

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2022/59

Karar Sayısı : 2022/111

Karar Tarihi : 28/9/2022

R.G.Tarih-Sayı : 23/3/2023-32141

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURANLAR:

1. İstanbul 20. Asliye Ceza Mahkemesi (E.2022/59)

2. Isparta 1. Ağır Ceza Mahkemesi (E.2022/63)

İTİRAZLARIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talepleridir.

OLAY: Sanıklar hakkında sahte fatura ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenledikleri iddiasıyla bakılmakta olan dava ile kesinleşmiş hüküm nedeniyle infaz evresinde bulunan hükümlü hakkındaki cezada indirim talebine ilişkin davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkemeler, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ

A. İptali İstenen Kanun Hükmü

Kanun'un iptali talep edilen kuralın da yer aldığı geçici 34. maddesi şöyledir:

“Geçici Madde 34- (Ek:8/4/2022-7394/6 md.)

*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu 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 zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. **Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.***

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.

359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suçla ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.”

B. İlgili Görülen Kanun Hükmü

1. Kanun'un 359. maddesinin üçüncü ila beşinci fıkraları şöyledir:

“(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle 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 indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

2. Kanun'un 371. maddesi başlığı ile birlikte şöyledir:

“Pişmanlık ve ıslah:

Madde 371 – (Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.)

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türününün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanınının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

(Ek fıkra:14/10/2021-7338/42 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

II. İLK İNCELEME

A. 2022/59 Sayılı Başvuru Yönünden

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahattin MENTEŞ, İrfan FİDAN ve Kenan YAŞAR'ın katılımlarıyla 12/5/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle sınırlama sorunu görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görev alanına giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 34. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin iptalini talep etmiştir. İtiraz konusu kuralla, anılan fıkroda belirtilen ceza indiriminden faydalanılabilmesi için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart olarak öngörülmüştür.

4. Bakılmakta olan davanın konusu sanıkların sahte fatura ve içeriği itibarıyla yanıltıcı fatura düzenledikleri iddiasıyla cezalandırılmaları talebine ilişkindir. İtiraz konusu kural ise bakılmakta olan davaların yanı sıra henüz açılmamış veya kanun yolu ya da infaz evresinde bulunan davalar bakımından da geçerli, ortak kural niteliğindedir. Bu itibarla bakılmakta olan davanın bulunduğu evre gözetilerek itiraz konusu kuralın esasına ilişkin incelemenin “...kovuşturma...” ibaresi yönünden yapılması gerekir.

5. Açıklanan nedenle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin maddenin ikinci fıkrasında yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden yapılmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B. 2022/63 Sayılı Başvuru Yönünden

6. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN ve Kenan YAŞAR'ın katılımlarıyla 1/6/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle sınırlama sorunu görüşülmüştür.

7. Bakılmakta olan davanın konusu kesinleşmiş hüküm nedeniyle dosyası infaz evresinde bulunan hükümlü hakkındaki cezada indirim talebine ilişkindir. Bu itibarla bakılmakta olan davanın

bulunduğu evre gözetilerek itiraz konusu kuralın esasına ilişkin incelemenin “...infaz...” ibaresi yönünden yapılması gerekir.

8. Açıklanan nedenle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...infaz...” ibaresi yönünden yapılmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. BİRLEŞTİRME KARARI

9. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin, anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...infaz...” ibaresi yönünden iptaline karar verilmesi talebiyle yapılan itiraz başvurusuna ilişkin E.2022/63 sayılı davanın, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle E.2022/59 sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esasının kapatılmasına, esas incelemenin E.2022/59 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine 1/6/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV. ESASIN İNCELENMESİ

10. Başvuru kararları ve ekleri, Raportör Abdullah TEKBAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen kanun hükümleri, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

11. 213 sayılı Kanun’un farklı maddelerinde 359. maddede düzenlenen suçları işleyenleri hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtarmaya veya daha az cezalandırmaya yönelik bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Yararlanılabilecek bu düzenlemeler kamu makamlarının suçun işlenmesinden haberdar olup olmamasına ve bazı şartların yerine getirilip getirilmemesine göre değişmektedir.

12. Bu kapsamda Kanun’un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah kurumuna yer verilmiştir. Anılan maddeye göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri hâlinde, belirli kayıt ve şartlarla haklarında vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Buna göre bu kişilerin, haklarında bir ihbar olmaksızın fiillerini haber vermeleri, haber verme tarihinden önce vergi incelemesine başlanılmamış veya dosyaları takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ve haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde eksik vergilerin beyan edilerek gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir.

13. Yukarıda belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda Kanun’un 359. maddesinin ikinci fıkrası gereğince bu kimseler hakkında anılan madde hükmü uygulanmayacak yani bu kimseler vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmayacaktır.

14. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere 359. maddedeki suçu işleyen failin pişmanlığının en erken evre olan kamu makamlarının fiilden haberdar olarak harekete geçmesinden önce ortaya çıkması ve gerekli şartların sağlanması durumunda hürriyeti bağlayıcı cezalardan tamamıyla kurtulmak mümkün olabilecektir.

15. Anılan maddede yazılı fiillerle vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğinin tespiti için vergi incelemesi yapılacak, suçun işlendiği sonucuna varılması hâlinde Kanun’un 367.

maddesindeki usule göre Cumhuriyet başsavcılığınca soruşturma başlatılacaktır. Bunun yanı sıra vergi kaybı tespit edilip edilmemesine göre farklı süreçler işletilecektir.

16. Vergi incelemesinde vergi kaybı tespit edilmemişse 359. maddenin dördüncü fıkrasına göre verilecek ceza yarı oranında indirilecektir. Bu düzenlemeyle, vergi kaybı bulunmaması durumunda herhangi bir şarta bağlı olmaksızın kendiliğinden ceza indirimi mekanizması öngörülmüştür.

17. Vergi incelemesinde vergi kaybının tespit edilmesi hâlinde ise anılan maddede yazılı cezalar tam olarak uygulanacaktır. Ancak maddenin üçüncü ve beşinci fıkraları gereğince vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması durumunda bu işlemlerin soruşturma evresinde gerçekleştirilmesi hâlinde ceza yarı oranında kovuşturma evresinde gerçekleştirilmesi hâlinde ise üçte bir oranında indirilerek uygulanacaktır.

18. Benzer nitelikteki hükümlere Kanun'un geçici 34. maddesinde de yer verilmiştir. Anılan maddeye göre soruşturma, kovuşturma veya infaz evresinde olan dosyalar bakımından vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması hâlinde cezaların yarısı oranında indirim yapılacaktır. Hem 359. maddede hem de geçici 34. maddede soruşturma ve kovuşturma evreleri için benzer düzenlemeler yapılmış olup söz konusu düzenlemeler arasında zaman bakımından uygulanma itibarıyla farklılık bulunmaktadır. Şöyle ki geçici 34. maddede yer alan "...*bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde...*" ibaresi dolayısıyla anılan maddeyi ihdas eden 7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihi olan 15/4/2022 tarihi itibarıyla soruşturma veya kovuşturma evresinde bulunan dosyalar bakımından geçici 34. madde uygulanacak, bu tarihten sonra soruşturma evresi başlayan dosyalar bakımından ise 359. madde uygulanacaktır.

B. İtirazların Gerekçeleri

19. Başvuru kararlarında özetle; itiraz konusu kuralla etkin pişmanlık imkânının getirildiği, ceza hukukunda etkin pişmanlık kurumunun amacının verilen zararın giderilmesi olduğu, kural gereğince dava açılmaması, açılmışsa vazgeçilmesi öngörüldüğünden kuralla etkin pişmanlık kurumunun dışına çıkıldığı, dava açanla açmayanın farklılaştırıldığı, vergi ve cezalara karşı dava açma hakkından vazgeçen kişinin beraat etmesi durumunda buna dayanarak dava açmasının mümkün olmayacağı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

20. 6216 Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddeleri yönünden incelenmiştir.

21. Ceza hukukunun toplumun kültürel, sosyal ve ekonomik hayatıyla yakından ilgili olması nedeniyle suç ve suçlulukla mücadele amacıyla ceza ve ceza muhakemesi alanında sistem tercihinde bulunulması devletin ceza siyasetiyle ilgilidir. Bu kapsamda kanun koyucu toplumda belirli fiillerin suç sayılıp sayılmaması yanında hangi cezaların ertelenebileceği ya da ertelenemeyeceği, cezaların seçenek yaptırımlara çevrilip çevrilemeyeceği, ön ödeme, tekerrür, koşullu salıverilme ve etkin pişmanlık gibi konularda takdir yetkisine sahiptir. Zaman içinde toplum gereksinimlerinin değişmesi yeni ihtiyaçlara uygun önlemlerin alınmasını, var olanların güçlendirilmesini, geliştirilmesini ya da gereksiz olanların kaldırılmasını zorunlu kıldığından izlenen suç ve ceza politikasına uygun olarak gerekli yasal önlemleri almak kanun koyucunun görevidir (AYM, E.2014/127, K.2015/5, 14/1/2015).

22. Anayasa'nın 87. maddesinde "...iye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek...", Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Özel af, kesin veya kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararıyla hükmedilen cezayı, miktarını azaltmak veya daha hafif bir ceza ile değiştirmek suretiyle hafifleten ya da hiç infaz edilmeyecek şekilde ortadan kaldıran bir yasama veya yürütme işlemi olarak tanımlanabilir (AYM, E.2020/44, K.2020/41, 17/07/2020, § 11).

23. Cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran hâllerden biri de etkin pişmanlıktır. Bir suçun işlenmesinden sonra failin, herhangi bir dış etken bulunmaksızın kendi hür iradesiyle, meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmaya yönelik davranışları olarak tanımlanabilecek olan etkin pişmanlık, cezayı kaldıran veya azaltan bir şahsi sebep olarak suçla mücadelede yararlanan bir ceza hukuku kurumudur. Etkin pişmanlık, işlenen fiilin suç olma niteliğini veya haksızlık içeriğini ortadan kaldırmadığı gibi çeşitli suç tipleri bakımından soruşturma veya kovuşturma evresinde ya da her iki evrede uygulanabilmektedir. Suç ve suçlulukla mücadele amacı ve adalet sisteminin etkinliği gözetildiğinde farklı suç tipleri bakımından etkin pişmanlığın kapsamı ve içeriği de değişebilmektedir (AYM, E.2014/127, K.2015/5, 14/1/2015).

24. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesine cezada indirim yapılmasını öngören fıkraları ekleyen ve itiraz konusu kuralın da yer aldığı geçici 34. maddeyi ihdas eden 7394 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde 5237 sayılı Kanun uygulamasında bulunan etkin pişmanlık müessesesine benzer bir düzenlemenin vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak da uygulanmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Bu itibarla 359. maddeye eklenen fıkralarla vergi kaçakçılığı suçu için etkin pişmanlık imkânı getirilmiş, 7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde soruşturma, kovuşturma veya infaz evresinde bulunan dosyalara uygulanmak üzere benzer düzenlemelere de geçici 34. maddede yer verilmiştir. Kovuşturma evresindeki dosyalar bakımından etkin pişmanlık kurumundan yararlanabilmek için geçici 34. maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesine göre vergi ve diğer borçların ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması gerekmektedir. İnfaz aşamasındaki dosyalar bakımından öngörülen ceza indirimi ile hükmedilen cezanın miktarının azaltılmasına yönelik bir düzenleme yapılarak bu dosyalar bakımından özel af imkânı getirilmiştir. Geçici 34. madde gereğince özel aftan yararlanılabilmesi için de vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla aftan yararlanılabilmesi koşula bağlanmış olup anayasa koyucu, Anayasa'nın 87. maddesinde yer verilen TBMM'nin genel ve özel af ilanına karar verme yetkisini bu af türlerinin koşullu veya koşulsuz olması yönünden sınırlandırmamıştır. Bu itibarla TBMM'nin aftan yararlanmayı koşula bağlamasının önünde anayasal bir engel bulunmamaktadır (AYM, E.2020/44, K.2020/41, 17/7/2020, § 21).

25. Anılan düzenlemelere göre etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için öncelikle vergi kaybı biçiminde ortaya çıkan kamu zararının ödenmesi gerektiğinden dava konusu kuralın vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte vergi ziyanının da ortaya çıkması durumuna ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmış; şahsi, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Buna göre belirtilen hâllerde vergi ziyasına neden olunması durumunda vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacaktır. Kanun'un 344. maddesinde vergi ziyayı cezası kayba uğratan verginin bir katı olarak belirlenmiş ancak vergi ziyasının vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle de işlenebileceğini öngören kanun koyucu, vergi ziyasına 359. maddede yazılı vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde bu cezanın üç kat olacağını hüküm altına almıştır.

26. 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesine göre ceza yargılamasında hüküm türleri beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı olarak sayılmıştır. Madde gereğince verilebilecek olan beraat kararının gerekçelerinden biri de *yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olmasıdır*. Maddeye göre yüklenen suç işlendiğinin sabit olması hâlinde sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilecek, cezalandırılma ve ceza indiriminden yararlanma gibi ihtimaller ancak bu durumda söz konusu olabilecektir. Diğer hâllerde ise zaten cezaya hükmedilmeyeceğinden etkin pişmanlık veya özel af kapsamında ceza indiriminden yararlanılması da söz konusu olmayacaktır.

27. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer verilen fiillerle işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu istisnai hâller (kanuni düzenleme gereği çift defter kullanma, Yargıtay içtihadı gereği sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma) dışında hareket suçu niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla suçun tamamlanması için fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olup vergi kaybı suçun unsuru niteliğinde değildir (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021, § 16). Bu nedenle istisnai hâller dışında vergi kaybının ortaya çıkabilmesi için verginin beyan edilmemesi, eksik beyan edilmesi vd. ilave fiillerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu hâllerde ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğine karar verebilmek için vergi kaybı biçiminde kamu zararının varlığını araştırmasına/ortaya koymasına gerek yoktur. Bu hususun ceza yargılaması sonucunda verilen karar türlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

28. Suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi kaybının varlığından söz edilemeyeceği için ceza mahkemesince vergi kaybı konusunda değerlendirme yapılıp yapılmamasının önemi bulunmamaktadır. Mahkûmiyet kararı dışındaki diğer karar türleri bakımından ise (istisnai hâller dışında) ceza mahkemesince vergi kaybına ilişkin değerlendirme yapılmaksızın sonuca varılacaktır.

29. Mahkûmiyet kararı verilmesi durumu bakımından meselenin ikiye ayrılarak incelenmesi gerekmektedir.

30. Vergi kaçakçılığı suçunun netice suçu olarak düzenlendiği, dolayısıyla suçun tamamlanması için vergi kaybı biçiminde kamu zararının gerçekleşmesinin arandığı istisnai hâllerde verilen mahkûmiyet kararları bakımından her ne kadar ceza mahkemesince verginin kayba uğratıldığı sonucuna varılacaksa da bu durumda suçtan mahkûm olanla kayba uğratılan verginin borçlusunun aynı kişiler olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira vergi kaçakçılığı suçu sadece mükellef tarafından değil, vergi sorumlusu ve diğer kişiler tarafından da işlenebilmektedir (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021, § 17). Verginin borçlusu mükellef olduğundan böyle bir durumda suçun muhatabı ile verginin muhatabı farklılaşabilecektir. Dolayısıyla suçla itham edilen ve kural gereğince ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişi, mükellefi olmadığı/ödemek zorunda olmadığı vergi ve diğer kalemleri ödemek veya bunların gerçek muhatabı tarafından ödenmesini sağlamak zorunda kalacaktır. Böylelikle bir yandan sorumlu olunmayan tutarların ödenmesi diğer yandan ise ceza indiriminden yararlanabilmenin başkasının iradesine bağlı tutulması gibi hukuk devletiyle bağdaşmayan sonuçların ortaya çıkması söz konusu olabilecektir. Açıklandığı biçimde sonuçlar doğuracak kuralla bir bakıma devlet, verginin borçlusundan gönüllü olarak bu mümkün olmazsa cebri yollarla tahsil etmesi gereken vergi ve diğer alacakları bunların borçlusu olmayan üçüncü kişiden ceza tehdidi altında almakta; kendi sorumluluğunu bu kişiye yüklemektedir. Dava konusu kuralın bu farklı durumu dikkate almadığının gözden uzak tutulmaması gerekir.

31. Vergi kaçakçılığı suçunun hareket suçu olarak düzenlendiği hâllerde verilen mahkûmiyet kararları bakımından ise yukarıda (bkz. § 27) ifade edildiği üzere vergi kaybı suçun unsuru olmayıp

vergi kaybının ortaya çıkabilmesi için ilave fiillerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda da ceza mahkemesince vergi kaybına ilişkin değerlendirme yapılmaksızın karar verilmiş olacaktır.

32. Yukarıda belirtilen hâllerde vergi kaçakçılığı suçu ile birlikte kayba uğratıldığı iddia edilen vergi, vergiye bağlı alacak ve vergi cezası tür ve miktarları idare tarafından tespit edilmektedir. Bu tespitlere istinaden muhatap hakkında vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri yapılmaktadır. Ancak idarenin tespitlerinin hatalar içerebilmesi mümkün olup Anayasa'nın 125. maddesi gereğince bu tespitlerin yargı denetiminden geçmesi hukuk devletinin gereğidir.

Diğer yandan Kanun'un 359. maddesinin dördüncü fıkrasında tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek cezanın yarı oranında indirileceği hüküm altına alınmıştır. İdarenin denetimi sonucunda vergi kaybı bulunmadığı sonucuna varılması hâlinde bu fıkra gereğince herhangi bir şarta bağlı olmaksızın ceza yarı oranında uygulanacaktır. Bununla birlikte idarenin hatalı olarak vergi kaybı bulunduğu sonucuna varması hâlinde ancak belirtilen şartların yerine getirilmesiyle ceza indiriminden yararlanılabilecektir. Buna göre uygulanacak kuralın belirlenmesinde gerekli bir unsur olarak öngörülen vergi kaybının varlığına veya yokluğuna ilişkin idare işleminde hata bulunması ihtimaline karşı yargı denetimine tabi tutulması gerekliliği ortadadır.

33. Sonuç olarak ceza mahkemesince suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olduğu gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde verginin kayba uğratılmamış olması, suçun netice suçu olarak tanımlandığı istisnalar dışında diğer karar türlerinin söz konusu olduğu hâllerde vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenip işlenmediğinin ceza mahkemesince incelenmeyecek olması, suçun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olabilmesi, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar bulunabilmesi gibi ihtimaller dolayısıyla ödenmesi gerektiği hâlde bir miktar paranın ödenmiş olması sonucu ortaya çıkabilecek; bu durumda mülkiyet hakkı kapsamında korunması gereken bir ekonomik değer söz konusu olacaktır.

34. Anayasa Mahkemesi, vergi adı altında talep edilmekle veya alınmakla birlikte alınmaması gerektiği mahkeme kararıyla ortaya çıkan bedellerin vergi ile ilgisinin kalmadığını, bu bedellerin devlet için borç kişi için alacak hâline dönüştüğünü, bu durumda mülkiyet hakkı yönünden yapılan incelemenin vergilerin tahsilini de kapsayan mülkiyetin kullanımının kontrolü yönünden değil bireylerin mülklerinden barışçıl yararlanmaları hakkı veya Anayasa'da ifade edildiği şekliyle bireylere tanınan geniş anlamda mülkiyet hakkı kapsamında yapılması gerektiğini dile getirmiştir (*Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015, § 33; Yargı kararıyla ödenmesi gerektiği hâlde ödenmeyen alacağa ilişkin müdahalenin mülkten barışçıl yararlanmaya yönelik olduğu hakkında bkz. *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, §§ 60, 61). Alınıp alınmayacağı şüpheli olan bedeller ile cezalar bakımından da aynı değerlendirmelerin yapılabileceği kuşkusuzdur. Dolayısıyla devletin daha önceden tahsil edilen vergi ve diğer kalemlerin iadesine veya idari ya da yargısal yollarda uyuşmazlık konusu yapılmasına izin vermemesi mülkiyet hakkınının barışçıl kullanımına yönelik sınırlama oluşturacaktır.

35. Ancak mülkiyet hakkınının sınırlanmış olması doğrudan Anayasa'ya aykırılık oluşturmayacaktır. Zira Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkınının *kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği* ifade edilmiştir. Anayasa'nın 13. maddesinde de "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" denilmektedir. Bu kurallara göre mülkiyet hakkı sınırlanabilen haklardan olup mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir

36. Kuralla kovuşturma aşaması yönünden etkin pişmanlıktan, infaz aşaması yönünden ise özel aftan yararlanmanın şartlarından biri düzenlenmiştir. Kurala göre bu imkanlardan yararlanabilmek için ödenen vergi, gecikme faizi, gecikme zammı ve cezanın vergi mahkemesi önünde dava konusu yapılmaması gerekmektedir. Bu içeriğiyle kuralın yeterli belirlilikte düzenleme içerdiği ve öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

37. Anayasa'nın 12. maddesinin ikinci fıkrasında *temel hak ve hürriyetlerin, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva edeceği* hüküm altına alınmıştır. Bu ödev ve sorumluluklar doğal olarak hak ve özgürlüklerin sınırını da oluşturacaktır. Vergi kişilerin mülkünden alındığından Anayasa'nın 12. ve 73. maddeleri bağlamında mülkiyet hakkına sahip olmak dolayısıyla kişinin topluma karşı ödev ve sorumluluklarından birini oluşturduğu gibi mülkiyet hakkının sınırlarından birini de oluşturmaktadır. 35. maddede düzenlenen mülkiyet hakkı da 12. maddede yer verilen ödev ve sorumlulukları yerine getirmek için sınırlanabilecektir.

38. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası ve 13. maddesi gereğince mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların Anayasa'ya uygun olabilmeleri için kamu yararı amacıyla getirilmeleri gerekmektedir. Anayasa'nın 13. maddesi sınırlamanın *yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak* getirilebileceği öngörürken 35. maddesi mülkiyet hakkına getirilecek olan sınırlamanın ancak *kamu yararı amacına* yönelik olabileceğini ifade etmektedir.

39. Kural, vergi ve diğer kamu alacaklarının kesin olarak tahsilini sağlamaya yönelik olup kamu yararı amacı taşımaktadır. Zira kamuya borcun süresinde ödenmemesi nedeniyle borcun tahsili amacıyla çeşitli araçlara başvurulmasında kamu yararı bulunduğu Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilmektedir (*İlyas Yılmaz*, B. No: 2015/1927, 22/3/2018, § 61; *Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, § 42; *A.N.A.*, § 78). Bunun yanı sıra kuralın, vergi mahkemeleri önündeki dava sayısının azaltılması suretiyle yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi amacına hizmet ettiği de anlaşılmaktadır.

40. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın kanunilik ve kamu yararı amacına yönelik olma şartlarını taşıması yeterli olmayıp ayrıca ölçülü olması da gerekmektedir. Hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında dikkate alınacak ölçütlerden biri olan ölçülülük ilkesi uyarınca mülkiyet hakkının sınırlandırılması suretiyle elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin sağlanması zorunludur (*Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, § 43).

41. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklik* ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin maliki, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında olağan dışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez.(AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012; E.2012/149, K.2013/63, 22/5/2013; E.2013/32, K.2013/112, 10/10/2013; E.2013/15, K.2013/131, 14/11/2013; E.2013/158, K.2014/68, 27/3/2014; E.2013/66, K.2014/19, 29/1/2014; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2015/43, K.2015/101, 12/11/2015; E.2016/16, K.2016/37, 5/5/2016; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38; *Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60).

42. Öncelikle mülkiyet hakkının sınırlanması için öngörülen tedbirin ulaşılmak istenen amaç bakımından elverişli olması gerekmektedir. Vergi ve diğer borçların ödenmesinden sonra bunların

dava konusu yapılmamasının devletin vergi alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması ve yargının iş yükünün hafifletilmesi bakımından elverişli olmadığı söylenemez.

43. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın ölçülü olabilmesi için ayrıca gerekli olması yani aynı amaca daha hafif bir sınırlamayla ulaşılmamasının mümkün olmaması da gerekmektedir. Bu ölçüt kanun koyucunun vergilendirme alanında sahip olduğu geniş takdir yetkisiyle ilgili olup gereklilik ölçütü yönünden anayasal güvencelere aykırılık bulunabilmesi o amaca daha hafif bir sınırlamayla ulaşılabileceğinin somut olarak ortaya konulmasına bağlıdır. Hem vergi alacağına en kısa zamanda ve kesin olarak kavuşabilmek hem de yargının iş yükünü hafifletebilmek bakımından dava konusu kuralın gerekli olduğu, her iki amaca ulaşabilmek bakımından daha hafif bir sınırlamanın uygun olmayacağı anlaşılmaktadır.

44. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın ölçülü olması için elverişli ve gerekli olmasının yanı sıra orantılı da olması, bu kapsamda sınırlama ile elde edilmek istenen kamu yararı ile kişinin mülkiyet hakkının korunması gerekliliği arasında adil dengenin kurulması gerekmektedir. Orantılılık değerlendirmesi yapılırken bir yandan kişiye yüklenen külfetin ağırlığına diğer yandan da bu külfetin hafifletilebilmesi için gerekli telafi mekanizmalarının sağlanıp sağlanmadığına da bakılması gerekmektedir.

45. Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlığa ilişkin temel düzenleme olan 359. maddeye eklenen fıkraların gerekçesinde “213 sayılı Kanunun 371. maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olduğu, 359. maddede 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağına açıkça düzenlendiği, bununla birlikte etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulmadığı” belirtilmiş, “maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma evresinde de etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlandığı” dile getirilmiştir.

46. Bu durumda pişmanlık ve ıslah ile etkin pişmanlık kurumları kamu makamlarının vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini haber almalarından önceki evreden kovuşturma evresinin sonuna kadar geçen süreçte başvurulabilecek imkânlar olarak öngörülmüştür. İptali istenen kuralı da içeren geçici 34. maddeyle infaz evresi de kapsama alınmıştır. Pişmanlık ve ıslah yoluna gidildiğinde Kanun’un 359. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle takibat yapılmayacakken ondan farklı olarak geçici 34. madde gereğince takibat ve cezalandırma söz konusu olacak ancak maddede yer verilen vergi ve diğer borçların ödenmesi ve bunlara karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması şartlarının gerçekleştirilmesi hâlinde cezalar indirimli olarak uygulanacaktır. Erken bir aşamada ortaya çıkan pişmanlık dolayısıyla sadece vergi ve pişmanlık zammını ödemek suretiyle cezadan kurtulma imkânının tanınması, buna karşın sonraki evrelerde ceza davası ortadan kaldırılmayıp cezada indirim imkanının tanınmasının kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu kuşkusuzdur.

47. Ancak böyle olmakla birlikte etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla *yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması* gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödemediği kesin olarak ortaya çıkmakta; diğer hâllerde vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin

ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişilerin aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.

48. Böyle bir durumda mülkiyet hakkına yönelik bu sınırlamanın kişi aleyhine sonuçlarının ortadan kaldırılabilmesi ve adil dengenin yeniden kurulabilmesi için idarenin vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin doğruluğunu denetleyebilecek ve kişi zararını telafi etme imkânı sunabilecek telafi mekanizmalarının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira mülkiyet hakkının etkili bir şekilde korunabilmesi yalnızca devletin bu hakka müdahaleden kaçınmasıyla sağlanamaz. Anayasa'nın 5. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde 35. maddesi uyarınca devletin pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu pozitif yükümlülükler kimi durumlarda özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklar da dâhil olmak üzere söz konusu temel hakların korunması için belirli tedbirlerin alınmasını gerektirmektedir (AYM, E.2019/40, K.2020/40, 17/7/2020, § 37; AYM, E.2019/11, K.2019/86, 14/11/2019, § 13; *Türkiye Emekliler Derneği*, B. No: 2012/1035, 17/7/2014, §§ 34-38; *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret Limitet Şirketi*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 43).

49. Devletin söz konusu pozitif yükümlülükleri kapsamında mülkiyet hakkı bakımından koruyucu ve düzeltici bazı tedbirler alması gerekmektedir. Koruyucu tedbirler mülkiyet hakkının Anayasa'ya aykırı biçimde sınırlandırılmasını önleyici; düzeltici tedbirler ise bu nitelikteki sınırlamanın etkilerini giderici, diğer bir ifadeyle telafi edici yasal, idari ve fiili tedbirleri kapsamaktadır. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın malik üzerinde doğurduğu olumsuz sonuçların mümkünse eski hâle döndürülmesi, mümkün değilse malikin zarar ve kayıplarının telafisini sağlayan idari veya yargısal birtakım hukuki mekanizmaların oluşturulması devletin pozitif yükümlülüklerinin bir gereğidir (*Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş.*, §§ 46, 48). Bu bağlamda kendisinden fazladan para tahsil edildiği gerek ceza mahkemesi beraat kararıyla anlaşılan ve gerekse değişik ihtimallere istinaden muhtemel olan muhatabın uğradığı zararın telafisi için yetkili makamlara başvurma imkânının, diğer bir ifadeyle etkili başvuru hakkının sağlanması Anayasa'nın 40. maddesinin gereğidir (benzer yöndeki karar için bkz. *Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.*, B. No: 2019/16415, 12/1/2022, § 54).

50. Anayasa'nın 40. maddesinde Anayasa ile tanınmış hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkesin yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanması isteme hakkı (etkili başvuru hakkı) güvence altına alınmıştır. Etkili başvuru hakkı anayasal bir hakkının ihlal edildiğini ileri süren herkese hakkın niteliğine uygun olarak iddialarını inceleyebileceği makul, erişilebilir, ihlalin gerçekleşmesini veya sürmesini engellemeye ya da sonuçlarını ortadan kaldırmaya (yeterli giderim sağlamaya) elverişli idari ve yargısal yollara başvuruda bulunabilme imkânı sağlanması olarak tanımlanabilir (AYM, E.2018/91, K.2020/10, 19/02/2020, § 43; AYM, E.2018/74, K.2019/92, 24/12/2019, §§ 30, 31; *Y.T. [GK]*, B. No: 2016/22418, 30/5/2019, § 47; *Murat Haliç*, B. No: 2017/24356, 8/7/2020, § 44).

51. Yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirildiğinde dava konusu kuralı da içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359. maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediği anlaşılmaktadır.

52. Öte yandan dava konusu kuralın içinde yer aldığı geçici 34. madde ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillere bağladığından bu suça ilişkin yargılamada ceza mahkemesinin *yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması* gerekçesiyle verdiği beraat kararının kamu makamları tarafından şüphesiz dikkate alınması gerekmektedir. Aksi durum Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan masumiyet karinesi ile çelişecektir. Zira bir suçun işlenmediğinin kesinleşmiş ceza mahkemesi kararıyla sabit bulunmasına rağmen bu tespitin kamu makamlarınca vergi ile ilgili meselelerde dikkate alınmayıp geçici 34. maddede ödemenin kaynağı olarak belirtilen “359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığı”nın sabit görülmesi Anayasa'nın 38. maddesinin “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*” hükmüyle bağdaşmaz. Nitekim Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarında “*Disiplin suçuna ve ceza yargılamasına konu eylemlerin aynı olduğu hâllerde disiplin soruşturmasıyla ilgili uyumsuzluklara bakan idari mahkemelerin fiilin sübutuyla ilgili olarak ceza mahkemesinin ulaştığı kanaate saygı göstermesi, bunu sorgulayacak ifadeler kullanmaması beklenir. Aksi takdirde kişinin ceza mahkemesinde beraat etmiş olmasının bir anlamı kalmaz. Bu bakımdan idari mahkemeler dâhil devletin diğer otoritelerinin beraat kararından şüphe duyulmasına yol açacak biçimde hareket etmekten kaçınmaları gerekir.*” değerlendirmesiyle bu hususa işaret edilmiştir (Barış Baş [GK], B. No: 2016/14253, 2/7/2020, § 62; Hüseyin Sezer [GK], B. No: 2016/13566, 2/7/2020, § 55).

53. Açıklanan nedenlerle kural, *kovuşturma* ve *infaz* ibareleri yönünden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kadir ÖZKAYA her iki ibare yönünden İrfan FİDAN “...*infaz*...” ibaresi yönünden bu görüşe katılmamıştır.

Kuralın Anayasa'nın 10. ve 36. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

V. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının;

A. İkinci cümlesinin anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...*infaz*...” ibaresi yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

B. İkinci cümlesinin maddenin ikinci fıkrasında yer alan “...*kovuşturma*...” ibaresi yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA'nın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

28/9/2022 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

KARŞI OY

1. Mahkememiz çoğunluğunca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin, aynı fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...*infaz*..." ibaresi ile ikinci fıkrasında yer alan "...*kovuşturma*..." ibaresi yönlerinden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılarak iptaline karar verilmiştir.

2. Aşağıda açıklanan nedenlerle tarafımızca bu sonuca iştirak edilememiştir.

3. 15.04.2022 günlü ve 31810 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun'un bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan birisi de "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"nın düzenlendiği 359. maddede yapılan değişikliklerdir.

4. Maddede yapılan değişiklikle, maddenin (a) fıkrasında yer alan "üç" ibaresi "beş" şeklinde, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan "beş" ibareleri ise "sekiz" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye son fıkrasından önce gelmek üzere; "*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme*

zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

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

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

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.” hükümlerini içeren fıkralar eklenmiştir.

5. Gerekçede, 213 sayılı Kanunun 371. maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verildiği, 359. maddede, 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağına açıkça düzenlendiği, bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulmadığı, yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlandığı belirtilmektedir.

6. İtiraz konusu kuralların yer aldığı geçici 34. madde de, 359. maddede yapılan düzenlemelerin, kuralın yayımı tarihinde soruşturma, kovuşturma veya infaz evrelerinde olan dosyalar bakımından uygulanabilmesine imkân sağlamak bakımından getirilmiş, geçiş hükümleri ihtiva eden bir maddedir.

7. Ceza hukukunun toplumun kültürel, sosyal ve ekonomik hayatıyla yakından ilgili olması nedeniyle suç ve suçlulukla mücadele amacıyla ceza ve ceza muhakemesi alanında sistem tercihi bulunması devletin ceza siyasetiyle ilgilidir. Bu kapsamda kanun koyucu toplumda belirli fiillerin suç sayılıp sayılmaması yanında hangi cezaların ertelenebileceği ya da ertelenemeyeceği, cezaların seçenek yaptırımlara çevrilip çevrilemeyeceği, ön ödeme, tekerrür, koşullu salıverilme ve etkin pişmanlık gibi konularda takdir yetkisine sahiptir. Zaman içinde toplum gereksinimlerinin değişmesi yeni ihtiyaçlara uygun önlemlerin alınmasını, var olanların güçlendirilmesini, geliştirilmesini ya da gereksiz olanların kaldırılmasını zorunlu kıldığından izlenen suç ve ceza politikasına uygun olarak gerekli yasal önlemleri almak kanun koyucunun görevidir (AYM, E.2014/127, K.2015/5, 14/1/2015).

8. Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için vergi ziyayı biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesinin gerekli olmaması, dolayısıyla suçu oluşturan fiilin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle tamamlanmış olan kaçakçılık suçunun, kural olarak bir hareket (tehlike) suçu niteliğinde olması nedeniyle literatürde, “uzlaşma” olduğu, “af” olduğu gibi görüşler bulunsun da gerek 359. maddeden, gerek geçici 34. maddeden ve gerekse bunların gerekçelerinden “Vergi kaçakçılığı” suçları bakımından getirilen müessesenin yasa koyucu tarafından “etkin pişmanlık” müessesesi olarak adlandırıldığı anlaşılmaktadır.

9. *Etkin pişmanlık, cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran hâllerden birisidir. Bir suçun işlenmesinden sonra failin, herhangi bir dış etken bulunmaksızın kendi hür iradesiyle, meydana gelen neticeyi ortadan kaldırmaya yönelik davranışları olarak tanımlanabilecek olan etkin pişmanlık, cezayı kaldıran veya azaltan bir şahsi sebep olarak suçla mücadelede yararlanılan bir ceza hukuku kurumudur. Etkin pişmanlık, işlenen fiilin suç olma niteliğini veya haksızlık içeriğini*

ortadan kaldırmadığı gibi çeşitli suç tipleri bakımından soruşturma veya kovuşturma evresinde ya da her iki evrede uygulanabilmektedir. Suç ve suçlulukla mücadele amacı ve adalet sisteminin etkinliği gözetildiğinde farklı suç tipleri bakımından etkin pişmanlığın kapsamı ve içeriği de değişebilmektedir (AYM, E.2014/127, K.2015/5, 14/1/2015).

10. Anonim ve genel olarak tanımlandığı şekliyle de **etkin pişmanlık**, kişinin işlediği suçtan dolayı özgür iradesiyle sonradan **pişman** olması, suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği olumsuzlukları gidermesi ve ceza adaletine olumlu davranışlarıyla katkı sunması halinde atıfet hükümlerinin uygulanmasını sağlayan bir ceza hukuku kurumudur.

11. Etkin pişmanlık, failin suçu işledikten sonra pişmanlık gösteren birtakım hareketlerde bulunması koşullarına bağlı olarak cezalandırılmaması ya da kendisine verilecek cezada indirim yapılması halidir. Fail, gerçekleştirdiği eylemlerden pişmanlık duyar ve eylemi nedeniyle meydana gelen zarar ve tehlikeyi en aza indirmeye, böylelikle işlediği suçun kamu ya da kişiler açısından ortaya çıkan zararlı neticelerini ortadan kaldırmaya ya da gidermeye çalışır.

12. Etkin pişmanlıkta faile sağlanan kolaylıklar atıfet niteliğinde olup, ceza siyaseti gereğince kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamındadır. Kanun koyucu, anayasal ilkelere uygun olmak koşuluyla vergi kaçakçılığı suçlarında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağını, uygulanacaksa hangi koşullarla uygulanacağını belirleme konusunda takdir yetkisine sahiptir. Biraz sonra da açıklanacağı üzere, itiraz konusu müesseseden yararlanılmasının, dolayısıyla öngörülen koşulların yerine getirilmesinin tümüyle mükelleflerin tercih ve iradesine bağlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda anılan takdir yetkisinin daha geniş yorumlanması gerektiği belirtilmelidir.

13. Etkin pişmanlık hükümleri ile iyi niyet gösteren failin, suç politikası gereği ödüllendirilmesi amaçlanmıştır. Etkin pişmanlık hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmasıyla, suçtan sonra suçun sebep olduğu haksızlığı gidermeye çalışan fail ile işlemiş olduğu haksızlığı gidermeyen failin, aynı müeyyidelere maruz bırakılmaması ile hem fail hem mağdur gözetilerek toplumda adalete olan güven ve ceza adaletinin sağlanması temin edilmiş olacaktır.

14. İncelenen kurallarda düzenlenen etkin pişmanlık, soyut bir pişmanlık düzenlemesi olmayıp, pişmanlık duygusunun üstüne, aktif birtakım eylemlerin inşa edildiği bir süreçtir. Kişinin, idarece suç olarak değerlendirilerek yargıya intikal ettirilen davranışından duyduğu pişmanlığın dış dünyaya yansıyan "etkin" bir yönünün olması gerekmektedir. Düzenlemelere göre kanun koyucu tarafından, etkin pişmanlıktan yararlanacak kişiden, işlediği değerlendirilen suçun olumsuz etkilerini giderme yönünde bir girişimde bulunması beklenmektedir.

15. İptal edilen kuralların ilişkilendirildiği kurallarda 213 sayılı Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan suçlar bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi ve bu kapsamda belli koşullarla cezalarda indirim yapılması hükme bağlanmıştır.

16. Öncelikle belirtmek gerekir ki düzenlemelere göre ilgili kişiler hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması bir zorunluluk değildir, kendi tercihlerine bağlı olarak uygulanabilecektir. Bir başka söyleyişle mükelleflerin dava yoluna gitmeyerek veya açtıkları davadan feragat ederek, sağlanan indirim imkânından faydalanabilmeleri tamamen kendi iradeleri ile tercih etmeleri halinde mümkündür. Bu uygulamaları tercih etmeyen mükellefler ise gerçekleşen yargılama sonucunda bir cezaya maruz kalmaları halinde sağlanan indirim imkânından faydalanamayacak ve fakat tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açma haklarını ve açtıkları davaların devam etmesi halini muhafaza edeceklerdir. Bu husus tümüyle ilgilinin iradesine bağlıdır. Bu bakımdan etkin pişmanlık durumundan yararlanmada ihtiyarılık

vardır. Dolayısıyla ilgiliye ceza indirimi olarak sunulan kolaylıktan yararlanması tamamen kendi rızası ile olduğundan bu indirimle bağlanan şartların kişinin hak arama özgürlüğüne kısıtlama olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

17. Öte yandan konu bağlamındaki pişmanlık, ancak fiilen gerçekleştirilen (sübutu konusunda tartışma olmayan) hukuka aykırı eylemler için duyulur. Dolayısıyla kişinin bir taraftan kanuna aykırı olduğunu bildiği suç niteliğini haiz eylemi için ilgili kamu makamlarına pişmanlığını beyan ederek pişmanlık hali için öngörülen avantajlardan yararlanmak istemesi, diğer taraftan da pişmanlık duyduğu eylemin gerçekliği ve hukuka uygunluğunun tartışılması için buna ilişkin davasını sürdürmesi, açıklanması olanaksız bir çelişki oluşturur. Hal böyle olunca yasa koyucu tarafından pişmanlık müessesesi yoluyla sağlanan indirim hakkında yararlanabilmek için davadan feragat koşulunun getirilmesi doğaldır.

18. Esasen ilgilinin açtığı davadan vazgeçmesi veya dava açmaması koşulu birçok alanda düzenlenmiştir. Bilindiği gibi kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması ve ilgililere bu yönden kolaylıklar sağlanması amacıyla kanun koyucu tarafından zaman zaman bir takım yapılandırma düzenlemeleri getirilmektedir. Bu kapsamda yürürlüğe konulan kanunlar ile getirilen ve kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin olan söz konusu düzenlemeler, mevcut kamu alacağına belirli indirimler uygulanması suretiyle alacağın bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesini ve/veya ödemede taksitlendirme suretiyle kolaylıklar getirilmesini öngörmektedirler. Öngörülen kolaylıklardan faydalanılmasını da ilgili kamu alacağına karşı dava açılmaması ya da açılan davalardan vazgeçilmesi koşuluna bağlamaktadırlar.

19. Diğer taraftan bu kapsamda düzenleme getiren 7326 sayılı Kanunda da dava açılmaması, açılan davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması, Kanundan yararlanma şartı olarak belirlenmiştir. Aynı hükümler tüm yapılandırma kanunlarında da yer almaktadır.

20. Davadan vazgeçme uygulamasında idare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumun her aşamaya yayılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin ihtiyari olarak kanun yolundan vazgeçmeleri için bir takım indirimler tanınarak, uyuşmazlıklar kanun yolu aşamasında giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, bu aşamadan sonra vergi alacağının Hazineye intikalini geciktirmemek amacıyla, ödeme aşamasında da ek indirim imkânı sunulmuştur.

21. Bu tür düzenlemelerde dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi veya kanun yollarına başvurulmaması gibi koşullar öngörülürken tek taraflı bir biçimde ilgililere yük yüklenmemekte, onlara çeşitli avantajlar sağlanarak hakkaniyete uygun bir denge kurulmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda ilgililerin hem sağlanan olanaklardan yararlanması hem de dava haklarının muhafaza edilmesi, düzenlemenin amacıyla bağdaşmayacağı gibi, adalete uygun olarak kurulması gereken menfaatler dengesinin ilgililer lehine ve fakat kamu aleyhine bozulması sonucunu da doğuracaktır. Dolayısıyla dava konusu kuralla getirilen sınırlamanın açıkça ölçsüz olduğu söylenemeyeceğinden kuralda Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır. Tespit edebildiğimiz kadarıyla yukarıda değinilen düzenlemelerde yer alan anılan şarta ilişkin olarak anayasaya aykırılık yönünde Anayasa Mahkemesi'nce verilmiş bir iptal kararı da bulunmamaktadır.

22. Esasen ödenen vergilere karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi, zararın giderilmesi suretiyle etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın doğal sonucudur. Bu durumda vergi suçları bakımından uygulanacak ceza indirimine ilişkin koşulları belirlerken takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun, vergiye karşı dava açmamayı ya da açılan davadan vazgeçilmesini şart olarak düzenlemesinde haklı bir nedenin bulunmadığı da söylenemez.

23. Bu kapsamda etkin pişmanlıktan faydalanılmak üzere vergi suçları bakımından getirilen hükümde, zararın giderilmesini sağlamak üzere ödeme şartı yanında dava açılmaması veya açılmış

davalardan vazgeçilmesi şartının aranması bağlamında yasa koyucunun anayasal sınırlar içerisinde ve amacına da uygun şekilde takdir yetkisini kullandığını göstermektedir.

24. Tekraren söylemek gerekirse söz konusu düzenlemelerle kişilerin hakları ihlal edilmemekte, kendilerine bir hak sunulmaktadır. Bu hak için de kişilerin kendi fiilleri nedeniyle olduğu değerlendirilen ve kamu zararı niteliğini haiz olan vergi ziyanının ödenmesi ve ödenen vergilerin iptalinin de yargı mercilerinden istenmemesi şart koşulmaktadır. Böyle bir şart koşulması getirilen etkin pişmanlık müessesesinin doğasının bir gereğidir. Bu kapsamda söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olduğu iddiasına katılmak mümkün değildir.

25. Öte yandan kişilerin hak arama özgürlüğü ile mülkiyet hakları yanında işlenen vergi suçu dolayısıyla oluşan vergi ziyanının giderilmesi hususunun da kamu yararı için önem arz ettiği tartışmasız bir gerçekliktir. Dolayısıyla işlenen vergi suçu nedeniyle yol açılan vergi ziyanının karşılığı olan kamu zararının giderilmesi için bu suça tekabül eden cezada indirim yapılabilmesi için bir takım kanuni şartlar aranması kamu yararının bir gereğidir. Vergi davası açılmaması ve açılan davadan vazgeçilmesi şartı da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Kaldı ki dava açılmaması şartı zararın giderilmesi kapsamında bir zorunluluktur.

26. Yinelemek gerekirse etkin pişmanlık müessesesi, suçunu kabul eden kişilerin yararlanacakları bir müessesedir. Kişi suçlu olup olmadığını, 213 sayılı Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiilleri işleyip işlemediğini kendisi bilmektedir. Bu anlamda ilgili kişinin kendi menfaatine olan ceza indiriminden yararlanıp yararlanmama noktasında seçim hakkı vardır. Şayet kişi vergi suçu işlememiş dolayısıyla vergi kaybına neden olmamışsa etkin pişmanlıktan yararlanmamayı tercih ederek vergi ödemeksizin vergi davası açabilecektir. Etkin pişmanlıktan yararlanma yolunu seçtiğinde ise hükmolunan cezada indirim yapılabilecek, yargılama sonunda diğer ihtimallerin gerçekleşmesi halinde de makul seviyede kabul edilebilecek bir riske katlanmak durumunda kalacaktır. Dolayısıyla mülkiyet hakkı ile hak arama hürriyetini engelleyen bir durum söz konusu değildir.

27. Yukarıda belirtilen hususlar, özellikle de vergi suçlarında etkin pişmanlık yoluyla ilgililere bir takım avantajlar sağlanmasının tamamen yasa koyucunun takdirinde olduğu durumu birlikte değerlendirildiğinde 213 sayılı Kanunu'nun geçici 34. maddesindeki ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartını arayan hükümlerin Anayasaya aykırı olduğu görüşüne katılmak mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle çoğunluk görüşüne dayalı iptal kararına katılamadım.

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

KARŞI OY

Mahkememiz çoğunluğunca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin, aynı fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...infaz..." ibaresi ile ikinci fıkrasında yer alan "...kovuşturma..." ibaresi yönlerinden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılarak iptaline karar verilmiştir.

Aşağıda açıklanan nedenlerle "...İnfaz..." İbaresini yönünden verilen iptal kararına tarafımızca iştirak edilmemiştir.

İptal talebine konu kural 15.04.2022 günlü ve 31810 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun'un bazı maddelerinde ve "Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının" düzenlendiği 359. maddede yapılan değişikliklerdir.

Maddede yapılan değişiklikle, (a) fıkrasında yer alan "üç" ibaresi "beş" şeklinde, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan "beş" ibareleri ise "sekiz" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye son fıkrasından önce gelmek üzere; "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 verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

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

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

İtiraz konusu kuralların yer aldığı geçici 34. Madde de 359. maddede yapılan düzenlemelerin, kuralın yayımı tarihinde soruşturma, kovuşturma veya infaz evrelerinde olan dosyalar bakımından uygulanabilmesine imkân sağlamak bakımından getirilen geçiş hükümleri ihtiva ettiği açıktır.

Suç ve ceza siyasetinin belirlenmesi ve ceza siyasetine uygun olarak gerekli yasal önlemler almak kanun koyucunun görevidir. (AYM, E:2014/127, K:2015/5, 14/1/2015)

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden itiraz yoluyla iptali talep edilen kuralın yasa koyucu tarafından "etkin pişmanlık" kurumu olarak vasıflandırıldığı ortadadır.

Etkin pişmanlık cezayı azaltan ya da ortadan kaldıran hallerdendir. Kişinin işlediği suçtan dolayı pişmanlık göstermesi ve suçun sonuçlarını ortadan kaldırması yönünde olumlu davranışlarda bulunması halinde cezadan indirim hükümlerinin uygulanmasını sağlayan ceza hukuku kurumudur. "...İnfaz..." yönünden iptali talep edilen kuralın mahkemelerce olağan ya da olağanüstü kanun yolları denetiminden geçerek ya da geçmeyerek kesinleşen ceza kararlarına yönelik olduğu açıktır.

Kesinleşen ve infaz aşamasına geçen hükümler hakkında, ödenen vergilere ilişkin karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartının getirilmesi, hükümlü hakkındaki yargılamanın tamamlanarak suçun sabit görülmesi ve hükmün infaz aşamasına geçilmesi gözetildiğinde ölçüsüz sayılamaz.

Esas Sayısı : 2022/59

Karar Sayısı : 2022/111

Açıklanan nedenlerle çoğunluk kararına katılmıyorum.

Üye
İrfan FİDAN