

# Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi\*

Ayşegül YÜCEL\*\*

---

**Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.**

\* Bu makale Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Programında hazırlanmış olan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi” başlıklı Yüksek Lisans tezinden türetilmiştir.

\*\* Araştırma Görevlisi, Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü. [ayucel@bandirma.edu.tr](mailto:ayucel@bandirma.edu.tr), **ORCID ID:** 0000-0001-9577-4348

**Makale geliş tarihi:** 7 Ekim 2022 **Makale kabul tarihi:** 7 Mart 2023

**Atıf önerisi:** Yücel, Ayşegül. “Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi.” *Ankara Barosu Dergisi* 81, no. 2 (Nisan 2023): 173-209. **DOI:** 10.30915/abd.1185878

## VERGİ HUKUKUNDA FERAGAT ÖN KOŞULLU UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI AÇISINDAN MÜKELLEF İRADESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### ÖZ

Çalışma, son dönemde artış gösteren idari davadan feragat etmek şartıyla başvurulmuş uyuşmazlık çözüm yollarındaki mükellef iradesini değerlendirme amacı taşımaktadır. Çalışmada öncelikle kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlık kavramları açıklanmış, her iki müessesenin ön koşulu olan “davadan feragat” veya “davadan vazgeçme” kavramları HMK 307. madde temelli tartışılmıştır. Her iki düzenlemede de kanun koyucunun feragat halinde mükellef iradesine dair bir kriter belirlememesi ve pozitif hukukta da çerçeve bir düzenleme olmaması sebebiyle; Anglo-Amerikan hukuk sistemine ait plea bargaining (şüpheli-savcı pazarlığı) kavramı üzerinden iradiliğin nasıl olması gerektiği irdelenmiştir. Ön koşul içeren çözüm yollarının mükellef iradesini sakatladığı, bu ve benzer düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri kısıtladığı ve hukuk devletinin gereklerine uygun olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmıştır.

### Anahtar kelimeler:

kanun yolundan vazgeçme

etkin pişmanlık

davadan feragat

iddia pazarlığı

mükellef iradesi

## ABSTRACT

The study aims to evaluate the will of the taxpayer in the dispute resolution methods applied on the condition of waiving the administrative litigation, which has increased recently. In the study, first of all, the concepts of waiver of the legal remedy and active repentance regulation were explained, and the prerequisites of both institutions, “waiver of the claim” and “withdrawal of the lawsuit”, were discussed based on Article 307 of HMK. In both legal arrangements, since the legislator did not determine a criterion for the will of the taxpayer in case of waiver and there was no framework arrangement in positive law; It has been examined how free will should be through the concept of plea bargaining belonging to the Anglo-American legal system. Evaluations have been made that the solutions containing preconditions caused the defect in the will of the taxpayer, that these and similar regulations restrict fundamental rights and liberties and are not in line with the necessities of the rule of law.

### Keywords:

waiver of legal remedy

active repentance

waiver of the claim

plea bargaining

free will of taxpayer

## GİRİŞ

İdare ile mükellef vergi uyuşmazlıkları sebebiyle sıklıkla karşı karşıya gelmektedir. Her iki taraftan kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları için uygulamada hata düzeltme, üst makama başvuru, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet şeklinde çözüm yolları bulunmaktadır. Bahse konu idari çözüm yollarının yanı sıra, mükellefin vergi uyuşmazlıklarına karşı dava hakkı saklı bulunmaktadır. Bu yollara 2019 yılında kanun yolundan vazgeçme, 2022 yılında ise etkin pişmanlık düzenlemeleri eklenmiştir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, mükellefe yargı aşamasında kanun yolundan vazgeçmek şartıyla idare ile anlaşma hakkı tanımaktadır. Diğer çözüm yolları gibi salt idari olarak sınıflandırılması mümkün olmayan kanun yolundan vazgeçme karma nitelikli bir yoldur. Mükellefin davasını bir üst mahkemeye götürmesinin önüne geçen bu düzenleme, vergi aslı ve fer'ilerinin idarenin sunduğu ödeme planı çerçevesinde mükellef tarafından ödenmesi ile uyuşmazlığı sona erdirmektedir. Kanun yolundan vazgeçmenin önem taşıyan noktası, mükellefin indirimli ödeme yapma amacıyla kanun yolundan vazgeçmesidir.

Etkin pişmanlık ise VUK 359. maddede düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre VUK 359. maddede düzenlenen kaçakçılık fiilleri sonucunda ortaya çıkan vergi ziyanının tespitine bağlı yapılan tarh ve cezaların mükelleflerce ödenmesi sonucunda, etkin pişmanlığa başvuran mükellefler, hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından indirim hakkı elde etmektedir. Etkin pişmanlıkta da tıpkı kanun yolundan vazgeçmede olduğu gibi bir ön koşul bulunmaktadır. Mükellefin düzenlemeden yararlanması için vergi mahkemesinde dava açmaması veya açılan davadan vazgeçmesi gerekmektedir.

Çalışmada ilk olarak yeni ihdas edilen kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlık çözüm yolları anlatılacaktır. Uygulanan feragat ön koşulu, HMK 307 ve ilgili mevzuat üzerinden her iki çözüm yolu için de değerlendirilecektir. Mükellefin bahse konu çözüm yollarından yararlanmak için idari davasından feragat etmesi esnasında gösterdiği iradilik kavramsal olarak tartışılacaktır. Anayasal bir hak olan davadan veya kanun yolundan feragat noktasında kılavuzluk etmesi açısından emsal olabilecek bir düzenleme ve kriterlere sahip olan, yabancı literatüre ait plea bargaining kapsamlı bir biçimde anlatılacaktır. Mükellefin feragat beyanının pozitif hukuktaki kriterleri sorgulanacak ve plea bargaining için belirlenen kriterler üzerinden

diğer iki yol karşılaştırmalı bir şekilde incelenecektir. Karşılaştırma sonucunda, çözüm yollarından faydalanmanın ön koşulunun feragat olmasının temel hak ve özgürlüklere etkisi değerlendirilecek ve doğurabileceği diğer sorunlar ortaya konacaktır.

## I. BİR ÖN KOŞUL OLARAK MÜKELLEFİN DAVADAN / KANUN YOLUNDAN FERAGAT ETMESİ

### A) DAVA / KANUN YOLUNA BAŞVURU HAKKI VE HAKTAN FERAGAT

Dava hakkı, davacının kişisel hak veya menfaatinin tehlikeye girdiği ya da zarara uğrama olasılığı olduğu durumlarda yargı organı aracılığıyla talepte bulunması anlamına gelmektedir.<sup>[1]</sup> Anayasa'nın hak arama hürriyeti başlıklı 36. maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” şeklinde dava hakkı düzenlenmektedir.<sup>[2]</sup> Medeni yargılama hukukuna göre genel bir tanımı yapılan dava hakkı, idari yargılama hukukunda daha farklı ele alınmaktadır. İdari yargıda dava hakkı, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin denetlenmesi, idarenin işlem ve eylemlerinden zarar görenlerin kayıplarının karşılanması ve genel anlamda kamu düzeninin sağlanması amaçlarıyla hak/ menfaat zedelenmesi veya kaybı yaşayanların mahkemeler aracılığıyla taleplerini ileri sürmesi olarak değerlendirilebilir.<sup>[3]</sup>

Kanun yoluna başvuru hakkı ise ilk derece mahkemesinin verdiği kararın bir üst derece mahkemesi tarafından denetlenmesi veya değiştirilmesi amacıyla dava taraflarına tanınmış bir haktır.<sup>[4]</sup> Her ne kadar İYUK'ta olağan ve olağanüstü kanun yolları şeklinde bir ayırım yer almasa da literatürde yapılan bu ikili tasnifin benimsenmesiyle kanun yolları olağan ve olağanüstü olarak ayrılmaktadır. Olağan kanun yolu, kesinleşmemiş yargı kararının bir

[1] Baki Kuru, *Medeni Usul Hukuku El Kitabı I*, 1. baskı, (Ankara: Yetkin, 2020), 289.

[2] Kuru, *Medeni Usul Hukuku El Kitabı I*, 289, 290.

[3] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 8. baskı, (Ankara: Yetkin, 2020), 76.

[4] Baki Kuru, *Medeni Usul Hukuku El Kitabı II*, 1. baskı, (Ankara: Yetkin, 2020), 1325.

üst mahkemeye taşınması anlamına gelmektedir.<sup>[5]</sup> Olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz olarak sınıflandırılmaktadır.<sup>[6]</sup> Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş yargı kararları için kullanılmaktadır. Olağanüstü kanun yolları, kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesidir. Kanun yoluna başvuru için belirli şartlar sağlanmalıdır. Tarafların kanun yoluna başvuru yapması için ilk olarak nihai bir mahkeme kararının varlığı aranmaktadır.<sup>[7]</sup> Bir diğer şart ise kanun yoluna başvurunun, otuz günlük hak düşürücü süre içinde yapılması gerekliliğidir.<sup>[8]</sup>

Davadan feragat, HMK 307. maddeye göre; “*Feragat, davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi*” anlamına gelmektedir. Davadan feragat, davacının mahkemeye yönelik tek taraflı irade açıklamasıyla gerçekleşmektedir.<sup>[9]</sup> Doktrindeki genel kabule göre feragat hüküm kesinleşene dek yapılabilmektedir.<sup>[10]</sup> HMK 309. maddede şartları sayılan feragatin en önemli özelliği kayıtsız ve şartsız bir biçimde yapılmış olmasıdır. İYUK md. 31’de yapılan atıf dolayısıyla feragat kavramı idari yargılama hukukunda da uygulanmaktadır.<sup>[11]</sup>

Kanun yolundan feragat ise dava taraflarının kanuni süre içinde bir üst mahkemeye gitme haklarından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Bahse konu kavramın kanunda çerçeve bir düzenlemesi bulunmasa da HMK 349. maddede istinaf kanun yolundan feragat kavramı düzenlenmektedir. Bu maddeye göre,

[5] Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 37. baskı, (Ankara: Turhan, 2020), 468.

[6] Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 7. baskı, (Bursa: Ekin, 2020), 532.

[7] Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 533.

[8] Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 537.

[9] Süha Tanrıver, *Medeni Usul Hukuku Cilt I*, 3. baskı, (Ankara: Yetkin, 2020), 1046.

[10] Tanrıver, *Medeni Usul Hukuku I*, 1047.

[11] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 902.

“(1) Taraflar, ilamın kendilerine tebliğinden önce, istinaf yoluna başvurma hakkından feragat edemez.

(2) Başvuru yapıldıktan sonra feragat edilirse, dosya bölge adliye mahkemesine gönderilmez ve kararı veren mahkemece başvurunun reddine karar verilir. Dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilmiş ve henüz karara bağlanmamış ise başvuru feragat nedeniyle reddolunur.”

Bahsi geçen kanun maddesi sadece istinaf yolundan feragati düzenliyor gibi görünse de, HMK 366. maddede “*Bu Kanunun istinaf yolu ile ilgili 343 ilâ 349 ve 352 nci maddeleri hükümleri, temyizde de kıyas yoluyla uygulanır.*” şeklinde düzenlenen hüküm sebebiyle, HMK 349. madde temyiz yolundan feragat için de kullanılabilir. <sup>[12]</sup>

Kanun yolundan feragat medeni yargılama hukukuna ait bir kavramdır. İdari yargılama hukukuna bakıldığında, kanun yolundan feragatin uygulanmasına dair İYUK'ta açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu belirsizliği ortadan kaldırmak adına İYUK'ta düzenlenmeyen veya eksik düzenlenen medeni yargılama hukukuna dair kavramlar için kılavuz bir madde olarak kabul edilen İYUK 31. maddeye bakıldığında, bahse konu kanunun HMK'nın sadece “feragat” kavramına atıf yaptığı açıkça görünmektedir. Fakat bu açık atıf, feragat kavramının idari yargılama hukukunda hangi çerçevede ele alınacağına dair belirli bir sınır çizmemektedir. Her iki yargı kolunun farklı öz ve işleyişinin var olduğunun kabul edildiği bir hukuk sisteminde, medeni yargılama hukukuna ait bir kavramın idari yargılama hukukunun usul ve esaslarına elverdiği ölçüde idari yargıda uygulanabileceğini söylemek mümkündür. <sup>[13]</sup> Dolayısıyla, salt İYUK 31. maddenin HMK'ya yaptığı göndermeden çıkarımla, atfın kapsamının HMK 349. maddede düzenlenen istinaftan feragat yolunu da içine aldığına dair genişletici bir yorum yapmak hukuken mümkün görünmemektedir. Nitekim belirsizlik taşıyan bu konu, çalışmanın feragat müessesesinin yer aldığı kısmında incelenecektir. Kaldı ki her iki yargı kolunun kendine özgü hali sebebiyle, feragat kavramının bir bütün halinde idari yargılama hukukunda da geçerli olacağına dair yapılacak genel bir yorum eksik ve hukuken hatalı

[12] Hakan Pekcanitez, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, 15. baskı, (İstanbul: On İki Levha, 2017), 2167.

[13] Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 466.

olabilecektir. Kanun yolundan feragatin, vergi yargısı içindeki görünümü ise vergi yargısının sui generis oluşu sebebiyle belirsiz gibi görünse de; vergi hukukunun Türk hukuk sisteminde idare hukukunun alt kolu olarak örgütlenmesi sonucunda, bahse konu kavramın idari yargılama hukukunda olduğu gibi, vergi yargısında da kıyasen uygulanabilir olduğunu söylemek güçtür. Nitekim vergi yargısı içinde meydana gelen bazı özellikli durumlar İYUK'un HMK'ya atıf yapılan tüm hallerinin (İYUK md 31'de olduğu gibi) uygulanmasına imkân tanımayabilmektedir.

## II. ÖN KOŞULU DAVADAN/ KANUN YOLUNDAN FERAGAT OLAN UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI

### A) KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESİ

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 27. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 379. maddesine yeni bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesi eklenmiştir. Müessese, söz konusu kanuna göre;

*“Vergil/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);*

*1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,*

*2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i, mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi velveya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.*

*Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi velveya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla,*



*vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.*

*Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.*

*Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyat cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.*

*Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

şeklinde düzenlenmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme, idare ile mükellef arasında anlaşma sağlamak için getirilmiş yeni bir çözüm yoludur. Bahse konu yol, her aşamada mükellefe idare ile anlaşma fırsatı verirken, idareye de daha kolay bir biçimde tahsilat yapma imkânı sunmaktadır. Mükellefe tanınan hata düzeltme, üst makama başvuru, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet gibi yolların aksine kanun yolundan vazgeçme, yargı aşamasında devreye giren, salt idari veya yargısal çözüm yolu olarak tanımlanması mümkün olmayan, karma nitelikli bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur.<sup>[14]</sup> Mükellef, idari aşamada kendisine tanınan adı geçen yolların dışında, yargı aşamasında

[14] Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi,” *Mali Hukuk Dergisi* 17, no. 196 (Nisan, 2021): 963.

dahi kanun yoluna gitme iradesi göstermemek suretiyle idare ile anlaşma hakkına sahiptir.<sup>[15]</sup>

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuru için bazı şartlar gerekmektedir. Bunlardan ilki, kanunun açık hükmü gereği mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan bir davanın mevcudiyetidir.<sup>[16]</sup> İkinci olarak, mahkemenin açılan bu dava sonucunda kesin hüküm vermesi ve verilen kararın kanun yoluna açık olması gerekmektedir.<sup>[17]</sup> Mahkemenin kanun yolu açık olmayan kesinleşmiş kararları sonucunda mükellefin kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuru hakkı bulunmamaktadır. Üçüncü olarak ise mükellefin müesseseye başvuru talebi, kanun yoluna başvuru süresi içinde, yazılı bir biçimde idareye sunulmalıdır.<sup>[18]</sup> Mükellef kanun yoluna gitmekten vazgeçme şartını kabul ederek, idareye başvuru iradesini yazılı bir biçimde sunmaktadır. Müessese için söylenmesi gereken en önemli nokta, mükellefin yargı yoluna devam etmekten vazgeçmesi şartıyla müesseseden yararlanma imkânına sahip olduğudur.

Kanun yolundan vazgeçmeye başvuran mükellefe, mahkemenin mükellef lehine ve aleyhine verdiği kararlara göre değişiklik gösteren indirimler sunulmaktadır. Örneğin; mahkemenin mükellef lehine verdiği kararda, mahkemenin kaldırdığı vergi aslı tutarı üzerinden %40 indirim sağlanmaktadır. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarının tamamı silinmekte; fakat genel ve özel usulsüzlük cezalarına %75 oranında indirim uygulanmaktadır. Mahkemenin mükellef aleyhine verdiği karar sonucunda ise müessese, mükelleflere vergi aslı bakımından herhangi bir indirim sağlamamakta, tasdik edilen tüm vergi cezalarında ise sadece %25 oranında

[15] Doğan Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” *Mali Hukuk Dergisi* 16, no. 185 (Mayıs, 2020): 1176.

[16] Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1171.

[17] Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1174, 1175.

[18] Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi,” 962.

bir indirim uygulamaktadır.<sup>[19]</sup> Bahsi geçen hüküm uyarınca mükelleflere, yeni oranlarla tahakkuk eden vergi/ceza tutarlarının %80'inin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde hesaplanacak gecikme faizi ile ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılacaktır. Fakat bu indirim, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarlarını kapsamamaktadır.

## **B) VERGİ USUL KANUNU 359. MADDEYE GETİRİLEN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİ**

15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4 ve 6. maddeleriyle vergi kaçakçılık suçlarına etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir. Bahse konu kanunun 4. maddesine göre;

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

*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.”*

Maddede de belirtildiği üzere mükellefin VUK 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını işlemesi sonucunda, vergi ziyasına da sebebiyet vermesinin tespiti halinde etkin pişmanlık düzenlemesi gündeme gelebilecektir. Böyle bir durumda tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma, kovuşturma hatta infaz aşamasında ödenmesi şartıyla, etkin pişmanlık düzenlemesi mükellefe ceza yargılaması sonucunda alabileceği hapis cezasından indirim sağlayacaktır. Fakat maddenin devamına bakıldığında,

[19] Bayram Gülçiçek, “Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi,” *Vergi Raporu* 28, no. 248 (Kasım 2020): 180.

mükellefin hapis cezası indirimi için yerine getirmesi gereken bir ön koşul olduğu görünmektedir. Kanun koyucu etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükellefler için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa davadan feragat edilmesi veya kanun yoluna başvurulmaması, başvurulmuş ise vazgeçilmesini şart koşmaktadır. Söz konusu maddeye göre mükellefe ceza yargılamasında sağlanan bu avantajlı halin ön koşulu idari yargıdaki dava konusu uyuşmazlığın sürdürülmemesidir.

7394 sayılı Kanun'un 4. maddesinin gerekçesine bakıldığında, "213 sayılı Kanunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara ilişkin ihtilafların dava konusu yapılmadan idari aşamada çözümlenmesine imkân veren farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Kanunun ek 1 ilâ ek 11 inci maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesidir. Mükellefler gerek tarhiyattan önce gerekse tarhiyattan sonra vergi ve cezalar için idareden uzlaşma talep edebilmektedir. Uzlaşma gerçekleşmesi halinde mükellefler uzlaşılan vergi ve cezalar için artık dava açma yoluna gidememektedir. Benzer düzenleme etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından da getirilmektedir." cümlesiyle etkin pişmanlık düzenlemesinin uzlaşma müessesesine benzer bir hukuki sonuç doğurduğu ileri sürülmektedir. Oysa uzlaşma müessesesi, idare ile mükellefin karşılıklı olarak masaya oturduğu, tamamen davanın açılmasından önceki sürece ait bir idari çözüm yolu iken; etkin pişmanlık düzenlemesi, dava öncesinde, esnasında veya sonrasında başvurulabilecek bir hapis cezası kaldırıcı veya azaltıcı etkisi olan ceza hukuku kavramıdır. Gerekçenin devamında, "Belirtmek gerekir ki, söz konusu müesseselerin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabilecektir." denerek de etkin pişmanlık düzenlemesinin tıpkı diğer idari çözüm yolları gibi ihtiyari olduğu vurgulanmaktadır.

### **C) KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ VE VUK 359. MADDEYE GETİRİLEN ETKİN PİŞMANLIK DÜZENLEMESİNİN FERAGAT KAVRAMI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ**

2019 tarihinde VUK 379. maddede düzenlenen kanun yolundan vazgeçme müessesesi, adından da anlaşılacağı üzere mükellefe bahse konu müesseseden yararlanmak için öncelikle kanun yolu hakkından vazgeçme şartı getirmektedir. Kanunun, müesseseden yararlanmak için mükelleflere bir ön koşul olarak sunduğu vazgeçme, ilk bakışta HMK'da düzenlenen feragat gibi görünse dahi aynı kavrama tekabül etmemektedir. Yukarıda da

açıklandığı üzere medeni yargılama hukuku kavramlarının, idari yargılama hukukuna birebir uygulanmasının yaratabileceği problem sebebiyle kanun yolundan vazgeçmeyi vergi yargılaması hukuku çerçevesinde değerlendirmek daha isabetli olacaktır. Fakat bahse konu müessesenin hukuki niteliğini anlamak için feragat kavramı ile kesiştiği noktaları belirtmek gerekmektedir.

Feragat kavramının düzenlendiği HMK 307 ve ilgili maddelere bakıldığında, kavramın usul ve esas bakımından temelde benzer olduğu görülmektedir. HMK 307. maddeye göre, “*Feragat, davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir.*” Kanun yolundan vazgeçme müessesesi de VUK 379. maddeye göre mükellefin indirimli bir ödeme yapma karşılığında dava hakkından tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir. Feragatin yapılaş şeklinin düzenlendiği HMK 309. maddeye bakıldığında, yazılı veya sözlü bir şekilde, yargılama esnasında veya sonrasında irade beyanının yargı makamına sunulduğu görülmektedir. Kanun yolundan vazgeçmede ise mahkeme kararının açıklanmasından sonra mükellef yazılı bir şekilde başvurusunu mahkemenin aksine idareye sunmaktadır. *Mükellef yargılama devam ederken müesseseye başvuru iradesini gösterememektedir. İdare, tarafına sunulan dilekçeyi derhal mahkemeye göndererek, adeta mahkeme dışı feragatin şartlarını tamamlamış görülmektedir.* Fakat usulün böyle ilerlemesi kanun yolundan vazgeçmenin tamamen bir feragat olarak kabulüne yetmemektedir. İki kavram arasında başka farklılıklar da bulunmaktadır. Bir diğer önemli nokta, HMK md. 309/4’te belirtildiği üzere feragatin kayıtsız ve şartsız yapıldığıdır. Kanun yolundan vazgeçmede ise mükellef kayıtsız ve şartsız bir şekilde talebinden vazgeçmemekte; aksine indirimli bir ödeme yapma amacıyla talep sonucundan vazgeçmektedir. Her ne kadar VUK 379. maddede kanun yolundan vazgeçme açıkça belirli şartlara bağlı bir *müessese şeklinde* düzenlense de kavramın literatürde davadan feragat müessesesi ile karşılaştırılıyor olması sebebiyle bu husus önem arz etmektedir.<sup>[20]</sup> Son olarak VUK 379. maddeye göre kanun yolundan vazgeçen mükellef yargılama giderlerinden muaf tutulurken, feragat eden taraf yargılama giderlerine katlanmak zorundadır. Özetle kanun yolundan vazgeçme müessesesi;

[20] Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1186.

“şarta bağlı olması,  
müesseseye dava konusu uyuşmazlıkların sınırlı olması,  
mükellefin müesseseye başvuru zamanı,  
başvuru dilekçesinin idareye ibrazı,  
başvuru sonrası ilerleyen süreç,  
yargılama giderleri”

bakımından feragat kavramından ayrılmaktadır.<sup>[21]</sup> Netice itibariyle kanun yolundan vazgeçme, feragat kavramının usul ve esasından yola çıkan, vergi yargılama hukukuna özgü, davayı sonlandıran bir taraf işlemi olarak tanımlanabilecektir.

Etkin pişmanlık düzenlemesinde ise feragatin görünüş biçimi kanun yolundan vazgeçme müessesesine benzerlik göstermemektedir. Etkin pişmanlığın düzenlendiği VUK 359. maddeye bakıldığında, “... belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” hükmü, etkin pişmanlıktan yararlanmak için idari yargıda dava veya kanun yolu hakkının kullanılmaması veya söz konusu haklardan feragat edilmesi şeklinde bir ön koşul öne sürmektedir. Her ne kadar kanun koyucu söz konusu kanunda vergi davasından feragat, kanun yolundan ise vazgeçme kelimelerini kullanarak bir hüküm tesis etmiş olsa da; feragat ve vazgeçme kelimelerinin, birbirlerinin yerine kullanılmasından kaynaklı, kanun koyucu nazarında eş anlamlı olarak kabul edildiği görülmektedir.

Feragatin sözlük anlamı, ilgilinin haktan kendi isteği ile vazgeçmesidir.<sup>[22]</sup> Her iki kelime eş anlamlı gözüktüğü de hukuk terminolojisi açısından farklılık arz eden kelimelerdir. Hukuki anlamda feragat kavramı yukarıda belirtildiği üzere HMK 307. maddede düzenlenmektedir. Vazgeçme ise, herhangi bir kanunda hüküm olarak yer almasa da davadan feragat veya davayı geri alma kavramlarını karşılamak amacıyla literatürde kullanılan

[21] Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi,” 965-6.

[22] Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1186.

genel bir kavramdır.<sup>[23]</sup> Fakat etkin pişmanlıktan yararlanma ön şartının uyuşmazlığın yargıda sürdürülmemesi olması; vazgeçme kelimesini, davanın geri alınmasından davadan feragat kavramına yakınlaştırmaktadır. Çünkü davanın geri alınması medeni yargılama esaslarına göre geri alınan davanın ileride tekrar açılabilmesini sağlamaktadır.<sup>[24]</sup> Etkin pişmanlık müessesesi ise mükellefe husumetini sürdürme imkânı vermemektedir. Kaldı ki en temelde HMK 123. maddede düzenlenen davayı geri alma müessesesi, İYUK 31. maddenin HMK'ya gönderme yapmamasından dolayı, idari yargılamada uygulama alanı bulamamaktadır.<sup>[25]</sup> Bu noktada kanun koyucu, etkin pişmanlık düzenlemesinde her iki kelimeyi eş anlamlı olarak kabul etse de bu durumun hukuk terminolojisinde belirsiz bir hal ortaya *çıkardığı* görülmektedir.

Kanun yolundan vazgeçmenin aksine etkin pişmanlıkta, mahkemenin davaya esas *hüküm vermesinin beklenmesine gerek* bulunmamaktadır. Mükellefin etkin pişmanlıktan yararlanma iradesi göstermesi halinde, idari yargıda devam eden davaya ilişkin feragat dilekçesinin verilmesi veya mükellefin idari yargıda dava açmaması, kanun yoluna başvurmaması gerekmektedir. Bu durum etkin pişmanlıktan yararlanmanın ön şartını, kanun yolundan vazgeçmeden yararlanmanın ön şartı gibi vergi hukukuna özgü bir feragat haline getirmemektedir. Fakat etkin pişmanlıktan yararlanmanın ön şartının, HMK 307. maddede düzenlenen feragat kavramına hem usul hem de yapıldığı aşamalar bakımından benzerlik göstermesi, bunun tamamen bir feragat olduğunu belirtmeye de yetmemektedir. HMK md. 309/4 hükmü gereği *kayıtsız ve şartsız* bir biçimde yapılması gereken feragatin aksine; etkin pişmanlık *düzenlemesinde yer alan ön şart*, kavramı klasik bir feragat olmaktan çıkarmaktadır. Çünkü mükellefin hapis indirimine hak kazanmak veyahut hapisten kurtulmak amacıyla idari yargıya feragat açıklamasında bulunması, esasen feragatin tamamıyla *şartsız* olmadığına işaret etmektedir.

[23] Mutlu Kağıtçıoğlu, "Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasındaki Davadan Vazgeçme Şartı Üzerine Düşünceler," *LHD 17*, no. 195 (2019): 1108, 1109.

[24] Seda Özsumcu, "Davanın Açılmasına Bağlanan Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi," *İÜHFMLXX*, no. 2 (2012): 192.

[25] Kağıtçıoğlu, "Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasındaki Davadan Vazgeçme Şartı Üzerine Düşünceler," 1107-8.

Netice itibariyle etkin pişmanlığın ön şartının, ceza yargılamasında avantajlı bir sonuç elde etmek isteyen mükellefin gerçekleştirmesi gereken, HMK md. 307'deki feragat kavramına usul bakımından benzeyen, bir idari davayı sona erdirici taraf işlemi olduğunu söylemek mümkündür.

#### **D) FERAGATİN GÖNÜLLÜ BİR BİÇİMDE YAPILMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kanun yolundan vazgeçme, VUK 379. maddeye göre mükellef tarafından idareye yazılı bir dilekçenin sunulması ile gerçekleştirilmektedir. Bahse konu kanun maddesine göre dilekçenin sunulduğu tarihte vergi aslı ve cezaları başka hiçbir işleme gerek kalmadan tahakkuk etmektedir. Her ne kadar bu maddede idarenin yapması gereken işlemler detaylı bir şekilde belirtilmese de, 517 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 'ne göre idare dilekçeyi;

*“- Başvuruya ilişkin yargı kararının, kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgeyle birlikte dilekçeye eklenip eklenmediği,*

*- Başvuruya ilişkin yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığı,*

*- Başvurunun ilgisine göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 8 inci maddesi de dikkate alınarak istinaf veya temyiz süresinde yapılıp yapılmadığı”*

yönlerinden incelemektedir. Bu inceleme sonrasında idare, sunulan dilekçeyi 517 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre derhal mahkemeye göndermekle yükümlüdür. Fakat mahkemenin idarenin dilekçeyi tebliğ etmesi sonrası yapması gereken herhangi usule veya esasa ilişkin bir işlem bulunmamaktadır. İdarenin kanun yolundan vazgeçmeye başvuran mükellefin dilekçesini mahkemeye iletmesi bu noktada adeta bir bildirim mahiyetindedir.

517 Sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre idare kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ibrazında süre aşımı olup olmadığını adeta İYUK 14. maddede düzenlenen ilk inceleme safhasındaki gibi gerçekleştirmektedir. İdare, söz konusu müessese bakımından mahkeme sıfatına bürünerek tahdidi bir şekilde sayılan ilk incelemeyi sırasıyla uygulamamaktadır. İleriki süreçte dava taraflarına hak kaybı yaşatmamak adına hak arama hürriyetini koruyucu önem teşkil eden ilk inceleme safhası, vergi dairesi tarafından sadece



süre açısından ele alınmaktadır.<sup>[26]</sup> Her ne kadar ilk inceleme safhası, yargı makamına özgü olsa dahi, bu noktada idarenin büründüğü rol ve izlediği yol bakımından benzerlik taşımaktadır.

Mükellefin kanun yolundan vazgeçme iradesini sunduğu dilekçe VUK 379. madde ve 517 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliği'ne göre idare tarafından şeklen incelenmektedir. Kanuni düzenleme gereği, başvuru dilekçesi yargı organı incelemesinden de geçmemektedir. Mükellefin temel hak ve özgürlüklerinden biri olan hak arama hürriyetinden vazgeçmesinin önemi, kanun koyucu tarafından müessesenin ihtiyari oluşu sebebiyle göz ardı edilmektedir. Yukarıda aralarındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konduğu feragat müessesesinde de dava taraflarının dava haklarından vazgeçmeleri söz konusudur. Feragat kavramında kanun koyucu, tarafların dava talep ve sonucundan vazgeçmek suretiyle hak arama hürriyetinden vazgeçmesinin basite indirgenmeyecek oluşunu adeta vurgulamak için “*İrade bozukluğu hâllerinde, feragat ve kabulün iptali istenebilir.*” şeklinde HMK md. 311’de bir hüküm tesis etmiştir. Fakat kanun yolundan vazgeçmenin düzenlendiği VUK 379. maddede adı geçen hükme benzer bir hüküm tesis edilmemiştir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ihtiyari bir yol olması sebebiyle, mükellefin söz konusu çözüm yoluna başvurması noktasında, kanun koyucu tarafından hür iradeye dayalı bir başvuru olması gerektiğine dair bir vurgu yapılmamaktadır. Fakat altı çizilmesi gereken kısım, mükellefin her ne kadar ihtiyari olduğu ileri sürülen bu çözüm yoluna, hangi oranda hür iradesi ile başvurduğudur. Müesseseye bakıldığında, mükellefe indirimli bir ödeme planı sunulduğu görülmektedir. VUK 379. maddeye göre Vergi veya Bölge İdare Mahkemesinde lehine sonuç elde eden mükellefin, haklı olduğunun tescillendiği ön kabulü ile kanun yolundan vazgeçerek müesseseye başvurması gerekmektedir. Bu durum davasında haklılığı ispat edilen rasyonel bir mükelleften beklenmeyecek bir hareket olabilecektir. İkinci olarak müessesenin kanun yolundan vazgeçen mükellefe sunduğu indirim oranları davanın mükellef lehine veya aleyhine sonuçlandığı durumlarda farklılık göstermektedir.<sup>[27]</sup> Mükellef lehine çıkan terkin kararı halinde müesseseye silinen kısmın %60’ını, tasdik kararı halinde ise borcun tasdik edilen

[26] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 598.

[27] Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi,” 969.

kısımının tamamını tahakkuk ettirmektedir. Lehine karar verilen mükellefe daha uygun bir ödeme planı sunduğu ileri sürülen müessese, silinen borcun %60'ını tahakkuk ettirdiğinden dolayı, mükelleflerin hangi oranla gönüllü bir şekilde müesseseye başvuracağı tartışmaya açıktır. Aleyhine karar çıkan mükellefin durumunda ise mükellef adına herhangi bir kolaylık sağlanmadığı görülmektedir. Bu durum mükellefte bir üst derece mahkemeye davasını götürse dahi yeniden aleyhine bir karar çıkması ihtimalinde daha fazla bir ödeme yapacağı endişesi yaratabilecektir. Bunun sonucunda mükellef, istinaf veya temyiz incelemesinde kazanabilme ihtimali taşısa da daha fazla ödeme yapmamak adına idarenin teklifini kabul edebilme eğilimi gösterebilecektir. Davayı kaybetme veya daha fazla ödeme yapma ihtimali ile kanun yollarına başvurulması; yürütmeyi durdurma kararı alamama veya gecikme zammı ve gecikme faiziyle ödeme yapma gibi sonuçlar doğurması bakımından mükellefe riskli olarak gözükebilecektir. Kanun yolundan vazgeçme gibi bir müessesenin varlığı idarenin mükellefe “her aşamada sunduğu” bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak görülmekle birlikte, söz konusu müessese esasında tahsilatı hızlandırma amaçlı bir başvuru yoludur. Kanun yolundan vazgeçmenin olmadığı bir noktada mükellef kanun yoluna başvuru hakkını herhangi bir caydırıcılık olmaksızın kullanabilecektir. Bu açıdan kanun yolundan vazgeçmeye yapılan bu başvurunun mükellefin özgür iradesine dayalı, gönüllülük esası ile yapılmadığı düşünülmektedir.

7394 sayılı Kanun ile vergi ceza hukukuna giren etkin pişmanlık düzenlemesi bakımından da mükellef iradesi tartışmalı görünmektedir. Bu noktada ilk olarak söylenmesi gereken, etkin pişmanlık düzenlemesinin kavramın adından anlaşılacağı üzere pişmanlık iradesi taşıması gereken bir mükellef için uygulanabilir olması gerekirken, söz konusu mükellefin işlediği suç adına ne denli pişman olduğunun dahi belirsiz olduğudur. Suç teorisi temelli bir tasnif sonucunda etkin pişmanlıktan yararlanmak için maddi ve manevi unsurların tamamlanması gerekmektedir.<sup>[28]</sup> Maddi unsurları oluşturan bir suçun mevcudiyeti, faildeki pişmanlığın etkinliği ve yasal sürede pişmanlık duyulması alt şartları, etkin pişmanlıktan yararlanmak için yetmemektedir.<sup>[29]</sup> Bu noktada objektif unsurun yanı sıra subjektif unsurun da tamamlanması gerekmektedir. Mükellefin etkin pişmanlıktan yararlanmak için kanunun

[28] Mehmet Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık,” *TAAD* 7, no. 29 (Ocak, 2017): 294, 295.

[29] Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık,” 295.

belirttiği idari yargı davası ile ilgili ön şartı yerine getirerek idareye ödeme yapma iradesi göstermesi ve başvurunun bahse konu hükümde yer alan aşamalar içinde gerçekleşmesi başlıkları bakımından VUK 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunun görünürde sağlandığını söylemek mümkündür.<sup>[30]</sup> Çift defter tutmak ve matrah azaltıcı bir biçimde hesap ve işlemleri başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydetmek haricindeki vergi kaçakçılığı suçları için vergi ziyaının ortaya çıkması suç unsuru olarak aranmamaktadır.<sup>[31]</sup> Vergi kaçaklığı suçunun bir tehlike suçu olması sebebiyle, etkin pişmanlıktan faydalanmak için vergi ziyayı doğması halinde mükellefin ödeme şartıyla düzenlemeden yararlanacak oluşunu; pişmanlığın somut bir ifadesi olarak kabul etmek mümkün değildir.<sup>[32]</sup> Zira bu noktada yükümlünün hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalması dolayısıyla tarh edilen vergi ve cezanın hukukiliğini sorgulamasından vazgeçmesine neden olacak şekilde sunulan *etkin pişmanlık* şartları söz konusudur. Her ne kadar etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanmak zorunlu olmasa da, bu şartları değerlendiren mükellefin, hürriyeti bağlayıcı cezadan kaçınmak adına Anayasa’da kendisine tanınmış olan dava açma hakkından vazgeçme şartıyla karşı karşıya bırakılmasının, iradesini hangi ölçüde etkileyebileceği tartışmaya açıktır.

Öte yandan 7394 sayılı Kanunun 4. maddesindeki “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” hükmüne bakıldığında, mükellefin ödemesi gereken bir miktarın ve gerçekleştirmesi gereken aktif bir tutumun mevcut olmaması halinde dahi etkin pişmanlıktan yararlanacağı belirtilmektedir.<sup>[33]</sup> Bu fıkra VUK 359. maddede yer alan fiiller sonucunda vergi ziyayı sonucunun

[30] Elif Yılmaz Furtuna ve Arzu Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme,” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5, no. 2, (2022): 355 356., Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1463.

[31] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 11. baskı, (Bursa: Ekin, 2020), 443.

[32] Şenyüz “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1463.

[33] Şenyüz “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması,” 1463.

ortaya çıkmadığı haller için düzenlenmiştir. Örneğin; sahte belge düzenleyen; fakat kullanmayan mükellefler, vergi ziyayı ortaya çıkarmamaktadır. Bu durumda suç oluşmasına rağmen tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı ceza olmadığından ödenecek tutar olmasa dahi kanunun ilgili maddesine göre mükellefin hapis cezası yine de yarıya inmektedir. Sahte belge düzenleyen mükellef belgeyi kullanmasa da herhangi bir ödeme yapmadan etkin pişmanlıktan faydalandığından dolayı, mükellefler arasında eşitsiz bir hal ortaya çıkmaktadır. Çünkü tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı bir cezanın olmadığı durumda, mükellef etkin pişmanlık göstergesi olarak bir ödeme yapmadan ve idari davasından vazgeçmeden etkin pişmanlıktan yararlanmaktadır. Sahte belge kullanan mükellefin vergi ziyayı yaratması halinde ise mükellefin hem idari davasından vazgeçmesi hem de kanunda belirtilen ödemeyi yapması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, sahte belge düzenleyicisi olan mükellef daha ağır bir suç işlemesine rağmen (Sahte belge düzenleyicisi belge kullanıcısına sahte belge temin etmektedir.) herhangi bir ödeme yapmaksızın müesseseden yararlanma şansı elde etmekte, dolayısıyla etkin pişmanlık sahte belge düzenleyicileri açısından daha avantajlı bir düzenleme olarak görülmektedir. İki durum beraber değerlendirildiğinde sahte belge kullanan kişilerin, suçun oluşması için en temelde sahte belgeyi düzenleyen mükelleflerden daha olumsuz bir konumda yer alması makul görülmemektedir. 7394 Sayılı Kanun'un 4. maddesinin bahse konu fıkrası, etkin pişmanlığın maddi unsurunun sağlanması için ödeme yapma iradesi göstermesi gereken mükellef için eşitliği bozucu ve suç teorisinin tamamlanması adına engelleyici bir durum yaratmaktadır.

Maddi unsurun tamamlanmasından sonra, etkin pişmanlığın manevi unsurunun da sağlanması gerekmektedir. Fakat doktrinde faile ilişkin olarak kabul edilen manevi unsurun "*failin suçtan dolayı pişman olması*", "*pişmanlığın iradi olması*" ve "*pişmanlığın doğrudan doğruya failden kaynaklanması*"[34] alt şartlarını VUK 359. maddede yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi kapsamamaktadır. Öncelikle ilk aranan şart failin suçtan dolayı pişman olmasıdır. Bu pişmanlık, kişinin iç dünyasında cereyan ettiği için somut bir tespiti mümkün olamamaktadır. Bu yüzden failin pişmanlığını gözle görülür bir biçimde dış dünyaya yansıtması gerekmektedir. Söz konusu bu pişmanlığın, gerçekleşmesi beklenen belirli şartlara, durumlara veya pazarlıklara bağlı olmaması aksine failin iç dünyasında yaşadığı buhranın

[34] Gödekli, "Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık," 324.

şartsız ve kendiliğinden ortaya çıkması gerekmektedir.<sup>[35]</sup> Fakat VUK 359. maddeye getirilen etkin pişmanlık düzenlemesinde manevi unsur şartlarının sağlanmadığı açıkça görülmektedir. Mükellefin, hapis cezası indirimi elde etmesi veya hapis cezasının kaldırılması için idari dava açmaması, açtığı davadan feragat etmesi veya kanun yoluna başvurmaması ve ikinci olarak kanunda belirtilmiş vergi alacağı ve fer'ilerinin idareye ödenmesi gerekmektedir. Ceza yargılamasında etkin pişmanlığa başvurarak elde edeceği kazanım için belirli şartları sağlaması gereken mükellefin iradi bir biçimde pişman olmaması yüksek bir ihtimal taşımaktadır. Sadece hapis cezasından kurtulmak için kanuni şartları yerine getirmeye çalışan bir mükellefin, pişmanlık yaşadığının varsayılması mantıklı olmayacaktır. Ayrıca manevi unsura göre fail, etkin pişmanlık süreci boyunca özgür iradesi ile hareket etmelidir.<sup>[36]</sup> Failin özgür iradesinin cebir, tehdit veya hile ile sakatlanmaması ve zorlanmaması gerekmektedir.<sup>[37]</sup> Bu şartlar altında mükellefin VUK 359. madde kapsamında özgür iradesinin dış etkenlerce zedelenmemesi gerekse de kanuni düzenlemenin hapis cezası gibi hayati bir konu hakkında sunduğu ön şartlar, etkin pişmanlığa başvurunun gönüllü olmadığını ortaya çıkarmaktadır. Etkin pişmanlık düzenlemesi ihtiyari olsa da mükellef için hayati bir önem taşıyan hapis cezasından kurtulma veya indirim alma düşüncesi, düzenlemenin çok avantajlı olduğunu göstermektedir.<sup>[38]</sup> Etkin pişmanlıktan faydalanmak için hem maddi hem de manevi unsurların tamamlanması gerektiğinin kabulünde, VUK 359. maddedeki düzenlemenin ceza hukukunda yer alan etkin pişmanlığı karşılamadığını da söylemek mümkün görünmektedir. Çünkü gönüllü olmayan bir pişmanlıktan yapılan çıkarım, kavramın içinin boşaltılmasına neden olacaktır. Netice itibariyle vergi kaçakçılık suçlarına özel olarak getirilen etkin pişmanlık düzenlemesinin, cezayı kaldıran veya indiren bir neden şeklindeki klasik tanımının ötesinde, vergi yargılamasına ait, şarta bağlı, hapis cezasını indirici veya kaldırıcı etkisi olan bir çözüm yolu olduğu açıktır.

[35] Gödeklî, "Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık," 327.

[36] Gödeklî, "Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık," 328.

[37] Gödeklî, "Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık," 329.

[38] Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık," *Mali Hukuk Dergisi* 18, no. 211, (Temmuz, 2022): 1473.

Her ne kadar her iki düzenlemeye başvuru anındaki mükellef iradesi tartışılrsa da bunu ölçebilecek belirli bir kıstas pozitif hukukta bulunmamaktadır. Bu durum kanun koyucunun VUK 359 ve 379. maddelerde altını çizdiği bir unsur da değildir. Her iki müesseseye başvuru esası, tıpkı diğer idari çözüm yolları gibi ihtiyari olarak kabul görmekte ve kanun gerekçelerinde mükellefin Anayasa ile korunan dava hakkının esas olduğu belirtilmektedir. Fakat seçimlik bir çözüm yolunun tercihine dair temellendirme yapmak, kanun koyucunun mükellef iradesi temelli kanun ihdas etmemesi sebebiyle güçleşmektedir. Bundan dolayı, davadan feragat ön şartlı çözüm yollarının “*iradilik*” esasını daha derinden tartışmak için Türk yargı sisteminde doğrudan yer almayan plea bargaining olarak anılan bir ceza usul kavramına başvurmak yol gösterici olabilecektir. Aynı yargı koluna ait olmasa da kanun yolundan vazgeçme müessesesine ilkesel bir biçimde benzeyen; etkin pişmanlık düzenlemesi ile hem aynı yargı kolunda yer alan hem de taşıdığı unsurların fazlasıyla örtüştüğü plea bargaining’ten yararlanmanın daha etkili olabileceği düşünülmektedir.

### III. PLEA BARGAINING

#### A) GENEL ÇERÇEVE

Plea bargaining, Anglo-Amerikan hukuk sistemine ait bir ceza usul kavramıdır. Bu kavramın Türk hukuk sisteminde birebir karşılığı bulunmamaktadır. Sözlük çevirisi ile iddia veya savunma pazarlığı şeklinde ifade edilen plea bargaining, savcı ile şüpheli arasında gerçekleşen bir pazarlık olduğundan dolayı şüpheli-savcı pazarlığı şeklinde kullanımının daha doğru olduğu düşünülmektedir. Söz konusu kavram, her ne kadar savcı ile şüpheli arasındaki pazarlığı ifade etmek için kullanılsa da; Amerikan yargı sisteminde savcıların hükümete bağlı olarak çalışması sebebiyle, plea bargaining’in bir yargılama kavramı olduğunu söylemek güçtür.<sup>[39]</sup> Dava yığılması ve uzun tutukluluk hallerinin önüne geçmek için ortaya atılmış bir kavram olan plea bargaining, özellikle Amerikan hukuk sisteminde sıkça kullanılan bir yol olarak kabul edilmektedir.<sup>[40]</sup> Son dönemlerde Kıta Avrupası hukuk sistemi

[39] John H. Langbein, “Understanding the Short History of Plea Bargaining”, *Law and Society Review*, no. 261, (1979): 261.

[40] Cynthia Alkon, “Introducing Plea Bargaining Into Post-Conflict Legal Systems,” *INPROL—International Network to Promote the Rule of Law*, no. 3, (Mart, 2014):4.

içinde de tercih edilmeye başlanmıştır.<sup>[41]</sup> Plea bargaining, şüphelinin suç ikrarında bulunarak en temel anayasal hakkı olan dava hakkından vazgeçmesi karşılığında, savcının şüpheliye ceza indirimini veya suç isnadının değişmesi/azaltılması bakımından cazip teklifler sunması anlamına gelmektedir.<sup>[42]</sup>

Türk hukuk sisteminde plea bargaining kavramının birebir uygulaması yer almasa da kanun yolundan vazgeçme müessesesinde mükellefin müesseseden kanun yolu hakkından vazgeçmek suretiyle yararlanması noktası ile mükellefin VUK 359. madde kapsamında hapis cezasından indirim almak amacıyla idari davasından feragat etmesi, plea bargaining ile benzeşmektedir. Her ne kadar plea bargaining bir ceza usul kavramı olsa da kanun yolundan vazgeçmede de anayasal bir haktan feragat edilmesi sebebiyle, idari yargı kolundaki bir müesseseyi tahlil ederken farklı bir hukuk sistemi ve yargı koluna ait bir kavramın kullanılması hukuki açıdan fayda sağlayabilecektir. Etkin pişmanlık ise plea bargaining ile aynı yargı kolunda yer almaktadır. Fakat plea bargaining’te şüpheli ceza davasından feragat ederken, etkin pişmanlıkta ceza yargılamasında kazanabileceği avantajlı durum için mükellef idari davasından feragat etmektedir.

Plea bargaining’in gerçekleşmesi için belirli şartların varlığı gerekmektedir. Bunlardan ilki pazarlığın gerçekleşmesi için savcı ve şüphelinin bir masaya oturmasıdır. Karşılıklı tekliflerin ileri sürüleceği bu masada, savcı ile şüpheli arasında sıkı bir pazarlık yaşanabilecektir. Şüpheli hukuki menfaatinin daha sağlıklı bir şekilde korunması ve sürecin düzgün ilerlemesi için mesleki bilgi ve tecrübesine güvendiği avukatı ile bu görüşmeye katılmalıdır.<sup>[43]</sup> Özellikle pazarlık esnasında şüphelinin ikileme düştüğü noktalarda avukat bilgisi ile süreci aydınlatmalı, şüpheliye yardımcı olmalıdır. İkinci olarak şüphelinin savcının teklifini kabul ederek plea bargaining’ten yararlanması için suç ikrarında bulunması ve anayasal dava veya kanun yolu hakkından feragat

[41] Ali Emrah Bozbayındır, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu,” *Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 2, (Aralık, 2021): 1450.

[42] Pınar Bacaksız, “İddianame Pazarlığı (Plea Bargaining),” *Ceza Hukuku Dergisi* 3, no. 7, (Ağustos 2008): 153., Bozbayındır, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu,” 1450.

[43] Alkon, “Introducing Plea Bargaining Into Post-Conflict Legal Systems,” 13.

etmesi gerekmektedir.<sup>[44]</sup> Bu durum şüphelinin mahkemeye çıkmayacağını kabul ettiği anlamına gelmektedir.

Plea bargaining sağlandıktan sonra imzalanan anlaşma metni (plea agreement), usulen sürecin sağlıklı bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi amacıyla mahkemenin huzuruna sunulmaktadır.<sup>[45]</sup> Mahkeme anlaşma metninin esasına girmeden şekli bir denetim yapmakta ve anlaşmayı onamaktadır.<sup>[46]</sup> Bu durum mahkemenin sürece aktif olarak tamamen dâhil olmadığını bir göstergesidir. Plea bargaining'in arka planına bakıldığında, savcının adeta hâkim gibi maddi gerçeğe ulaşmaya çalıştığı ve dolayısıyla hâkimin pasif konumu sebebiyle savcının pazarlıkta daha fazla rolü olduğu açıkça görülmektedir.<sup>[47]</sup> Bu durum, mahkemenin önüne gelen anlaşmayı incelerken sadece prosedürü uyguladığını göstermektedir. Nihayetinde hâkim anlaşmayı esasen denetlememekte, aksine usuli bir hata yoksa uygun bulmaktadır.

## B) İRADİLİK UNSURUNUN PLEA BARGAINING KAVRAMI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Önceki bölümde de belirtildiği üzere, farklı hukuk sistem ve yargı kollarına ait olan bu kavramların karşılaştırılması ilk bakışta bilinen hukuk argümanlarına ters düşecek nitelikte görünmektedir. Fakat ilkesel temelde keşistikleri noktaların özellikle iradilik unsuru için yol gösterici bir rol oynayabileceği düşünülmektedir. Mükellef kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlıktan yararlanmak için tıpkı plea bargaining'te olduğu gibi dava hakkından feragat etmekte, mahkemeye çıkmayacağına dair beyanda bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle plea bargaining, etkin pişmanlık ve kanun

[44] Thea Johnson, "Lying at Plea-Bargaining", *Georgia State University Law Review*, no. 10, (Haziran, 2021): 10.

[45] Oren Gazal – Ayal ve Limor Riza, "Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution," *Criminal Law and Economics*, (Haziran, 2009): 26.

[46] Daniel S. Mcconkie, "Judges As Framers Of Plea Bargaining," *Stanford Law And Policy Review* 26, no. 61, (Ocak, 2015): 66.

[47] F. Andrew Hessick III ve Reshma M Saujani, "Plea Bargaining and Convicting the Innocent: the Role of the Prosecutor, the Defense Counsel, and the Judge," *Brigham Young University Journal of Public Law* 16, no. 2, (2002): 231.



yolundan vazgeçmeden faydalanan başvuruçular, en temelde adil yargılanma haklarından vazgeçmiş bulunmaktadır. Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. maddede içinde barındırdığı alt hakları ile düzenlenmiş temel bir insan hakkı olarak kabul edilmektedir.<sup>[48]</sup> İç hukukta da Anayasa 36. maddede “hak arama hürriyeti” başlığı altında “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” şeklinde daha genel bir düzenleme yer almaktadır. Kanun koyucu bahse konu maddede, hak arama hürriyetinin tam ve doğru sağlanması için bir araç olan adil yargılanma hakkına atıfta bulunarak çerçeve bir hüküm ihdas etme tercihinde bulunmuştur.<sup>[49]</sup>

Her üç müesseseye ilişkin durumda da mahkemeye erişim hakkı ile kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkından vazgeçilmektedir.<sup>[50]</sup> Bu iki hak, adil yargılanma hakkını oluşturan alt haklardan yalnızca ikisidir.<sup>[51]</sup> Fakat bu vazgeçme, önceki bölümde de belirtildiği üzere iç hukukta belirli kriterlere sahip değildir. Bu durumun aksine AİHM adil yargılanma haklarından feragat etmenin şart ve ilkelerini belirlemiştir.<sup>[52]</sup> Bu ilkeler iç hukukta bağlayıcı olmasa da iradilik unsurunun tahlili için yarar sağlayabilecektir. AİHM ilk şart olarak adil yargılanma haklarından vazgeçen kişinin, fiilinin sonucunu bilen ve buna katlanabilecek durumda, ayırt etme gücüne sahip olması gerektiğini belirtmektedir.<sup>[53]</sup> İkinci olarak, bu vazgeçme gönüllü bir biçimde yapılmalı, üçüncü olarak ise vazgeçme halinde herhangi

[48] Bozbayındır, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu,” 1471.

[49] Nariye Tuğçe Bahadır, “Hak Arama Hürriyeti Perspektifinden Arabuluculuk,” (Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2021), 36.

[50] Nazım Taha Koçak ve Recep İbiş, “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı,” *Terazi Hukuk Dergisi* 9, no. 98, (Ekim, 2014): 72.

[51] Abdullah Çelik, *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*, 1. baskı (Ankara, Anayasa Mahkemesi, 2014), 29, 52.

[52] Bozbayındır, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu,” 1471.

[53] Bozbayındır, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu,” 1477.

bir kamu menfaati ihlal edilmemelidir.<sup>[54]</sup> Temel ilkeler bu şekilde belirlense de AİHM, içtihatları ile adil yargılanma haklarından feragatin çerçevesini plea bargaining odaklı da çizmeye çalışmıştır. Örneğin; plea bargaining'te şüphelinin savcı teklifini kabul edip alacağı indirimli ceza ile savcı teklifini kabul etmeden mahkeme huzuruna çıkması sonucu alacağı ceza arasında çok büyük farklar olması; AİHM'e göre söz konusu vazgeçme iradesini sakatlayıcı bir rol üstlenmektedir.<sup>[55]</sup> AİHM, böyle bir durumun önlenmesi adına plea agreement sonrası, şüphelinin gönüllü bir şekilde vazgeçip vazgeçmediğinin ve bu vazgeçmenin sonucunu idrak edip etmediğinin yargısal denetimden geçmesi gerektiğini belirtmektedir.<sup>[56]</sup> Bu durum iç hukuktaki idari davadan feragat ön şartlı çözüm yolları için de bir örnek teşkil edebilecektir. Kanun yolundan vazgeçmeye başvuran mükellef ile başvurmayan mükellef arasında nihai aşamada sayısal bir ödeme farkı ortaya çıkacağı açıktır. Keza etkin pişmanlıkta da pişmanlık iradesi göstermeyen kişiler yargılamaya devam edecek; hapis cezasına indirim hakkı kazanamayacaktır. Bu durum plea bargaining'te olduğu gibi her iki yol için de mükellefin özgür iradesini sakatlama ihtimali taşıyabilmektedir. Fakat bu durumu denetlemeye ilişkin iç hukukta hüküm bulunmamaktadır. Plea bargaining'te anlaşma, prosedür gereği mahkemenin huzuruna sunulmaktayken, kanun yolundan vazgeçme müessesesinde başvuru dilekçesi vergi dairesine ibraz edilmektedir. Vergi dairesi, plea bargaining'te mahkemenin üstlendiği şekli denetimi yapmakla mükelleftir. Dilekçe şeklen uygun bulunduktan sonra mahkemeye derhal gönderilmektedir. Bu tebliğ mahkemeye bir bildirim mahiyeti taşımaktadır. Mahkeme huzuruna gelen kanun yolundan vazgeçme dilekçesi ne usul ne de esas bakımından incelenmektedir. Etkin pişmanlıkta da pişmanlıktan yararlanmak için talepte bulunan mükellefin iradesine dair inceleme ceza yargılamasında yapılmamaktadır.

İdari davadan feragat talebini sunan mükellefin özgür iradesi ile müesseselere başvurup başvurmadığının denetlenmemesi kanun koyucu tarafından

[54] Bozbayındır, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu," 1477.

[55] Bozbayındır, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu," 1493.

[56] Bozbayındır, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu," 1469.

göz ardı edilse de hukuken problemlı sonuçlar doğurabilme ihtimali taşımaktadır. Bu durumu plea bargaining ile karşılaştırmak gerekirse, her ne kadar plea agreement'in son aşamada mahkemece uygun bulunması mecburi olsa da; mahkeme, şüphelinin gönüllü bir irade ile pazarlık yapıp yapmadığını araştırmamakta, esasen maddi gerçeği ortaya çıkarma görevinden bir nevi feragat etmektedir. Fakat yine de plea bargaining'te son kararı mahkemenin söylediği açıktır. Plea bargaining'te denetim mekanizması var olsa da savcının teklifini kabul etmeyerek mahkemeye çıkmak isteyen şüphelinin, daha fazla ceza alma ihtimali; şüphelinin gözünü korkutarak teslimiyetçi bir yaklaşım sergilemesine neden olabilecektir.<sup>[57]</sup> Mahkeme huzurunda daha fazla ceza alma ihtimali şüpheliyi güvensiz hissettirebilecek ve pazarlık yapmaya itebilecektir.<sup>[58]</sup> Bu durum kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlıkta da söz konusudur. İç hukukta vergi uyuşmazlığını ortadan kaldıran bu iki düzenleme ihtiyari başvuru yolları olarak sunulmakla birlikte, plea bargaining'te olduğu gibi mükellefin güvensiz hissedebileceği kaygan bir zeminde ilerleyen süreçler barındırmaktadırlar. Özellikle idarenin teklifini, anayasal hakkından vazgeçmek suretiyle kabul eden mükellef, bunu özgür iradesiyle yapıyor gibi görünse de indirimli bir ödeme planı veya hapis cezası indirimi ve/veya hapis cezasının kaldırılması vaatleriyle adeta gönüllü olmaya teşvik edilmektedir.<sup>[59]</sup> Kanun yolundan vazgeçmede, ilk derece mahkemesinde açtığı davayı kaybeden mükellef, bir üst derece mahkemesinde de davayı kazanamayacağı fikrine kapılarak, idarenin kendisine sunduğu ödeme planının elindeki son dayanak olduğunu düşünebilecektir. Kaldı ki istinaf veya temyiz başvurusu sonucunda geçebilecek sürenin uzunluğu ve nihai aşamada ödeyeceği miktarın artması ihtimalleri, mükellefin davasını kazanma ihtimali olsa dahi kanun yoluna gitme iradesini kırıcı mahiyettedir.

Etkin pişmanlıkta ise ekonomik kaygıların aksine kişi özgürlüğüne dair kaygılar mevcuttur. 7394 sayılı Kanunla gelen yeni düzenlemeler sayesinde hapis cezası indirimi hatta hapis cezasının kaldırılması ihtimali, düzenlemenin ihtiyari olduğu belirtilse de mükellefi örtülü bir şekilde etkin pişmanlık

[57] Alkon, "Introducing Plea Bargaining Into Post-Conflict Legal Systems," 12.

[58] Hessick III ve Saujani, "Plea Bargaining and Convicting the Innocent: the Role of the Prosecutor, the Defense Counsel, and the Judge," 201.

[59] John H. Langbein, "Torture and Plea-Bargaining," *The University of Chicago Law Review* 46, no. 1, (1978): 14.

iradesi göstermeye zorlamaktadır. İlk bakışta mükellef açısından hürriyeti bağlayıcı cezadan dahi kurtulma imkânı veren bir müessese şeklinde görünse de etkin pişmanlık, sunduğu cazip teklif etkisi ile mükellef iradesini sakatlayıcı bir rol oynayabilecektir. Nitekim rasyonel mükelleflerin kendi hak ve özgürlüklerini düşünmesi gerektiği ön kabulünde her iki düzenlemenin de mükellefler bakımından talep göreceği açıktır. Dolayısıyla, kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlığın *uyuşmazlığın her aşamada çözümü, tahsilatın hızlandırılması* gibi nedenlerle mükellefe sunulması; daha az ödeme yapmak için ileride bir ihtimal kazanabileceği kanun yolundan vazgeçen veya hapis cezasından indirim almak için idari davasından feragat ederek vergi aslı ve fer'ilerini ödeyen mükellef için iradilik unsurunu zedelemektedir.<sup>[60]</sup> Her iki müessesenin de ön şartlı bir şekilde avantaj sunması, mükellefin özgür iradesine ket vurmaktadır.

Özgür iradenin, salt müesseselerin sunduğu ön koşul ile zedelenmediği, ayrıca bağımsız faktörlerden etkilendiğini de söylemek mümkündür. Kanun yolundan vazgeçme veya etkin pişmanlığa başvuran mükellefin sürecin içinde tek başına olduğunu düşünmek olası görünmemektedir. Uyuşmazlığa konu olan hukuki problemin spesifik bir alana ait olmasından kaynaklı, yargı aşamasında mükellefin mahkemede bir avukat ile temsil edileceği açıktır. Kaldı ki hapis cezası alma ihtimali olan bir müvekkilin ceza yargılamasında avukat ile temsil edilmesi çok daha isabetli olacaktır. Bu durum mükellefin yargı aşamasında her hareketinin avukatın yönlendirmesi ile olacağına delalettir. Mükellefin yargısal veya idari çözüm yollarının her birinde avukatı tarafından bilgilendirilmesi ve temsil edilmesi, mükellefin hak kaybı yaşamaması adına önem teşkil etmektedir.<sup>[61]</sup> Kanun yolundan vazgeçme özelinde ilk derece mahkemesinde mükellef aleyhine karar çıktığında, avukat, davanın bir üst derece mahkemesinde kazanılma ihtimali olduğuna veya mükellef lehine karar çıktığında bir üst derece mahkemesinde davanın evleviyetle kazanılacağına yönelik vaatlerde bulunabilme ihtimalleri taşımaktadır. VUK 379/6'taki *"Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılık olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra*

[60] Nakibuule Gladys Kisekka, "Plea Bargaining As a Human Rights Question," *Cogent Social Sciences* 6, no. 1, (2020): 10.

[61] Bozbayındır, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu," 1480.

*takibi yapılamaz.*” düzenleme sebebiyle de avukatların kişisel çıkarlarını korumak adına mükellefi kanun yolundan vazgeçme talebinden vazgeçirmeleri de olasıdır.<sup>[62]</sup> Etkin pişmanlıkta ise müvekkilinin belirli bir ödeme yaparak, idari davasından vazgeçmesi şartıyla hapis indirimi alması ihtimali, avukat açısından daha makul görünebilecek; mükellef, vekili tarafından etkin pişmanlığa yönlendirilebilecektir.

### C) İDARİ DAVADAN FERAGAT ETME ÖN KOŞULUNA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

İç hukukta son dönemde idarenin hızlı tahsilat yapması amacıyla, mükellefin uyuşmazlığını sürdürmeme iradesi göstermek suretiyle, idare ile ortak bir paydada buluşmasını amaçlayan hukuki düzenlemelerin artmış olduğu gözlemlenmektedir. Bu düzenlemeler önceki bölümlerde detaylıca incelenmiştir. Düzenlemelerde açıkça görünen en önemli nokta, hazinenin maddi kayıp yaşamasının önüne geçmek isteyen yasama iradesinin, mükellefin anayasal koruma altında olan hak arama hürriyetini ikinci plana attığıdır. Dava veya kanun yolu hakkının efektif bir biçimde kullanılmasının önüne geçen bu düzenlemeler ihtiyari olsa da müesseselerin sundukları teklifler mükellefe avantajlı seçenekler yaratabilecektir. Hatta mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmiş olduğu zamanlarda dahi yapılan vergi incelemeleri neticesinde, cezalı vergi tarhiyatı sonucu ile karşılaşması halinde; mükellef haklılığını ispatlamak yerine hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılaşmamak (kaçakçılık fiillerinin isnat edildiği hallerde) veya fazla ödeme yapmamak için bu yolları tercih ederek, anayasal hakkı olan dava açma hakkından vazgeçebilecektir. Kanun yolundan vazgeçme ile etkin pişmanlık düzenlemeleri, mükellefe, tıpkı bahsi geçen plea bargaining’te olduğu gibi belirli ve kesin bir sonuç vadettiği için; uzun, masraflı ve sonucu önceden belirli olmayan yargı yolundan daha mantıklı gelebilecektir.<sup>[63]</sup> Bu da müesseseleri kabul etmeye iten bir başka sebeptir. Fakat bu sebep de diğerleri gibi en temelde mükellefin özgür iradesini sarsmaktadır.

İdari davadan vazgeçme koşullu çözüm yollarının uzun vadede hukuki ve sosyolojik problemler ortaya çıkarma ihtimali bulunmaktadır. Bu tür davadan feragat etme şartıyla kabul halleri, yargıyı işlevsiz hale getirebilecek,

[62] Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi,” 967.

[63] Kisekka, “Plea Bargaining As a Human Rights Question,” 11.

içtihat üretimini engelleyerek hukukun gelişmesini kısıtlayabilecektir.<sup>[64]</sup> Rasyonel mükelleflerin daha avantajlı teklifleri kabul etme oranının fazla olduğu düşünülürse; özellikle ceza yargılaması yarıda kalabilecek, davanın bir üst mahkeme tarafından denetlenmesinin önü kapanabilecektir. İdari davadan feragat etmenin sonucu olarak; hukuken hatalı olma ihtimali taşıyan vergilendirme işleminin denetiminin önüne geçilebilecek ve mükellefi hapis cezası ile korkutan bu düzenleme hukuk devletini derinden sarsabilecektir.<sup>[65]</sup> Anayasa'nın 125. maddesinde düzenlenen idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin denetime tabi olması hükmünün aksinin gerçekleşmesi halinde, hukuk devleti sorgulanır bir hale gelebilecektir. Üç dereceli yargı sisteminde Danıştay veya Yargıtay'ın farklı suç tipleri için üretebileceği içtihatlar, bu tür tahsilatı hızlandırıcı düzenlemeler ile engellenebilecektir. Yürütmenin kısa süre için kazançlı çıkabileceği bu hukuki müesseseler, pozitif hukuka uzun vadede zarar verme potansiyeli taşımaktadır.

İdari davadan feragatin sosyolojik olarak çıkaracağı sorunlar da tahmin edilebilmektedir. Etkin pişmanlık gibi düzenlemeler, devletin seri bir şekilde tahsilat yapmasını sağlasa da vergi kaçaklığı gibi ciddi suçları teşvik edici bir rol de oynamaktadır.<sup>[66]</sup> Kaldı ki, hukukun toplumu düzenlemek için kullanılan bir araç olduğu kabul edildiğinde, idarenin alacağını tahsil etmesi, suçun işlenmesi ile bozulan kamu düzenini geri getirmemekte, biri diğerinin telafisi olmamaktadır.<sup>[67]</sup> Bu tür düzenlemeler her ne kadar vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş veya işlediği iddia edilen mükellefler için

[64] Gregory M. Dyer ve Brendan Judge, "Criminal Defendants' Waiver of the Right to Appeal—An Unacceptable Condition of a Negotiated Sentence or Plea Bargain," *Notre Dame Law Review* 65, no. 4, (1990): 663.

[65] Turgut Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık," *Düşüncelerim* (blog), 29 Mart 2022, [https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#\\_ftn3](https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#_ftn3).

[66] Suzana Dimic ve Mirjana Dukic, "Tax Fraud and Plea Bargaining," içinde International Scientific Conference "Archibald Reiss Days" Thematic Conference Proceedings Of International Significance, ed. Aleksandar Bošković, Dag Kolarević, Nenad Radović, Saša Milojević, Tanja Kesić ve Radomir Zekavica, (Belgrad, Academy Of Criminalistic And Police Studies, 2017): 65.

[67] Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık."

avantajlı olarak görünse de uzun vadede sağlanmak istenen vergi ahlakı ve bilincini baltalayıcı bir etkinin olduğu yadsınmamaktadır.<sup>[68]</sup> Etkin pişmanlık örneğinde, hapis cezasından kurtulmak isteyen mükellefin ödeme yaparak ceza yargılamasından sıyrılması, diğer mükellefler için problem yaratabilecektir. Vergi kaçakçılığı gibi ciddi bir suç işlenmesine rağmen, ceza yargılamasından ödeme yapması sayesinde avantajlı bir pozisyon elde edebilecek mükellef, diğer mükelleflerin hukuka inancını da sarsabilecektir. Ayrıca etkin pişmanlığın düzenlendiği kanun olan 7394 Sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçu fiillerine ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaların üst sınırlarının artırılmasına rağmen; etkin pişmanlık düzenlemesi sonucunda, bu artışın söz konusu suçlara ilişkin herhangi bir caydırıcı etkisinin olmaması sonucu ortaya çıkmıştır. Nitekim etkin pişmanlıktan yararlanan bir mükellefin, CGTİHK hükümleri sonrasında hiç hapis cezası almaması da söz konusu olabilecektir. Böylesi bir imkândan yararlanmak için mükellefin idari dava açma hakkından feragat şartıyla karşı karşıya kalması, feragat müessesesinin hukuki şartlarıyla bağdaşmamaktadır. Kanun yolundan vazgeçmede ise idarenin görünürde daha ekonomik olan ödeme planını kabul eden mükellef dışında kalan mükellefler için de benzer bir durum mevcuttur. Düzenlemelerin vergisini düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellefler için adaletsiz bir durum doğuracağı da açıktır. Toplumda oluşturulması için uzun yıllardır çaba gösterilen vergi bilinci böyle düzenlemeler neticesinde oransal olarak düşme eğilimi gösterebilecektir.

Vergilendirme işlemlerinin dava edilebilir olmaktan çıkma ihtimalinin yanı sıra her iki düzenleme de temel hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı veya engelleyici özelliklere sahiptir. Etkin pişmanlıkta olduğu gibi ceza yargılamasında mükellefe sunulan cazip teklifin, idari yargılama alanına müdahale şartı taşınması, korunan hukuki değerlerin öz bakımından farklı olmasının kanun koyucu tarafından görmezden gelindiğini göstermektedir. Bu durum farklı işlemlere sahip yargı kolları arasında dengesiz bir hal yaratabilecektir.<sup>[69]</sup> Hapis indirimini amacıyla, ödeme yapıp idari davadan vazgeçilmesi, hukuk sisteminde karmaşık bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Çünkü ceza yargılamasında alınacak bir indirim için idari davasından vazgeçen mükellef

[68] Suzana Dimic ve Mirjana Dukic, "Tax Fraud and Plea Bargaining," 64.

[69] Bumin Doğrusöz, "Etkin pişmanlığın koşulu da AYM'de," *Yaklaşım Dergisi*, 5 Temmuz 2022. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/etkin-pismanligin-kosulu-da-aymde/662850>

örneğinde, Anayasa'nın 36. maddesi açıkça ihlal edilmektedir.<sup>[70]</sup> Böyle bir düzenlemenin her ne kadar ihtiyari olduğu söylene dahi hak arama hürriyetini kısıtladığı çok açıktır. Kaldı ki mükellefin kanun yolundan vazgeçme veya etkin pişmanlığa sonuç odaklı yaklaşarak, *iradi* bir tavır sergilemekten uzak olduğu da görülmektedir. Bu yüzden idari davadan feragat etmenin etkin pişmanlık özelinde mükellefin suçu kabul ettiği veya kanun yolundan vazgeçme özelinde bir üst derece mahkemesinde de davayı kaybedeceğini bilerek haksız olduğunu kabul ettiği varsayımları yanlış çıkarımlara neden olmaktadır.<sup>[71]</sup> Çünkü mükelleflerin, pragmatik bir yaklaşım sergilemeleri nedeniyle bu müesseseleri tercih ettikleri açıkça anlaşılmaktadır.

[70] Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık,” 1476.

[71] Mustafa Çolak, “Yeniden Karmaşık Hale Gelen Vergi Kaçakçılığı Suçu, Etkin Pişmanlık Hali ve Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda Analizi,” *Yaklaşım Dergisi*, no. 354, (Haziran, 2022): 7.



## SONUÇ

Son dönemde idarenin tahsilatının hızlandırılması ve mükellefin yargıya taşıdığı husumetin sürdürülmemesi amaçlarıyla çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, mükellefin Anayasa 36. madde ile korunan hak arama hürriyetini zedeleyici düzenlemelerdir. Çünkü mükellefin dava açmaması veya açtığı davadan feragat etmesi şartlarıyla, idarenin sunduğu avantajlı iktisadi ve cezai hallerden yararlanması; temel hak ve özgürlüklerin koruma altında olduğu hukuk devletinin ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Sadece hazineye daha hızlı bir şekilde kazanç sağlama amacıyla yapılan bu düzenlemeler, birçok noktada hak ve menfaat kaybına sebep olma ihtimali taşımaktadır. Kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlıktan yararlanmak için, idari davadan feragat eden mükellef, kanunun sunduğu bu şartlı teklifi değerlendirirken özgür iradesi açık bir biçimde sarsılabilecektir. Çünkü her iki düzenlemenin mükellef yararına doğuracağı sonuçlar, yargı yolunu engelleyici ve yargı yolundan vazgeçirici mahiyettedir. Bu durum mükellefin dış etkenlerden bağımsız bir şekilde çözüm yollarına başvurmadığının göstergesidir. Mükellef iradesinin sakatlandığı her iki çözüm yolunda da, mükellefin anayasal hakkını kullanması ihtimalinde üst sınırdan hapis cezası alacağı, hapis cezasının devam edeceği veya davasına devam ederse daha fazla ödeme yapabileceği gibi sadece ekonomik veya cezai yaptırım temelli sonuçlara varılmaması gerekmektedir. Ekonomik veya cezai yönden görece daha ağır bir yaptırıma uğrama ihtimali, mükellefi endişeyle söz konusu müesseselere yönlendirebilecektir. Fakat bu durumun ötesinde olaya sadece ekonomik veya cezai yönden bakmak, durumu tek taraflı ele alma sebebiyle temel hak ve özgürlüklerin zedelendiğinin üstünü örtebilecektir. Kısa vadede sadece ödeme veya hapis cezası başlıkları üzerinden bir tartışma ilerlese de bu noktada altı çizilmesi gereken asıl kısım, belirli vaatler karşılığında mükelleflerin anayasal güvenceye tabi hak arama hürriyetinden vazgeçiyor olmasıdır.

Mükellef iradesinin kısıtlanmasının haricinde feragat ön koşullu uyuşmazlık çözüm yolları içtihat üretimini engelleyebilecek, vergilendirme işlemlerini yargı denetimi dışında bırakabilecek, mükellefler arası adaleti ve eşitliği temelden sarsabilecektir. Özellikle vergisini düzenli bir şekilde veren dürüst mükellefler nazarında, adaletin sağlanmasının ötesinde adaletin sağlandığının görünürlüğü de kaybolacaktır. Her iki düzenlemeden faydalanacak mükelleflerde her şekilde avantajlı bir sonuca ulaşma fikri

oluşabilecek, vergi kaçaklığını teşvik edici bu düzenlemeler cezasızlık kültürüne yol açabilecektir. Bu da oluşması istenen vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi kavramları geri plana atabilecektir. Hem sosyolojik hem de ekonomik yönden uzun vadeli olumsuz sonuçlar yaratabilecek bu düzenlemelerdeki feragat ön koşullu başvuru hükümlerinin, sadece tahsilat odaklı düşünülerek pozitif hukukta uygulanması hukuk devleti ilkesine ters düşebilecektir. Her ne kadar hak arama hürriyeti anayasal koruma altında olsa da mükelleflerin çözüm yollarından faydalanmak amacıyla sözde iradi bir biçimde bu yollara başvuracağı açıktır. Fakat bu iradiliğe dair bir kontrol mekanizmasının olmaması, mükellefin hak arama hürriyetini sarsıcı mahiyettedir. Bu yüzden her iki çözüm yolundan faydalanmak için, feragatin bir ön koşul olmaktan çıkarılmasının; temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından daha isabetli olacağı düşünülmektedir. Bu tip çözüm yollarından faydalanmak için feragatin bir ön koşul olarak sunulması halinde ise tıpkı plea bargaining'te olduğu gibi mükellefin, idari davasından feragat etme iradesinin son aşamada mahkemeye sunulması; yargılamanın devamlılığı adına daha uygun ve mükellefin temel hak ve özgürlükleri için de daha koruyucu bir uygulama olabilecektir.

**KAYNAKÇA**

- Alkon, Cynthia. "Introducing Plea Bargaining Into Post-Conflict Legal Systems." *INPROL—International Network to Promote the Rule of Law*, no. 3, ( Mart, 2014): 1-34.
- Bacaksız, Pınar. "İddianame Pazarlığı (Plea Bargaining)." *Ceza Hukuku Dergisi* 3, no. 7, (Ağustos 2008): 151-170.
- Bahadır, N. Tuğçe. "Hak Arama Hürriyeti Perspektifinden Arabuluculuk." Yüksek lisans tezi, Çankaya Üniversitesi, 2021.
- Bozbayındır, Ali Emrah. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu." *Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 2, (Aralık, 2021): 1447-1511.
- Bozdoğanoglu, Burçin. "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi." *Mali Hukuk Dergisi* 17, no. 196 (Nisan, 2021): 951-976.
- Candan, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 8. Baskı. Ankara: Yetkin, 2020.
- Candan, Turgut. "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık," *Düşüncelerim* (blog). 29 Mart 2022. [https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#\\_ftn3](https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#_ftn3).
- Çelik, Abdullah. *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*. 1. Baskı. Ankara, Anayasa Mahkemesi, 2014.
- Çolak, Mustafa. "Yeniden Karmaşık Hale Gelen Vergi Kaçakçılığı Suçu, Etkin Pişmanlık Hali ve Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda Analizi." *Yaklaşım Dergisi*, no. 354, (Haziran, 2022): 1-8.
- Dimic, Suzana ve Mirjana Dukic. "Tax Fraud and Plea Bargaining." içinde *International Scientific Conference Archibald Reiss Days Thematic Conference Proceedings Of International Significance*, Editörler Aleksandar Bošković, Dag Kolarević, Nenad Radović, Saša Milojević, Tanja Kesić ve Radomir Zekavica, 57-67. Belgrad: Academy Of Criminalistic And Police Studies, 2017.

- Dyer, Gregory M. ve Brendan Judge. “Criminal Defendants Waiver of the Right to Appeal—An Unacceptable Condition of a Negotiated Sentence or Plea Bargain.” *Notre Dame Law Review* 65, no. 4, (1990): 649-670.
- Doğrusöz, Bumin. “Etkin pişmanlığın koşulu da AYM’de,” *Dünya*, 5 Temmuz 2022. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/etkin-pismanligin-kosulu-da-aymde/662850>
- Gazal – Ayal, Oren ve Riza Limor. “Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution.” *Criminal Law and Economics*, (Haziran, 2009): 1-41.
- Gödeklı, Mehmet. “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık.” *TAAD* 7, no. 29 (Ocak, 2017): 277-360.
- Gözübüyük, Şeref. *Yönetmelik Yargı*, 37. Baskı. Ankara, Turhan, 2020.
- Gülççek, Bayram. “Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi.” *Vergi Raporu* 28, no. 248 ( Kasım 2020): 175-185.
- Hessick III, F. Andrew ve Reshma M Saujani. “Plea Bargaining and Convicting the Innocent: the Role of the Prosecutor, the Defense Counsel, and the Judge.” *Brigham Young University Journal of Public Law* 16, no. 2, (2002): 189-242.
- Johnson, Thea. “Lying at Plea-Bargaining.” *Georgia State University Law Review*, no. 10, (Haziran, 2021): 1-53.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu. “Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasındaki Davadan Vazgeçme Şartı Üzerine Düşünceler.” *LHD* 17, no. 195 (2019): 1091-1122.
- Kaplan, Gürsel. *İdari Yargılama Hukuku*, 7. Baskı. Bursa, Ekin, 2020.
- Kisekka, Nakibuule Gladys. “Plea Bargaining As a Human Rights Question.” *Cogent Social Sciences* 6, no. 1, (2020): 1-29.
- Koçak, N. Taha ve Recep İbiş. “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı.” *Terazi Hukuk Dergisi* 9, no. 98, (Ekim, 2014): 69-77.
- Kuru, Baki. *Medeni Usul Hukuku El Kitabı I*, 1. Baskı. Ankara: Yetkin, 2020.

- Kuru, Baki. *Medeni Usul Hukuku El Kitabı II*, 1. Baskı. Ankara: Yetkin, 2020.
- Langbein, John H. "Understanding the Short History of Plea Bargaining." *Law and Society Review*, no. 261, (1979): 261-272.
- Langbein, John H. "Torture and Plea-Bargaining." *The University of Chicago Law Review* 46, no. 1, (1978): 3-22.
- McConkie, Daniel S. "Judges As Framers Of Plea Bargaining." *Stanford Law And Policy Review* 26, no. 61, (Ocak, 2015): 61-118.
- Özmumcu, Seda. "Davanın Açılmasına Bağlı Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi." *İÜHFMLXX*, no. 2 (2012): 183-206.
- Pekcanitez, Hakan, Muhammet Özekes, Mine Akkan ve Hülya Taş Korkmaz. *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, 15. Baskı. İstanbul, On İki Levha, 2017.
- Şenyüz, Doğan. "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması." *Mali Hukuk Dergisi* 16, no. 185 (Mayıs, 2020): 1165-1198.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*, 11. Baskı. Bursa: Ekin, 2020.
- Şenyüz, Doğan. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık," *Mali Hukuk Dergisi* 18, no. 211, (Temmuz, 2022): 1457-1488.
- Tanrıver, Süha. *Medeni Usul Hukuku Cilt I*, 3. Baskı. Ankara: Yetkin, 2020.
- Yılmaz Furtuna, Elif ve Arzu Laloğlu. "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme." *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5, no. 2, (2022): 347-372.

