerlendirilen eylemler, her bir neticesiyle ayrı ayrı suç teşkil edebilmektedir. Bu nedenle, her bir neticeye özgü bağımsız cezalar uygulanabilmektedir. Ancak bazı durumlarda, birden fazla eylem birden fazla sonuç doğurmamaktadır. Başka bir ifadeyle, tek bir eylem birden fazla sonuca yol açabileceği gibi, birden fazla eylem de tek bir suç oluşturabilmektedir. Dolayısıyla, aynı eylemin birden fazla suça sebep olması durumunda, hangi suçun cezalandırılacağına dair

¹¹¹ Neslihan Göktürk, **Fikri İçtima**, 1.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s.151.

¹¹² Göktürk, **a.g.e.**, s.155.

¹¹³ Bahattin Aras, “İnfaz Hukukuna Hakim İlkeler Işığında İnfaz Hakimlerinin Görev ve Yetkileri”, **Hakemli Araştırma Makalesi**, Cilt 17, Sayı 2, 2022, s.408.

¹¹⁴ Aras, **a.g.m.**, s.410.

birleşme kuralları belirleyici olmaktadır¹¹⁵. Suçlarda birleşme kuralının uygulanma amacı, tek bir hareketle ihlal edilen kanunlar çerçevesinde meydana gelen suçların, birleşme kuralları aracılığıyla tek bir suç altında toplamaktır. Bu sayede, birden fazla suç tek bir fail tarafından işlenmiş olarak kabul edilmektedir. Kaçakçılık suçunun birleşmesi hakkında çeşitli görüşler mevcuttur. En yaygın doktrinel bakış açısı, vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik suç olarak değerlendirilmesidir. Diğer bir yaklaşım ise, kaçakçılık suçlarının bağlı ve seçimlik olmasına rağmen, kanunda belirtilen her suçun ayrı bir kaçakçılık suçu oluşturacağıdır. Bu farklı görüşlerin kaynağı, kanun koyucunun kaçakçılık suçunu tanımlarken kullandığı grupta ölçütünün belirsizliği ve bağlayıcı ifadelerin çeşitliliğidir.¹¹⁶ Bu başlık altında, bir eylemin birden fazla kaçakçılık suçu ve diğer suçların işlenmesine sebep olması ve aynı zamanda birden fazla aynı kaçakçılık suçunun meydana gelmesi durumu ele alınacaktır.

7.1.1. Hukuki Birleşme Sistemi

Bu sistemde öncelikle failin işlemiş olduğu fiiller arasından en ağır cezayı gerektiren suçun tespiti yapılması sonrasında bu suç için kanunda belirlenen temel cezanın belirlenmesi söz konusudur. Belirlenen temel cezaya işlenen diğer fiiller için kanunda yer alan cezalar belli bir tutarda ek ceza olarak ilave edilmektedir. TCK 43. maddede yer alan zincirleme suçun cezası bu sistematığa göre hesaplanmaktadır¹¹⁷.

- Nitekim TCK 43. Maddede yer alan zincirleme suç hükümleri “ 1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.
- (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.
- (3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz” şeklindedir.

¹¹⁵ Mustafa Erkan Üyümez, **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme**, 1.bs., Eskişehir, Nisan Kitabevi, 2016, s.56.

¹¹⁶ Üyümez, **a.g.e.**, s.98.

¹¹⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 7, Sayı 30, Nisan 2017, s.3.

Bu noktada öncelikle “bir suç işleme kararının varlığı” aranmaktadır. Bahse konu suç işleme kararı “aynı suç” anlamınadır. Aynı suç, bir veya birden fazla kişiye karşı işlenmiş olmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından bu kişinin devlet hazinesi olduğunu ifade etmek mümkündür. Aynı suç değişik zamanlarda birden fazla sefer işlemiş olmalıdır. Bu noktada bir zincirin halkaları arasındaki bağlantının sağlanması gibi bu farklı zamanlarda işlenen suçlar arasında da “aynı suç işleme kararının icrası” çerçevesi aranmaktadır. Zincirleme suç hükümleri çerçevesinde sonuç olarak bir temel cezaya hükmedilmekte, hareketin varlığı ya da suçun oluşması nedeniyle verilecek bu temel cezada artırmaya gidilmektedir.

7.1.2. Erime Sistemi (Fikri İçtima)

Suçlarda birleşme başlığını taşıyan Vergi Usul Kanunu’nun 340’ıncı maddesinde, *“Bu kanunda yazılı vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359’uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.”* hükmü yer almaktadır. Bir eylemin tek bir fiilden kaynaklanan sonuçları, vergi usul kanunlarına göre iki farklı cezai yaptırıma neden olabilir. İlk olarak, 359. Madde uyarınca faile hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilir. Aynı zamanda, 344. Madde gereği, söz konusu fiil nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybının üç katı tutarında mali nitelikli ceza da uygulanabilir.

Öte yandan, bu durumun Türk Ceza Kanunu’ndaki fikri içtima kuralı açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. TCK 44. maddede yer alan fikri içtima ya da görünür de birleşme; *“İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”* hükmü içermektedir. Bu ilkeye göre, aynı eylemden kaynaklanan ve farklı kanunlar açısından suç teşkil eden fiiller açısından cezalar birleştirilerek tek bir ceza olarak uygulanmaktadır¹¹⁸.

7.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

Vergi Kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen eylemleri içeren bir vergi suçudur. Bu eylemler vergi kaçırmaya yönelik hukuka aykırı davranışları kapsar, kast unsurunu içerir ve vergi zıyaı şartını aramamaktadır. Bu suç bireysel olarak işlenebileceği gibi, en az iki veya daha fazla kişi arasında iş birliği gerektiren bir yapıda gerçekleştirilebilir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçu genellikle

¹¹⁸ Bayraklı, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme**, s.5.

ortak bir iştirak durumuyla ilişkilidir. Genel ceza hukuku bağlamında, iştirak terimi, mevzuatta tanımlanan bir suçun birden fazla kişi tarafından bilinçli ve isteyerek işlendiği durumu ifade etmektedir. İştiraktan bahsedebilmek için, suç işleyen kişiler arasında ortak bir iradenin varlığı ve bu iradeye dayalı olarak birleşilmesi gerekmekte ve bu şekilde suç oluşmaktadır¹¹⁹.

Günümüzde, vergi kaçırmaya yönelik eylemler, birden fazla vergi mükellefinin iş birliği içerisinde gerçekleşebilmektedir. Aynı şekilde, vergi suçuna iştirak durumu, kaçakçılık suçu açısından suçun işlenmesini kolaylaştıran bir birliktelik yaratmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından değil, Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde belirtilen fiilleri gerçekleştirmek için birden fazla kişi arasında var olan ve aralarında neden-sonuç ilişkisi bulunan çeşitli eylemlerle işlenen bir durumu ifade etmektedir¹²⁰. TCK'da "suça iştirak" fiilleri için faillik, azmettirme ve yardım başlıkları kullanılmıştır. TCK 37. Maddede yer alan faillik "*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri*" ni ifade etmektedir. Dolaylı faillik ise "*Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiyi*" belirtmek için kullanılmaktadır. Bu çerçevede Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır. Azmettirme ise temelde suç işleme düşüncesi olmayan birisini manevi telkinlerle bu yola sevk etme anlamı içermektedir. Akrabalık bağlarının varlığında bu ikna halinin daha kolay olabileceği düşünüldüğünden TCK 38. Madde hükmünde azmettirme yoluyla suça iştirakle ilgili olarak "*Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.*" ifadesine yer verilmiştir. Yardım etme ise suç işlemeyi kolaylaştırıcı maddi ve manevi hareketlerde bulunarak fiilin işlenmesine katkı sağlanması anlamına gelmektedir¹²¹. TCK 39. Maddesinde yer alan yardım etmenin;

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

¹¹⁹ Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, 1.bs., Ankara, **Adalet Yayınevi**, 2018, s.109.

¹²⁰ Fulya Mercimek ve Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçunda İştirak ve Cezai Sorumluluk", **TAAD**, Yıl 4, Sayı 14, 2013, s.200.

¹²¹ Yüce, **a.g.e.**, s.110.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak,

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.” şeklinde farklı biçimlerde ortaya çıkabileceği belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 360/1. maddesi, vergi suçlarına iştirake ilişkin hususları düzenlemektedir. Bu çerçevede söz konusu maddede VUK 359. madde kapsamındaki suçları işleyen suç ortaklarına uygulanacak ceza indirimi açıklanmaktadır. Maddeye göre, 359. maddede yer alan suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarından, bu suçların işlenmesinden herhangi bir menfaat elde etmemiş olanlara, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre verilecek ceza yarıya indirilmektedir¹²². Ayrıca suçların işlenişine yardım edenlere TCK’nın 39. maddesi uyarınca faile verilen cezanın yarısı verilmektedir. Bu çerçevede, TCK’da yardım edene normaldeki cezanın yarısının verileceği hükmü bulunmaktadır. İşlenen suçunun vergi kaçaklığı suçu olması halinde ise yardımcının menfaati olmaksızın suça iştiraki halinde TCK’ya göre verilen cezanın ayrıca yarısı indirilmektedir. Yardımın menfaat gözetilerek işlendiği kaçakçılık suçu ile diğer vergi suçlarında VUK 360. maddede öngörülen indirimin uygulanması söz konusu değildir¹²³.

7.3.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tekerrür

Tekerrür, Arapça kökenli bir kelime olup “*bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlanma*” anlamına gelmektedir. Hukuki alandaki bu terim, özellikle ceza hukukunda kullanılarak daha önce suç işlemiş bir kişinin, kesin olarak mahkûm edildikten sonra belirli bir süre içinde tekrar suç işlemesi durumunu ifade eder. Bu durumdaki kişiye de “mükerrir” denir. Tekerrür ceza hukukunda önemli bir kavramdır ve bir suçun tekrarlanması durumunda buna bağlı hukuki sonuçların uygulandığı bir ilkedir. Bu ilke, hem ilk kez suç işleyenlerin tekrar suç işlemesinin önlenmesini hem de toplumun tehlikeli suçlardan korunmasını amaçlar. Hukuk sistemimizde, cezaların bireyselleştirilmesi amacıyla bir araç olarak kabul edilen tekerrür ilkesi, suçluların cezalarının kişisel durumlarına uygun olarak belirlenmesine olanak tanır¹²⁴. Vergi suçları ve vergi

¹²² “Vergisel Yönüyle İştirak Suçu”, “Çevrimiçi” <https://www.vdd.com.tr/vergide-istirak-sucu.html> Erişim Tarihi 30/12/2023

¹²³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.462.

¹²⁴ Mehmet Küçükkaya, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 19, Sayı 1, 2015, s. 193.

kabahatleri arasında tekerrür hükümleri açısından önemli farklar bulunmaktadır. Vergi kabahatlerinde, kişilerin aynı veya benzer bir kabahati tekrarlaması durumunda, ceza arttırımı uygulanmaktadır. Vergi suçlarında tekerrür halinde ise ceza türleri ve miktarları farklı bir şekilde uygulanmaktadır. TCK'nın 58.maddesinde tekerrür şartları düzenlenmiştir. Bu kapsamda; önceki suça verilen hükmün kesinleşmesi, yeni bir suçun işlenmesi, önceki ve sonraki suçun kastla işlenen suçlardan olması ve sonraki suçun belirli sürede işlenmesi gerekmektedir. Nitekim süre bakımından TCK'nın 58/2. Madde hükmü uyarınca;

“Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,

b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,” geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmamaktadır.

TCK, tekrar suç işleyenleri daha katı bir şekilde cezalandırmak yerine, onlara özel bir infaz rejimi uygulanmasını ve ceza sonrası denetimli serbestlik önlemlerinin alınmasını öngörmektedir. İlk suçunu işleyenler cezalarının 2/3'sini çektikten sonra iyi davranışları sayesinde şartlı salıverilme fırsatına sahip olurken, ikinci kez suç işleyenler cezalarının daha büyük bir kısmını çektikten sonra bu fırsattan yararlanabilmektedir. Ayrıca, tekrar suç işleyenlerin şartlı salıverilme süreleri kısaltılarak ceza süreleri arttırılmaktadır¹²⁵.

7.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs

Türk Ceza Kanunu'na göre, suça teşebbüs, bir kişinin kast ettiği suçu işlemeye yönelik uygun adımlar atarak doğrudan eyleme geçmesine rağmen, kontrolü dışındaki sebeplerden dolayı suçu tamamlayamaması durumunu ifade etmektedir. Yani suç faili, belirli bir suçu işlemeye yönelik olarak adım atar, ancak çeşitli sebeplerden dolayı bu eylemi tamamlaması mümkün olmamaktadır. Bu durumda, suça teşebbüs halinde suç faili, suçun tamamlanmamasına rağmen bu girişim nedeniyle sorumluluk altında tutulmaktadır¹²⁶. Suçun oluşumu farklı aşamalardan geçerek oluşmaktadır. Suç eyleminin

¹²⁵ Küçükkaya, **a.g.m.**, s.185.

¹²⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 37, Ocak 2019, s.19.

başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen süre suç yolu olarak adlandırılmaktadır. Suçun gerçekleşmesi için ilk adım düşünce aşamasıdır. Failin düşünce aşamasında cezalandırılması mümkün değildir. Düşünce aşamasının somut bir eyleme dönüşmesiyle icra aşamasına geçilmektedir. İcra aşamasında, suçun yasal tanımında belirtilen unsurların gerçekleşmesiyle suç tamamlanır ve ardından tamamlanan suçu izleyen aşama suçun sona ermesidir. Teşebbüs hükmünün geçerli olabilmesi için belirli önkoşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu önkoşullar, suç işlemeye yönelik bir niyetin mevcut olması, suç işlemeye elverişli bir eylemin gerçekleştirilmiş olması, suçla ilişkili icra hareketlerin gerçekleştirilmiş olması ve bu icra hareketlerinin tamamlanmamış veya başarılı olmaması gerekmektedir¹²⁷.

Ceza hukuku bağlamında, suç teşebbüs aşamasında kaldığında, tamamlanmış suçlara kıyasla daha hafif cezalar öngörülmektedir. Cezalandırma politikası, olayın meydana getirdiği zararın veya ortaya çıkan tehlikenin şiddetine göre yargıç tarafından belirlenerek cezada indirim yapılmasına olanak tanımaktadır. Vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu, önceden Vergi Usul Kanunu'nun 358.maddesinde ayrı bir suç olarak tanımlanmaktaydı ve cezası 360. Maddeye göre belirlenmekteydi. Ancak 4369. Sayılı Kanun bu madde ile kaldırılmıştır ve vergi teşebbüsüne girişim suçu Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde ele alınmaya başlanmıştır. Artık suça teşebbüs durumu Türk Ceza Kanunu'nun 35.maddesinde düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları genellikle teşebbüse uygun niteliktedir. Bununla birlikte, bazı durumlarda teşebbüse uygun olmayan eylemlerde bulunmaktadır. Hesap ve muhasebe hileleri, mevzuat tarafından belirlenen muhasebe yönergelerine uymayan uygulamaları ifade etmektedir. Bu uygulamalar, vergi matrahının hatalı şekilde gösterilmesi sonucunda verginin eksik ödenmesi ve sonuç olarak vergi dairesini yanıltmaya yönelik yasa dışı işlemleri içermektedir. Kanunda bu suça teşebbüs mümkündür çünkü muhasebe hilesi yapma amacıyla harekete geçen bir kişinin bu eyleminin dış etkenlerden dolayı engellenmesi durumunda teşebbüs gerçekleşmektedir¹²⁸.

¹²⁷ Ezgi Aygün, **Kalkışma Suçları**, 1.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.120.

¹²⁸ Mustafa Karataş, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi", **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2018, s.223.

Gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılması eylemi, suçu oluşturan adımların aşamalara bölünmesi durumunda teşebbüs halini oluşturmaktadır. Örneğin, gerçekte var olmayan bir kişi adına borç ilişkisini temin etmek amacıyla hesap açılıp teminat alındığında, ancak hesabı oluşturan mali danışmanın elinde olmayan nedenlerden dolayı işlemi tamamlayamaması durumu, teşebbüsün bir örneği olarak gösterilebilmektedir¹²⁹.

Defter ve belgelere yapılması gereken kayıtların, farklı bir defter veya kayıt ortamına aktarılması sonucunda vergi matrahının azaltılması şeklinde ortaya çıkan kaçakçılık suçunun teşebbüse konu olup olmadığı konusunda iki ayrı görüş bulunmaktadır. Doktrinde yaygın olan anlayış, çift defter tutma eyleminin teşebbüse uygun olduğu şeklindedir. Bu görüşe göre, çift defter tutma eyleminin gerçekleşebilmesi için vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmesi gerekmektedir. Bu nedenle, icra hareketinin başlamış olmasına rağmen, failin kontrolü dışında gerçekleşen sebeplerden dolayı vergi matrahının azalmaması durumunda, teşebbüsün mümkün olduğu ileri sürülmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilerek kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda, suça teşebbüs edilmesi mümkündür. Örneğin, bir birey faturada değişiklik yapmaya çalışırken vergi inceleme memurlarının ortaya çıkması ve bunun sonucunda yakalanması, suçun teşebbüs aşamasında olduğunu göstermektedir¹³⁰.

Sahte veya yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları, vergi kaçakçılığı kapsamında “fiili hareket” suçları olarak adlandırılmaktadır. Bu tür suçlara teşebbüs edebilmek için, suça ilişkin eylemlerin ayrı aşamalara bölünebilir olması gerekmektedir. Eğer bu ayrım mümkünse, teşebbüs suçlaması yapılabilmektedir. Bir başkasından temin edilen bir belgeyi, doldurup imzalamak üzereyken yakalanılırsa, sahte belge düzenleme suçuna teşebbüs edilmiş olmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre mecburi tutulan belgelerin bütünlüğünü bozacak eylemler, suç teşebbüsünü mümkün kılmaktadır. Örneğin, zorunlu defterlerin sayfalarını yırtan bir mükellef, bu işlem sırasında vergi denetim elemanları tarafından yakalanırsa, suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır. Benzer şekilde, sayfaları yırtılan deftere yeni sayfalar eklenirken suçüstü yapılırsa, eylem teşebbüs aşamasında olduğundan teşebbüs hükümleri uygulanmaktadır.

¹²⁹ Aygün, **a.g.e.**, s.123.

¹³⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.512.

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMI VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. TÜRK CEZA KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU'NDA ETKİN PİŞMANLIK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Tanımı ve Hukuki Niteliği

1.1.2 Etkin Pişmanlık Kavramı

Türk Dil Kurumu Türkçe sözlüğüne göre, “etkin” kelimesi, günlük yaşamda, “hareketli, işleyen, çalışan, etkili, faal, aktif, dinamik” anlamlarına gelirken, felsefi bağlamda “fiilde bulunan, etkinlik gösteren, edilgin karşıtı” anlamlarını karşılamaktadır. Aynı şekilde, pişmanlık, hukuki terimlerde, bir kişinin işlediği suç veya günah sebebiyle yargı yetkisine sahip olan makam karşısında duyduğu utanç ve üzüntüyle birlikte, tekrar aynı hatayı yapmama kararlılığını ifade etmektedir. Dolayısıyla, sözlük anlamıyla “etkin pişmanlık” denildiğinde, kişinin olumsuz bir eylemden dolayı içtenlikle ve aktif bir şekilde pişmanlık duyduğu anlamı çıkarılabilir.

Türk Ceza Kanunu'nda genel hükümler kapsamında değil, özel hükümlerde veya belirli yasalarda yer alan suçlar için geçerli bir hüküm olan “etkin pişmanlık”, suçlarla ilgili olarak belirli durumlarda cezasızlık sağlayabilirken, bazı durumlarda ise cezada indirim yol açmaktadır. Etkin pişmanlık bir suç sonrasında, suçun işlenmesiyle neticelenen zararlı sonuçların oluşmasından önce, failin kendi iradesiyle bu sonucu engellemesini ifade etmektedir. Ancak, Türk Ceza Kanunu'nda etkin pişmanlık, suçun tüm unsurları gerçekleşmiş olduğunda başlayan bir süreç olarak belirlenmiştir. Bu durumda eski TCK döneminde olduğu gibi, suç yolunda hareketten sonra ancak neticeden önceki aşamada etkin pişmanlık kavramını ele alan tanımlar, 5237 sayılı TCK ve uygulamasıyla uyumlu hale gelmiş değildir. Aslında, mevcut ceza hukuku düzeninde etkin pişmanlık kavramı, suç işlendikten sonra ortaya çıkan zararlı sonuçları düzeltmeye

yönelik bir eylem olan suç sonrası pişmanlıkla sınırlıdır, diğer bir deyişle failin tüm unsurları gerçekleştikten sonra devreye girmektedir ¹.

1.1.3. Etkin Pişmanlık Kavramının Türk Ceza Kanunu Açısından Hukuki Niteliği

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 168.maddesi, suç işlendikten sonra failin gösterebileceği pişmanlığın hukuki sonuçlarını belirtmektedir. Suç işlendikten sonra artık geri dönülemez bir durum oluşsa dahi, failin işlediği haksızlığın sonuçlarını hafifletmek amacıyla göstereceği pişmanlık değerlendirilmektedir. Etkin pişmanlık, özellikle hırsızlık, mala zarar verme güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık gibi suçlarda kişisel bir sebep olarak kabul edilerek, cezanın indirilmesini gerektirmektedir. Bu sayede, failin gerçekleştirdiği suçun olumsuz etkileri en aza indirilerek adalet sağlanmaya çalışılmaktadır². Etkin pişmanlık, failin işlediği suçun hukuki niteliğini değiştirmeyen ancak cezasını etkileyen bir faktördür. Yani, suç işlendikten sonra pişmanlık duyan bir kişi, yaptığı eylemin yine suç olarak kalacağını ancak cezanın belirlenmesinde pişmanlığın dikkate alınacağını bilincindedir. Bu nedenle, suçun ağırlığına etki eden hafifletici unsurlar veya daha az ceza gerektiren özel durumlar ile etkin pişmanlık farklı kavramlardır³.

Etkin pişmanlık sebebiyle belirli suç tiplerinde cezanın tamamen ortadan kalkacağı kabul edilmektedir. Örneğin, Türk Ceza Kanunu’nun 184/5. maddesi gereğince imar kirliliğine sebep olan bir kişi, etkin pişmanlık göstererek bu suçtan vazgeçerse, kamu davası düşmekte ve cezanın tüm sonuçları silinmektedir. Bu durumda, cezanın infaz edilmiş olmasının bir önemi olmamaktadır⁴. Benzer şekilde, TCK’nın 254.maddesindeki rüşvet suçunda etkin pişmanlık, cezayı tamamen kaldıran bir sebep olarak kabul edilmektedir. Ancak, suç işlenmiş olduğundan geri dönülememekte ve bu nedenle rüşvet konusu menfaatin geri alınması gerekebilmektedir⁵. Etkin pişmanlık gösteren failin suçun işlendiğine dair hukuki nitelik, yani eylemin hukuka aykırılığı, etkinlik pişmanlık durumunda bile ortadan kalkmamaktadır. Bu durumda, fail hakkında verilecek beraat değil, kovuşturma aşamasında “ceza verilmesine yer olmadığı” kararı olması

¹ Mehmet Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, **TADD**, Sayı 29, 2017, s.279.

² Gürsel Yalvaç, *Gerekçeli Ceza ve Yargılama Hukukuna İlişkin Temel Kanunlar*, Ankara, **Adalet Yayınları**, 2010, s.262.

³ Sedat Bakıcı, 5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri, 2.bs., **Ankara, Adalet Yayınevi**, 2008, s.204.

⁴ Bakıcı, **a.g.e.**, s.210.

⁵ Zeki Hafizoğulları- Muharrem Özen, **a.g.m.**, s.74.

gerekmektedir. Ancak, fail hakkında ceza verilmemesi için etkin pişmanlığın cezayı hafifleten bir neden değil, tamamen cezayı kaldıran bir sebep olarak düzenlenmiş olması önemlidir. CMK m.171'e göre, etkin pişmanlık kişisel bir neden olarak düzenlendiğinde, henüz soruşturma aşamasındayken Cumhuriyet Savcısı, koşulların gerçekleştiğini düşünüyorsa kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilmektedir. Madde başlığı, savcıya kamu davası açma takdir yetkisi verdiği için savcı, cezayı ortadan kaldıran etkin pişmanlık koşullarının varlığına inandığı takdirde dava açabilmekte veya takipsizlik kararı verebilmektedir. Bu düzenleme, etkin pişmanlığın kişisel bir cezasızlık nedeni olarak kabul edildiği ve kamu davası açma zorunluluğunun istisnasını oluşturduğu takdirilik sistemiyle uyumlu olarak görülmektedir⁶.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, etkin pişmanlık prensibini her suç için geçerli bir af sebebi olarak tanımlamamaktadır. Bundan dolayı, etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için belirli suç kategorilerinin yasada özellikle belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir olayda etkin pişmanlık duyulmuş olsa dahi, suçun yasal bir dayanağının bulunmaması durumunda, failin sadece pişmanlığı yeterli görülmemektedir. Soykırım ve insan ticareti gibi uluslararası suçlar ile öldürme, yaralama, işkence tarzı kişilere işlenen suçlar gibi belirli suç türlerinde, fail pişmanlık gösterebilmekte ve zararlı sonuçları giderme yönünde çaba sarf edebilmektedir. Ancak, kanunda etkin pişmanlığı düzenleyen açık bir hüküm olmadığı için, bu tür suçlarda pişmanlık cezaya etki etmeyecektir. Dolayısıyla, hangi suçlarda etkin pişmanlığın geçerli olabileceği sorusu, kanun koyucunun yetkisi altındadır ve mahkemelerin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Kanun koyucu, bazı suçlar için özel düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelere göre, suç işlendikten sonra, soruşturma başlatılmadan önce veya soruşturma aşamasında, hatta ceza verilmeden önce veya cezanın infazı sırasında, failin etkin pişmanlık göstermesi durumunda belirli avantajlar sağlanmaktadır. Bu avantajlar, failin işlediği suçun türüne ve gösterdiği pişmanlığın ciddiyetine bağlı olarak değişmektedir. Bu düzenlemeler, suçluların pişmanlık duymalarını teşvik etmeyi ve toplumda rehabilite olmalarını sağlamayı amaçlamaktadır⁷.

⁶ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015, s.65.

⁷ Yenisey, **a.g.e.**, s.75.

1.2. Türk Ceza Kanunu'nda Yer Alan Etkin Pişmanlık Hükümleri

Etkin pişmanlık kurumunun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda tüm suçlar için geçerli genel bir düzenleme ile değil, yalnızca belirli suçlar için uygulanabilen istisnai bir düzenleme olarak belirlendiği ifade edilmektedir. Bunun nedeni, her suçun etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına uygun olmamasıdır. Etkin pişmanlık ile ilgili düzenlemelerde, yasa koyucunun “sınırlı sayılılık” ilkesini benimsediği görülmektedir; failin bu hükümden yararlanabilmesi, yasada buna izin verilmesine bağlıdır. Unsurları oluştuğunda, failin etkin pişmanlıktan yararlanması hâkimin takdirine değil, yasal bir zorunluluğa dayanmaktadır⁸.

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

- Organ veya dokuların satılması, 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 ve 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 koşullarda temin edildiğinin haber verilerek suçluların ya da ilgili eşyanın ele geçirilmesine yardımcı olunması veya suça ilgili 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),

⁸ Mustafa Babayigit, “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt 0, Sayı 6, s.66.

- Örgütlü suçlarda; örgüt, suçu işlemekten önce örgütün dağıtılmasının sağlanması, suç işlemekten önce örgütten ayrıldığı için ilgili merciine bildirilmesi, suç işlemekten yakalanması halinde örgütün dağıtılmasını veya örgüt üyelerinin yakalanmasının sağlanması, ihtiyari teslim olarak örgütle ilgili bilgi verilmesi (TCK m. 221.),
- Rüşvet alma hususunda anlaşılan kamu çalışanının, rüşveti veren yahut anlaşılan 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 öngörülmüştür⁹.

1.3. Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlığın Unsurları

Etkin pişmanlık, bir kişinin ceza sorumluluğunu ortadan kaldırma veya cezanın hafifletilmesine yol açabilecek bir durumdur. Bunun gerçekleşmesi için, sadece hukuki şartların değil, aynı zamanda failin davranışlarına bağlı diğer unsurların da bir araya gelmesi gerekmektedir¹⁰. Etkin pişmanlığın, belirli suçlar için hangi durumlarda uygulanacağına dair kanun hükmü ile belirlenmiştir. Bu düzenlemenin yapısal bileşenleri, Türk Ceza Kanunu'nun suçu oluşturan temel unsurlarını dikkate alarak maddi ve manevi unsurlar olarak ikiye ayrılır¹¹. Kanunda belirtilen suçlar açısından etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, bu hükümler tarafından öngörülen tüm şartların bir arada ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.

1.3.1. Maddi Unsur

Etkin pişmanlığın maddi unsurları şunlardır; Öncelikle kanunda etkin pişmanlığa izin veren ve yalnızca belirli suçlar için geçerli olan bir suçun varlığı gerekmektedir. Bu

⁹ Emre Günay, “Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme”, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.17-18.

¹⁰ Ceyda Ümit, “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Sayı 1, 2021, s. 136.

¹¹ Gödekli, a.g.e., s.294.

suçun tüm unsurları eksiksiz bir şekilde tamamlanmış olmalıdır. Ayrıca, failin suç nedeniyle gösterdiği pişmanlığın etkinliği, yani failin olumsuz etkilerini ortadan kaldıracak somut ve olumlu bir çaba içinde bulunması gerekmektedir. Son olarak, pişmanlığın, kanunda belirlenen süre içerisinde ve belirli bir yargı aşamasında gösterilmesi şarttır¹².

➤ **Kanun Tarafından Etkin Pişmanlığa Olanak Tanınan Bir Suç Olmalı**

Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, öncelikle kanunda bu konuya ilişkin bir düzenlemenin bulunması ve failin bu düzenlemede belirtilen suçu işlemiş olması gerekmektedir¹³. Etkin pişmanlık hükümlerinin her suç tipi için geçerli olmadığı belirtilmiştir; etkin pişmanlığın hangi suç türlerinde uygulanabileceği, kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Sonuç olarak, etkin pişmanlık hükümleri, “kanunilik” ilkesinin gerçekleşmediği durumlarda uygulanmamakta; yani, etkin pişmanlık hükümleri diğer tüm gereklilikleri sağlamış olsa dahi, kanunilik ilkesinin yerine getirilmediği durumlarda bu hükümler geçerli olmamaktadır. Özellikle, kişilere, topluma, millete ve devlete karşı işlenen suçlar ile siyasal veya uluslararası nitelikli suçlarda etkin pişmanlığa ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığı sürece, failin pişmanlık göstermesi yalnızca takdiri indirim nedeni olarak değerlendirilmektedir. Bu suçlarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün olmayıp, failin pişmanlığı sadece Türk Ceza Kanunu’nun 62. maddesinde yer alan “takdiri indirim nedenleri” çerçevesinde bir indirim sebebi olarak dikkate alınabilmektedir¹⁴. “Takdiri indirim nedenleri” ya da “takdiri hafifletici nedenler”, etkin pişmanlık hükümlerinden farklı olarak, tüm suç tipleri bakımından uygulanabilen ve cezayı hafifletici özellik taşıyan sebeplerdir. Bu sebepler, failin sosyal ilişkileri, suçun işlenmesinden sonraki ya da yargılama sürecindeki davranışları ve cezanın fail üzerindeki muhtemel etkileri gibi faktörleri içerebilir. Ancak, suçun temel unsurları veya kanunda özel olarak belirlenmiş gerekçeler, takdiri indirim nedeni olarak değerlendirilememektedir. Ayrıca, suçun işlenişi ile doğrudan ilişkili olan unsurlar da takdiri indirim nedeni olarak kabul edilmemektedir. Takdiri indirim nedenleri yalnızca suçun işlenişi ile ilgili olan belirli faktörler göz önünde bulundurularak cezanın

¹² Ayhan Önder, Ceza Hukuku Dersleri, 1.bs., İstanbul, **Filiz Kitabevi**, 1992, s.503.

¹³ Ümit, **a.g.m.**, s.137

¹⁴ Gödekli, **a.g.m.**, s.295

belirlenmesinde kullanılabilir¹⁵. Etkin pişmanlık hükümlerinin hangi suçlar için geçerli olacağını belirlemek, tamamen kanun koyucunun yetkisine bağlıdır ve bu konuda mahkemelerin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

➤ **Tüm Unsurları ile Tamamlanmış Bir Suç Olmalı**

Türk Ceza Kanunu’nun etkin pişmanlığı kabul ettiği suç tiplerinin incelenmesi, bu suç tiplerinde etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmış olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Örneğin, malvarlığına ilişkin suçlar açısından etkin pişmanlık düzenlemesi, Türk Ceza Kanunu’nun 168.maddesinin birinci fıkrasında şu şekilde belirtilmiştir: “Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, taksirli iflas gibi suçların tamamlanmasının ardından ve bu nedenle kovuşturma başlamadan önce, fail, azmettiren veya yardım eden kişi, mağdurun uğradığı zararı tamamen geri verme veya tazmin yoluyla gidermesi durumunda, verilecek cezanın üçte ikisine kadar bir indirim oranı uygulanır.” Bu düzenleme, etkin pişmanlık müessesesinin sadece suçun tamamlanmış olduğu hallerde geçerli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır¹⁶. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 36. maddesinin gerekçesinde belirtilen ifadeye göre, suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmasının ardından, örneğin çalınan eşyaların geri verilmesi veya kaçırılan kişilerin serbest bırakılması durumlarında, vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusu olmaktadır. Bu açıklama, etkin pişmanlık kurumunun ancak suçun tamamlanmış olduğu durumlarda geçerli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmış olması gerekliliği, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda etkin pişmanlıktan yararlanılamayacağını ortaya koymaktadır.¹⁷ Teşebbüs aşamasında ya suçun işlenmesine yönelik hareketler tamamlanmamış ya da hareketler tamamlanmış olmasına rağmen suçun gerçekleşmesi için gerekli olan netice elde edilememiştir. Bu nedenle, tamamlanmış bir suçtan bahsetmek mümkün değildir. Teşebbüs durumunda, suçun tamamlanamaması, genellikle dışsal nedenlerden kaynaklanmaktadır. Suç, manevi

¹⁵ Hamide Zafer, ” **Ceza Hukuku Genel Hükümler**”, 6.bs., İstanbul, Beta Basım, 2016, s.422.

¹⁶ Gödekli, **a.g.m.**, s.299

¹⁷ Ümit, **a.g.m.**, s.136

unsurlar açısından tamamlanmış olabilir, ancak objektif açıdan suç tamamlanmamış ve kısmi bir şekilde gerçekleşmiştir¹⁸.

➤ Failin Pişmanlığı Etkin Olmalı

Etkin pişmanlık, suçun olumsuz sonuçlarını gidermek için aktif bir şekilde harekete geçmeyi gerektirir¹⁹. Suçun neden olduğu zararları azaltacak veya tamamen ortadan kaldıracak nitelikte bir davranış sergilenmelidir. Ayrıca, suç ortaklarının yakalanması veya tespit edilmesine yardımcı olmalıdır. Fail, sadece pişmanlık duymakla yetinmemeli, bu pişmanlığı dış dünyaya da etkin bir biçimde göstermelidir. Pişmanlık sadece pasif davranışlarla ifade edilemez; etkin pişmanlıktan yararlanmak için aktif bir çaba gereklidir. Örneğin; TCK'da etkin pişmanlığa ilişkin düzenlemeler, pişmanlığın aktif olarak ifade edilmesini öngörmektedir. “Suç işlemek amaçlı örgüt kurma” veya “kişiyi hürriyetinden yoksun kılma” gibi suçlarda, failin suçu tekrar etmeme gibi pasif eylemleri, etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için yeterli değildir. Failin mağduru güvenli bir yere bırakması veya örgütten ayrıldığını yetkili mercilere bildirmesi gibi aktif bir davranışta bulunması gereklidir. Aksi halde, etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanması mümkün olmamaktadır²⁰.

Failin etkin pişmanlık göstermesi için, resmi makamlara suç ve suç ortakları hakkında güvenilir bilgi sunarak iş birliği yapması ve bu şekilde suçla mücadeleye katkıda bulunması gerekmektedir. Ayrıca, suçun yol açtığı zararı aynen geri iade edebilme imkanı varsa, bunu yapmalı; aynen iade mümkün değilse zararı tazmin etmelidir. Maddi gerçeğin ortaya çıkmasına yardımcı olmalı ve resmi makamlardan tedavi talep etmelidir. Bu tür davranışlar, etkin pişmanlığın somut örnekleri olarak değerlendirilebilir²¹.

➤ Pişmanlığın Kanunda Öngörülen Zamanda Gösterilmesi

Etkin pişmanlık, yasada belirlenen süreler içinde göstermelidir. Aksi halde, etkin pişmanlığın diğer tüm şartları sağlansa bile fail bu hükümlerden yararlanamaz. Etkin pişmanlık için öngörülen süreler, soruşturma aşamasından başlayarak kovuşturma ve hükmün kesinleşmesine kadar devam eden süreçleri kapsamaktadır. Ayrıca, kanunda

¹⁸Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 20.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2014, s.275

¹⁹ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.15.

²⁰ Baba, **a.g.e.**, s.49.

²¹ Baba, **a.g.e.**, s.49-76.

belirli suçlar için, hükmün infaz aşamasında ya da suç resmi mercilere bildirilmeden önce etkin pişmanlık öngörölmüşse, bu aşamalarda da cezanın kaldırılması veya azaltılması gibi etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkündür. Bu bağlamda, etkin pişmanlık bazı suçlarda resmi makamların haberdar olmasından önce, bazı suçlarda soruşturma aşamasından önce, bazı suçlarda kovuşturma aşamasında fakat karar verilmeden önce ve bazı suçlarda ise hükmün kesinleşmesinden sonra gösterilebilir. Etkin pişmanlığın hangi aşamalarda gösterilmesi gerektiği bu şekilde belirlenmiş olsa da, bu aşamalar belirli bir süre zarfı olarak (gün, ay, yıl gibi) açıkça belirtilmemiştir. Ancak, bu durumun bir istisnası “hükümlü veya tutuklunun kaçması” durumudur. Kaçma suçu için etkin pişmanlık düzenlemesinde, kaçma süresi altı ayı geçtiğinde etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanarak ceza indirimi yapılması mümkün olmamaktadır²².

1.3.2. Etkin Pişmanlığın Manevi Unsurları

Etkin pişmanlığın manevi unsurlarını, failin suçtan duyduğu pişmanlık, pişmanlığın gönüllü olarak ortaya konması ve failin bu pişmanlığı doğrudan ifade etmesi olarak belirtebiliriz. Bu unsurlar, faile özgü olup, psikolojik özellikler taşımaktadır²³. Etkin pişmanlığın manevi unsurlarından ilki, failin suçtan duyduğu pişmanlıktır. Bu durum daha önce belirtilen unsurlarla birlikte, failin içsel duygularını dışa yansıtması anlamına gelmektedir. Literatürde, failin pişmanlık duymasının ne anlama geldiği konusunda net bir açıklama bulunmamakta ve bu konu tartışmalıdır. Soyut ve psikolojik bir boyuta sahip olan pişmanlığın değerlendirilmesi, failin lehine düzenlemelerin uygulanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır²⁴.

Failin pişmanlığı, işlediği suçla doğrudan bağlantılı olmalı ve fail bu pişmanlığı dış dünyaya açıkça veya dolaylı yoldan göstermelidir. Türk Ceza Kanunu kapsamında, failin pişmanlığının gerçekliği ya da samimiyeti yerine, etkin pişmanlığın diğer unsurlarıyla birlikte değerlendirilir ve suçun neden olduğu haksızlığı telafi etme yönündeki eylemleri göz önünde bulundurulmaktadır. Bu bağlamda, failin sadece yargılama sürecindeki eylemleri ve bu eylemler sonrası davranışları dikkate alınmaktadır. Örneğin, failin sabıkalı geçmişi aleyhine değerlendirilerek etkin pişmanlık hakkından

²² İzzet Özgenç, “Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler”, 18.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.248.

²³ Gödekli, a.g.m., s.324.

²⁴ Gödekli, a.g.m., s.325.

yararlanmasının engellenmesi söz konusu değildir. Ancak, tek istisna, TCK'nın örgüt suçlarına ilişkin 221. maddesinin 6.fıkrasında yer alan düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre, fail hakkında aynı madde kapsamında etkin pişmanlık hükümlerinin birden fazla kez uygulanamayacağı belirtilmiştir²⁵.

Failin işlediği suçtan dolayı duyduğu pişmanlık, tamamen kendi iradesiyle ve gönüllü olarak ortaya konmalıdır. Pişmanlığın sadece ceza yaptırımından kaçınmak amacıyla, bir baskı altında veya başka bir dış etken nedeniyle gösterilmesi, etkin pişmanlık olarak değerlendirilemez. Fail, pişmanlık göstermeye zorlanmamalı ve bu süreçte iradesine aykırı hareket etmemelidir. Kanunda etkin pişmanlık için belirtilmiş olan eylemler, failin gönüllü ve özgür iradesiyle seçmesi gereken seçeneklerdir. Fail, bu eylemlerden birini gönüllü olarak yerine getirdiğinde etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir; aksi takdir de bu durum mümkün değildir²⁶.

2. 7394 SAYILI KANUN İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

08.04.2022 tarihinde, 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmasını öngören bir kanun kabul edilmiştir. Bu kanun, 15.04.2022 tarihli 3180 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır. Kanunun bazı maddelerinin hemen yürürlüğe girmesi öngörülürken, diğer maddeleri için farklı yürürlük tarihleri belirlenmiştir²⁷.

7394 sayılı Kanun toplamda 42 maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler arasında, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikleri içeren dört madde ve vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler içeren üç madde bulunmaktadır. Öncelikle, 7394 sayılı Kanun'un 4.maddesi Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına odaklanmaktadır. Bu madde ile vergi kaçakçılığı suçlarına verilebilecek hapis cezalarının üst sınırı arttırılmış ve zincirleme suç hükümleri getirilmiştir. Kanunun 5. maddesi ise Vergi Usul Kanunu'nun 367.maddesine yeni bir fıkra ekleyerek vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili mütalaa şartına yeni bir hüküm getirmiştir. Ayrıca 6. madde

²⁵ Baba, a.g.e., s.106.

²⁶ Özgenç, a.g.e., s.23.

²⁷ Murat Batı, Z. Özen İnci, "7394 sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 406, 2022, s.31.

Vergi Usul Kanunu'na geçici 34. maddeyi ekleyerek vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması için düzenlemeler içermektedir. Son olarak, 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda vergi idaresinin idari düzenine ve elektronik imzaya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2.1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara İlişkin Üst Sınırların Değiştirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suç olarak kabul edilmiştir. 7394 sayılı Kanun değişikliği öncesinde ilgili eylemler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş iken, 7394 sayılı Kanun ile hapis cezasının üst sınırı arttırılmış ve beş yıla çıkarılmıştır.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya bu belgeleri kullanmak suç olarak kabul edilmiştir. 7394 sayılı kanun öncesinde ilgili eylemler hakkında 3 yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüş iken, bu kanun ile hapis cezasının üst sınırı arttırılmış ve 8 yıla çıkarılmıştır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suç olarak kabul edilmiştir. 7394 sayılı Kanun değişikliği öncesinde ilgili eylemler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüşken iken, söz konusu Kanun ile hapis cezasının üst sınırı arttırılmış ve sekiz yıla çıkarılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan ve denetim sistemleri veya ilgili diğer fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt

altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım veya sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek suç olarak kabul edilmiştir. 7394 sayılı Kanun değişikliği öncesinde ilgili eylemler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüş iken, 7394 sayılı Kanun ile hapis cezası arttırılmış ve sekiz yıla çıkarılmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında hapis cezalarının üst sınırının arttırılması, lehe kanunun tespiti ve dava zamanaşımı sürelerinin belirlenmesi hususunda tartışmalara yol açabilecek bir konudur. Ancak, işlendiği zaman cezalandırılmayan bir eylem, yeni çıkarılan bir kanunla cezalandırılabilir bir hale getirilmişse ya da yeni bir kanunla eylem için daha ağır bir ceza öngörülmüşse, bu yeni kanunların geriye yürümesi mümkün değildir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olan bu prensibe geriye yürüme yasağı denmektedir. Bu ilkenin korunması, hukukun güvenilirliği ve istikrarı açısından hayati önem taşımaktadır²⁸. Bu bağlamda, 7394 sayılı Kanun ile VUK m. 359’da beş farklı şekilde tanımlanan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezalarının üst sınırının arttırılması, bu suçları önceki düzenleme altında işleyen kişiler açısından aleyhte bir kanun olarak nitelendirilebilir. Ancak, burada dikkate alınması gereken husus, 7394 sayılı Kanun’un sadece vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezalarının üst sınırını arttırmakla kalmayıp aynı zamanda zincirleme suç ve etkin pişmanlık gibi lehte hükümleri içeren düzenlemelere de yer verilmiş olmasıdır. Başka bir ifadeyle, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik hem olumlu hem de olumsuz düzenlemeler içermektedir.

2.2. Zincirleme Suç Hükümlerine İlişkin Düzenleme

Zincirleme suç, bir suç işleme kararı sonucunda aynı suçun birden fazla işlenmesini ifade etmektedir. Bu suç türü, bir dizi önemli unsura dayanmaktadır. İlk olarak, zincirleme suçun varlığı için birden çok fiilin bulunması gerekmektedir. Yani, tek

²⁸ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14.bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2021, s.74.

bir eylem değil, bir dizi eylem zinciri söz konusudur. Her bir eylem, aynı hukuki suçun farklı tezahürlerini içermelidir. Ayrıca, bu fiillerin her biri aynı suçu oluşturmalıdır. Yani, her eylem aynı hukuki suçun farklı varyasyonlarını temsil etmelidir. Üçüncü olarak, zincirleme suçta aynı suç birden çok defa aynı kişiye karşı işlenmelidir. Bu suçun, tekrarlanması ve aynı mağdura karşı birden fazla zarar verilmesi anlamına gelmektedir. Son olarak, birden çok suç, bir suç işleme kararının sonucunda gerçekleştirilmelidir. Yani, suç işlemeye yönelik bir karar alınması ve bu kararın uygulanması, birden çok suçun işlenmesine yol açmaktadır. Bu unsurlar, bir araya geldiğinde, zincirleme suç meydana gelmekte ve yasal ceza bu duruma göre belirlenmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak, 7394 sayılı Kanun öncesinde, Vergi Usul Kanunu'nda zincirleme suç hükümlerine spesifik bir düzenleme yer almamaktaydı. Ayrıca, VUK'ta zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu durumda, 7394 sayılı Kanun öncesinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43.maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanmasında herhangi bir kısıtlama yoktu. TCK'nın "özel kanunlarla ilişki" başlıklı 5.maddesi genel hükümlerin ve ilk yetmiş beş maddeyi kapsayan hükümlerin özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlarla ilgili suçlar için de geçerli olduğunu açıkça ifade etmektedir. Bu bağlamda, TCK'nın 5.maddesi çerçevesinde, genel hükümlerdeki zincirleme suç hükümlerinin VUK'un 359.maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanmasında bir engel bulunmamaktaydı. Uygulamada da vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümleri kullanılmaktadır²⁹. 7394 sayılı Kanun ile, vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasını değiştirmektedir. Artık, aynı suçun birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenmesi durumunda, Türk Ceza Kanunu'nun 43. Maddesi gereğince zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir. Başka bir deyişle, farklı zaman dilimlerinde işlenmiş olsalar dahi, aynı suç kararının kapsamında olan vergi kaçakçılığı suçları için zincirleme suç hükümleri geçerli olacaktır. Bu düzenleme, vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkili bir yaklaşımı desteklemektedir.

²⁹ Batı – İnci, **a.g.m.**, s.37.

2.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezada İndirim Sağlayan Uygulamaya (Etkin Pişmanlık) Yönelik Düzenleme

Etkin pişmanlık, bir bireyin kendi isteğiyle, hiçbir dış etkenin zorlaması olmadan, kötü bir eylemi gerçekleştirdiği için içten bir şekilde pişmanlık duyması ve bu pişmanlığını dışa vurarak belirtmesidir. Bu durumda, suçun işlendiği an değil, suç tamamlandıktan sonra ortaya çıkan pişmanlık söz konusudur. Etkin pişmanlık gösteren kişi, genellikle bu pişmanlığın bir sonucu olarak bazı telafi edici adımlar atar. Eğer etkin pişmanlık kabul edilirse, failin cezasında indirim yapılabilir veya ceza tamamen ortadan kaldırılabilir, ki bu kişisel bir durumdur³⁰. Etkin pişmanlık, suç işleyen kişinin suçu işledikten sonra gerçek bir pişmanlık duyması ve bu pişmanlıkla birlikte suçu işlemeye yönelik davranışlarından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda, suçlunun işlediği suçun önlenmesine katkıda bulunması beklenmektedir. Devlet, bu tür durumlarda, suçlunun işlediği suçtan dolayı aldığı cezayı azaltmakta veya tamamen kaldırmaktadır. Failin bakış açısından, etkin pişmanlık ona ceza indirimi veya cezanın tamamen ortadan kalkması gibi bir fayda sağlamaktadır. Çünkü suç işlediği eylemlerden dolayı gerçek bir pişmanlık duyduğunu gösterip, suç işlemeye yönelik davranışlarından vazgeçtiğini kanıtlamaktadır. Mağdurun perspektifinden bakıldığında ise, etkin pişmanlık sonucunda suçlunun uğrattığı zararın telafi edilmesi ve mağdurun tatmin edilmesi sağlanmalıdır. Bu durum, mağdurun adaletin yerine getirilmesi ve zararının giderilmesi konusunda bir tür tatmin sağlamaktadır.

7394 Sayılı Kanun'un 4.ve 6. maddeleri ile VUK'un 359. maddesine, kaçakçılık suçuyla ilgili olarak soruşturma ve kovuşturma aşamasında belli şartların sağlanması halinde etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün hale getirilmiştir. Soruşturma ve kovuşturma evrelerinin tanımları ise 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ikinci maddesinde yer almaktadır. Buna göre soruşturma, kanuna göre "yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi; kovuşturma, iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi" ifade etmektedir.

³⁰ Ayşe Nur Turan, "Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefik Bakış", **Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Kayseri**, Cilt 4, Sayı1, 2015, s.420.

“Etkin pişmanlık” ifadesi söz konusu kanunun 6. maddesiyle VUK’a eklenen geçici 34. maddede geçmektedir. Ayrıca kanunun gerekçesinde de bu düzenlemenin “etkin pişmanlık” olduğuna yer verilmiştir. Türk Ceza Hukukuna ait bir kavram olan ve “suçun tamamlanmasından sonra suçun ortaya çıkardığı durumları telafi etmeye yönelik davranışların kanun tarafından dikkate alınması”³¹ olarak nitelendirilen etkin pişmanlık 7394 Sayılı Kanun ile VUK’a eklenen şekliyle ceza hukukundaki etkin pişmanlıktan farklı olarak vergi hukukundaki uzlaşma, cezada indirim müesseselere benzetilmiştir³². Bu noktada Kanunun yürürlüğe girdiği ilk halindeki yararlanma koşullarına yer verilecektir. Nitekim bu düzenlemeden yararlanılmasına ilişkin koşullardan birisi izleyen süreçte Anayasa mahkemesi kararları ile iptal edilmiş olup bu süreç tezin üçüncü bölümünde detaylı olarak ele alınmaktadır.

7394 Sayılı Kanun’un 4. maddesi ile VUK’a eklenen düzenleme aşağıdaki gibidir;

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

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”

Düzenlemeden anlaşıldığı üzere hem soruşturma hem de kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkündür. Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçu fiilleri açısından kesinleşmiş ve infaz aşamasında olan dosyalar da etkin pişmanlık kapsamına alınmıştır.

³¹ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt No:18, Sayı:211,2022, s.1461.

³² Burçin Bozdoğanoglu, **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022, s. 418; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.1463; Turgut Candan, “Kaçakçılık suçunda ceza indirimi/soruşturma ve kovuşturma evrelerinde etkin pişmanlık”, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/> , 29.03.2022

7394 Sayılı Kanun'un 6. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 34. madde hükmü kapsamında; “ 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 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 faydalanılabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

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

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

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

Buradan infaz aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için tarh edilen verginin gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde (kanunun yürürlük tarihi esas alındığında 15.04.2023 tarihine kadar) ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca soruşturma ve kovuşturma aşamasındaki dosyalarda olduğu gibi infaz aşamasındaki dosyaların etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için ödeme şartının yanı sıra vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa vazgeçilmesi, kanun yollarına başvurulmaması ve başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı yer almaktadır. Bununla birlikte Kanun'un 4. maddesinde etkin pişmanlıktan yararlanmaya yönelik düzenlemenin kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar olan aşama sınırlandırıldığı görülmektedir³³. Hüküm açıklanmasından sonra istinaf veya

³³ Bozdoğanoglu, **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları**, s.420.

temyiz kanun yolları aşaması ile ilgili olarak ise Kanun'un 6. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 34.madde hükmünde yer alan "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." ifadesinin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçları açısından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması, failin lehine olduğundan istinaf ve temyiz incelemesinde olan dosyalar açısından hem Bölge Adliye Mahkemesi hem de Yargıtay nezdinde lehe olan etkinlik pişmanlık hükümlerinin dikkate alınarak bozma kararı verilmesi gerekecektir.

Dolayısıyla etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için, failin Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde belirtilen eylemlerle vergi zararının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamını, kesilen cezaların yarısını ve buna ilişkin gecikme zammını ödemesi gerekmektedir. Bu düzenleme, öncelikli olarak vergi ödemesi yoluyla devletin zararını telafi etmeyi hedeflemektedir. Bununla birlikte, yalnızca devletin zararını telafi etmek yeterli değildir; vergi kaçakçılığı suçunun cezasıyla birlikte vergi ziyayı ve ferilerinin de ödenmesini de içermektedir. Mevcut düzenleme, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı ceza yönünü yapılacak zarar telafisi oranında azaltmaya yöneliktir. Ancak, tekrarlanan suçlarda failin gelecekte pişmanlık duymasını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum failin pişmanlığının uzun süreli olmasını engelleyebilmekte ve kaçakçılık suçları açısından öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır.

2.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Etkin Pişmanlık Kavramının Düzenlenme Biçimi

Kanun, belirli koşullar altında etkin pişmanlık ilkesinin uygulanmasına izin vermekle birlikte bunun için meclis tarafından çıkartılan bir kanun gereklidir. Bu ilkenin temelini oluşturan unsurları anlamak için Türk Ceza Kanunu'nun benimsediği sistem ve suçun temel yapı taşları göz önünde bulundurulmaktadır. Etkin pişmanlık, maddi ve manevi unsurlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak, bu unsurlar birbirlerinin alternatifi değil, tamamlayıcıdır. Yani, bir suçun işlenmesinden duyulan pişmanlık hem maddi hem de manevi boyutlarda olmalıdır. Suçun türüne göre, şüpheli, sanık veya

hükümlünün etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için bu iki unsuru sağlaması gerekmektedir³⁴.

2.3.1.1. Maddi Unsur

Etkin pişmanlığın maddi unsurları, suçun işlenmesine ve suçun sonuçlarına ilişkin somut detaylardır. Bu unsurlar, öncelikle suçun gerçekleşmiş olması gerekliliğiyle başlamaktadır. Ardından, suçun tamamlanmış olması ve failin duyduğu pişmanlığın etkin bir şekilde ifade edilmesi gelmektedir. Son olarak, pişmanlık duygusunun yasal süreler içinde ifade edilmesi önemlidir. Bu unsurlar, etkin pişmanlığın hukuki bağlamında önemli bir rol oynamaktadır.

Etkin pişmanlık hükümleri, tipik olarak ceza hukuku bağlamında suç sayılan eylemleri gerçekleştiren kişilere yöneliktir. Yani, birisinin hukuka aykırı bir eylem gerçekleştirmesi halinde, bu kişi etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmektedir. Ancak, hukuki anlamda suç olmayan eylemlerde, kabahatlerde bu hükümler uygulanmamaktadır. Aynı şekilde, disiplin cezası gerektiren idari suçlar işlendiğinde, failin pişmanlığı nedeniyle idari yaptırım uygulanmaması pek mümkün değildir.³⁵ Pişmanlık hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için, suçun tüm yasal unsurlarıyla tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu noktada, her bir suç için tamamlanma anı, olayın somut koşullarına ve suçun türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle, her suç için tamamlanma anının özgün bir şekilde değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Suçun tamamlanma aşamasının gerçekleşebilmesi için, yasal tanımın gerektirdiği tüm unsurların suçun varlığı için yeterli ölçüde yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Yasal unsurlardan herhangi birinin eksikliği, suçun tamamlanmasını engeller niteliktedir. Eğer suç, failin iradesiyle yarıda kalıyorsa, bu durumda failin kasten suç işlemekten vazgeçmesi söz konusu olmaktadır. Ancak, failin iradesi dışında suçun tamamlanmaması durumunda, suçta teşebbüs hükümleri uygulanmaktadır³⁶. Vergi kaçakçılığı suçu, zarar suçu değil, sırf hareket suçudur. Yani, suç işlendiğinde ortaya çıkacak zarar veya tehlikeye odaklanmaz, sadece kanunda yasaklanmış bir fiilin gerçekleşmesine odaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde belirtilen yasaya aykırı davranışları kasten

³⁴ Mehmet Gödekli, **a.g.e.**, s.294.

³⁵ Gödekli, **a.g.e.**, s.295.

³⁶ Gödekli, **a.g.e.**, s.300.

gerçekleştiren ve vergi kaybı oluşması koşulunu aramayan bir vergi suçudur. Bu nedenle suç tamamlandığında ortaya çıkacak sonuç; bir unsurdan ziyade, suçun tanımında belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesidir³⁷. Örneğin, sahte belge düzenleme eylemi, belgenin düzenlenmesiyle tamamlanırken, sahte fatura kullanma suçu, faturanın yasal defterlere kaydedilmesiyle gerçekleşmektedir. Ancak, kaçakçılık suçunda çift defter kullanma eylemi, suçun tamamlanması için vergi matrahının azalması sonucunu da gerektirmektedir. Özellikle, yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme fiillerinde, suç eylemin gerçekleştirilmesiyle tamamlanmaktadır.

2.3.1.2. Pişmanlığın Yasal Süre İçinde Gösterilmesi

Failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için, yasada belirlenen süre içinde pişmanlığını ifade etmiş olması gerekmektedir. Bu süre geçmişse, failin pişmanlık duygusunu ifade etmiş olması, cezanın hafifletilmesi veya kaldırılması konusunda bir etkiye sahip olmayacaktır. Yani, belirlenen yasal zaman dilimi içerisinde pişmanlık gösterilmemişse, failin pişmanlık duyması ceza bakımından bir avantaj sağlamayacaktır. Etkin pişmanlık durumunda, suçun tamamlanmasının yanı sıra, failin pişmanlık gösterebileceği zaman dilimi her suç için aynı standartla belirlenmemektedir. Başka bir ifadeyle, etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı aşama, her suç tipi için ayrıca kanun tarafından belirlenmelidir. Türk ceza hukukunda, genellikle suçun tamamlanmasından sonra, soruşturma, kovuşturma, hüküm ve infaz aşamalarında etkin pişmanlığın uygulanabileceği düşünülmektedir³⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesine bakıldığında ise *“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu 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, 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 yararlanabilir.”* hükmüne yer verilmiştir. Anayasa mahkemesi, etkin pişmanlık hükümlerinin farklı aşamalara bağlanması ve ceza miktarında uygulanacak indirim oranlarının farklı

³⁷ Şişman - Sarsıkoğlu, a.g.e., s.1603.

³⁸ İbrahim Özer, a.g.e., s.23.

olmasıyla ilgili bir uyuşmazlıkta, eşitlik ilkesi açısından yaptığı değerlendirmede, kanun koyucunun bu yaklaşımının anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır³⁹. Buna göre, etkin pişmanlık için gereken sürenin ya soruşturma aşamasında ya da kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar oluşması olması gerekmektedir. Ayrıca, bu süre zarfında, vergi daireleri tarafından belirlenen vergi miktarı ve cezaların ödenmiş olması gerekmektedir. Bu koşulların yerine getirilmemesi halinde, etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanılamamaktadır⁴⁰. 7394 sayılı Kanunun 6. maddesinde de belirtilmiştir ki, dosyaları infaz aşamasında olan ve vergi kaçakçılığına ilişkin eylemler nedeniyle vergi kaybı oluşturan kişiler, bu durumun tespit edilmesi halinde, 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde vergi ve fer'ilerinin tamamını, cezalarının ise yarısını ödemeleri durumunda etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmektedirler.

2.3.1.3. Failin İşlemiş Olduğu Fiil Dolayısıyla Pişmanlık Duyduğuna İlişkin Etkili ve Aktif Bir Hareketin Varlığı

Failin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, kurumun adından da anlaşılacağı üzere aktif ve etkin bir rol üstlenmesi gerekmektedir. Bu etkin rol, kişinin öncelikle neden olduğu hukuka aykırılığa son vermesini, ardından suçla mücadelede yetkili mercilerle iş birliği yapmasını, mağdurun zararlarını tazmin etmesini veya iade etmesini ve suçun aydınlatılmasına yardımcı olmak amacıyla bilgi sağlamasını içermektedir⁴¹. Suç işleyen kişi, pişmanlık duygusunu sadece üzülmek veya hayıflanarak değil, işlediği suçun yarattığı olumsuz sonuçları düzeltmek için aktif bir şekilde adım atarak göstermelidir. Bu, sadece duygusal bir tepki değil, aynı zamanda somut eylemlerle de ifade edilmesi gerekmektedir⁴². Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen kişi, pişmanlığını kanıtlamak amacıyla 7394 sayılı Kanun kapsamında belirlenen vergi zararı ve ceza gibi borçları ödemelidir. Etkin pişmanlık ilkesi gereği ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemelerine dava açılmaması, açılmış davalardan feragat

³⁹T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi 22.05.2024

⁴⁰ Elif Yılmaz Furtuna, Elif Laloğlu, ”7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, Cilt 5, 2022, s.107.

⁴¹ Şeymanur Arslan, “Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık”, Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2023, s.37.

⁴² Yasemin Baba, **Türk Ceza Kanunu’nda Etkin Pişmanlık**, 1. bs., İstanbul, XII Levha Yayınları, s.152.

edilmesi veya kanun yollarına başvurmaması ya da başvurmuş ise vazgeçmesi aktif pişmanlık göstergesi olarak görülmektedir.

2.3.2. Manevi Unsur

Vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru, suçun işlenmesinde bilinçli bir kastın varlığını gerektirir ve bu kastın mahkeme tarafından kanıtlanması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları, genellikle bilinçli bir şekilde işlenen suçlar olarak değerlendirilir ve tehlike suçu ile şekli suç kategorilerine dahil edilmektedir. Bu tür suçların taksirle işlenme olasılığı yoktur, yani kişi kasten hareket etmektedir. Bununla birlikte, nadiren de olsa, sahte ve yanıltıcı belgelerin bilinçsizce kullanılması durumunda, failin kastı ortadan kalkabilmektedir. Bu, dikkate alınması gereken önemli bir husustur. Uygulamada, sahte belge düzenlenmesiyle ilgili olarak, eylemin gerçekleşmesi genellikle kastın varlığına işaret etmektedir. Ancak, sahte belgeyi kullanan kişi için, eylemin gerçekleşmesinin tespiti yeterli değildir; ayrıca failin kasten bu eylemi gerçekleştirdiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan bu durum bazen idare tarafından açıkça ortaya konulamaz ve bu durumda, mükellefin alış hacmi dikkate alınarak, bu eylemin mükellef için ne kadar önemli olduğuna bağlı olarak bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu durumlar dışında, mükellefe bu suç nedeniyle ceza verilmesi mümkün görünmemektedir⁴³.

3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE İLİŞKİSİ

3.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi hem vergi idaresi hem de mükellefler veya vergi sorumluları için büyük öneme sahiptir. Bu nedenle, pişmanlık ve düzeltme olanağı, vergi sistemimize 5432 sayılı vergi usul kanunu ile 1950’de girmiştir. Bu olanağın amacı, ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların bazı koşullar altında idari aşamada çözülmesine olanak sağlamaktır⁴⁴. Vergi ceza hukuku bağlamında, pişmanlık,

⁴³ Mehmet Akif Güldalı, “Vergi Affı Kanunları ve 7143 Sayılı Kanun ile Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Konusunda Getirilen Yenilikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 359, 2018, s.45.

⁴⁴ Ahmet Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yayınları, İstanbul, Sayı 2, 1979, s.73.

kaçakçılık suçu ve vergi ziyayı kabahati gibi durumlarda, hukuka aykırı fiilleri işleyenlerin bu fiiller henüz idarenin bilgisine girmeden, ihbarda bulunulmadan, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdire sevk işlemi yapılmadan önce, kendi isteğiyle bu fiilleri kanunda belirtilen şekillerde haber vererek kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeyi kabul etmesidir. Vergi mükelleflerine pişmanlık imkânı sunulması, devletin vergi ziyayı kabahatinin ve kaçakçılık suçunun hiç tespit edilememesinin veya geç tespit edilmesinin de önüne geçmektedir. Bu yaklaşım, vergi ziyayının ekonomik kayıplarını azaltarak pişmanlık zammı yoluyla maddi kayıplarını da ortadan kaldırmaktadır⁴⁵.

Pişmanlık, hukuki terimlerde, bir kişinin işlediği suç veya günah sebebiyle yargı yetkisine sahip olan makam karşısında duyduğu utanç ve üzüntüyle birlikte, tekrar aynı hatayı yapmama kararlılığını ifade etmektedir. Bu bağlamda, kişinin yeniden eğitilmesi ve suç işlememe konusunda bir duruma gelmesi son derece önemlidir, çünkü ceza hukukunun amaçlarından biri suçsuz bir konuma gelmeyi sağlamaktır. Vergi ceza hukuku açısından, pişmanlık dilekçesi veren kişinin, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme nedeniyle duyduğu utanç ve bir daha aynı hatayı yapmayacağına dair devlete karşı samimi bir niyetini ifade etmektedir. Islah ise, bu süreçte kendini düzeltme ve davranışlarını geliştirme anlamına gelmektedir⁴⁶. Bu nedenle, kanunda belirlenen pişmanlık ve iyileştirme kavramları, pişman olan kişinin aynı zamanda kendini düzelttiği ve geliştirdiği anlamına gelmektedir⁴⁷.

Vergi ödemelerinin temelini vergi beyan sistemi oluşturur ancak vergi idaresi tarafından yapılan denetimler ve alınan önlemlerle bu sistemin doğruluğu ve etkinliği sağlanmaktadır⁴⁸. Pişmanlık ve ıslah düzenlemeleri, yalnızca beyan esasına dayalı vergiler için geçerlidir. Bu nedenle, ek olarak, re'sen veya idare tarafından tahakkuk ettirilen vergiler pişmanlık düzenlemesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan mükellefler vergi ziyayı cezasıyla karşılaşmazlar ve bu

⁴⁵ Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 1.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s.188.

⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı” Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 31, 2017, s.49.

⁴⁷ Yıldırım, **a.g.e.**, s.201.

⁴⁸ Şükrü Kızılot, “Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Cilt2, Sayı 6, 1986, s.7.

mükellefler için Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen 359.madde hükümleri uygulanmamaktadır⁴⁹.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin etkin olabilmesi için iki önemli kriterin bir arada bulunması gerekmektedir. İlk olarak, ilgili verginin Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmesi ve beyana tabi vergilerden olması gerekmektedir. Bu iki özellik bir arada olmayan vergiler için pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bu bağlamda gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, veraset ve intikal, banka sigorta muameleleri, damga ve bazı belediye vergileri beyana dayandıklarından pişmanlık kapsamındadır. Gümrük vergisi, emlak ve motorlu taşıtlar vergisi pişmanlık uygulamasından yararlanmamaktadır⁵⁰. Pişmanlık ve ıslah, sadece vergi ziyayı kabahati kapsamında değerlendirilmiş, usulsüzlükler ise bu hükümlerin dışında tutulmuştur. Yani, usulsüzlük kabahati işleyen vergi mükellefi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamayacaktır. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde, kaçakçılık suçlarını içeren fiillere ilişkin olarak *“371.maddede belirtilen pişmanlık koşullarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz”* hükmü bulunmaktadır. Bu nedenle, pişmanlık koşullarının düzenlendiği madde kaçakçılık suçlarını içermemesine rağmen, 359'uncu maddedeki atıf nedeniyle kaçakçılık suçları içinde uygulama alanı bulmaktadır⁵¹.

Türk Vergi Hukuku'nda yer alan pişmanlık ve ıslah mekanizması, vergi mükellefleri ve vergi idaresi için belirli hedefleri gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumuna müracaat eden bir vergi mükellefi, bir anlamda kendini ihbar ederek yasal şartları yerine getirmektedir. Bu süreçte vergi idaresi, belki de hiç bilmediği veya tahsil edemeyeceği bir vergi borcunun belirli bir süre içerisinde Hazineye aktarımını sağlamaktadır. Bu devletin, vergi gelirlerini arttırarak fiskal hedeflerine ulaşmasına olanak sağlamaktadır⁵².

Vergi idaresi için pişmanlık ve ıslah mekanizmalarının ekonomik amacı, vergi toplama maliyetini düşürmektedir. Bu kurumlar sayesinde vergi idaresinin vergi

⁴⁹ Nihan Eratik, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul, 2019, s.12.

⁵⁰ Mutlu Yoruldu, “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi, **İda Akademi**, Cilt 3, Sayı 2, 2020, s.137.

⁵¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, **TAAD**, Sayı 27, 2007, s.4.

⁵² Yoruldu, **a.g.e.**, s.140.

incelemesi veya takdir komisyonuna sevk etme ihtiyacı azaldığından bu süreçlerle ilgili maliyetler de azalmaktadır. Çünkü pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunan bir mükellef, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kendisini ihbar etmiş olacaktır. Mükellef bakış açısında ise, bu mekanizma vergisini ilerde ceza veya gecikme faizi gibi yüksek masraflar ödemek zorunda kalmadan ödeme olanağı tanımaktadır⁵³.

Pişmanlık ve ıslah mekanizmasının hukuki amacı ise, bu yola başvuran ve kanunda belirtilen şartları yerine getiren mükelleflerin cezadan kaçınmalarını sağlayarak onları ödüllendirmektir. Bu durum, aslında hukuk kurallarını ihlal edenlerin kendi istekleriyle düzeltme yapmalarına teşvik etmektedir. Böylece vergiye uyma konusunda isteksiz olan mükelleflerin bile sonradan gönüllü olarak uyum göstermeleri teşvik edilmektedir. Diğer bir amaç ise, vergi mükelleflerini kanunun sert cezalarıyla karşı karşıya bırakmamak, onlara hoşgörü göstererek vergi idaresine yaklaşmalarını teşvik etmek ve vergiye karşı olan direnci kırmak, böylece vergi ödevine karşı duyarlılığın yerleşmesini sağlamaktır. Vergi idaresi, mükellefleri beyanda bulunmaya teşvik ederek vergi uyumunu arttırmaya çalışmaktadır⁵⁴.

Pişmanlık ve ıslah mekanizmasının diğer amaçlarından biri, kasıtlı veya kasıtsız olarak eksik veya yanlış beyanda bulunan veya hiç beyanda bulunmayan mükellefin, hatasını fark edip pişmanlık duyması ve hatasını itiraf ederek düzeltmesidir. Başka bir hedef ise, mükellefin pişmanlık duymasıyla beraber yaptığı eylemin olumsuz etkilerini kabul etmesidir. Kanun koyucu, mükellefin iyi niyetli olduğunu gördüğünde bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Bu durum, mükellefin ruh halini olumlu yönde etkiler ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için bir tür kurtuluş kapısı olarak görülmektedir⁵⁵.

3.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanma Şartları

Pişmanlık, vergi beyannamelerinin belirlenen süre içerisinde, eksiksiz ve doğru bir şekilde sunulmaması durumunda devreye giren bir düzeltme ve vergi ziyai cezasını önleme mekanizmasıdır. Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçunun henüz idarenin bilgisine girmeden mükellefçe haber verilmesi söz konusu olduğundan bunlardan doğabilecek yargısal uyuşmazlıkların ve potansiyel cezaların önüne geçen bir hukuki müessesedir⁵⁶.

⁵³ Yoruldu, **a.g.e.**, s.145.

⁵⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 15.bs., Ankara, 2009, s.171.

⁵⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.280.

⁵⁶ Bozdoğanoglu, **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları**, s.101.

Bu avantajdan yararlanabilmek için belirli yasal koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir⁵⁷.

- **Dilekçe ile Bildirmesi:** Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmanın temel şartı, suça karışan kişinin veya suça iştirak edenlerin eylemlerini ilgili otoriteye bildirmesidir.⁵⁸ Dilekçe ile yapılan bildirimde özel bir format zorunluluğu olmamakla birlikte, suçla ilgili zamanaşımı sürelerine uyulmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçu için bu süre, dava zamanaşımı süresidir. Bildirim yapıldığı makam, vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi olmakla birlikte, vergi kaçakçılığı suçunda savcılık veya adli makamlarda olabilmektedir. Son olarak, dilekçe ile yapılan bildirimin, vergi dairesinin talebinden ziyade kişinin kendi isteğiyle ve kararlılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁵⁹.
- **İhbarda Bulunulmamış Olunmaması:** Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmanın bir diğer şartı, dilekçe ile bildirilen fiil hakkında önceden herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. İhbar savcılıklara, kolluk kuvvetlerine veya vergi idaresine yapılmışsa, bu noktadan sonra pişmanlık hakkından yararlanmak mümkün olmayacaktır. İhbar, yazılı olabileceği gibi imzalı bir tutanakla da sözlü olarak yapılabilmektedir. İhbarın pişmanlık hakkını kullanmayı engellemesi, ihbar edilen konunun pişmanlık dilekçesinde belirtilen konuyla ilgili bilgi içermemesi durumunda gerçekleşmektedir. İhbarda belirtilen konu ile pişmanlık hakkını kullanmaya sebep olan eylem arasında bir bağlantı bulunmuyorsa, bu ihbar pişmanlık hakkını kullanmaya engel teşkil etmez. Ancak ihbar edilen konuyla pişmanlık hakkını kullanmaya sebep olan eylem arasında bir ilişki varsa, bu durumda pişmanlık talebi reddedilir. Bildirimde bulunan kişinin dilekçesi veya beyanının resmi kayıtlara geçirilme tarihi, pişmanlık ve ıslah imkanlarından faydalanma açısından oldukça önemlidir⁶⁰.
- **Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olunması:** Pişmanlıktan yararlanmak için dilekçe vermeden önce, mükellefe ilgili vergi türünde bir vergi incelemesi

⁵⁷ Şerafettin Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2012, s.47.

⁵⁸ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.491.

⁵⁹ Ramazan Omaç, “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Hukuka İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2004, s.65.

⁶⁰ Omaç, **a.g.m.**, s.71.

başlatılmamış olmalıdır. Eğer dilekçe, gelir vergisiyle ilgili bir konuyla ilişkilendirilmişse, gelir vergisi açısından pişmanlıktan yararlanmayı engelleyebilir ancak KDV ile ilgili değilse, KDV açısından pişmanlıktan yararlanmayı engellemez. Gelir vergisi ve KDV farklı vergi türleridir ve eğer kanunda vergi türü belirtilmediyse, dilekçe verilen olayla ilgili vergi incelemesinin başlatılmış olması, ilgili vergi açısından pişmanlıktan yararlanmayı engelleyebilir⁶¹.

- **Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olunması:** Pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartlarından biri, vergi incelemesinden habersiz olarak, mükellefin haber verme dilekçesini vermeden önce takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. Mükellefin takdire sevk edildiği tarih, takdire sevk fişinin komisyonun resmi kayıtlarına geçirildiği tarih olarak kabul edilir. Pişmanlık hükümlerinden yararlanma, takdir komisyonuna sevk edilen olayın mükellefin bildirmek istediği vergi türüyle örtüşmesi durumunda engellenir. Ancak, takdir komisyonuna sevk edilen olay ile pişmanlık talebinde bulunulan olayın farklı olması, pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engellememektedir.
- **Pişmanlık Beyannamesi Verilmesi:** Bir mükellefin pişmanlıkla beyan etmek istediği konuda iki temel durum vardır. İlk durumda, mükellef önceden vergi durumuyla ilgili herhangi bir beyanname sunmamış, matrahını bildirmemiş olabilir. İkinci durum ise, mükellef bir beyanname sunmuş ancak bu beyanında eksik veya yanlış bilgi vermiş olabilir. Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için önemli olan şartlardan biri, beyannamelerin doğru ve eksiksiz olmasıdır. Bu nedenle, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, kanuna aykırı eyleme dayalı olarak hiç beyanname sunmamış olmaktan veya eksik beyanları düzeltmekten ibaret olan bir beyanda bulunmak zorunludur⁶². Eğer zorunlu beyannameleri hiç verilmemişse, bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bu beyannameleri sunması gerekmektedir. Mükellefler, eksik beyannamelerini sunmaları gerekmektedir. Mükellefler, eksik beyannamelerini, doğru bilgilerle

⁶¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.317.

⁶² Ayşenur Yücel, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Değerlendirilmesi”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi S.B.E.**, Tokat, 2019, s.49.

doldurarak yetkili makama sunmalidirlar. Genel olarak, vergi mükellefleri pişmanlık beyannamelerini kendileri vermelidir; ancak tevkifat durumunda vergi sorumluları da pişmanlık beyannamesi sunabilmektedir⁶³. Bir vergi beyannamesinin ise önceden verildiği ancak sonradan değiştirilmesi veya hatalı beyanın düzeltilmesi gerektiğinde, mükellef bu değişiklikleri veya düzeltmeleri de bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yapmalıdır.

- **Vergi Asıllarıyla Pişmanlık Zammının Süresinde Ödenmesi:** Pişmanlık beyanında bulunanların, pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için yapmaları gereken bir diğer şart, bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bildirilerin vergilerin ödeme süresi geçmiş olanları ile bu vergilere ilişkin pişmanlık zammını ödemeleridir. Bu pişmanlık zammı, faiz niteliğinde olup, cezai bir yaptırım değil, devletin gecikmiş tahsilat nedeniyle uğradığı zararı telafi etmek için ek bir mali yükümlülüktür.

3.3 Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Kaçakçılığı Suçu ile İlişkisi

Pişmanlık ve ıslahın kapsamı vergi kabahatleri ve suçları açısından değerlendirildiğinde; müesseseden yararlanabilmek için işlenen fiilin vergi ziyayı yaratan fiillerden birisi olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan pişmanlık müessesesinin kapsamına sadece vergi ziyayı kabahati girmektedir. VUK 341. Maddede yer alan vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi dolayısıyla meydana gelen vergi kaybını ifade etmektedir. Bu çerçevede pişmanlığın konusu, hiç yapılmamış veya eksik yapılmış beyanların yapılması/tamamlanması ya da düzeltilmesi olmaktadır. Başka bir açıdan değerlendirilirse, vergi ziyayının olmadığı bir durumda vergi ziyayı kabahatinin de varlığı söz konusu olamayacağı için pişmanlık hükümlerinden de yararlanmak mümkün olmayacaktır⁶⁴.

Bu itibarla vergi ziyayı kabahati ile bağlantılı olarak VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçlarının pişmanlık hükümlerinden yararlanması noktasına yer verilmesi gerekmektedir. VUK'un 359/b-2 maddesinin üçüncü paragrafında “371. Maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu

⁶³ Elif Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E., İstanbul, 2016, s.80.

⁶⁴ Bozdoğanoglu, Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları , s.104.

madde hükmü uygulanmaz” ifadesine yer verilmek suretiyle mükellefin yaptığı işten pişmanlık duyarak vergiyi belli şartlar altında ödeyeceğine ilişkin koşullar çerçevesinde faile ceza verilmeyeceği ifade edilmektedir. Burada pişmanlık hükümleri açısından kritik nokta mükelleflerin kaçakçılık suçu işleyerek aynı zamanda vergi ziyasına yol açmaları halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanarak hem VUK 344. maddede yer alan 3 kat vergi ziyayı cezasından hem de 359. Maddede yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaları mümkün olmasıdır. Oysa yükümlülerin vergi ziyasına yol açmadığı durumlarda pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları mümkün olmadığından her koşulda hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olacağı sonucuna ulaşılmaktadır⁶⁵.

Bu bağlamda, kaçakçılık suçunun oluşumu için vergi ziyayı sonucu aranmazken kaçakçılık fiili dolayısıyla kesilecek vergi ziyayı cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezasının ortadan kaldırılması için yararlanılacak pişmanlık müessesesi için vergi ziyayı sonucunun aranıyor olması hem vergilemede eşitlik ilkesine aykırı hem de pişmanlık müessesesinin amacına ters düşen bir durum olarak göze çarpmaktadır⁶⁶.

3.4. Etkin Pişmanlık ile Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Karşılaştırılması

Türk vergi sistemi önemli ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşım, vergiye tabi unsurların gelirlerini en iyi şekilde beyan edecekleri varsayımına dayanmaktadır. Ancak, zaman zaman vergi ödememe veya eksik ödeme gibi motivasyonlarla bu güven ilişkisi ihlal edilebilmektedir. Bu durum, vergi tahsilatının gecikmesine veya hiç gerçekleşmemesine neden olabilmektedir. Bazen, bu tür durumlar istemeden de olsa ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda, devlet vergi mükellefleriyle iki farklı rolde karşı karşıya kalmaktadır. Devlet bu tarz durumlarda ya vergi alacaklısı ya da cezalandırma yetkisi konumundadır⁶⁷. Vergi yasalarına aykırı davranışları engellemeyi amaçlayan cezalar, kişileri hukuka uygun hareket etmeye teşvik etse de, cezalandırma tehdidi altındaki bir kişi suçunu itiraf etmek yerine gizlemeye yönelebilmektedir. Bu durum, vergi ceza sistemlerinin istenmeyen etkileriyle birlikte, hukuka aykırı eylemlerin tespit edilmesine katkı sağlayan kişilere ceza verilmemesi veya cezalarda indirim

⁶⁵ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2016, Sayı:335, s.47.

⁶⁶Bozdoğanoglu, **Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar- Çözüm Önerileri**, s.47.

⁶⁷ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1997, s.1.

yapılması gibi düzenlemelerin oluşturulmasını gerektirmektedir. Pişmanlık ve ıslah, vergi borcunun tam ve zamanında ödenmesini sağlamak, vergi cezalarını kaldırmak ve dürüst vergi mükelleflerini korumak amacıyla geliştirilmiştir. Böylelikle, yasalara uygun davranış özendirilirken, vergi kayıplarını önemli ölçüde azaltılarak, idarenin farkına bile varmayabileceği veya geç fark edebileceği gelirlerin hazineye kazandırılması hedeflenmektedir⁶⁸.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, henüz ortaya çıkmamış olan potansiyel anlaşmazlıkların çözülmesine olanak tanıdığından, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki sorunlar daha erken aşamalarda çözülebilmektedir. Dolayısıyla, pişmanlık ve ıslah, henüz ihtilaflı bir noktaya varmamış ancak vergi işleriyle ilgili sorunlar yaratan durumların çözüme kavuşturulmasına yardımcı olduğundan, vergi sorunlarının idari düzeyde çözülmesine bir yol olarak görülmektedir⁶⁹. Vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilere idari bir çözüm olarak, pişmanlık müessesesi aracılığıyla vergi uyumsuzluklarını düzeltebilme imkânı sunulmaktadır. Bu düzeltme imkanıyla kişilere, kendi istekleriyle hatalarını düzeltme fırsatı tanınmaktadır. Kanunda pişmanlık müessesesinin, ıslah kavramıyla birlikte ele alınması da bu düzeltme fırsatından kaynaklanmaktadır. Kişinin, işlediği hukuksuz eylemi fark edip kendiliğinden düzeltmesi durumunda, bu ıslah olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım, hukuka aykırı davranışı gerçekleştiren kişinin aynı hatayı tekrarlamayacağına inancı temel almaktadır⁷⁰. Pişmanlık ve ıslah hukuka aykırı davranışlarda bulunan kişilerin, yetkili makamların haberdar olmadığı veya belki de hiç ortaya çıkarılamayacak olan durumları düzeltme ve mükellef tarafından haber verilmesi yoluyla giderme sürecidir. Ayrıca, hukuka aykırı davranışın devam etmesine rağmen, bu aykırılığın giderilmesi durumunda cezanın ortadan kaldırılmasını sağlayan bir düzenlemedir.

VUK'un 359 maddesine eklenen etkin pişmanlık ise, yetkili makamların vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir fiilden haberdar olması sonrası; Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame hazırlanmasından kabulüne (soruşturma evresi) ve iddianamenin kabulünden hüküm verilmesine kadar (kovuşturma evresi) olan aşamalarda ortaya çıkan

⁶⁸ Esmenur Mardin, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Hacı Bayram Veli Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2023, s.101.

⁶⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.13.

⁷⁰ Esmenur Mardin, **a.g.e.**, s.102.

bir süreçtir. Bu nedenle, etkin pişmanlık hukuki açıdan suçun ortaya çıkmasından sonra başlayan aşamalarda geçerli olmaktadır. Bu bağlamda, etkin pişmanlık suçun ciddiyetine göre cezada indirim sağlayabilen bir mekanizmadır. Bu suçun ortaya çıktıktan sonra gerçekleştirilen itiraf veya iş birliği gibi adımların cezai yaptırımlarda bir azalmaya yol açabileceği anlamına gelmektedir. Pişmanlık ve ıslah, henüz yargı sürecine taşınmamış hukuka aykırı davranışlar için geçerli iken, etkin pişmanlıkta ise yargı süreci başlamıştır. Bu pişmanlık ve ıslah mekanizmalarının tarafları genellikle idare ile hukuka aykırı eylemi gerçekleştiren kişilerdir. Ancak etkin pişmanlık durumunda, süreç yargıya intikal ettiğinden, etkin pişmanlık beyanı yetkili makamlara sunulmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişi pişmanlık ve ıslah durumunda ceza almaktan kurtulabilirken, etkin pişmanlık durumunda ceza olsa dahi ceza miktarında indirim yapılabilmektedir.

4. ETKİN PİŞMANLIK KURUMUNUN VERGİ USUL KANUNUNDAKİ BENZER KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. Uzlaşma

Vergi Uygulamalarında karşılaşılan sorunlar, vergi idaresinin alacaklarını tahsil etme ve vergi mükelleflerinin borçlarını ödeme kapasiteleri açısından önem taşımaktadır. Bu sorunların çözümüne yönelik olarak vergi hukukunda çeşitli mekanizmalar öngörülmüştür. Yargı sürecine başvurmadan önce çözüm arayışına “barışçıl yollar” veya “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” denilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınabilecek konuları arasında vergi cezalarının tarhi, tahakkuku ve tahsili yer almaktadır. Ancak, bu süreçlerin bazı istisnaları mevcuttur; örneğin, ödeme emirlerinde düzeltme yapılamaz ve uzlaşma talep edilemez. Ayrıca, bazı vergi suçları adli yargının yetki alanına girmektedir.⁷¹ Uyuşmazlığın önceden tespiti ve yargıya intikal etmeden çözülmesi, vergi idaresi açısından avantajlı bir durum teşkil etmektedir. Bu avantaj, uyuşmazlığın yargı aşamasına taşınmasının önlenmesiyle ortaya çıkar ve dava sürecindeki gecikmeleri ortadan kaldırarak tahsilat sürecinin hızlanmasını sağlamaktadır.

⁷¹ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 32. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2023, s.302.

Yargı sürecindeki gecikmelerden kaçınılması, vergi idaresinin ceza miktarında indirim veya muafiyet sağlama imkanını ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, vergi idaresi için avantajlı olduğu kadar mükellef açısından da olumlu bir durumdur, çünkü mükellef, daha düşük bir vergi ve ceza ödemesi yaparak yargı yoluna başvurma hakkından feragat edebilmektedir ⁷².

Uzlaşma müessesesi, vergi hukukumuzda 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı kanunla eklenen ve 376. maddeden sonra yer alan ek maddelerle dahil edilmiştir. Verginin tarh edilmesinden sonra uygulanan 'Tarhiyat Sonrası Uzlaşma' düzenlemesi, Ek 1- 10. maddelerde yer almaktadır. Öte yandan, verginin tarh edilmesinden önce devreye giren 'Tarhiyat Öncesi Uzlaşma' mekanizması ise, 1 Ocak 1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 11. madde ile getirilmiştir. ⁷³

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını (2024 yılı için 23.000 TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsayan bir süreçtir. 02.08.2024 Tarih ve 32620 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7524 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile vergi asılları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde anlaşma sağlanamaması halinde, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak mümkün değildir. 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Uzlaşmanın gerçekleşmediği durumlarda, idare tarafından nihai teklif tutanağa geçirilmekte ve mükellef, teklif edilen cezayı kabul ederse uzlaşma sağlanmış olarak kabul edilmektedir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef, ilgili meslek odasından bir temsilci ve meslek mensubunu yanına alabilmektedir. Uzlaşma prosedürleri ve şartları, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelik ile detaylandırılmaktadır. Bu yönetmelikler, uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşma yöntemleri ve cezaların değerlendirilmesi konularında düzenlemeleri içermektedir ⁷⁴.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, tarhiyatı yapıldıktan ve ceza kesildikten sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasına geçmeden önce çözülmesi sürecidir. Bu süreçte,

⁷² Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemi ve Uzlaşma**, 2.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 259.

⁷³ Hüseyin Mutlu, **Kavramsal Olarak Vergi Hukuku**, 6.bs., Doğan Kitabevi, 2012, s.102.

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, EK Madde 11, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi 09/07/2024.

alacaklı vergi idaresi ile vergi borçlusu mükellef arasında anlaşma sağlanarak, idari aşamada sulh yapılmaktadır⁷⁵. 02.08.2024 Tarih ve 32620 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanunu Ek-1.maddesine göre, uzlaşmaya konu olan durumlar, kaçakçılık suçları nedeniyle vergi ziyaına neden olan eylemler sonucu kesilen vergi ve ceza dışında “resen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları ile 5.000 TL’yi (2024 yılı için 23.000 TL’yi) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını içerecek şekilde yeniden düzenlenmiştir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmakta ve 5000 TL’yi (2024 yılı için 23.000 TL’yi) aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen ceza tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunu’nun Ek-1. maddesinde, uzlaşmanın hangi durumlarda yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durumlar arasında, vergi ziyaına yol açan koşulların mükellef veya ceza muhatabının yasal düzenlemelere yeterince hakim olmamasından kaynaklandığını öne sürmesi, yapılan tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nun 369. maddesinde öngörülen yanılma halinin mevcut olduğunu iddia etmesi, tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117, ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hataları veya diğer maddi hataların bulunması ve vergi kararlarıyla idarenin konu hakkındaki görüşünün farklı olduğunun ileri sürülmesi gibi haller yer almaktadır. Bu durumların biri veya birkaçının mevcut olduğu vergi tarhiyatı veya ceza kesme işlemleri için uzlaşma yoluna başvurulabilmektedir. Ancak Danıştay’a göre, takdir komisyonu tarafından belirlenen matraha karşı açılmış bir vergi davası söz konusuysa, bu davanın sonucuna dayanarak tarh edilen vergi ve ceza için uzlaşma başvurusu yapılamamaktadır. Bunun nedeni, yargı kararlarının yalnızca yasal prosedürler çerçevesinde değiştirilebileceği genel hukuk

⁷⁵ Kızılot, a.g.e., s.222.

ilkesine aykırı olarak, yargı kararının idari bir karar ile değiştirilmesinin ortaya çıkmasıdır⁷⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan etkin pişmanlık ve uzlaşma müesseseleri, vergi mükelleflerinin vergi ihlallerine ilişkin cezai ve idari yaptırımlardan kaçınmalarını teşvik eden iki farklı yaklaşımdır. Her ikisi de vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere belirli avantajlar sunmakta, ancak uygulama şekilleri ve koşulları bakımından farklılık göstermektedir. Etkin pişmanlık uygulamasında suç yargıya intikal ettikten sonra başvurulmakta, uzlaşmada ise vergi incelemeleri veya tarhiyat sonrası ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonrasında, söz konusu uyuşmazlık yargıya intikal etmeden önce başvurulmaktadır. Etkin pişmanlıkta gerekli ödemelerin yapılması durumunda cezalarda indirim veya muafiyet sağlanmaktadır. Uzlaşma uygulamasında ise uyuşmazlıkların çözümünde müzakereler yoluyla cezalarda indirim veya ödeme kolaylıkları sağlanmaktadır.

4.2. Cezalarda İndirim Müessesesi

Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesinde, vergi ödevlisinin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkları ile indirimlerden arta kalan cezaların ödenmesinde belirli bir indirimden yararlanabilmesi için, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunması ve dava açmaması gerekmektedir. Ayrıca, bu ödemelerin vadesinde ya da teminat gösterilerek vadenin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılması şarttır. Bu koşullar altında, kesilen vergi cezalarına yönelik belirli oranlarda indirimler uygulanmaktadır. Vergi mevzuatının uygulanmasında, vergi mükelleflerinin bazı durumlarda bilgisizlik veya ihmal nedeniyle vergi kaybına yol açtığı görülmektedir. Vergi kaybının kasten mi yoksa kasıtsız mı meydana geldiğine bakılmaksızın, yalnızca vergi kaybının oluşumu dikkate alınarak vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Bu bağlamda, vergi mükellefine bir seçenek sunabilmek amacıyla, cezalarda indirim yapılabilmesi için bir düzenleme getirilmiştir.⁷⁷

Cezalarda indirim mekanizması sayesinde, vergi mükellefi dava açmadan ödedikleri vergi cezaları için indirimden yararlanabilmektedirler. Bu durumda, idare indirimli ceza tutarını vergi mükellefinden talep etmemekte, vergi mükellefi ise vergi tarh

⁷⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.440.

⁷⁷ Şükrü Güngör, **Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi**, 35. Bs., Ankara, İşletme ve Finans, 2004, s.41.

ve ceza kesme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma hakkından feragat etmektedir.⁷⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 331.maddesine göre, cezalarda indirim mekanizması, vergi idaresinin ceza kesme yetkisine dayalı olarak uyguladığı vergi cezalarını kapsamaktadır. Bu vergi cezaları, vergi ziyaı cezaları ve usulsüzlük cezalarını içermektedir. Cezalarda indirim yoluyla anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüşmeden çözülmesi, verginin türü açısından herhangi bir kısıtlamaya tabi değildir. Bu çerçevede, mükellefler veya onların adına ceza uygulanmış kişiler, Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan tüm vergi, resim ve harçlar için cezalarda indirim talebinde bulunabilmektedirler.

Cezalarda indirim müessesesi, vergi cezası verildikten sonra belirli koşullara bağlı olarak cezanın azaltılmasını sağlamaktadır. Bu müessese, ceza miktarının düşürülmesine yönelik bir düzenleme sunarken, etkin pişmanlık müessesesi suçun işlenmesinden sonra mükellefin suçu kabul ederek ve düzeltici adımlar atarak cezasız kalma veya önemli bir indirim elde etmesini sağlamaktadır. Etkin pişmanlık müessesesi, suçun kabul edilmesi ve suçla ilgili düzeltme yapılmasını gerektirirken, cezalarda indirim belirli indirim koşullarına dayanmaktadır. Sonuç olarak, cezalarda indirim genellikle cezanın bir kısmının azaltılması ile sınırlı kalırken, etkin pişmanlık müessesesi cezasız kalma veya daha yüksek bir indirim sağlama potansiyeline sahiptir. Her iki müessese de vergi hukukunda mükelleflerin cezalardan nasıl etkileneceğine dair farklı yaklaşımlar sunar ve mükelleflerin ceza ile sonuçlanan durumlarda alabilecekleri hukuki koruma ve indirim olanaklarını belirlemektedir.

⁷⁸ Candan, a.g.e., s.497.

KRİTER	VUK ETKİN PİŞMANLIK	UZLAŞMA	CEZALARDA İNDİRİM
AMAÇ	-Suçun işlenmesinden sonra vergi ve ceza borcunun ödenmesiyle hapis cezasında indirimi sağlamak.	-Vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözmek ve anlaşmaya varmak.	-Cezanın ödenmesi durumunda indirim sağlamak.
BAŞVURU ŞARTLARI	- Suçun işlenmesinden sonra başvuru, -Vergi ve cezanın tamamen ödenmesi.	- Vergi incelemesi veya tarhiyat aşamasında kanunda belirlenen süre ve şartlara uygun başvuru, - Uzlaşma teklifinin kabulü ile tutanağın imzalanması	-Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvuru -Vergi mahkemesinde dava açılmaması
UYGULAMA ŞARTLARI	- Vergi ve cezanın tamamen ödenmesi gerekir.	- Uzlaşma komisyonu ile anlaşmaya varılması. - Uzlaşma tutanağının imzalanması.	- Vergi aslı ve cezanın kanunda belirtilen süre (1 ay teminat gösterilmişse 3 ay) içinde ödenmesi
İNDİRİM ORANI	-Şartların sağlanması durumunda hapis cezasının soruşturma aşamasında 1/2 kovuşturma aşamasında 1/3 oranında indirim sağlanır.	-Uzlaşma sonucunda ceza miktarında taraflar arasında anlaşmayla belirlenen oranda indirim.	-Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının %50 oranında indirilebilir.
SONUÇ	-Etkin pişmanlık başvurusunun kanunda belirtilen şartlara uygun şekilde yapılması halinde hapis cezasında farklı evrelerde indirim yapılabilir ve hürriyeti bağlayıcı ceza ortadan kalkabilir.	-Uzlaşma sonucunda vergi cezasının daha düşük bir tutara inmesiyle uyuşmazlığın yargı yoluna taşınmaması ve idari aşamada çözümlenmesi	-Vergi aslı ve cezanın kanunda belirtilen süre içerisinde ödenmesi halinde vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %50 oranında indirim yapılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNDE YAŞANAN GELİŞMELERİN İNCELENMESİ

7394 sayılı Kanun'un 4' üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, vergi kaçakçılığına ilişkin vergi ziyayı ve cezaların belirli koşullarda indirilebileceği belirtilmektedir. Söz konusu fıkranın yürürlüğe girdiği ilk hali;

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

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

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

Benzer düzenleme 7394 Sayılı Kanun'un 6. maddesi VUK'un geçici 34. maddesine infaz aşaması yönünden eklenmiş ve ödeme süresi kanunun yürürlüğe girdikten itibaren bir yıllık süre olan 15 Nisan 2023 tarihli vadeye bağlanmıştır. Buna söz konusu madde hükmü;

“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu 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 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 faydalanılabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

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

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

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.” ifadesi yer almaktadır¹

Bu haliyle düzenleme VUK 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah hükümlerinden farklı olarak vergi incelemesi sonrası mükelleflere kaçakçılık suçlarına verilen hürriyeti bağlayıcı cezalardan indirim imkânı tanımaktadır. Ancak kanun yazım dili ve sistematığı itibarıyla bu husus yani düzenlemenin “etkin pişmanlık” niteliği kanun koyucu tarafından sadece geçici maddede ve kanun gerekçesinde belirtilmiş ve VUK’un 359. maddesine eklenmiştir

Öte yandan yukarıda da yer verildiği üzere, düzenlenmenin yürürlüğe girdiği haliyle bu uygulamadan yararlanmanın iki şartı bulunmaktadır. Bunlar;

a) Kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi,

b) Bu fiiller nedeniyle vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa vazgeçilmesidir.

¹ Aktan, a.g.e., s.325.

Düzenlemenin yürürlüğe girmesi sonrasında söz konusu koşulların, evrensel insan hakları ve anayasal ilkelerle uyumlu olup olmadığı tartışmalı hale gelmiştir. Vergi Usul Kanunun 359. maddesine eklenen bu koşulların bireylerin savunma haklarını sınırlayabileceği ve adaletin sağlanmasını engelleyebileceği ifade edilmiştir². Dolayısıyla, bu düzenleme eleştiriye açık bir alan oluşturmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi 2022/59 Esas, 2022/111 sayılı ve 23.03.2023 tarih ve 32141 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan kararında farklı açıdan değerlendirmelerde bulunarak etkin pişmanlık düzenlemesinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 34.maddesinde geçen "infaz" ve "kovuşturma" kavramları bakımından ele aldığı "dava açılmaması veya açılmışsa feragat edilmesi" şeklindeki şartı içeren cümleyi Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir³.

Aynı şartın 7394 Sayılı Kanun'un 4.maddesi ile VUK 359. maddeye de eklenmiş olması dolayısıyla Anayasa mahkemesi 29.11.2023 Tarih ve 32384 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2022/81 Esas ve 2023/153 Karar sayılı kararıyla⁴ söz konusu maddede yer alan ve etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasını vergi mahkemesinde dava açılmaması veya açılmışsa feragat edilmesi koşuluna bağlayan hükmü iptal etmiştir.

Öte yandan 7394 Sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarına verilen hapis cezalarının üst sınırı yükseltilerek bu suçları VUK 359 maddede yer alan fiillerle işleyenler açısından caydırıcı bir sonuç oluşturulması amaçlanmıştır. Ancak aynı kanun çerçevesinde hürriyeti bağlayıcı cezalara ziyaa yol açılan verginin tespit edilmesi halinde tarh edilen vergi miktarı, vergi cezasının yarısı, gecikme faizi ve zammının ödenmesi koşuluyla hapis cezasının soruşturma aşamasında 1/2'si, kovuşturma aşamasında 1/3'nin indirilmesi hükmü yaratılması hedeflenen bu caydırıcı sonucu tamamıyla ortadan kaldırmıştır.

² Bumin Doğrusöz, "Etkin Pişmanlığın Koşulu da AYM'de", Vergiye Hukuki Bakış, 05.07.2022, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/etkn-psmanligin-kosulu-da-aymde> ; Turgut Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık", 29.03.2022, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>

³ Anayasa Mahkemesi, "Dava Açılmaması Açılmışsa Vazgeçilmesini Öngören Kuralın Anayasaya Aykırı Olduğu", Basın Duyurusu 23.03.2023, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/dava-acilmamasini-acilmissa-vazgecilmesini-ongoren-kuralin-anayasa-ya-aykiri-oldugu/>

⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 2022/81 Esas ve 2023/153 Karar sayılı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231129-18.pdf>

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları bakımından 7394 Sayılı Kanun çerçevesinde yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinin ve bu düzenlemeden yararlanma şartlarının Anayasal vergileme ilkeleri kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle; eşitlik, adalet, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine yer verilecek sonrasında ise düzenlemeden yararlanmanın koşullarından birisi olan “*vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” hususunun Anayasa Mahkemesince iptaline ilişkin kararlar ve gerekçeleri incelenecektir. Düzenlemeden yararlanmanın diğer şartı olan; kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi hususunun yarattığı sorunlara ise ayrı bir başlık altında yer verilmektedir.

2. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, şekli ve maddi olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır. Şekli açıdan bu ilke, kanunların herhangi bir kişisel niteliği dikkate alınmaksızın tarafsızca ve eşit bir şekilde uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Maddi açıdan eşitlik ilkesi ise, aynı koşullarda bulunanların aynı muameleye tabi tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Bu, insanların çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmasını ve buna bağlı olarak farklı muamelelere tabi tutulmalarını gerektirir. Bugün, genellikle kabul edilmeyen sınıflandırma ölçütleri arasında etnik köken, din ve cinsiyet gibi faktörler bulunmaktadır. Bu tür özellikler, farklı muamele için geçerli sebepler değildir. Ancak, bazı özellikler bireylere farklı muameleler yapılmasını gerektirebilmektedir. Bu farklılıklara dayanarak insanlar sınıflandırılmakta ve bu sınıflara dahil olanlara eşit muamele yapılmaktadır.

Vergilendirmede kimlerin eşit sayılacağına dair ölçütler ve eşitliğin vergilendirme bağlamındaki kriterleri, vergi hukukunda önemli bir yer tutmaktadır. Vergi ödemek için gerekli olan mali güç, vergi ehliyetinin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle, aynı muameleye tabi tutulacak kişiler için belirlenen kriter genellikle aynı mali durumda olmak veya aynı mali güce sahip olmak olarak anlaşılmaktadır. Bu ilke gereği, aynı mali

güce sahip olanlar aynı vergi yüküne tabi tutulurken, farklı mali güce sahip olanlar farklı vergi yüklerine maruz kalabilmektedirler. Anayasanın eşitlik ilkesi çerçevesinde, daha yüksek gelir düzeyine sahip olan bireylerin daha düşük gelir düzeyindekilere kıyasla daha fazla vergi ödemesi, Anayasanın 10.maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine uygun olacaktır. Bu bağlamda, vergilendirme, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde bir karşılaştırma kriteri olarak işlev görmektedir.⁵ Mali güce dayalı vergilendirme ise genellik ve eşitlik ilkeleriyle birlikte vergi adaletini sağlamaya yönelik temel ilkeler arasında sayılmaktadır.

Türk pozitif hukukunda, eşitlik ilkesi, 1961 Anayasası'nın 12.maddesi ve 1982 Anayasası'nın 10.maddesinde ele alınmıştır. 10.maddenin birinci fıkrasına göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*" Vergi ödevinin belirlendiği 73.maddenin birinci fıkrası ise "*Herkes, giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklindedir. Bu iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde, herkesin vergilendirme sürecinde adil bir şekilde muamele göreceği, ancak vergi yükümlülüklerinin dil, renk, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri faktörlerle farklılaştırılmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak, 10.maddenin kanun önünde eşitlik başlığı, kimin eşit muamele göreceğinin veya kimin farklı bir davranışla karşılaşacağının yasama organına bırakıldığını işaret etmektedir. Dolayısıyla, vergilendirme sürecinde eşitliği sağlayacak olan yetki yasama organındadır. Yasama organı, vergi mükellefleri veya vergi konularına bağlı olarak ortaya çıkan fiili farklılıklara dayanılarak ayrımlar yapabilir ve buna göre düzenlemeler getirilebilmektedir.

Anayasa mahkemesi, eşitlik ilkesini katı bir şekilde mutlak bir ilke olarak kabul etmemektedir. Mahkeme, farklı durumlarda olan bireylere farklı muamelelerin uygulanmasının eşitlik ilkesine aykırı olmadığına inanmaktadır. Yüksek mahkeme, eşitlik ilkesine aykırılık iddialarıyla ilgili davaları ele alırken, eşitliği eylemsel değil, hukuki anlamda değerlendirmektedir. Mahkeme, eşitlik ilkesine aykırılık durumlarını incelediğinde, benzer durumdaki kişilere aynı ve benzer muamelelerin yapıldığını belirlemektedir. Kanun koyucunun benzer durumlara benzer çözümler getirmesi esastır.

⁵ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, 2012, s.154.

Eğer farklı muamelelerin tespit edilmesi mümkünse, bu muamelelerin hukuka uygun olabilmesi için haklı bir nedenin olması gerekmektedir. Anayasa mahkemesi, verdiği kararlarda haklı neden kavramını, gereklilik, zorunluluk, işin doğasına uygunluk, dengeli ve makul ölçüler gibi ifadelerle açıklamaktadır⁶.

Ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikalarıyla ilgili olarak ve vergi uygulamalarını etkileyen teknik nedenlerle eşitlik ilkesine bazı istisnalar getirilebilmektedir. Bu istisnalar, Anayasanın diğer hükümlerine dayandırılıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar kabul edilmektedir.⁷ Çeşitli nedenlerle vergisel uygulamalar eşitlik ilkesine aykırı olabilmektedir. Anayasal dayanaklarla ortaya çıkanlar olduğu kadar, vergi politikası ve teknikleri gereği de eşitsizlikler meydana gelebilmektedir. Ayrıca, yasama organının ihmali sonucu da benzer durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, yatırımları desteklemek, ihracatı arttırmak gibi amaçlarla yapılan düzenlemelerden, iç borçlanma zorunluluklarına dayanan düzenlemelere, yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için yapılan düzenlemelerden, düşük miktartlı vergilerin tahsil edilmemesine kadar birçok örneği bulunmaktadır. Ayrıca, zamanaşımına uğrayan vergilerin tahsilinden vazgeçilmesi, belirli gelir unsurlarının özel unsurlarla vergilendirilmesi gibi durumlar da eşitsizliğe neden olabilmektedir. Vergilendirme işlemlerinde zamanlama farklılıkları veya sosyal amaçlarla yapılan ayrıcalıklı uygulamalar da bu kapsamda değerlendirilebilmektedir. Uzlaşma uygulamaları da eşitsizlik hallerinden biri olarak ele alınmaktadır⁸.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezalarda indirim sağlayan etkin pişmanlık düzenlemesi, vergi sisteminin temel prensiplerinden biri olan vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından önemli bir tartışma konusudur. Bu düzenleme, suç işleyenlerin soruşturma veya kovuşturma aşamasında kanunda öngörülen ödeme şartını sağlamaları halinde cezalarının indirilmesini öngörmektedir. Bu şekilde, vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin, parasal bir ödeme karşılığında hukuken olması gerekenden daha hafif

⁶ Sibel İncoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartlı Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi” **Anayasa Dergisi**, Sayı 17, Cilt 1, 2001, s. 51.

⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 13.bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s.47.

⁸ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 1, Cilt 37, 1980, s.153.

cezalar alacak olmaları, bu suçu işleyen ancak parasal anlamda ödeme gücü olmayan mükelleflere karşı adil olmayan bir durum yaratabilmektedir. Öncelikle vergilemede eşitlik ilkesi, vergi mükellefleri arasında benzer durumlarda benzer şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir. Ancak bu uygulama, vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere cezada indirim yapılmasıyla aynı suçu işleyen ancak mali güç itibarıyla farklı durumda olan mükellefler açısından bir farklılık söz konusu olabilmektedir. Bu farklılık hem ödenecek verginin ödenememesi dolayısıyla işleyecek gecikme zammı kaynaklı hem bu ödemenin gerçekleştirilememesi nedeniyle etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanılamaması nedeniyle daha yüksek hapis cezalarıyla karşı karşıya kalınmasından dolayı ortaya çıkmaktadır⁹.

Öte yandan 7394 Sayılı Kanun ile VUK 359. maddeye eklenen etkin pişmanlık düzenlemesi vergilendirmeye ilişkin ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren diğer mükelleflere karşı da eşitliği bozucu bir durum ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Zira bu mükellefler vergiye uyum sorumluluğunu yerine getirmekle birlikte, vergi kaçakçılığı gibi vergi kanunlarınca belirmiş en ağır hukuka aykırı fiili işleyenlerin bile yargılama aşamasında ödeme yapmak koşuluyla hapis cezası koşullarının hafifletilmesiyle ödüllendirildiğini görmektedir. Bu durum vergilendirmeye ilişkin ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren bu mükelleflerin hem vergi sisteminin hem de yargı sisteminin adaletine olan güvenini zedeleme potansiyeline sahiptir ve vergi kaçakçılığı suçu işleme eğilimini arttırabilecektir¹⁰.

Diğer yandan, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi içeriğinde yer alan hapis cezasında indirim sağlanması ve ödeme koşulunun birlikte değerlendirilmesi vergi gelirlerinin arttırılmasının hedeflendiğini göstermektedir. Bu açıdan etkin pişmanlık düzenlemesi vergi kaçakçılığına yönelenleri cezalandırmak yerine, yapılan ödeme karşılığında bu suçu işleyenlere verilen hapis cezalarında indirim uygulanması yoluyla bir tür ödül niteliği taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı suç işleyenlerin bu düzenleme sonrasında indirim alacaklarını önceden bildikleri için ceza almaktan daha fazla tedirgin olması ve dolayısıyla tekrar suç işlemekten kaçınmaya yönelik davranışlar

⁹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 24.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2024, s.451.

¹⁰ Özbudun, **a.g.e.**, s.452.

sergilemesi zor olduğundan, kaçakçılık suçuna verilen cezaların caydırıcılık etkisinin azaldığını söylemek mümkündür. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezalarda indirim sağlayan uygulamanın vergilendirme eşitliği ilkesi açısından yarattığı problemler dikkate alınarak, vergi sisteminin genel amacı olan adil ve etkili vergilendirme hedeflerine uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2. Adalet İlkesi

Adalet kavramı, tarih boyunca net bir tanım olmaksızın sürekli tartışılmıştır. Ancak, genel olarak Sokrates'ten günümüze kadar denkleştirici ve dağıtıcı iki ana yaklaşım ön plana çıkarılmıştır. Denkleştirici adalet, herkesin eşit şekilde muamele görmesini ve bireylerin özgürlüklerinin korunmasını sağlamaktadır. Diğer yandan, dağıtıcı adalet ise bireyler arasındaki farklılıkları dikkate alarak adaleti sağlamaktadır. Bu anlayış, belirli koşullara göre farklı uygulamaları haklı kılmaktadır. Denkleştirici adalet, bireylerin eşit haklara sahip olduğu ve bu hakların korunması gerektiği düşüncesine odaklanırken, dağıtıcı adalet ise toplumdaki eşitsizlikleri gidermeyi ve herkesin ihtiyaçlarına uygun şekilde davranılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi adaleti de bu çerçevede ele alınabilir; ya bireylerin özgürlüklerini koruyarak adaleti sağlar ya da toplumdaki eşitsizlikleri gidermeye yönelik adımlar atmaktadır¹¹.

Adaletin kavranması ve adil bir düzenin ne şekilde olması gerektiği üzerine yapılan uzun araştırmalar sonucunda en çok kabul gören ve üzerinde anlaşılan ilke eşitlik ilkesi olmuştur. Bu ilkeye göre, herkese eşit muamele eden bir sistem adil kabul edilmektedir. Vergisel açıdan değerlendirildiğinde, herkesin eşit şekilde vergilendirildiği bir sistem adil bir vergi sistemi olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda, eşitliğin iki yönü bulunmaktadır. Yatay vergi adaleti, hukuk devletinin kanun önünde eşitlik ilkesiyle bağlantılıdır; dikey vergi adaleti ise sosyal refah devletiyle ilişkilendirilmektedir. Yatay vergi adaletinin sağlanması, vergi yasalarının genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesine ve aynı ekonomik durumda olan bireylerin aynı vergiye tabi tutulmasına dayanmaktadır. Yatay vergi adaletinin başarıyla uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımlanması ve vergi matrahının gelirin tüm unsurlarını içermesi

¹¹ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 161, 2011, s.23.

gerekmektedir. Dikey vergi adaleti ise verginin mali güce orantılı olması ilkesiyle sağlanır ve bu ilke genellikle sosyal devletin vergi adaleti olarak kabul edilmektedir. Mali gücün gelir ve servetle ölçülmesi yaygın olarak kabul edilirken, son yıllarda tüketim düzeyinin de ödeme gücünün bir göstergesi olduğu düşünülmekte ve bu nedenle vergi sistemlerinde tüketim vergilerinin önemi artmaktadır¹². Vergilemede, yatay ve dikey adaletin korunması, vergi politikasının etkin kullanımını gerektirmektedir. Yatay adaletin sağlanması, pasif vergi düzenlemeleriyle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilebilirken, dikey adaletin tesis edilmesi, vergi sistemini, vergi yoluyla eşitlik ilkesine daha yakın hale getirmeyi gerektirmektedir. Aktif vergi adaleti yaklaşımı, yüksek gelirli bireylerin artan oranlarda vergilendirilmesini ve aynı zamanda düşük gelirli bireylere çeşitli mali ve sosyal yardımların sunulmasını savunmaktadır. Öncelik, doğal adaletsizliklerin artmasını değil, vergi düzenlemeleri aracılığıyla bu adaletsizliklerle mücadele ederek gerçek adaleti tesis etmektedir¹³.

Vergi Usul Kanun'a 7394 Sayılı Kanun ile eklenen etkin pişmanlık düzenlemesi adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde ise öngörülen ceza indiriminin soruşturma, kovuşturma ve infaz evreleri açısından uygulanması noktasında hakkaniyete ters düşen bir durum olduğu görülmektedir. Düzenlemede soruşturma evresinde veya infaz evresinde cezadan yapılacak indirim oranı 1/2, kovuşturma evresinde ise hüküm verilinceye kadar olan aşamada uygulanması halinde indirim oranı 1/3'tür. Söz konusu evrelerin hukuki durumu da göz önüne alındığında kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar uygulanacak indirim oranının infaz aşamasında uygulanacak indirim oranından daha az olması adalet ilkesi ile uyuşmamaktadır¹⁴. Zira kovuşturma aşamasında yargılama aşaması henüz başlamış ve hüküm henüz kesinleşmemişken, infaz aşamasında yargılama süreci sona ermiş ve ceza kesinleşmiştir. Bu bağlamda suçluluğu kesin hükümle sabit olan kişi için ceza indirimi, henüz yargılaması devam eden kişiye nazaran daha fazla olarak öngörülmüştür¹⁵.

¹² Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s.62.

¹³ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s.134.

¹⁴ Batı- İnci, **a.g.m.**, s.41.

¹⁵ Batı- Özen İnci, **a.g.m.**, s.43.

Benzer bir adaletsiz yaklaşım durumu zarara sebebiyet vermeme ile zarar oluşması halinde uygulanacak ceza indirim oranı açısından da geçerlidir. 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 indirilecektir¹⁶. Nitekim 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 aynı indirim oranının öngörülmesi adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu açıdan etkin pişmanlık nedeniyle yapılacak ceza indirimin oranlarının yeniden belirlenerek söz konusu durumlara göre farklılaştırılmış şekilde düzenleme yapılması gerekmektedir¹⁷.

2.3. Belirlilik ve Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının, düzenleyici uygulamaların ve vergilendirmeye ilgili yargı kararlarının, mükellefler ve idare için netlik ve tutarlılık sağlayarak güvenirlik oluşturması gerektiğini ifade etmektedir. Güvenlik burada, vergi yasalarının ve uygulama süreçlerinin belirginliği, düzenleyici kararların tutarlılığı ve yargı kararlarının çelişkili olmayışıyla ilgilidir. Ayrıca, yasaların geriye dönük etkileri olmaması ve benzer durumların karşılaştırılmasının önlenmesi de bu ilkenin temel unsurlarını oluşturmaktadır. Verginin ortaya çıkışı, vergi mükelleflerinin kim olduğu, verginin tahsili ve ilgili düzenlemeler, devlet egemenliği altında belirli kanunlarla belirlenmektedir. Modern devletlerde vergi artık tek bir kişinin isteğine göre değil, egemenlik yetkisinin yönlendirdiği yasalara dayanmaktadır. Vergilerin bu şekilde hukuki temellere oturtulması, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik ilkesinin sonucudur. Bu ilke, kişilerin devletin vergilendirmeye müdahale ettiği alanları önceden görebilmesi ve buna göre davranabilmesi fırsatını sağlamaktadır. Hukuki güvenliğin sağlanması için en önemli şart, devletin kendi koyduğu yasalara uymasındır¹⁸. Hukuki güvenlik ilkesi, sadece

¹⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 55.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2022, s.253.

¹⁷ Bilici, **a.g.e.**, s.255.

¹⁸ Temel Gürdal, Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı 2, Cilt 13, 2018, s.207.

kanunlarla değil, aynı zamanda vatandaşları, kanunların yaratabileceği belirsizlik tehlikesinden koruyarak onlara bir kalkan sağlamaktadır. Temelini kanunilik ilkesinden alan bu ilke asıl olarak, kanunla belirlense dahi hukuki güvenliği tehlikeye atabilecek faktörlerin önceden engellenmesiyle güçlendirilir. Bu prensip vatandaşları, kanunların anlaşılabilirliğinden ve beklenmedik değişikliklerden korumaktadır. Böylece güvenliği temin etmektedir¹⁹.

Hukuk devletin bireylere yönelik önemli bir ilkesi, hukuki güvenliktir ve bu ilkenin temel gereksinimlerinden biri belirliliktir. Bu ilke, kanunlar veya diğer düzenleyici belgelerin içeriğinin açık ve anlaşılır olmasını sağlayarak hukuki güvenliği temin etmektedir. Vergilemede belirlilik ilkesi, geleneksel anlamını aşarak hukuk devleti prensibinin içeriğinde önemli bir yer edinmiştir. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanırken aynı zamanda vergi idaresinin istikrarı da korunmaktadır.²⁰ Vergi açısından belirliliğin sağlanması, verginin temel öğelerinin ilgili düzenleyici belgede açık ve net bir şekilde tanımlanmasını gerektirir. Geleneksel olarak vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin kapsamının, vergi miktarlarının, tahsilat zamanlarının ve yöntemlerinin hem idare hem de mükellefler için kesin olarak belirlenmiş olmasını ifade etmektedir. Vergiyle ilgili işlemler ve kuralların anlaşılır olması, keyfi uygulamaların engellenmesini amaçlamaktadır²¹.

Verginin belirlenmesinde kanuniliğin sağlanması, vergi mükelleflerinin karşılaşacakları yükümlülükleri önceden bilme hakkını teminat altına almaktadır. Belirlilik ilkesi ise, vergilendirme sürecinin şeffaf ve anlaşılır olmasını gerektirmektedir. Ancak, belirlilik ilkesi doğrudan kanunilik ilkesinden kaynaklanmamaktadır. Yürütmenin vergilendirme yetkisine sahip olması, belirlilik ilkesinin sağlanmasını engellememektedir. Bu nedenle, yürütme organının düzenleme yetkisi olduğu durumlarda, vergilendirme sürecindeki unsurların net ve açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Bu sayede, vergi mükellefleri haklarında bilgi sahibi olabilmektedirler. Bu bilgilendirme, vergi yükümlülüklerinin ortaya çıkmasından önce gerçekleşmelidir. Bu

¹⁹ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26.bs., Bursa, Ekin Yayınları, 2018, s.402.

²⁰ Çağan, **a.g.e.**, s.172.

²¹ Gülsen Güneş, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, **Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası**, İstanbul, 2000, s.263.

durum, belirlilik ilkesinin geriye yürümezlik ilkesiyle ilişkisini göstermektedir. Ancak günümüzde verginin kanuniliği ilkesi, temel bir vergi ilkesi olduğundan, kanunlarda belirlilik sağlanması gerekmektedir. Anayasa’da verginin kanuniliğini düzenleyen madde ile Cumhurbaşkanına yetki devrinin sınırlarını çizen hükümler, belirlilik ilkesine hizmet etmektedir. Bu hükümler, vergi kanunlarında temel unsurlarının belirlenmesini ve bu unsurların sınırlarının açıkça belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, verginin sadece belirlenen unsurlarla ilgili olarak Cumhurbaşkanına yetki devredebileceğini belirtmektedir²².

Vergi kanunları, net ve basit bir dille kaleme alınmalıdır, böylece herkes vergi yasalarının kapsamını kolaylıkla anlayabilmektedir. Bu yaklaşım, vergi anlaşmazlıklarını en aza indirmektedir. Vergi yasalarının karmaşıklığı, mükelleflerin vergiye uyum sürecini yavaşlatmakta ve vergi tahsilatında gecikmelere yol açabilmektedir. Bu durum, vergi yasalarındaki belirsizliklerin uygulamadaki başarıyı olumsuz etkilemesine ve hatta yasaların iptal edilmesine neden olabilmektedir²³. Vergi kanunlarının kararlılığı, sürekli ve keyfi değişikliklere maruz kalmamasını gerektirmektedir. Vergi hukukundaki istikrarın korunması için, kanunların sık sık ve özellikle keyfi nedenlerle değiştirilmesinden kaçınılmalıdır. Belirlilik ilkesi, yasama organının vergilendirme yetkisini belli sınırlar dahilinde yürütme organına verirken bu kapsamın anayasal kurallara uygun bir çerçevede belirlenmiş olmasını gerektirmektedir. Bu ilke aynı zamanda, yürütme organının bu yetkileri kullanabilmesi için belirlenmiş şartları içermektedir. Aksi halde, Cumhurbaşkanın beklenmedik zamanlarda sık sık yetkilerini kullanması, vergisel yükümlülüklerde yapılan değişikliklerin öngörülebilirliğini zedelemekte ve uzun vadeli planlamaları engelleyebilmektedir²⁴.

7394 Sayılı Kanun’un hürriyeti bağlayıcı uygulaması belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi açısından bazı tartışmalara yol açabilmektedir. Özellikle bu uygulama, vergi kaçakçılığı gibi ciddi bir suçu işleyenlerin cezalarının indirilmesini sağladığı için belirlilik ilkesi açısından sorgulanabilir durumdadır. Vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin

²² Bedi Necmeddin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 1952, s.63.

²³ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.312.

²⁴ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s.60.

karşı karşıya kalacakları hapis cezaları Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde fiiller itibariyle belirlenmiş durumdadır. Söz konusu cezaların üst sınırlarının 7394 Sayılı Kanun hükümleri kapsamında yükseltilmesi bu suçun toplumda yarattığı ahlaki etkinin yanı sıra vergi gibi gönüllü olarak uyum sağlanması güç bir olguya ceza mekanizması aracılığıyla caydırıcı etki sağlanarak uyumun yükseltilmesine katkı sağlayabilecektir. Bununla birlikte aynı kanunda yine vergi kaçakçılığı suçu VUK'a eklenen etkin pişmanlık düzenlemesi, bu kez tespit edilmiş bu suçların soruşturma, kovuşturma hatta infaz aşamasında dahi verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesi bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve zammının tamamı ile cezalarının yarısının ödenmesi şartına bağlanarak hapis cezalarının 1/2 ve 1/3 oranlarında indirilmesi mükellefler açısından hem kafa karıştırıcı hem de belirlilik ilkesini zedeleyici bir düzenleme olmuştur. Nitekim aynı kanun kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarına verilen hapis cezalarının üst sınırlarının yükseltildiği ifade edilmiş ancak yine bu kanunda yer alan başka bir düzenlemeyle söz konusu suça verilen hapis cezaları soruşturma evresinde 1/2 kovuşturma evresinde 1/3 oranında indirimi mümkün kılınacak şekilde VUK'a eklemeler yapılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu, mükelleflerin vergi kanunlarına bilinçli şekilde uymamasını ifade eden hukuka aykırı fiilleri içermekte olup VUK'ta en ağır cezalar bu suç için öngörülmüştür. Bununla birlikte söz konusu suç için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların aynı kanunla bu şekilde değişikliğe tabi tutulması hem suça verilen cezanın caydırıcılığı açısından hem de belirlilik ilkesi açısından değerlendirildiğinde mükelleflerin bu suçu işlemelerinin önüne geçmekten ziyade teşvik edici bir hal almıştır²⁵.

Öte yandan söz konusu düzenlemenin, hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi ile ilgili olarak ceza hukukundaki “geçmişe yürüme yasağı” veya “geriye yürüme yasağı” kuralının göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır. Bu kural failin suç işlediği zamanında var olan ceza kanununda yer alan hükümler çerçevesinde cezalandırılmasını; işlediği fiil gerçekleştirildikten sonra yürürlüğe kanunda suç olarak tanımlanıyorsa kanunun geçmişe yürütülmemesini esas almaktadır. Bu çerçevede yeni bir kanun ile yeni suçlar ihdasının söz konusu olması halinde bu hükümler sadece söz konusu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra işlenen fiiller açısından geçerli olacaktır.

²⁵ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s.405.

Nitekim bu husus TCK m. 7/1’de “İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak bu kuralın bir istisnası bulunmaktadır. Sonradan yürürlüğe giren kanunda failin lehine olan hükümlerin var olması durumunda lehe olan hükümler uygulanmakta, önceki kanunda yer alan aleyhe hükümler uygulanmamaktadır. Bu konuda TCK m. 7/2’de “Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.” şeklinde yer alan hüküm lehe olan kanun hükmünün uygulanmasına işaret etmektedir²⁶.

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesinin ceza yargılaması sürecinde ise bu hususun kanun koyucu tarafından 7394 Sayılı Kanun ile VUK’a eklenen geçici 34. Madde kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. VUK geçici m. 34/3’te yer alan “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.” hükmü ile istinaf veya temyiz aşamasında bulunan dosyalar bakımından lehe kanun uygulaması yoluyla bozma kararının verileceği ifade edilmiştir. Öte yandan bu madde kapsamında istinaf ya da temyiz aşamasında lehe kanun uygulamasının varlığı halinde dosya hakkında bozma kararı verileceği ifade edilmiş olmakla birlikte bozma sonucu dosyanın hangi mahkemeye gönderileceğine yer verilmemiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu md. 302/2-4 hükümleri uyarınca istinaf aşamasındaki dosyaların ilk derece mahkemesine, temyiz aşamasındaki dosyaların ise bölge adliye mahkemesine gönderilmesi gerekli olsa dahi söz konusu belirsizlik, temyiz aşaması bakımından da bozma kararı verilen dosyaların ilk derece mahkemesine gönderilmesi gerekeceğini işaret etmektedir²⁷. Nitekim VUK geçici m. 34/4’te “Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında

²⁶ T.C Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Çevrimiçi”, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat>, Erişim Tarihi 07/07/2024.

²⁷ Batı- İnci, **a.g.m**, s.44

bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.” hükmü çerçevesinde Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyaların lehe kanun değerlendirilmesi yapılması amacıyla bölge adliye mahkemeleri yerine ilk derece mahkemelerine gönderileceği anlaşılmaktadır. Bu anlamda CMK hükümleri çerçevesinde bozma kararlarının uygulanması ile birlikte söz konusu belirsizliği kaldıracak kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir²⁸.

VUK geçici m. 34’te istinaf ve temyiz aşamaları ile ilgili lehe kanun hükmünün uygulanması ile ilgili hususların infaz aşaması bakımından da değerlendirilmesi önem taşıyan bir başka konudur. Bu noktada 7394 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda özellikle vergi kaçakçılığı suçunda mahkûmiyet aşamasının değerlendirilmesi ve verilecek cezanın hesabında sorunların yaşanmasının mümkün olabileceği ifade edilmektedir²⁹. Söz konusu sürecin 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİHK) m. 98/1-2 hükümlerinin ele alınması gerekmektedir. Bahse konu kanun hükümlerine göre *“Mahkûmiyet hükmünün yorumunda duraksama olursa veya sonradan yürürlüğe giren kanun hükmünün Türk Ceza Kanunu’nun 7’nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekirse, hükmü veren mahkemeden, çektirilecek cezanın hesabında duraksama olursa ya da cezanın kısmen veya tamamen yerine getirilip getirilemeyeceği ileri sürülürse, infaz hâkimliğinden, duraksamanın giderilmesi veya yerine getirilecek cezanın belirlenmesi için karar istenir. Birinci fıkra uyarınca yapılan başvurular cezanın infazını ertelemez. Ancak, mahkeme veya infaz hâkimliği olayın özelliğine göre infazın ertelenmesine veya durdurulmasına karar verebilir.”* Bu maddede yer alan “hükmü veren mahkeme” ifadesi, yargılamanın bulunduğu aşamaya göre farklılık göstermekte olup bu halin lehe kanun tespitinde yetkili mahkemenin belirlenmesi bakımından sorunlara neden olacağı ifade edilmektedir³⁰. Bu bakımdan ilk derece mahkemesi kararının istinaf aşamasına taşınması ile beraber hükmü veren mahkeme ilk derece mahkemesi olmaktadır. Öte yandan CMK m. 280/2’de yer alan *“Duruşma sonunda bölge adliye mahkemesi istinaf başvurusunu esastan reddeder veya ilk derece*

²⁸ Mehmet Burak Buluttekın, M. Polat İçten, “Evaluation of Effective Repentance in the Punishment of Tax Evasion Crimes of Turkish Tax Criminal Law Principles”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 22, Sayı 86, 2023, s.736.

²⁹ Batı- İnci, **a.g.m.**, s.44.

³⁰ Batı- İnci, **a.g.m.**, s.45.

*mahkemesi hükmünü kaldırarak yeniden hüküm kurar.*³¹ hükmü doğrultusunda bölge adliye mahkemesinin verilen hükmü kaldırmak suretiyle yeni bir hüküm kurması durumunda son hükmü veren mahkeme bölge adliye mahkemesi olmaktadır. Bu anlamda söz konusu karışıklıkların ortaya çıkması muhtemel görüldüğünden gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir³².

2.4. Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması belirli durumlarda ele alınmaktadır. Anayasa'nın 38.maddesi, özgürlüğü kısıtlayan cezalar ve idari yaptırımlar açısından bu sınırlandırmaları düzenlerken, 73.madde ise vergilendirme yetkisinin kullanımı yoluyla temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Bu nedenle, vergilendirme aracılığıyla yapılan sınırlandırmalar Anayasa'nın 73.maddesi çerçevesinde özel bir sınırlandırma biçimi olarak değerlendirilmektedir. Anayasa'nın 73.maddesi, mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla belirlenmesini, değiştirilmesini ve kaldırılmasını düzenleyerek, keyfi ve ölçüsüz uygulamaların önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi ise, vergi politikası çerçevesinde uygulanan tedbirlerle amaçlar arasında makul bir dengenin sağlanmasını ifade etmektedir³³. Vergi kanunları hak ve özgürlükleri aşırı ve ölçüsüz bir şekilde kısıtlandığında, bireyler anayasal güvence ve korumalardan mahrum kalabilmektedir. Bu bağlamda, vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim yöntemleri ve diğer yaptırımlar açısından ölçülülük ilkesine uygun düzenlemeler ve uygulamalar gerekmektedir. Ayrıca, vergi ceza hukukunda suçlar, kabahatler ve bunlara ilişkin ceza ve yaptırımların belirlenmesi, uygulanması ve yargılanması süreçlerinde de ölçülülük ilkesine uyulmalıdır.

Ölçülülük ilkesi, bir özgürlük ya da hakkın sınırlandırılmasında kullanılan aracın, sınırlamanın amaçladığı hedefe ulaşmada etkili olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, kullanılan sınırlama aracının, söz konusu amacın gerçekleştirilmesi için zorunlu olması ve araç ile amaç arasında uygun bir denge bulunması gerekmektedir. Başka bir deyişle, sınırlamanın aracının amaca hizmet ederken

³¹ Batı- İnci, **a.g.m**, s.45; Şenyüz, “**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık**”, s.1482.

³²Osman Kağan Ergür, Ahmet Hulusi Akkaş, “Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Görünümü”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:34, 2024, s.889.

³³ Yusuf Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s.1282.

aşırıya kaçmaması ve gerekliliği ile etkinliği arasında makul bir oran gözetilmelidir. Avrupa ülkelerinin çoğunda kabul edilen bu ilkeye göre, idari makamların, meşru hedeflere ulaşmak için en az müdahale gerektiren önlemleri tercih etmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Bu yaklaşım, idarenin işlemleri ve eylemleri arasında bir denge sağlanmasını ve ölçülülük ilkesine uyulmasını öngörmektedir. Bu bağlamda, kamu düzenini tehdit eden durumların ortadan kaldırılması amacıyla temel özgürlüklerin aşırı şekilde sınırlandırılması durumunda, idari işlemin ölçüsüz olduğu sonucuna varılabilmektedir³⁴.

Ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olarak üç alt ilkeden oluşmaktadır. Bu üç alt ilkenin, ölçülülük ilkesinin yapı taşları olarak kabul edilmesi, son yıllarda anayasa yargısı teorisi ve pratiğinde uluslararası düzeyde geniş bir kabul görmüştür. Elverişlilik ve gereklilik ilkeleri, genellikle fiili imkanların en uygun şekilde kullanılmasını ifade ederken, orantılılık ilkesi hukuki imkanların etkin bir şekilde optimize edilmesini öngörmektedir³⁵.

Elverişlilik İlkesi: Elverişlilik ilkesi, uygulanan sınırlayıcı tedbirlerin, hedeflenen meşru amaca uygunluk ve bu amaca ulaşmaya katkı sağlama niteliğini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, bir tedbir amacına ulaşmada etkisiz veya amacın gerçekleştirilmesini zorlaştıran bir rol üstleniyorsa, elverişsiz olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan, tedbirin amacın tamamını gerçekleştiremese dahi kısmi olarak katkıda bulunması durumunda, elverişli olarak kabul edilmesi yeterli sayılmaktadır.³⁶ Elverişlilik ilkesinde, uygulanan aracın, hedeflenen amaca uygunluğu temel bir değerlendirme kriteridir. Bu ilke, belirli bir tedbirin amacın gerçekleştirilmesine ne derecede katkıda bulunabileceğini incelemeyi amaçlamaktadır. Ancak, yasama organının düzenlemeleri her zaman açık bir amaca hizmet etmeyebilmektedir. Böyle durumlarda, Anayasa’ya uygun bir amacı belirleme zorunluluğu, elverişlilik ilkesinin denetimini karmaşıklatabilmektedir. Bir diğer zorluk ise, amaca ulaşmada kullanılan aracın kesin olarak elverişli veya elverişsiz olduğunu belirleyecek net ölçütlerin olmamasıdır. Ayrıca, bir tedbirin hemen amacını

³⁴ Celal Erkut, **Hukuka Uygunluk Bloku, İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi**, 2.bs., İstanbul, Kavram Yayınları, 1996, s.108.

³⁵ Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük”, **Hakemli Makale**, Cilt 7, Sayı 1, 2017, s.7.

³⁶ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2002, s.26.

gerçekleştirmemesi, tedbirin Anayasa'ya aykırı olduğu anlamına gelmemektedir. Yasama organına gelecekteki belirsizlikleri dikkate alarak hata yapma payı tanınmaktadır. Ancak, bir tedbirin amaca ulaşmada açıkça yetersiz olduğu durumlarda, bu tedbirin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası ileri sürülebilmektedir³⁷.

Gereklilik İlkesi: Ölçülülük ilkesinin bir diğer temel bileşeni gereklilik ilkesidir. Bu ilkeye göre, bir sınırlandırma aracının seçimi, mevcut seçenekler arasında en az kısıtlayıcı ve en uygun olanının tercih edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Yani, aynı sonuçları elde etmeyi sağlayan daha az kısıtlayıcı bir araç mevcutsa, bu aracın seçilmesi tercih edilmelidir. Gereklilik ilkesinin uygulanabilmesi için, elverişlilik ilkesinin değerlendirilmesinin ardından, birden fazla ve elverişli olarak değerlendirilebilecek önleyici aracın bulunması gerekmektedir. Elverişlilik ilkesinde, araç ve amaç arasındaki niteliksel uyum öne çıkarken, gereklilik ilkesinde benzer niteliklere sahip araçlar arasında niceliksel bir tercih yapılmaktadır. Yani, gereklilik ilkesi, aynı amaç doğrultusunda çalışan farklı araçlar arasında en az kısıtlayıcı olanını belirlemeyi amaçlamaktadır.

Orantılılık İlkesi: Ölçülülük ilkesinin tam anlamıyla uygulanabilmesi için, bu ilkenin son aşamasını oluşturan orantılılık ilkesinin de sağlanması gerekmektedir. Ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olarak değerlendirilen ve ölçülülük ilkesi ile eşitlik ilkeleri arasında bağ kuran orantılılık ilkesi, hukuk sisteminin temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmekte ve hukuk devleti anlayışının vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmektedir. Anayasa Mahkemesi, orantılılık ilkesini, hedeflenen amaç ile bu amaca ulaşmada kullanılacak aracın orantısız olup olmadığını ve bireye yüklenen yükümlülüklerin aşırı derece sınırlayıcı olup olmadığını değerlendiren bir kriter olarak tanımlamıştır³⁸.

Anayasa Mahkemesi, mali gücü aşan vergilendirme durumlarını değerlendirirken, ölçülülük ilkesinin ihlal edilip edilmediğini belirlemek için çeşitli kriterlere başvurmaktadır. Bu kriterler, verginin konusu, oranı ve matrahının mali güçle orantılı olarak belirlenmesini ve mükelleflerin kişisel durumlarının dikkate alınmasını içermektedir. Ayrıca, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, vergi yükümlülüklerinin

³⁷ Metin, **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, s.28.

³⁸ Tahsin Fendoğlu, “Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması”, Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu, Cilt 18, Sayı 1, 2022, s.369.

bireylere orantısız ve ağır bir yük getirmemesi gerektiği yönünde değerlendirmelerde bulunmuştur. Bu üç unsurun sağlanması, etkin pişmanlık uygulamasının daha adil ve etkili olmasını garanti etmektedir. Eğer bu unsurlar eksikse, uygulamanın adalet sistemine olan katkısı sorgulanabilmektedir.

3. Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Konunun Değerlendirilmesi

7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği VUK m. 359’da birtakım değişiklikler meydana gelmiş olup söz konusu maddede etkin pişmanlık düzenlemelerine yer verilmiştir. Ayrıca VUK geçici m. 34’te vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesine ilişkin geçici düzenlemelere de yer verilmiştir. 7394 sayılı kanun ile birlikte VUK m. 359’a eklenen etkin pişmanlık hükümleri şu şekildedir:

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir. Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 13/9/2023 tarihli ve E.: 2022/81, K.: 2023/153 sayılı Kararı ile)”.

VUK geçici m. 34 ile vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa yönelik getirilen geçici düzenlemenin de yer aldığı kanun hükmü ise şu şekildedir:

“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu 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 zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık

düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır (Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı ile bu cümle; birinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...infaz...” ibaresi yönünden ve ikinci fıkra da yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden iptal edilmiştir.)

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır. Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir. 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.”

Söz konusu düzenlemelerde yer alan dava şartına ilişkin düzenlemeler Anayasa Mahkemesinin E. 2022/81 ve K. 2023/153 sayılı kararı ile E. 2022/59 ve K. 2022/11 sayılı kararları ile iptal edilmiş olup ilgili maddelerde belirtilen hususlar bakımından dava açma şartı aranmayacaktır. Bu başlık altında Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu şartın iptaline ilişkin olarak vermiş olduğu kararların gerekçelerine yer verilerek değerlendirmeler yapılacaktır. Mahkeme öncelikle 7394 Sayılı Kanun’un 6. maddesiyle VUK’un geçici 34. maddesine eklenen düzenlemeye ilişkin olarak karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi VUK’un geçici 34. maddesindeki etkin pişmanlıktan yararlanma açısından getirilen koşulu E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı kararıyla “infaz” ve “kovuşturma” ibareleri açısından iptal etmiştir. Mahkemenin soruşturma aşaması hakkında karar vermemesinin nedeni ise iptal başvurusunu yapan farklı mahkemelerdeki dosyaların infaz ve kovuşturmaya ilişkin olmasıdır.

İptal kararına konu olan durumda, iki farklı mahkeme Anayasa Mahkemesi’ne (AYM) itiraz başvurusunda bulunarak Vergi Usul Kanunu’nun geçici 34.maddesinin

birinci fıkrasının ikinci cümlesinin iptalini talep etmişlerdir. İtiraz konusu kuralla, anılan fıkra da belirtilen ceza indiriminden yararlanılabilmesi için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart olarak öngörülmüştür. İlk mahkemede bakılmakta olan davanın konusu sanıkların sahte fatura ve içeriği itibarıyla yanıltıcı fatura düzenledikleri iddiasıyla cezalandırılmaları talebine ilişkindir. İtiraz konusu kural ise bakılmakta olan davaların yanı sıra henüz açılmamış veya kanun yolu ya da infaz evresinde bulunan davalar bakımından da geçerli, ortak kural niteliğindedir. Bu itibarla AYM bakılmakta olan davanın bulunduğu evreyi gözeterek itiraz konusu kuralın esasına ilişkin incelemenin kovuşturma ibaresi yönünden yapılması gerektiğine karar vermiştir³⁹.

İkinci mahkemede bakılmakta olan davanın konusu kesinleşmiş hüküm nedeniyle dosyası infaz evresinde bulunan hükümlü hakkındaki cezada indirim talebine ilişkindir. Bu itibarla bakılmakta olan davanın bulunduğu evre gözetilerek itiraz konusu kuralın esasına ilişkin incelemenin infaz ibaresi yönünden yapılması gerektiğine karar vermiştir.

İki farklı mahkemenin itiraz başvurusunda özetle; itiraz konusu kuralla etkin pişmanlık imkanının getirildiği, ceza hukukunda etkin pişmanlık kurumunun amacının verilen zararın giderilmesi olduğu, kural gereğince dava açılmaması, açılmışsa vazgeçilmesi öngörüldüğünden kuralla etkin pişmanlık kurumunun dışına çıkıldığı, dava açanla açmayanın farklılaştırıldığı, vergi ve cezalara karşı dava açma hakkından vazgeçen kişinin beraat etmesi durumunda buna dayanarak dava açmasının mümkün olmayacağı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. (eşitlik ilkesi) ve 36. (adil yargılanma hakkı) maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Mahkemenin iptal kararının gerekçesine bakıldığında ise⁴⁰ “suçuyla ilgili hükümlerin incelenmesinden vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği her durumda vergi kaybının ortaya çıkmayacağı, verginin muhatabı ile vergi kaçakçılığı suçunun muhatabının farklı kişiler olabileceği, vergi kaybının varlığı ve/veya miktarı konusunda

³⁹ Taner Sarısoy, “Etkin Pişmanlık ve Özel Af” “Çevrimiçi” <https://subconturkey.com.tr/etkin-pismanlik-ve-ozel-af/> Erişim Tarihi 11/04/2023

⁴⁰ Numan Emre Ergin, “AYM’nin vergi kaçakçılığında etkin pişmanlık ve matrah artırımı kararı”, Ekonomim, 12.12.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/aymnin-vergi-kacakciliginda-etkin-pismanlik-ve-matrah-artirimi-karari/719934>

idarenin hata yapabileceği görülmektedir. Bu ihtimallerde devletin etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödenmiş olan vergi ve diğer kalemlerin iadesine veya idari ya da yargısal yollarda uyumsuzluk konusu yapılmasına izin vermemesi mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturmaktadır.”

Mahkeme ayrıca söz konusu kuralla getirilen sınırlamanın ölçülülüğüne ilişkin olarak ise gerekçesinde şu hususlara yer vermiştir⁴¹: “ 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 ödediği kesin olarak ortaya çıkmakta; diğer hâllerde 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 kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.”

Bu çerçevede başvuru ile ilgili itirazın Anayasanın 10. ve 36 maddeleri ile ilgisi olmadığına karar veren mahkeme dava konusu kuralı içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359.maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti yani suçtan beraat etmesine rağmen bu fiil dolayısıyla

⁴¹ Numan Emre Ergin, “AYM’nin vergi kaçakçılığında etkin pişmanlık ve matrah artırımı kararı”, Ekonomim, 12.12.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/aymnin-vergi-kacakciliginda-etkin-pismanlik-ve-matrah-artirimi-karari/719934>

aslında vergi ziyayı ortaya çıkmamış olmasına rağmen cezadan indirim hakkından yararlanmak için ödeme yapmış olması ve bu ödemeye karşı herhangi bir dava açamaması veya idari yollara başvurusuna yönelik bir düzenlemenin olmaması nedeniyle azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediğini gerekçe göstererek geçici maddede yer alan “*Bu fıkrafta belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” kısmını Anayasa’nın 13 (ölçülülük ilkesine aykırılık; beraat ettiği bir fiil olmasına rağmen vergi ve cezalarının ödenmiş olması nedeniyle ilkenin ihlali), 35 (mülkiyet hakkının kamu yararı olmadan ihlal edilmesi) ve 40. (hak ve hürriyetleri ihlal edilenlerin yetkili makamlara başvurma hakkının tanınmamış olması) maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir⁴². Bu noktada ceza mahkemelerinde yargılanan kişilerin vergi kaçakçılığı suçlarından beraat etmeleri halinde ödedikleri vergi ve diğer tutarların kendilerine iadesi gerekmektedir⁴³.

Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin 4. fıkrasında yer alan; etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanmanın şartı olarak vergi mahkemesinde vergi tarhiyatlarına ve kesilen vergi ziyayı cezasına dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesini öngören kanun hükmünün iptalini ise 2022/81 Esas ve 2023/153 Karar sayılı 13.09.2023 tarihli kararında gerekçeli olarak açıklamıştır. Söz konusu karar 29.11.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girecektir. Geçici 34. Maddede yer alan dava açılmasından vazgeçilmesi koşulunun iptali sonrasında benzer bir kararın soruşturma aşaması açısından da verilmesi beklendiğinden AYM tarafından bu kararının verilmesiyle etkin pişmanlıktan yararlanma şartları soruşturma, kovuşturma ve infaz evreleri açısından sadece kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabeet eden gecikme zammının ödenmesi şartına bağlanmıştır.

⁴² Taner Sarısoy, “Etkin Pişmanlık ve Özel Af”, “Çevrimiçi” <https://subconturkey.com.tr/etkin-pismanlik-ve-ozel-af/>, Erişim Tarihi 11/04/2023.

⁴³ Taner Sarısoy, “Etkin Pişmanlık ve Özel Af”, 11.04.2023, <https://subconturkey.com.tr/etkin-pismanlik-ve-ozel-af/>, Erişim Tarihi 11/04/2023.

İptal istemine konu kural özetle; vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanmayı, verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen vergilere ve kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartına bağlamaktadır.

Yapılan iptal başvurusunda; söz konusu kuralla kanun koyucunun sahip olduğu takdir yetkisini hukuka uygun kullanmadığı, yasama kısıntısının oluşturulduğu, idarenin birtakım işlemlerinin yargı denetimi dışında bırakıldığı, ceza indiriminden faydalanmak isteyen kimselerin vergi yargısı yoluna başvurma imkanlarının ellerinden alındığı belirtilmiş ve söz konusu kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İptal istemini incelemeye geçen AYM, öncelikle iptal istemine konu VUK m. 359/4 hükmünün anlam ve kapsamını değerlendirmeye geçmiştir. VUK m. 359 kapsamında yazılı fiillerle vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğinin tespiti için vergi incelemesi yapılması, suçun işlendiği sonucuna varılması halinde VUK m. 367 hükmüne göre savcılık tarafından soruşturma başlatılacaktır. Bunun yanı sıra vergi kaybı tespit edilip edilmemesine göre farklı süreçler işletilecektir. Vergi incelemesinde ayrıca vergi kaybı tespit edilmemişse VUK m. 359/4 hükmüne göre verilecek ceza soruşturma aşamasında yarı oranında indirilecektir. Bu düzenlemeyle vergi kaybı bulunmaması durumunda herhangi bir şarta bağlı olmaksızın kendiliğinden ceza indirimi öngörülmüştür.

Vergi incelemesinde vergi kaybının tespit edilmesi halinde ise anılan maddede yazılı cezalar uygulanacaktır. Ancak bu durumda da maddenin üçüncü fıkrasında cezayı hafifletici nedenlere yer verilmiştir. Buna göre 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. İptal istemine konu hükümde ise; cezayı hafifleten nedenlerin uygulanması, vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartlarına bağlanmıştır.

AYM, öncelikle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği her durumda vergi kaybının ortaya çıkmayacağını, verginin muhatabı ile vergi kaçakçılığı suçunun muhatabının farklı kişiler olabileceğinin ve vergi kaybının varlığı ve/veya miktarı konusunda idarenin hata yapabileceğini vurgulamıştır. AYM’ye göre bu ihtimallerde devletin etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödenmiş olan vergi ve diğer kalemlerin iadesine veya idari ya da yargısal yollarda uyuşmazlık konusu yapılmasına izin vermemesinin mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturduğunu değerlendirmiştir. Bu noktada kararın gerekçesinin daha önce geçici 34. maddede kovuşturma ve infaz aşamaları açısından verilen iptal kararının gerekçesiyle benzerlik taşıdığı görülmektedir.

Bu tespit yapıldıktan sonra AYM, iptal konusu kuralın mülkiyet hakkına getirdiği sınırlamanın orantılı olmadığına karar vermiştir. AYM’nin bu kararının gerekçesi özetle şu şekildedir: *“Bilindiği gibi yukarıda yer alan ihtimallerin meydana gelmesi durumunda ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödemesi de söz konusu olabilmektedir. Bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacaktır ve ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce kavuşması biçiminde de kamu yararı bulunmamaktadır.”*

Ayrıca AYM, *“bu orantısız sınırlama sonucu oluşan zararı telafi etmek için bir telafi mekanizmasının öngörülmediğini ve yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu gerekçesiyle verilecek beraat kararının kamu makamları tarafından dikkate alınmamasın masumiyet karinesini de ihlal edeceğini”* işaret etmiştir.

Sonuç olarak AYM, söz konusu kuralın Anayasa’nın 13, 35 ve 40. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.⁴⁴

4. Vergi Kaçaklığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Müessesesinin Cezaların Caydırıcılığı Açısından Yarattığı Sorunlar ve Öneriler

Vergi cezaları, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığı önlemek için önemli bir araç olmasına rağmen, mevcut cezaların etkinliği sınırlı kalabilmektedir. Vergi cezalarının kişiler üzerinde caydırıcı olabilmesi, cezanın ağırlığı, zamanında uygulanması ve

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 29/11/2023 tarih, 2022/81 Esas. 2023/153 sayılı Karar, 29/11/2023, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/Karar>, Erişim Tarihi 08/07/2024.

kesinliğe bağlıdır. Vergi cezaları sadece devletin zararını telafi etmekle kalmamakta, aynı zamanda ceza tehdidiyle vergi kaçakçılığını önlemeyi de amaçlamaktadır. Özellikle vergi suçlarına verilecek cezalar bakımından bunların mükellefleri suç işleme fikrinden alıkoyucu nitelikte olması beklenmektedir⁴⁵. Öte yandan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirmesi yalnızca mali açıdan değerlendirilmemelidir. Vergi yükü ve türüne ilişkin mükellefin yaşadığı güçlükler veya psikolojik etkenler, vergiye karşı tutumun belirlenmesinde etkili olup cezaların caydırıcılığını da etkileyebilir. Bu çerçevede vergi cezalarının ağır şekilde belirlenmiş olmasının her zaman olumlu şekilde sonuç vereceğini ifade etmek doğru olmayacaktır⁴⁶. Dolayısıyla vergi cezalarının caydırıcı olması bakımından cezaların orantılı olması, zamanında uygulanabilir olması ve kesinlik arz etmesi hem cezaların caydırıcı niteliğini güçlendiren hem de kamu düzeninin korunmasına katkıda bulunan bir unsurdur⁴⁷.

Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık düzenlemesinin cezaların caydırıcılık özelliğine etkisinin değerlendirilmesi; genel olarak hazinenin maruz kaldığı zararın giderilmesi ve ceza adaletinin sağlanması noktasında olumlu bir adım olmakla birlikte bu müessese sayesinde hem failin işlemiş olduğu suç niteliğindeki fiil nedeniyle meydana getirdiği zararı telafi etme imkânı getirilmekte hem de oluşan zarar doğrultusunda ceza tayin edilmesi imkân dahilinde olmaktadır.

Öte yandan etkin pişmanlık uygulamasının hapis cezalarında indirimine neden olması halinin suçun kanunda belirlenmiş cezasının caydırıcılığına yönelik olarak bir zarar oluşturma ihtimali de mevcuttur. Nitekim fail etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanmış olmanın sağladığı güven ve bu düzenlemeden yararlanmanın ön şartı olan ödemeler neticesinde suçtan kurtulacağına ilişkin düşünceyle tekrar suçu işlemesi konusundaki düşüncelere daha kolay yönelebilecektir. Bu açıdan söz konusu düzenlemenin yaratabileceği kötüye kullanım ihtimaline karşılık kanun koyucunun düzenlemeden yararlananların kaçakçılık suçunu tekrarlamaları halinde (tekerrür) etkin

⁴⁵ Necat Batur, “Vergi suç ve Cezalarının Etkinliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 142,2019, s.183.

⁴⁶ Şişman-Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1612

⁴⁷ Hasan Aykın, “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”, Vergi Dosyası, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>,

pişmanlık hükümlerinin uygulanmaması veya ceza indirimine sınır getirilmesi gibi şartların getirilmesi bu olasılığı azaltabilecektir⁴⁸.

Bununla birlikte etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanarak hapis cezası indirimi uygulamasından yararlanan mükelleflerin indirim sonrasındaki ceza sürelerinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve koşullu salıverme gibi infaz süresini kısaltan ya da ortadan kaldıran müesseselerle birleştiğinde vergi cezalarının caydırıcılık özelliğine olumsuz etki edeceği ifade edilmektedir⁴⁹. Bu noktada bahse konu düzenlemeler belli bir süre içerisinde mükellefin tekrar suç işlemesi yahut yükümlülüklerle uymaması halinde cezasının ortadan kaldırılması veya davanın düşmesine neden olduğundan vergi kaçakçılığı suçu bakımından cezanın uygulanmasına engel olacaktır.

Daha önce anayasal vergileme ilkeleri ile bağlantılı olarak yer verilen sorunlar açısından da bir değerlendirme yapıldığında öncelikle vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanması ile birlikte oluşan zararlarla bağlantılı ve adil bir cezalandırma sistematiğine dair unsurlara değinilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanması halinde fail ile ilgili olarak VUK m.359 ve geçici m.34 hükümleri çerçevesinde soruşturma aşamasında 1/2, kovuşturma aşamasında hüküm verilmeye kadar uygulanması durumunda 1/3 ve infaz aşaması itibarıyla 1/2 oranında indirim uygulanacaktır. Yargılama evreleri bakımından öngörülen indirim sürelerinin farklılığı, özellikle suçun kesinleşmiş ve failin hüküm giydiği infaz aşamasında kovuşturma aşamasına göre daha fazla indirim öngörülmüş olması, cezanın adil ve orantılı olması ilkesine ters düşmektedir. Bu durum ayrıca kanun önünde eşitlik ve hak arama hürriyetine de aykırılık oluşturmaktadır.

Buna ek olarak VUK m. 359’da yer alan “*tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda*” uygulanan indirim oranının da adalet ilkesine ters düştüğünü belirtmek önemlidir. Nitekim etkin pişmanlığın uygulanması için vergi ve vergi cezalarına ilişkin gerekli ödemelerin yapılması zorunlu tutulmakla beraber tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların olmaması halinde de etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanması mümkündür. Bu halde verilecek cezada ½

⁴⁸ Ergür - Akkaş, **a.g.m.**, s.890.

⁴⁹ Şişman - Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1614

oranında indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu durumda zarar bulunmadığı halde hem soruşturma hem de kovuşturma aşaması bakımından 1/2 oranında indirim uygulanması ceza adaletinin varlığına ters düşmektedir⁵⁰. Bu noktada kanunda kişinin etkin pişmanlık düzenlemesine ne kadar erken başvurmuşsa cezasının o ölçüde azaltılmasına imkân tanıyan oranların belirlenmesi, daha adil ve ortaya çıkan zararlarla orantılı bir cezalandırmanın yapılmasını sağlayabilecektir.⁵¹

⁵⁰ Şişman - Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1614.

⁵¹ Ergür - Akkaş, **a.g.m.**, s.890.

SONUÇ

Devlet, toplumsal görevleri yerine getirmek için vergi gelirlerini kullanmaktadır. Bu görevini yasalarla korunaklı hale getirmekte ve yasalara uymayan davranışları cezalandırmaktadır. Rasyonel insan davranışı sonucu bireyler gelirleri artırmak ve kazançlarını devletle paylaşmamak düşüncesiyle vergiyi ödememe eğilimindedir. Bu eğilimin altında sosyal, tarihsel, hukuki, ekonomik ve mali nedenler yatmaktadır. Yasalara uygun olmayan pasif veya aktif vergi kaçakçılığına yönelen kişiler, devletin düzenlediği yasal yükümlülükler ve cezalarla caydırılmaya çalışılmaktadır. Bu, kamu düzenini korumak için devletin aldığı bir önlemdir. Devlet, kamu düzenini ve toplumsal dengeyi korumak için vergi toplama yetkisini kullanarak mali kaynaklarını sağlamaktadır. Ancak, vergi mükellefleri bazen vergi ödemeyi gereksiz bir yük olarak görebilirler, bu da politik veya sosyal nedenlerden kaynaklanabilir. Bu algı, vergi direncine yol açabilir ve devlet, bunu engellemek ve kırmak için çeşitli caydırıcı önlemler almaktadır. Vergi kaçakçılığı gibi suçlarla mücadelede ceza türünde yaptırımlar kullanılır ve vergi kanunlarını ihlal etmek veya yanlış beyanlarda bulunmak gibi eylemlere karşı uygulanmaktadır. Bu cezalar, vergi sisteminin etkinliğini arttırmak ve toplumun vergi bilincini güçlendirmek için önemli bir araçtır.

7394 Sayılı Kanun kapsamında, Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı suçlarına verilen cezaların üst sınırları arttırılmış, vergi suçlarıyla ilgili olarak da Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zincirleme suç hükmünün uygulanacağı belirtilerek ilgili hükümler Vergi Usul Kanununa eklenmiş ve vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen hapis cezalarına soruşturma, kovuşturma ve infaz evrelerinde farklı oranlarda indirimler içeren etkin pişmanlık düzenlemesi getirilmiştir.

Ceza hukukunda yer alan bir kavram olan etkin pişmanlık, işlediği suçtan pişman olan kişinin bu suçun yarattığı olumsuz etkileri gidermek amacıyla işlediği suçun neticesinde alacağı cezadan mümkünse kurtulmak veya kurtulamıyorsa cezaya uygulanacak indirimden yararlanmak imkanını sunan bir müessesedir. Etkin pişmanlık, suçun unsurlarına etki etmemekle birlikte failin alacağı muhtemel ceza üzerindeki indirimden yararlanmasına veya cezasının kalkmasına olanak tanımaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için bazı unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk unsur söz konusu suçun tamamlanmış olması gerekliliğidir Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin diğer bir unsur failin pişmanlığını aktif bir şekilde ortaya koyması gerekliliği olup bu suç bakımından failin nedamet getirdiğine dair temel gösterge, failin kanunda öngörülen süre dahilinde tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını ödemesi olmaktadır. Bu bakımdan söz konusu ödemenin zamanında ve eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilmesi, aynı zamanda failin ödemeyi kendi iradesi dahilinde yapması önem arz etmektedir. Failin işlediği vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanması adına pişmanlığını kanuni süre içinde göstermesi de ayrıca önemlidir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi VUK m. 359 çerçevesinde soruşturma ve kovuşturma aşamalarında, VUK geçici m. 34 çerçevesinde ise soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında yapılabilmektedir. Bu aşamalardan sonra kişinin pişmanlık göstermesi kabul edilmemekte, dolayısıyla kişinin etkin pişmanlık müessesesinden faydalanması mümkün olmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması ile birlikte söz konusu cezalarda yapılacak indirimler de 7394 sayılı Kanun ile VUK 359. maddeye eklenmiştir. Bu çerçevede; vergi ziyaının tespit edilmesi ile birlikte tarh edilen verginin, gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza 1/2 oranında, kovuşturma evresinde ise 1/3 oranında indirilecektir. Bunun yanında tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı hallerde cezanın yarı oranında indirileceği hüküm altına alınmıştır. VUK geçici 34. madde hükmü bakımından ise 7394 sayılı kanunun yayım tarihinde soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamasındaki dosyalar bakımından VUK m. 359'da soruşturma aşaması için öngörülen 1/2 oranında indirim uygulanacağı ifade edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından yapılan etkin pişmanlık düzenlemesi gerek ceza yargılaması aşamasındaki dosyalar açısından gerekse uygulama süreci bakımından bazı sorunları beraberinde getirmiştir. Bu noktada VUK geçici 34. madde hükmü

çerçevesinde lehe kanun uygulaması gereği yetkili mahkemenin belirlenmesi konusu önem taşımaktadır. Özellikle lehe kanun uygulaması sonucunda dosya hakkında bozma kararı verilmesi sonrasında dosyanın hangi mahkemeye gönderilmesi gerektiği konusu belirsizdir. Bu belirsizlik yasal düzenleme yoluyla giderilme ihtiyaç duyulan konulardan birisidir.

Ayrıca etkin pişmanlık düzenlemesinde yargılama aşamaları bakımından farklı indirim oranları öngörülmekle birlikte söz konusu evreler bakımından öngörülen indirim sürelerinin farklılığı adalet ilkesine ters düşücü niteliktedir. Öte yandan etkin pişmanlık düzenlemesinin yaratacağı sorunlardan birisi olarak “tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı” durumlarda uygulanan indirim oranının da adil ve zararlar orantılı bir cezalandırmaya engel yaratır nitelikte olduğu ve cezanın caydırıcılığına da olumsuz yönde etki edebileceği öngörülmektedir.

Bununla birlikte yapılan 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanun’un 359. maddesine eklenen ve vergi kaçakçılığı suçuna verilen hapis cezasına farklı evrelerde indirimler içeren etkin pişmanlık düzenlemesinde, failin tekrar vergi kaçakçılığı suçu işlemesine engel olacak herhangi bir unsura yer verilmemesi hukuki açıdan en önemli eksiklerden biri olarak görülmektedir. Düzenlemenin bu yönüyle suçun tekrarına ilişkin herhangi bir yaptırım veya kısıtlayıcı mekanizma içermemesi olası kötüye kullanımlara açık olduğunu ve mükelleflerin işledikleri hukuka aykırı fiil dolayısıyla gerçek anlamda bir pişmanlık göstermelerinin güç olduğuna işaret etmektedir.

Bu noktada, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi; suçun oluşturacağı zararların önlenmesi, failin gösterdiği pişmanlığın kayıt altına alınarak bu davranışının takdir edilmesi, düzenlemeden yararlanan mükelleflerin kaçakçılık suçunu tekrar işlemeleri halinde indirimden yararlanmalarının engellenmesi veya indirim oranlarının düşürülmesi şeklinde önlemlerle revize edilmesi halinde mevcut halinden daha iyi bir noktaya gelebilecektir. Öte yandan düzenleme ile ilgili hukuki eksikliklerin de giderilmesi halinde uygulamanın daha sağlıklı işlemesi mümkün olabilecektir.

Sonuç olarak, etkin pişmanlık uygulamasının anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde gerekli düzenlemeler yapılmadığı takdirde, bu mekanizmanın tamamen

ortadan kaldırılması daha uygun bir yol olarak görülmektedir. Etkin pişmanlık uygulaması, vergi sisteminde adalet, eşitlik ve şeffaflık gibi temel anayasal ilkelerle uyumlu olarak işlev göstermelidir. Aksi halde, bu uygulamanın sağladığı faydalar ortadan kalkacak ve uygulamanın vergi sistemindeki rolü anlamını yitirecektir. Mevcut haliyle etkin pişmanlık uygulaması, bu ilkeleri yeterince karşılamadığı takdirde, vergi mükellefleri için adil bir fırsat sunmaktan uzaklaşacak ve vergi sisteminin güvenilirliğini zedeleyecektir. Böyle bir durumda vergi adaletinin sağlanmasında ciddi eksiklikler doğuracaktır.

Bu çerçevede, etkin pişmanlık düzenlemesinin mevcut haliyle uygulamada vergilendirme ilkeleri açısından doğurduğu sorunlar göz önüne alındığında müessesenin revize edilmemesi halinde, tamamen kaldırılmasının daha doğru olabileceği sonucuna varılmaktadır. Uygulamanın yeniden yapılandırılması, vergi sisteminin etkinliğini ve adillliğini koruyarak, vergi suçlarını önleme amacına uygun bir şekilde işlemlerini sağlayacaktır. Revizyon yapılmadığı takdirde, etkin pişmanlık uygulamasının mevcut sistem içerisinde mükellefler arasında var olan adaletsizliği daha arttıracak ve uyum sorunlarına yol açacaktır.

KAYNAKÇA

- AĞAR, S. (2016) “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 12, Sayı 34, ss.470-547.
- AKBULUT, B. (2023) “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Dergipark**, Sayı 71, ss.653-702.
- AKKAYA, M. (2000) “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 49, Sayı 1, ss.85-96.
- ALACAKAPTAN, U. (1975) **Suçun Unsurları**, 2.bs., Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- ANGUN, F.; S. TEKİN (2021) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaanın Yeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 44, Sayı 389, ss.32-43.
- AKSOY, İPEKÇİOĞLU, P. (2012) “Türk Ceza Hukuku’nda Bileşik Suç, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 1, ss.1-641.
- AKSOY, Ş. (2012) “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve ıslah Müessesesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 33, ss.41-52.
- Anayasa Mahkemesi, 29.11.2023, E: 2022/81; K: 2023/153, “Çevrimiçi”, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/11/20231129-18.pdf> Erişim Tarihi 01/20/2024.
- Anayasa Mahkemesi, 23.03.2023, “Dava Açılmaması Açılmışsa Vazgeçilmesini Öngören Kuralın Anayasaya Aykırı Olduğu”, “Çevrimiçi” <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/dava-acilmamasini-acilmissa-vazgecilmesini-ongoren-kuralin-anayasa-ya-aykiri-oldugu/> Erişim Tarihi 05/03/2024.
- ARAS, B. (2022) “İnfaz Hukukuna Hakim İlkeler Işığında İnfaz Hakimlerinin Görev ve Yetkileri”, **Hakemli Araştırma Makalesi**, Cilt 17, sayı 2, ss.403-455.
- ARSLANER, H. (2017) **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, 1.bs., Bursa, Ekin Yayınları.
- ARTUK, M.E.; A. GÖKCEN; A.C. YENİDÜNYA (2009) **Türk Ceza Kanunu Şerhi: Genel Hükümler**, 1.bs., Ankara, Turhan Kitabevi.
- ATAMAN. E.N. (2023) “Vergi Kaçakçılığı suçu” Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üniversitesi**, Konya.
- AYGÜN, E. (2016) **Kalkışma Suçları**, 1.bs., Ankara, Yetkin Yayınları.
- AYKIN, H. (2018) “Hesap ve Muhasebe Hilesi Nedir? Ne Değildir? Değerlendirmeler?”, **Vergi Dosyası**, “Çevrimiçi” <https://vergidosyasi.com/> Erişim Tarihi 20/05/2024.

- AYSAL, T. (2023) “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep**.
- BABA, Y. (2013) **Türk Ceza Kanunu Etkin Pişmanlık**, 1.bs., İstanbul, XII Levha Yayınları.
- BATI, M.; İ, ÖZEN (2022) “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 45, Sayı 406, ss.30-48.
- BATUR, N. (2019) “Vergi Suç ve Cezaların Etkinliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 142, ss.181-210.
- BAYRAKLI, H.H. (2005) **Genel Vergi Hukuku**, 1.bs., Afyon, Derya Kitabevi.
- BAYRAKLI, H.H (2006) **Vergi Ceza Hukuku**, 3.bs., Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- BAYRAKLI, H.H (2019) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs”, **TADD**, Sayı 37, ss. 1-23
- BAYRAKLI, H.H. (2017) “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **TADD**, Sayı 31, ss.47-64.
- BAYRAKLI, H.H. (2016) “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, **TADD**, Sayı 27, ss.1-16.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2022) **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2016) “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları**, Cilt 1, Sayı 2, ss.146-167.
- CANDAN, T. (2019) **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4.bs., Ankara, Yetkin Yayınları.
- CANDAN T. (2022) “ Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, “Çevrimiçi” <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/> Erişim Tarihi 04/03/2024.
- ÇAĞAN, N. (1980) “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 1, ss.129-151.
- ÇAĞLAYAN, R. (2006) **İdari Yaptırımlar Hukuku**, 1.bs., Ankara, Asil Yayın Dağıtım.
- Denetimli Serbestlik Nedir?**, “Çevrimiçi” <https://aksehir.adalet.gov.tr> Erişim Tarihi 15/05/2024.
- DEMİRBAŞ, T. (2006) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık.

- DOĞRUSÖZ, B. (2022) “Etkin Pişmanlığın Koşulu da AYM’de”, **Vergiye Hukuki Bakış**, “Çevrimiçi” <https://www.bumindogrusoaz.com/article/etkn-psmanligin-kosulu-da-aymde> Erişim Tarihi 06/05/2024.
- DONAY, S. (2008) **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- DURNAOĞLU, C. (2020) “Mükelleflere Uygulanan Vergi Cezalarının Caydırıcılığı”, Yüksek Lisans Tezi, **Kocatepe Üniversitesi**, Afyonkarahisar.
- EDİZDOĞAN, N.; M. TAŞ; A. ÇELİKKAYA (2007) **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.bs., Bursa, Ekin Kitabevi.
- ERGİNAY, A. (1990) **Kamu Maliyesi**, 13.bs., Ankara, Savaş Yayınları.
- EROL, A. (2021) **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, 7.bs., Ankara, Adalet Yayınevi.
- ERSİN, Ş. (2022) “Yüksek Mahkeme Kararlarında İhmali Suç”, **NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, ss.171-218.
- ERHAN, G. (2009) “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme, Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Vergi Raporu**, “Çevrimiçi” <https://vergiraporu.com.tr/> Erişim Tarihi 06/03/2024.
- ERGİN, N.M.(2023) “AYM’nin Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlık ve Matrah Arttırımı Kararı”, Ekomim, “Çevrimiçi” <https://www.ekonomim.com/> Erişim Tarihi
- ERGÜR, O.K; A. H. AKKAŞ (2024) “Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Görünümü”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 34, Sayı 2, ss.879-894.
- FEYZİOĞLU, B. N. (1952) “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler DERGİSİ**, Cilt 7, Sayı 1, SS.123-191.
- FURTUNA YILMAZ, E.; E. Laloğlu (2020) “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Necmettin Erbakan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, ss.347-372.
- GÜRDAL, T.; Ş. EKERYILMAZ (2018) “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 13, Sayı 2, ss.205-226.
- GÜNAY, E. (2006) **Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- GÜNGÖR, Şükrü. (2004) **Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi**, 35.bs., Ankara. İşletme ve Finans.
- GÜNGÖR, D.; G. OKUYUCU (2016) “Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 65, ss.1951-1965.

- GÖDEKLİ M. (2019) “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, **TADD**, Cilt 1, Sayı 29, ss.277-360.
- GÖKTÜRK, N. (2013) **Fikri İctima**, 1.bs., Ankara, Adalet Yayınevi.
- GÖZLER, K. (2018) **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 26.bs., Bursa, Ekin Kitabevi.
- GÖZLER, K. (2005) **İdare Hukuku Dersleri**, 3.bs., Bursa, Ekin Kitabevi.
- GÜMÜŞ, E. (2009) Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükmün Açıklamasının Geri Bırakılması, **Vergi Raporu**, Sayı 112, ss.138-144.
- GÜNGÖR, D. (2021) “Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 65, ss. 1-198.
- GÜNGÖR, M. (2021) “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **TADD**, Sayı 44, ss.269-300.
- İÇTEN, P.M. (2022) “Vergi Kabahatlerinin Cezalandırılması ve Cezaları Kısmen ve Tamamen Sona Erdiren Haller”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Dicle Üniversitesi**, Diyarbakır.
- İNCEOĞLU, S. (2001) “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartlı Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, **Anayasa Dergisi**, Cilt 1, Sayı 17, ss.1-51.
- İYİCE, D. (2020) “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Pamukkale Üniversitesi, S.B.E.**, Denizli.
- KAFKAS, G. (2022) “Türkiye’de Vergi Suç ve Kabahatlerine Uygulanan Cezai Yaptırımların Etkileri, Doktora Tezi, **Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E.**, Manisa.
- KANGAL, Z. (2011) Kabahatler Kanunu, 1.b.s., İstanbul, XII Levha Yayıncılık.
- KARAKOÇ, Y. (1996) **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, 1.bs., İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2019) **Vergi Ceza Hukuku**, 2.bs., Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARATAŞ, M. (2018) “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, ss.211-227.
- KARARSLAN, M. (2006) “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, ss.115-150.
- KAVAK, A. (2007) **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İSMMO, İstanbul.
- KILINÇ, K. (2022) **Kaçakçılık ve Gümrük Kabahatleri**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık.

- KIZILOT, Ş.; Z. KIZILOT (2009) **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15.bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT, Ş. (1986) “Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Cilt 2, Sayı 6, ss.41-52.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2022) “Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçu, Yıldırım Beyazıt Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 7, Sayı 2, ss.582-624.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2015) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 19, Sayı 1, ss. 191-218.
- KOCA, M.; İ. ÜZÜLMEZ (2021) **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14.bs., Ankara, Seçkin Yayınevi.
- MARDİN, E. (2023) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık” Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Hacı Bayram Üniversitesi**, Ankara.
- MERCİMEK, F.; A. GERÇEK (2013) “Vergi Kaçakçılık Suçunda İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **TADD**, Cilt 4, Sayı 14, ss.191-228.
- MUTLU, H. (2012) **“Kavramsal Olarak Vergi Hukuku”** 6.bs., İstanbul, Doğan Kitabevi.
- OK, N. (2002) **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayınları.
- ÖNER, Y. “Denetimli Serbestlik”, “Çevrimiçi” <https://oner.av.tr//denetimli-serbestlik/> Erişim Tarihi 15/05/2024.
- ÖMERCİOĞLU, A. (2022) “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Suçları”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1, ss.167-192.
- ÖZBUDUN, E. (2024) **Türk Anayasa Hukuku**, 24.bs., Ankara, Yetkin Yayınları.
- ÖZCAN, O. (2017) **Vergi Ombusmanı**, 1.bs., Legal Yayıncılık, İstanbul.
- ÖZ, E. (2004) **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- ÖZ, E.; A. ARMAĞAN (2018) “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, **Dergipark**, Cilt 19, Sayı 33, ss.1-38.
- ÖZTÜRK, B.; M. RUHAN (2011) **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11.bs., Ankara, Seçkin Yayınevi.
- PAÇACI, F. (2017) “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Çağ Üniversitesi, S.B.E.**, Mersin.
- PORSUK, S. “Denetimli Serbestlik Tedbiri Uygulanan Yükümlülülerin Bazı Özelliklerinin Suç Açısından Değerlendirilmesi”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 49, ss.429-448.

- SARISOY, T. (11 Nisan 2023) “ **Etkin Pişmanlık ve Özel Af**”, “Çevrimiçi” <https://subconturkey.com.tr/etkin-pismanlik-ve-ozel-af/> Erişim Tarihi 02/05/2024
- SANCAR, Y.T. (2007) “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **TBB Dergisi**, Sayı 70, ss.244-259.
- SİNİK, F. (2018) “Vergi Suçları, Cezaları ve Yargılama Usulü”, Yüksek Lisans Tezi, **Yalova Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- ŞARE, E. (2023) “Yüksek Mahkeme Kararlarında İhmali Suç”, **NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, ss.171-218.
- ŞANVER, C. (2017) “TÜRK Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Dergipark**, Cilt 15, sayı 29, ss.91-106.
- ŞENYÜZ, D. (2022) **Vergi Ceza Hukuku**, 12.bs., Bursa, Ekin Yayınevi.
- ŞENYÜZ, D. (2016) “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı 2, ss.1-321.
- ŞİŞMAN, G.; Ş. SARSIKOĞLU, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 30, Sayı 3, ss.1595-1628.
- ŞİMŞEK, E. (2007) “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yüksek Lisans Üniversitesi, **İstanbul Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- TEKBAŞ, A. (2012) “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, ss.1-293.
- TURAN, A.N. (2015) “Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefik Bakış”, **Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, ss. 417-434.
- TÜRK, İ. (2011) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi” <https://sozluk.gov.tr> Erişim Tarihi 20.04.2024.
- TOROSLU, N.; M. FEYZİOĞLU (2023) **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 22.bs., Savaş Yayınevi.
- TOZMAN, Ö. (2009) “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 84, ss.160-187.
- TÜRKER, D. (2022) “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, **Karar İncelemeleri Dergisi**, Cilt 27, Sayı 1, ss.53-94.
- UĞUR, H.; M. ELİBOL (2015) **Vergi Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi.
- ÜNLÜ, A. (2018) “Hapis Cezasının Ertelenmesi”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss.4-28.

- ÜSTÜN, Ü.S. (2001) “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3, ss.293-323.
- ÜYÜMEZ, M.E. (2016) **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme**, 1.bs., Eskişehir, Nisan Kitabevi.
- YAVAŞLAR, F.B. (2011) **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- YALVAÇ, G. (2010) **Gerekçeli Ceza ve yargılama Hukukuna İlişkin Temel Kanunlar**, Ankara, Adalet Yayınları.
- YERELİ, A. B.; A.Y. ATA (2011) “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, ss.21-32.
- YENİSEY, F.; A. NUHOĞLU (2015) **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları.
- YILDIRIM, Z. (2013) **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 1.bs. Ankara, Yetkin Yayınları.
- YILMAZ, A. (1979) “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 2, ss.41-52.
- YÜCE, M. (2018) **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, 1.bs., Ankara, Adalet Yayınevi.
- ZAFER, H. (2016) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6.bs., İstanbul, Beta Basım. ○

