

7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme*

Elif YILMAZ FURTUNA 

Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara, Türkiye,
elif.yilmaz@hbv.edu.tr (Sorumlu Yazar / Corresponding Author)

Arzu LALOĞLU 

Arş. Gör., Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Erzincan, Türkiye,
aythemis@gmail.com

Makale Bilgileri	ÖZ
<p>Makale Geçmişi Geliş: 20.05.2022 Kabul: 04.07.2022 Yayın: 28.07.2022</p> <p>Anahtar Kelimeler: Vergi kaçakçılığı, etkin pişmanlık, pişmanlık ve ıslah, adil yargılanma hakkı, mahkemeye erişim hakkı, hak arama hürriyeti, hukuk devleti.</p>	<p>Vergi kaçakçılığı suçunda, suçun vergi idaresi tarafından öğrenilmesinden önce pişmanlık ve ıslah hükümleri ile ceza almaktan kurtulmak mümkün iken; suçun vergi idaresince öğrenilmesinden sonra bu hükümlerden yararlanılamamaktaydı. Sanıkların vergi kaçakçılığı suçundan aldıkları cezaların yüksekliği noktasında yoğun eleştiriler mevcuttu. Bu eleştirilerin de etkisiyle 7394 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun vergi kaçakçılığını düzenleyen 359'uncu maddesine etkin pişmanlığa ilişkin hükümler eklenmiştir. Bu yolla hem eleştirilere maruz kalan ağır cezaların bir nebze önüne geçilmiş hem de vergi kaçakçılığına konu fiil nedeniyle ziyaa uğrayan vergi ile bağlantılı cezalar ve diğer ferî borçların kanuni düzenlemede belirlenen kısmının ödenmesi öngörülerek vergi gelirlerinin kamu hazinesine geçişine katkı sağlanmış olunacaktır. Düzenleme bu yönü itibarıyla olumlu izlenim vermektedir. Ancak, etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi kaçakçılığı fiiliyle ziyana sebep olunan vergi ile bağlantılı cezalar ve diğer ferî alacakların ödenmesi yeterli gelmemekte aynı zamanda ödenen söz konusu alacaklara ilişkin "vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi" gerekmektedir. Etkin pişmanlığın böyle bir şarta bağlanması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHS)'nin adil yargılanmaya ilişkin 6'ncı maddesinin temel gereklerinden biri kabul edilen mahkemeye erişim hakkına, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın hak arama hürriyeti başlıklı 36'ncı maddesine ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin 125'inci maddesine aykırılık teşkil etmektedir.</p> <p>Açıklanan sebeplerle çalışmamızda öncelikle etkin pişmanlığın tanımına ilişkin görüşlere yer verilmiş, hukuki niteliğine değinilmiş ve etkin pişmanlık müessesesi benzer mahiyetteki diğer müesseselerle mukayese edilmiştir. Daha sonra 7394 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine eklenen etkin pişmanlık hükümleri açıklanmıştır. Son olarak etkin pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için öngörülen vergi mahkemelerinde dava açamama şartının, AİHS'nin adil yargılanmaya ilişkin 6'ncı maddesine, Anayasanın hak arama hürriyetine ilişkin 36'ncı maddesine ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna dair 125'inci maddesine uygun olup olmadığı çeşitli mahkeme kararları ve doktrin görüşleriyle birlikte değerlendirilmiştir.</p>

An Evaluation on Effective Remorse in Tax Evasion in the Context of the Act No: 7394

Article Info	ABSTRACT
<p>Article History Received: 20.05.2022 Accepted: 04.07.2022 Published: 28.07.2022</p>	<p>In the tax evasion crime, it is possible to avoid being punished with the provisions of remorse and correction before the tax administration learns the crime; but these provisions could not be used after the tax administration learned the crime. The crime of tax evasion was subject to criticism at the point of the high penalties received by the defendants for the</p>

* Bu makale Uluslararası Necmettin Erbakan Hukuk Kongresi 2022'de sunulan bildirinin geliştirilmiş halidir.

Keywords: Tax evasion, effective remorse, remorse and correction, right to fair trial, right of access to court, right to seek justice, rule of law.

crime of tax evasion. With the influence of these criticisms, with the Law No. 7394, provisions regarding effective remorse were added to Article 359 of the Tax Procedure Law, which regulates tax evasion. In this way, heavy penalties are prevented as well as contributing to the transfer of tax revenues to the public treasury by foreseeing the payment of the tax incurred due to the act subject to tax evasion, related penalties and other secondary debts determined in the legal regulation. The arrangement gives a positive impression in this respect. However, in order to benefit from effective remorse, it is not sufficient to pay the taxes and related penalties and other ancillary receivables which is caused with the tax evasion acts. Further more it is necessary to "not file a lawsuit in the tax court, waive if it has been filed, not resort to legal remedies, and abandon it if legal action has been taken". Putting such a condition for effective remorse is illegal in terms of the right of access to a court, which is considered one of the basic requirements of Article 6 of the ECHR regarding fair trial, also constitutes a violation of Articles such as Article 36 of the Constitution of the Republic of Turkey, entitled freedom of seeking rights, and Article 125 on the openness of judicial remedy against any action of the administration.

For the reasons explained, in our study, first of all, opinions on the definition of effective remorse are given, its legal nature is mentioned and the institution of effective remorse is compared with other institutions of similar nature. Then, the effective remorse provisions added to Article 359 of the Tax Procedure Law with the Law No. 7394 were explained. Finally, the condition of not being able to file a lawsuit in tax courts, which is stipulated in order to benefit from the effective remorse system, has been evaluated together with various court decisions and doctrinal views, whether it is in compliance with Article 6 of the ECHR on fair trial, Article 36 of the Constitution on the freedom of seeking justice and Article 125 stating that the judicial remedy is open against all kinds of actions of the administration.

Atıf/Citation: Yılmaz Furtuna, E./ Laloğlu, A (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s.347-372.

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



"This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/) (CC BY-NC 4.0)"

GİRİŞ

Tüm unsurlarını içeren bir tanım yapmak mümkün olmasa da hukuk devleti, özünde, hukukun üstünlüğünün temin edildiği, devlet organlarının hukuki gereklere uygun hareket ettiği, idarenin eylem veya işlemlerinin yargı denetimine tabi olduğu devlettir. Hukuk devletinin ilkesinin temelinde yer alan insan haklarının korunması ve geliştirilmesi amacıyla, 2 Mart 2021 tarihinde, Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı tarafından İnsan Hakları Eylem Planı açıklanmıştır. Söz konusu eylem planında, etkin pişmanlık hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçu açısından düzenlenmesine yer verilmiş ve diğer değişiklik teklifleriyle birlikte, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesini de içeren bir yasa tasarısı meclise sunulmuştur. Akabinde 8 Nisan 2022 tarihinde yasalaşan Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin 359'uncu maddesine etkin pişmanlık hükümleri eklenmiştir.

Bahsi geçen 7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, vergi kaçakçılığına konu *“füllerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında”* indirilmesi öngörülmüştür. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak bakımından dikkat çeken nokta, söz konusu alacaklara ilişkin *“vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi”* şartına bağlanmış olmasıdır. Zira bu düzenleme, evrensel ve anayasal ilkeler ile temel hak ve hürriyetler açısından eleştiriye açık bir alan yaratmaktadır.

Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın bağlanmış olduğu bu şart, hukuk devleti ilkesi başta olmak üzere, adil yargılanma hakkı ve bu hakkın temel gereklerinden biri kabul edilen mahkemeye erişim hakkı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın hak arama hürriyeti başlıklı 36'ncı maddesi ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin 125'inci maddesi bakımından değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

I. Etkin Pişmanlığın Tanımı, Hukuki Niteliği ve Benzer Müesseselerle Mukayesesi

A. Etkin Pişmanlığın Tanımı

Etkin, sözlük anlamı itibariyle; işleyen, çalışan, etkili, faal, aktif, dinamik sözcüklerine karşılık gelmektedir¹. Pişmanlık, pişman olma durumu, nedamete karşılık gelmekte iken; pişman ise yaptığı bir işin veya davranışın olumsuz sonucunu görerek üzülen olarak tanımlanmaktadır². Genel manada etkin pişmanlık, kişi tarafından gerçekleştirilen menfi bir davranış nedeniyle kendisinde oluşan pişmanlığı etkin hareketlerle ve içtenlikle dışa vurulması olarak anlaşılmaktadır.³ Türk hukukunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'da etkin pişmanlık terimi

¹ TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 17.05.2022.

² TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 17.05.2022.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gödekli, Mehmet. “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Sayı:29, Yıl:7, Ocak 2017, s. 279.

kullanılırken; öğretide “faal nedamet”⁴, “faal pişmanlık”⁵ ya da “eylemli pişmanlık”⁶ kavramları kullanılmış ve etkin pişmanlık kavramına ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır. Tanımları konumuzla sınırlamak adına 765 sayılı Kanun öncesinde yapılan tanımlamalara⁷ girmeden 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) sonrası yapılan tanımlamalara değinilecektir.

Özgenç’e göre 5237 sayılı TCK’da etkin pişmanlık; suçun tamamlanmasından sonra kanunda belirtilen suçlar açısından cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını sağlayan bir şahsi sebeptir⁸.

Toroslu’ya göre, etkin pişmanlık bazı durumlarda cezayı tamamen ortadan kaldıran bazı durumlarda ise azaltan bir sebeptir. Suçun tamamlanmasından sonra söz konusu suç nedeniyle oluşan zararlı veya tehlikeli etkileri gidermeye veya azaltmaya yönelmiş gösterilen etkili gayreti ifade etmektedir⁹.

Hakeri’ye göre, etkin pişmanlık; tüm unsurlarıyla tamamlanan suçun akabinde failin yaptığı davranışlar ile pişmanlık duyduğuna göstermesi halinde, bu davranışları sebebiyle failin hiç ceza almamasını veya cezasında indirim yapılmasını gerektiren bir kurumdur¹⁰.

Zafer’e göre, suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmasın sonrasında failin pişmanlık duyması dolayısıyla vermiş olduğu zararları eşyanın geri verilmesi, aynıyla veya nakdi olarak tazmin edilmesi veya hürriyetinden yoksun bırakılan kimsenin salıverilmesi örneklerinde olduğu gibi kişinin işlediği suç nedeniyle duyduğu pişmanlığı gözler önüne seren hareketler yapması etkin pişmanlıktır¹¹.

Koca/Üzülmez, etkin pişmanlığı gönüllü vazgeçmenin tamamlanmış suçlardaki görünüm şekli olarak değerlendirmektedir. Suçun tamamlanmasından sonra failin gönüllü olarak suçun işlenmesiyle oluşan neticeyi telafi etmeye yönelik davranışları etkin pişmanlık olarak değerlendirmektedir¹².

Öztürk/Erdem, etkin pişmanlığı suçun tamamlanmış olması halinde, failin bazı suçlar bakımından şahsi cezasızlık nedeni olarak bazı suçlar bakımından ise ceza indirimi olarak öngörülen hükümlerden faydalanmasını sağlayan bir kurumdur¹³.

⁴ Yılmaz, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 206.

⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK), E: 2004/5-167, K: 2004/187, 28.9.2004; YCGK, E: 2004/5-118, K: 2004/168, 21.9.2004. Şener, Esat. *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 213.

⁶ Hafızoğulları, Zeki/Özen, Muharrem. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, US-A Yayınları, Ankara, 2011, s. 344.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gödekli, s. 280 vd.

⁸ Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 17. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 746.

⁹ Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 269. Aynı yönde bkz. Aydın, Devrim. “Suça Teşebbüs”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 55, Sayı: 1, Yıl:2006, s. 107.

¹⁰ Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 22. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 517.

¹¹ Zafer, Hamide. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 425-426.

¹² Koca, Mahmut / Üzülmez, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 14. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 444.

¹³ Öztürk, Bahri / Erdem, Mustafa Ruhan. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 301. Bkz. Özen, Mustafa. “Cumhuriyet Savcısının Takdir Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3-4, 2009, s. 48

Artuk/Gökçen/Yenidünya, 5237 sayılı TCK'ya göre etkin pişmanlığı suçun tamamlanmasından sonra pişmanlığa uygun nitelikli bazı suç tipleri için öngörülen, cezayı ortadan kaldıran veya cezadan indirim yapılmasını gerektiren bir şahsi sebeptir¹⁴.

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak, 5237 sayılı TCK'ya göre etkin pişmanlığı suçun tamamlanmasından sonra failin pişman olma haliyle suç nedeniyle oluşan neticeyi veya dış dünyaya yansıyan etkileri mümkün olduğunca ortadan kaldırmaya yönelik aktif davranışlar sergilemesinden dolayı faile ceza verilmemesini veya cezanın hafifletilmesini sağlayan bir şahsi sebep olarak ifade etmek mümkündür.

B. Etkin Pişmanlığın Hukuki Niteliği

5237 sayılı TCK'nın malvarlığına karşı suçlarda etkin pişmanlığı düzenleyen 168'inci maddesinin gerekçesinde etkin pişmanlığın hukuki vasfına ilişkin bir açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamada kişinin işlediği fiiller nedeniyle suçun tamamlanmasından sonra suçun işlenmediği eski hale geri dönmek mümkün değilse de kişinin duyduğu pişmanlık neticesinde suç nedeniyle oluşan zararlı durumun sonuçları mümkün mertebe giderilmeye çalışılabilir. Bu saikle, dolandırıcılık, hırsızlık, güveni kötüye kullanma gibi bir takım suçlarda “*cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebep olarak*” etkin pişmanlık hükümleri öngörülmüştür¹⁵. Görüldüğü üzere, kanun koyucu, öğretide olduğu gibi¹⁶ etkin pişmanlığı cezayı etkileyen şahsi sebep olarak değerlendirmiştir.

Etkin pişmanlık 5237 sayılı TCK'da genel hükümler kısmında yer almadığı için tüm suçlar bakımından uygulanmamakta ancak özel olarak bir suça ilişkin düzenleme yapılmışsa o suç açısından uygulanmaktadır. Bir suç açısından etkin pişmanlık dolayısıyla cezada azaltıcı bir etki doğurabilmesi için bunun söz konusu suça ilişkin maddede düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, her suç açısından getirilen etkin pişmanlık hükümleri o suça özgülenmekte ve şartları farklılaşabilmektedir.

C. Diğer Kurumlarla Benzerliği

1. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme, TCK'nın genel hükümler başlıklı birinci kitabının 36'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre gönüllü vazgeçme, kişinin suçun icra hareketlerinden vazgeçmesi veya suçun tamamlanmasını ve neticenin gerçekleşmesini kendi çabalarıyla önlemesi halinde suçun teşebbüse ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmamasını sağlayan bir hukuki müessesedir. Ancak icra hareketleri neticesinde başka bir suçun tamamlanmış olması durumunda fail yalnız bu suç açısından sorumlu tutulmaktadır.

¹⁴ Artuk, Mehmet Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 624.

¹⁵ TBMM, Dönem: 22 Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı, 664.

¹⁶ Cezanın kaldırılmasını veya azaltılmasını gerektiren bir şahsi sebep olarak nitelendirilmesine ilişkin bkz. Artuk/Gökçen/Yenidünya, *Genel Hükümler*, s. 624; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku*, s. 746; Koca/Üzülmez, *Genel Hükümler*, s. 445; Koca, Mahmut / Üzülmez, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınları, Ankara, 2013, s. 246; Özbek, Veli Özer /Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 12. Bası, 2021 Ankara, s. 475; Hafizoğulları, Zeki / Özen, Muharrem. “Hırsızlık”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 1-2, Yıl:2008, s. 786.

Gönüllü vazgeçme, suçun tamamlanmasından veya neticenin gerçekleşmesinden önceki aşamada geçerli olan bir kurumdur. Etkin pişmanlık ise suçun tamamlanmasından sonra söz konusu olmaktadır. Bu açıdan gönüllü vazgeçme ile fail tarafından suç tamamlanmadan önce gerçekleşen suç işlemekten vazgeçme söz konusu iken; etkin pişmanlıkta suçun tamamlanmasından sonraki pişmanlık söz konusu olmaktadır¹⁷.

Gönüllü vazgeçme, 5237 sayılı TCK'nın "Genel Hükümler" başlıklı birinci kitabında düzenlenmiştir. Bundan dolayı diğer genel hükümler gibi, TCK'nın özel hükümler başlıklı ikinci kitabında geçen tüm suç tipleri bakımından uygulanma olanağı bulunmaktadır. Ancak TCK'nın genel hükümler kitabında etkin pişmanlığa yer verilmemiştir. Etkin pişmanlık müessesesi, bazı suç tiplerine ilişkin olarak özel bir hüküm ihdasıyla düzenlenmektedir. Bu nedenle gönüllü vazgeçme tüm suçlar açısından geçerli iken; etkin pişmanlık bir suça ilişkin özel olarak düzenlenmesi halinde uygulanabilmektedir.

Gönüllü vazgeçmenin diğer şartlarının oluşması halinde fail, vazgeçme anına kadar gerçekleştirdiği fiiller başlı başına bir suç oluşturmadığı takdirde, cezalandırılmamakta, bu nedenle gönüllü vazgeçme cezayı kaldıran şahsi sebep niteliği taşımaktadır¹⁸. Etkin pişmanlık ise, bazı suç tipleri açısından cezayı ortadan kaldıran; bazı suç tipleri açısından ise cezadan indirim yapılmasını gerektiren bir şahsi neden niteliğindedir¹⁹. Bir diğer anlatımla, etkin pişmanlık bazı durumlarda cezanın tümüyle ortadan kalkmasını sağlamaktayken; bazı durumlarda verilecek cezayı kanundaki oranlar dâhilinde hafifletmektedir²⁰.

2. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, mükellefin işlemiş olduğu fiillerin kötülüğünü anlayarak işlemiş olduğu vergi ziyayı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçu fiilini henüz yetkililerin bilgisi olmadan duyduğu pişmanlıktan ötürü yazılı olarak bildirmesidir²¹. Pişmanlık ve ıslah kurumu, VUK'un 371'inci maddesinde yalnızca vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali için düzenlenmiştir. Fakat VUK'un vergi kaçakçılığına ilişkin 359'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre durumu yetki makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir²². Dolayısıyla gerek vergi ziyayı kabahati gerekse vergi kaçakçılığı

¹⁷ YCGK, 28.2.2012, E: 2011/1-692, K: 2012/60.

¹⁸ Özgenç, s. 569; Özbek/ Doğan/Bacaksız, s. 477; s. Zafer, s. 415.

¹⁹ Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 10. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa 2017, s. 474.

²⁰ Soyaslan, Doğan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Bası, Yetkin Yayınları, 2018 Ankara, S. 321; Zafer, s. 414.

²¹ Bayraklı, Hasan Hüseyin. "Pişmanlık Ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", *TAAD*, Sayı:31, Yıl:8, (Temmuz 2017), s. 49.

²² Ancak vergi ziyasına sebebiyet verilmeden vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olması halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılıp yararlanılamayacağı doktrinde tartışmalıdır. Şenyüz, pişmanlık ve ıslahın düzenlenme amacından hareketle vergi ziyasının oluşmadığı durumlarda vergi kaçakçılığı fiilleri için pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygun olmayacağı görüşündedir. Bkz. Şenyüz, s. 487-488. Karakoç göre ise, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için VUK'un 371'inci maddesindeki bütün şartların aranması gerekmemektedir. Bu açıdan, vergi ziyayı oluşmasa da yetkililerin öğrenmesinden önce failin haber vermesi durumunda vergi ziyasına sebep olmadan gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçları için de pişmanlık ve ıslah geçerlidir. Bkz. Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, 338. Aynı yönde bkz. Donay, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayıncılık 2008, s. 211; Erdem, Tahir. "Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:189, Yıl: 2004, s. 110-115; Bozdoğanoglu, Burçin. "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar- Yaklaşımlar- Çözüm Önerileri" *International Journal of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı:2, Yıl: 2016, s. 161; Ciddi, Onur. "Türk Hukuku ve Kuzey Kıbrıs Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu" *Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Lefkoşa, 2021, s. 225.

suçu açısından pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için failin vergi kaçakçılığı veya vergi ziyasına ilişkin fiillerinden henüz yetkililer haberdar olmadan önce durumu yazılı olarak bildirmesi ve başvuru anında madde metninde gerekli şartları yerine getirmesi gerekmektedir²³.

Pişmanlık ve ıslahta fail beyana dayanan vergilerde vergi ziyasına veya vergi kaçakçılığı suçuna konu olan fiilleri işlemiş ve suç tamamlanmıştır. Yalnız bundan ilgililer haberdar değildir. Etkin pişmanlıkta ise suç fiiline ilişkin yetkililerin bilgisi bulunmakta, buna ilişkin vergi tarh edilmiş ve cezalar kesilmiş bulunmaktadır.

Etkin pişmanlık yalnızca vergi kaçakçılığı suçu için getirilmiş bir hükümdür. Vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak düzenlenmediği için vergi ziyasında etkin pişmanlık dolayısıyla cezadan indirim söz konusu değildir. Pişmanlık ve ıslah ise, hem vergi ziyasına ilişkin kesilecek cezaya hem de vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerin uygulanmasına engel olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslahta failin vergi kaçakçılığı ve vergi ziyasına ilişkin fiilleri ilgililer haberdar olmadan yetkililere bildirmesi ve madde metninde yer alan şartları yerine getirmesiyle faile vergi ziyayı cezası kesilmemekte ve kaçakçılık hükümleri uygulanmamaktadır. Bir diğer anlatımla, failin gerekli şartları yerine getirmesiyle faile hiç ceza verilmemektedir. Etkin pişmanlıkta ise faile vergi kaçakçılığı suçu açısından yapılacak yargılama sonucunda verilecek cezadan kanunda belirlenen oranlarda indirim yapılmaktadır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçu özelinde pişmanlık ve ıslah, ceza kesilmesini önleyen bir şahsi sebep iken; etkin pişmanlık, cezadan indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebeptir.

3. Şahsi Cezasızlık Sebepleri

Şahsi cezasızlık sebepleri ile cezadan indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler, suçun unsurlarında olmayan ve fail hakkında uygulanacak yaptırımını etkileyen sebeplerdir. Şahsi cezasızlık sebepleri, failin şahsından kaynaklanan bazı şartların varlığı halinde, failin ceza almasını engellemektedir²⁴. Bu sebepler açısından failin herhangi bir eylemde bulunması veya bu sebepleri bilmesi gerekmemektedir. Öğretide etkin pişmanlık da cezaya etki eden şahsi sebep olarak nitelendirilmektedir. Ancak suç fiilinin icrasına başlanmasında itibaren kişinin şahsında bulunan şahsi cezasızlık sebepleri²⁵ ile failin sonradan sergilediği aktif davranışlar neticesinde uygulanan etkin pişmanlığın tam olarak aynı nitelikte olduğu söylenemez.

²³ VUK m. 371'de düzenlenen diğer şartlar şunlardır: Dilekçe ile ilgili makama haber verilen davranış hakkında önceden bir ihbarda bulunulmamış olmalıdır. Hukuka aykırı davranışa ilişkin dilekçe verilmeden evvel, yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlanmamış veya defter, kayıt ve belgeler takdir komisyonuna sevk edilmemiş (vergi kaçakçılığı fiillerinin işlenmiş olduğu tespit edilmemiş) olmalıdır. Dilekçenin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içerisinde verilmemiş vergi beyanname söz konusu ise bunun verilmesi, eksik veya yanlış yapılan beyanın varlığı durumunda ise bu beyanların tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir. İlgili makama dilekçe ile haberi verilen ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunda gecikme zammı için ön görülen bir zam oranıyla haber verilen tarihten başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

²⁴ Özgenç, 730; Koca/Üzülmez, *Genel Hükümler*, s. 377.

²⁵ Bkz. Özgenç, *Türk Ceza Hukuku*, s. 732 vd.; Artuk/Gökçen/Yenidünya, *Genel Hükümler*, s. 576 vd.; Koca/Üzülmez, *Genel Hükümler*, s. 377; Zafer, s. 386.

4. Suçun Nitelikli Hali

Suçun nitelikli hali, kanunda suçun temel şekline nazaran cezanın azaltılmasına veya artırılmasına neden olan unsurlardır²⁶. Öğretide kabul edilen genel görüş ve Yargıtay'ın görüşü, suçun nitelikli halinin suçun unsuru olmadığı yönündedir²⁷. Suçun nitelikli halleri gibi etkin pişmanlık da suçun unsuru olmadığı için işlenen fiil dolayısıyla suçun mahiyeti açısından herhangi bir tesiri bulunmamaktadır.

7394 sayılı Kanununun 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasıyla VUK'a eklenen madde hükmüne göre, "*tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*" Kanımızca bu hüküm daha az cezayı gerektiren nitelikli hal olarak nitelendirilebilir. Kanun hükmüne göre, bu hükümden yararlanmak için failin herhangi bir davranış sergilemesi gerekmemekte, suçun oluşmasına sebebiyet veren fiil ile herhangi bir vergi ziyana sebep olmamak yeterli olmaktadır.

Daha az cezayı gerektiren nitelikli haller ile etkin pişmanlık arasındaki farklardan biri failin şahsına ilişkindir. Suçun daha az cezayı gerektiren nitelikli halleri kimi zaman failin şahsından kaynaklanmakta iken; çoğu kez failin şahsından kaynaklanmayan bazı etkenlere bağlıdır. Etkin pişmanlık ise failin pişmanlığını gösteren iradi davranışlar ortaya koymasına bağlıdır. Bu nedenle, daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerde failin hangi duyguyla hareket ettiğinin bir önemi bulunmamakta iken; etkin pişmanlıkta failin işlediği fiil nedeniyle pişmanlık duyması aranmaktadır²⁸.

II. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlığın Vergi Usul Kanununda Düzenlenişi

A. Genel Olarak

Adalet Bakanlığı tarafından düzenlenen İnsan Hakları Eylem Planının "adli süreçlerde hukuki öngörülebilirlik ve şeffaflığın güçlendirilmesi" başlıklı 3/2 nolu hedefte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlığa yer verilmiştir. Etkin pişmanlığa ilişkin düzenleme için hedeflenen süre ise eylem planında 3 ay olarak belirlenmiştir. Etkin pişmanlığın da dâhil olduğu yasa tasarısı 25 Mart 2022 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuş²⁹ ve 8 Nisan 2022 tarihinde 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda

²⁶ Özgenç, *Genel Hükümler*, s. 205; Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 12. Bası, Adalet, 2011 Ankara, s. 120.

²⁷ Dönmezer Sulhi,/ Erman, Sahir. *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, Genel Kısım, Cilt: II, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 339. Bazı yazarlarca "suça etki eden nedenler" olarak da ifade edilmektedir. Bkz. Ersoy, Yüksel. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002, s. 128-129; YCGK, 28.9.2004, E. 2004/5-147, K. 2004/176. Aksi görüş için bkz. Artuk/Gökçen/Yenidünya'ya göre *Genel Hükümler*, s. 236, "... suçun maddi unsurları hareket, netice ve nedensellik bağlantısından teşekkül etmemektedir. Yazar, fail, mağdur, konu ve nitelikli unsurları da maddi unsurlar arasında kabul etmektedir".

²⁸ Gödekli, s. 345.

²⁹ TBMM, Dönemi ve Yılı:27/5, Esas No:2/4336, Başkanlığı Geliş Tarihi:25.03.2022, 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 Teklifi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf>

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ismiyle yasalaşmıştır³⁰.

7394 sayılı Kanunun genel gerekçesinde kanun teklifinin amacı, vatandaşların yaşayabileceği hak mağduriyetlerinin önüne geçmek, ödeme kolaylığı sağlamak, kamu kurum ve kuruluşlarının çeşitli konularda ihtiyaç duyduğu kanuni düzenlemelerin hayata geçirilmesi olarak belirtilmiştir.

Etkin pişmanlığı düzenleyen 4'üncü maddenin gerekçesinde ise, VUK hükümleri uyarınca soruşturma ve kovuşturma evresinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulması mümkün olmadığından, soruşturma ve kovuşturma aşamasında faile etkin pişmanlıktan yararlanma yolu açıldığı belirtilmiştir.

7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin 2 ve 4'üncü fıkralarıyla VUK m. 359 kapsamında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık hükümleri getirilmiştir. 7394 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasıyla ise etkin pişmanlık değil; daha az cezayı gerektiren bir nitelikli hale yer verilmiştir. Söz konusu Kanun hükümlerine göre; *"Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.*

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

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

B. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlığın Unsurları

1. Maddi Unsurlar

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığın fiile ilişkin olan ve fiiliden kaynaklanan ve somut olayda kanunilik ilkesine uygun biçimde dışa yansıyan unsurlar maddi şartlardır³¹. Maddi unsurlar tamamlanmış bir vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleştirilmesi, failin duyduğu pişmanlığın etkin olması ve pişmanlığın yasal süre içinde gösterilmesi olarak sıralanabilir.

a. Tamamlanmış Bir Vergi Kaçakçılığı Suçunun Gerçekleştirilmesi

Vergi kaçakçılığına suçunda etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak için suçun tamamlanmış olması gerekmektedir³². Tamamlanmış suç, kanunda öngörülmüş olan en son

³⁰ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih: 15.04.2022, Sayı: 31810.

³¹ Gödekli, s. 295.

³² Etkin pişmanlığın öğretilde yapılan tanımlarından da anlaşılacağı etkin pişmanlık 5237 sayılı TCK'da suçun tamamlanmasından sonra yararlanılabilen bir kurumdur. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesinde ve gerekçesinde bu genel kabulden farklı bir tutum gözlemlenmediğinden vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için suçun tamamlanmış olması gerekmektedir. Ancak bir görüşe göre genel olarak etkin pişmanlık hükümleri teşebbüs aşamasında da bir zarar doğması durumunda uygulanabilmelidir. Bkz.

unsurun gerçekleştiği anı ifade etmektedir³³. Kanuni tipte yer alan tüm unsurların (hareket, netice, nedensellik bağı, manevi unsur) oluşmasından sonra suç tamamlanmış olmaktadır³⁴.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması açısından genel olarak bir neticenin meydana gelmesi gerekmemektedir. Bu nedenle, öğretilerde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillerden “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme*” fiili haricinde yer alan diğer fiillerle meydana getirilen vergi kaçakçılığı suçu, sırf hareket suçu-tehlike suçu olarak nitelendirilmektedir³⁵. Dolayısıyla kanuni tipte yer alan fiillere ilişkin hareket, failin kastı ve nedensellik bağının bulunması halinde vergi kaçakçılığı suçu tamamlanmış olmaktadır³⁶.

b. Failin Duyduğu Pişmanlık Etkin Olması

Etkin pişmanlık, duygusal bir durumun ötesinde, pişmanlığın etkili ve aktif ve olarak gösterilmesini gerektirmektedir³⁷. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak failin pişman olduğunu göstermek adına kaçakçılık fiili nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen ceza ve diğer ferî alacaklara ilişkin 7394 sayılı Kanunda belirlenen kısımların, ilgili vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir³⁸. Fail pişmanlığını maddede belirtilen koşulları yerine getirerek göstermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık nedeniyle gerçekleşecek “*ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” Failin pişmanlığını gösterebilmesi için gerçekleştirmesi gereken diğer şart ise, ödediği vergi ve diğer ferî alacaklar açısından vergi mahkemelerinde yargı yolunu kullanmamasıdır. Bu hükmün anayasal ve evrensel ilkeler bakımından incelenmesi gereken sorunlu bir düzenleme olduğu kanısındayız. Bu hükme ilişkin değerlendirmelerimiz ileriki başlıklarda ayrıntılı olarak yapılacaktır.

c. Pişmanlığını Yasal Süresi İçinde Gösterilmesi

Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için failin kanunda öngörülen zaman zarfında pişmanlığını gösteren aktif davranışlarda bulunması gerekmektedir³⁹. Aksi halde failin pişmanlığına ilişkin gösterdiği davranışların cezanın kaldırılmasına veya azaltılmasına bir etkisi bulunmayacaktır⁴⁰.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık düzenlemesine göre; pişmanlığın, ya soruşturma evresinde ya da kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar gerçekleşmesi gerekmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nın 2’nci maddesinin 1-e bendine göre soruşturma evresi,

Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/Ahmet Caner Yenidünya, *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, 4. Cilt, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2009, s. 3784.

³³ Hafizoğulları/Özen, *Türk Ceza Hukuku*, s. 328

³⁴ Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 248; Soyaslan, Doğan. *Teşebbüs Suçu*, Kazancı Yayınları, Ankara, 1994, s. 17.

³⁵ Şenyüz, aynı anlama gelen tehlike suçu kavramını kullanmıştır. Bkz. Şenyüz, s. 405; Karakoç, 277.

³⁶ Şenyüz, s. 405; Karakoç, s. 277.

³⁷ Gödekli, s. 303.

³⁸ Failin ödemesi gereken kısım düzenlemeye göre; tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammıdır.

³⁹ Gödekli, s. 315.

⁴⁰ Y15CD., 18.9.2014, E. 2013/538, K. 2014/15064. Aynı yönde bkz. Y2CD., 9.9.2014, E. 2013/30341, K. 2014/2020.

“kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi” ifade etmektedir.

Kovuşturma evresi ise, CMK'nın 2'nci maddesinin 1-f bendinde, “iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre” olarak düzenlenmiştir. Hüküm, mahkeme tarafından yargılama sonucunda yargılamanın konusuna ilişkin olarak verilen ve yargılamayı sona erdiren karardır⁴¹. Hükümün verilmesi ve hükmün kesinleşmesi farklı kurumlardır. Kovuşturma evresinde “hüküm verilinceye kadar” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği tam olarak anlaşılammaktadır. “Hüküm verilinceye kadar” ifadesinin ilk hüküm olarak anlaşılması durumunda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen hükme karşı yargı yoluna gidilmesi durumunda, bu aşamada vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa başvurmak mümkün olmamaktadır. CMK m. 223/1 uyarınca beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbiri, davanın reddi ve davanın düşmesi kararları hükümdür. Özgenc'e göre; mahkeme tarafından yapılan yargılama sonucunda verilecek hüküm “ilk kez” verilen hüküm olmalıdır⁴².

Yargıtay'ın bu konuda farklı kararları bulunmaktadır. İlk derece mahkemesince verilen karardan sonra bozma üzerine mahkemeye gelen dosyalarda etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağını kabul ettiği kararları⁴³ olmakla beraber, bozma üzerine ilk derece mahkemesine dönmelerinden sonra da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabileceğine hükmettiği kararları⁴⁴ da bulunmaktadır. Doktrinde ise, ilk derece mahkemesince karar verilinceye kadar ya da kararın Yargıtay'dan bozma üzerine gelmesi üzerine ilk derece mahkemesince bozma üzerine yapılan yargılama süresince etkin pişmanlıktan yararlanılabileceği kanaati bulunmaktadır⁴⁵. Biz de bu görüşe katılmaktayız.

2. Manevi Unsur

Etkin pişmanlıkta dış dünyaya yansıyan objektif koşulların yanı sıra faile ilişkin subjektif koşul olan iç dünyasında yaşadığı pişmanlığın da dışa vurulması gerekir⁴⁶. Pişmanlık, yaptığı davranışın olumsuz sonucunu görerek üzülen kişinin⁴⁷ öznel durumunu ifade etmektedir. Pişmanlık iradi olarak belirtilmese de failin hareketlerinden pişman olduğunun anlaşılması gerekmektedir⁴⁸. TCK'da bazı suçlar açısından getirilen etkin pişmanlık hükümlerinde “bizzat

⁴¹ Bkz. Yerdelen, Erdal. *Hükümün Gerekçesi*, Ankara, 2015, 9 vd.

⁴² Özgenc, İzzet. *Zimmet Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 72. Aynı yönde bkz. Artuk/Gökçen/Yenidünya, *Türk Ceza Kanunu*, s. 3785.

⁴³ Y15CD., 10.04.2013, E. 2011/23129, K. 2013/6616.

⁴⁴ Bkz. Y6CD., 4.07.2006, E. 2005/16954, K. 2006/7164.

⁴⁵ Yaşar Osman/Gökcan Hasan Tahsin/ Artuç Mustafa, *Yorumlu- Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, C.IV, Ankara, 2010, s.4810; Babayiğit, Mustafa. “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 6, Yıl:2015, 63-78, s. 66. Aksi yönde bkz., Malkoç, İsmail. *Türk Ceza Kanunu*, 2. Bası, C.1, 2006, s.1136. Tezcan, Durmuş/Erdem, Ruhan Mustafa/ Önak, Murat. *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Baskı 6, Ankara, 2008, s. 589, Tezcan/Erdem/Önak'a göre, etkin pişmanlık hükümleri kararın kesinleştiği ana kadar uygulanabilir

⁴⁶ Gödekli, s.325.

⁴⁷ Tekin, s. 227.

⁴⁸ Bkz. YCGK, 22.5.2012, E. 2011/1-430, K. 2012/203. Benzer yönde bkz. YCGK, E: 2010/6-173, K: 2010/208, 26.10.2010. Hafızoğulları/Özen'e göre ise (Topluma Karşı Suçlar, s. 152), failin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanması için pişmanlığını ifade etmesi gerekmektedir. Failin etkin pişmanlıktan yararlanma şartlarını gerçekleştirmesi durumunda mahkemenin failin pişmanlık duyup duymadığını araştırma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

pişmanlık göstererek” gibi ifadeler kullanmaktadır⁴⁹. Her ne kadar söz konusu hükümler gereği failin bu pişmanlığı belirginleştirmesi gerekse de kanımızca vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin getirilen etkin pişmanlık hükümleri açısından böyle bir durum söz konusu değildir.

Yargıtay’a göre, “5237 sayılı TCK’ nın 168’ inci maddesi 765 sayılı yasanın 523’ üncü maddesinden farklı olarak pişmanlıktan kaynaklanan iade ya da tazmini esas aldığından tazminatın cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına ya da 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’üncü maddesinin uygulama alanı olabileceken bu durumda failin gerçek bir pişmanlığından söz edilemeyeceğinden 5237 sayılı Yasanın 168’ inci maddesi uyarınca uygulama yapılamayacaktır”⁵⁰. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle tarh edilen vergi, kesilen ceza ve diğer ferî borçlar açısından failin kendi iradesiyle bir ödeme yapmaması, kamu alacağının cebri icra sonucunda tahsil edilmesi durumunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

C. Cezada İndirim

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerine göre pişmanlığını göstermek adına gerekli şartları yerine getiren failin cezasından indirim yapılmaktadır. Etkin pişmanlığa ilişkin şartların yerine getirildiği evreye göre failin alacağı indirim miktarı değişmektedir. Buna göre; fail, soruşturma evresinde pişmanlığını gösterir ve kanun hükmünde öngörülen ödemeyi soruşturma evresinde yaparsa, yargılama sonucu öngörülecek cezadan yarı oranında indirim yapılması gerekmektedir. Kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde ise, yargılama sonucu verilecek ceza üçte bir oranında indirilecektir.

7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesine eklenen 7’nci fıkra hükmüne göre; vergi kaçakçılığına sebep olan fiillerle herhangi bir vergi ziyana neden olunmaması durumunda verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir. Bu hükme göre ceza indiriminden yararlanmak için, failin işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle vergi ziyana sebep olmamış olması yeterli olup failin başkaca bir şey yapması gerekmemektedir. Bir diğer anlatımla, bu durumda etkin pişmanlık hükümleri uygulanmamakta, vergi ziyayı bulunmayan olaylarda doğrudan ceza indirimi uygulanmakta, şüpheli veya sanığın herhangi bir harekette bulunması gerekmemektedir. Kanımızca bu hükmün niteliği daha az cezayı gerektiren nitelikli haldir.

III. 7394 sayılı Kanunla Getirilen Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Anayasal ve Evrensel Haklar Açısından Değerlendirilmesi

7394 sayılı Kanunda etkin pişmanlık hükümlerine yer verilmekle beraber etkin pişmanlık sebebiyle ceza indiriminden yararlanabilmek için kanunda öngörülen ödemeyi vergi idaresine yapmanın yanı sıra bir şart daha öngörülmüştür. Buna göre; vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerine göre ceza indiriminden yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer ferî alacaklar açısından “vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şarttır.

⁴⁹ Bkz. TCK md. 168.

⁵⁰ YCGK, 27.05.2008, E. 2008/11-127, K. 2008/147; Aynı yönde bkz. Hakeri, s. 519.

Kanunun vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığı içeren 4'üncü maddesinde geçen “*vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartına ilişkin olarak, gerekçede uzlaşma müessesesine de değinilerek bu hükmün uzlaşmada uzlaşılan meblağ için kapalı olan yargılama yoluna benzer bir hüküm olduğu belirtilmiştir. Failin etkin pişmanlıktan yararlanmak adına bir tercih hakkının olduğu ve eğer bu yolu tercih ediyorsa vergi mahkemesinde etkin pişmanlıktan yararlanmak adına ödediği vergi ve cezalar için vergi mahkemelerinde yargı yoluna gidemeyeceği ifade edilmiştir. Failin bu cezaları ödemeyerek vergi mahkemesinde dava açma yolunu da tercih edebileceği vurgulanmıştır. Ancak bu durum, faili iki zorlayıcı tercihle baş başa bırakmasının yanı sıra çeşitli anayasal ve evrensel haklarla da bağdaşır görünmemektedir. Bu nedenle, bu başlık altında etkin pişmanlığa ilişkin indirimden yararlanmak için kanunda öngörülen miktarda ödemeyle birlikte ödenen vergi, vergi cezaları ve bu vergiye bağlı diğer ferî alacaklara ilişkin “*vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartının anayasal ve evrensel haklar karşısındaki durumu incelenecektir.

A. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti modern demokrasilerin temellerinden biri olarak kabul edilen⁵¹ tüm eylem ve işlemleri hukuk kurallarına tabi olan⁵², hukuka uygun davranan ve hukuka uygunluğun garanti altına alınması için karar ve işlemleri yargı yoluyla denetlenen⁵³ devlettir. Anayasa Mahkemesi'ne göre hukuk devleti, tüm eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, hukuksal güvenliği sağlayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmeyi amaçlayan, hukukun üstünlüğünü tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasaların da bozamayacağı temel hukuk ilkelerinin varlığının bilincinde olan devlettir⁵⁴.

Hukuk devleti ilkesi, bir yandan kişi hak ve hürriyetlerini diğer yandan da bireyleri yönetimin davranışlarına karşı korumayı amaçlamaktadır⁵⁵. Hukuk devleti ilkesi, devletin hukuk kurallarına bağlı olmasının yanında, bireylere yargısal denetim güvencesinin verilmesini de gerektirir⁵⁶. Hak arama hürriyetinin ve adil yargılanmanın doğal bir sonucu olan mahkemeye erişim hakkı, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkelerine işlerlik kazandırmaktadır⁵⁷. Hukuk

⁵¹ Rumpf, Christian. *Türk Anayasa Hukukuna Giriş*, Cev. Burak Oder, 1. Bası, Ankara 1995, s. 58; Doering, Karl. *Genel Devlet Kuramı, (Genel Kamu Hukuku)*, Çev. Ahmet Mumcu, 2. Bası, İnkılap Yayınları, İstanbul 2002, s. 208.

⁵² Akad, Mehmet / Vural Dinçkol, Bihterin. *Genel Kamu Hukuku*, 3. Bası, Der Yayınları, İstanbul 2004, s. 363.

⁵³ Tanör, Bülent / Yüzbaşıoğlu, Necmi. *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 7. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2005, s. 90; Gözübüyük, A. Şeref / Tan, *Turgut. İdare Hukuku Cilt II, İdari Yargılama Hukuku*, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, s. 3; Anayasa Mahkemesi, 1.10.1991, E. 990/40, K. 991/33, Resmi Gazete, Tarih: 7.2.1992, Sayı: 21135.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005, E. 2001/379, K. 2005/3, Resmi Gazete Tarih: 17.05.2006.

⁵⁵ Özay, İl Han. *Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları*, İstanbul 2002, s. 101, 102.

⁵⁶ Çayan, Gökhan. *Adil Yargılanma Hakkı*, Legal Yayınları, İstanbul 2016, s. 49

⁵⁷ Geronne, Laubenbach. *The Concept of the Rule of Law and the European Court of Human Rights Libgen*, <https://global.oup.com/academic/product/the-concept-of-the-rule-of-law-and-the-european-court-of-human-rights-9780199671199?cc=us&lang=en&>, Oxford University Press, Birleşik Krallık 2013, s. 128; Osce- Diegest, *Legal Digest Of International Fair Trial Rights*, Ohdır Yayınları, Varşova 2012, s. 39 (Aktaran Çayan, *İnsan Hakları... s. 264*).

devleti hukukun üstünlüğünü tanıyan devlettir. AİHM kararlarında, adil yargılanma hakkına ilişkin madde metninde açıkça yer verilmemesine rağmen mahkemeye erişim hakkının, adil yargılanma hakkının ön koşulu kabul edilmesinin sebebi olarak hukukun üstünlüğü ve demokratik toplum düzeni gösterilmiştir⁵⁸.

Mahkemeye erişim hakkı ile bireylerin bir uyuşmazlığı hukuk kurallarına uygunluğunun denetiminin sağlanması; Anayasanın 125'inci maddesinde yerini alan idarenin tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması ile de idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka uygun hareket etmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Bahsi geçen iki ilke, bu nedenlerle hukuk devleti ilkesinin hukukun üstünlüğünü sağlama ve tüm devlet organlarının hukuka uygun davranması amaçlarına hizmet etmektedir. Bu açıdan mahkemeye erişim hakkı ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilmesini garanti altına alan Anayasanın 125'inci maddesi hukuk devleti ilkesinin hayata geçmesine katkı sağlamaktadır.

Vergi idaresinin iş ve işlemlerinde hukukun üstünlüğünü egemen kılmak ve vergi idaresinin Anayasaya aykırı tutumlardan kaçınmasını sağlamak adına vergi mükelleflerinin vergi mahkemelerine erişim hakkının sınırlandırılmaması gerekmektedir. Bu aynı zamanda vergi idaresinin iş ve işlemlerinde insan haklarına saygılı hareket etmesini sağlamak adına gereklidir.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen sanık veya şüphelinin mahkemeye erişim hakkını kanunla sınırlandırmak, hem Anayasanın 125'inci maddesine hem de AİHM'nin adil yargılanmaya ilişkin kabullerine aykırı düşmektedir. Söz konusu kısıtlama ile, idarenin işlemlerinin yargı denetimine tabi tutularak hukuka uygunluğunun tespit edilmesi veya hukuka uygun hareket etmesi yönünde bir katkı sağlamanın önüne geçilmiş olmaktadır. Bu nevi kısıtlayıcı hükümler, içtihat oluşmasının önünde de bir engel oluşturmaktadır. Bu durumda idarenin hukuka uygun hareket edip etmediğinin belirlenemeyecek ve hukuk devleti ilkesi tüm yönleriyle sağlanamamış olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen sanık veya şüphelinin vergi idaresi tarafından yapılan işleme ilişkin vergi mahkemelerinde dava açmasını engellemek bu yönleriyle hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

B. Adil Yargılanma Hakkı ve Hak Arama Hürriyeti Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık

1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkının düzenlenmiş olduğu AİHS'nin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında göre; *"Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılanmaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir."*

⁵⁸ AİHM, Ashingdane/ Birleşik Krallık, Başvuru No. 8225/78, 57. Paragraf; Golder kararı, 34. ve 35. Paragraf.

Hak arama hürriyeti ise Anayasanın 36'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 1'nci fıkrasında göre; “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasa Mahkemesi, Anayasada düzenlenen adil yargılanma hakkının kapsamının AİHM kararlarına göre belirlenmesi gerektiğine hükmetmiştir⁵⁹. AİHM'nin adil yargılanma hakkı bakımından kabulleri Anayasanın 36'ncı maddesinde yer alan hak arama hürriyetinin de kapsamını belirlemektedir.

AİHS'ye tabi devletlerin bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda iç hukuklarında adil yargılanmanın gereklerini yerine getirip getirmediğine ilişkin belirlemede adil yargılanma hakkının unsurlarının sağlanıp sağlanmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmaktadır. Adil yargılanma hakkının unsurlarında birinin zedelenmesi adil yargılanma hakkının zedelendiği anlamına gelmektedir⁶⁰. Bu nedenle adil yargılanma hakkının gereklerine somut uyuşmazlıkta iç hukuk düzenince riayet edilmesi gerekmektedir. Adil yargılanma hakkının sağlanması adına somut olayda riayet edilmesi gereken unsurlardan biri⁶¹ de mahkemeye erişim hakkıdır.

2. Mahkemeye Erişim Hakkı

Mahkemeye erişim hakkı hem bir evrensel hak hem de anayasal bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. AİHM, mahkemeye erişim hakkını adil yargılanma hakkı için de değerlendirmektedir⁶². Hakkının ihlal edildiğini düşünen herkes mahkemeye erişim hakkına sahip olmalıdır⁶³. AİHM, sözleşmeyi geniş yorumlayarak⁶⁴ mahkemeye erişim hakkını hukukun üstünlüğü ilkesinin temel unsurlarından kabul etmektedir⁶⁵. Mahkemeye erişim hakkı AİHM kurucu unsuru olarak görmektedir⁶⁶. Anayasa Mahkemesi'ne göre ise mahkemeye erişim hakkı, adil yargılanma hakkının ön koşuludur⁶⁷.

Mahkemeye erişim hakkı, kişinin herhangi bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve bu uyuşmazlığa ilişkin etkili bir karar verilmesini talep edebilmeyi ifade etmektedir. Kişiyi iddia ve savunmasını bir yargı merci önünde ileri sürebilmesine olanak tanınmasıdır⁶⁸. Aynı

⁵⁹ Çayan, Gökhan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *TAAD*, Yıl:7, Sayı:28 (Ekim 2016), s. 264.

⁶⁰ Karakehya, Hakan. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora tezi, 2007, s. 21.

⁶¹ Bkz. Gözübüyük, A. Şeref / Gölcüklü, Feyyaz. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, 2013 Ankara, s. 276; Kaşıkara, Serhat. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı*, Adalet Yayınları, 2009 Ankara, s. 111 vd.

⁶² AİHM, Golder v. Birleşik Krallık, 21.02.1975, Başvuru No: 4451/70, 25, 35. paragraflar.

⁶³ Aydın, Bihter. *Türk İdari Yargı Düzeninde Adil Yargılanma Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012, s. 49.

⁶⁴ Alston, Philip/ Bustelo, Maro/ Heenan, James. *The EU And Human Rights*, Oxford University Press, New York 1999, s. 202.

⁶⁵ AİHM, Geffre/Fransa, 23.01.2003, Başvuru No: 51307/99, 34. paragraf.

⁶⁶ AİHM, Golder/Birleşik Krallık, 35. paragraf.

⁶⁷ AYM, 28.03.2002, E. 2001/5, K. 2002/42, Resmi Gazete: 05.09.2002-24867.

⁶⁸ Ekinci, Ahmet. “Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3-4, Yıl: 2014, s. 823; Aydın, Bihter. “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, *TAAD*, Sayı: 15, Yıl: 4, (Ekim 2013), s. 272; Aydın, Alper. “Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, *TAAD*, Sayı: 34, Yıl: 2018, s. 539.

zamanda kişinin bir konu hakkında mahkeme kararı elde edebilmesini sağlayan bir hak olarak da tanımlanabilir⁶⁹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre herkes, kişisel hak ve yükümlülüklerinin karara bağlanması talebiyle mahkemeye erişim ve dava açma hakkına sahiptir. Suç isnadı altında olan veya medeni haklarını kullanmasının keyfi biçimde engellendiğini iddia eden kimse, bu iddiasını AİHS'nin yer alan adil yargılanma hakkına ilişkin 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında sağlanan güvencelere sahip bir mahkeme önüne getiremediğinden hareketle mahkemeye erişim hakkının zedelendiğine yönelik talepte bulunma hakkına sahiptir⁷⁰.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mahkemeye erişim hakkının kaynağını adaletin reddini yasaklayan uluslararası hukuk prensibinden aldığını ifade etmiştir⁷¹. Ayrıca adil yargılanmaya ilişkin 6'ncı madde metninde açıkça yer verilmemesine karşın hukukun üstünlüğü ve demokratik toplum düzeni gereği adil yargılanmanın bir şartı olarak kabul edilmektedir⁷².

AİHS'nin adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6'ncı maddesine ilişkin AİHM kararlarında da, dava yoksa adil, aleni ve gecikmesiz bir yargılamadan söz edilemeyeceği⁷³, mahkeme önünde hak arama yolunun fiilen yahut hukuken geçici de olsa kapatılmasının veya kullanımını imkânsız kılan koşullara bağlayarak sınırlandırılmasının adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geleceği⁷⁴ belirtmektedir⁷⁵.

Adil yargılanma hakkının ön koşulu kabul edilen mahkemeye erişim hakkı, medeni hak ve yükümlülüklerden doğan uyumsuzluklara uygulanmaktadır. Suç isnadına ilişkin uyumsuzluklar açısından mahkemeye erişim tanınmaktadır⁷⁶. Ceza davasında mahkemeye erişim hakkı, sanığın dava açmasından ziyade bağımsız ve tarafsız bir mahkemeden hakkında karar verilmesini isteme hakkını korumaktadır⁷⁷.

Kişinin mahkemeye başvurmasına engel olan sınırlamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal etmektedir. Aynı zamanda bir mahkeme kararını anlamsız kılan veya kararı önemi önemli ölçüde etkisiz hale getiren sınırlamalar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Kanunlarda mahkemeye erişim hakkının sağlanmış olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda fiili olarak mahkemeye erişebilmeli ve bunun önünde herhangi bir engel olmamalıdır. Mahkemeye erişim hakkının etkinliğinin sağlanması gerekmektedir⁷⁸. AİHS'ye tabi devletler, mahkemeye erişim hakkını zor ve çetrefilli şartlara tabi tutmaktan, adil yargılanma hakkının özünü anlamsız kılacak

⁶⁹ Francioni, Francesco: "The Rights of Access to Justice under Customary International Law", s.1, (Editör: Francesco Francioni) Access to Justice as a Human Right, New York, 2007.

⁷⁰ AİHM, Roche/Birleşik Krallık, 19.10.2005, Başvuru No: 32555/96, 117. paragraf; AİHM, Stanev/Bulgaristan, 17.01.2012, Başvuru No: 36760/06, 229 paragraf.

⁷¹ AİHM, Golder v. Birleşik Krallık, 21.02.1975, Başvuru No: 4451/70, 35. paragraf.

⁷² "Ulusal mevzuat kapsamında sağlanan erişim derecesinin, demokratik bir toplumda hukukun üstünlüğü göz önünde bulundurularak, bireyin "mahkeme hakkını" güvence altına almak için yeterli olduğu tespit edilmelidir." AİHM, Golder/Birleşik Krallık, 16-18. paragraflar; AİHM, Ashingdane/ Birleşik Krallık, Başvuru No. 8225/78, 57. Paragraf; Ayrıca bkz. AİHM, Geffre/Fransa, 34. paragraf.

⁷³ AİHM, Golder/Birleşik Krallık, 37. paragraf.

⁷⁴ AİHM, Airey/İrlanda, 9.10.1979, Başvuru No: 6289/73, 32. paragraf.

⁷⁵ Gölcüklü, Feyyaz. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde "Adil Yargılama Hakkı"", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, İlhan Öztrak'a Armağan*, Cilt: 49, Sayı: 1-2, s. 208.

⁷⁶ Ramazan Yılmaz Başvurusu, § § 28, 29.

⁷⁷ AİHM, Deweer/Belçika. 27.02.1980, Başvuru No: 6903/75, 35, 48. Paragraflar.

⁷⁸ Laubenbach, s. 155.

düzenlemelerden ve mahkemeleri kapatma veya sayısını azaltmaya ilişkin tutumlardan kaçınmalıdır⁷⁹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gorou v. Yunanistan⁸⁰ başvurusunda başvuran temyiz yolu kapatılmış olan bir uyuşmazlık konusuna ilişkin olarak yaptığı başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur. Yine Bayar ve Gürbüz v. Türkiye başvurusunda, idari para cezasının iptaline ilişkin yapılan yargılama sonucunda miktar temyiz sınırının altında kaldığı için temyiz başvurusu reddedilmiştir. Bu başvuruda AİHM mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Devletin mahkemeye erişim hakkını ihlal eden düzenleme ve uygulamalar yapmama yükümlülüğünün yanında hakkın kullanımının önündeki engelleri kaldırma gibi pozitif bir yükümlülüğü de bulunmaktadır⁸¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne tabi olan devletlerde, idarenin bazı eylem ve işlemleri yargı denetimi dışında tutulabilmektedir. Ancak idarenin eylem ve işlemlerini yargı denetimi dışına iten kanuni düzenlemeler, AİHM tarafından mahkemeye erişim hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir⁸².

Öte yandan, AİHM'ye göre mahkemeye erişim hakkının sınırlanması mümkündür⁸³. Belli koşullarda hakkın özüne dokunmamak kaydıyla devletler bazı alanlarda mahkemeye erişim hakkına kısıtlama getirebilir⁸⁴. Ancak uygulanan sınırlamalar, bireye bırakılan erişimi, hakkın özünü zedeleyecek şekilde veya ölçüde kısıtlamamalı veya azaltmamalıdır, bir sınırlama eğer meşru bir amaç gütmüyorsa ve kullanılan araçlar ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi yoksa madde 6/1 paragrafı ile uyumlu olmayacaktır⁸⁵.

Anayasa Mahkemesi'ne göre mahkemeye erişim hakkının sınırları bulunmaktadır. Ancak Anayasanın 36'ncı maddesinde geçen hak arama hürriyetine ilişkin olarak madde metninde bir kısıtlama getirilmemiştir. Anayasanın "temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı 13'üncü maddesine göre; "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar,*

⁷⁹ Çayan, *Adil Yargılanma Hakkı*, s. 51.

⁸⁰ AİHM, Gorou v. Yunanistan, 20.03.2009, Başvuru No:12686/03.

⁸¹ AİHM, Airey/İrlanda, 32. paragraf; AİHM, Winterwerb/Hollanda. 24.10.1979, Başvuru No: 6301/73, 33.75. paragraf; Gölcüklü, s. 209.

⁸² AİHM, Pudas/İsviçre, 27. 10. 1987, Başvuru No: 10426/83.

⁸³ Mahkemelere erişim hakkı mutlak değildir, ancak sınırlamalara tabi olabilir; erişim hakkı, "doğası gereği, toplumun ve bireylerin ihtiyaçlarına ve kaynaklarına göre zaman ve yerde değişebilen düzenlemenin Devlet tarafından düzenlenmesini gerektirdiğinden" (yukarıda belirtilenlere bakınız) zımnen bunlara izin verilmektedir. AİHM, Golder kararı, 38. paragraf; 23 Temmuz 1968 tarihli "Belgian Linguistic" kararından alıntı, Seri A no 6, sayfa 32, paragraf 5; AİHM, Ashingdane/Birleşik Krallık, Başvuru No: 8225/78, 28.05.1985, 57. Paragraf.

⁸⁴ AİHM, Golder/Birleşik Krallık, 37-38; Ashingdane/ Birleşik Krallık, 57. paragraf; Monnell ve Morris Birleşik Krallık, 02.03.1987, Başvuru No: 9562/81; 9818/82, 59. paragraf; Lithgow ve diğerleri/ Birleşik Krallık, 08.07.1986, Başvuru No: 9006/80; 9262/81; 9263/81;9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81, 93 ve sonuncu paragraflar; Geouffre de la Pradelle/Fransa, 16.12.1992, Başvuru No: 12964/87, 28. paragraf; Philis/Yunanistan, 27.08.1991. Başvuru No: 12750/87; 13780/88; 14003/88, 59. paragraf; Kom. K. Wallen/İsveç, 16.05.1985, Başvuru No: 10877/84. DR 43, s. 184; Airey/İrlanda, 22 ve 26. paragraflar; Gölcüklü, s. 209; Launbech, s. 137; Çayan, s.247; Çakan, Seher/Avcı, Orçun. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı Ve Adil Yargılanma Hakkı", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 1, Yıl: 2021, s. 639-678, s. 659; Ekinci, s. 830.

⁸⁵ Golder v. Birleşik Krallık, paragraf 38; Jones ve Diğerleri/Birleşik Krallık, Türkçe çeviri, 02.06.2014, Başvuru No: 34356/06; 40528/06, b paragrafı; Ashingdane/Birleşik Krallık, 57. Paragraf.

Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” Hükümden anlaşılacağı üzere, temel hakkın düzenlendiği maddede herhangi bir sınırlama sebebi bulunmuyorsa hakkın sınırlandırılması söz konusu değildir. Bu nedenle, hak arama hürriyetinin temelinde yer alan mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılması mümkün gözükmemektedir.

Anayasa Mahkemesi’ne göre anayasal hak olan hak arama hürriyeti açısından ise sınırlama mümkün değildir. Anayasanın 13’ üncü maddesine göre, temel hak ve hürriyetler yalnızca temel hakkın düzenlendiği maddede geçen sınırlama sebeplerine dayanılarak sınırlandırılabilir. Ancak hak arama hürriyetinin düzenlendiği 36’ncı maddede herhangi bir sınırlama sebebi öngörülmemiştir. Bu nedenle hak arama hürriyetinin sınırlandırılması mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesi de idari yargı alanında iptal davası açmanın, kişisel hak ihlaline bağlanmasına ilişkin yaptığı değerlendirmede, Anayasanın hak arama hürriyetinin gereği olan mahkemeye erişim hakkına aykırı bularak hükmü iptal etmiştir⁸⁶. Kararda Anayasa Mahkemesi, yargı denetiminin kısıtlanmasının hak arama hürriyetini zedelediğini ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin hak arama hürriyetine ilişkin verdiği kararlara bakıldığında, dava açmanın bir şarta bağlandığı durumlarda mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmış olmaktadır. Anayasa Mahkemesi, önüne gelen bir davada harcamalara katılma payına ilişkin dava açmak için öncelikle bu yükümlülüğün ödenmesinin şart koşulmasının mahkemeye erişim hakkını dolayısıyla hak arama hürriyetini ihlal ettiğine hükmetmiş ve söz konusu düzenlemeyi iptal etmiştir.⁸⁷

3. Vergi kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Mahkemeye Erişim Hakkı Açısından Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinin düzenlendiği 7394 sayılı Kanunla etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için gereken şartlar kapsamında, süresi içinde vergi kaçakçılığına sebebiyet verilen fiillerle ziyaa uğratıldığı tespitine dayanarak tarh edilen vergi, gecikme zammı ve faizinin tamamı ile bu vergiye ilişkin kesilen cezaların yarısının ödenmesi icap etmektedir. Aynı zamanda bu ödenen vergi, gecikme zammı, gecikme faizi ve cezalar açısından vergi mahkemelerinde dava yoluna gitmemek gerekmektedir. Bu durumda şüpheli veya sanığın iki seçenekten birini tercih etmesi kanuni olarak dayatılmaktadır. Vergi suçlusu ya etkin pişmanlıktan yararlanıp ödediği vergilerin hukuka aykırılığını vergi mahkemeleri nezdinde öne süremeyecek ya da tarh edilen vergi ve bu vergiye bağlı ferî borçlar açısından bir hukuka aykırılık iddiasını vergi mahkemelerine taşıyarak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için ödenen vergi cezaları açısından “vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şartına ilişkin gerekçede uzlaşma müessesesinde de aynı durumun varlığı örnek gösterilmiştir. Mükellef ile vergi dairesi tarafından uzlaşmanın sağlanması halinde vergi mahkemelerinde uzlaşılan tutara ilişkin dava açılmaması, başka bir tartışma konusu olmakla birlikte, çalışmamızda yalnızca iki kurumun amaç, sebep ve sonuçlarının birbirine benzemez iken gerekçede uzlaşmadan örnek verilmesinin hatalı olması

⁸⁶ AYM, 21.09.1995, E. 95/27, K. 95/47, Resmi Gazete, 10.04.1996-2267.

⁸⁷ AYM, 28.03.2002, E. 200115, K. 2002/42 K.

kanaati üzerinde durulacaktır. Uzlaşma müessesesinde bir anlaşma söz konusudur⁸⁸. Uzlaşmaya konu vergi ve cezalar, vergi idaresi ve mükellef arasında karşılık teati edilmekte ve sonucunda iki tarafın da anlaştığı bir meblağ ortaya çıkmaktadır. Etkin pişmanlık ise ancak madde metninde yer verilen ödeme şartının gerçekleşmesiyle mümkündür. Etkin pişmanlık ve uzlaşma kurumları birbirinden farklı kurumlardır. Etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödenen meblağın anlaşma sonucu ödenmiş kabul edilmesi hukuka uygun görünmemektedir.

Uzlaşma müessesesinde taraflar arasında karşılıklı bir anlaşma yapılmasına rağmen; uzlaşma halinde kanun hükmüne göre uzlaşılan tutara ilişkin dava açılmaması şartı bazı yönlerden doktrinde adil yargılanma hakkının ön koşulu olan mahkemeye erişim hakkını kısıtlamasından ötürü eleştirilmektedir⁸⁹. Nitekim Danıştay da bazı durumlarda uzlaşma sağlanmış olsa da uzlaşılan vergi ve cezalara karşı dava açılabileceğini kabul etmektedir⁹⁰.

Sanık veya şüphelinin etkin pişmanlıktan yararlanması, suçu kabul ettiği anlamına gelmemektedir⁹¹. Şüpheli veya sanık, etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için gerekli ödemeye gerçekleştirdiğinde aslında yargılaması halen devam etmekte ve mahkûmiyeti söz konusu değildir. Dolayısıyla masumiyet karinesinden yararlanmaktadır. Yargılamanın mahkûmiyetle sonuçlanması riskine karşı kendisini güvence altına almaktadır⁹². Bu açıdan fail, etkin pişmanlıktan yararlanmak istemekle birlikte vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermediği kanaatinde olabilir. Etkin pişmanlıktan yararlanarak ceza indiriminden yararlanmak isteyen fail, vergi ziyanına sebebiyet vermediğinden tarh edilen vergi, vergi ziyayı cezası ve diğer ferî borçları kabul etmiyor olabilir. Etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödediği vergi, vergi ziyayı cezası ve diğer ferî borçlar açısından fail tarafından hem suçun hem de vergi ziyanının kabul edildiği varsayılarak vergi yargısı yolunu kapatmak hukuka uygun görünmemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu tehlike suçu olarak nitelendirilmektedir⁹³. Tehlike suçu genel olarak failin suç teşkil eden fiili ifa etmesiyle tamamlanmakta ve herhangi bir neticenin oluşması aranmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçu failinin etkin pişmanlık hükümlerinden

⁸⁸ Gerek öğretide gerek Danıştay kararlarında uzlaşmanın mükellef ile vergi idaresi arasında bir anlaşma olarak nitelendirildiğine dair bkz. Yılmaz, Elif. "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIII, Sayı: 1-2, Yıl: 2009, s. 326.

⁸⁹ "...Mükellef ise, eşitlik ilkesine aykırı şekilde -tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada-, tarhiyat sonrası uzlaşma yalnızca vergi ya da ceza üzerinde sağlanmış olsa dahi, hem vergi hem de cezaya karşı dava açma hakkını kaybeder(VUK ek md. 7 f. 3). Uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi olarak isimlendirilen bu husus, hem idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu öngören AY md. 125, 1'e, hem de hak arama özgürlüğünü düzenleyen AY md. 36'ya aykırıdır. Mükellefin özgür iradesiyle onaylamadığı ve dava açma hakkından vazgeçmediği bir idari işleme karşı dava açma hakkı elinden alınmaktadır." Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, Yıl: 2008, s. 329. Karşı görüş için bkz. Candan, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2016, s. 361-362. Aynı yönde Dan4D., 25.01.1989, E. 1988/ 1461, K. 1989/386.

⁹⁰ "...Vergilendirilmesinin kanuna uygun olmaması ve mükellefiyette hata yapıldığının açık olması karşısında davacının, düzeltme ve şikayet başvurusu yolunu ve idarenin düzeltme yapmaması halinde ise dava hakkını kullanabilmesi gerekmektedir. Zira vergilendirilmeyecek bir konu hakkında hataen uzlaşmaya varılmış olması halinde dava açılmayacağı kabulü, aynı Kanunun ek 1. Maddesi gereğince mükellefler için getirilmiş bulunan uzlaşma hükümlerinin mükellef olmayanlara da uygulanabilmesi ve böylece kanunsuz vergi alınması sonucunu doğurur. Bu durumda davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken incelenmeksizin reddi yönündeki kararda isabet bulunmamaktadır..." Dan4D., 24.9.2002, E. 2002/795, K. 2002/2.

⁹¹ Yaşar/Gökcan/Artuç, s. 4811; Babayiğit, s. 63.

⁹² Yaşar, Osman/Gökcan, Hasan Tahsin/Artuç, Mustafa. s. 4809, 4811.

⁹³ Şenyüz, s. 405; Karakoç, 277.

yararlanması, vergi ziyasına sebep olduğu anlamına gelmemektedir. Failin vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilin aynı zamanda vergi ziyayı oluşturmadığı kanaatinde olabilir. Nitekim ceza mahkemesince de vergi ziyasına ilişkin bir araştırma yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu bağlamda vergi ziyasının oluşup oluşmadığı ceza mahkemesince de yargısal denetimden geçmemiş olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı fiiliyle bir vergi ziyasına sebep olduğunu düşünmekle birlikte ödemek zorunda olduğu vergi ve vergi ziyası cezasının miktarının idarenin belirlediğinden daha az olduğu kanaatinde de olabilir. Etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen fail açısından bu fiili nedeniyle tarh edilen vergi, kesilen ceza ve buna ilişkin diğer ferî borçlara ilişkin vergi mahkemesine başvurmasının engellenmesi bu açıdan da mahkemeye erişim hakkını zedeler görünmektedir.

AİHM'nin Deweer kararında mahkemeye erişim hakkı ele alınmıştır. Kararında AİHM, iş yerinin geçici olarak kapatılması tehlikesiyle karşı karşıya kalan sanığın uzlaşmaya gitmesinin işyerinin kapanma tehlikesinin baskısıyla verildiği ve bu nedenle de adil yargılanma hakkının zedelendiğine kanaat getirmiştir⁹⁴. Kanımızca vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık açısından failin ceza mahkemesinde daha fazla ceza almama baskısıyla vergi mahkemelerinde dava açmaktan vazgeçmek zorunda bırakılması, adil yargılanma hakkının ön koşulu kabul edilen mahkemeye erişim hakkını zedeleyecektir.

B. İdarenin Her Türü Eylem ve İşlemine Karşı Yargı Yolunun Açık Olması İlkesi

İnsanların huzur ve güvenliğini sağlamak, insan topluluklarının oluşturduğu en üst organizasyon olarak devletin başlıca görevleri arasında yer almaktadır. Ancak kimi zaman yönetilenleri, devlet karşısında korumak gereği de hâsıl olabilmektedir⁹⁵. Bu sebeple, binlerce hatta milyonlarca insanı etkileyecek kararlar alabilme ve bu kararları uygulayabilme gücüne sahip olan devletin ve idarenin hukuka uygun olarak hareket etmesi insanların huzur ve güveni için büyük önem taşımaktadır. Bu noktada idari faaliyetlerin yargısal denetime sahip olması büyük önem taşımaktadır⁹⁶. İdarenin yargısal denetiminde güçlü olan idareye karşı bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması ile yargı kararlarıyla idarenin hukuka bağlılığının sağlanması amaçlanmaktadır. Yargı denetimi hukukun üstünlüğünün sağlanması adına şart olarak kabul edilmektedir⁹⁷. İdarenin Anayasa ve kanunla çizilen sınırlar içinde hareket etmesini sağlayan, kişilerin temel hak ve hürriyetlerini koruyan yargı vasıtasıyla denetim yolunun kapanmaması, idarenin hukuka uygun hareket etmesinin güvencesini sağlamaktadır.

İdarenin eylem ve işlemlerinin denetlenmesinin gerekliliği konusunda fikir birliği bulunsa da denetimin kapsamı ve hangi organ tarafından yapılması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır⁹⁸. Ancak denetim yolları içinde idarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamak

⁹⁴ AİHM, Deweer /Belçika, 27.02.1980, Başvuru No: 6903/75.

⁹⁵ Özkaya, Ömer. *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Bütünlüğü İlkesi*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 152.

⁹⁶ Ayaydın, Cem. "İdari Yargı'nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler," *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXIX (1-2), s. 511.

⁹⁷ Rubenstein, David S. "Relative Checks: Towards Optimal Control of Administrative Power" , *William & Mary Law Review*, Vol. 51, No. 6, 2010, s. 2187, 88.

⁹⁸ Şen, Mahmut. "İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: XVII, , Sayı: 1-2, Yıl: 2013 s. 1624.

açısından en etkili yol yargı denetimidir⁹⁹. Bu konuda Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, yargı yolu başlıklı 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna dair hükmüyle, idarenin tüm işlem ve eylemlere yönelik olarak ve yargı yoluyla denetim yönünde tavrını ortaya koymuştur.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125'inci maddesiyle idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alındıktan sonra aynı maddenin 2'inci fıkrasında bu hükme istisna teşkil edecek durumlar düzenlenmiştir. Buna göre 125'inci maddenin istisnaları “*Yüksek Askerî Şûranın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayırma*” işlemleri, ve “*Hakimler ve Savcılar Kurulunun meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararları*”dır. Anayasaya göre idarenin söz konusu işlemleri haricindeki tüm işlemlerine karşı idari yargı yolu açıktır. Bu nedenle kanunla dahi Anayasanın söz konusu hükmüne aykırı sınırlandırma getirilememektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna 7394 sayılı Kanunla eklenen etkin pişmanlık hükümlerine göre vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak için vergi mahkemelerinde dava açmama şartının getirilmesi, vergi idaresi tarafından yapılan tarh ve ceza kesme işlemlerinin denetimini engellemektedir. Denetimi engellenen bir idari işlem açısından idarenin hukuka uygun hareket edip etmediği müphem kalacak, idarenin keyfi hareket etme sakıncası doğacaktır. Söz konusu hüküm Anayasanın 125'inci maddesi karşısında anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin 7394 sayılı kanunla getirilen diğer bir hüküm vergi kaçakçılığı fiili neticesinde tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda fail açısından ceza mahkemelerince hükmedilecek cezanın yarısı oranında indirilmesidir. Vergi idaresince tarh edilen vergi ve buna bağlı ferî borçlar “*idari işlemin hukuka uygunluk karinesi*”¹⁰⁰nden yararlanmaktadır. Ancak bu karinenin aksinin ispatı mümkündür¹⁰¹. Tarh edilen vergi, ceza ve diğer ferî borçların idari işlemin unsurları yönünden sakat olması hasebiyle vergi mahkemelerinde dava edilmesi, idarenin hukuka uygunluğunu da sağlamaktadır. Hukuka aykırı bir vergi tarhı ve ceza kesilmesinin söz konusu olduğu durumlarda fail haksız bir ödemeye karşı karşıya kalacaktır. Bu açıdan bakıldığında da idari bir işlem olan vergi tarhı ve ceza kesilmesinin vergi yargısınca denetiminin sağlanmasının önünün tıkanması, vergi idaresinin işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna dair Anayasa hükmüne aykırı görünmektedir.

⁹⁹ Gözübüyük/ Tan, s. 3.

¹⁰⁰ İdari İşlemin hukuka Uygunluk karinesi; işlemin anayasa, kanunlar ve diğer üst normlar gibi hukuk kurallarına uygun olmasının aksi ispat edilinceye kadar geçerli kabul edilmesidir. Bkz. Özay, İl Han. *Gün Işığında Yönetim*, Filiz Yayınları, İstanbul 2004, s. 407; Tan, Turgut. *İdare Hukuku*, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016, s. 224; Akyılmaz, Bahtiyar / Sezginer, Murat / Kaya, Cemil. *Türk İdare hukuku*, 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2017, s. 392; Atay, Ender Ethem. *İdare hukuku*, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016, s. 451; Günday, Metin. *İdare Hukuku*, 10 Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2015, s. 125; Çağlayan, Ramazan. *İdare Hukuku Dersleri*, 5. Bası, Adalet Yayınları, Ankara 2017, s. 296; Yaşar, Hasan Nuri. *İdare Hukuku*, Der yayınları, 3. Baskı, İstanbul 2016, s. 331. Erdoğan Bülbül, İdari İşlemin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul 2010, s. 2.

¹⁰¹ Özay, s. 407. Aynı yönde bkz. Tan, s. 224; Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya, s. 392; Atay, s. 451; Günday, s. 125; Çağlayan, s. 296.

Sonuç

Vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla yapılan yargılamalarda sanıkların ağır hürriyeti bağlayıcı cezalar karşı karşıya kaldığı, bunun önüne geçmeye yönelik yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu, gerek doktrinde gerekse yargı çevrelerinde uzun süredir çeşitli vesilelerle dillendirilmektedir. Soruna ilişkin çözüm arayışları kapsamında 7394 sayılı Kanunla etkin pişmanlık hükümleri öngörülerek, vergi kaçakçılığı suçu bakımından ağır sayılabilecek cezalardan indirim yoluna gidilmesi, ceza adaleti açısından son derece olumlu bir adım olmuştur.

7394 sayılı Kanunla getirilen bu düzenlemede, etkin pişmanlığın, vergi kaçakçılığı fiiliyle ziyana neden olunan vergi ile bu vergiye bağlı ceza ve diğer ferî alacakların kanunda öngörülen kısmının ödenmesi şartına bağlanması, vergi kayıp ve kaçağının azalması bakımından da katkı sağlayabilecek mahiyettedir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için şüpheli veya sanığın, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiil nedeniyle tarh edilen vergiyi kanunda belirlenen ferileri ile birlikte ödemesi, bunun yanı sıra ödenen vergi ve diğer ferî alacaklar hakkında vergi mahkemelerinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi şartı da öngörülmüştür. Kanımızca etkin pişmanlık hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'na eklenmesi olumlu bir gelişme iken; vergi kaçakçılığına sebep olan fiiller hasebiyle tarh edilen vergi ve buna bağlı ferî alacakların bir kısmının ödendikten sonra bunların vergi mahkemelerinde dava konusu edilememesine ilişkin hüküm, hukuk devleti ilkesi başta olmak üzere, evrensel ve anayasal hak ve ilkelere aykırılık teşkil etmektedir.

Hukuk devleti, hukukun üstünlüğünün sağlandığı, kanunların, diğer düzenleyici işlemlerinin anayasaya ve bir üst normuna uygun olduğu, tüm devlet organlarının anayasa, kanun ve diğer düzenleyici işlemlere uygun hareket ettiği, Anayasa ve kanunlara uygun davranmanın yargı denetimi ile garanti altına alındığı, idarenin her türlü işleminin yargı yoluyla denetlenebildiği devlettir. Bu açıdan hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkının kurucu unsurlarından olan mahkemeye erişim hakkının, hak arama hürriyetinin ve idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olmasını gerektirmektedir. Şüpheli veya sanığın vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için ödediği vergi ve diğer ferî alacaklara ilişkin vergi mahkemesinde dava açmasının kanunla engellenmesi mahkemeye erişim hakkını ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin Anayasa hükmünü zedelemek suretiyle hukuk devleti olma önünde engel oluşturmaktadır. Altını çizmek gerekir ki; idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin sağlanması, hukukun üstünlüğünün gerçekleştirilmesinin yanı sıra içtihat oluşmasına da katkı sağlayacaktır.

Bu noktada Yargıtay tarafından yapılan istatistikî değerlendirmelere göre 2021 itibariyle vergi suçlarından 38.234 dava açılmıştır. Açılan bu davalarda 2017 yılında %70, 2018 yılında %77, 2019 yılında %67, 2020 yılında %70 oranında bozma kararı verilmiştir¹⁰². Verilen bu istatistik de yargısal denetimin önemini göstermek bakımından son derece anlamlıdır.

Adil yargılanma hakkı, AİHS ile kabul edilmiş evrensel bir haktır. Bu hakkın unsurlarından biri de mahkemeye erişim hakkıdır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında düzenlenmiş hak arama hürriyeti de adil yargılanma hakkı ile aynı amaca hizmet etmekte ve gerekleri adil yargılanma

¹⁰² Yargıtay, Vergi Suçlarında Uygulama Sorunları Konulu Sempozyum, Ankara, 20 Ekim 2021.

hakkı çerçevesinde şekillenmektedir. Zira bir kimsenin mahkemeye erişemediği bir ortamda adil yargılanma hakkı ve hak arama hürriyetinin varlığından da söz edilemez. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için kişinin vergi mahkemelerinde dava açma yolunun kanunla engellenmesi, adil yargılanma hakkının kurucu unsuru olan mahkemeye erişim hakkını ve hak arama hürriyetini zedelemektedir.

Etkin pişmanlık düzenlemesinin böyle bir şarta bağlanması, her ne kadar gerekçede uzlaşma müessesesinde yer alan “uzlaşılan tutara ilişkin dava açılmayacağı” yönündeki hükümle benzer bir hüküm olarak nitelendirilmiş olsa da bu yaklaşım kanımızca doğru bir yaklaşım değildir. Zira uzlaşmada mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı bir görüşme sürdürülmekte ve taraflar anlaşamaz ise mükellefin vergi mahkemelerinde dava açma hakkı devam etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından getirilen etkin pişmanlık düzenlemesinde ise, şüpheli veya sanık ile vergi idaresi arasında herhangi bir görüşme ve görüşmeler neticesinde gerçekleşmiş bir anlaşma mevcut değildir. Şüpheli veya sanık daha fazla ceza almama baskısıyla ve vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak adına vergi mahkemelerinde dava açmaktan vazgeçmek zorunda bırakılmaktadır.

Anayasanın 125’inci maddesinde düzenlenen idarenin her türlü işleminin yargı denetimine tabi olduğuna dair hükme göre, idari işlem ve eylemlere ilişkin yargı yolunun kapatılması mümkün değildir. İdarenin eylem ve işlemlerinde keyfi davranmasını önlemek ve hukuka uygun davranmasını sağlamak bu şekilde mümkündür. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için öngörülen vergi mahkemelerinde dava yoluna gidememe şartı, idarenin işleminin hukuka uygunluğunun denetlenmesinin önüne geçmektedir.

Şüpheli veya sanığın etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemesi, suçu işlediğini kabul etmesi anlamına da gelmemektedir. Suçu işlediğini kabul etmiş olmayan şüpheli veya sanığın, etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemesi hasebiyle, ödemiş olduğu vergi ve diğer ferî alacaklara ilişkin dava hakkını elinden almak, etkin pişmanlığın suçu kabul etmekle aynı anlamda anlaşılması gibi görünmekte ve bu açıdan sorunlu bir izlenim oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu, genel olarak bir zarar suçu olarak değil tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bir kimsenin vergi kaçakçılığı suçunu işlemesiyle vergi ziyana sebep olduğu anlamı çıkarılamamaktadır. Zira kişi vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiilleri işlemekle birlikte vergi ziyana neden olmayabilir. Bu açıdan bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödenen vergi ve buna ilişkin diğer ferî alacakların kanunda öngörülen kısmına karşı vergi mahkemesinde dava açılmamasını şart koşturmak, vergi kaçakçılığı suçunun genel olarak tehlike suçu olarak düzenlenmiş olması gerçeğiyle de bağdaşmamaktadır.

Üzerinde durulması gereken diğer sorunlu nokta ise, şüpheli veya sanığın vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verdiğini ve bu fiilleri nedeniyle vergi ziyana da sebep olduğunu kabul etmesi halinde karşımıza çıkmaktadır. Zira kişi, bu durumda dahi hakkında tarh edilen vergi ve buna ilişkin kesilen ceza ve diğer ferî alacakların miktarının doğru olmadığı kanısında olabilir. Unutulmamalıdır ki; vergi dairesince hatalı veya hukuka aykırı bir işlem yapılmış olma ihtimali her zaman bulunmaktadır.

Son zamanlarda mükellef lehine getirilen kanun yolundan vazgeçme müessesesi örneğinde de olduğu gibi yargının iş yükünü azaltmayı hedefleyen düzenlemelerde genel eğilim, dava yolunu

kapatmak ve /veya davadan feragat etmek yönündedir. Ancak bu gibi düzenlemelerle yargının iş yükü azaltılması hedeflenirken; hukuk devleti ilkesi ve bu ilkenin gereklerinden taviz verilmemelidir. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesinin getirilmesi, ceza adaleti açısından son derece olumludur. Ancak bu olumlu düzenlemeden yararlanmanın yolu, dava açma hakkının kanun yoluyla kapatılması olmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Akad, Mehmet/Vural Dinçkol, Bihterin. *Genel Kamu Hukuku*, 3. Bası, Der Yayınları, İstanbul 2004.
- Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil. *Türk İdare hukuku*, 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2017.
- Alston, Philip/ Bustelo, Maro/ Heenan, James. *The Eu And Human Rights*, Oxford University Press, New York 1999.
- Artuk Mehmet Emin /Gökçen Ahmet/Yenidünya, A. Caner. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.
- Atay, Ender Ethem. *İdare hukuku*, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016.
- Ayaydın, Cem. “İdari Yargı’nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXIX (1-2), 2011.
- Aydın, Alper: “Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (34), 2018.
- Aydın, Bihter. “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, *TAAD*, Yıl: 4, Sayı: 15 (Ekim 2013).
- Aydın, Devrim. “Suça Teşebbüs”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 55, Sayı: 1, Ankara, 2006.
- Babayiğit, Mustafa. “Yargıtay Kararları Işığında Hırsızlık Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 6, Yıl:2015.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, Yıl: 2008.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *TAAD*, Sayı:31, Yıl:8, (Temmuz 2017).
- Bihter, Aydın. *Türk İdari Yargı Düzeninde Adil Yargılanma Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012.
- Bozdoğanoglu, Burçin. “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar- Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, Cilt:1, Sayı:2, Yıl: 2016.
- Candan, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2016.
- Ciddi, Onur. “Türk Hukuku ve Kuzey Kıbrıs Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, (2021) Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Lefkoşa.
- Çağlayan, Ramazan. *İdare Hukuku Dersleri*, 5. Bası, Adalet Yayınları, Ankara 2017.
- Çakan, Seher/Avacı, Orçun. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı Ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 1, Yıl:2021.
- Çayan Gökhan. *Adil Yargılanma Hakkı*, Legal Yayınları, İstanbul 2016.

Çayan, Gökhan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *TAAD*, Sayı:28, Yıl:7, (Ekim 2016).

Doering, Karl. *Genel Devlet Kuramı, (Genel Kamu Hukuku)*, Çev. Ahmet Mumcu, 2. Bası, İnkılap Yayınları, İstanbul 2002.

Donay, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçlar*, Beta Yayıncılık, İstanbul 2008.

Dönmezer, Sulhi/ Erman, Sahir. *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku, Genel Kısım*, Cilt: II, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.

Ekinci, Ahmet. “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:18, Sayı:3-4, Yıl:2014.

Erdem, Tahir. “Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:189, Yıl: 2004, (110-115).

Ersoy, Yüksel. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2002.

Francioni, Francesco: “The Rights of Access to Justice under Customary International Law”, (Editör: Francesco Francioni), New York 2007.

Gödekli, Mehmet. “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *TAAD*, Yıl:7, Sayı:29, Ocak 2017.

Gölcüklü, Feyyaz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde “Adil Yargılama Hakkı””, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, İlhan Öztrak’a Armağan*, Cilt: 49, Sayı: 1-2.

Gözübüyük, A. Şeref/Gölcüklü, Feyyaz. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi)*, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.

Gözübüyük, A. Şeref/Tan, Turgut. *İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)*, Cilt II, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017.

Günday, Metin. *İdare Hukuku*, 10 Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2015.

Hafizoğulları, Zeki/Özen, Muharrem. “Hırsızlık”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 1-2, Yıl: 2008.

Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 22. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

Karakehya, Hakan. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılama Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora tezi, 2007.

Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Kaşıkar, Serhat. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılama Hakkı*, Adalet Yayınları, Ankara 2009.

Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 14. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Malkoç, İsmail. *Türk Ceza Kanunu*, 2. Bası, C.1, 2006.

Özay, İl Han. *Günüşiğinde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 2002.

Özen, Mustafa. “Cumhuriyet Savcısının Takdir Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3-4.

Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 17. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Özgenç, İzzet. *Zimmet Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

Özkaya, Ömer. *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Bütünlüğü İlkesi*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

- Öztürk, Bahri / Erdem, Mustafa Ruhan. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Rubenstein, David S. “Relative Checks: Towards Optimal Control of Administrative Power”, *William & Mary Law Review*, Vol. 51, No. 6, 2010.
- Rumpf, Christian. *Türk Anayasa Hukukuna Giriş*, Çev. Burak Oder, 1. Bası, Ankara 1995.
- Soyaslan, Doğan. *Teşebbüs Suçu*, Kazancı Yayınları, Ankara, 1994.
- Şen, Mahmut. “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, Yıl: 2013.
- Şener, Esat. *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 10. Bası, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017.
- Tan, Turgut. *İdare Hukuku*, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016.
- Tanör, Bülent/Yüzbaşıoğlu, Necmi. *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 7. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2005.
- Tezcan Durmuş/Erdem Ruhan Mustafa/ Önak Murat, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Baskı 6, Ankara, 2008.
- Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- Yaşar Osman/Gökcan Hasan Tahsin/Artuç Mustafa. *Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, C.IV, Ankara, 2010.
- Yerdelen, Erdal. *Hükmün Gereçesi*, Ankara, 2015.
- Yılmaz, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIII, Sayı: 1-2, Yıl: 2009.
- Zafer, Hamide. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.