

# VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ETKİN PİŞMANLIK, UYARLAMA YARGILAMALARI VE YAPILANDIRMA KANUNLARININ BU YARGILAMALAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

*Effective Remorse in Tax Evasion Offenses, Adaptation Trials and the Effects of Restructuring Laws on These Trials*

Doç. Dr. Abdullah ÖMERCİOĞLU\*

**Öz:** Vergi kaçakçılığı suçunda her ne kadar genel olarak vergi kaybı meydana gelmesi şartı aranmasa da kanunda öngörülen fiillerin kamu zararı meydana getirmesi mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçunun failinin fiilinden dolayı pişmanlık göstermesi ve meydana getirdiği zararları telafi etme gayretiyle hareket etmesi durumunda etkin pişmanlıktan bahsedilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık, suçun işlendiğinin kamu makamlarınca öğrenilmesinden önce pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre; öğrenmeden sonra ise 2022 yılında kabul edilen 7394 sayılı Kanun ile eklenen hükümlere göre uygulanmaktadır. Bu durumlarda ceza verilmemesi ya da ceza indirimi yapılması mümkün olabilmektedir.

Çalışmada öncelikle vergi kaçakçılığı suçu genel olarak açıklanmış daha sonra bu suçta etkin pişmanlık şartları açıklanmıştır. Bununla birlikte özellikle infaz aşamasında olan cezaların yeni kabul edilen etkin pişmanlık hükümlerinin failin lehine sonuç doğurması sebebiyle uyarılma yargılamasına konu edinilmesi ve yapılandırma kanunları ile mükelleflere tanınan ödeme kolaylıklarının etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak bakımından etki gösterip göstermeyeceği de değerlendirilmiştir. Nihayetinde vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık ile ilgili geçiş hükümlerinin açıkça düzenlendiği ve yapılandırma kanunları ile tanınan vergi ödeme kolaylıklarının etkin pişmanlık uyarılma yargılamalarını bekletmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kaçakçılığı, Etkin Pişmanlık, Ceza İndirimi, Uyarılma Yargılaması, Yapılandırma Kanunu.

**Abstract:** Although tax loss is not generally required for tax evasion offenses, it is possible that the acts prescribed by law may cause public damage. However, effective remorse is mentioned when the perpetrator of tax evasion shows remorse for his act and acts with an effort to compensate for the damages he has caused. Effective remorse law in tax evasion offenses is implemented in accordance with the provisions of remorse and correction before the public authorities learn that the crime has been committed and is implemented in accordance with the provisions added by Law No. 7394 adopted in 2022 after learning. In this cases, it may be possible not to impose a penalty or to reduce the penalty.

In the study, firstly, tax evasion offenses were explained in general, and then the effective remorse law conditions for this offenses were examined. In addition, it has also been evaluated whether the newly adopted effective remorse provisions, especially those in the execution phase, will be subject to adaptation trials because of the results in favor of the perpetrator, and whether the payment facilities provided to taxpayers with the restructuring laws will have an effect in terms of benefiting from the effective remorse provisions. Ultimately, it has been concluded that the transitional provisions regarding effective repentance in tax evasion crimes are clearly regulated and that the tax payment facilities provided by the restructuring laws should not keep effective remorse adaptation trials pending.

**Keywords:** Tax Evasion, Effective Remorse Law, Abatement, Adaptation Trial, Restructuring Law.

\* Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, a.omercioglu@kku.edu.tr

ORCID: 0000-0002-7577-4356

Makale Geliş Tarihi: 02.07.2024, Makale Kabul Tarihi: 25.09.2024

## GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesi ile düzenlenmiş olan fiillerin işlenmesiyle oluşan bir suç tipidir. Kanunda genel olarak her ne kadar bir tehlike suçu mahiyetinde düzenlenmiş olsa da vergi kaçakçılığı fiilleri ile vergi kaybı meydana getirilmesi ve bu yolla kamunun zarara uğratılması olasılığı yüksektir. Bununla birlikte suçun işlenmesinden sonra failin pişmanlık göstermesi ve suçun meydana getirdiği neticeleri telafi etme gayreti içine girmesi de mümkün olabilmektedir. Böyle bir saikle hareket eden failin etkin pişmanlık gösterdiğinden hareketle ceza indiriminden faydalanması yolu açıktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda failin etkin pişmanlıkla hareket etmesi durumunda temelde iki uygulama söz konusu olabilmektedir. Bunlardan ilki, VUK'un 371. maddesinde uygulanagelen pişmanlık ve ıslah müessesidir. Buna göre suçun mükellef tarafından kendiliğinden ilgili kamu makamlarına duyurulması ile en erken aşamada pişmanlık gösterilmekte ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerin uygulanması önlenabilmektedir. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçunun ilgili kamu makamları tarafından öğrenilmesinden sonra failin etkin pişmanlıkla hareket etmesi durumunda hakkında ceza indirimi uygulanması öngörülmüştür. Bu ceza indirimleri 15.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen hükümlere göre belirlenmektedir. İlgili hükümler suçun meydana getirdiği kamu zararının telafi edilmesi zamanına göre, başka bir deyişle failin etkin pişmanlığını gösterdiği aşamaya göre farklı oranlarda uygulanmaktadır.

Etkin pişmanlık hükümleri failin lehine hüküm doğurmaları bakımından önem taşımaktadır. Bu vesileyle 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi üzerine vergi kaçakçılığı suçunun soruşturması, kovuşturması ve infaz aşamaları devam eden mükellefler açısından da uygulanma imkânı bulmuştur. Özellikle haklarında hüküm verilmiş olup da infazı devam eden cezalarda etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak amacıyla uyarılama yargılamalarının yapılması söz konusu olmaktadır. Bu yargılamalar, hükümlünün lehine olan düzenlemeleri uygulamak maksadıyla yerine getirilen sınırlı yargılamalardır.

Uyarılama davalarında etkin pişmanlık hükümlerinin yanında hemen her yıl kabul edilen yapılandırma kanunları ile mükelleflere tanınan ödeme kolaylıklarının da lehe hüküm teşkil edip etmeyeceği tartışma konusu yapılmaktadır. Nitekim yapılandırma kanunları mali af kanunu mahiyetinde kabul edilmekte ve mükelleflerin bir kısım vergi ve ceza borçlarının indirilmesine ya da taksite bağlanmasına imkân vermektedir. Bu yönde başvuru yaparak ödeme süresini uzatan mükelleflerin etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için kamu zararını telafi etme şartının gerçekleşme süresini de uzatıp uzatamayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Bu sorun çerçevesinde, çalışmada öncelikle genel çerçevenin tahlil edilebilmesi için vergi kaçakçılığı suçuna ve yargılama usulüne kısaca değinilecektir. Daha sonra vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümleri incelenecek ve şartları ortaya konarak değerlendirilmede bulunulacaktır. Akabinde yapılandırma kanunlarının genel özellikleri çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçuna ve etkin pişmanlık hükümlerine etki edebileceği düşünülen hükümler belirlenecektir. Son olarak da vergi kaçakçılığı suçundan verilen hükümlere karşı etkin pişmanlık hükümlerinin

uygulanabilmesi için görülecek uyarılma yargılaması açıklanarak yapılandırma kanunu ile tanınan hükümlerin bu yargılamalar üzerinde etkisinin olup olmayacağı değerlendirilecektir.

## I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE ETKİN PİŞMANLIK

### A. GENEL OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Vergi kaçakçılığı suçu; VUK'un 359. maddesine göre vergi ziyayı oluşması şartı aranmaksızın kasten işlenebilen ve karşılığında hapis cezası öngörülen fiillerdir.<sup>1</sup> Bu suç tipine ilişkin fiiller beş fıkra halinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçu beş grup altında incelenmektedir. İlk iki gruptaki (a ve b fıkraları) fiiller; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz yükümlülüğü olan defter, kayıt ve belgeler üzerinden işlenmektedir.<sup>2</sup>

Birinci grupta (a fıkrası); hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, hesap ve işlemleri vergi matrahını azalacak şekilde başka kayıt ortamlarına kaydetmek (çift defter tutmak), defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, bunları gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri düzenlenmiştir. Bunları işleyenler hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükümlenmektedir.

İkinci grupta (b fıkrası); defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleri düzenlenmiştir. Bunları işleyenler ise üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Üçüncü gruptaki (c fıkrası) fiiller; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişiler tarafından basılan belgeler üzerinden işlenmektedir.<sup>3</sup> Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar veya bu belgeleri bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Dördüncü gruptaki (ç fıkrası) fiiller; ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenmektedir.<sup>4</sup> Bunlar genel olarak kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesi ve akaryakıt kaynaklı olarak ödenmesi gereken vergilerin alınan ve/veya satılan akaryakıtla ilişkin fatura vb. belgeleri düzenlememek suretiyle ziyaa uğratılması amacıyla işlenmektedir. Bu çerçevede ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek, ödeme kaydedici cihaza ve ilgili sistemlerine müdahale ederek; satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan

<sup>1</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020: s. 437.

<sup>2</sup> İ. Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013, s. 82.

<sup>3</sup> Mehmet Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Konya, 2015, s. 106.

<sup>4</sup> Abdullah Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", C. XVII, S. 1, 2022, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 172.

bilgileri değiştirmek veya silmek, elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak fiillerini işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır.

Son grupta yer alan (d fıkrası) fiiller ise, 01.01.2024 tarihinden itibaren yürürlük bulmuş ve ürün izleme sistemi üzerinden işlenebilmektedir. Buradaki fiiller 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek belge, bilgi ve verilerin iletilmesine ilişkindir. Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe aykırı şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

## **B. VERGİ KAÇAKÇILIğI SUÇUNDA ÖZEL SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ**

Vergi kaçakçılığı suçunda yargılama, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümlerine, başka bir ifadeyle, ceza yargılaması esaslarına göre yapılmaktadır.<sup>5</sup> Dolayısıyla suçun işlendiğinin cumhuriyet savcısı tarafından öğrenilmesi ile (CMK m. 160) başlanacak olan soruşturma evresi ve iddianamenin yetkili ve görevli ceza mahkemesi tarafından kabul edilmesi üzerine başlanacak kovuşturma evresi (CMK m. 175) yürütölmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda yapılan ceza yargılaması Asliye Ceza Mahkemesinin görev alanına girmektedir.

Ceza yargılamasına ilişkin CMK'de düzenlenen genel hükümlerin yanında VUK'un 367. maddesi ile özel yargılama usulleri de belirlenmiştir.<sup>6</sup> İlgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının aranması şeklinde gerçekleşen bu özel usuller öğretide ve pratikte muhakeme veya dava şartı olarak ele alınmaktadır.<sup>7</sup>

VUK'un 367. maddesi hükmü mütalaa şartı bakımından ikili bir ayırım yapmıştır. Buna göre a, b ve c fıkraları için farklı; ç ve d fıkraları için farklı usuller belirlenmiştir. İlk üç fıkrada düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için; vergi incelemesi esnasında yapılan tespit üzerine düzenlenen rapor ve bu raporu değerlendiren ilgili komisyonun mütalaasıyla cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılması zorunluluğu vardır. Bu fiillerin başka bir suretle savcılık tarafından öğrenilmesi durumunda da vergi incelemesi

<sup>5</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 13.

<sup>6</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 331.

<sup>7</sup> Donay, s. 72; Taştan, s. 16; Hüsamettin Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", C. 8, Sa.88, 2013, Terazi Hukuk Dergisi, s. 34; Mümin Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", Y. 11, Sa. 44, 2020, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, s. 279.

yaptırılması için ilgili vergi dairesine talimat yazılması gerekmektedir. Bu durumlarda inceleme sonucu cumhuriyet başsavcılığına bildirilmeden kamu davasının açılması mümkün olmamaktadır.

VUK'un 359. maddesinin ç ve d fıkralarında düzenlenen diğer vergi kaçakçılığı suçları için ise vergi incelemesi yapılması veya sürmekte olan vergi incelemesinin sonuçlanmasının beklenmesi gerekmemektedir.<sup>8</sup> Bu suçlar açısından vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılan tespitler hakkında derhal rapor düzenlenmekte ve ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılmaktadır. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı da aranmamaktadır.

Ek olarak, VUK 367. maddesinin 5. fıkrasına göre; tüm vergi kaçakçılığı suçları için yürütülen soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin başka bir kişi tarafından ya da başka bir kişi ile beraber işlendiğinin belirlenmesi halinde bu kişi için ayrıca rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması gerekmemektedir. Bu halde, daha önce düzenlenmiş ve alınmış olan rapor ile mütalaa geçerliliğini korumaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun soruşturmasında ve kovuşturmasında dikkate alınması gereken bir diğer husus doğrudan VUK'un 359. maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükmüdür. Bu hüküm, 15.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile eklenmiş olmakla birlikte esasında daha önce de uygulanan "tek suç" esas olarak adlandırılan özel bir usulün genişletilmesini ifade etmektedir. Tek suç esasında fiillerin aynı grup (fıkra) içinde kalması ve aynı takvim yılı ya da vergilendirme dönemi içinde işlenmesi şartıyla hangi fiil kaç defa işlenirse işlensin tek bir suç işlendiği kabul edilmektedir.<sup>9</sup> Maddeye eklenen zincirleme suç hükmüne göre ise; vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla takvim yılı ya da vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla tek suç esas fıkralar açısından değil; ancak takvim yılı ve vergilendirme dönemi açısından genişletilmiştir. Bu çerçevede, bir suç işleme kararının icrası ile aynı fıkra içindeki tüm fiiller takvim yılı veya vergilendirme dönemi önem taşımaksızın birleşerek tek bir suç oluşturmakta ve verilecek ceza, dörtte birden dörtte üçe kadar artırılmaktadır.

### **C. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASI**

Öğretide etkin pişmanlık; faal nedamet, eylemli pişmanlık ya da aktif pişmanlık olarak da anılmaktadır. Etkin pişmanlık, gönüllü vazgeçme

---

<sup>8</sup> Ömercioğlu, s. 188.

<sup>9</sup> Nihat Edizdoğan / Metin Taş / Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 41; Hüsamettin Uğur / Mert Elibol, Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 241-248.

müessesesinin tamamlanmış suçlar için uygulanan karşılığı olarak değerlendirilmektedir.<sup>10</sup>

Bir tanıma göre etkin pişmanlık; suçun işlenmesinden sonra meydana gelen zararları ya da tehlikeleri ortadan kaldırmak veya etkilerini azaltmak için failin aktif olarak çaba göstermesi üzerine cezasının azaltılmasını sağlayan bir müessesedir.<sup>11</sup> Bu durumda failin suçun işlenişini geri alması mümkün olmamakta ancak neticenin gerçekleşmesini önleme çabası içine girmesi söz konusu olmaktadır.<sup>12</sup>

Cezayı kaldıran yahut cezada indirim yapılmasına yol açan şahsi bir sebep olarak etkin pişmanlık düzenlemelerinin temel amacı, suç ile meydana çıkan mağduriyetlerin etkilerinin ya da ekonomik zararların olabildiğince azaltılmasıdır.<sup>13</sup> Bu azaltma kanununun öngördüğü usullerle yapılmaktadır. Dolayısıyla etkin pişmanlık hükümleri ile ilgili suç açısından farklı şekillerde zarar giderim usulleri belirlenebilmektedir. Bu özelliği itibarıyla etkin pişmanlık müessesesi her suç açısından uygulanma imkânı bulunmayan istisnai bir kurum olarak kabul edilmektedir.<sup>14</sup>

Etkin pişmanlık müessesesinin uygulanabilmesi için; tamamlanmış bir suç olması, bu suçla ilişkin özel bir etkin pişmanlık düzenlemesi yapılması, failin bizzat pişman olması, bu pişmanlığın suçun tamamlanmasından sonra ve kanunda öngörülen zamanda gösterilmesi gerekmektedir.<sup>15</sup>

CMK içinde de etkin pişmanlık ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu hususta soruşturma evresi için cumhuriyet savcısının etkin pişmanlık halinde kovuşturmaya yer olmadığına dair karar vermesi (CMK m. 171/1); kovuşturma evresinde mahkemenin etkin pişmanlık sebebiyle faile ceza vermeye yer olmadığına dair karar vermesi (CMK m. 223/4) mümkün olabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümleri VUK'un 359. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu müessese temel olarak iki aşamada uygulanabilmektedir. Burada belirleyici olan süreç vergi kaçakçılığı suçunun kamu makamlarınca öğrenilip öğrenilmediği hususunda gerçekleşmektedir. Suçu öğrenmesi beklenen kamu makamı; vergi idaresi, kolluk veya cumhuriyet başsavcılığı ya da suç fiilinin araştırılması ve ihbarını yapabilecek diğer kamu makamlarından oluşabilir.

---

<sup>10</sup> Mahmut Koca / İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s. 446.

<sup>11</sup> Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 292.

<sup>12</sup> Zeki Hafızoğulları / Muharrem Özen, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 323.

<sup>13</sup> İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s. 98.

<sup>14</sup> Mustafa Arslantürk, Etkin Pişmanlık Vazgeçme Cezasızlık, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018, s. 34.

<sup>15</sup> Hafızoğulları / Özen, s. 323; Veli Özer Özbek / Koray Doğan / Serkan Meraklı vd., Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s. 549.

## 1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlendiğinin Öğrenilmesinden Önce Etkin Pişmanlık Uygulaması

VUK'un 359. maddesinde; vergi kaçakçılığı suçunun kamu makamlarınca öğrenilmesinden önce, 371. maddede düzenlenen “*pişmanlık ve ıslah*” şartlarına uygun olarak yapılacak bildirimler ile kaçakçılık suçuna ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Maddeye göre pişmanlık ile verilen ıslah dilekçeleri, usule uygun olmak kaydıyla vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasını engellemektedir.

VUK'un 371. maddesine göre; beyana dayalı vergiler açısından vergi ziyayı oluşturan fiillerin bir dilekçe ile kendiliğinden haber verilmesi durumunda vergi ziyayı cezası kesilmemektedir.<sup>16</sup> Bu hükümden faydalanabilmek için mükellef hakkında resmi kayıtlara geçmiş bir ihbar bulunmaması, vergi incelemesine başlanmamış olması, ilgili takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, beyannamelerin on beş gün içinde verilmesi, tamamlanması veya düzeltilmesi ve aynı süre içinde gecikme zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Bu usulde mükellef hakkında henüz bir işlem yapılmadan önce mükellefin pişmanlıkla hareket ederek meydana getirdiği kamu zararını telafi etmesi söz konusu olmaktadır.<sup>17</sup> Mükellef, işlediği suçu vergi idaresine bizzat kendisi bildirmektedir. Açıklanan düzenlemeler neticesinde bu hatalı davranışından kendi iradesiyle vazgeçen mükellef hakkında hem vergi ziyayı kabahati cezasının kesilmesi hem de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerin uygulanması engellenmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi suçun tamamlanmasıyla meydana çıkan zararların telafi edilmesi şartına bağlı olarak uygulanmaktadır.<sup>18</sup> Bu bakımdan her ne kadar suçun işlendiği vergi idaresi ve diğer ilgili kamu makamlarınca henüz öğrenilmiş olmasa da suça konu fiil maddi dünyada gerçekleşmiş olmaktadır. Mükellef de bu kusurlu davranışından duyduğu aktif pişmanlıkla meydana getirdiği kamu zararını karşılamayı deyim yerindeyse kendi kendini ihbar etmeyi göze almaktadır. Bununla birlikte pişmanlık ve ıslah müessesesi sadece beyana dayalı vergiler açısından söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla diğer usullerle tarh olunan vergiler açısından bu etkin pişmanlık imkânından faydalanılması mümkün değildir.

## 2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlendiğinin Öğrenilmesinden Sonra Etkin Pişmanlık Uygulaması

Kamu makamlarının vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinden haberdar olması durumunda özel bir etkin pişmanlık uygulaması öngörülmüştür. Bir suretle mükellef hakkında başlanan vergi incelemesi ile ön tespitlerde

<sup>16</sup> Detaylı bilgi için bkz. Fevzi Rifat Ortaç / Elif Yılmaz Furtuna, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlara Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, C. 8, S. 2, 2017, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 423-452.

<sup>17</sup> Şükrü Kızılot / Zuhul Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 171.

<sup>18</sup> Gülden Şişman / Şenel Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, C. 30, S. 3, 2022, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 1599.

bulunulan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cumhuriyet başsavcılıklarına suç duyurusu yapılması gerekmektedir. Bu şekilde soruşturmaya başlanacak, akabinde de şartlarının oluşması halinde kovuşturma evresine geçilebilecektir.

Bu evreler ile ilgili olarak 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile özel bir etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir. VUK'un 359. maddesine eklenen hükümler<sup>19</sup>; vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesiyle vergi ziyayı da meydana gelmişse vergi aslı, ferileri ve vergi ziyayı cezasının ödenmesine bağlı olarak ceza indirimi yapılması olanağı tanınmıştır. Buna göre ödenmesi gereken kalemler; tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile vergi ziyasına bağlı olarak kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammıdır. Bu vergi kalemlerinin soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesiyle tarh edilen bir vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın bulunmadığı durumlarda doğrudan ceza indirimi yapılması esası tanınmıştır. Bu halde verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir.

Benzer şekilde VUK'un geçici 34. maddesinde de haklarında hüküm verilmiş olup infaz aşamasında olanlar ile hâlihazırda soruşturma ve kovuşturma evrelerinde olan dosyalarda yukarıda açıklanan hükmün uygulanması mümkün kılınmıştır. Bununla birlikte dosyanın bulunduğu aşamaya göre farklı uygulamalar öngörülmüştür. İnfaz aşamasında olan dosyalarda vergi aslı ve ferilerinin tamamı ile vergi ziyayı cezasının yarısının Kanun'un yürürlük tarihi olan 15.04.2022 tarihinden itibaren bir yıl içinde Hazineye ödenmesi durumunda VUK'un 359. maddesinde soruşturma evresi için öngörülen yarı oranındaki indirimden faydalanılmaktadır. Bu tarih itibarıyla soruşturma ve kovuşturma evrelerinde bulunan dosyalarda ise ceza indiriminden faydalanabilmek için ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması gerekmektedir. Bu evrelerde uygulanacak indirim oranı da geçici 34. maddenin 1. fıkrasına göre yarı oranında yapılmaktadır.

---

<sup>19</sup> Anılan madde şöyledir; “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaya 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.”*



**Tablo 1:** Vergi Kaybı Oluşan Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Uygulaması

	15.04.2022 tarihinden önce açılmış dosyalar		15.04.2022 tarihinden sonra açılan dosyalar	
<b>Ödeme Süresi</b>	Soruşturması ve kovuşturması devam eden dosyalarda hüküm verilene kadar	İnfaz aşamasındaki dosyalarda 15.04.2023 tarihine kadar	Soruşturma evresinde iddianamenin kabulüne kadar	Kovuşturma evresinde hüküm verilene kadar
<b>İndirim Oranı</b>	1/2	1/2	1/2	1/3

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin kamu makamları tarafından öğrenilmesinin ardından faydalanılabilecek olan etkin pişmanlık hükümleri, 7394 sayılı Kanun ile 15.04.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe konan hükümlere göre farklı usullerle uygulanmaktadır. Bu tarihten önce başlanmış olan soruşturma ve kovuşturma aşamasındaki dosyalarda vergi borçları hüküm verilene kadar; infaz aşamasındaki dosyalarda ise bir yıl içinde ödendiği takdirde ceza indirimi yapılmaktadır. Kanun maddesinin yürürlük tarihinden sonra açılan yeni vergi kaçakçılığı dosyalarında da muhakeme evrelerine göre kamu zararının hangi aşama ve sürede karşılandığına göre belirlenen bir oranla ceza indirimi yapılması esas kabul edilmiştir.

Bu süreçte mükellefin meydana getirdiği kamu zararını ve hakkında uygulanan cezanın bir kısmını telafi etmesi ile pişmanlık gösterdiği varsayılmaktadır. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçundan soruşturulan veya kovuşturulan mükellefin sırf daha az ceza alabilmek amacıyla ve kanunun zorlamasıyla gerçekleşen bir pişmanlık içinde olduğu da kabul edilebilir.

7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen bir diğer fıkra; ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılan davadan feragat edilmesi, kanun yoluna başvurulmaması ya da başvurudan vazgeçilmesi şartı olmuştur.<sup>20</sup> Ancak bu hüküm, orantısız bir sınırlama öngörüldüğü sebebiyle Anayasa Mahkemesi'nin 13.09.2023 tarihli kararıyla kanımızca da isabetli olarak iptal edilmiştir.<sup>21</sup> Ayrıca geçici

<sup>20</sup> Bu hüküm ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Ayşegül Yücel, "Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi", C. 81, S. 2, Nisan 2023, Ankara Barosu Dergisi; Elif Yılmaz Furtuna / Arzu Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", C. 5, S. 2, 2022, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 358 vd.

<sup>21</sup> AYM, E: 2022/81, K: 2023/153, T: 13.9.2023 (<https://www.corpus.com.tr/>).

34. maddenin 1. fıkrasında da aynı hükme yer verilmiş olup bu hüküm de iptal edilmiştir.<sup>22</sup>

### 3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Uygulaması Üzerine Değerlendirmeler

Vergi kaçakçılığı suçunun sübutunun vergi ziyanına bağlanmamış olması sebebiyle yarı oranındaki ceza indiriminin teorik olarak VUK'un 359. maddesindeki bütün suçlar için doğrudan geçerli olduğu kabul edilmelidir. Bununla birlikte her ne kadar vergi ziyanının meydana çıkması şart olmasa da kaçakçılık fiillerinin hemen hepsi vergi kaçırmak ve dolayısıyla vergiyi kayba uğratmak maksadıyla işlenmektedir. Özellikle uygulamada en çok karşılaşılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri (VUK m. 359/a) ile sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinin (VUK m. 359/b) işlenmesiyle ciddi miktarlarda vergi kaybı meydana getirildiği görülmektedir.<sup>23</sup> Öte yandan gizleme fiili, ceza indiriminin doğrudan uygulanması bakımından diğer fiillerden ayrılmaktadır. Yargıtay içtihatlarında; sırf defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle somut maddi zararın oluşmayacağına, usulsüzlük cezaları kesilse dahi bunların defter ve belgelerin ibraz zorunluluğundan kaynaklı sayılamayacağına ve ceza indiriminin doğrudan uygulanması gerektiğine değinmektedir.<sup>24</sup>

Etkin pişmanlık hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hapis cezasının ağırlığı karşısında mükellefi zor durumda bırakacağı düşünülebilir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyanına bağlanmamış olmasına rağmen ceza indiriminden faydalanma imkânını garanti altına almak maksadıyla peşinen vergi aslı, ferileri ve cezalarının ödenmesinin zorunlu kılınması eleştiriye açıktır. Yapılan tarhiyat ve kesilen vergi ziyaı cezasının vergi kaçakçılığı suçunun soruşturması ve kovuşturması tamamlandıktan sonra hukuka aykırı görülerek iptal edilmesi mümkün olabilir. Bu açıdan ceza indiriminden faydalanmak maksadıyla hakkındaki tarhiyatı ve vergi cezasını kabullenmek zorunda bırakılan mükellefin ekonomik ve psikolojik olarak baskı altına alındığı ileri sürülebilir.

7394 sayılı Kanun ile tanınan etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmasında kamu zararının giderilmesi şartı tanınması makul görülmekle birlikte kamu zararının gerçekten mevcut olup olmadığının vergi borcunun kesinleşmesine bağlı olması bu müesseseyi tartışmalı hale getirmektedir. Vergi mahkemesinde dava açılması kural olarak tahakkuku durdurmaktadır. Dolayısıyla mükellefin vergi mahkemesinde tarhiyata ve/veya vergi cezasına itirazda bulunması durumunda tahakkuku duran vergi borcu için ceza yargılamasında indirimden faydalanabilmek üzere ödeme şartı getirilmesi de eleştiriye açıktır. Bilindiği üzere tahakkuku duran

<sup>22</sup> AYM, E: 2022/59, K: 2022/111, T: 28.09.2022 (<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>23</sup> Yargıtay II. CD, E: 2016/8542, K: 2019/8104, T: 19.11.2019

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay II. CD, E: 2023/3688, K: 2024/608, T: 18.01.2024

(<https://www.corpus.com.tr/>).

vergi borcu tahsil aşamasına geçemeyeceği için henüz ödenmek zorunda değildir. Bu durumda bir çözüm olarak ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını beklemesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak bu husus pek tabii ceza yargılamasının belirsiz bir şekilde uzamasına sebep olabilecektir. Nitekim tahakkukun durması ile vergi borcunun kesinleşmesi birbirinden farklı kavramlar olup vergi mahkemesinin kararı üzerine tahakkuk eden ve artık ödenmesi gereken vergi borcunun olağan kanun yolları tükenene kadar kesinleşmesi mümkün olmaktadır.<sup>25</sup>

Ayrıca, kovuşturma evresinde yapılacak ödeme üzerine uygulanması öngörülen 1/3 ceza indiriminin infaz aşamasında 1/2 olarak uygulanacak olması da orantısız ve adil olmadığı yönünde eleştirilmektedir.<sup>26</sup> Gerçekten de suçlu işlediği sabit olan hükümlülere daha fazla ceza indirimi öngörülmesi henüz yargılaması devam eden sanıklar açısından aleyhe bir durum meydana getirmektedir.

Son olarak; öğretide vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık hükümlerinin dava açma hakkını olumsuz yönde etkileyebileceği, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltabileceği ve uygulanacak indirimin hakkaniyete ve adalete aykırı olduğu değerlendirilmektedir.<sup>27</sup> Benzer şekilde, anayasa ve vergi ceza hukuku ilkeleri açısından yapılan başka bir değerlendirmede de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesinin hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkı, masumiyet karinesi ve hak arama hürriyeti açısından sakıncalar içerdiği belirtilmiştir.<sup>28</sup> Bu bağlamda, haklı olarak ileri sürülen eleştirilerin bir kısmı, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için dava yolundan feragat edilmesi şartına ilişkin yukarıda da değinilen Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı neticesinde çözümlenmiştir.

## II. YAPILANDIRMA KANUNLARI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA ETKİ EDEN HÜKÜMLER

### A. YAPILANDIRMA KANUNLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Vergi afları vergiye uyumlu mükellefler üzerinde olumsuz bir algı yaratmamak amacıyla farklı şekillerde adlandırılmaktadır.<sup>29</sup> Bu çerçevede “yapılandırma” terimi ilk olarak 2011 yılında kabul edilen 6111 sayılı Kanun

<sup>25</sup> Fatih Saraçoğlu / Elif Pürsünlerli Çakar / Abdullah Ömercioğlu, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, s. 126.

<sup>26</sup> Murat Batı / Zekiye Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, S. 406, Temmuz 2022, Vergi Sorunları Dergisi, s. 43.

<sup>27</sup> Şişman / Sarsıkoğlu, s. 1606 vd.

<sup>28</sup> Mehmet Burak Buluttekin / M Polat İçten, “Evaluation of Effective Repentance in the Punishment of Tax Evasion Crimes in terms of Turkish Tax Criminal Law Principles”, C. 22, S. 86, Nisan 2023, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, s. 14 vd.

<sup>29</sup> Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, C. 17, S. 1, 2001, Anayasa Yargısı Dergisi, s. 455.

ile kullanılmaya başlanmıştır. Bu tarihten günümüze yapılandırma adı altında çokça vergi affı kanunu kabul edilmiştir.<sup>30</sup>

Yapılandırma kanunları temelde kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan mali yükümlülükleri koyma ve kısmen ya da tamamen kaldırma yetkisinin kanun koyucunun takdirinde olduğu düşüncesine dayanmaktadır.<sup>31</sup> Son yıllarda kabul edilen yapılandırma kanunlarında genellikle verginin aslı bakımından ödeme kolaylığı sağlandığı ve vergi kabahati cezalarının da kısmen affa uğratıldığı görülmektedir.

Öğretide vergi aflarının tahsilatları artırdığı, işlemleri ve iş yükünü azalttığı, mükelleflere ekonomik destek sağladığı, düzenleme ihtiyaçlarını giderdiği ve bir şekilde vergi sisteminin dışında kalan mükellefleri tekrar sisteme dâhil ettiği yönünde olumlu etkiler barındırdığına değerlendirilmektedir.<sup>32</sup> Öte yandan vergiye uyumlu mükelleflerle eşitsizlik, vergi adaletinin bozulması, idareye olan güvenin sarsılması, mükellefleri vergi ödememeye yöneltme ve meydana çıkan gelir eksikliğinin diğer mükelleflere yansıtılması şeklinde beliren olumsuz etkilerden de bahsedilmektedir.<sup>33</sup>

Kanunların “*ortak hükümler*” başlığı altında, ilgili yapılandırma kanununa göre hesaplanan tutarların eşit taksitler halinde ödenmesine olanak tanınmıştır. Bu açıdan son yıllarda kabul edilen yapılandırma kanunlarında ödeme sürelerine ilişkin benzer uygulamalar gerçekleştirildiği görülmektedir. Örneğin daha önceki yapılandırma kanunlarında altı taksitten on sekiz taksite; 7440 sayılı Kanun’da ise on iki taksitten kırk sekiz taksite kadar ödeme kolaylıkları sağlanmıştır. 03.06.2021 tarihinde kabul

<sup>30</sup> Bunlar; 21.05.2013 tarihli ve 6486 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (2. Varlık Barışı); 10.09.2014 tarihli ve 6552 sayılı “İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun”; 03.08.2016 tarihli ve 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun”; 18.05.2017 tarihli ve 7020 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”; 11.05.2018 tarihli ve 7143 sayılı “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”; 17.07.2019 tarihli ve 7186 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”; 11.11.2020 tarihli ve 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”; 03.06.2021 tarihli ve 7326 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ve 12.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”dur.

<sup>31</sup> AYM, E: 2010/93, K: 2012/20, T: 09.02.2012; E: 2012/102, K: 2012/207, T: 27.12.2012 (<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>32</sup> Hilmi Ünsal / Yılmaz Ertürk, “Vergi Afları ve Seçimler Arasındaki İlişkinin Bütçe Değişkenleri Aracılığıyla Değerlendirilmesi: Etkileşimli VAR Yöntemi Uygulaması”, C. 22, S. 3, 2020, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 688.

<sup>33</sup> Veli Kargı / Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, 54. Seri, 2010, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, s. 33.

edilen 7326 sayılı Kanun ve 09.03.2023 tarihinde kabul edilen 7440 sayılı Kanun ile tanınan yapılandırmaların ödeme süreleri de halen devam etmektedir.

## **B. 7440 SAYILI KANUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE İLİŞKİLİ HÜKÜMLER**

7440 sayılı Kanun, ödeme süreleri halen devam eden ve en son kabul edilmiş olan yapılandırma kanunu olması bakımından konumuz için önem taşımaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu ile ilişkili hükümler de barındırması açısından dikkat çekmektedir. Kanun'un 5. maddesi ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümler getirilmiştir. “*Matrah ve vergi artırımı*” başlıklı maddenin ilk fıkrasına göre mükellefler, matrah artırımında bulunmaları ve süresinde ödeme yapmaları durumunda ilgili yıllar için gelir ve kurumlar vergisi açısından (stopaj vergileri dâhil) incelemeye ve yine bu vergi türleri için daha sonra başkaca bir tarhiyata tabi tutulmayacaklardır. Bu husus katma değer vergisi açısından da uygulanmaktadır.

Matrah artırımı yapma ve bu yolla vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamasını sağlama hükümlerinden faydalanamayacak olanlar ise aynı maddenin 9. fıkrasında belirlenmiştir. Bu kişiler; vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen “*defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler*” ve (ç) fıkrasında düzenlenen ödeme kaydedici cihaz üzerinden gerçekleştirilen fiilleri işleyenlerdir. Ancak bu fiiller nedeniyle 7440 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte haklarında vergi incelemesi devam eden kişilerin matrah artırımında bulunması mümkün kılınmıştır. Bu durumda yapılan artırımlara ilişkin tahakkuk işlemleri inceleme bitene kadar bekletilmektedir.

Devam eden bir vergi incelemesi esnasında matrah artırımı yapan mükellefler hakkında, kanunun yürürlüğünü izleyen ayın başından itibaren on iki ay içinde (01.04.2023-01.04.2024) yukarıda belirtilen kaçakçılık fiillerinin halen tespit edilememesi durumunda, tespite ilişkin bir rapor veya yazı mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu şekilde kendisine rapor veya yazı tebliğ edilen mükellefler hakkında incelemeye veya tarh işlemlerine devam edilmemektedir.

Bu maddeye göre yapılan matrah ve vergi artırımları ile VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespitine ve VUK'un 367. maddesi kapsamında uyulacak usullerin işletilmesine engel olunamamaktadır. Ancak bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılması önlenmektedir.

Açıklanan hükümler neticesinde 7440 sayılı Yapılandırma Kanunu'nda tanınan matrah ve vergi artırımında bulunma olanağından faydalanamayanlar; vergi kaçakçılığı suçunun (b) ve (ç) fıkralarında düzenlenen fiilleri işleyenler olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte bu fıkralara ilişkin istisnai olarak yukarıda açıklanan durumlarda ve vergi kaçakçılığı suçunun diğer fıkralarında düzenlenen fiillerin işlenmesi hallerinde matrah ve vergi artırımında bulunulması mümkün

olabilmektedir. Bu durumlarda hesaplanacak vergi aslı, ferileri ve cezaları 7440 sayılı Kanun'un 9. maddesi hükümlerine uygun olarak, on iki taksit ile kırk sekiz taksit arasında borçluların tercih ettikleri sürede ödettirilmektedir.

### III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA UYARLAMA YARGILAMASI

Ceza kanunlarının geçmişe yürütülmesi mümkün olmamakla birlikte sonuçlarının lehe olması durumunda istisnai olarak uygulanması gerekmektedir.<sup>34</sup> Bu husus TCK'nin 7. maddesi ile düzenleme altına alınmıştır.

Sonradan yürürlüğe giren kanunun kesinleşmiş hükme uyarlanması için yapılan yargılamalara uygulamada uyarlama yargılaması denilmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında uyarlama yargısını; *"kesinleşmiş mahkûmiyet hükmünde değişiklik (uyarlama) yargılaması, asıl ceza yargılamasının bütünüyle sonuçlanıp hükmün kesinleşmesinden sonra ancak infazın tamamlanmasından önce yürürlüğe giren bir ceza yasasının kesinleşmiş mahkûmiyet hükmüne, dolayısıyla infaza etkisi bulunup bulunmadığının saptanmasına ilişkin ve esas itibarıyla infazı ilgilendiren ve etkileyen bir yargılama faaliyetidir"* şeklinde tanımlamıştır.<sup>35</sup>

Görülebileceği üzere uyarlama yargılaması infaz aşamasında olan dosyalar açısından başvurulabilecek bir yolu ifade etmektedir. Nitekim TCK'deki lehe kanun hükümlerinin yürürlük ve uygulama şeklini belirleyen 5252 sayılı Kanun'un 9. maddesinde ve infaz aşamasında uygulanmasına ilişkin olarak 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 98. maddesinde düzenlemelerde bulunulmuştur.

Uyarlama yargılaması söz konusu suçla ilişkin yargılamaya yetkili ve görevli ceza mahkemesinde dilekçe ile talep edilmelidir. Bu hususta 5275 sayılı Kanun'un 98. maddesinde; *"mahkûmiyet hükmünün yorumunda duraksama olursa veya sonradan yürürlüğe giren kanun hükmünün TCK'nin 7. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekirse, hükmü veren mahkemeden duraksamanın giderilmesi veya yerine getirilecek cezanın belirlenmesi için karar istenir"* denmektedir. Bu durumda mahkeme olayın özelliğine göre infazın ertelenmesine ya da durdurulmasına karar vermektedir. Uyarlama yargılaması talebinin reddine karşı üst mahkemeye itiraz edilebilmektedir.

Uyarlama yargılamaları sadece dosya üzerinden karara bağlanamamakta; kural olarak duruşmalı yapılmaktadır.<sup>36</sup> Bununla birlikte önceki ve sonraki kanunda suçun unsurlarının aynı olması, her iki kanuna göre de cezanın erteleme kapsamı dışında kalması, iki kanuna göre de temel cezanın alt sınırdan belirlenmesi, bireyselleştirmeyi gerektiren bir oran takdirinin gerekmemesi hallerinde duruşma yapılmadan da dosya üzerinden uyarlama yargılamasının yapılması mümkün sayılmaktadır.<sup>37</sup> Yapılan

<sup>34</sup> Özbek / Doğan / Meraklı, s. 95.

<sup>35</sup> İnan Ç. Başvurusu, AYM, Başvuru No: 2014/15208, K.T. 19.12.2017 (<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>36</sup> Yargıtay II. CD, E: 2023/815, K: 2023/1216, T: 06.03.2023 (<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>37</sup> Yargıtay CGK, E: 2006/133, K: 2006/131, T: 02.05.2006

yargılama esas itibarıyla failin lehine olan hükümlerin tespit edilmesi ve bu hükümler çerçevesinde yeni bir karar verilmesi ile sınırlı olmaktadır. Dolayısıyla daha önce tartışılmış ve sübuta erdiği tespit olunmuş olayların esasına etki edecek hususlar dışında kalan diğer konular uyarılama yargılamasında tekrar değerlendirilmemektedir. Ancak uyarılama kararları da hüküm niteliğinde sayılmakta ve temyiz kanun yoluna tabi olmaktadır.<sup>38</sup>

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak uyarılama yargılamaları da yukarıda açıklanan genel bilgiler dâhilinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerde değişiklik olması durumunda infaz aşamasında olan dosyalar bakımından lehe olan hükümlerin tespit edilmesi ve uygulanması için başvuruda bulunulabilmektedir. Bu çerçevede 7394 sayılı Kanun ile getirilen etkin pişmanlık hükmü de uyarılama yargılamasına konu edilebilmektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı suçundan alınan hükmün infazı devam ederken kamu zararını kanunun öngördüğü usullere göre karşılayan kişiler ceza indiriminden faydalanmak maksadıyla dava açabilmektedir.

## A. UYARILAMA YARGILAMASINDA ÖNEMLİ HUSUSLAR

Uyarılama yargılaması, lehe kanun ilkesi gereğince yapılmaktadır.<sup>39</sup> Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin tüm hükümlerin birlikte değerlendirilmesi ve failin lehine sonuç doğuracak olanların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu hususta hem aynı kanun içindeki değişiklikler hem de ilgili olan başka kanunlardaki hükümler dikkate alınmalıdır. Konumuz özelinde 7394 sayılı Kanun ile tanınan etkin pişmanlık müessesesi failin ceza sorumluluğu açısından lehe bir durum oluşturmaktadır. Nitekim daha önce de değinildiği üzere VUK'un geçici 34. maddesinde haklarında hüküm verilmiş olup infaz aşamasında olanlar ile hâlihazırda soruşturma ve kovuşturma evrelerinde olan dosyalarda etkin pişmanlık hükmünün uygulanması mümkün kılınmıştır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında, uyarılama yargılaması ile ilgili iki hususu değerlendirmiş ve açıklamalarda bulunmuştur.<sup>40</sup> Bunlar; uyarılama yargılamalarında dava zamanaşımının işleyip işlemeyeceği ve cezayı aleyhte değiştirme yasağına ilişkin kuralın gözetilip gözetilmeyeceğidir. Zamanaşımına ilişkin olarak yapılan değerlendirmede; 5252 sayılı Kanun'un 9. maddesi gerekçe gösterilerek sürelerin işlemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.<sup>41</sup> Cezanın ağırlaştırılmamasına ilişkin kuralın

---

(<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>38</sup> Yargıtay 1. CD, E: 2015/4251, K: 2015/5189, T: 02.11.2015

(<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>39</sup> Doğan Soyaslan, "Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı", C. 19, S. 2, 2013, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, s. 401.

<sup>40</sup> Yargıtay CGK, E: 2007/272, K: 2007/279, T: 25.12.2007 (<https://www.corpus.com.tr/>).

<sup>41</sup> Bu husus uyarılama yargılamasında lehe sonuçların araştırıldığı bir süreci ifade eden yeni bir yargılama mahiyetinde olduğu sebebiyle eleştirilmekte ve dava

uygulanıp uygulanmayacağı konusunda ise bu ilkenin uygulanma olanağının bulunmadığı yönünde değerlendirme yapılmıştır.

## **B. YAPILANDIRMA KANUNU HÜKÜMLERİNİN ETKİN PİŞMANLIK UYARLAMA YARGILAMASINA ETKİLERİ**

VUK'ta düzenlenen etkin pişmanlık hükmüne uygun olarak 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 15.04.2022 tarihinden önce başlanmış olan soruşturma ve kovuşturma aşamasındaki dosyalarda hüküm verilene kadar; infaz aşamasındaki dosyalarda ise geçici 34. maddeye göre 15.04.2023'e kadar vergi borçlarının ödenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak için uyarılama yargılaması talebinde bulunulması ancak infaz aşamasında olan vergi kaçakçılığı suçları açısından mümkün olmaktadır. Uyarılama yargılamasında failin lehine olan hükümlerin tespit edilmesi amaçlandığı için geçici 34. maddeye göre 15.04.2023'e kadar vergi borçlarının ödenmesi halinde yarı oranında ceza indirimi yapılması gerekmektedir. Bu indirim failin infazda kalan cezasından değil; hüküm ile belirlenmiş olan nihai cezası üzerinden yapılacaktır. Dolayısıyla cezasının yarısından fazlası infaz olunmuş failin cezasının kalan kısmı indirimle birlikte ortadan kalkacaktır.

Yapılandırma kanunları da ödeme kolaylığı sağlamaları bakımından mükellefin lehine hükümler barındırmaktadır. 03.06.2021 tarihinde kabul edilen 7326 sayılı Kanun ile tanınan altı taksitten on sekiz taksite ve 09.03.2023 tarihinde kabul edilen 7440 sayılı Kanun ile tanınan on iki taksitten kırk sekiz taksite kadar olan yapılandırmalarda ödeme süreleri devam etmektedir. Bu kanunlar ile getirilen vergi ödeme kolaylığından öngörülen şartlar dâhilinde faydalanmak, mükellefler açısından bir hak mahiyetindedir. Mevcut takvime göre 7326 sayılı Kanun uyarınca yapılacak ödemeler 2024 yılı Nisan ayı sonuna kadar; 7440 sayılı Kanun uyarınca yapılacak ödemeler ise 2027 yılı Mayıs ayı sonuna kadar devam edebilecektir.

Yapılandırma kanunlarından özellikle 7440 sayılı Kanun, VUK'un geçici 34. maddesinin öngördüğü son ödeme süresi olan 15.04.2023 tarihinden bir ay önce yürürlüğe girmiş olması ve vergi kaçakçılığı suçuna bağlı ortaya çıkan vergi ve cezalarına da uygulanabilmesi bakımından önem taşımaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle kamu zararı meydana getirmiş olan fail, yapılandırma kanuna başvurarak matrah ve vergi artırımını ile taksitlendirme talebinde bulunabilir. 7440 sayılı Kanun'a göre bu durum; vergi kaçakçılığı suçunun (b) ve (ç) fıkralarındaki fiillere ilişkin olarak haklarında 09.03.2023 tarihi itibarıyla devam eden vergi incelemesi olan mükellefler ve vergi kaçakçılığı suçunun diğer fıkralarındaki fiilleri işleyen mükellefler açısından geçerlidir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunda VUK'un geçici 34. maddesinin öngördüğü ödeme süresi henüz sona ermeden yeni bir kanun ile yapılandırma imkânı tanınmasının etkin

---

zamanaşımı süresinin işleme gerektirdiği ileri sürülmektedir. Erdener Yurtcan, Bir Cezacıyla Geçmişten Günümüze, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 255, Ankara, 2014, s. 101.



pişmanlıktan faydalanılması üzerinde etki gösterip göstermeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu etkinin belirlenmesinde lehe kanun ilkesinin gözetilmesi, önceki kanun – sonraki kanun, genel kanun – özel kanun ve genel norm – özel norm ilişkisinin ortaya konması gerektiği düşünülebilir. Ancak belirtmek gerekir ki TCK'nin 5. maddesinde düzenlenen özel kanunlarla ilişki hükmü yalnız suçlar açısından geçerli olup yapılandırma kanununun suç ihdası ya da mevcut bir suçun unsurlarına ilişkin hüküm içermemesi bakımından uygulama alanı bulamamalıdır.

Nihayetinde yapılandırma kanunları ceza hükmü içermemekte; aksine mali af kanunu olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılandırma kanunlarında affa uğratılan cezalar idari ceza mahiyetindeki vergi cezalarıdır. Bu bakımdan yapılandırma kanunları ile ceza hukuku alanında özel bir etki yaratılması da beklenmemelidir. Dolayısıyla yapılandırma kanunu ile tanınan ödeme kolaylıklarının salt failin lehine olduğu, sonraki kanun mahiyetinde ve özel norm olduğu sebebiyle nazara alınarak etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin uyarılama yargılamasında bekletici sebep yapılmasında isabet görülmemektedir. Uygulanması gereken VUK'un geçici 34. maddesinde açıkça yer yerilen ödeme süresidir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin uyarılama yargılamalarında 15.04.2023 tarihine kadar ödemenin tam olarak yapılmış olması şartıyla, verilmiş olan ceza yarı oranında indirim tabi tutulmalıdır. Diğer bir ifadeyle hükümlünün yapılandırma kanunu kapsamında elde ettiği taksitlendirme hakkının etkin pişmanlık uyarılama yargılamasında ileri sürülmesinin ödeme zamanı bakımından etki taşımadığının kabulü gerekmektedir.

Ayrıca etkin pişmanlık hükmünün yürürlüğe girdiği tarih itibariyle soruşturma ve kovuşturması devam eden dosyalarda yapılandırma kanuna başvurulduğu gerekçesiyle ödemelerin uzun vadelerle taksitlendirilmesi hali de değerlendirilmelidir. Bu durumda da değinildiği üzere yapılandırma kanunu ile tanınan hakka dayanarak VUK'un geçici 34. maddesinde öngörülen hükme kadar ödeme yapılması şartının genişletilmesi gerektiği ileri sürülebilmektedir. Ancak gene yukarıda dayanan sebeplerle bu durumun da geçerli görülmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla soruşturma ve kovuşturması devam eden dosyalarda yapılandırma kanuna dayanılarak gerçekleştirilen taksitlendirme işlemi hükmün verilmesini durdurmamalı; fail hüküm verilene kadar ödemelerini eksiksiz şekilde yapmışsa etkin pişmanlık hükümlerinden faydalandırılmalıdır.

Asıl sorun salt hareket suçu olan ve vergi ziyayı şartına bağlanmamış olan vergi kaçakçılığı suçunun etkin pişmanlık şartının zarar neticesine bağlanmış olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>42</sup> Bu husus vergi ziyayı adeta vergi kaçakçılığı suçunun unsuru haline getirmektedir. Nitekim tarh edilen bir vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın bulunmadığı vergi kaçakçılığı fiillerinde ceza doğrudan yarı oranında indirilecektir. Öte yandan fiil ile vergi ziyayı oluşmuşsa vergi kaçakçılığı suçunun cezası tam olarak uygulanacak; zarar telafi edilirse muhakeme evresine göre belirli oranlarda ceza indirimi yapılacaktır. Burada çözüm için öteden beri tartışılan ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması gerektiği ya da vergi kaçakçılığı

---

<sup>42</sup> Şişman / Sarsıkoğlu, s. 1613.

suçunun zarar suçu haline getirilmesi gerektiği ileri sürülebilir. Bunlardan ekonomik suçta ekonomik ceza uygulanması görüşü TCK'de kabul görmemiş bir yaptırım sistemi olması dolayısıyla makul görünmemektedir.<sup>43</sup>

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kaybı neticesi aranmaksızın belirli fiillerin işlenmesiyle oluşan bir suç tipidir. Hemen her suçta mümkün olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunda da failin pişmanlık göstermesi ve işlediği suçun neticelerini telafi etme gayreti içine girmesi muhtemeldir. Genel olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için suçun tamamlanmış olması, ilgili kanununda özel bir düzenlemenin mevcut olması ve failin suçun tamamlanmasından sonra bizzat pişmanlık göstermiş olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişiler bu pişmanlıklarını suçun işlendiğinin ilgili kamu makamları tarafından öğrenilmesinden öncesinde ve sonrasında da gösterebilmektedir.

Kamu makamları henüz vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrenmeden, failin harekete geçerek adeta kendi kendisini ihbar etmesi mümkün olabilmektedir. VUK'ta bu durum pişmanlık ve ıslah müessesesi ile düzenlenmiştir. Sadece beyana dayalı vergiler açısından ve vergi ziyayı oluşturan fiiller hakkında uygulanan bu yöntemde mükellefin kusurlu hareketini kanunda tanınan süre içinde bir dilekçe ile kendiliğinden haber vermesi ve meydana getirdiği zararı ödemesi beklenmektedir. Bu sayede mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesilmemekte ve ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılması da engellenmiş olmaktadır.

Kamu makamlarının vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrenmesi durumunda ise VUK'un 367. maddesinde düzenlenen özel usullere göre tahkikatın sürdürülmesi ve şartları taşıdığı durumlarda ceza muhakemesi evrelerinin işletilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu süreçler işletilirken failin pişmanlık göstermesi durumunda 2022 yılında 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Buna göre vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesiyle vergi ziyayı meydana gelmemişse verilecek ceza yarı oranında indirilecek; ancak vergi ziyayı oluşmuşsa kamu zararının soruşturma evresinde karşılanması durumunda ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde karşılanması durumunda ise ceza üçte bir oranında indirim tabi tutulacaktır. Karşılanması gereken tutarlar; tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile vergi ziyasına bağlı olarak kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammı olarak belirlenmiştir.

Ek olarak 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce soruşturma ve kovuşturması devam eden ya da infaz aşamasında olan dosyalar bakımından geçiş hükümleri getirilmiştir. Böylelikle soruşturma ve kovuşturması devam eden olaylarda hüküm verilene kadar; infaz

---

<sup>43</sup> İzzet Özgenç, "Yeni Türk Ceza Kanunu'ndaki Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar", Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu, Adalet Bakanlığı ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ankara, 30 Nisan-1 Mayıs 2005, s. 76.

aşamasında olanlarda ise 15.04.2023'e kadar kamu zararının fail tarafından karşılanması halinde yarı oranında indirim yapılması mümkün kılınmıştır.

Etkin pişmanlık hükümlerinin failin lehine olduğu açıktır. Bununla birlikte etkin pişmanlıktan faydalanmanın temel argümanını oluşturan zararının telafi edilmesi şartını etkileyen ve failin lehine hükümler içeren yapılandırma kanunlarının bu ilişkideki yerinin tespit edilmesi ihtiyacı duyulmaktadır. Nitekim mali af mahiyetinde kabul edilen yapılandırma kanunlarından özellikle 7440 sayılı Kanun ile bazı vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin de başvuru imkânı getirilmiştir. Bu kanuna göre tespit edilen tutarların ödemeleri 2027 yılı Mayıs ayı sonuna kadar devam edecektir.

Etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak isteyen failin aynı zamanda yapılandırma kanunu kapsamında başvuru yapması ve taksit imkânından faydalanması durumunda yürütülmekte olan soruşturma ve kovuşturmalar ile infaz aşamasındaki dosyalarda nasıl bir uygulama yapılacağı tartışmalı hale gelmiştir. Yapılandırma kanunlarının da lehe hükümler içermesi ve özellikle 7440 sayılı Kanun'un etkin pişmanlık hükmünden sonra kabul edilmiş olması bu tartışmanın kaynağını oluşturmaktadır.

Uygulamada özellikle infaz aşamasında olan dosyalar bakımından tartışmanın daha da yoğun olduğu görülmektedir. Nitekim infaz aşamasındaki dosyalarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için uyarılama yargulamalarının yapılması gerekmektedir. Bu usulle yeniden açılan dosyalarda sınırlı bir yargılama yapılarak failin lehine olan hükümlerin tespiti ve tatbiki amaçlanmaktadır.

Son tahlilde; yapılandırma kanunlarının mali af mahiyetinde olması, suç ihdası ya da unsurlarına ilişkin hükümler içermemesi ve VUK'un geçici 34. maddesi ile yapılan geçiş düzenlemelerinin açık bir irade ortaya koyması sebepleriyle yapılandırma kanunları ile mükelleflere tanınan hakların etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasında geçerli olmaması gerektiği değerlendirilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Arslantürk M, Etkin Pişmanlık Vazgeçme Cezasızlık, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018.
- Batu M/İnci Z Ö, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, S. 406, Temmuz 2022, Vergi Sorunları Dergisi, ss. 30-48.
- Bayar İ N, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.
- Buluttekin M B/İçten M P, “Evaluation of Effective Repentance in the Punishment of Tax Evasion Crimes in terms of Turkish Tax Criminal Law Principles”, C. 22, S. 86, Nisan 2023, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, ss. 714-742.
- Donay S, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- Edizdoğan N/Taş M/Çelikkaya A, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- Güngör M, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, Y. 11, Sa. 44, 2020, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, ss. 269-299.
- Hafizoğulları Z/Özen M, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara, 2015.
- Karakoç Y, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Kargı V/Yüksel C, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, 54. Seri, 2010, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, ss. 23-44.
- Kızılot Ş/Kızılot Z, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Koca M/Üzülmez İ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.
- Ortaç F R/Yılmaz Furtuna E, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, C. 8, S. 2, 2017, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 423-452.
- Ömercioğlu A, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, C. XVII, S. 1, 2022, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 167-192.
- Özbek V Ö/Doğan K/Meraklı S vd., Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.
- Özgenç İ, “Yeni Türk Ceza Kanunu’ndaki Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar”, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu, Adalet Bakanlığı ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ankara, 30 Nisan-1 Mayıs 2005, ss. 65-86.
- Özgenç İ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.
- Saban N, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, C. 17, S. 1, 2001, Anayasa Yargısı Dergisi, ss. 451-475.
- Saraçoğlu F/Pürsünlerli Çakar E/Ömercioğlu A, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022.
- Soyaslan D, “Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı”, C. 19, S. 2, 2013, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, ss. 397-402.
- Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.
- Şişman G/Sarıkoğlu S, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, C. 30, S. 3, 2022, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 1591-1625.

Taştan M, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Konya, 2015.

Toroslu N, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

Uğur H/Elibol M, Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Uğur H, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”, C. 8, Sa.88, 2013, Terazi Hukuk Dergisi, ss. 34-43.

Ünsal H/Ertürk Y, “Vergi Afları ve Seçimler Arasındaki İlişkinin Bütçe Değişkenleri Aracılığıyla Değerlendirilmesi: Etkileşimli VAR Yöntemi Uygulaması”, C. 22, S. 3, 2020, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, ss. 685-702.

Yılmaz Furtuna E/Laloğlu A, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, C. 5, S. 2, 2022, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 347-372.

Yurtcan E, Bir Cezacıyla Geçmişten Günümüze, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 255, Ankara, 2014.

Yücel A, “Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi”, C. 81, S. 2, Nisan 2023, Ankara Barosu Dergisi, ss. 173-209.

#### **Faydalanılan Mahkeme Kararları**

AYM, E: 2010/93, K: 2012/20, T: 09.02.2012 (<https://www.corpus.com.tr/>).

AYM, E: 2012/102, K: 2012/207, T: 27.12.2012 (<https://www.corpus.com.tr/>).

AYM, E: 2022/59, K: 2022/111, T: 28.09.2022 (<https://www.corpus.com.tr/>).

AYM, E: 2022/81, K: 2023/153, T: 13.9.2023 (<https://www.corpus.com.tr/>).

İnan Ç. Başvurusu, AYM, Başvuru No: 2014/15208, K.T. 19.12.2017

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay CGK, E: 2006/133, K: 2006/131, T: 02.05.2006

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay CGK, E: 2007/272, K: 2007/279, T: 25.12.2007

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay I. CD, E: 2015/4251, K: 2015/5189, T: 02.11.2015

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay II. CD, E: 2016/8542, K: 2019/8104, T: 19.11.2019

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay II. CD, E: 2023/815, K: 2023/1216, T: 06.03.2023

(<https://www.corpus.com.tr/>).

Yargıtay II. CD, E: 2023/3688, K: 2024/608, T: 18.01.2024

(<https://www.corpus.com.tr/>).