



Vergi Hukukunda Bir Uyuşmazlık Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme¹

A Dispute Resolution Method in Tax Law: Waiving the Legal Remedy

Selçuk Tekin^a

^aDr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, selcuktekin@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2725-0651

MAKALE BİLGİSİ

Makale Gönderim Tarihi: 16.02.2024

Makale Kabul Tarihi: 15.03.2024

Anahtar Kelimeler: Vergide idari çözüm yolları, Hak arama özgürlüğü, Yargı denetimi

JEL Kodları: E62, H20, K34

ÖZ

Vergi uygulamalarının idari işlem ve eylemlerin bir parçası olarak doğrudan mükellef ve sorumluların mülkiyet hakkıyla ilişkili bulunması, bu uygulamaların belli bir disiplin içinde yerine getirilmesini de gerektirmektedir. İdare ve mükellefler arasında yaşanabilen kimi uyuşmazlıkların vergi kanunlarıyla idari aşamada çözümüne yönelik düzenlemelerin yetersiz kalması durumunda dava yoluyla giderilmesi mükelleflerin mahkemeye erişim haklarının da bir gereğidir. Ancak son dönemlerde getirilen kimi yasal düzenlemelerde idari çözüm yollarının kullanılabilmesinin mahkemede dava açma hakkından feragat edilmesi koşuluna bağlandığı görülmektedir. Çalışmamızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK'ta) belirtilen kanun yolundan vazgeçme müessesesi mükelleflerin hak arama hürriyetleri çerçevesinde açıklanmıştır. Mevcut yasal düzenlemelerin, idari iş ve işlemlerin yargı mercilerince denetlenmesinin bir istisnasını oluşturduğu, mükellef hakkının kullanımının sınırlandırılması ile kamu menfaati arasındaki ilişkinin dengeli sürdürülmesi için idari çözüm yöntemleri ile yargısal denetimin ayrı ayrı yapılabilmesinde bir sakınca olmayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

ARTICLE INFO

Article Received: 16.02.2024

Article Accepted: 15.03.2024

Keywords: Administrative solutions in taxes, Freedom of legal action, Judicial review

JEL Codes: E62, H20, K34

ABSTRACT

The fact that tax practices are directly related to the property rights of taxpayers and responsible parties, as a part of administrative transactions and actions, requires that these practices be carried out in a certain discipline. It is also a requirement of the taxpayers' right to access the court that some disputes that may arise between the administration and the taxpayers are resolved through litigation in case the tax laws and the regulations for resolving them at the administrative stage are insufficient. However, in some recent legal regulations, it appears that the use of administrative remedies is conditional on waiving the right to file a lawsuit in court. In our study, the institution of giving up the legal remedy specified in the Tax Procedure Law No. 213 (VUK) is explained within the framework of the taxpayers' freedom to seek their rights. It has been concluded that current legal regulations constitute an exception to the supervision of administrative affairs and transactions by judicial authorities, and that there will be no harm in carrying out administrative solution methods and judicial supervision separately in order to maintain a balanced relationship between the restriction of the use of taxpayer rights and the public interest.

¹ Bu çalışma; 08-09 Mart 2024 tarihlerinde çevrimiçi düzenlenen II. Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Kongresi'nde sözlü sunulan ve kongre kitapçığında özeti yayımlanan "Vergi Hukukunda Yargı Denetimi Dışına Çıkarılabilen İdari Çözüm Yolları" (USSMAK) isimli bildirinin genişletilmiş halidir.

Giriş

Vergiler, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi bakımından gereksinim duyulan en verimli kamu gelirleridir. Bu gelirin hukuk düzeni içinde uygun koşullarda tahsil edilmesi günümüz modern hukuk sistemlerinin büyük önem verdiği konular arasındadır. Bu bakımdan vergilendirme yetkisi, mükelleflerin haklarını da koruyacak şekilde evrilerek günümüzdeki halini almıştır. Bir yandan mükelleflerin ödeme güçlerine uygun düzenlemeler ihdas edilmesi diğer yandan da kamu hizmetlerinin aksamaksızın yerine getirilebilmesi arasındaki hassas denge, ülke ekonomilerinin temel yapısını da etkilemektedir. Mükellef haklarının korunması ve kullanılması yükümlülerin mülkiyetine müdahaleyi gerektiren vergilendirme yetkisinin ölçsüz kullanılmaması anlamına geldiğinden vergi mevzuatının da bu hususu dikkate alarak düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla gerek ilgili mevzuatın mülkiyet hakkına müdahale etmeyecek biçimde dizayn edilmesi gerekse de vergi yükümlülerinin doğru ve gerçek gelirlerini beyan etmeleri beklenen bir durumdur. İdeal olan bu ölçütlere bütünüyle uyulduğunu ifade etmek, gerçekleri göz ardı etmek demektir. Türk vergi sistemi de diğer modern vergi sistemleri gibi esasen beyan üzerine kurgulandığından mükellef haklarını önceleyen düzenlemelerle idari işlemler arasında kimi zaman uyumsuzlukların ortaya çıkmasına da neden olmaktadır. Mükelleflerin verdikleri beyannamelerin doğruyu yansıttığı, gerçeğe uygun düzenlendiği ve ilgili mevzuata uyumlu olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle ideal bir vergi sisteminde bu anlayışın bir sonucu olarak verilen beyanların doğruluğunun test edilmesi de beklenen bir durumdur. Beyanların doğruluğu ile gerçek gelirleri kavrayabilme yeteneği sistemin sağlıklı çalıştığına yönelik ciddi bir veri sunmaktadır. Doğruluk ve uygunluk testi için kullanılan en önemli araçlardan biri de vergi incelemesidir. Zira VUK'un 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak belirtilmiştir. Özellikle vergi incelemeleri sonrasında tarhi istenilen vergiler ile kesilmesi önerilen vergi cezaları ile kamu düzenine aykırılık olduğundan bahisle Cumhuriyet Savcılıklarınca açılacak kamu davalarına yönelik birtakım uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Mükellefler ile sorumlular ya da cezaya muhatap tutulanlar kendileri hakkında yapılan idari işlemlere yönelik ya dava açma haklarını kullanmaktadırlar ya da eğer mümkün ise idari aşamadaki çözüm yöntemlerinden birini seçmektedirler. Son dönemlerde yer verilen bazı idari çözüm yöntemlerinin kullanılmasının dava açmama veya açılmış bulunan davalardan feragat etme koşuluna bağlandığı görülmektedir. İdari işlemlerin yargı denetiminden uzaklaştırıldığı izlenimi yaratan anılan düzenlemeler bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmada dava açılmaması ya da davadan feragati zorunlu kılan kanun yolundan vazgeçme müessesesi açıklanarak mahkemeye erişim hakkı çerçevesinde değerlendirme ve eleştiriler yapılmıştır. Konunun benzerliği dikkate alınarak etkin pişmanlık kurumundan da bahsedilmiştir.

1. Kanun Yolundan Vazgeçme

1.1. Genel Olarak Dava Konusu İdari İşlem

Vergi uygulamalarında mükelleflerin iş ve işlemlerine yönelik olarak vergi idaresince birçok düzenleme yapılmaktadır. Bu düzenlemeler gerek vergi yasalarıyla verilen doğrudan yetkilerin kullanımı şeklinde gerekse de yine yasalarla idareye verilen düzenleme yapma yetkisinin kullanımı biçiminde kendini göstermektedir. Her ne şekilde olursa olsun vergi idaresine verilen yetkilerin kullanımı sonucunda muhatap olan mükellef/sorumlu nezdinde bir etkisi olduğu açıktır. Dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Kanunu'nun (İYUK'un) 14/3-d hükmünde belirtilen ve idari dava dilekçelerinde ilk inceleme yapılacak konulardan biri olan "*kesin ve yürütülmesi gereken*" etkili idari işlemler (Kağıtçıoğlu, 2012:272) Anayasanın 125'inci maddesindeki "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü çerçevesinde idari davaya da konu olabilmektedir. Bir başka ifade ile idari işlemler muhatapları nezdinde etkili ya da icrai nitelikte değilse yine İYUK'un 15/1-b hükmü mucibince davanın kesin olarak reddini gerektirecektir. Bu sebeple her idari işlemin idari davaya konu edilmeyeceği ifade edilebilir. İdarenin yargı yoluna açık iş ve işlemlerinin mükellefler nezdinde etkili olması gerekir. Hiç kuşkusuz idare bu etkili işlemlerini yasal sınırlar içinde kendisine verilmiş takdir yetkisini de kullanarak yapabilir. İdarenin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamalarını önlemek bakımından verginin yasallığı ilkesi (Gerçek, 2006:88) ise bir sınır çizerek idarenin hareket alanını belirlemektedir. Dolayısıyla idare, vergisel işlemlerde ancak yasalarla verilmiş bir yetkiyi kullanmak zorundadır. Aksine kullanılan yetki, İYUK'un 14/3-d hükmündeki *kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem* niteliğinde değilse idari işlemin yetki bakımından iptali söz konusu olabilecektir.

1.2. Kanun Yolları

Yargısal faaliyetler yapısı gereği idari işlemlerin son noktasını oluşturmaktadırlar. Bu sebeple yargı kararlarının en az hatalı (Sevinç, 2020:423), adil ve telafi edici özelliklere sahip bulunması beklenmektedir. Yargı kararlarından bu denli isabetli sonuçlar elde edilebilmesi için derece mahkemelerinin² kararlarının bir üst

²“Derece mahkemeleri” ifadesinden yargı aşamasına bağlı olarak “vergi mahkemesi” ya da “bölge idare mahkemesi” kastedilmektedir.

mahkemeye taşınması doğal bir süreci oluşturmaktadır. Kanun yolu ile davanın taraflarına bir hak verilmektedir ve bununla yanlış olduğu düşünülen derece mahkemesi kararlarının yeniden incelenmesi ve mümkünse değiştirilmesi sağlanmaktadır. Kanun yolu, dava tarafı olarak davacı ya da davalıya, kendi aleyhine verilen ve kesin olmayan mahkeme kararına yönelik olmak üzere kararı veren mahkemeden daha üstte bulunan mahkemeye usul ya da esas yönünden ve hukuksal yoldan incelenmesini talep etme imkanı tanır (Batur, 2020:207). Kanun yolu, mahkemelerce son kararların üst yargı mercileri ya da kararı veren yargı organınca yeniden incelenmesi ve değerlendirilmesi, hukuki denetim yapılması ve gerekmesi halinde değiştirilmesi amacıyla dava taraflarına tanınan bir başvuru seçeneğini belirtmektedir (Karakoç, 2017:306). Derece mahkemelerinin yasada belirtilen nihai kararlarının hukuka uygun olmasının sağlanması için üst mahkemelerce incelenmesine kanun yolu denilmektedir. Mahkemelerin verdiği kararların kesinleşmesini önleyenler olağan, kesinleşmiş hükümlere karşı tanınanlar ise olağanüstü kanun yolu olarak ifade edilmektedir (Yüce, 2017:233).

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine başvuruya istinaf (İYUK Madde 45), bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı ise kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Danıştay'a başvuruya da temyiz (İYUK Madde 46) denilmektedir. İstinaf ve temyiz müesseseleri olağan kanun yolları olarak düzenlenmiştir. Diğer yandan kanun yararına temyiz (İYUK madde 51) ve yargılamanın yenilenmesi (İYUK madde 53) ise olağanüstü kanun yolu olarak bilinmektedir.

Olağan kanun yollarının kullanımı ise parasal olarak sınırlamaya tabi tutulmuştur. İYUK madde 45'e göre konusu beş bin Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları için istinaf kanun yoluna başvurulamayacağı, İYUK madde 46'da ise konusu yüz bin Türk Lirasını aşan bölge idare mahkemelerine karşı Danıştay nezdinde temyize gidilebileceği hükümlenmiştir. İYUK ek 1'inci maddesinde ise bu tutarların her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılacağı belirtilmiştir. Bu durumda 2024 yılı için bölge idare mahkemesinde istinafa gitme sınırı otuz bir bin Türk Lirası, Danıştay'a temyize gitme sınırı ise dokuz yüz yirmi bin Türk Lirası olarak hesaplanmıştır. Bu tutarlar vergi davalarına konu edinen tüm tutarların toplamını ifade etmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin 26.07.2023 tarih, esas.2023/36, karar.2023/142 sayılı kararıyla (13.10.2023 tarih ve 32338 sayılı Resmî Gazete, (Anayasa Mahkemesi, 2023a)) temyiz sınırına ilişkin İYUK madde 46/I-b hükmü kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren dokuz ay sonra (13.07.2024 tarihinde) yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir. Yine Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.2023 tarih, esas.2023/84, karar. 2023/184 sayılı kararıyla (21.12.2023 tarih ve 32406 sayılı Resmî Gazete, Anayasa Mahkemesi, 2023b)) istinaf sınırına ilişkin İYUK madde 45/I hükmü ile ek 1'inci maddesi hükmü kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren dokuz ay sonra (21.09.2024 tarihinde) yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir. Henüz yasa koyucu tarafından Anayasa Mahkemesi iptal kararlarına yönelik bir yasal düzenleme ikame edilmediğinden an itibarıyla bu tutarlar dikkate alınarak işlem yapılmak durumunda.

1.3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi; Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar dışında kalan, istinaf ve/veya temyiz yolu açık şekilde verilmiş bulunan kararlara yönelik olarak VUK'un 7194 sayılı kanunla yeniden düzenlenen 379'uncu maddesiyle 01.01.2020 gününden itibaren vergi sistemimize girmiş bulunmaktadır. Bu müessesenin temel amacının; kanun yolu açık bulunan ve yargılama aşamasındaki vergisel uyumsuzlukların kısa yoldan çözümüne ve böylece bu yolu kullanan mükelleflere durumuna göre tamamen ya da kısmen indirimler yapılmak suretiyle ihtilafların giderilmesine katkı sağlamak olduğu ifade edilebilir. Bir başka ifade ile kanun yolundan vazgeçme kurumu, esasen yargı yolu yerine idari çözüm yolu olarak tasarlanmıştır. Kanun koyucu tarafından iki tarafın da ihtilafı sürdürmemesi ya da ihtilafın bir an önce çözümlenmesi (Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022:1240) mükelleflerin vergiler ve cezalar yönünden ne gibi mali yükümlülüklerle karşılaşacağına kesinleşmesi, vergi tahsilatının ek kısa sürede gerçekleşmesi, vergisel uyumsuzlukların hızla çözümü ve yargı mercilerinin iş yükünün hafifletilmesi amaçlarıyla (Biyar, 2022:269) ihdas edilmiştir. Dolayısıyla bu müesseseden yararlanmak isteyen mükelleflerin vergi idaresine başvurması durumunda idari makamlarca ihtilaf sürdürülmemeyerek verilen yargı kararları üzerine tahakkuk edecek vergi ve cezalarda indirim uygulanacaktır (Avcı, 2021:42). VUK'un 379'uncu maddesindeki hükümlere göre kanun yolundan vazgeçme seçeneğini kullanan mükelleflere vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesi kararlarının durumuna göre çeşitli oranlarda vergi ve cezalara ilişkin indirimler sağlanmaktadır. VUK madde 379'a göre;

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

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i"

tahakkuk ettirilecektir. Tahakkuk ettirilen bu tutarların %80'i ile hesaplanacak gecikme faizini tahakkuk ettirme tarihinden başlamak üzere 1 ay içinde ödenmesi durumunda ek olarak tahakkuk ettirilen tutarlardan %20 daha indirim yapılmaktadır. Ancak mahkeme kararıyla tasdik edilmiş vergilere yönelik tahakkuk eden vergilerin ödenmesi esnasında ödemeye bağlı indirim yapılmamaktadır (Pehlivan, 2022:145). Mükelleflerin bu haktan yararlanabilmeleri için gereken koşullar ise 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır (Resmî Gazete, 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı). Buna göre;

- Mükelleflerin ihbarnameyi düzenleyen vergi idaresine kanun yolundan vazgeçtiklerine dair dilekçeyi istinaf ya da temyize başvurma süreleri içinde teslim etmeleri,
- Dilekçeye ilgili kararın bir örneğini eklemeleri,
- Dilekçede tüm vergi ve varsa cezalar hakkında kanun yolundan vazgeçildiğinin belirtilmesi, gerekmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme kararı veren ve dilekçesi işleme konan mükellefler için tahakkuk ettirilen indirimli vergi aslı ve/veya vergi kabahatleri³ vergi idaresince derhal tahakkuk ettirilir ve artık muaccel borç olarak indirimli tutarlar esas alınır. Vadesinde ödenmemesi durumunda takip konusu yapılacak tutarlar yine tahakkuk ettirilen tutarlar olacaktır.

1.3.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Kapsamına Giren/Girmeyen Yargı Kararları

Kanun yolundan vazgeçme kapsamına giren kararlar; Danıştay'ın bozma kararı sonucunda alt mahkemeye geri gönderilmiş dosyalara yönelik verilen kararlar dışında kalan ve ihbarnamelere süresi içinde açılmış davalar kapsamında vergi mahkemesinin istinaf yolu, bölge idare mahkemesinin ise temyiz yolu açık kararlarıdır. Bu bağlamda vergi mahkemelerince ya da bölge idare mahkemelerince verilmiş kesin kararlar ile ihbarname dışındaki diğer idari işlemlere yönelik açılan davalar bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Tahakkuk aşamasında olup henüz kesinleşmemiş bulunan davalar kapsama girmektedir. Diğer yandan mükelleflerin tamamen lehine sonuçlanmış bulunan vergi mahkemesi kararları ile istinaf kararları için mükelleflerce kanun yolundan vazgeçilmesini beklemek için olağan akışına ters düşecektir. Dolayısıyla mahkemece mükellefin davasının tümüyle kabulüne karar verilmesi durumunda, kanun yoluna başvurmakta mükellefin hukuki bir menfaati bulunmayacağından (Gafar, 2020:126) bu kurumdan yararlanma diye bir hakkı da olmayacaktır. Diğer bir deyimle davanın tümüyle kabulü halinde mükelleflerin vazgeçecekleri bir kanun yolu da kalmayacaktır. Bu durumda idarenin de kanun yolundan vazgeçme gibi bir seçeneğe sahip olmaması karşısında mükelleflerin konunun aktif süjesi olması olasılığı da ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla ancak mükellefler aleyhine ya da kısmen kabul edilmiş davalar açısından kanun yolundan vazgeçme seçeneği kullanılabilir.

Uygulamada davanın kabulüyle sonuçlanan derece mahkemesi kararlarının tümü idare tarafından kanun yoluna götürülmektedir. İdari makam yetkililerinin ileride herhangi bir sorumlulukla karşılaşmama saikiyle hareket ederek hukuk birimlerini açılmış davaların son aşamasına kadar takip ettirme (Özbek, 2005:94) gibi bir alışkanlıkları olduğu bilinen bir gerçektir. Bu durum yargılama safhalarının da gereksiz yere iş yüküyle karşı karşıya gelmelerine neden olmaktadır. Bu bakımdan mükelleflerce açılmış ve davanın kabulüyle sonuçlanmış derece mahkemesi kararlarına yönelik hangi durumlarda kanun yoluna gidileceğine yönelik ek bir yasal düzenleme yapılması halinde idari aşama çözüm yöntemlerinin ve bu anlamda kanun yolundan vazgeçme müessesesinin etkinliğinin artırılması da sağlanabilir.

1.3.2. Kanun Yolundan Vazgeçmeden Yararlananlar ile Yararlanmayanların Kıyaslanması

Kanun yolundan vazgeçme kurumu isteğe bağlı idari çözüm yolu olarak tasarlanmıştır. Bu sebeple bu kurumdan yararlanmak ya da yararlanmamak tamamen mükelleflere bırakılmıştır. Mükelleflerin iradesiyle ve verecekleri bir dilekçe ile daha önce ihtilafa düşülmüş dosyalarda ihtilafın daha fazla sürdürülmemesini düşünmeleri ve kendi menfaatlerine de uygun bir pratik çözümü aramaları esasen istenilen durumdur. Gelir idaresi de böylece kısmen tasdik ya da ret kararları karşısında ihbarnamelere yönelik açılmış davalarda bir an önce tahsilat aşamasına geçebilecektir. Düzenlemenin bu yönüyle hem idareye hem de mükelleflere bazı avantajlar sağladığı görülmektedir. Ancak mükellefler açısından günümüz yargılama koşullarındaki belirsiz sonuçlar ve yargılama sürelerinin uzunluğu; risk içeren unsurları oluşturduğundan, avantaj kısmının bir tür zorunluluk olarak hissedilmesine de sebebiyet verebilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme kurumundan yararlanma durumunda olan mükellefler, ilgili koşulları sağladıklarında en azından yargılanmama ya da yargıda kaybetme risklerini bertaraf etmiş olmaktadır. Yargı safhasının kısmi ödemeler yoluyla risksiz hale getirilmesi mükellefler yönünden katlanılması gereken bir maliyet unsuru olarak da

³ Çalışmada vergi kabahati olarak VUK'ta düzenlenen vergi ziyaı cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kastedilmektedir. "Vergi cezası" kavramı ise asliye ceza mahkemelerince adli yargının konusuna giren ve kaçakçılık suçu işleyip haklarında hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilecek mükelleflerin işleyebileceği suç türü olarak anlaşılmalıdır.

görülebilir. Hiç olmazsa mükelleflerin ellerinde sonraki kanun yolunda ne gibi bir kararla karşılaşabileceklerini öngörebilecek derece mahkemesi kararı bulunacaktır. Bu yönden bakıldığında olası kanun yolunun devamında nasıl bir sonuçla karşılaşabileceklerini tahmin ederek pozisyon almaları ve planlamalarını ona göre yapmaları seçenekleri bulunacaktır.

Kanun yolundan vazgeçenler derece mahkemelerde elde edilen sonuçlara göre yukarıda bahsedilen çeşitli indirimlerden yararlanabilmektedirler. Aşağıdaki tabloda ise kanun yolundan vazgeçme kurumundan yararlanma talebi olan ve olmayan mükelleflere yönelik bir karşılaştırma yer almaktadır:

Tablo 1: Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkını Kullanan/Kullanmayan Mükellef Kıyaslaması

Uyuşmazlık Miktarı 100 TL	Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkını Kullanan Mükellef			Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkını Kullanmayan Mükellef		
	Tasdik	Kaldırma	Kısmen Tasdik/Kısmen Kaldırma	Tasdik	Kaldırma	Kısmen Tasdik/Kısmen Kaldırma
Vergi Aşlı	100 TL	60 TL	Tasdik edilen kısmın tamamı ödeme, Kaldırılan kısmın %60'ı ödeme	100 TL	Terkin	
Vergi Ziyatı	75 TL	Tamamı Terkin	Tasdik edilen kısmın %75'i ödeme, Kaldırılan kısmın tamamı terkin	100 TL	Terkin	Tasdik edilen kısım ödeme, kaldırılan kısım terkin
Vergi Aşlına Bağlı Olmayan Cezalar	75 TL	25 TL	Tasdik edilen kısmın %75'i ödeme, Kaldırılan kısmın %25 ödeme	100 TL	Terkin	
Hüküm Verilen Yargılama Giderleri	-	-	-	+	-	+
Avukatlık Ücretleri ile Ferileri	-	-	-	+	-	+

Kaynak: (Dursun, 2020, s. 101.)

Tablo 1 incelendiğinde kanun yolundan vazgeçme kurumundaki hakkını kullananlara kullanmayanlara kıyasla daha az vergi ve ceza tahakkuk ettirildiği görülmektedir. Ek olarak tahakkuk tarihinden itibaren 1 aylık süre içinde tahakkuk tutarlarının %80'inin ödenmesi durumunda diğer indirimlere ilaveten %20 erken ödeme indirimi de yapılmaktadır. Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezaların tahakkuktan önce ödenmesi durumunda kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden ve dolayısıyla ödenecek tutarlara mahsup edilmesi ve bundan dolayı iadesi gereken bir tutarın bulunması durumunda da 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde ret ve iade işlemi yapılacağı (Arslan, 2021:334) bilinmelidir. Uygulamadan yararlanmayıp davadan feragat etmeyen mükellefler ise kanun yolunun sonundaki kesinleşen hükme razı geleceklerdir. Kesinleşen hükümlerin tasdik, kısmen tasdik ya da kaldırma şeklinde olabileceği dikkate alınarak sonuca göre hareket edileceği tabiidir.

1.4. Konu Yakınlığı: Etkin Pişmanlık

VUK'un 359'uncu maddesine 7394 sayılı yasa ile eklenen hükümlerle ihdas olunan etkin pişmanlık kurumu, ceza yargılaması esnasında mükelleflerce idari makamların tarh ettiği vergi, kestiği vergi kabahati ile bunlara ilişkin hesaplanacak gecikme faizleri ile gecikme zamlarının belirli kısımlarının ödenmesi koşullarıyla hürriyeti bağlayıcı cezalarda birtakım indirimlerin yapılabilmesi olanağı getiren düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu çerçevede etkin pişmanlık kavramı ilk kez vergi hukuku alanına da dahil edilmiş bulunmaktadır. Etkin pişmanlık tüm suçlar için Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri arasında düzenlenmemiş, aksine özel hükümlerde veya ceza normu içeren bazı kanunlardaki suçlar bakımından bir cezasızlık ya da cezada indirim sonucunu doğuracak biçimde kabul edilmiştir (Batı, 2023:369).

Etkin pişmanlık hükümleri vergi kaçakçılığı fiilleri işleyenlere hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalarda indirim sağlayan bir müessese olarak düzenlenmiştir. Buna göre VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiilleri işlediğine yönelik tespitler bulunanlar hakkında yapılan suç duyurularında ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yapılacak soruşturmalarda ya da iddianamelerin adli yargı mercilerince kabulü sonrasında kovuşturmalarda sırasında ilgililerce vergi, ceza ve ferilerinden bir kısmını ödemeleri halinde hapis cezalarında indirimine gidilecektir. Vergi kaçakçılık suçlarında yargılamayı asliye ceza mahkemeleri yapmaktadırlar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2023:326). Etkin pişmanlıktan yararlanmak bir hak olarak düzenlenmiş olup adli yargı mercilerince hüküm verilmesi sonrasında bu haktan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır (Sevinç Ceyhan, 2023:181).

VUK'un 359'uncu maddesine göre etkin pişmanlıktan soruşturma ya da kovuşturma aşamalarında yararlanılabilir. 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun (CMK'nin) 2'nci maddesindeki tanıma göre soruşturma; "yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi", kovuşturma ise "iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi" ifade etmektedir. VUK'un 359'uncu maddesine eklenen etkin pişmanlık hükümlerine göre ise; verginin ziyaa uğradığının tespit edilmesi üzerine tarhi önerilen vergi ile bunlara bağlı olarak hesaplanacak gecikme faiz ve zamlarının bütünüyle ödenmesi halinde ve kesilecek vergi kabahatlerinin de yarısı ile bunun gecikme zammının ödenmesi durumunda, ödemenin geçirdiği safhaya bağlı olarak hapis cezalarında indirim uygulanacaktır. Ödemenin soruşturma safhasında yapılmasında cezalar yarısı oranında, kovuşturma aşamasında gerçekleşmesi durumunda ise üçte biri oranında indirilerek uygulanacaktır. Diğer taraftan vergiye yönelik bir vergi kabahatinin bulunmaması, buna karşın eylemlerin kamu düzenini bozucu niteliğinden ötürü VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı olanlarından ibaret bulunması durumunda da etkin pişmanlıktan yararlananlara hapis cezaları yarı oranında indirilerek uygulanacaktır. Yakın geçmişte Anayasa Mahkemesince iptal edilen hükümlere göre etkin pişmanlıktan yararlanılabilmek için idari dava açmamak ya da açılmış idari davadan feragat etmek zorunluluğu bulunmaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesi önce 28.09.2022 tarih, esas.2022/59, karar.2022/111 sayılı kararıyla (23.03.2023 tarih ve 321418 sayılı Resmî Gazete, (Anayasa Mahkemesi, 2023c)) VUK'un geçici 34'üncü maddesindeki *infaz ve kovuşturma* ibarelerini iptal etmiş, bilahare 13.09.2023 tarih, esas.2022/81, karar.2023/153 sayılı kararı ile de (29.11.2023 tarih ve 32384 sayılı Resmî Gazete, (Anayasa Mahkemesi 2023ç)) VUK'un 359'uncu maddesinde etkin pişmanlığa bağlı olarak ceza indiriminden yararlanabilmek için *vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır* hükmünü iptal etmiştir. Yüksek mahkeme pek isabetle belirtmiştir ki, vergi kaybının olmadığı durumda da vergi kaçakçılığı suçunun işlenebileceğini, verginin muhatabı ile suçlunun farklı kişiler olabileceğini, idarenin de vergi ziyarı tutarında hata yapabileceği, bu olasılıklar karşısında etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla ödenen vergi ve diğer ferilerin iadesine veya yargı denetimini yapılmasına izin vermemesini *mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturduğu* gerekçeleriyle iptal kararı vermiştir.

1.5. Konunun Değerlendirilmesi ve Bir Öneri

Mükellefleri kanun yolundan vazgeçmeye iten temel gerekçelerden biri salt tahakkuk edecek vergi ve ceza miktarlarında yapılacak indirim tutarı olmayabilir. İdari işlemin tamamen hukuka aykırı olması durumunda dahi mükelleflerin kanun yolundan vazgeçme müessesesini tercih ederek davadan feragat etmeleri de mümkündür. Zira bu gibi durumlarda yargılama sürelerinin uzunluğu önemli bir parametre olarak ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin gelecekle ilgili planlama yapmalarının önünde yargılama sürelerinin uzaması riski bulunmaktadır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde davalardan bütünüyle feragat koşulu yerine bir kısım indirimler yapılmak suretiyle dava yolunun da devam ettirilmesi daha yararlı olacaktır. Böyle bir durumda dava sonucuna göre düzeltme yapılabilmesi olanağının da getirilmesi gerekmektedir. Elbette bu tür bir önerinin gerçekleşmesi durumunda anılan müessesenin isminin "kanun yolundan vazgeçme" değil "kanun yolunda devam eden indirim" gibi bir isim olarak değiştirilmesi gerekir. Aynı anda hem davanın görülmesine devam edilmesi hem de belirli koşullara sahip mükelleflere vergi ve cezalarda indirim ihdas edilmesi gerekeceği de açıktır. Bu durumun VUK'un 371'inci maddesindeki *pişmanlık ve ıslah* hükmüyle bir ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanabilmesi için beyana dayanan bir tarhiyatın bulunması gerekmektedir. Yine VUK'un 376'ncı maddesindeki cezalarda indirim kurumuyla da bütünüyle ilişki kurmak zordur. Cezada indirim müessesesi ikmalen, resen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda sadece cezalarda yapılması önerilen indirimi kapsamaktadır. VUK'un uzlaşma müessesesi ile de ilgi kurulamamaktadır. Zira uzlaşma kurumunda konusu belli tutarı aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri ile VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarına yönelik tarh edilen vergiler ve kesilen vergisel kabahatler dışındaki vergi ve cezalar kapsama girerken önceden belli olmayan bir indirim ve belki de bütünüyle tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir pazarlık söz konusu olabilmektedir. Şu halde uzlaşma kurumundan yararlanılması durumunda dava açılmama ve hiçbir mercie şikayette bulunulmama koşulu da anlaşılabilir olmaktadır.

2. Mahkemeye Erişim Hakkı

Anayasanın 36'ncı maddesine 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 verdiği bir kararında da "Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da mâruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dâvâ hakkını kullanabilmesidir." demek suretiyle mahkemeye erişim hakkının en güvenli yol olabileceğine işaret etmiştir. Bu çerçevede mahkemeye erişim hakkı idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları mahkeme huzuruna çıkarabilmek ve oradan da uyuşmazlığı giderecek nitelikte ve ağırlıkta adil bir karar alınmasını sağlamak olarak kabul edilmelidir. Kanun yolundan vazgeçmek suretiyle birtakım indirim kazanımları elde etmek tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda idari işlemlere karşı açılmış davalardan vazgeçmek de gerekmektedir. İdari işlemlerin hatasız ve yargı denetimi

dışında bırakılmasını sağlamak mahkemeye erişimi sınırlandıran bir özelliğe sahiptir. Anayasanın 36'ncı maddesindeki hak arama hürriyetine yönelik herhangi bir sınırlama nedeni de öngörülmemiştir (Furtuna ve Laloğlu, 2022:364). Bu sebeple idari işlemlerin yargı denetiminden uzaklaştırılması zorunlu sonucunu doğuran kanun yolundan vazgeçme kurumu mahkemeye erişim hakkını ihlal eder niteliğe bürünmektedir.

Öte yandan Anayasanın 90'ıncı maddesinde usulüne uygun olarak yürürlüğe giren uluslararası anlaşmaların kanun gücünde olduğu, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasının ileri sürülemeyeceği hükümlenmiştir. Ülkemiz bir yandan da Avrupa konseyinin kurucu üyesi olarak kabul edildiğinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin(AİHS'nin) de tarafıdır (Tekin, 2023:321). AİHS'in 6'ncı maddesindeki mülkiyet hakkı ve onun korunmasına yönelik iç mevzuatımızda bir aykırılık oluşsa dahi üst norm kuralının uygulanması zorunluluğu karşısında mülkiyet ve mahkemeye erişim haklarına uymayan hükümler hilafına üst normun geçerli olması gerekecektir. Dolayısıyla iç mevzuatımızla kanun yolundan vazgeçme müessesesinin davadan feragat zorunluluğuna bağlanmasının hak arama özgürlüğüne açık bir müdahale olduğu ifade edilebilir.

Sonuç

Mükellefler nezdinde idari makamlarca gerçekleştirilen idari işlemlerin idarenin yasal olması zorunluluğu sebebiyle doğru, yansız ve hatasız yapıldığı kabul edilmektedir. Oysa idare de hata yapabilir. Bu hatasının düzeltilmesi ve idari işlemin hukukileşmesi ya da en azından hukuk düzenine uygun olabilmesi için yargı denetiminden geçirilmesi temel Anayasal düzenlemelerin başında gelmektedir. Bu çerçevede kanun yolundan vazgeçme müessesesinin bizatihi kendisi idari işlemin tesisi bakımından yargı yolunun kapatılması sonucunu doğurmaktadır. Mükelleflere derece mahkemesi bünyesinde idari işlemlere yönelik dava açma hakkının tanınması ve fakat bu hakkın sonuna kadar kullanılmasının, vergi ve cezalarda birtakım indirimler yapılmak suretiyle nihayettendirilmesi hukuk düzenine çok uygun düşmemektedir.

Vergi sistemimizde uyumsuzlukların çözümüne yönelik olarak kısa sürede vergi tahsilatını artırmak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerini yükseltmek ve idari yargı mercilerinin iş yüklerini hafifletmek amaçlarıyla birçok düzenleme bulunmaktadır. Uzlaşma, izaha davet, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, etkin pişmanlık gibi kanun yolundan vazgeçme müessesesi de bu düzenlemelerden biridir. VUK'un 379'uncu maddesiyle düzenlenen kanun yolundan vazgeçme kurumu, idare tarafından düzenlenen ihbarnamelere yönelik mükellefler ile sorumlular ve muhatap tutulanlarca vergi mahkemesi nezdinde açılan davalar sonucunda artık o davanın istinaf ve/veya temyize gidilmemesi karşılığında tarh edilen vergiler ile kesilmesi önerilen cezaların vergi mahkemesi kararına bağlı olarak birtakım indirimler yapılması sonucunu doğuran idari çözüm yollarından biridir. Kanun yolundan vazgeçme düzenlemelerinden yararlanılması halinde bazı indirimler yapılacak olması ve dava açılmaması ya da açılmış davalardan feragat edilmesi zorunluluğunun getirilmesi temel olarak vergi ve cezaların daha kısa sürede tahsil edilmesi amacını barındırmaktadır. Kanun yolundan vazgeçebilmek için vergi mahkemesi kararlarının istinafa, bölge idare mahkemelerinin kararlarının ise temyize açık olması, bu kararların Danıştay tarafından verilen bozma kararına ilişkin bulunmaması gerekmektedir. Kanun yolundan vazgeçen mükelleflere vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesi kararlarına bağlı olarak vergi aslı ve/veya cezalarında indirimler yapılmaktadır. Yapılan indirimlere ek olarak tahakkuk ettirilen tutarların %80'inin tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi durumunda da geri kalan %20'lik kısımları da ayrıca indirilmektedir. İndirimli ödeme durumu derece mahkemesi kararlarından tamamen ret olanlarda vergi aslını kapsamamaktadır.

İdarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulması Anayasal bir zorunluluktur. Ancak idarenin gerçekleştirdiği tüm işlemlerin mutlak doğru olduğunu varsaymak da hukuk devleti yönünden kabul edilemez. Dolayısıyla kanun yolundan vazgeçme müessesesinin vergi mevzuatındaki yerinin tartışılmaya açılması gerekir. Hakkını yargı mercilerinde arayan ve belki de nihayetinde bütünüyle haklı çıkma olasılığı bulunan mükellefler yönünden yargı sürelerinin uzun sürmesi ve böylece olası katlanılacak vergi aslı ve vergi kabahati ile ferilerine yönelik maliyet tutarlarının yüksek boyutlarda olduğu düşünülerek yargı yolundan uzaklaşmasını teşvik edici düzenlemelerden kaçınılmalıdır. Bu sebeple mevzuatımızdaki "kanun yolundan vazgeçme" kavramı yerine aynı anda yargılama safhasının da devam ettirilebileceği "kanun yolunda devam eden indirim" gibi bir ifadenin konulması ve idari işlemlerin yargı denetiminden uzaklaştırılması algısının giderilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Mevcut yasal düzenlemelerin, idari iş ve işlemlerin yargılama mercilerince denetlenmesinin bir istisnasını oluşturduğu, mükellef haklarının kullanımının sınırlandırılması ile kamu menfaati arasındaki ilişkinin dengeli sürdürülmesi için idari çözüm yöntemleri ile yargısal denetimin her zaman ayrı ayrı yapılabilmesinde bir sakınca olmayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

YAZAR BEYANI

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu araştırma etik kurul izni gerektiren analizleri kapsamadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Yazar Katkıları: Yazar katkısı %100'dür.

Çıkar Çatışması: Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10,11,12.01.1961 tarih ve 10703 10704, 10705 sayılı Resmî Gazeteler)
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete)
- 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği (20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmî Gazete)
- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmî Gazete)
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi (2023a). 26.07.2023 tarih, esas.2023/36, karar.2023/142 sayılı kararı.(13.10.2023 tarih ve 32338 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi (2023b). 26.10.2023 tarih, esas.2023/84, karar. 2023/184 sayılı kararı (21.12.2023 tarih ve 32406 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi (2023c). 28.09.2022 tarih, esas.2022/59, karar.2022/111 sayılı kararı (23.03.2023 tarih ve 321418 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi (2023ç). 13.09.2023 tarih, esas.2022/81, karar.2023/153 sayılı kararı (29.11.2023 tarih ve 32384 sayılı Resmî Gazete).
- Arslan, M. (2021). *Vergi Hukuku Güncellenmiş 10. Basım*, Ankara:Nobel Akademik Yayıncılık
- Avcı, O (2021). Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 44(391), 41-49.
- Batı, M. (2023). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ankara:Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 11(43), 203-217.
- Bıyan, Ö. (2022). *Vergi Hukuku*, Bursa:Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Dursun, U. (2020). İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme, *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(381), 92-104.
- Gafar, U.H. (2020). Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(379), 122-133.
- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.
- Furtuna, E.Y. ve Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 347-372.
- Kağıtçıoğlu, M. (2012). İdari İşlemin İcraîliği. *TBB Dergisi*, 25(103), 267-284.
- Karakoç, Y (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku*, Ankara:Yetkin Yayınları.
- Özbek, M. (2005). İdarî Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (I). *TBB Dergisi*, 18(56), 90-132.
- Pehlivan, O. (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon:Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Sevinç Ceyhan, C. (2023). *Vergi Suçlarında Yargılama Süreci*, Ankara:Yetkin Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2023). *Vergi Hukuku Genel Hükümler 14. Baskı*, Bursa:Ekin Basım Yayınevi.
- Sevinç, E. (2020). İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Anayasal Güvenceye Sahip Olması Bakımından Ele Alınması. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXIV(3), 421-445.

-
- Tekin, S. (2023). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanabilirliği Üzerine Tartışmalar ve Anayasal İlkeler Yönünden Değerlendirmeler. Ş. Karabulut (ed), Teorik ve Pratik Yönleriyle İktisadi ve Finansal Alanda Yaşanan Gelişmeler, içinde (ss.311-323). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku Güncellenmiş 5. Baskı*. Bursa:Ekin Basım Yayınevi.
- Yücel, A. ve Bozdoğanoglu, B. (2022). Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi*, 18(210), 1235-1258.

Extended Abstract

Research Questions and Purpose

This text includes the analysis of the institution of waiver of legal remedies, which constitutes an exception to the rule that all actions and transactions of the administration are open to judicial review.

Tax law; It is basically located in the field of public law, and its basic rules and operation must be in accordance with the content and meaning of all legal regulations, especially the Constitution, as in other areas of public law. In this context, it is inevitable that tax regulations should be established in accordance with Constitutional principles. It is a requirement of the rule of law that the provisions regarding taxes are expected to comply with the entire Constitution, especially the principles in Article 73. It is also a Constitutional obligation that the basic parameters such as the taxpayer, subject, period, statute of limitations and filing periods of the tax, what the taxpayer's rights are and how they should be used, are determined in the tax laws and are clear and understandable enough to leave no room for hesitation. The fact that tax practices are directly related to the property rights of taxpayers and responsible parties, as a part of administrative transactions and actions, necessitates that these practices be carried out sensitively and in a certain discipline. In case the regulations for resolving some disputes that may arise between the administration's practices and the taxpayers at the administrative stage with the tax laws are insufficient, resolving the solution through administrative litigation is also a requirement of the taxpayers' right to access the court. However, in some recent legal regulations, it appears that the use of administrative remedies is conditional on waiving the right to file a lawsuit in court. In this context, limiting the use of the administrative solution option offered to taxpayers to only not filing a lawsuit or waiving the lawsuits that have been filed brings with it the risk of hindering the exercise of the freedom to seek rights.

In our study, we tried to put a critical perspective on the legal regulations that have recently moved away from administrative judicial control and created the impression of leaving the work and actions of the administration uncontrolled. The approach of the administration to the tax errors and their correction procedures specified in the Tax Procedure Law No. 213 (VUK), which regulates all procedural transactions in the assessment, notification and accrual stages of taxes, is frequently accompanied by the institutions of effective repentance and remedy waiver, which have recently entered the tax literature for the first time. The issues of binding tax peace/or restructuring practices, which are introduced considering the effect of increasing collections, to not filing a lawsuit or waiving the lawsuits filed (or annulling them by the Constitutional Court despite being bound), seem to be noteworthy regulations, especially within the framework of taxpayers' freedom to seek their rights. In this context, taxpayers or responsible persons who seek their rights in the tax courts regarding effective administrative procedures carried out and those who are subject to punishment may have to use some of the administrative solutions provided to them by the legal regulations, since the judicial process constitutes a long and risky area. In this context, by taking advantage of the institution of waiving legal remedies, they can choose to pay less amount of taxes and tax offenses by benefiting from some discounts depending on the first decision of the courts of first instance. There are many regulations in our tax system for the resolution of disputes, with the aim of increasing tax collection in a short time, increasing the voluntary tax compliance level of taxpayers, and alleviating the workload of administrative jurisdictions. The institution of giving up legal remedies such as conciliation, invitation to explanation, reduction in punishment, repentance and reform, and effective regret is one of these regulations. The institution of waiver of legal remedy, regulated by Article 379 of the Tax Procedure Law, is now subject to the decision of the tax court, as a result of the lawsuits filed before the tax court by the taxpayers, responsible parties and addressees regarding the notices issued by the administration, in return for not appealing and/or appeal of that case, the taxes assessed and the penalties proposed to be imposed. It is one of the administrative solutions that result in some discounts depending on the situation. In case of taking advantage of legal remedy waiver regulations, some discounts will be made and the obligation not to file a lawsuit or to waive the filed lawsuits basically aims to collect taxes and penalties in a shorter time. In order to waive this institution, the decisions of the tax court must be open to appeal, the decisions of the regional administrative courts must be open to appeal, and these decisions must not be related to the reversal decision given by the Council of State. Taxpayers who give up legal remedies are given reductions in their original tax and/or penalties, depending on the decisions of the tax court or regional administrative court. In addition to the discounts made, if 80% of the accrued amounts are paid within 1 month from the accrual date, the remaining 20% is also deducted. Discounted payment status does not include the original tax for those who are completely rejected by the court of first instance decisions.

Methodology

Our study has been prepared using the provisions of the Tax Procedure Law and general notification regulations regarding it, the Constitutional Court decisions on the subject, and especially books and articles written on tax

law and the Turkish tax system, as well as the Official Gazette. Additionally, analyzes were made using the document usage technique.

Results

It is a Constitutional obligation that all actions and transactions of the administration be subject to judicial review. However, assuming that all transactions carried out by the administration are absolutely correct is unacceptable in terms of the rule of law. Therefore, it is thought that the place of the legal remedy waiver in the tax legislation should be discussed. Regulations that encourage taxpayers who seek their rights in the judicial authorities and who may ultimately be fully justified, to stay away from the judicial process because of the long duration of the judicial process and thus the possible costs of the actual tax and tax misdemeanors and incidentals, should be avoided. For this reason, it is thought that it would be useful to replace the concept of "abandonment of legal remedies" in our legislation with an expression such as "continuing reduction in legal remedies", in which the trial phase can be continued at the same time, and to eliminate the perception of removing administrative proceedings from judicial review.

It has been concluded that current legal regulations constitute an exception to the supervision of administrative affairs and transactions by judicial authorities, and that there will be no harm in administrative solution methods and judicial supervision being carried out separately at all times in order to maintain a balanced relationship between the restriction of the use of taxpayer rights and the public interest.