



ETKİN PİŞMANLIĞIN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ*

The Appearance of Effective Repentance In Tax Evasion Crime

Osman Kağan ERGÜR¹ ve Ahmet Hulusi AKKAŞ²

¹Arş. Gör., Fırat Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Elazığ, okergur@firat.edu.tr, orcid.org/0000-0002-4103-1706

²Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Anabilim Dalı, Kayseri, ahakkas@erciyes.edu.tr, orcid.org/0000-0001-5217-5951

Araştırma Makalesi/Research Article

Makale Bilgisi

Geliş/Received:

05.03.2024

Kabul/Accepted:

21.05.2024

DOI:

10.18069/firatsbed.1447386

Anahtar Kelimeler

Etkin pişmanlık, vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu, vergi cezası

Keywords

Effective repentance, tax evasion crime, Tax Procedure Law, tax penalty

ÖZ

Etkin pişmanlık, failin işlediği suçtan pişmanlık duyarak işlediği suçun olumsuz etkilerini gidermeye vesile olan önemli bir müessesedir. Nitekim suçun faili pişmanlık göstermek suretiyle hem suçtan alacağı cezadan kurtulmakta veya cezasında indirim sağlanmakta hem de işlediği suç neticesinde ortaya çıkan olumsuz sonuçların giderilmesine katkıda bulunmaktadır. Ceza hukukunda kabul gören etkin pişmanlık müessesesi, 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 ile Vergi Usul Kanunu m. 359'a eklenen hükümler doğrultusunda vergi ceza hukuku çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçu bakımından da uygulanabilir hale getirilmiştir. Bu müessese ile vergi kaçakçılığı suçunun failinin etkin pişmanlık için öngörülen şartları yerine getirmesi halinde kanunda öngörülen oranlar nispetinde cezasında indirim yoluna gidilecektir. Getirilen bu düzenleme ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunun failinin etkin pişmanlıktan yararlanmasına imkân tanımış olmakla birlikte bu müessesenin uygulanması esnasında ödeme şartında, lehe kanunun tespitinde yetkili mahkemenin belirlenmesinde ve cezaların caydırıcılık ve adil olma özelliklerinin zarar görmesi gibi hususlarda olumsuz hususların olabileceği ihtimal dahilindedir.

ABSTRACT

Effective repentance is an important institution that helps the perpetrator to regret the crime he committed and eliminate the negative effects of the crime he committed. In fact, by showing repentance the perpetrator of the crime is not only freed from the punishment he will receive for the crime, or his sentence is reduced, but also contributes to the elimination of the negative consequences that arise as a result of the crime he committed. The institution of effective repentance, accepted in criminal law, is established by the Law No. 7394 on the Valuation of Immovable Properties Belonging to the Treasury and Amendments to the Value Added Tax Law, the Law on Amendments to Certain Laws and Decree Laws, and the Tax Procedure Law Art. In line with the provisions added to Article 359, it has become applicable for the crime of tax evasion within the framework of tax criminal law. With this institution, if the perpetrator of the crime of tax evasion fulfills the conditions for effective repentance, his sentence will be reduced in proportion to the rates stipulated in the law. With this regulation, the perpetrator of the crime of tax evasion is allowed to benefit from effective repentance, but it is possible that there may be negative issues during the implementation of this institution, such as the payment requirement, the determination of the competent court in determining the favorable law, and the deterrence and fairness of the penalties being damaged.

Atıf/Citation: Ergür, O. K. ve Akkaş, A. H. (2024). Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçundaki Görünümü. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 34, 2, 879-894.

Sorumlu yazar/Corresponding author: Osman Kağan ERGÜR, okergur@firat.edu.tr

* Bu çalışma, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda yürütülen "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

1. Giriş

Vergi gelirleri, devletin elde ettiği kamu gelirleri içinde en büyük payı elinde bulundurmaktadır. Devlet, elde etmiş olduğu vergi gelirleri başta olmak üzere kamu gelirleri ile toplumun temel ihtiyaçlarının giderilmesini ve kamu düzeninin korunmasını sağlamaktadır. Vergi alacaklarının korunması bakımından vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması önem arz etmekte olup bu noktada yapılan kanuni düzenlemeler, bu hususa vasıta teşkil etmektedir. Nitekim vergi hukuku bağlamında yer alan vergi kanunları yoluyla vergiye ilişkin tüm aşamaların düzenli bir şekilde sürdürülebilmesi sağlanmakta ve kamu gelirlerinin korunmasına olanak tanınmaktadır.

Vergi düzeninin sağlanması noktasında önemli bir yer tutan Vergi Usul Kanunu (VUK), vergi suçlarına ilişkin hükümleri bünyesinde barındırmaktadır. Vergi suçları içinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ise vergi düzeninin bozulması noktasında en yaygın vergi suçu olup yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle hem kamu gelirlerinin sağlıklı elde edilememesi bakımından toplumsal faydanın zarar görmesine neden olmakta hem de hazinenin zarar etmesi anlamını ihtiva etmektedir. Nitekim pişmanlık ve ıslah veya af gibi yollar vasıtasıyla olumsuz etkilerin olabildiğince azaltılması amaçlanmış olsa bile suça öngörülen cezanın yüksekliği, vergi idaresi tarafından fiilin öğrenilmesinden itibaren pişmanlık ve ıslah gibi yollara başvurma mümkün olmaması gibi hususlar itibarıyla yeni bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçunun olumsuz etkilerinin giderilmesi noktasında birtakım çalışmalara başlanmış olup 2 Mart 2021 tarihinde Adalet Bakanlığı tarafından açıklanan “İnsan Hakları Eylem Planı”nda vergi kaçakçılığı suçunun cezasına yönelik etkili olan ve failin pişmanlığının değerlendirilmesine imkân tanıyan etkin pişmanlık hükümlerinin vergi suçları yönünden uygulanabilmesine yönelik amaç, yazılı metne dökülmüştür (İnsan Hakları Eylem Planı ve Uygulama Takvimi, 2021). Akabinde 8 Nisan 2022 tarihinde yasalaşan 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” ile söz konusu amaç kanuni hüküm haline getirilmiş, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin hükümlerin uygulanması mümkün olmuştur.

Bu çalışmada etkin pişmanlığın vergi kaçakçılığı suçundaki görünümü ele alınacak olup öncelikle etkin pişmanlığın tanımı ve hukuki niteliğine değinilecektir. Akabinde VUK’ta vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık müessesesine dair kanuni düzenleme, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa dair müessesenin unsurları ve söz konusu düzenlemenin yaratacağı birtakım olası olumsuz hususlar ele alınacak olup sonuç kısmında konuya ilişkin genel değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. Etkin Pişmanlık Kavramı ve Hukuki Niteliği

2.1. Etkin Pişmanlığın Tanımı

Etkin pişmanlık, etkin ve pişmanlık sözcüklerinin birleşiminden husul bulmaktadır. Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde etkin pişmanlık kelimesi felsefi anlamıyla “Fiilde bulunan, etkinlik gösteren, edilgin karşıtı”, kimya alanı bakımından “Kimyasal tepkimelere katılma yatkınlığı gösteren (molekül, atom)”, genel anlamıyla ise “Hareketli, işleyen, çalışan, faal, aktif, dinamik” şeklinde tanımlanırken pişmanlık ise “Pişman olma durumu, nedamet” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, t.y.). Etkin pişmanlık da bu iki sözcüğün birleşimi ile oluşmuş bir kavram olup genel itibarıyla işlenen bir suçtan pişmanlık duyarak suçun yaratacağı negatif etkilerin giderilmesini temel almaktadır (Baba, 2011: 4).

Etkin pişmanlık kavramına ilişkin öğretilerde çeşitli tanımlamalar yapılmış olup ilgili tanımlamalar esas olarak meydana gelen sonucun yarattığı olumsuz hususların giderilmesi bakımından sadece neticeli suçlara uygulanabileceği düşünülse bile etkin pişmanlık müessesesi aynı zamanda salt hareket suçları bakımından da uygulanabilir niteliğe haizdir (Baba, 2011: 5).

Özgenç, etkin pişmanlığı “suç tamamlandıktan sonra, failin pişmanlık duyarak maddi gerçeğin ortaya çıkmasına katkı sağlamasını veya mağdurun mağduriyetini mümkün olduğunca gidermesi” şeklinde tanımlamıştır (Özgenç, 2021: 793).

Koca ve Üzülmüş’e göre etkin pişmanlık “suçun tamamlanmasından sonra failin pişmanlık duyarak suçun işlenmesinin meydana getirdiği sonuçları gidermeye yönelik davranışlarda bulunması”dır (Koca ve Üzülmüş, 2021: 446).

Demirbaş, “neticeyi, suç olayını meydana getirebilmek için yeterli ve gerekli hareketlerin tamamlanmasından sonra bu hareketlerin etkilerini ortadan kaldırma faaliyeti”ni etkin pişmanlık olarak ifade etmiştir (Demirbaş, 2021: 511).

Aslantürk ise “şüpheli ve/veya sanıkların işledikleri suçtan veya suçlardan dolayı özgür iradesiyle suçu işleyip tamamlamalarının ardından sonradan pişman olması, suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği zararı, ziyayı ya da olumsuzlukları gidermesi ve ceza adaletine böylece olumlu ve etkin davranışlarıyla katkı sağlamaları halinde atıfet hükümlerinin uygulanmasını sağlayan bir ceza hukuku kurumu” olarak etkin pişmanlığı tanımlamıştır (Aslantürk, 2018: 22).

Özer’e göre “5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda yer alan bir kısım suçlar tamamlandıktan sonra failin gerçekleştirmiş olduğu fiilinden dolayı pişmanlık duyarak meydana getirdiği neticenin etkilerini ortadan kaldırmaya, azaltmaya, eski hale getirmeye veya suçunun ve suç ortaklarının tespitine yönelik gönüllülük esaslı eylemleri dolayısıyla cezalandırılmaması, cezasından indirim yapılmasını, hakkında açılmış kamu davasının düşürülmesini, hükmedilmiş cezanın ortadan kaldırılmasını sağlayan şahsi cezasızlık ve indirim sebebi” etkin pişmanlıktır (Özer, 2011: 6).

Keklik’e göre ise etkin pişmanlık “bir suçun işlenmesinden sonra, failin pişmanlık göstererek gerçekleştirdiği ve cezayı azaltma veya ortadan kaldırma sonucunu doğuran davranışlar”dır (Keklik, 2016: 5).

Hakeri, etkin pişmanlığı “suçun bütün unsurlarıyla tamamlanmasından sonra failin bazı pişmanlık gösteren hareketler yapması durumunda, bu hareketler dolayısıyla faile ceza verilememesini veya cezasında indirim yapılmasını ifade eden kurum” olarak betimlemiştir (Hakeri, 2021: 490).

Baba, “kanunda gösterilen bazı suçların tamamlanmasından sonra, failin işlediği suçtan pişmanlık duyması ve belli bir muhakeme aşamasına kadar bu suçun olumsuz etkilerini gidermesi halinde, cezasını azaltan ya da kaldıran şahsi bir sebep” olarak etkin pişmanlığı ifade etmiştir (Baba, 2011: 5-6).

Özel’e göre ise “kişinin yaptığı kötü bir işten, işlediği hoş karşılanmayan bir fiilinden dolayı hiçbir zorlama ve baskı olmaksızın kendiliğinden nedamet duyması, pişman olması ve bu pişmanlığını iç aleminde muhafaza etmekle iktifa etmemesi, dışa vurması, dış aleme bazı hareketleriyle yansıtması”dır (Özel, 2006).

Sümer ise etkin pişmanlığı “kanunda düzenlenen bazı suçların tamamlanmasından sonra failin işlediği suçtan pişmanlık duyarak, belirli bir muhakeme aşamasına kadar, suçun zararlı sonuçlarını ortadan kaldırma veya adli makamlarla iş birliği yaparak verdiği bilgilerle suçun aydınlatılmasına katkı sağlama yönünde aktif bir edimde bulunması karşılığında cezayı ortadan kaldıran veya azaltan şahsi bir sebep” olarak değerlendirmektedir (Sümer, 2021: 5).

Gödekli’ye göre “neticeli suçlarda, icra hareketini tamamlayan failin, meydana gelmesi kendi elinde olan neticeyi özgür iradesiyle önlemesi” etkin pişmanlık olarak ifade edilmektedir (Gödekli, 2017: 283).

Kır ise etkin pişmanlığı “özü itibarıyla kişinin gerçeği söylemesiyle önceki beyanlarında yalan söylediğini veya gerçeği gizlediğini belirtmesi” şeklinde tanımlamaktadır (Kır, 2021: 1128).

Ümit’e göre ise “suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık duyarak suçun neden olduğu hukuka aykırılığı veya zararlı sonuçları gidermesine yönelik iradi eylem”dir (Ümit, 2021: 134).

Yargı kararlarında da etkin pişmanlığa ilişkin tanımlamalar yapılmış olup genel itibarıyla etkin pişmanlık “bir suçun işlenmesinden sonra failin, herhangi bir dış etken bulunmaksızın kendi hür iradesiyle, meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmaya yönelik davranışlar” olarak ele alınmaktadır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.12.2015, E. 2014/632, K. 2015/501; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.06.2017, E. 2017/654, K. 2017/333). Gerek öğretide gerek ise yargı kararlarında yapılan etkin pişmanlık tanımından hareketle etkin pişmanlığın tanımı tarafımızca şu şekilde yapılabilir: “Etkin pişmanlık, uygulanmasına imkân tanınan bir suçun işlenmesi durumunda failin herhangi bir etki altında kalmadan pişmanlık duyarak işlediği suçun meydana getirdiği olumsuz sonuçları gidermesine imkân tanıyan ve bu sayede cezanın azaltılmasına veya ceza verilmemesine olanak sağlayan bir müessesedir”.

2.2. Etkin Pişmanlığın Hukuki Niteliği

Etkin pişmanlık müessesesi, fail tarafından suçun işlenmesi sonucu ortaya çıkan bir müessese olup hukuki niteliği itibarıyla cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olarak öğretide kabul edilmektedir (Hakeri, 2021: 490; Gödekli, 2017: 283; Baba, 2011: 25; Özgenç, 2021: 589; Koca ve Üzülmüş, 2021: 447; Keklik, 2016: 5; Arslantürk, 2018: 23; Ümit, 2021: 135; Sümer, 2021: 11). Nitekim Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 168’in gerekçesinde “Suç tamamlandıktan sonra kişi pişmanlık gösterebilir. Bu durumda,

işlenmiş ve tamamlanmış olan suç işlenmemiş hâle artık döndürülemez. Ancak, suç tamamlandıktan sonra, pişmanlık duyarak, gerçekleştirilen haksızlığın neticeleri mümkün olduğunca ortadan kaldırılabılır. Bu düşüncelerle, etkin pişmanlık; hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık ve karşılıksız yararlanma suçlarında cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebep olarak kabul edilmiştir.” şeklinde yer alan açıklamalarla bu durum ifade edilmiştir (Doğan, t.y.).

Yargıtay kararlarında da bu konuya vurgu yapılmış olup Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda “5237 sayılı TCK'nun kabul ettiği suç teorisi uyarınca, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların gerçekleşmesiyle, ortaya cezalandırmaya layık bir haksızlık çıkmakta, kusuru kaldıran bir sebebin de bulunmaması hâlinde fail hakkında bir cezaya hükmolunmaktadır. Fakat bazı hâllerde kanun koyucu, failin cezalandırılması için başka birtakım unsurların da bulunması ya da bulunmamasını aramıştır. İşte haksızlık ve kusur isnadı dışında kalan bu gibi hususlar “suçun unsurları dışında kalan hâller” başlığı altında ele alınmaktadır. Bunlardan failin cezalandırılması için gerekli olanlara “objektif cezalandırılabilme şartları”, bulunmaması gerekenlere de, “şahsi cezasızlık sebepleri” veya “cezaı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler” denilmektedir (Mahmut Koca-İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, 8. Baskı, s. 351). Bu yönüyle etkin pişmanlık; cezaı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler arasında yer almaktadır.” demek suretiyle etkin pişmanlığın cezaı kaldıran veya cezada indirim yapılmasına neden olan şahsi sebepler kapsamında ele alınması gerektiği belirtilmiştir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.03.2018, E. 2017/1118, K. 2018/121).

TCK m. 93/2, m. 110, m. 168/1-3, m. 192/3, m. 221/4, m. 248/1 ve 2, m. 269/1-5, m. 274/2-3, m. 281/3, m. 289/2, m. 293 ve m. 297/4'te yer alan etkin pişmanlık düzenlemelerinde etkin pişmanlık cezada indirim yapılmasını gerektiren bir şahsi sebep olarak yer almakta iken; TCK m. 93/1, m. 184/5, m. 192/1-2 ve 4, m. 201/1-2, m. 221/1-4, m. 254/1-3, m. 274/1, m. 282/6 ve m. 316/2'de yer alan düzenlemelerde ise cezaı kaldıran şahsi sebep olarak ele alınmaktadır (Baba, 2011: 25). Bu bakımdan örnek teşkil etmek üzere TCK m. 191'de yer alan “Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanmak” suçu yönünden kişinin suçu haber alması akabinde suçun ortaya çıkarılmasında veya suç faillerinin yakalanmasında etkin bir görev alması halinde TCK m. 192/3 hükmü gereğince indirimli cezaya tabi tutulması söz konusu iken resmi makamlardan önce maddenin temini ile ilgili bilgileri ilgili makamlara bildirmesi ve suçlularına yakalanmasını kolaylaştırması halinde bu kişi hakkında ceza verilmeyecektir.

Etkin pişmanlık, niteliği bakımından suçun meydana gelmesinden sonra ortaya çıkması itibariyle suçun unsurlarının varlığı bakımından etkili olmamakta, bu anlamda failin suç niteliğine haiz olması üzerinde bir etkiye sahip bulunmamaktadır (Keklik, 2016: 6). Bunun yanında etkin pişmanlık hali kusurluluğa da etki etmemekte olup cezanın tamamen ortadan kaldırılmasını gerektiren bir halin varlığı durumunda beraat kararı yerine ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmelidir (Koca ve Üzülmöz, 2021: 447). Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması bakımından mağdurun rızası temel alınmamakla birlikte ilgili hükümlerin uygulanabilmesi noktasında suçtan oluşan zararın, mağduriyetin veya işlemin etkilerinin kanunda öngörüldüğü haliyle giderilmesi icap etmektedir (Dülger, 2023: 878).

Etkin pişmanlık, sadece ilgili suçtan pişmanlık duyan kişiler bakımından geçerli olup bu özelliği itibariyle kişiye bağlı bir özellik göstermektedir. Bu anlamda özellikle iştirak halinde işlenen suçlar bakımından etkin pişmanlığın her bir fail yönünden ele alınması gerekliliği doğmakta olup etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen failin durumunun diğer suç ortakları yönünden ceza sorumluluklarına etkisi bulunmamaktadır (Baba, 2011: 26; Sümer, 2021: 11). Etkin pişmanlık bu özelliği ile cezaların belirlenmesi ve şahsiliğine katkıda bulunmaktadır (Ümit, 2021: 136).

Etkin pişmanlık müessesesinin özelliği itibariyle suç vasfına etkisinin olmaması itibariyle bu durumun fikri içtima kavramı çerçevesinde incelenmesi önem arz etmektedir (Keklik, 2016: 6). Belirtmek gerekir ki fikri içtimanın varlığı halinde fail hakkında verilecek ceza, işlenen suçlardan kaynaklı en ağır ceza bakımından tespit edilmekte olup etkin pişmanlığın cezaı tamamen kaldıran sebep olarak ortaya çıkması halinde etkin pişmanlığın etki etmediği suçtan dolayı failin cezalandırılması mümkün hale gelmekte, bu durum bir yargı kararında da ele alınmaktadır (Yargıtay 18. Ceza Dairesi, 20.01.2016, E. 2015/13918, K. 2016/1079). Etkin pişmanlığın failin haksızlığına bir etkide bulunmaması nedeniyle yapılan fiil sonucu fail hakkında idari yaptırım yollarına veya güvenlik tedbirlerine başvurulması mümkün görülmektedir (Baba, 2011: 25).

Etkin pişmanlık müessesesinden yararlanan kişi hakkında şartların oluşması halinde eşya veya kazanç müsaderesinin yapılması mümkün olup örneğin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m.13/2 hükmünde etkin pişmanlık nedeniyle davanın düşmesine veya fail hakkında cezaya hükmolünmamasına karar verilmesi halinin suç konusu eşya üzerinde müsadere hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacağı ifade edilmiştir (Ümit, 2021: 136; Baba, 2011: 25). Kazanç müsadere yönünden TCK m. 55'te yer alan hükümlerin titiz bir şekilde uygulanması icap etmekte olup failin etkin pişmanlık müessesesi kapsamında işlediği suçtan kazandığı menfaati iade etmesi halinde müsadere hükümleri uygulanmayacağından failin söz konusu hükümlerle bir ilişkisi kalmayacaktır.

3. Etkin Pişmanlığın Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Düzenlenişi

3.1. Kanuni Düzenleme

Daha önce bahsedildiği üzere vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi neticesinde hem kamu hazinesi hem de fail ile toplumun tamamı bakımından ortaya çıkan olumsuz hususların giderilmesi noktasında birtakım kanuni düzenlemelerin yapılması gerekliliği kamuoyunda beklenti olarak ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan Adalet Bakanlığı tarafından ortaya konulan İnsan Hakları Eylem Planı'nda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesinin hayata geçirileceği ifade edilmişti. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin de dahil olduğu kanun teklif metni "2/4336 Esas No'lu Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklif'i" olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına (TBMM) 25.03.2022 tarihinde sunulmuş, Plan ve Bütçe Komisyonunda 29-31.03.2022 tarihlerinde görüşülmüş, ilgili kanun teklifi 31.03.2022 tarihinde Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilmiş ve TBMM Genel Kurulu'na sevk edilmiştir. Genel Kurula sevk edilmiş olan 2/4336 esas no'lu kanun teklifi, TBMM Genel Kurulunda 05-07.04.2022 tarihlerinde görüşülmüş olup söz konusu görüşmeler sonucunda kanun teklifi 08.04.2022 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve kanunlaşmış, Cumhurbaşkanının onaylaması akabinde 15.04.2022 tarihinde kısaca 7394 sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir.

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

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

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 13/9/2023 tarihli ve E.: 2022/81, K.: 2023/153 sayılı Kararı ile)".

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 uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkroda 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 fıkroda 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 suçla 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. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için belli başlı unsurların var olması gerekmekte olup bu unsurların ele alınması önem arz etmektedir.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlığın Unsurları

3.2.1. Suçun Tamamlanmış Olması

Bir suça dair etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanabilir nitelikte olması için öncelikle o suçun tamamlanmış olması icap etmektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanabilirliği noktasında failin suçu işleyip tamamlamış olması elzemdir. Vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanmış olması noktasında suça ilişkin kanuni tarifte neticenin varlığı önem arz etmekte olup suçun tamamlanmasında neticenin var olup olmamasına göre “sırf hareket suçları” ile “neticeli suçlar” ayrımı bu noktada yol gösterici olmaktadır.

Sırf hareket suçları, neticenin gerçekleşmesini aramadan sadece hareketin gerçekleştirilmesiyle suçun meydana gelmesinin yeterli olduğu suç tipidir. Özellikle bizzat işlenebilen suçlar bu kapsamda ele alınmaktadır (Keçelioğlu, 2021: 440). Örneğin TCK m. 116’da düzenlenen konut dokunulmazlığını ihlal suçu veya TCK m. 141’de düzenlenen hırsızlık suçu bu kapsamda değerlendirilmektedir. Sırf hareket suçunun gerçekleştirilmesiyle birlikte söz konusu suç hareketin yapıldığı yer ve zamanda gerçekleşmiş ve zamanaşımı işlemeye başlamıştır (Hakeri, 2021: 156).

Neticeli suçlar ise sırf hareket suçlarına kıyasla farklı bir konumda bulunmaktadır. Nitekim neticeli suçlarda sadece hareketin varlığı yeterli olmayıp suçun gerçekleştiğini kabul edebilmek için söz konusu neticenin de gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu bakımdan hareketten ayrı olarak suçun konusu yönünden yer ve zaman itibarıyla ayrılabilir etkiye haiz olan suçlar neticeli suçlar olarak adlandırılmaktadır (Koca ve Üzülmez, 2021: 130). Buna örnek olarak TCK m. 81’de düzenlenen kasten adam öldürme suçunda öldürme kastıyla yapılan hareket yeterli olmamakta bunun yanında söz konusu suçun oluşumu için kişinin ölmesi de aranırken TCK m. 148’de düzenlenen yağma suçu bakımından malikin zilyetliğinin sona ermesi ve failin mal üzerinde hakimiyet kurması gerekmektedir. Neticeli suçlar bakımından mutlak suretle dış dünyada oluşan değişikliklerin varlığı aranmakla birlikte bu değişikliklerin mantiken ve kavramsal olarak hareketten ayrılabilmesi gerekliliği de ifade edilmektedir (Keçelioğlu, 2021: 440).

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller bakımından genel itibarıyla sırf hareket suçu oluşmakla birlikte iki fiil yönünden neticenin varlığı aranmaktadır. Bu fiillerden biri, VUK m. 359/a-1’de “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler” veya kısaca çift defter tutmak olarak adlandırılan fiil olup çift defter tutmak fiiline bağlı suçun oluşabilmesi için vergi matrahında azalmanın meydana gelmesi gerekmektedir (Şenyüz, 2020: 460; Taştan, 2020: 99; Özen, 2022: 94). Vergi matrahının azalması ile vergi ziyayı farklı hukuki durumlar olup örneğin devreden KDV’nin olduğu dönemde satışların başka bir deftere yazılması vergi ziyayı oluşturmamakta ancak vergi matrahını azaltması bakımından vergi kaçakçılığı fiiline neden olmaktadır (Şenyüz, 2020: 461). Bu anlamda çift defter fiili işlenirken vergi matrahının azalması yeterli görülmemekte, ayrıca vergi zıyanının varlığı aranmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından neticenin arandığı diğer fiil ise VUK m. 359/ç’de yer alan “ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek” fiilidir. Failin yetkilendirilmiş olup olmamasının bir önemli olmaksızın ödeme kaydedici cihazla söz konusu sistemlere müdahale ederek satışlara ait kayıtları engellemesi halinde suç meydana gelecek, bu suçun neticesi ise gerçekleştirilen satışlara ilişkin bilgilerin kayıt edilmesinin engellenmesi olacaktır (Ömercioğlu, 2022: 182). Satışlara ilişkin kayıtların engellenmesine yönelik bir hususun söz konusu olmadığı hallerde vergi kaçakçılığı suçundan bahsedebilmek mümkün değildir.

Bu anlamda genel olarak vergi kaçakçılığı suçunun sırf hareket suçu olması itibarıyla etkin pişmanlığın uygulanması noktasında ilk şart gerçekleşmiş olmaktadır. Örneğin failin sahte belge düzenlemek yoluyla vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi halinde sahte belge düzenlemesi vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yeterli olup defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi fiilinde ilgili belgelerdeki yazı ve rakamların değiştirilmesi, içeriğinin çizilmesi, silinti, ilave ve kazıntı yapılması gibi eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde de suçun tamamlanmış olduğunu söylemek mümkündür. Çift defter tutmak gibi istisnai fiillerin varlığında ise suçun tamamlanması için vergi matrahının azalması hususu da arandığından söz konusu fiilde neticenin oluşması zorunludur. Nitekim Yargıtay’ın vermiş olduğu bir kararda (Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 26.12.2016, E. 2016/1547, K. 2016/7947) “213 sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden eylemin “*vergi matrahının azalması sonucunu doğurması*” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.” şeklindeki açıklamalarıyla vergi matrahındaki azalmanın net bir şekilde gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1603). Ancak vergi kaçakçılığı suçunda kasten vergi ziyasına neden olma şartının aranmaması itibarıyla failin belli bir amaç doğrultusunda hareket etmesi şartı, vergi kaçakçılığı suçu bakımından aranmamaktadır (Bayar, 2010: 168).

3.2.2. Failin Pişmanlığını Aktif Bir Şekilde Göstermesi

Failin pişmanlık göstermesi bağlamında sadece kendi iç dünyasında üzüntü duyması ve pişman olması yeterli olmamakta, ayrıca bu pişmanlığını somut ve açık bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Nitekim failin gösterdiği pişmanlığın ceza hukuku bağlamında bir kıymetinin olabilmesi için pişmanlığını dış dünyada yansıtabilmesi şarttır.

Bu husus, ceza sistemi çerçevesinde farklı şekillerde ortaya çıkmakta olup örneğin bilgi vermek yoluyla suçun aydınlatılması ve ortaya çıkmasında katkıda bulunmak, suçla mücadelede etkin iş birliği yoluna gitmek, failin neden olduğu zararı tazmin veya iade etmesi ile failin hukuka aykırı duruma son vermesi bu kapsamda değerlendirilmektedir (Baki, 2016: 47). Nitekim bazı Yargıtay kararlarında da bu hususa yönelik açıklamalar bulunmaktadır (Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 03.04.2019, E. 2019/23643, K. 2019/6679; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.12.2019, E. 2017/687, K. 2019/703).

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın uygulanması bakımından da failin pişmanlığını aktif bir şekilde göstermesi gerekliliği söz konusu olmakla birlikte 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, failin aktif bir şekilde pişman olduğuna ilişkin temel gösterge olarak ifade edilmelidir. Bunun yanında VUK geçici m. 34 gereğince kanunun yayımı tarihinde soruşturma aşamasında olan dosyalarda etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanması amacıyla 15.04.2023 tarihine kadar gerekli ödemelerin yapılmış olması da gerekmekte olup bu tarihten sonra kanunun yayımı tarihinde soruşturma aşamasında olan dosyalar için yapılacak ödeme veya başvurularda etkin pişmanlığın uygulanması mümkün olmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin pişmanlıktan yararlanabilmesi için söz konusu ödemeleri kendi iradesi ile ödemesi gerekmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun vermiş olduğu bir kararda “...*iade ve tazminin cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına veya ondan habersiz olarak üçüncü kişilerce giderilmesi, failin yakalanmamak için kaçarken atması sonucu eşyanın ele geçirilmesi, arama neticesinde saklanan şeyin bulunması gibi hallerde 765 sayılı Yasanın 523. maddesinin uygulanma olasılığı olabileceksen,*

bu durumlarda failin gerçek anlamda pişmanlığından söz edilemeyeceğinden 5237 sayılı Yasanın 168. maddesi uyarınca uygulama yapılamayacaktır...” ifadeleri ile bu durum açıkça ortaya koyulmuştur (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.05.2008, E. 2008/11-127, K. 2008/147). Bu bakımdan failin iradesi dışında ödeme yapılması veya ilgili ödemelerin cebri icra yoluyla tahsil edilmesi durumunda failin aktif davranışından dolayısıyla etkin pişmanlıktan bahsetmek mümkün olmayacaktır (Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, 2022: 358).

Etkin pişmanlık müessesesi, temelde meydana gelem mağduriyetler ve ekonomik zararın giderilmesini amaçlamakla birlikte vergi kaçakçılığı suçları bakımından mutlak suretle vergi kaybıyla ilişkili olarak zarar veya mağduriyetten bahsetmek ihtimal dahilinde değildir. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarca basılması gereken belgelerin anlaşma olmadığı halde basılması ve kullanılması ile defter ve belgelerin gizlenmesi örnek olarak gösterilmekte olup söz konusu durumda bir zararın olmaması itibariyle mükellefin hükümden yararlanabilmesine olanak sağlanmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1604).

Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK m. 379’da düzenlenmiş bulunan kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi doğrultusunda vergi mahkemesine süresinde açılmış davanın neticelenmesi ve yükümlünün kendi iradesiyle bulunduğu aşamaya göre istinaf veya temyiz aşamasından feragat etmesi halinde maddede belirtilen indirim oranlarından ayrıca yararlanacağı belirtilmiştir (Batı ve Özen İnci, 2022: 42).

3.2.3. Pişmanlığın Kanuni Süre Dahilinde Gösterilmesi

Vergi kaçakçılığı suçuna getirilen etkin pişmanlık müessesesi ile birlikte faile kanunda öngörülen aşamalar dahilinde pişmanlığını somut bir şekilde ortaya koyarak ceza indiriminden faydalanma fırsatı verilmiştir (Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, 2022: 356). Belirtilen süre dahilinde kişinin pişmanlığını göstermemesi halinde söz konusu müessesenin uygulanma ihtimali ortadan kalkmaktadır (Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 09.09.2014, E. 2013/30341, K. 2014/20209).

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin failin soruşturma veya kovuşturma evresinde hükümden önce nedamet göstermesi halinde ceza indiriminden faydalanması mümkün hale gelmiştir. Bu anlamda dosyanın soruşturma aşamasında olması veya kovuşturma aşamasında olup hükmün verilmemiş olması önem arz etmektedir (Korkmaz, 2022: 104).

7394 sayılı kanunla VUK’a eklenmiş olan geçici m. 34’te ise kanunun yayım tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında bulunan dosyalara ilaveten infaz aşamasında bulunan dosyalar bakımından da etkin pişmanlık müessesesinin uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu anlamda kanunun yayım tarihinden itibaren bir yıl içinde yani 15.04.2023 tarihine kadar söz konusu ödemelerin yapılması halinde failin bu aşamalarda etkin pişmanlıktan yararlanması mümkündür.

İnfaz aşamasında olan dosyalar ibaresinin ne anlama geldiği noktasında ise 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİHK) m. 4’te yer alan “Mahkûmiyet hükümleri kesinleşmedikçe infaz olunamaz.” hükmü ile m. 5’te yer alan “Mahkeme, kesinleşen ve yerine getirilmesini onayladığı cezaya ilişkin hükmü Cumhuriyet Başsavcılığına gönderir. Bu hükme göre cezanın infazı Cumhuriyet savcısı tarafından izlenir ve denetlenir.” hükümleri dikkate alındığında mahkûmiyet hükmünün kesinleştiği dosyaların infaz kavramı çerçevesinde ele alınması gerektiği görülmektedir.

VUK geçici m. 3-4’teki düzenlemeler ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar ile istinaf veya temyiz aşamasında olan dosyalarla ilgili istisnai geçiş hükümleri düzenlenmiş olup VUK geçici m. 34/3’e göre kanunun yayım tarihinde istinaf veya temyiz aşamasında bulunan dosyalardan lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilerek ilk derece mahkemesine gönderilmekte iken VUK geçici m. 34/4’e göre Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyaların da ilk derece mahkemesine gönderilmesi hüküm altına alınmıştır. Etkin pişmanlık müessesesinin özelliği itibariyle fail lehine bir müessese olması bakımından istinaf aşamasında Bölge Adliye Mahkemesi tarafından, temyiz aşamasında ise Yargıtay tarafından bozma kararı verilmek suretiyle ilk derece mahkemesine gönderileceği ifade edilmiştir (Batı ve Özen İnci, 2022: 40).

3.2.4. Failin Gösterdiği Pişmanlık Sonucu Cezada Yapılacak İndirim

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak babında söz konusu şartları yerine getirmesi halinde kanunda cezanın indirimi noktasında birtakım hükümler bulunmaktadır. 7394 sayılı kanun ile VUK’a eklenmiş bulunan hükümler çerçevesinde vergi ziyanının 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.

Bu kapsamda söz konusu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse vergi mükellefine yapılan denetim sırasında mükellefin sahte belge düzenleme fiilini işlemiş olduğu tespit edilmiş ve bu doğrultuda mükellef hakkında hazırlanan vergi suçu raporu ile Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan alınan mütalaa kapsamında Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulmuş olup ayrıca mükellef yönünden 200.000 TL vergi aslı tarh edilmiş ve 40.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Mükellefin işlediği fiil nedeniyle etkin pişmanlıktan yararlanmak istemesi halinde tarh edilen vergi olan 200.000 TL'nin ve buna ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinin tamamı ile vergi ziyayı cezası olan 40.000 TL'nin yarısı olan 20.000 TL ile bu miktara gelen gecikme zammını nedamet göstermek yoluyla soruşturma evresinde ödemesi halinde alacağı cezanın yarısı, kovuşturma evresinde hüküm verileceğe kadar ödemesi halinde ise alacağı cezanın üçte biri indirilmiş olacaktır.

7394 sayılı kanunla VUK m. 359'a eklenen "*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir*" hükmü çerçevesinde vergi ziyayı oluşturmeyen vergi kaçakçılığı suçları bakımından da ceza indiriminden faydalanacağı ifade edilmiştir. Söz konusu hüküm bir görüşe göre suçun temel hali muhafaza edilmekle beraber suça eklenen unsurlar yoluyla faile daha az ceza verilmesini sağlayan haller olarak ifade edilen (Demirtaş, 2021: 383; Akkaş, 2018: 327) daha az cezayı gerektiren nitelikli hal olarak değerlendirilmekte olup (Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, 2022: 358) kanaatimizce ilgili hükümde vergi ziyasının aranmaması ile vergi kaçakçılığı suçuna daha az ceza öngörülmesi itibarıyla bu görüşün doğru olduğunu belirtmek icap etmektedir.

VUK geçici m. 34'te haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar ile 7394 sayılı kanunun yayım tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan dosyalar yönünden ceza indiriminin yapılması hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede infaz aşamasında bulunan dosyalar için VUK m. 359'da soruşturma aşamasındaki dosyalar için uygulanan 1/2 oranının uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu anlamda dosyası infaz aşamasında olan failerin infazın durdurulması ve uyarılma yargılaması gibi yollara başvurma haklarının doğacağını da söylemek doğru olacaktır (Aslanpınar, 2022; Şen, 2022).

4. Etkin Pişmanlığın Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulanması Neticesinde Oluşabilecek Olası Sorunlar

4.1. Etkin Pişmanlıktan Yararlanmak İçin Yapılacak Ödemelerde Oluşacak Sorunlar

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına daha önce belirtildiği üzere vergi aslı, vergi ziyayı ve bunlara bağlı gecikme zammı ile gecikme faizinin ödemesi koşulu bulunmaktadır. Bunun yanında VUK geçici m. 34'te de 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren bir yıl içinde söz konusu ödeme koşulunun yerine getirilmesi aranmıştır.

Etkin pişmanlık müessesesi için ödeme koşulunun getirilmesi, bazı faydalar getirmekle birlikte bunun yanında bazı sorunlara da neden olabilmektedir. Bu anlamda ödeme kavramının kapsamındaki belirsizlik ile içeriğinin net olmaması ilk göze çarpan hususlardan birini oluşturmaktadır. Nitekim vergi borcu ve cezalarını sona erdiren sebeplerden birini nakden ödeme oluşturmakla beraber diğer sebeplerin göz ardı edilmesi veya başka bir şekilde bu sebeplere yer verilmemesi bir noksanlık olarak ifade edilebilir. Bunun yanında ödemenin nasıl yapılacağı noktasındaki belirsizlik de mevcut olup özellikle tarh edilen vergiyle kesilen cezaların tek seferde ödenmesinin yanında belli kısımlar halinde ödenebilmesi ile çeşitli hukuki vasıtalar yoluyla indirimli ödenerek borçların sonlandırılması durumunun varlığı gözetildiğinde cezada indirim için öngörülen oranda vergi ile cezasından farklı bir borç tutarının ortaya çıkması muhtemel görülmektedir (Şenyüz, 2022: 1468). Bu anlamda söz konusu hususla ilgili düzeltmelerin yapılması faydalı olacaktır.

Şahsın vergi borcunun yapılandırılmış olması halinde söz konusu ödemelerin nasıl yapılacağı hususu da irdelenmesi gereken bir husus olup yapılandırma kanunlarında yer alan vergi mahkemesindeki davadan feragat halinde yargılama giderleri, karşı taraf avukatlık vekalet ücreti gibi konuların varlığı bakımından etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen kişiler itibarıyla düzenleme yapılması icap ettiğinden bahsedilmektedir (Aslanpınar, 2021: 188). Bu yönüyle vergi dairesinin kabul ettiği ödeme yöntemi ve şeklini savcı veya ceza mahkemesinin benimsemesi suretiyle ek ödeme talep etmeksizin etkin pişmanlığın uygulanması gerektiği ifade edilmekte; kanaatimizce haklı olan bu görüş çerçevesinde hem ek külfetlerin oluşmasına engel olmak hem de bu külfetlerin yanında vergi borç ve cezaları çok olan kişilerde meydana gelebilecek olası isteksizliğin önüne geçmek adına bu durumun uygulanması yararlı olacaktır (Sevinç Ceyhan, 2022: 165; Aslanpınar, 2021: 188).

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesi bakımından yalnız tarh edilen vergiyle buna ilişkin cezaların ödenmesinin yanında tarh edilen vergi ve cezaların olmaması halinde de suça ilişkin belli bir indirimin yapılması söz konusudur. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçunun varlığı noktasında belli istisnalar haricinde vergi ziyasının varlığı aranmasa bile etkin pişmanlığın uygulanabilirliği noktasında ödeme şartı bir unsur olarak ele alındığından bu hususun varlığı bir nevi istisnai bir hüküm olarak ele alınsa bile ödenecek vergi ile cezanın bulunmaması, ceza davası açılmış ve karar aşamasında olmasına rağmen idari prosedürün sonuçlanmaması nedeniyle verginin henüz tarh edilememiş olması da olası görülmektedir (Candan, 2022). Bunun yanında failin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgisi olmayan fiillerden kaynaklı borcunun bulunması doğal olarak ceza indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmemekte olup etkin pişmanlıktan faydalanmanın temel şartı, VUK m. 359'da yer alan fiiller nedeniyle meydana gelecek vergi, ceza ve feri ödemelerin kanunda belirtilen nispette ödenmiş olması gerekliliğidir.

Etkin pişmanlık müessesesinde yer alan ödeme şartına ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri çerçevesinde şahsın vergi idaresine olan borçları bakımından haciz uygulamasının yapılmış olmasının veya ayni/şahsi güvenceler verilmiş olmasının sorun teşkil ettiği ifade edilmiş olup AATUHK m. 47/1 hükmünde belirtilen *“Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatl olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.”* ifadeler çerçevesinde failin VUK m. 359'daki fiillerle ilgili olmayan borçlarının vadesinin vergi kaçakçılığı suçu fiillerine yönelik borçlardan önce gelmesi durumunda failin gerçekleştireceği ödemelerin hangi borcu sona erdirmiş olacağı da tespit edilmesi gereken bir durum olarak belirtilmiştir (Şenyüz, 2022: 1470). Bu anlamda kanaatimizce failin vergi idaresine başka fiillerden kaynaklı borçları nedeniyle her ne kadar vadesi önde olsa bile diğer borçlarını ödemesinin gerektiği düşüncesi, esasen etkin pişmanlık müessesesinin var olma nedenine aykırı bir durum oluşturacağından failin etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla sadece VUK m. 359'da belirtilen ödemeleri gerçekleştirmesi, müessesenin uygulanması bakımından yeterli olacaktır.

Ödeme şartı bakımından zaman konusundaki sorunların da belirtilmesi icap etmektedir. Nitekim VUK geçici m. 34'te infaz aşaması yönünden bir yıllık bir süre öngörülmekte iken diğer aşamalar bakımından herhangi bir sınırlamanın olmaması bazı sorunlara zemin hazırlamaktadır. Bu durum temelde hukuk kurallarında sıklıkla değişiklikte bulunulmamasını, hukuki belirlilik ve istikrara zarar verecek davranışlardan uzak durulmasını, bu niteliklere hanel getirecek hukuki düzenlemelerin getirilmemesini ve kazanılmış haklara dokunmadan temel hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlayan değerler bütünü olarak ifade edilen hukuki güvenlik ilkesine ters düşmektedir (Altundış, 2008: 61; Aslanpınar, 2022; Buluttekin ve İçten, 2023: 734). Bu bakımdan ödemelerin zaman ve usulünün belirlenmesi bakımından VUK'a ilgili bir hükmün eklenmesi veya yönetmelik veya tebliğ çıkarılması yararlı olacaktır (Buluttekin ve İçten, 2023: 734).

4.2. Lehe Kanununun Tespit Edilmesinde Yetkili Mahkeme Sorunu

Ceza hukukunda fail, işlediği suç zamanında var olan ceza kanununda yer alan hükümler doğrultusunda cezalandırılmakta olup işlediği fiil, gerçekleştirildikten sonra yürürlüğe giren kanunda suç olarak değerlendiriliyorsa kanunun geçmişe yürütülmesi vasıtasıyla faile ceza verilmesi söz konusu olmamaktadır. Ceza hukukunda “geçmişe yürüme yasağı” veya “geriye yürüme yasağı” olarak ifade edilen bu kural doğrultusunda yürürlüğe giren yeni kanunda yeni suçlar ihdas edildiği takdirde bu hükümler sadece yürürlüğe girmesinden sonra işlenen fiiller açısından geçerlidir (Özgenç, 2021: 140). 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 hükmolünmüştü infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Ana kural bu olmakla beraber bu kuralın önemli bir istisnası bulunmaktadır. Şayet sonradan yürürlüğe giren kanunda failin lehine olan hükümlerin var olması durumunda lehe olan hükümler uygulanmakta, önceki kanunda yer alan aleyhe hükümler uygulanmamaktadır. Nitekim yeni kanunun kabul edilmesi ile beraber söz konusu fiilin daha ağır cezalandırılmasında ve hatta cezalandırılmasında kamu düzeninin teminini sağlayacak sosyal fayda bulunmamaktadır (Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2021: 148). 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 etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın uygulaması bakımından VUK geçici m. 34 hükmünün ele alınması icap etmektedir. 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 vurgulanmıştır.

VUK geçici m. 34 hükmü çerçevesinde istinaf veya temyiz aşamasında lehe kanun uygulamasının varlığı halinde dosya hakkında bozma kararı verileceği belirtilmiş olsa bile bozma sonucu hangi mahkemeye dosyanın gönderileceğine yer verilmemiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m. 302/2-4 hükümleri doğrultusunda istinaf aşamasındaki dosyaların ilk derece mahkemesine, temyiz aşamasındaki dosyaların ise bölge adliye mahkemesine gönderilmesi gerekmekte olsa bile söz konusu belirsizlik bakımından temyiz aşaması bakımından da bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesine gönderilmesi de ifade edilmektedir (Batı ve Özen İnci, 2022: 44). Nitekim VUK geçici m. 34/4'te *“Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında 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 gerekmektedir (Buluttekin ve İçten, 2023: 736).

VUK geçici m. 34'te istinaf ve temyiz aşamaları ile ilgili lehe kanun hükmünün uygulanması ile ilgili hususların infaz aşaması bakımından da değerlendirilmesi icap etmekte olup 7394 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda bilhassa vergi kaçakçılığı suçunda mahkûmiyet aşamasının değerlendirilmesi ve verilecek cezanın hesabında sorunların yaşanacağı ifade edilmektedir (Batı ve Özen İnci, 2022: 44). Bu itibarla 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİHK) m. 98/1-2 hükümlerinin ele alınması gerekmektedir. Söz konusu hükümlere göre *“Mahkûmiyet hükmünün yorumunda duraksama olursa veya sonradan yürürlüğe giren kanun hükmünün Türk Ceza Kanunu'nun 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekirse, hükmü veren mahkmeden, 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 ertelemeyiz. Ancak, mahkeme veya infaz hâkimliği olayın özelliğine göre infazın ertelenmesine veya durdurulmasına karar verebilir.”*

Söz konusu 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 edilmiştir (Batı ve Özen İnci, 2022: 45; Şenyüz, 2022: 1482). Bu bakımdan ilk derece mahkemesi kararının istinaf aşamasına taşınması ile beraber hükmü veren mahkeme ilk derece mahkemesi olmakta; ancak CMK m. 280/2'deki *“Duruşma sonunda bölge adliye mahkemesi istinaf başvurusunu esastan reddeder veya ilk derece mahkemesi hükmünü kaldırarak yeniden hüküm kurar.”* hükmü doğrultusunda bölge adliye mahkemesinin hükmü kaldırmak suretiyle yeni bir hüküm kurması durumunda hükmü veren mahkeme bölge adliye mahkemesi olmaktadır. Bu anlamda söz konusu karışıklıkların olması ihtimaline binaen gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması kanaatindeyiz.

4.3. Vergi Cezalarının Caydırıcılık ve Adil Olma Özelliklerinin Zarar Görmesi

Vergi suçları bakımından verilecek cezaların kişiyi suç işleme fikrinden alıkoyması ve engelleyici bir işlev görmesi gerektiği ifade edilmiştir (Batur, 2019: 190). Bu bakımdan vergi cezalarının caydırıcı olması anlamında cezanın ağırlığı, zamanında uygulanması ve kesinliği gibi üç esasın uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmekte olup cezanın ağırlığı, suça yönelik uygulanacak ceza türü ve miktarını; zamanında uygulanması, suçun vaktinde belirlenerek mükelleflerin ileride uygulanması ağır cezalarla karşı karşıya kalmasının önüne geçilmesini; kesinliği ise şahısların işledikleri suçlardan dolayı cezalarını çekeceği yönündeki kanaati ifade etmektedir (Aykın, 2017).

Vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesinin yalnız ekonomik çerçevede değerlendirilmesi yeterli olmamakta; bunun yanında vergi yükü ve türüne ilişkin mükellefin yaşadığı zorluklar veya sosyal ve psikolojik nedenlerin varlığı, kişinin vergiye ilişkin tutumunu etkilemekte dolayısıyla vergi cezalarının caydırıcılığı noktasında da etkisini göstermektedir (Korkmaz, 2014: 143). Nitekim söz konusu cezaların ağır olmasının caydırıcılık noktasında her zaman pozitif anlamda etki doğurduğunu söylemek mümkün olmamakta, toplumsal hayatın güvenliğine ilişkin garanti vermemekte ve bazı durumlarda haksız sonuçlara neden olmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1612). Bu bakımdan vergi cezalarının caydırıcı olması bakımından cezaların orantılı olması, zamanında uygulanabilir olması ve kesinlik arz etmesi hem cezaların caydırıcı niteliğini güçlendirmekte hem de kamu düzeninin korunmasına katkıda bulunmaktadır (Aykın, 2017).

Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesinin cezaların caydırıcılık özelliğine etkisinin değerlendirilmesi icap etmekte olup öncelikle belirtmek gerekir ki ilgili müessese, 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 zararın telafi etme imkânı getirilmekte hem de oluşan zarar doğrultusunda ceza tayin edilmesi imkan dahilinde olmaktadır. Ancak etkin pişmanlık uygulamasının cezalarda indirim neden olması halinin suçun cezasının caydırıcılığına yönelik nispeten zarar verme ihtimali de söz konusudur. Nitekim failin etkin pişmanlık müessesesinin kişiye verdiği güven çerçevesinde yapılacak ödemeler neticesinde suçtan kurtulacağına ilişkin düşüncenin kişiyi tekrar suçu işlemesi konusundaki düşüncesine yönelik engele zarar vermesi olası görülmektedir. Bu anlamda kanaatimizce söz konusu müessesenin oluşturacağı suiistimale karşı kanun hükmünde suçun tekrarı edilmesi durumunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmaması veya sınır getirilmesi gibi koşulların getirilmesi yararlı olacaktır.

Ayrıca etkin pişmanlıktan yararlanan mükellefin hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinden yararlanmak suretiyle vergi cezalarının caydırıcılık özelliğine olumsuz etki edeceği ifade edilmiştir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1614). Katıldığımız bu görüş çerçevesinde söz konusu müessese, belli bir zaman dilimi dahilinde şahsın tekrar suç işlememesi yahut yükümlülüklerine uyması halinde cezasının ortadan kaldırılması veya davanın düşmesine neden olduğundan vergi kaçakçılığı suçu bakımından cezanın uygulanmasına engel olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması ile birlikte oluşan zararlar bağlantılı ve adil bir cezalandırmanın yapıp yapılmayacağına ilişkin hususların da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması halinde fail hakkında VUK m. 359 ve geçici m. 34 hükümleri çerçevesinde soruşturma aşamasında 1/2, kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar uygulanması durumunda 1/3 ve infaz aşamasında soruşturma aşamasına yönelik indirimin uygulanacağı ibaresi itibarıyla 1/2 oranında indirim uygulanacaktır. Muhakeme evreleri bakımından öngörülen indirim sürelerinin farklılığı, bilhassa 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 (Batı ve Özen İnci, 2022: 43).

İlaveten VUK m. 359'da yer alan "tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda" uygulanan indirim oranının da adil olmaktan uzak hakkaniyetsiz bir duruma neden olduğunu belirtmek icap etmektedir. 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 müessesesinin uygulanması mümkündür. Bu halde verilecek cezada 1/2 oranında indirim yapılacağı hüküm altına alınmış olup bu durumun adil ve zararlar orantılı ceza verilmesine engel olacağı ifade edilmiş olup zararın bulunmadığı halde hem soruşturma hem de kovuşturma aşaması bakımından 1/2 oranında indirim uygulanması ceza adaletinin varlığına halel bir durum oluşturmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1615). Bu bakımdan kanun metninde kişinin etkin pişmanlık müessesesine ne kadar erken başvurmuşsa cezasının o miktarda azaltılmasına olanak sağlayan oranların tespit edilmesi, adil ve zararlar orantılı bir cezalandırmanın yapılmasına imkân tanıyacaktır.

5. Sonuç

Etkin pişmanlık müessesesi, işlediği suçtan pişman olan ve hem bu suçun yarattığı olumsuz etkileri nedamet getirmek suretiyle gidermek hem de işlediği suçun neticesinde alacağı cezadan mümkün olduğu takdirde

kurtulmak veya kurtulamıyorsa cezaya uygulanacak indirimden yararlanmak imkanını sunan önemli bir müessesedir. Bu müessese, esas itibariyle suçun unsurlarına etki etmemekle birlikte failin alacağı muhtemel ceza üzerindeki indirimden yararlanmasına veya cezasının kalkmasına olanak tanımaktadır.

Vergi ceza hukukunda en kapsamlı şekilde yer alan ve bu anlamda önemli bir yer tutan vergi kaçakçılığı suçu bakımından hem failerin ağır yaptırımlara maruz kalma ihtimallerinin varlığı hem de kamu hazinesi ile toplumun huzuru bağlamında oluşan olumsuz durumlar karşısında yeni bir düzenleme getirme gerekliliği hasıl olmuş, Adalet Bakanlığının ortaya koymuş olduğu İnsan Hakları Eylem Planı'nda bu hususa değinilmiş, nihayetinde 7394 sayılı kanun ile vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi, VUK m. 359'a işlenerek yürürlüğe girmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için belli başlı unsurların gerçekleşmesi gerekmekte olup öncelikle söz konusu suçun tamamlanmış olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu, genel özellikleri itibariyle hareketin gerçekleşmesi ile tamamlanmış olmakla birlikte çift defter tutmak ile ödeme kaydedici cihaza veya sistemlerine müdahale etmek suretiyle gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek fiilleri bu durumun istisnasını oluşturmakta, bu fiiller için mutlaka neticenin de gerçekleşmiş olması icap etmektedir. Bu anlamda çift defter tutmak fiili bakımından vergi matrahında azalmanın meydana gelmesi, diğer fiil bakımından ise ilgili satışlara ait bilgilerini kaydının engellenmesi gerekmektedir.

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 vasıtasıyla VUK'ta yer almış olup VUK m. 359'da yer alan hükme göre 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 m. 34 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 suçunda etkin pişmanlık müessesesinin getirilmesi ile birlikte bahsedilen olumlu hususların yanında etkin pişmanlık ile ilgili bazı durumların yaratabileceği olumsuz etkilerin de bulunduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu anlamda etkin pişmanlıktan yararlanmak adına yapılacak ödemelerle ilgili oluşabilecek sorunların varlığı ihtimal dahilindedir. Nitekim söz konusu ödemelerin nasıl ve ne şekilde yapılacağı ile ilgili belirsizlikler gibi belli başlı durumların varlığı, etkin pişmanlığın etkili uygulanabilirliği için önemli bir yer tutmaktadır.

VUK geçici m. 34 hükmü çerçevesinde lehe kanun uygulaması gereği yetkili mahkemenin belirlenmesi hususu da önem arz etmekte olup bilhassa lehe kanun uygulaması neticesinde dosya hakkında bozma kararı verilmesi sonrasında bozma kararı sonucu hangi mahkemeye dosyanın gönderilmesi gerektiği konusu belirsiz olup bu belirsizliğin kanuni düzenleme yoluyla giderilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesinin yaratacağı sorunlar bağlamında söz konusu düzenlemenin adil ve zararlı orantılı bir cezalandırmaya engel olacağı ve cezanın caydırıcılığına da olumsuz etki edeceği gözlemlenmektedir. Nitekim yargılama aşamaları bakımından farklı ceza indirimleri öngörülmekle birlikte bu indirimlerin kişinin pişmanlığını daha etkin gösterebileceği hususuna dikkat edilmeksizin kanun hükmünde düzenlenmiş olması, adil bir düzenlemenin varlığına engel oluşturmaktadır.

Ayrıca yapılan indirimler neticesinde failin tekrar suçu işlemesine engel olacak bir kıstasa yer verilmemesi de etkin pişmanlık düzenlemesinin caydırıcılığa yönelik olumsuz bir etki yaratacağına ilişkin kuvvetli bir emare göstermektedir. Bu halde olası suiistimallerin olması kaçınılmaz olmaktadır.

Bu bakımdan etkin pişmanlık müessesesi, vergi kaçakçılığı suçu için getirilmekle birlikte suçun oluşturacağı zararların önlenmesi, failin gösterdiği pişmanlığın kayıt altına alınarak bu davranışının takdir edilmesi ve toplumsal huzurun sağlanması bağlamında pozitif etki doğuracağını söylemek mümkündür. Ancak düzenleme ile ilgili eksikliklerin giderilmesi halinde gerek uygulamanın daha sağlıklı işlemesi gerek olası hataların giderilmesi yönünden daha iyi bir noktaya ulaşılacağını söylemek icap etmektedir.

Kaynaklar

- Akkaş, A. H. (2018). Suç Konusu Malın Değerinin Azlığının Ceza Sorumluluğuna Etkisi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 323-348.
- Altunış, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yasama Dergisi*, 10, 60-94.
- Arslantürk, M. (2018). *Etkin Pişmanlık- Vazgeçme- Cezasızlık*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aslanpınar, Y. B. (2021). *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aslanpınar, Y. B. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi. Erişim adresi <https://www.aslanpınar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi?gdprAccept>.
- Aykin, H. (2017). Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu. Erişim adresi <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>.
- Baba, Y. (2011). *Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Baki, E. (2016). Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2, 27-55.
- Batı, M. ve Özen İnci, Z. (2022). 7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 406, 30-48.
- Batur, N. (2019). Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 142, 181-210.
- Bayar, İ. N. (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Buluttekin, M. B. ve İçten, M. P. (2023). Evaluation Of Effective Repentance In The Punishment Of Tax Evasion Crimes In Terms Of Turkish Tax Criminal Law Principles. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 22 (86), 714-742.
- Candan, T. (2022). Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık. Erişim adresi <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>.
- Demirbaş, T. (2021). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demirtaş, S. (2021). Suçun Nitelikli Hallerine Teşebbüs. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (3), 381-429.
- Doğan, B. (t.y.). Etkin Pişmanlık TCK Madde 168. Erişim adresi <https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/tck-madde-168-etkin-pismanlik.html>.
- Dülger, M. V. (2023). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gödekli, M. (2017). Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 29, 277-360.
- Hakeri, H. (2021). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- İnsan Hakları Eylem Planı ve Uygulama Takvimi. (2021). Erişim adresi https://insanhaklarieylemplani.adalet.gov.tr/resimler/%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_Eylem_Plan%C4%B1_ve_Uygulama_Takvimi.pdf.
- Keçelioğlu, E. (2021). Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur?. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (2), 433-464.
- Keklik, R. (2016). *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kır, F. (2021). Yalan Tanıklık Suçu (TCK m. 272) ve Etkin Pişmanlık. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70 (3), 1107-1132.
- Koca, M. ve Üzülmüş, İ. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Korkmaz, A. (2022). Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8 (15), 99-110.

- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 167-192.
- Özbek, V. Ö, Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özel, C. (2006). Türk Ceza Kanunu'nda ve Bankacılık Kanunu'nda Etkin Pişmanlık. Erişim adresi http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_430.htm.
- Özen, M. (2022). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özer, İ. (2011). *Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık*. (Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özgenç, İ. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Sevinç Ceyhan, C. (2022). *Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi*. (Doktora Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Sümer, A. E. (2021). *Yargı Kararları Çerçevesinde Örgüt Suçlarında Etkin Pişmanlık (TCK m. 221)*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şen, E. (2022). VUK m.359'a İlişkin Uyarılma Davasının Kapsamı ve Etkisi. Erişim adresi <https://sen.av.tr/tr/makale/vuk-m359a-ilisk-in-uyarilma-davasinin-kapsami-ve-etkisi>.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık. *Mali Hukuk Dergisi*, 18 (211), 1457-1488.
- Şişman, G. ve Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30 (3), 1591-1623.
- Taştan, M. (2020). *Açıklamalı İçtihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara, Adalet Yayınevi.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü. (t.y.). Erişim adresi <https://sozluk.gov.tr/>.
- Ümit, C. (2021). Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (1), 133-147.
- Yargıtay 18. Ceza Dairesi, 20.01.2016, E. 2015/13918, K. 2016/1079, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 30.01.2023.
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 03.04.2019, E. 2019/23643, K. 2019/6679, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 10.07.2023.
- Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 09.09.2014, E. 2013/30341, K. 2014/20209, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 12.07.2023.
- Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 26.12.2016, E. 2016/1547, K. 2016/7947, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 10.07.2023.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.12.2015, E. 2014/632, K. 2015/501, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 24.01.2023.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 10.12.2019, E. 2017/687, K. 2019/703, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 10.07.2023.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 13.06.2017, E. 2017/654, K. 2017/333, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 24.01.2023.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.03.2018, E. 2017/1118, K. 2018/121, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 27.01.2023.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 27.05.2008, E. 2008/11-127, K. 2008/147, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 10.07.2023.
- Yılmaz Furtuna, E. ve Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 347-372.

Etik, Beyan ve Açıklamalar

1. Etik Kurul izni ile ilgili;
 - Bu çalışmanın yazar/yazarları, Etik Kurul İznine gerek olmadığını beyan etmektedir.
 2. Bu çalışmanın yazar/yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedir.
 3. Bu çalışmanın yazar/yazarları kullanmış oldukları resim, şekil, fotoğraf ve benzeri belgelerin kullanımında tüm sorumlulukları kabul etmektedir.
 4. Bu çalışmanın benzerlik raporu bulunmaktadır.
-