



**T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YENİ BİR ÇÖZÜM YOLU
OLARAK KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Serap KAYA
195013108**

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Harun YENİÇERİ**

Bandırma 2023



**T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YENİ BİR ÇÖZÜM YOLU
OLARAK KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Serap KAYA
195013108**

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Harun YENİÇERİ**

Bandırma 2023

ETİK BEYAN

TÜRKİYE CUMHURİYETİ BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (...../...../2023)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

SERAP KAYA
İmzası

.....

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YENİ BİR ÇÖZÜM YOLU OLARAK KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serap KAYA

“Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans tezi; 07.12.2019 tarihli 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 27. maddesinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 379. maddesini yeniden düzenlemesiyle Türk Vergi Hukuku’na girmiş ve 2020 yılı itibariyle uygulamaya başlanmış olan “Kanun Yolundan Vazgeçme” müessesesini ayrıntılarıyla incelemeyi amaçlar. Henüz çok yeni olan ve karma bir nitelik taşıyan müessesenin ayrıntılarını ortaya koyarken temel alınan konular, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarıdır. Zira Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, yargısal çözüm yolundan, idari çözüm yoluna geçmiş, iki alanın da ayrıntılarını içeren bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur. Literatür tarama yöntemiyle hazırlanmış olan tezin konusu “Kanun Yolundan Vazgeçme”nin uygulaması, benzer çözüm yollarıyla karşılaştırılması, vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması açısından işlevsel olup olmadığını araştırmaktır. 7194 sayılı Kanun’un madde gerekçesinde de ortaya konulduğu üzere, bu müessesenin yargı mercilerinin iş yüklerini hafifleterek vergi alacağını kısa yoldan Hazine’ye aktarma amacına hizmet edip etmediği, faydalı ve eleştirel yönleri ve eksiklikleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda ülkemizde sık sık vergi affı uygulamalarına başvurulduğundan kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kullanılmadığı ve etkinliğinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanun yolundan vazgeçme, vergi uyuşmazlığı, idari çözüm yolları, yargısal çözüm yolları, kanun yolu.

ABSTRACT

EVALUATION OF THE STATUS OF VOIDING LAW AS A NEW RESOLUTION IN TAX DISPUTES

Serap KAYA

Evaluation of the status of voiding law as a new resolution in tax disputes, aims to examine in detail the institution of "Abandonment of the Law" which was re-arranged with the amendment of the Digital Service Tax dated 07.12.2019 and numbered 7194 and the Law on Amending Some Laws and the Decree Law No. 375, and the abolished article 379 of the Tax Procedure Law No. 213. and started to be implemented as of 2020. While revealing the details of the institution, which is still very new and has a mixed character, the main subjects are the administrative and judicial resolution of tax disputes. Because the Institution of Withdrawal from Legal Remedies is a tax dispute resolution solution that has passed from judicial resolution to administrative resolution and includes the details of both areas. The subject of the thesis, which has been prepared by the literature review method, is to investigate whether it is functional in terms of the application of Withdrawal from Legal Remedies, comparing it with similar solutions, and resolving tax disputes. As it is stated in the justification of the article of the Law No. 7194, it has been tried to reveal whether this institution serves the purpose of transferring the tax receivables to the Treasury by reducing the workload of the judicial authorities, and its useful and critical aspects and deficiencies. As a result of the study, it has been determined that since tax amnesty practices are frequently applied in our country, the institution of abandoning the legal remedy is not used and has no effectiveness.

Keywords: Disclams Solution Of Legal Remedy, tax, tax dispute, administrative solutions, judicial solutions

ÖNSÖZ

Yargı aşamasındaki vergi uyuşmazlıklarına son vermek amacıyla 07.12.2019 tarihli, 7194 sayılı Kanun’la Türk vergi sistemine dahil edilen kanun yolundan vazgeçme müessesesinin çalışma konusu yapılmasının amacı, yargısal aşamada başlayıp idari aşamada sona eren ilk ve tek vergi uyuşmazlığı çözüm yolu olmasıdır. Kendinden önce yürürlükte olan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına karşı etkinliği, faydası, tercih edilebilirliği, müessesenin geleceğine dair öngörülerin ortaya konulması hedeflenmiştir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, kendinden önce var olan idari çözüm yollarıyla rekabet edebilecek durumda değildir. Sık çıkarılan mali yapılandırma kanunları, kaçakçılık suçları fiillerinde ceza indirimi ve etkin pişmanlık gibi olgular, kanun yolundan vazgeçme müessesesini sürekli olarak işlevsiz hale getirmiştir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, hukuk sisteminde var olmaya devam etmemelidir. Şayet uygulanmasına devam edilmesi düşünülürse “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi Kanunu” ile ayrıntılı, sorunsuz bir şekilde tekrar düzenlenmeli; taksit, indirim gibi avantajlar kazandırılmalı; mali yapılandırma kanunlarının sık sık yürürlüğe konulmasından kaçınılmalıdır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğimin önemli bir kısmını oluşturan İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku’nu kendisinden öğrendiğim, çalışmanın bir bölümüne de katkı sağlayan, erken yaşta aramızdan ayrılan Prof. Dr. Pir Ali KAYA’nın aziz hatırasına saygılarımı sunarım. Özellikle son dönemde yoğunlaşan çalışmam sırasında bana anlayış ve sabır gösteren oğlum Mir Mehmet Çınar KAYA’ya teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE	1
1. VERGİ, VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI.....	1
1.1. Vergi Kavramı	2
1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	3
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları.....	4
1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Zamanı	5
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri	6
1.5.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	7
1.5.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	7
1.5.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	8
1.5.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil-Usul Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	9
1.5.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	9
1.5.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı	10
1.5.2. Vergi Hatalarıyla İlgili Uyuşmazlıklar.....	10
1.5.3. Vergi Tarhiyatıyla İlgili Uyuşmazlıklar	11
1.5.4. Vergi Tahsilatıyla İlgili Uyuşmazlıklar	11
2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜM YOLLARI VE ÇÖZÜM YERLERİ ..	12
2.1. İdari Çözüm Yolları ve İdari Çözüm Yerleri	12

2.1.1. İdari Çözüm Yolları	12
2.1.2. İdari Çözüm Yerleri.....	13
2.2. Yargısal Çözüm Yolu ve Yargısal Çözüm Yerleri	13
2.2.1. Yargısal Çözüm Yolları	13
2.2.2. Yargısal Çözüm Yerleri – Vergi Yargısı Organları.....	14
3. VERGİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARININ YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI.....	15
3.1. Yabancı Ülkelerdeki İdari-Barışçıl Çözüm Yolu Uygulamaları.....	15
3.1.1. Almanya	15
3.1.2. Fransa	16
3.1.3. İngiltere	18
3.1.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD).....	18
3.2. Yabancı Ülkelerdeki Yargısal Çözüm Yolu Uygulamaları	20
3.2.1. Almanya	20
3.2.2. Fransa	20
3.2.3. İngiltere	21
3.2.4. Amerika Birleşik Devletleri.....	21
İKİNCİ BÖLÜM	23
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI	23
1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	23
1.1. Uzlaşma	23
1.1.1. Uzlaşma Kavramı, Hukuki Dayanağı, Amacı ve Hukuki Niteliği	23
1.1.2. Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı, Şartları ve Uygulaması	26
1.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	28
1.1.2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Uygulaması	31
1.1.2.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	34
1.1.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	36
1.1.2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulaması.....	38
1.1.2.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları	40
1.1.3. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi.....	41
1.1.3.1. Vergi Mükellefleri ve Ceza Muhatapları Açısından Değerlendirme	41

1.1.3.2. Vergi İdaresi Açısından Değerlendirme.....	42
1.1.3.3. Yargı Mercileri Açısından Değerlendirme	43
1.1.3.4. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirme...	43
1.2. İzaha Davet	47
1.2.1. İzaha Davet Kavramı, İzaha Davetin Hukuki Dayanağı ve Amacı	47
1.2.2. İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı ve Uygulaması.....	50
1.2.3. İzaha Davet Müessesesinin Değerlendirilmesi.....	55
1.3. Cezalarda İndirim	58
1.3.1. Cezalarda İndirim Kavramı, Cezalarda İndirimin Hukuki Dayanağı ve Amacı.....	58
1.3.2. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı ve Uygulaması	60
1.3.3. Cezalarda İndirim Oranı.....	61
1.3.4. Cezalarda İndirim Müessesesinin Değerlendirilmesi	61
1.4. Hataların Düzeltilmesi	62
1.4.1. Vergi Hatası, Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Kavramları, Hukuki Dayanağı ve Amacı.....	62
1.4.2. Hataların Türleri ve Şartları.....	63
1.4.3. Hataların Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi	66
1.4.4. Hataların Düzeltilmesi Müessesesinin Değerlendirilmesi.....	67
1.5. Pişmanlık ve Islah.....	68
1.5.1. Pişmanlık ve Islah Kavramı, Hukuki Dayanağı ve Amacı	68
1.5.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı, Şartları ve Uygulaması.....	70
1.5.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi	73
2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI	76
2.1. Vergi Yargısı, Vergi Yargılaması Kavramları	76
2.2. Türk Vergi Yargısının Kaynakları	77
2.3. Vergi Yargılamasında Temel İlkeler	77
2.3.1. Yazılılık İlkesi	78
2.3.2. Re'sen Araştırma İlkesi	78
2.3.3. Toplu Yargılama Usulü.....	78
2.3.4. Delil Serbestisi İlkesi.....	79
2.3.5. Kıyas Yasağı İlkesi	79

2.3.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	79
2.3.7. Kamuya Yararlılık İlkesi.....	80
2.3.8. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi	80
2.4. Vergi Yargılama Süreci	81
2.4.1. Vergi Davası.....	81
2.4.2. Vergi Davası Açma Hakkının Doğması.....	82
2.4.3. Vergi Davasında Taraflar.....	82
2.4.4. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği	83
2.5. Vergi Yargılamasında Görevli Yargı Organları	83
2.5.1. Vergi Mahkemeleri	84
2.5.2. Bölge İdare Mahkemeleri	85
2.5.3. Danıştay.....	86
2.6. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar	88
2.7. Vergi Davası Açma Süreleri	88
2.8. Vergi Davası Açılması ve Sonuçları.....	89
2.8.1. Dava Dilekçesi.....	89
2.8.2. Vergi Davasının Görüşülmesi ve Karar	90
2.8.3. Vergi Davası Açılmasının Sonuçları.....	90
2.8.3.1. Zamanaşımının Kesilmesi	91
2.8.3.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması	91
2.8.3.3. Yürütmenin Durdurulması.....	91
2.8.3.4. Derdestlik.....	92
2.8.3.5. Davaya Bağlılık	92
2.8.3.6. Hüküm Verme Zorunluluğu	92
2.9. Türkiye’de Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	92
2.9.1. Olağan Kanun Yolları.....	93
2.9.1.1. İstinaf Yolu	93
2.9.1.2. Temyiz Yolu.....	95
2.9.2. Olağanüstü Kanun Yolları	96
2.9.2.1. Kanun Yararına Temyiz	96
2.9.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	98
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ	98
1. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME KAVRAMI, KANUN YOLUNDAN VAZGEÇMENİN HUKUKİ DAYANAĞI, NİTELİĞİ VE AMACI	99
1.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Kavramı.....	99
1.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Dayanağı	100
1.3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Niteliği	100
1.4. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Amacı.....	104
2. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN KAPSAMI VE ŞARTLARI	104
2.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Kapsamı	104
2.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Şartları	106
3. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN UYGULAMASI ...	109
3.1. Tahakkuk Edecek Verginin Hesaplanması.....	109
3.2. Vergi Dairesi Tarafından Yapılması Gereken İşlemler.....	110
3.3. Ödeme ve İndirim.....	111
4. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN BENZER MÜESSESE VE UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI	113
4.1. Kanun Yolundan Vazgeçme-Uzlaşma	113
4.2. Kanun Yolundan Vazgeçme-Pişmanlık ve İslah	115
4.3. Kanun Yolundan Vazgeçme-İzaha Davet	116
4.4. Kanun Yolundan Vazgeçme-Cezalarda İndirim.....	116
4.5. Kanun Yolundan Vazgeçme-Mali Yapılandırma Kanunları.....	117
4.6. Kanun Yolundan Vazgeçme-Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza İndirimi ve Etkin Pişmanlık.....	120
5. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	124
5.1. Vergi Mükellefi, Vergi İdaresi, Yargı Mercileri Tarafından Değerlendirilmesi	124
5.1.1. Vergi Mükellefi ve Ceza Muhatapları Açısından Değerlendirme	124
5.1.2. Vergi İdaresi Açısından Değerlendirme.....	126
5.1.3. Yargı Mercileri Açısından Değerlendirme.....	126

5.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	127
5.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi	127
5.2.2. Vergilendirmede Eşitlik, Genellik, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri.....	127
5.2.3. Vergilendirmede Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik, Hukuki Belirlilik İlkeleri	128
6. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....	136
SONUÇ.....	142
KAYNAKÇA	149
EKLER.....	157
ÖZGEÇMİŞ.....	159

KISALTMALAR

VUK	: Vergi Usul Kanunu
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	: Aynı Eser
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa Sayısı

GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını finanse etmesinin yolu kamu gelirleri elde etmektir. Vergiler kamu gelirleri içerisinde en güçlü kalemdir. Devletin egemenlik gücüne dayanarak mükelleflerden vergi topladığı sırada yaşanan çıkar çatışmaları vergi uyuşmazlıklarına dönüşebilir. Bu durumda vergi idaresi vergi uyuşmazlığına dönüşen çatışmaları hızlıca çözüp kamu alacağını hızlıca hazineye intikal ettirmeyi amaçlayan vergi uyuşmazlıkları çözüm yolları ortaya koyar. Bu çözüm yolları 2019 yılında kanun yolundan vazgeçme müessesesi düzenleninceye kadar idari çözüm yolları olarak ortaya konmuştur. İdari çözüm yolları vergi uyuşmazlığının yargı sürecine taşınmasını engelleyip kamu alacağını değer kaybetmeden kısa sürede tahsil etme amacı üzerine kurulan barışçıl çözüm yollarıdır. 07.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Kanun'un VUK'un mülga 379. maddesini yeniden düzenlemesiyle birlikte "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi" Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle birlikte 2020 yılından itibaren yargısal yoldaki bir vergi uyuşmazlığı, ilk kez ve kanuni zemine oturtulduğu için sürekli olarak, mükellefin kanun yolundan vazgeçme başvuruyla birlikte idari yola çekilerek çözüme kavuşturulmaya başlanmıştır.

Literatür tarama yönteminin kullanıldığı çalışmanın birinci bölümde vergi, vergi uyuşmazlığı, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının kavramsal çerçevesi ele alınacaktır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi karma nitelikli bir çözüm yoludur, yargısal aşamada başlar, idari aşamada biter. Bu nedenle ikinci bölümde idari ve yargısal çözüm yolları üzerinde durulacaktır. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları olan uzlaşma, izaha davet, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah müesseseleri ayrıntılarıyla ortaya konacak, olumlu olumsuz yönleri irdelenecektir. Yargısal çözüm süreçleri, Türk vergi yargılamasının esaslarından söz edilecektir. Birinci ve İkinci bölümün ışığında üçüncü bölümde kanun yolundan vazgeçme müessesesinin esasları incelenecek, amacı, niteliği, usul ve esasları, yararlanma şartları, kapsamı ortaya konacak, benzer müesseselerle karşılaştırılacak, olumlu ve olumsuz yanlarından bahsedilecek, çeşitli açılardan eleştirisi yapılacak ve eksik yönleri saptanmaya ele alınacak ve müessesenin geleceği hakkında öngörude bulunulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI İLE İLGİLİ

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. VERGİ, VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Vergiler yüzyıllardır kamu otoritelerinin harcamalarının temel finansman kaynağını oluşturmuştur. Kamu hizmetlerinin sayılarının ve çeşitlerinin artması dolayısıyla devlet vergi gelirlerini arttırma gereksinimi duymuştur. Böylece yeni vergi çeşitleri ortaya çıkarılmış, oranları arttırılmış, mükellefiyet alanları genişletilmiştir. Bu durum gelir elde etme düzeyini en üst seviyede tutmak isteyen mükellefin çıkarlarıyla çatışmaya başlayınca mükellefle kamu otoritesi arasında vergi uyumsuzluklarının meydana gelmesini kaçınılmaz kılmıştır.

1.1. Vergi Kavramı

Vergi köken itibariyle “*hediye edilen, karşılıksız verilen değer*”dir. Terim olarak “*kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek veya tüzelkişilerden aldığı cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir.*”¹

İngiliz maliyeci Hugh Dalton’a göre vergi, “*kamu otoritesi tarafından kabul ettirilen zorunlu bir yükümlülük(bedel)dir.*” Prof. Taussing’e göre, “*verginin esası, devletin devletin diğer yükümlülüklerinden ayrılmış olarak, vergi yükümlüsü ile kamu otoritesi arasında direkt bir karşılık bulunmasıdır.*” Modern vergi tanımı olarak nitelendirilen Fransız Lucien Mehl’in tanımına göre vergi, “*Devletini mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların, gördükleri kamu hizmetinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek kişilerden, özel hukuk tüzel kişilerinden ve bazı kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre kamu zoruyla kesin olarak aldığı paralardır.*”² Orhan Dikmen’e göre vergi, “*devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerin, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, muayyen kaidelere göre ve karşılıksız olarak*

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s. 115.

² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016, s. 143.

*alınan para tutarıdır.” Halil Nadaroğlu’na göre vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin, geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.”*³

Kamu maliyesi teorisyenleri tarafından yapılan tanımlamaların içeriğinden de anlaşılacağı üzere vergi, devlet veya devletin anayasal vergilendirme yetkisinin devredildiği kamu tüzel kişilikleri tarafından alınır; kanuna bağlı olarak alınır; gerçek veya tüzelkişilerden alınır; devletin kamusal faaliyetlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla alınır; hukuki cebir altında alınır; karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere alınır; para şeklinde alınır.

Kamu hizmetleri çeşitlendikçe kamu alacaklarına olan ihtiyaç da artmaktadır. Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan verginin toplanması, kârını en yüksek seviyede tutmak isteyen mükellefle devlet arasında çıkar çatışmaları yaşanmasına neden olur. Vergilerin çeşitliliği, oranları, karmaşık ve sık değişen mevzuat ve benzeri durumlar dolayısıyla uygulamaya yönelik birçok uyuşmazlık ortaya çıkmıştır.⁴

1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık Türk Dil Kurumu’na göre, “*uyuşmama durumu, anlaşmazlık*”⁵ demektir. “*Herhangi bir konuya taraf olan kimselerin taraf oldukları konuyla ilgili olarak farklı düşünce ve tavırlara sahip olmaları nedeniyle anlaşamamalarıdır.*”⁶ Uyuşmazlıkta taraflar bir konu üzerinde farklı görüşlere sahiptirler ve bu yüzden anlaşmazlığa düşerler. Çekişme konusu, asıl hakkın korunmasına veya bir görüşün gerçekleşmesine dairdir.⁷

Vergi uyuşmazlığı, “*vergi mükellefleri ve gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve*

³ Akdoğan, a.e., s. 117.

⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, s. 64.

⁵ **Türkçe Sözlük**, Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları, 2019, s. 2431.

⁶ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2007, s. 226.

⁷ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 45.

*anlaşmazlıklarıdır.*⁸ Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklardır.⁹ Vergi uygulaması sırasında vergi uyuşmazlıkları, vergi mükellefleri ve vergi idaresinin fikir birliğine varamaması halidir.¹⁰ Tarafları karşı karşıya getirir, mükellefiyeti etkiler.

1.3. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Vergi uyuşmazlığının bir tarafı devlet veya devletin vergilendirme yetkisini devrettiği kamu kuruluşları; diğer tarafı vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusudur.¹¹

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi koyan, toplayan yani vergi alacaklısı organ devletin kendisidir; dolayısıyla temel taraf devlettir. Giderek artan ve çeşitlenen kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergiler konusunda devletin yanında, vergilendirmeye yetkilendirdiği kamu kuruluşları da örneğin Maliye Bakanlığı, Belediyeler, İl Özel İdareleri, meslek kuruluşları alacaklı taraf haline gelmiştir.

Kamusal bir borç ilişkisi olan vergilendirme sürecinde devletin karşısındaki temel taraf vergi borçlusu, yani vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur. Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 8. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi mükellefi, “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir.*” Bu tanımlamaya göre vergi mükellefinin unsurları; kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda olması ve vergiyi doğuran olayın kişinin kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olmasıdır.¹² Vergi mükellefiyetinde yüküm kanundan kaynaklanır. Mükellefiyetin konusu vergi borcudur, para borcudur. Vergi mükellefi gerçek kişi olabileceği gibi tüzelkişi de olabilir.¹³ VUK'un 8. maddesi vergi mükellefiyetini maddi yükümlülük-vergi ödeme açısından ele alır. Bunun yanında kanunun 157 ve 257 maddelerinde düzenlenen “Mükellefin Ödevleri” ile ilgili hükümler mükellef tanımını defter tutma, beyanname verme ve bildirimde bulunma gibi şekli ödevleri açısından tanımlar. Dolayısıyla vergi mükellefiyeti hem maddi hem şekli

⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022, s. 299.

⁹ Kızılot, a.e., s. 46.

¹⁰ Aksoy, a.e., s. 65.

¹¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.e., s. 226.

¹² Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s. 77.

¹³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s. 70-72.

ödevleri kapsayan geniş bir sorumluluktur.¹⁴ Vergi sorumlusu, VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasına göre "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu olan kişinin şahsında gerçekleşmez, ancak vergi sorumlusu vergilendirme işleminin maddi-şekli ödevlerini yerine getiren üçüncü kişidir.¹⁵ Vergi yükümlülüğü vergi sorumluluğundan daha geniş bir kavramdır.

Vergi sorumlusu bazen mükellef için kesilen verginin vergi dairesine ödenmesinden sorumludur; bazen asıl vergi borçlusunun borcunun kendi malvarlığından ödenmesinden sorumludur; bazen de vergilendirme ödevlerinin doğru olarak yerine getirilmesinden sorumludur. Bu sorumluluk çeşitleri sırasıyla "vergi kesen konumundaki vergi sorumluluğu", "fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumluluğu", "vergi ödevlisi" olarak tanımlanır. Vergi kesen vergi sorumlusu, teknik olarak vergiyi keser ve vergi dairesine öder; gerçek ve tüzelkişi işyerlerinde işçilerin vergi kesintilerini yapıp vergi dairesine ödeyen çalışanlar örnek gösterilebilir. Fer'i vergi borçlusu olan vergi sorumlusu, asıl vergi borçlusu mükellefle beraber vergi ödemesinden sorumlu üçüncü kişidir. VUK'un 10. maddesindeki kanuni temsilciler, 12. maddesindeki mirasçılar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesindeki tasfiye memurları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nın 57. maddesindeki kefiller fer'i vergi borçlusu olan vergi sorumlusu örnekleridir. Vergi ödevlisi olan vergi sorumlusu, vergilendirmenin şekli ödevlerinden sorumlu olan kişidir. Vergi sorumlusu, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetkilendirilmiş Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerdir.¹⁶

1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Zamanı

VUK'un 19. maddesine göre "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" Buna göre vergiyi doğuran olay hukuki bir durum, maddi bir fiil veya olaydan doğar.¹⁷ Vergiyi doğuran olay, "*Kanun koyucunun, gerçekleşmesine vergisel sonuçlar bağladığı olay ve/veya*

¹⁴Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2005, Cilt 54, Sayı 3, s. 158.

¹⁵ Saban, a.e., s. 77.

¹⁶ Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu", s. 160-163.

¹⁷ Saban, a.e., s. 151.

olgulara ilişkin tasavvurdur.”¹⁸ Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci, vergi matrahına vergi oranının uygulanması demek olan tarh işlemi (VUK m. 20) ile sürer. Tarh edilen vergi, mükellefe tebliğ (VUK m. 21) edilir. Mükellefin vergi borcuna kanuni süresi içerisinde dava açmaması veya dava açmışsa açılan davanın reddedilmesiyle vergi borcu tahakkuk (VUK m. 22) eder. Tahakkuk eden verginin tahsil (VUK m. 23) edilmesiyle vergilendirme süreci tamamlanmış olur ve vergi borcu ortadan kalkar.¹⁹

Vergi uyuşmazlıklarının objektif ölçütü verginin taraflarına tanınan itiraz hakkıdır. Söz konusu itiraz hakkı verginin tarhından itibaren olmak üzere vergi kanunun belirttiği aşamada ileri sürülebilir.²⁰ Genellikle vergi mevzuatının gereği gibi uygulanmaması, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil şeklindeki vergilendirme süreci ve ceza uygulaması sırasında tarafları anlaşmazlığa düşüren bireysel idari işlemlerden veya idarenin gerçekleştirdiği genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanır. Vergi uyuşmazlığı taraflar arasında bir hukuki durum olarak doğar ve hukuki çözüm yöntemleri tüketilene kadar sürer.²¹ Tarh aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar için matrahın fazla veya eksik ortaya konması veya mükellefin şahsında yapılan hatalar örnek verilebilir. Vergi cezasına ilişkin uyuşmazlıklar ceza kesme aşamasında ortaya çıkar. Tahsilat uyuşmazlıkları ödeme emrine ilişkindir ve borcun hiç olmadığı, kısmen veya tamamen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarına dayanır.²²

1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergi uyuşmazlıklarının nedenleri vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergilendirme işleminin konu, şekil-usul, sebep, amaç yönünden hukuka aykırılığı şeklinde alt başlıklara ayrılır.

¹⁸Serkan Ağar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009, s. 89.

¹⁹Ağar, a.e., s. 122.

²⁰Aksoy, a.e., s. 66.

²¹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s. 81-82.

²² Mahmut Yardımcıoğlu, Mehmet Kütük, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Kasım 2014, Yıl 6, Sayı 11, s. 4.

1.5.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari işlemler²³ hukuki işlemlerin bir türüdür. “*Hukuki işlem, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır*”. “*İdari işlemler,²⁴ kamu gücüne dayanarak tesis edilen tesis edilen, idare hukukuna ve keza uyumsuzluk halinde idari yargıya tabi olan, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır.*” İdari işlemler tek yanlı idari işlemler(bireysel idari işlemler-idari kararlar ve düzenleyici işlemler olmak üzere ikiye ayrılır.) ve iki yanlı bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılır.²⁵

Vergi işlemleri, idari işlem türlerinden olan basit işlem, sübjektif işlem ve yükümlendirici işlem, yapıcı-inşai işlem kategorilerine girer. Basit işlemler, tek bir idari organın-vergi idaresinin irade açıklamasıyla ortaya çıkar. Sübjektif işlemler, bireysel hukuki durum doğurur veya bireysel hukuki durumda değişiklik yaratır. Vergi işlemleri de mükellef adına bireysel hukuki durum doğurur. Yükümlendirici işlemler, ilgisinin haklarını sınırlayan veya lehlerine olan bir şeyden yararlanmalarına engel olan işlemlerdir. Vergi işlemleri mükellefin haklarını sınırlar. Yapıcı-inşai işlemler, mükellef hakkında yeni bir hukuki sonuç doğurur, mevcut hukuki durumu değiştirir veya kaldırır.²⁶

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)’un 2. maddesi idari işlemlere karşı yetki, konu, şekil, sebep ve maksat yönlerinden hukuka aykırı olmaları dolayısıyla iptal davası açılabilirliğini ifade eder. Buna göre hukuki işlemlerin dolayısıyla vergi işlemlerinin de yetki, konu, şekil, sebep ve maksat unsurlarını içerdiği görülür.²⁷ Vergi işlemlerinde bu unsurlardan biri veya birkaçının hukuka aykırı olması dolayısıyla vergi uyumsuzluğu ortaya çıkar.

1.5.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemin yetki unsuru, idari işlemin, idare adına irade açıklaması yetkisine sahip olan kişi-kişilerce gerçekleştirilmesini ifade eder.²⁸ Vergi hukukunun temel bağlayıcı ve zorunlu kaynakları Anayasa ve kanunlardır. Anayasaya aykırı olmamak

²³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2002, s. 109-191.

²⁴ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 144-241.

²⁵ Günday, a.e., s.116-122, Gözler, Kaplan, a.e., s. 161-163.

²⁶ Günday, a.e., s.116-122, Gözler, Kaplan, a.e., s. 161-163, Ağar, a.e., s. 145.

²⁷ Gözler, Kaplan, a.e., s. 165.

²⁸ Gözler, Kaplan, a.e., s. 168.

şartıyla vergi koyma yetkisi yasama organına aittir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği yasama organı, vergi ve benzeri yükümlülükleri kanunlar aracılığıyla koyar ve vergiyle ilgili işlerde vergi idaresini kanunlar aracılığıyla yetkilendirir. İşte bu duruma, “*vergi idaresinin kanunlara uygun olarak işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denir*”.²⁹

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılır. Konu bakımından yetki, idari makam veya merciin sadece yetkili olduğu konuda karar alması durumudur.³⁰ Örneğin emlak vergisinin konu bakımından yetkili idari makamı belediyelerdir. Emlak vergisinin gelir idaresince yürütülmesi konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırılık teşkil eder.³¹

Zaman bakımından yetki, idari makamın veya merciin yetkili olduğu süre içerisinde karar alması durumudur. Bir kamu görevlisinin zaman bakımından yetkili olabilmesi için atanması, göreve başlaması ve görevden ayrılmamış olması gerekir.³² Vergilendirme işleminin görevde olmayan vergi memurunca yapılması hukuka aykırılık oluşturur.

Yer bakımından yetki, idari makamın hangi coğrafyada karar almaya yetkili olduğunu belirtir.³³ Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’ya göre yetkili vergi dairesi mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesidir. İstisnalar dışında mükellefin başka vergi dairesince vergilendirilmesi hukuka aykırılık teşkil eder.³⁴

1.5.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemin konu unsuru, hukuk alanında yarattığı değişikliği, doğurduğu hukuki sonucu ifade eder.³⁵ Verginin konusu, üzerine verginin yüklendiği, doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını teşkil eden iktisadi unsur veya hukuki işlemlerdir. Verginin konusu mükellefiyetin hedefini ve amacını doğrudan gösterir.³⁶ Kanunlar hangi unsur veya işlem üzerinden vergi alınacağını açıkça göstermelidir. Aksi halde hiçbir işlem ve unsur vergilendirilemez. Aynı zamanda konunun kapsamı kıyas yoluyla genişletilemez.

²⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 47.

³⁰ Gözler, Kaplan, a.e., s. 178.

³¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 47, Aksoy, a.e., s. 68.

³² Gözler, Kaplan, a.e., s. 180.

³³ Gözler, Kaplan, a.e., s. 179.

³⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 47, Aksoy, a.e., s. 68.

³⁵ Gözler, Kaplan, a.e., s. 201, Aksoy, a.e., s. 68.

³⁶ Akdoğan, a.e., s. 136.

Örneğin GVK'ya göre gelir vergisinin konusu gelirdir ve vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir elde eden gerçek kişiden harcama vergisi alınması vergi işlemini konu yönünden hukuka aykırı kılar.³⁷

1.5.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil-Usul Yönünden Hukuka Aykırılığı

Şekil, hukuk düzeninde değişiklik oluşturmaya yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araç, kalıptır.³⁸ Vergi idaresinin vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar izlemesi ve uyması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeler şekil unsurunu oluşturur. Bu şekil kuralları vergi işlemlerinde mükellefin hukuki güvenliğini sağlar ve devletin vergi alacağını güvence altına alır. Vergilendirmede yetki ve şekil kuralları birleşimi usul kurallarını oluşturur.³⁹

Vergi işlemleri tüm idari işlemlerde olduğu gibi yazılı şekle tabidir. İşlemi gerçekleştiren yetkili tarafından imzalanır ve mükellefe bildirilir.⁴⁰ Bazı vergi işlemleri için öz hazırlık, bazı makamların görüşlerinin alınması gibi kanunlarda öngörülen şekil şartlarının sağlanmaması vergilendirme işlemini şekil yönünden hukuka aykırı kılar.⁴¹

1.5.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Sebep, “*idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkidir*”. İdari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alır. İdari işlem konusunda idare hem yetkili olmalıdır hem de bir sebebe sahip olmalıdır. İdari işlemin sebebi maddi fiil olabileceği gibi hukuki işlem de olabilir. Maddi fiillere fiili sebepler, hukuki işlemlere hukuki sebepler denir.⁴²

Vergilendirme sürecinin tarh aşamasında da sebep unsuru hukuki sebep ve maddi sebep olarak ikiye ayrılır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü, maddi sebep vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay fiili bir olayın veya hukuki bir durumun gerçekleşmesiyle meydana gelir.⁴³

³⁷Kızılot, Kızılot, a.e., s. 48.

³⁸Gözler, Kaplan, a.e., s. 184.

³⁹Aksoy, a.e., s. 68, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 49.

⁴⁰Aksoy, a.e., s. 69.

⁴¹Kızılot, Kızılot, a.e., s. 49.

⁴²Gözler, Kaplan, a.e., s. 198.

⁴³Kızılot, Kızılot, a.e., s. 49, Aksoy, a.e., s. 69.

İdari işlemin sebep unsurunun sakatlık durumları şöyledir: İdarenin gösterdiği sebebin mevcut olmaması, idarenin gösterdiği sebebin hukuki niteliğinde hukuka aykırılık olması, idari işlemin sebep ve konu unsuru arasında ölçüsüzlük bulunmasıdır. Bu halleri içeren idari işlem sebep yönünden hukuka aykırılık içerir.⁴⁴

Vergi işleminin sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaması için vergiyi doğuran olay ve hukuki durumun kanun hükmüne uygun olması gerekir; bu duruma tipiklik denir.⁴⁵

1.5.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemin amaç unsuru, “*idari işlemle ulaşılmak istenen nihai sonuçtur, idari işlemin sübjektif unsurudur.*” Amaç unsurunun temelinde idari işlemi gerçekleştiren kişinin sonuç hakkında zihninden geçirdiği niyet ve düşünceler vardır.⁴⁶

Vergilendirme işlemleri kamu yararını gerçekleştirme amacını taşır. Bu amaç sabittir, değişmez ve takdire bağlı değildir. Vergi işleminin kamu yararı haricinde kişisel amaç veya siyasal amaç güdülerek, üçüncü kişiye yarar sağlamak gibi bir amaçla⁴⁷ yapılması vergi işlemini amaç yönünden hukuka aykırı kılar.

1.5.2. Vergi Hatalarıyla İlgili Uyuşmazlıklar

Vergi hataları VUK’un 116-126 maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Kanun’un 116. maddesine göre “*Vergi hatası, vergiye mütaallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” Vergi hataları, vergilendirme sürecini içeren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilen, verginin tarafları olan vergi idaresi ve mükelleften kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır.⁴⁸

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalardan veya matematiksel işlem yanlışlıklarından doğan hatalardır. Hesap hataları vergi matrahında hata, vergi miktarında hata, mükerrer vergilendirme şeklinde alt başlıklara ayrılır. Vergi matrahında hata, vergilendirmeye ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu,

⁴⁴ Gözler, Kaplan, a.e., s. 200.

⁴⁵ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 49, Aksoy, a.e., s. 69.

⁴⁶ Gözler, Kaplan, a.e., s. 209

⁴⁷ Gözler, Kaplan, a.e., s. 210-211, Aksoy, a.e., s. 70.

⁴⁸ Ahmet Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2017, s. 59.

yoklama tutanağı, faturalar, defter kayıtları gibi belgelerde matrahı doğrudan etkileyen rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesiyle gerçekleştirilebilir. Vergi miktarında hata, vergi matrahına yanlış oran ve tarifelerin uygulanması nedeniyle vergi miktarının yanlış hesaplandığı hesap hatası türüdür. Mükerrer vergilendirme, aynı vergi kanununun, aynı vergilendirme döneminde, aynı matrah üzerinden birden çok kez vergi alınması durumudur.⁴⁹

Vergilendirme hataları, VUK'un 118. maddesinde düzenlenen, vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıklarıdır. Vergilendirme hataları mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve dönemde olmak üzere dört alt gruba ayrılır. Mükellefin şahsında hata, verginin asıl borçlu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan, vergiden muaf olan kişiden vergi istenmesi veya alınması durumudur. Konuda hata, verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulmuş gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Dönemde hata, vergilendirme dönemi yanlışlığı dolayısıyla yapılan hatadır.⁵⁰

1.5.3. Vergi Tarhiyatıyla İlgili Uyuşmazlıklar

Mükellefin beyanıyla ortaya çıkan matrahın, vergi idaresi tarafından düşük bulunması vergi uyuşmazlığını meydana getirir. Bu durumda vergi dairesi matrahtaki düşüklük nedeniyle ek vergi almak isteyebilir, buna karşılık mükellef böyle bir farkın olmadığını veya farkın çok yüksek olduğunu ileri sürerek itirazda bulunabilir. Bu şekilde doğan vergi uyuşmazlığının en iyi örneği, gayrimenkul satış bedelinin düşük gösterilmesidir.⁵¹

1.5.4. Vergi Tahsilatıyla İlgili Uyuşmazlıklar

Vergi idaresinin vergi veya cezaya ilişkin tahsilat talebine karşılık, mükellefin böyle bir borcunun mevcut olmadığı, borcu kısmen veya tamamen ödediği, borcun zamanaşımına uğramış olduğu itirazları, verginin tahsilatından kaynaklanan vergi uyuşmazlık durumlarındandır.⁵²

⁴⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 308, Öztürk, a.e., s. 60.

⁵⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 308, Öztürk, a.e., s. 61.

⁵¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 53.

⁵² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 55.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜM YOLLARI VE ÇÖZÜM YERLERİ

Vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturup vergi alacağını hazineye intikal ettiren yollar idari ve yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayrılır.

2.1. İdari Çözüm Yolları ve İdari Çözüm Yerleri

2.1.1. İdari Çözüm Yolları

*“Verginin taraflarından olan mükellef ve vergi idaresinin aralarındaki vergi uyuşmazlığını yargı yoluna götürmeden, barışçıl olarak çözüme kavuşturmalarına veya uyuşmazlığı idari denetim ilkeleri doğrultusunda ortadan kaldırmaya yönelik yöntemlere idari-barışçıl çözüm yolları denir.”*⁵³ İdari çözüm yolu tarafların karşılıklı iyiniyet çerçevesinde anlaştığı ve uyuşmazlıkları, idarenin kendi iç denetim mekanizmasını kullanarak çözümlediği yoldur.⁵⁴

Türk vergi hukukunda idari çözüm yolları, zorunlu olarak başvurulması gereken bir yol değildir, mükellef istediği takdirde bu yolu tercih edebilir. Ayrıca diğer adı barışçıl çözüm yolları olan idari çözüm yolları, yargısal çözüm yoluna geçiş için bir önşart değildir. Mükellef doğrudan yargısal yolu tercih edebilir. İlk olarak idari çözüm yollarını denemiş olan mükellef için bu yol yargısal çözüm yoluna geçişte köprü görevi görebilir. Uyuşmazlık idari aşamada sonuç vermezse yargı yolu tercih edilebilir.⁵⁵ Ancak belirtilmelidir ki, gümrük vergisi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları, yargısal yola geçişin önşartıdır. İdari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna geçilemez.⁵⁶

Mükellef ve vergi idaresi idari çözüm yollarını tercih ederek çeşitli fayda ve avantaja sahip olabilir. İdari aşamada çözümlenen uyuşmazlık her iki taraf açısından da hızlıca ve etkili bir şekilde nihayete erdirilmiştir. Mükellefler uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturmakla cezanın büyük bir kısmını ödemekten kurtulabilir; vergi idaresi alacağını hızlıca tahsil etmiş olur. Mükellefin idari değil de yargı yolunu tercih edip davayı kaybetmiş olması durumunda vergi, ceza ve faiz ödemesi sonucuyla karşılaşma riski doğar. Benzer şekilde vergi idaresi yargı yolunu tercih edip kaybederse vergi alacağını hiç tahsil edemeyebilir. Böylelikle idari çözüm yollarından birini tercih eden

⁵³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 300.

⁵⁴ Aksoy, a.e., s. 74.

⁵⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1995, s. 7.

⁵⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 300.

her iki taraf da uzun ve maliyetli yargılama sürecine katlanmamış olur. İdari yolu tercih etmek, taraflar açısından emek, zaman kaybı ve benzeri maliyetleri önler. Aynı zamanda idari çözüm yolları uyuşmazlık konusu olaylara hitaben farklı çözüm yolu sunar. Mükellef-vergi idaresi ilişkisini olumlu yönde etkiler, karşılıklı güven ve anlayış sağlar ve vergi uyumuna katkıda bulunur.⁵⁷

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları şunlardır: 213 sayılı VUK'un 116-126 maddelerinde belirtilen “**hataların düzeltilmesi**”; 370. maddesinde düzenlenen “**izaha davet**”; 371. maddesinde düzenlenen “**pişmanlık ve ıslah**”; 376. maddesinde yer alan “**cezalarda indirim**”; Ek 1-12 maddelerinde hüküm altına alınan “**uzlaşma**” müessesesidir. Bu müesseseler ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1.2. İdari Çözüm Yerleri

Vergi idaresi, devletin vergilendirme hizmetlerini yürütmek üzere kurulan örgüttür. Vergi idaresi, “*Vergi kanunlarıyla kendisine, mükelleflerin tespiti, vergilerin tarhı, gerçekleştirilmesi ve tahsili ve genel olarak vergi kanunlarının ve usul hükümlerinin uygulanması görev ve yetkisi verilen idaredir.*”⁵⁸ Bir diğer tanımlamayla “*vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulamasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan örgüttür.*”⁵⁹

Türkiye’de vergi idaresi Hazine ve Maliye Bakanlığı nezdinde örgütlenmiştir, bu konuda yerel yönetimlerin de görevleri vardır.⁶⁰

2.2. Yargısal Çözüm Yolu ve Yargısal Çözüm Yerleri

2.2.1. Yargısal Çözüm Yolları

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıkları idari-barışçıl çözüm yollarının yanında yargısal çözüm yoluna gidilerek de çözülebilir. Hukuk devletinin ana öğelerinden biri uyuşmazlıklar karşısında bireylerin dava açma hak ve özgürlüğüne sahip olmalarıdır. 1982 Anayasası’nın 125. maddesine göre “*İdarenin her türlü eylem ve*

⁵⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 60-61, Burcu Demirbaş Aksüt, “Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2019, s. 10.

⁵⁸ İlhan Özer, “Vergi İdaresi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları**, 1972, Sayı 22, s. 45.

⁵⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 57.

⁶⁰ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 59.

işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” Bu anayasal güvence idarenin kanuna, hukuka bağlı olduğunu ve bu durumun gerektiğinde yargısal denetime tabi tutulabileceğini ortaya koyar. Bu doğrultuda mükellefler vergilendirme işlemleri kapsamında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için vergi yargısına başvurabilirler.⁶¹

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıkları için başvuru yargı yoludur.⁶² Vergi yargısının konusu vergilendirme ilişkisi içerisinde idarenin gerçekleştirdiği idari işlemler ve idari mali yaptırımlardır. Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları idari yargı düzeni içerisinde çözümlenir. İdari yargı usulünü düzenleyen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun konusu, idari eylem-işlemlerden kaynaklanan sorunun mahkemece görülmeye başlanmasından karara bağlanmasına ve kararın kesinleşmesine kadar olan sürecin usul açısından düzenlenmesidir.⁶³

2.2.2. Yargısal Çözüm Yerleri – Vergi Yargısı Organları

Türkiye’de vergi yargılamasında yetkili mahkemelerin kuruluş ve işleyişi, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi yargılaması üç çeşit mahkeme üzerine kuruludur: vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay. Vergi yargılamasında vergi mahkemeleri genel görevli, ilk derece mahkemesi olarak görev yaparlar. 28.06.2014 tarih 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda önemli değişiklikler getirilmiştir ve Bölge İdare mahkemeleri vergi mahkemelerinin bir üst yargı mercii olarak istinaf görevi verilmiştir.⁶⁴ Danıştay idari yargının üst derece mahkemesidir, temyiz merciidir, bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapar, devletin en yüksek danışma ve inceleme organıdır, içtihadı birleştirme kararı alır.⁶⁵ Vergi yargı yolu ve vergi yargısı mercileri ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

⁶¹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 9.

⁶² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.e., s. 267.

⁶³ Yüce, a.e., s. 199.

⁶⁴ Selda Taner, “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2018, (136), s. 203.

⁶⁵ A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 35, Yüce, a.e., s. 35.

3. VERGİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARININ YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

3.1. Yabancı Ülkelerdeki İdari-Barışçıl Çözüm Yolu Uygulamaları

Doğrudan kanun yolundan vazgeçme müessesesi adı altında olmasa bile, aynı amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlayan vergi uyuşmazlıklarının idari-barışçıl ve yargısal çözüm yollarının yabancı ülkelerdeki görünümü şöyledir:

3.1.1. Almanya

Almanya’da uzlaşma müessesesi, Türkiye’deki uzlaşma müessesine kaynaklık etmiş olmasına rağmen Anayasa’ya aykırılık gerekçesiyle 1977 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Ancak fiilen “son konuşma-schlussbesprechung” denilen bir müessese uzlaşmanın yerine kullanılmaktadır. Bu uygulamaya tüm vergiler dahildir, kapsamı sınırlı tutulmamıştır; her türlü maddi olay ve hukuki anlaşmazlıkta “Son konuşma”ya başvurulur.⁶⁶ “İlk konuşma-(besprechung)” vergi matrahı konusunda anlaşılmaya çalışılan aşamadır. Anlaşma sağlanamazsa “İkinci” yani “Son konuşma” yapılır. “Son konuşma”da artık vergi matrahından söz edilmez, matrahı ortaya çıkaran olayın olup olmadığı ve saptanmış olan farkın matrahtan sayılıp sayılmayacağı ortaya konur.⁶⁷ Almanya’da vergi idaresi bu görüşmelerde genellikle vergi miktarında azaltmaya gitmez; vergi toplamak devletin temel görevi sayılır. Vergi idaresinin görevi ise vergiyi doğuran olay ve verginin teknik detaylarını ortaya koymak, mükellefi bu konuda ikna etmek ve bu konuda uzlaşmaya varmaktır.⁶⁸ Vergiyi doğuran olayda bir hata yoksa mükellefin borcu değişmez. Sadece vergi incelemesi sırasında yapılan değerlendirmelerin yanlış olduğu ortaya konursa tarh edilen vergi terkin edilir. “Son konuşma” yanlış anlaşılmanın ortadan kaldırılması ve kendini ifade edebilmesi amacıyla mükellefe verilmiş bir fırsattır.⁶⁹

⁶⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, 1978, Yıl 8, Sayı 28-29, s. 4.

⁶⁷ Muharrem Çakır, “Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler”, **Vergi Raporu**, Haziran 2014, Sayı 177, s. 110.

⁶⁸ Hayrettin Tüleykan, Kürşad Efrail Aslan, “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, **İnsan ve Toplum Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 2019, 8, (1), s. 752.

⁶⁹ Kübra Bozdoğan, “Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2018, s. 196, 197.

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarını yargı aşamasına taşımadan önce muhakkak idari çözüm yollarının tüketilmesi ve bunun belgelendirilmesi gerekir. Müessesenin amacı, Türkiye’de de olduğu gibi uyuşmazlığı iki tarafın da iradesiyle çözüme kavuşturmak, zaman, para kaybına neden olmadan vergi alacağını kısa sürede tahsil etmektir.⁷⁰

Almanya’da idari çözüm yollarının tüketilmiş olması yargısal yollara başvurunun önşartıdır. Kendisine tebliğ edilen vergiyi kabul etmeyen mükellefin 1 ay içerisinde izleyeceği ilk yol; idari yol, itiraz veya uyuşmazlık yollarıdır. Mükellefin yaptığı itirazı yerinde bulan vergi idaresi vergiyi terkin eder, yerinde bulmazsa mükellefe yazılı bildirimde bulunur. Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının çok büyük kısmı zaten idari aşamada çözüme kavuşur. İdari aşamada çözümlenemeyen az sayıda uyuşmazlık için mükellef yargı aşamasına geçer. Dolayısıyla mükellef yargıdan önce idari makamlara başvurmuş ve bu başvurudan olumsuz sonuç almış olmak zorundadır.⁷¹

Almanya’da uygulanan başka bir idari uyuşmazlık çözüm yolu vergi ve cezalarda indirim müessesesidir. Alman VUK’ta vergi idaresi mükellefin içinde bulunduğu şartları değerlendirerek beyan ettiği matrahı indirebilir.⁷²

Hatalı idari işlemin-vergilendirme işleminin geri alınması veya kısmen yeniden düzenlenmesi Alman Vergi Hukuku’nda “düzeltme müessesesi” şeklinde adlandırılır. Düzeltme müessesesi Kaldırma (Aufhebung), Geri Alma (Rücknahme), İptal (Widerruf), Değiştirme (Anderung) kavramlarını içerir.⁷³

3.1.2. Fransa

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları şöyledir: Düzeltme (redressement), vergi ve cezalarda indirim (moderation), pişmanlık (repentir), ve uzlaşma (transaction)⁷⁴ mükellef kendisine gelen tebligattan sonra hatalı vergilendirme işlemi uygulandığını düşünüyorsa bu işlemin kaldırılması için idareye başvuru yapar.

⁷⁰ Bozdoğan, a.e., s. 199.

⁷¹ Tüleykan, Aslan, a.e., s. 752.

⁷² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 78.

⁷³ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 79.

⁷⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 73.

(reclamation) Vergi idaresi mükellefin talebini haklı bulursa düzeltme (redressement) işlemi yapar. Vergi idaresi düzeltme talebini haklı bulmazsa mükellef yargıya başvurur.

Fransa’da vergi idaresi, mükellefin “zor durum” halinde bulunmasından dolayı vergi veya cezanın kısmen veya tamamen kaldırılmasında yetkilidir.⁷⁵ “Zor durum”- “ihtilafsız kaza” kanunla konulmuş bir müessesedir ve mükellefin yoksulluk veya bir zorunluluk durumu karşısında ödeme güçlüğüne düşmesi durumunda, vergi idaresinin kendisine tanınan takdir yetkisine dayanarak vergi veya cezayı kısmen veya tamamen kaldırması durumudur. Böylece uyuşmazlık yargı aşamasına geçmeden idari yollarla çözülmüş olur.⁷⁶

Uzlaşma müessesesi, Fransız Vergi Usul Kanunu’nun 247. maddesinde düzenlenmiştir ve en çok kullanılan yöntemlerden biridir. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir sözleşmedir. Fransa’da uzlaşma müessesesi sadece vergi cezaları için uygulanır; neredeyse tüm ceza türlerinde uzlaşmaya başvurulabilir. Ancak uzlaşma ile vergi aslına müdahale edilemez.⁷⁷ Uzlaşma yoluna gidilemeyecek ceza türleri şöyledir: Mükellefin düzenlemek zorunda olduğu belgeleri geç veya eksik düzenlemesinden dolayı kesilen para cezaları; mükellefin görüşme talebini reddetmesinden dolayı kesilen para cezaları; vergi kaçakçılığı cezalarıdır. İdarenin mükellef aleyhine açtığı davalar da uzlaşma kapsamına girer. Mükellef vergi kesinleşmeden önce uzlaşmaya başvurmak zorundadır. Uzlaşma mükellef veya vergi idaresi tarafından teklif edilebilir. Mükellef idarenin teklifini kabul ederse uzlaşma sağlanmış olur. Uzlaşmanın kesinlik kazanması için mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ve uzlaşmanın yetkili makam tarafından onaylanması gerekir. Mükellef uzlaşma şartlarını yerine getirmezse vergi tahsilatı genel hukuk kuralları uyarınca yerine getirilir. Uzlaşma sağlandıktan sonra mükellef dava yoluna gidemez; vergi idaresi de mükellefe cezai işlem uygulayamaz.⁷⁸

Türkiye’de, diğer yabancı ülkelerde ve Fransa’da da mükellefler uzlaşma müessesesi sayesinde kendilerine kesilen cezaların bir kısmından veya tamamından

⁷⁵ Aliefendioğlu, a.e., s. 4.

⁷⁶ Adil Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2008, s. 49.

⁷⁷ Nas, a.e., s. 51.

⁷⁸ Bozdoğan, a.e., s. 202-204.

kurtulurlar, mahkeme masrafı gibi ücretlere katlanmak durumunda kalmazlar, karmaşık prosedürlere ve zaman kaybına maruz kalmazlar. Bunun karşılığında da vergi idaresi vergi alacağını hızlıca tahsil eder.⁷⁹

3.1.3. İngiltere

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının sayısı çok düşüktür. Çünkü İngiltere’de organizasyonu iyi yapılmış bir vergi idaresi bulunur; vergi alacağının tespit edilmesinde ve uyuşmazlığın çözümünde asıl amaç vergi almaktır, ceza geri plana itilir; servet beyanı ve servet unsurlarının tespit edilip kontrol edilmesi geniş ölçüde sağlanmıştır; defter tutma, belge düzenleme usulü yerleşmiştir; vergi olgusu çok eskiye dayanır.⁸⁰

İngiltere’de de vergi uyuşmazlıkları idari ve yargısal olmak üzere iki yolla çözüme kavuşturulur ve yargısal yola başvurma ön şartı idari çözüm yollarının kullanılmış olmasıdır. Ancak yukarıda sayılan sebeplerden dolayı vergilendirme sisteminin sorunsuz yerleştirilmiş olmasından kaynaklı, vergi uyuşmazlıklarının sayısı çok düşüktür⁸¹ ve genellikle İngiltere’de vergilendirmenin esas ilkesi uzlaşmadır. Vergi idaresi ile mükellef karşılıklı anlayış ve hoşgörü içerisinde görüşerek hataları düzeltir, mükellefin ceza unsuru ile karşılaşması önlenir.⁸² Uzlaşma müessesesi mükellefleri ikna etmeye dayanan, onları zor durumda bırakmadan cezayı ödeme yoluna sevk eden bir yoldur; böylece ceza olgusu da hiçbir zaman saygınlığını yitirmeyen bir olgu halinde varlığını sürdürür. Vergilendirme “*Elde edilen vergi, fazla fakat geç elde edilecek olandan iyidir*” ve “*İhtilaf yok, hal yolu vardır*” ilkeleri önderliğinde yürütülür. Her aşamada vergi idaresinin uzlaşmaya açık bir tutum sergilemesi, mükellefi psikolojik olarak olumlu tutum sergilemeye iter, bu nedenle çok az işlem uyuşmazlık aşamasına geçer.⁸³

3.1.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Diğer ülkelerde olduğu gibi ABD’de de vergi uyuşmazlıkları çözüm yolları idari ve yargısal aşamalarda çözüme kavuşturulmaktadır. İdari yolların işletilmesiyle vergi

⁷⁹ Bozdoğan, a.e., s. 203.

⁸⁰ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 75, 76, Tüleykan, Aslan, a.e., s. 753.

⁸¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 76

⁸² Aliefendioğlu, a.e., s. 4.

⁸³ Nas, a.e., s. 48.

alacağının kısa sürede tahsiline önem verilmektedir.⁸⁴ Yargı yoluna geçmenin önşartı idari çözüm yollarının tüketilmesidir.⁸⁵

ABD’de dayanağını Internal Revenue Code’un 7122. maddesinden alan uzlaşma müessesesi 80 yıldan uzun bir zamandır uygulanmakta ve mükellefler uzlaşma başvurularını Appeals Office-Uyuşmazlık Ofisi’ne yapmaktadırlar.⁸⁶ Vergi mükellefleri vergilendirme işleminin her aşamasında; beyanname verilmeden önce, beyanname verildikten sonra, inceleme sırasında veya sonrasında, fikir ayrılığına düşülen her aşamada uyuşmazlık çözüm yollarına başvurabilir.⁸⁷ ABD’de genellikle mükellefler şu sebeplerle uzlaşmaya başvurur: Mükellef tarafından tarh edilen veya edilecek olan verginin vergi kanunlarına uygun olmadığına iddia edilmesidir. Mükellef iddiasında haklı bulunursa yeniden inceleme yapılır ve vergi borcu tekrar hesaplanır. Bir diğer uzlaşmaya başvuru nedeninde mükellef vergi borcuna itiraz etmez, ancak ödeme gücü olmadığını ileri sürer. Bu durumda mükelleften ödeyememe durumunu ortaya koyması beklenir. Uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilen uzlaşma süreci sonucunda ortaya çıkan borç 90 gün içinde ödenir veya mükellef 90 gün içinde yargı yoluna başvurur.⁸⁸

Türkiye’de ve diğer ülkelerde görüldüğü üzere ABD’de de uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması konusunda en etkili müessesedir. Vergi idaresi- Amerikan Gelir İdaresi uzlaşma müessesesi aracılığıyla vergi alacağını hemen ve mümkün olduğunca yüksek tutarlarda tahsili için çaba gösterir. Vergi aslı, cezalar ve faizler uzlaşma kapsamında değerlendirilirken, uyuşturucu ve kaçakçılık vergi suçları, kasıtlı vergi kaçakçılığı uzlaşma müessesesi kapsamında değerlendirilmez.⁸⁹ ABD’de de Türkiye ile benzer şekilde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bulunmaktadır; uzlaşılan vergi alacağı için dava yolu kapalıdır ve uzlaşma öncesinde ödenen paralar geri istenemez.⁹⁰

⁸⁴ Demirbaş Aksüt, a.e., s. 102.

⁸⁵ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 80.

⁸⁶ Celal Hocaoglu, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2015, Sayı 5, s. 503, 504.

⁸⁷ Demirbaş Aksüt, a.e., s. 103.

⁸⁸ Tüleykan, Aslan, a.e., s. 754.

⁸⁹ Esra İltar, “Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Yapılan Uzlaşmaların Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi” **Vergi Raporu Dergisi**, Haziran 2016, Sayı 201, s. 87.

⁹⁰ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 80.

ABD’de uygulanan bir diğer idari çözüm yolu düzeltmedir. Mükellef yapılan tarhiyatla ilgili vergi idaresinden düzeltme talebinden sonuç alamazsa yargı yoluna gidebilir. Ayrıca mükellef cezada indirim talep edebilir; vergilendirmede hata olduğunu düşünürse hatayı düzeltme talebinde bulunabilir.⁹¹

3.2. Yabancı Ülkelerdeki Yargısal Çözüm Yolu Uygulamaları

3.2.1. Almanya

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına geçmesi için idari çözüm yollarının işletilmiş olması gerekir. Vergi uyuşmazlığı konusunda Vergi Dairesi (Einspruch) veya üst otorite olan Bölge Vergi Dairesi (Beschwerde)’ne itiraz yapıldığında bu mahkemelere olağanüstü yetkiler kullanarak uyuşmazlık konusu vergiyi terkin edebilir, matrahı indirebilir, gelir unsurlarını tekrar belirleyebilir. Bu durum uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesinin nedenidir.⁹²

Almanya’da vergi yargısı organları vergi mahkemeleri (Finanzgerichte) ve Federal Maliye Divanı (Bundesfinanzhof)’dır. Vergi mahkemeleri, Vergi Dairesi veya Bölge Vergi Dairesi’nin kararların karşı yapılan itirazları (klage) inceler. Federal Maliye Divanı adli davalarda Yargıtay, idari davalarda Danıştay niteliğindedir ve sadece vergi davalarıyla ilgili karar verir. Federal Maliye Divanı’nın “danışma niteliğinde görüş bildirme”si vergi uygulamalarına ışık tuttuğundan dolayı uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engeller.⁹³

3.2.2. Fransa

Fransa idari yargının sembol olduğu bir ülkedir. İdari yargının en üst aşaması olan Danıştay (Conseil d’Etat)’ın içtihatları hukukun temel kaynaklardandır. Ülkede vergi uyuşmazlıklarını yargısal yollarla çözme aşamasına geçmeden önce idari çözüm yollarının tüketilmesi şarttır. İdari aşamadan sonra uyuşmazlık hala çözilememişse verginin türüne veya mahiyetine göre adli veya idari yargı organları tarafından çözülme aşamasına geçer. Dolaysız vergilerle muamele vergileri davaları idari yargıda, bunlar

⁹¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 81.

⁹² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 88.

⁹³ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 88, 89.

dışındaki tüm dolaylı vergiler, harçlar ve gümrük vergileri davaları adli yargıda incelenir.⁹⁴

Fransa’da Türkiye’de olduğu gibi idari yargı, idare mahkemeler (Les Tribunaux Administratifs), idari istinaf mahkemeleri (Les Cours Asministratives d’Appel) ve Danıştay (Conseil d’Etat) olmak üzere üç aşamalıdır.⁹⁵

Muamele vergileri dışında kalan tüm dolaylı vergiler, harçlar, özellikle tapu harcı ve damga vergisi uyuşmazlıkları adli yargıda görülür. Gümrük vergisinin yetkili mercii sulh mahkemesidir. Diğerleri asliye mahkemelerinde görülür. Üst yargı mercii Yargıtay’dır. Adli yargıdaki vergi davaları hukuk mahkemelerinde, kaçakçılık ve benzeri hapis cezası gerektirebilen davalar ceza mahkemelerinde görülür.⁹⁶

3.2.3. İngiltere

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi konusunda değinildiği üzere İngiltere vergilendirme süreçlerine en saygılı toplumdur. Bu durum vergi uyuşmazlıkları sayısının çok az olmasına ve bunların da uzlaşma müessesesi ile çözümlenmesine neden olur. Bu yüzden yargı aşamasına intikal etmiş vergi uyuşmazlığı yok denecek kadar azdır. İngiltere’deki vergi organları şöyledir: Genel Komiserler (Birinci derece vergi mahkemeleri gibi), Özel Komiserler, Mahkemeler (Uzlaşma ve Takdir Komisyonları), Yüksek Mahkemeler’dir. Yüksek Mahkemeler; Yüksek Mahkeme, İstinaf Mahkemesi, Lordlar Kamarası olarak üç tanedir.⁹⁷

3.2.4. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi uyuşmazlıkları davalarına adli mahkemelerde bakılır. Çünkü ABD’de idari yargı yapılanması yoktur. İdari aşamada çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıkları için Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi’nde (The Unites States Tax Court) dava açılır. Bu mahkemenin yargılamaya geçebilmesi için ortada bir matrah farkı olmalı; mükellefe bir ihtarname gönderilmiş olmalıdır. Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi’nin kararlarına karşı Temyiz Mahkemesi’ne (Appeals Court) başvurulabilir. District Court iade mahkemesi olup vergi veya cezanın ödenmiş olması iade talebinde

⁹⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 81.

⁹⁵ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 82.

⁹⁶ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 81-83.

⁹⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 84-88.

bulunulmuş olması gerekir. İade talebi reddedilirse District Court'a dava açılır. Jüri yargılaması yapılan tek vergi yargı mahkemesidir.⁹⁸

Claim Court Washington DC'de kurulmuştur ve yetki alanı tüm ABD'dir. Bu mahkemede de ödenmiş vergi veya cezaya ilişkin itirazlar görüşülür, tanıklar dinlenir.⁹⁹



⁹⁸ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 89.

⁹⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 89-91.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları diğer adıyla barışçıl çözüm yolları uzlaşma, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah müesseselerini kapsar.

1.1. Uzlaşma

Uzlaşma idari uyuşmazlık çözüm yollarının en sık ve en çok kullanılan müessesesidir. Bu yüzden diğer müesseselerden daha fazla mevzuat değişikliğine uğramıştır ve kapsamı ve uygulaması sık sık değiştirilmiştir.

1.1.1. Uzlaşma Kavramı, Hukuki Dayanağı, Amacı ve Hukuki Niteliği

Uzlaşma, sözlük anlamıyla *“ taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki düşünce, görüş ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları, karşılıklı ödünlerle barış içinde çözümlemektir.”*¹

Vergi hukukunda uzlaşma ise, *“mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir.”*² Başka bir tanımlamayla, *“Vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün (veya ceza muhatabının) aralarındaki uyuşmazlığı karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı bulunan yolun adı, pozitif hukukumuzda ‘uzlaşma’dır.”*³ Vergisel anlamda uzlaşma, *“Kanunda öngörülen şartlar dahilinde vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek (tarhiyat öncesi uzlaşma) ya da ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilip tebliğ edilen (tarhiyat sonrası uzlaşma) vergi ve/veya cezaların yargı organları önüne götürülüp dava konusu edilmeksizin, ihtilaf konusu olabilecek bu hususta mükellef veya ceza sorumlusunun vergi idaresi ile karşılıklı*

¹ **Türkçe Sözlük**, s. 2437, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 222.

² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 222.

³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 259.

çıkarlarını bir dengede buluşturabilmelerine imkan sağlayan, seçimlik hakka dayanan bir anlaşma olarak tarif edilebilir.”⁴ En önemli özelliği; yargı yolu işletilmeden vergi idaresiyle vergi mükellefi veya vergi sorumlusu arasındaki uyuşmazlığın çözümlenmesidir.⁵

Yargı kararlarında uzlaşma⁶, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması (DİBKK, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2); vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E. No: 2002/592, K. No: 2003/333) olarak ifade edilmektedir.”⁷

Uzlaşma müessesesinin amacı, diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi vergi alacağını kısa yoldan hazineye aktarmaktır. Bu müessese aynı zamanda, mükellef ve vergi dairesini vergi uyuşmazlığının uzun, maliyetli, emek gerektiren sonuçlarından kurtarmak; verginin hemen tahsilini gerçekleştirmek, kamu alacağını değerini kaybetmeden hazineye kazandırmak; sorunu yargı aşamasına geçmeden çözmek dolayısıyla yargı mercilerinin işlerini azaltmak; mükellefle vergi idaresini uyumlulaştırarak vergiye gönüllü katılımı sağlamak amaçlarına hizmet eder.⁸

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki uzlaşma müessesesi yargı yoluna başvurmanın ön koşulu değildir; uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünü engellemez. Mükellef veya ceza muhatabı kendisine tanınmış olan bu “hak”ı isterse kullanır; uyuşmazlığı barışçıl, idari yolla sona erdirir, isterse doğrudan yargı yolunu tercih ederek uyuşmazlığın çözümünü yargı mercilerinde arar. Uzlaşma yolunu tercih eden mükellef

⁴ Mehmet Küçükkaya, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2008, s. 66-67.

⁵ Küçükkaya, a.e., s. 65.

⁶ Nas, a.e., s. 12.

⁷ Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 2016 (17), s. 280.

⁸ Arslaner, a.e, s.281.

veya ceza sorumlusu bu yolla uyuşmazlığı ortadan kaldıramazsa durumu yargı yoluna taşıyabilir.⁹

Hukuki nitelik açısından uzlaşma ön ödeme, sözleşme, idari sözleşme, sulh sözleşmesine benzetilse de; tek taraflı idari işlem olmaması, kurulan ilişkinin kamu hukuku ilişkisi olması, vergi idaresiyle vergi mükellefi veya ceza muhatabının karşılıklı açıkladıkları özgür iradeyle kurulmasından dolayı çift yanlı işlem olması, adı geçen bu türlerle birebir uyuşmamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma nitelik olarak “kendine özgü/suigeneris” bir sözleşmedir.¹⁰

Uzlaşma müessesesi vergi mevzuatına ilk kez **28.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanun**’un 25. maddesiyle VUK’un 376. maddesinden sonra gelecek şekilde eklenen Ek 1-10. maddeleriyle girmiştir.

11.12.1985 tarihinde 3239 sayılı Kanun’un 33. maddesi ile VUK önceki Ek 11. maddesine eklenmek üzere “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” müessesesi ortaya çıkarılmıştır. Bu değişikliğin 1986 yılı itibariyle hayata geçirilmesi planlanmıştır. Böylece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunların cezalarında, henüz vergi konulmadan veya ceza kesilmeden önce uzlaşma müessesesi devreye girmiştir. Mükellefle vergi dairesi arasında yeni bir uzlaşma çözüm yolu çeşidi ortaya çıkarılmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma’nın işlerlik kazanması 16.02.1987 tarihinde 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile gerçekleştirilmiştir. Ayrıca 3239 sayılı Kanun’un 33. maddesiyle “*Ücretlilere Vergi İadesinde Uzlaşma*” başlıklı Ek. 12. madde eklenmiştir.¹¹

Böylece uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukunda ortaya çıktığı 1963 yılından sonra ilk kez 1987 yılında “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” ve “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” olmak üzere iki müessese olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Oldukça sık değiştirilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları şu değişikliklerle tekrar tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır: 04.08.2022 tarihli 31913

⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2008, Cilt XXV, Sayı 2, s. 311.

¹⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2017, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, s. 303, 304.

¹¹ Küçükaya, a.e., s. 82, Nas, a.e., s. 23, Tahir Erdem, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2005, Sayı 204, s. 88.

sayılı Resmi Gazete değişikliğiyle Uzlaşma Yönetmeliği'nin kapsamına “*ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç)* ile 5.000¹² Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer.” 20.08.2022 tarihli 31929 sayılı Resmi Gazete Değişikliğiyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin kapsamına “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000¹³ Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)* girer.

Gerçekleştirilen tüm değişiklik süreçlerinden sonra bugün uzlaşma müessesesi esasları “213 sayılı VUK”, “Uzlaşma Yönetmeliği” ve “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile yürütülmektedir.¹⁴

1.1.2. Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı, Şartları ve Uygulaması

Uzlaşma müessesesinin kapsamı; VUK'un Ek 1. maddesinde ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesinde ele alındığı üzere; tarh yöntemi bakımından, vergi türü bakımından, ceza türü bakımından belirlenebilir. Uzlaşma müessesesinin tarh yöntemi bakımından kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece gerçekleştirilen tarhlar girer.¹⁵ Vergi türü bakımından uzlaşma müessesesinin kapsamına giren devlet alacakları; VUK'a tabi vergi, resim ve harçlardır.¹⁶ Vergi cezası açısından uzlaşma kapsamına giren devlet alacakları şunlardır: Tarhiyat sonrası uzlaşma için vergi aslına bağlı kesilen vergi ziyai

¹² 2023 yılı için 15.000 TL

¹³ 2023 yılı için 15.000 TL

¹⁴ Candan, a.e., s. 261, 262.

¹⁵ Candan, a.e., s. 273.

¹⁶ Candan, a.e., s. 274, Küçükkaya, a.e., s. 138 Mustafa Gültekin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2016, Sayı 7, Cilt 0, s. 581.

cezası uzlaşma kapsamındandır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi ziyai cezası ve özel ve genel usulsüzlük cezaları uzlaşma müessesesinin kapsamındadır. Ancak VUK'un 359. maddesinde ele alınan fiillerin işlenmesiyle neden olunan vergi ziyai cezası, hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmez.¹⁷

Uzlaşma müessesesine başvurmak isteyen mükellef, VUK'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında yer alan durumlardan en az birinin varlığını dayanak göstermek durumundadır. Bu dayanaklar, uzlaşmanın yapılmasına neden olan şartlar şöyledir:¹⁸

1. Vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi: Vergi mükellefi veya ceza muhatabının sık değişen vergi mevzuatı ve karmaşık hukuk kaynakları dolayısıyla vergi ziyayına neden olması çok olasıdır. Vergi kaçırma niyeti-kastı içermeyen iyi niyetli mükellefin sebep olduğu vergi ziyai için uzlaşma hükümleri kapsamına alınır.

2. Vergi ziyayının VUK'un 369. maddesinde yazılan yanlış halinden kaynaklandığının ileri sürülmesi: VUK'un 369. maddesine göre, “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları” veya “Bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması” veya “Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde” yanlış söz konusudur ve bu hallerde vergi cezası kesilemez. Bu itiraz vergi cezası muhatabınca vergi dairesi nezdinde veya vergi mahkemeleri nezdinde kanıtlamak koşuluyla işlevselleştirilebilir.¹⁹ Ceza muhatabı yanlış halini Uzlaşma Komisyonu nezdinde öne sürerek kanıtladığı takdirde hem vergi aslından hem de vergi cezasından kurtulur. Belirtilmelidir ki, ceza muhatabının diğer idari ve yargısal yollara başvurması ve yanlış durumu kanıtlaması, sadece vergi cezasından kurtulmasını sağlar; bu başvuru -Uzlaşma Komisyonu'na başvuruda olduğu gibi- vergi aslına etki etmez.²⁰

3. Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması: Uzlaşmaya başvurmanın şartı,

¹⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 234, Candan, a.e., s. 280, 286, Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 301.

¹⁸ Candan, a.e., s. 288.

¹⁹ Candan, a.e., s. 289, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 235.

²⁰ Candan, a.e., s. 290.

tarhiyatta VUK'ta tanımlanan şekliyle vergi hatası veya her türlü maddi hata bulunmasıdır.

4. Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi: Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay veya Maliye Bakanlığı benzer olaylarda farklı yönlerde görüş bildirerek vergi tarhiyatı veya vergi cezasının kesilmesine yol açmışlarsa bu durum uzlaşma müessesesi kapsamında değerlendirilir.²¹

1.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

28.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanun'un VUK'ta yaptığı değişiklikle Türk vergi sistemine giren uzlaşma müessesesi aslında "Tarhiyat sonrası uzlaşma" müessesesidir. 01.01.1986 tarih 3239 sayılı Kanun'un VUK'ta yaptığı değişiklikle Türk vergi sistemine eklenen "Tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesi ile birlikte uzlaşma müessesesi çeşitlenmiş ve ayırım gereği ortaya çıkmıştır. 1986 yılına kadarki kanunlarda uzlaşma olarak ifade edilmesine rağmen VUK Ek 1. maddeye istinaden yayınlanan "Uzlaşma Yönetmeliği"nin 4. maddesinde uzlaşmaya "*Tarhiyat sonrası uzlaşma*" denmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan söz edebilmek için tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir ceza bulunmalıdır. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesinde de belirtildiği üzere "*ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile 5.000²² Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer.*" Uygulamaya bakılacak olursa vergi daireleri kendilerine rapor, tutanak şeklinde gelen bilgilere istinaden vergi ihbarnamesi veya ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bu aşamadan sonra devreye girer ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan farkı da budur. Vergi veya ceza, sürecin idari işlem niteliği kazanmasından sonra ortaya çıkar. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bu idari işlem konusunda müzakere etmeyi kapsar.²³

²¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 235.

²² 2023 yılı için 15.000 TL

²³ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 254, Küçükkaya, a.e., s. 126.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değerlendirilirken, mükellefin kendi kendini vergilendirme şekli olan beyana dayalı vergiler tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değerlendirilmez; çünkü mükellef kendi beyanına karşı dava açamaz. Beyana dayalı vergilerin tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmasının beyanda vergi hatası bulunması ve ihtirazi kayıtla verilen beyannameler şeklinde iki istisnası bulunmasına rağmen genel olarak beyana dayalı yapılan tarhiyatlarda uzlaşma hükümleri uygulanmaz.²⁴

Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler, gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisi VUK kapsamında değerlendirilmediği için uzlaşma kapsamına girmez.

Uzlaşma-tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi konusunda VUK'un Ek 1. maddesi şöyle der: *“Ek Madde 1 – (Ek: 19/2/1963-205/22 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/18 md.)(7) Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000²⁵ (6.800 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. (Ek cümle: 14/10/2021-7338/44 md.) Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı*

²⁴ Candan, a.e., s. 269, 274, Küçükkaya, a.e., s. 131, Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku'nda....”, s. 323.

²⁵ 2023 yılı için 15.000 TL

gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000²⁶ (6.800 ve altı) Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.(2)(3)(5)(6)

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca hazırlanır.(4)

Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı Ek 1. madde kapsamında kendisine verilen “Uzlaşma Yönetmeliği” çıkarma yetkisini kullanmıştır. 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmelik, 24.04.1999 (RG No: 23796), 22.10.2005 (RG No: 25974), 23.03.2007 (RG No: 26471)²⁷, 04.04.2015 (RG No: 29316), 04.08.2022 (RG No: 31913) tarihlerinde değişikliğe uğramıştır. İçişleri Bakanlığı da Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği’ni çıkararak İl Özel İdareleri ve Belediyelerin vergi, resim ve harçlarını uzlaşma müessesesi kapsamında değerlendirmiştir.²⁸

²⁶ 2023 yılı için 15.000 TL

²⁷ Küçükkaya, a.e., s. 127, 128.

²⁸ Nas, a.e., s. 93.

1.1.2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Uygulanması

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre uzlaşma talebinde bulunacak kişiler, bizzat mükellefin kendisi, ceza muhatabı, resmi vekili; tüzel kişilerde, küçük ve kısıtlılarda; vakıf ve cemaatlerde kanuni temsilcileridir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek şartlar şöyledir: Tarhiyatta vergi hatalarının bulunması; mükellef veya ceza muhatabının yanılma hali içinde olması; vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması; uyuşmazlık konusu olayda yargı ile idarenin görüş farklılıklarının bulunmasıdır.²⁹

Uzlaşma talebi mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yazılı olarak mükellefin tarhiyat konusu vergi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesinin bağlı bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyona yapılır.³⁰ Uzlaşma talebini içeren dilekçe mükellefin bağlı bulunduğu il veya ilçedeki uzlaşma komisyonunun sekreteryaya hizmetleri bölümüne verilir veya taahhütlü posta yoluyla gönderilir.

Uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı vergi veya cezanın tamamı için yapılabileceği gibi bir kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin 2. fıkrasında her ne kadar “*Tarhiyat sonrası uzlaşma için kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz*” ibaresi varsa da bu ibare Danıştay 4. Dairesi'nin 14.06.2000 tarihli, 1999/5635 Esas No.lu, 2000/2810 Karar No.lu kararıyla iptal edilmiştir. Sonuç itibarıyla tarhiyat sonrası uzlaşma için kısmi başvuru yapılabilir. Aynı doğrultuda VUK'un 4369 sayılı Kanun'la değiştirilen Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “*Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.*” hükmü uyarınca kısmi uzlaşma yapılması mümkündür. Kısmi uzlaşma için tebliğ edilen verginin matrahının, matrah farkları şeklinde ayrılabilir olması gerekir. Verginin ticari, zirai veya mesleki kazanç türleri açısından farklı gelir unsurları olarak ayrıştırılabilmesi durumudur. Ayrıca verginin bu matrah farkları itibarıyla bölünebilir olması gereklidir ki bu ancak düz oranlı vergiler için söz konusu olabilir.³¹

²⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 304.

³⁰ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 261, Candan, a.e., s. 304.

³¹ Candan, a.e., s. 309-312.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren günden itibaren **30 gün** içerisinde yapılması gerekir. Bu süre adli tatile rastlarsa ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.³² Sürenin mali tatile rastlaması durumunda da aynı durum geçerlidir.³³

Uzlaşma, “Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.³⁴ Tanımdan da hareketle uyuşmazlığın bir tarafı mükellef veya vergi sorumlusu iken; karşı tarafı devletin vergilendirme yetkisinin yürütmesini sağlayan vergi idaresidir. Uzlaşma müessesesinde vergi idaresini temsil eden kurum uzlaşma komisyonları³⁵dır. Uzlaşma komisyonlarının hükümleri Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde, “Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili” başlığı ile düzenlenmiştir. 6. maddesinin 1. fıkrasına göre “(Değişik birinci paragraf: RG-4/8/2022-31913) Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üç kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur. Gerek görüldüğü takdirde, söz konusu komisyonların beş kişiden teşekkül ettirilmesine, Merkezî Uzlaşma Komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda Gelir İdaresi Başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdar karar vermeye yetkilidir. Bu durumda diğer iki üye söz konusu komisyonlara üye olabilecekler arasından belirlenir.

³² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 257.

³³ Küçükaya, a.e., s. 185.

³⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 222, Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 9, 2019, Sayı 1, s. 307.

³⁵ Candan, a.e., s. 295.

Komisyonlar biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşur; üye tamsayısıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan veya üyeleri toplantıya katılamazsa bunların vekilleri kendilerinin yerine komisyonda görev alır.³⁶

Uzlaşma Komisyonlarının yetkileri Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı uzlaşılacak vergi, resim, harç türlerini ve miktarlarını Genel Tebliğler aracılığıyla belirler. Mahalli İdareler alanındaki uzlaşma miktarları, İçişleri Bakanlığı görüşü alınarak Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından çıkarılacak tebliğlerle belirlenir.

Uzlaşma başvuruları uzlaşma görüşmeleri başlamadan önce Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesi uyarınca usul açısından ön incelemeden geçirilir, başvuru şekil şartları açısından uygun değilse görüşme aşamasına geçilmeden reddedilir. Uygunsa mükellefe görüşme zamanı, yeri, saati bilgilerini içeren davetiye en az 15 gün öncesinden tebliğ edilerek uzlaşma görüşmelerine davet edilir.³⁷ Mükellefin uzlaşma görüşmelerine icabet etmesi sonucu yapılan görüşmeler sonucunda ortaya şu sonuçlardan biri çıkar: Uzlaşma sağlanır-vaki olur; uzlaşma sağlanamaz-vaki olmaz; uzlaşma temin edilemez. Uzlaşmanın sağlanması durumu, uzlaşmanın asıl amacı ve ulaşılmaması istenen sonucudur. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar mutabık kalmış ve istenen sonuca ulaşmışlardır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesi uyarınca *“Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/..... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.”* Uzlaşmanın sağlanamaması-vaki olmaması durumunda Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin son fıkrası uyarınca *“(komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai*

³⁶ Mustafa Türkkot, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2005, Sayı 199, s. 25,26.

³⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 268.

teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.” Bir diğer sonuç uzlaşmanın temin edilememesi durumudur. Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10. maddesinde uzlaşmanın temin edilememesi “ mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde” ortaya çıkar. “Komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.”

Uzlaşma komisyonlarının **kararlarının hukuki niteliği** hakkındaki şartlar şöyledir: Karar, konu, yer ve miktar bakımından yetkili uzlaşma komisyonu tarafından alınmış olmalıdır. Karar, Uzlaşma Yönetmeliği’nin 6. maddesinde öngörülen şekilde oluşan komisyonlar tarafından alınmış olmalıdır. Karar, üye tamsayısı ile toplanmış bulunan uzlaşma komisyonunca alınmış olmalıdır. Karar, uzlaşma komisyonu tarafından oybirliği veya oyçokluğu ile alınmış olmalıdır. Bu şartları taşıyan uzlaşma komisyonunca alınan kararın mükellefin kararıyla uyuşması durumunda uzlaşma gerçekleşmiş olur ve bu karar vergi idaresini bağlar.³⁸

1.1.2.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinden uzlaşmanın sağlanması-vaki olması, uzlaşmanın sağlanamaması-vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi sonuçları ortaya çıkar. **Uzlaşmanın sağlanmasının-vaki olmasının sonuçları şöyledir:** Uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi idaresi ve mükellefin uzlaşmaya varmalarının çeşitli sonuçları vardır: Uzlaşmanın vaki olmasının uzlaşma talebinde bulunan açısından **dava açma hakkı üzerindeki etkisi** şöyledir: bu konuda önceden açılmış bir dava varsa bu durum uzlaşma talebine engel değildir. Ancak açılan dava VUK’un Ek 7. maddesinin 2. fıkrasına göre uzlaşma talebi sonuca bağlanıncaya kadar incelenmez, bir şekilde incelenip karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olmasından sonra önceden açılan ve karara bağlanmayan dava artık sona erdirilmelidir. Uzlaşma Yönetmeliği’nin

³⁸ Candan, a.e., s. 301, 302.

13. maddesinin 3. fıkrası ve VUK'un Ek 7. maddesinin 3. fıkrası da uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşmaya varılan vergi ve ceza için dava açılmayacağını söyler. Önceden açılan davalar da uzlaşma vaki olduktan sonra reddolunur³⁹ Uzlaşma konusu yapılan ve uzlaşılan vergi ve cezalar için dava yolu kapanmıştır. Uzlaşmanın asıl amaç ve sonucu olan vergi alacağının kısa yoldan hazineye aktarılması durumunu ortaya koyan bu durumu, Danıştay da bir kararında şöyle ifade etmiştir: *"...uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşmeler sonucunda vergilerin bir kısmı, cezaların ise tamamı kaldırılmak suretiyle uzlaşmanın vaki olduğu ve bu hususun bir tutanakla tespit edildiği taraflar arasında tartışmasızdır. Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre, artık bu konuda her hangi bir şekilde dava veya şikayet yoluna gidilmesi mümkün olamaz ..."*⁴⁰

VUK'un Ek 6. maddesi uzlaşma tutanaklarının kesinliğini hüküm altına alır. Bu hüküm mükellef açısından kesin olduğu kadar vergi dairesi açısından da kesindir. Uzlaşmanın vaki olduğu uzlaşma tutanakları hakkında vergi dairesinin de dava açma, inceleme yapma, takdir yoluyla yeni bir hukuki durum yaratma imkanı yoktur.⁴¹

Üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve cezanın ödenmesi konusu VUK'un Ek 8. maddesinde düzenlenir. Uzlaşma sağlanmışsa vergi ve ceza ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse, ödeme zamanlarında; ödeme zamanı geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Uzlaşmanın sağlanamamasının-vaki olmamasının veya temin edilememiş olmasının sonuçları şöyledir: Uzlaşma temin edilemez veya vaki olunamazsa uzlaşma taleplisinin uzlaşma, dava açma ve cezada indirimde bulunma hakları üzerinde bazı etkiler doğar. Uzlaşma hakkı bakımından VUK'un Ek 1. maddesine göre; *"Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz."* Bu durum uzlaşma konusu edilen vergi veya cezaları içindir.⁴² Uzlaşmanın vaki olmamasının veya temin edilememesi durumunun dava açma hakkını olumsuz etkileme durumu yoktur. VUK'un Ek 7. maddesinin 4. fıkrası uyarınca uzlaşma vaki olmamışsa mükellef veya ceza sorumlusu tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı, tutanak

³⁹ Candan, a.e., s. 357, 358.

⁴⁰ Danıştay 4. Daire 25.01.1989 tarih ve Esas No: 1988/1461, Karar No: 1989/386 sayılı Kararı, Küçükkaya, a.e., s. 220, 221.

⁴¹ Küçükkaya, a.e., s. 226.

⁴² Candan, a.e., 347, 348.

kendisine tebliğ edildikten sonra, yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Aynı vergi veya ceza için uzlaşma başvurusundan önce açılmış bulunan ve uzlaşma sürecinde olduğu için incelenmeyen dava, uzlaşmanın vaki olamamasından veya temin edilememesinden sonra tekrar incelenmeye devam eder ve inceleme sonucunda karara bağlanır.⁴³ Ayrıca uzlaşma taleplisi uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezalardan indirim müessesesinden yararlanabilir.⁴⁴

Uzlaşma sağlanamadığı veya temin edilemediği durumlarda vergi veya cezalar VUK'un Ek 8. maddesinin 2 fıkrası ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinin (b) fıkrası uyarınca ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.⁴⁵

1.1.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesinin diğer türü “Tarhiyat öncesi uzlaşma”dır. Vergi idaresi ile mükellefin, henüz doğmamış ancak doğmasına kesin gözüyle bakılan vergi uyuşmazlığı konusunda, karşılıklı ödün vererek aralarında anlaşmalarıdır.⁴⁶

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Vergi Usul Kanunu'nun “Tarhiyat öncesi uzlaşma” başlıklı Ek 11. maddesi çerçevesinde Türk vergi sisteminde yerini almıştır: *“Tarhiyat öncesi uygulama: Ek Madde 11 – (Ek: 4/12/1985-3239/33 md.)(4) (Değişik birinci fıkra: 11/8/1999-4444/7 md.) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000⁴⁷ (6.800 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. (Ek cümle:14/10/2021-7338/45 md.) Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.*

⁴³ Candan, a.e., s. 349.

⁴⁴ Küçükkaya, a.e., s. 240., Candan, a.e., s. 353.

⁴⁵ Küçükkaya, a.e., s. 243.

⁴⁶ Candan, a.e., s. 377.

⁴⁷ 2023 yılı için 15.000 TL

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (Ek: 3/12/1988-3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”

Tarhiyat öncesi uygulama müessesesinin fiilen işlerlik kazanması, 16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile gerçekleşmiştir. Yukarıda değinilen şekilde uzlaşmaya ilişkin VUK ile birlikte Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği de sık sık değişikliğe uğrayarak günümüze ulaşmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını VUK ile bağlantılı olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Kapsam” kenar başlıklı 2. maddesi belirler. *Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı (Değişik ibare: RG-20/8/2022-31929) cezaları ile 5.000⁴⁸ Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) girer.*

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucu ortaya çıkartılacak vergi veya ceza, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilir. Henüz vergi incelemesi sırasında ortaya konan vergi ve cezaların, henüz tarhiyatı gerçekleştirilmemiş yani, tarhiyat öncesi aşamada gidilen uzlaşma türüdür.⁴⁹ Tarhiyat öncesi uzlaşmanın tek koşulu, vergi tarhiyatının ve kesilecek cezanın dayanağının vergi incelemesi olması zorunluluğudur.⁵⁰

⁴⁸ 2023 yılı için 15.000 TL

⁴⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 235.

⁵⁰ Candan, a.e, s. 380, Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda...”, s. 322.

Vergi türü açısından tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemesine dayanılarak tarh edeceği tüm vergi, harçlar ile ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 2023 yılı için 15.000 Türk Lirası üzerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer. VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suç ve cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur. Ayrıca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Tanımlar" kenar başlıklı 4. maddesinin j fıkrasına göre vergi, resim ve harçlara bağlı olan fonlar da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı'nın yetki alanına giren vergi ve vergi cezalarını ilgilendirir. Diğer idarelerin, İl Özel İdaresi ve belediyelerin yetki alanları içinde bulunan vergi ve cezalar hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamaz.⁵¹

Vergi türü açısından tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesi uyarınca; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları girer.⁵² Ancak vergi incelemesi gerçekleştirilmeden salınan beyannameye dayanan tarhlar; takdir komisyonu tarafından takdir edilen vergi ve cezalar; ikmalen, re'sen tarhiyatlar; idarece yapılan tarhiyatlar, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalar, veraset ve intikal vergisinde ortaya çıkarılan servet farkları kesinlikle tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine konu edilemezler.⁵³

1.1.2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulaması

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanmak isteyenler, tarhiyat sonrası uzlaşmada Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre, bizzat mükellefin kendisi, ceza muhatabı, resmi vekili; tüzel kişilerde, küçük ve kısıtlılarda; vakıf ve cemaatlerde kanuni temsilcileridir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada sözü edilebilecek tek başvuru şartı vergi incelemesinin gerçekleştirilmesidir. Diğer uzlaşma türünde olduğu gibi başkaca şarta bağlı bir sınırlama getirilmemiştir. Mükellef veya uzlaşma taleplisi, uzlaşma talebi için bir hukuka aykırılık nedeni ileri sürmek durumundadır; vergi idaresi talep için bazı maddi ve hukuki

⁵¹ Candan, a.e, s. 379.

⁵² Candan, a.e, s. 383.

⁵³ Küçükkaya, a.e., s. 248.

nedenlerin varlığını aramak durumunda değildir. Bu yüzden tarhiyat öncesi uzlaşma tam bir serbesti ve pazarlık ortamıdır.⁵⁴

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddesi uyarınca yazılı olarak, yani dilekçe ile yapılmak zorundadır. Dilekçe yazılı incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime veya Başkanlığı'na yöneltilmelidir. 2022 değişikliğinden sonra başvurunun elektronik ortamda yapılmasının da yolu açılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep süresi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre; *“Nezinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.”* Yönetmeliğin 11. maddesine göre uzlaşmaya davet edilecek mükellefler için süre, *“davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gündür.”*⁵⁵ Tarhiyat öncesi uzlaşma gününün tespiti, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre; *“Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.”*

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. maddesi uyarınca üye tamsayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi Tarhiyat öncesi uzlaşma da uzlaşma görüşmelerine 4369 sayılı Kanun'la birlikte mükellef, vekili veya mükellefin bağlı olduğu meslek odası temsilcisi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'ne kayıtlı bir meslek mensubu katılabilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin “Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi” kenar başlıklı 16. maddesi uzlaşma süreci ve tutanağın düzenlenmesi süreci hakkındaki esasları düzenler: buna göre belirlenen tarihte yapılan uzlaşma görüşmelerinden sonra varılan sonuç tutanak altına alınır. Uzlaşma sağlanır-vaki olur, uzlaşma sağlanamaz-vaki

⁵⁴ Candan, a.e, s. 389.

⁵⁵ Küçükkaya, a.e., s. 261.

olmaz veya uzlaşma temin edilemez ya da kısmi uzlaşmaya varılır. Bu sonuçlara ilişkin tutanak düzenlenerek işlem tesis edilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17. maddesine göre tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmada da uzlaşma tutanakları kesindir ve gereğini vergi daireleri derhal yerine getirirler. Üzerinde anlaşılan ve tutanakla sabitlenen hususlar hakkında dava açılmaz, şikayette bulunulamaz.

1.1.2.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmasının-vaki olması ile birlikte barışçıl vergi uyumsuzluk çözüm yollarının temel hedefi olan vergi alacağının kısa yoldan Hazine'ye aktarılmış olur. Vergi idaresi uzlaşma tutanağının gereklerini derhal yerine getirmek için harekete geçer. Uzlaşılan tutar üzerinden vergi tarh eder ve ceza keser.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda bundan böyle mükellef idari dava yoluna gidemez; idari yollara (şikayet) başvuramaz; VUK'un 376. maddesinde belirtilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talep edemez; tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanamaz.⁵⁶

Uzlaşmanın sağlanamamasının-vaki olmamasının veya temin edilememiş olması durumu, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 3. fıkrasına göre; mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya gelip uzlaşma tutanağını imzalamaması veya uzlaşma tutanağını ihtirazi kayıtla imzalaması durumlarında ortaya çıkar. Uzlaşmanın sağlanamaması-vaki olamaması veya temin edilememiş olması durumunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 18. maddesine göre “verginin tarhı veya cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.” Uzlaşma sağlanması durumunun aksine mükellef idari dava açabilir, idari yollara başvurabilir, şikayette bulunabilir, VUK'un 376. maddesi uyarınca vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talep edebilir.⁵⁷

Uzlaşmanın sağlanamaması-vaki olamaması veya temin edilememiş olması durumunda vergi idaresi inceleme raporundaki matrah üzerinden gerekli tarh işlemini gerçekleştirir ve bu durumu mükellefe tebliğ eder. Bu durumda mükellef tebligatın

⁵⁶ Candan, a.e, s. 418-421.

⁵⁷ Candan, a.e, s. 421-422.

kendisine ulaşmasından itibaren 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef tarhiyatın kendisine ulaşmasını beklemeden uzlaşma tutanağına istinaden de dava açma yoluna gidebilir.⁵⁸

Uzlaşılan vergi ve ceza tutarı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19. maddesine göre 1 ay içinde ödenir:

1.1.3. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi

Uzlaşma müessesesinin olumlu yönlü değerlendirilmesi vergi mükellefleri ve ceza muhatapları, vergi idaresi ve yargı mercileri açısından ele alınmıştır:

1.1.3.1. Vergi Mükellefleri ve Ceza Muhatapları Açısından Değerlendirme

“Vergi alacağının bir an önce kesinleşip hazineye intikali, uyuşmazlığın süratle çözüme bağlanıp taraflar arasındaki ihtilafın giderilmesi ve vergi yargı organlarının yükünün hafifletilmesi amacıyla ihdas edilmiş bulunan uzlaşma kurumu; kanunda öngörülen şartlar dahilinde vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek (tarhiyat öncesi uzlaşma) ya da ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilip tebliğ edilen (tarhiyat sonrası uzlaşma) vergi ve/veya vergi cezalarının yargı organları önüne götürülüp dava konusu edilmeksizin, ihtilaf konusu olabilecek hususlarda mükellef veya vergi sorumlusunun vergi idaresi ile karşılıklı çıkarlarını bir dengede buluşturabilmelerine imkan sağlayan, seçimlik hakka dayanan bir anlaşma olarak tarif edilebilir.”⁵⁹

Bu tanım uzlaşmanın tüm taraflar açısından olumlu yönlerini içinde barındıran bir tanımdır. Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümü, mükellef veya ceza muhatabını huzursuzluktan kurtararak, maddi ve manevi açıdan rahatlık yaşamasını sağlayarak psikolojik açıdan olumlu etkide bulunur.⁶⁰ Danıştay 4. Dairesinin 11.1.1996 tarih ve E: 1994/4274 ve K: 1996/97 sayılı kararı uzlaşmanın psikolojik yönüne işaret eder: *“Uzlaşma”, vergilemeden dolayı yükümlü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşma sağlanarak çözümlenmesini ifade etmektedir. Kanunun gerekçesinde "uzlaşma"dan amacın, vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden*

⁵⁸ Candan, a.e, s. 422.

⁵⁹ Küçükkaya, a.e., s. 283.

⁶⁰ Nas, a.e., s. 187, Demirbaş Aksüt, a.e., s. 161.

ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğu belirtilmiştir.”⁶¹

Vergi mükellefiyle vergi idaresi arasındaki ilişki sürekli bir ilişkidir. Mükellef vergi ödevlerini yerine getirirken vergi idaresi bunu denetler. Uzlaşma müessesesinin uygulanmasıyla birlikte mükellef vergi idaresi diyalogu⁶² gelişir, bu barışçıl iletişim karşılıklı işbirliğini güçlendirir. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki olumlu ilişki mükellef açısından vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından önemlidir. Barışçıl çözüm yollarının etkin kullanımı mükellefin vergi ödemesini kolaylaştırır, vergi bilincini yerleştirerek mükelleflerin vergi ahlakının yükselmesine neden olur.⁶³

Uzlaşma müessesesinin uygulanmasıyla birlikte mükellef vergi ve cezayı daha az tutarlarda öder. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarları, uzlaşılan vergi tutarlarından çok daha fazladır.⁶⁴ Aynı zamanda uzlaşma müessesesine başvuru kolay yönlü bir yöntemdir.

1.1.3.2. Vergi İdaresi Açısından Değerlendirme

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklar hızlı, etkin ve sağlıklı şekilde çözüme kavuşturulmaktadır. Aslında devlet vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesine rağmen toplaması gereken vergiyi daha hızlı, vaktinde ve aynı zamanda değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesini (intikalini) sağlamaktadır. Uzlaşmanın uygulanması vergi tahsilatını hızlandırır, kamu alacağının değer kaybına uğramadan, şüpheli hale gelmeden zamanında hazineye aktarılmasını sağlar.⁶⁵ Belki de hiçbir zaman tahsil edilemeyecek vergi, uzlaşma müessesesi sayesinde kısa sürede tahsil edilmektedir.⁶⁶

Çağdaş vergi sistemlerinin temeli zıtlaşmaya değil uzlaşmadır. Vergi idaresi ile mükellefin uyuşmazlık dolayısıyla hasım hale gelmesi iki tarafa da çıkar sağlamaz, vergilendirme sürecinin sorunsuz ilerlemesine katkıda bulunmaz. Uzlaşma müessesesinin etkin kullanılmasıyla vergi idaresi ile mükellef arasındaki iletişim açısından vergi idaresinin imajı olumlu yönde gelişir. Böylece mali sistem tüm ülkede dengeye gelir, olması gerektiği gibi yerleşir. Uzlaşmayla uyuşmazlığın son bulması, vergi idaresinin

⁶¹ Nas, a.e., s. 188.

⁶² Erdem, “Vergi Cezalarında...”, s. 83.

⁶³ Demirbaş Aksüt, a.e., s. 160-161, Erdem, “Vergi Cezalarında...”, s. 84.

⁶⁴ Nas, a.e., s. 189.

⁶⁵ Nevzat Şenses, “Vergi Hukukunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2021, s. 230, Nas, a.e., s. 189, Demirbaş Aksüt, a.e., s. 154, Erdem, “Vergi Cezalarında...”, s. 82.

⁶⁶ Demirbaş Aksüt, a.e., s. 154.

diğer işlevlerinin gerçekleşmesine fırsat verir.⁶⁷ Vergi idaresin asıl işlevleri olan inceleme, yoklama, takdir, kontrol ve denetim alanlarında faaliyet göstermesine izin verir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef görüşünün öğrenilmesi vergi idaresinin daha isabetli ve kanuni işlem yapma olanağını arttırır.

1.1.3.3. Yargı Mercileri Açısından Değerlendirme

Uzlaşmanın etkin kullanımı ile uyuşmazlık dava sürecine geçmediği için yargı makamları gereksiz iş yükünden kurtulur. Yargı makamlarının gerçek ihtilaflara yoğunlaşmalarının önünü açar.⁶⁸

Uzlaşma uyuşmazlığı idari aşamada sona erdirdiği için mükellef ve vergi idaresi uzun süren yargılama süreçleri, yargılama maliyetleri, bürokratik faaliyetlerin getirdiği emek, zaman ve dava masraf kayıplarından, psikolojik yıpranmadan kurtulmuş olur.⁶⁹

Uzlaşma müessesesinin işlerlik kazandırılmasıyla birlikte uyuşmazlıkların azaltılması dolayısıyla yargı organlarının iş yükünün azalması, vergi davalarının kısa sürede sonuçlanmasını sağlar. Böylece hâkimler asıl uyuşmazlık konusu davalara daha fazla zaman ayırarak isabetli kararlar vereceklerdir. Bu durum güçlü, güvenilir, hızlı bir adalet sisteminin yerleşmesini sağlayacaktır. Danıştay'ın yükünün azalmasıyla asıl işlev şekli olan “içtihat mahkemesi” rolünü gerçekleştirerek uygulamaya ve literatüre olumlu katkı yapacaktır.⁷⁰

1.1.3.4. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirme

Uzlaşma müessesesi tüm bu faydalı bulunan yönlerin yanında şu açılardan da ciddi **eleştirilere** tutulmuştur. Uzlaşma müessesesi, özellikle **vergilendirme İlkeleri açısından** ciddi eleştiriler almış bir müessesedir:

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri kanuni yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konuda sadece yasama organının yetkili olmasıdır.⁷¹ 1982 Anayasası'nın 73. maddesi “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüyle verginin kanuniliği ilkesini Anayasal güvence altına alır. Bu ilke sayesinde devletin ana gelir

⁶⁷ Nas, a.e., s. 190, Demirbaş Aksüt, a.e., s. 155.

⁶⁸ Şenses, a.e., s. 230, Demirbaş Aksüt, a.e., s. 158, Nas, a.e., s. 191.

⁶⁹ Türkkot, a.e., s. 28.

⁷⁰ Nas, a.e., s. 192.

⁷¹ Çağan, a.e., s. 100.

kalemi olan vergi ve benzeri yükümlölükler toplanırken keyfî, takdiri ve sınırsız uygulamaların önüne geçilir.⁷² Böylece kendisinin seçtiğı meclis tarafından temsil edilen halk, hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermiştir.⁷³ Türk Vergi Hukuku'nda hukukun bağlayıcı kaynaklarını ele alan Normlar hiyerarşisi şöyle sıralanmaktadır: Anayasa, Kanun, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı Kararı, Yönetmelik, Düzenleyici Genel Tebliğ, Anayasa Mahkemesi Kararı, İçtihadı Birleştirme Kararı, Örf ve Adet. Her bir norm hiyerarşik olarak sıralanmıştır, üst sıradaki norm alt sıradaki norma emreder ve alt sıradaki norm üst sıradaki norma aykırı olamaz. Uzlaşma müessesesini Normlar hiyerarşisini içerisinde incelemek gerekirse konunun, VUK'un Ek 1 ve 11. maddelerinde ele alındığı ve bu maddelerin yaptığı gönderme sonucu, müessesenin içeriğinin asıl olarak Uzlaşma Yönetmeliklerinde düzenlendiğı görülür. Dolayısıyla Normlar hiyerarşisinin alt basamaklarında yer alan yönetmelikle düzenlenme, Anayasal garanti olan “Verginin Kanuniliğı İlkesi”ne aykırılık oluşturmaktadır.

Vergilendirmede Eşitlik, Genellik, Mali Güce Göre Vergilendirme ilkeleri, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmeleri gerektiğidir. Eşitlik her yönüyle aynı durumda olanlar arasında; eşitler arasında geçerlidir. Eşitliğı destekleyici ilke genellik ilkesi olduğundan bu iki ilke birlikte düşünülmelidir. Genellik ilkesi bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi mükellefi olmasıdır.⁷⁴ Kanunların genelliğı ilkesi Anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır. Verginin eşitlik ve genellik ilkeleri “mali güce göre vergilendirme” ilkesi üzerinde yükselir. Vergilendirmede kanunilik, eşitlik, genellik ilkelerinin doğal uzantısı olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi devreye girer. Mali güce göre vergi ödeme, her mükellefin kendi ödeme gücü doğrultusunda genel vergi yüküne katkı yapmasıdır. Eşitliğin hukuki yönü “vergi kanunları önünde eşitliğı”, mali yönü “ödeme gücündeki eşitliğı” ortaya koyar.⁷⁵ Nitekim 1982 Anayasası'nın 73. maddesi vergilendirmede eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini Anayasal güvence altına alır: “*Herkes, kamu*

⁷² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2006 s. 14.

⁷³ Güneş, a.e., s. 15.

⁷⁴ Çağan, a.e., s. 148.

⁷⁵ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukuku'nun Birkısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1979, Cilt 36, Sayı 1, s. 156.

giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Bu Anayasa maddesine dayanarak tüm eşitler arasından, mali güçlerine göre alınan vergiler sayesinde vergilendirmede adalete kavuşulduğu söylenebilir. Böylece hukuk devleti ve sosyal devlet olmanın gereği sağlanmış olur.

20.12.2005 tarih ve 26029 numaralı Resmi Gazete’de yayınlanan 2003/73 Esas, 2003/86 Karar sayılı Anayasa Mahkemesinin kararı vergilendirmede “eşitlik, genellik ve mali güç ilkeleri”ne vurgu yapar: “*Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder.”*Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.”

Uzlaşma müessesesinin uygulanmasıyla tahakkuk eden vergi ile usulüne uygun şekilde tahakkuk eden vergi Anayasal eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırıdır. Uzlaşma konusu edilmiş vergi veya ceza, mali güce göre kesinleşmiş olsa bile, vergisini zamanında tahakkuk etmiş ve ödemiş mükellef açısından eşitsizliğe neden olur. Bu vergi genel olarak tüm mükelleflerin vergileri gibi tahakkuk etmeliyken tamamen özelleşmiş bir şekilde kesinleşir. Genellikle vergi ve ceza miktarı diğerlerine kıyasla oldukça aşağı düşerek kesinleşir. Bu durum vergisini usulüne ve mali gücüne uygun olarak zamanında tahakkuk edip ödeyen mükellefle uzlaşma yolunu tercih eden mükellef arasında vergilendirmede eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine açıkça aykırılık oluşturur. Aynı konuda uzlaşma görüşmesi gerçekleştirse bile bir mükellefin uzlaşıp diğerinin uzlaşmaması durumu bile eşitlik, genellik ve mali güç ilkelerine aykırılık teşkil eder.⁷⁶

Vergi idaresi açısından; uzlaşma müessesesi vergilendirme alanında idarenin takdir yetkisini kullanmasına ilişkin açık yetki veren müesseselerden biridir. Bu konuda idareye sınırları çok geniş yetki alanı teslim edilmiştir.⁷⁷ Bu yetkiye dayanarak vergi

⁷⁶ Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2009 Cilt XIII, Sayı 1-2, s. 343, İltar, a.e., s. 95.

⁷⁷ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 122.

idaresini temsil eden uzlaşma komisyonları, VUK'un ek maddelerinde belirtilen vergi ve ceza miktarları açısından anlaşma konusunda sınırsız uygulamalar yapar. Uzlaşmanın asıl amacı, konuyla ilgili vergi idaresinin tespit etmesinin zor veya imkansız olduğu durumları mükellefin desteğiyle ortaya çıkarmayı sağlamaktır. Mükellef açısından da kendi bakış açısını idareye aktarma, ikna çabası olmalıdır. Oysa uzlaşma görüşmelerinde araç olması gereken vergi ve ceza miktarlarının amaç olmasıyla karşılaşilmektedir.⁷⁸ Uzlaşma komisyonlarının içeriği tespit etme açısından kendisine verilen takdir yetkisini vergi ve ceza miktarları açısından otomatik bir indirim mekanizması olarak görmesi; uzlaşma konusu üzerinde yoğunlaşma, tartışma, karar verme gibi fonksiyonların göz ardı edilmesine yol açar. Dolayısıyla da uzlaşma müessesesi devletin vergi alacağını ciddi anlamda azaltır ve cezalarıysa ciddi anlamda yok eder.⁷⁹ İdarenin takdir yetkisine dayanarak sonlandırdığı uzlaşma görüşmeleri neticesinde, devletin vergi alacağı hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olur. Bu durum verginin kanuniliği ilkesine ters düşeceği gibi vergilendirmede eşitlik ilkesine de ters düşer. Devletin toplayacağı vergi ve ceza miktarı kanunlarla belirlenir; uzlaşma müessesesi bu kurala aykırıdır. Eşit şartlarda uzlaşma görüşmelerine katılan mükelleflerden birinin uzlaşıp birinin uzlaşmaması vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı durum yaratır. Vergi idaresinin uzlaşma sırasında cezaların bir kısmından idari tasarruf olarak vazgeçmesi, suç ve cezaların Anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlarca affedilmesi olgusuna aykırıdır. Diğer yandan uzlaşma görüşmeleri sırasında yaşanan alışveriş ve pazarlık durumları verginin cebirle alınması ilkesine ters düşer.⁸⁰

Uzlaşma müessesesinin uygulanma aşamasında vergi inceleme elemanının bulunmaması uzlaşma müessesesine yöneltilen başka bir eleştiridir. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmada yapılan titiz çalışma sonucu ortaya çıkartılan vergi hakkında asıl bilgi sahibi olan vergi inceleme elemanının, uzlaşma görüşmelerinde olmaması önemli bir eksikliktir. Ayrıca vergi inceleme elemanının bu titiz çalışmasının özensiz bir uzlaşma görüşmesiyle ortadan kaldırılabilmesi söz konusu olabilir.⁸¹

⁷⁸ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Bildiri**, İstanbul, 09.01.2010, s. 404-405.

⁷⁹ Demirbaş Aksüt, a.e., s. 163.

⁸⁰ Gerçek, a.e., s. 132.

⁸¹ Nas, a.e., s. 202, Demirbaş Aksüt, a.e., s. 166.

Kısmi uzlaşma, matrah arttıkça artan hesaplanan vergi tutarı şeklindeki artan oranlı tarifelere bağlı vergilerde soruna yol açar. Kısmi uzlaşmada uzlaşılan kısmın hangi vergi dilimine karşılık geleceğini saptamak sorun oluşturur.⁸²

Vergi mükellefi açısından uzlaşma müessesesi için şu eleştiriler getirilmiştir: vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma müessesesini zaman kazanma aracı olarak görmeyi tercih edebilir. Uzlaşma sürecine başvuru, görüşmeler, kesinleşme, görüşmeye gelmeme, hatta uzlaşılmaya bile dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma sonucunun kabul edilmesi halinde uzlaşılmış sayılması durumu bile iyi niyetli olmayan mükellefe ciddi zaman kazandırır. Bu durum dolayısıyla devletin vergi alacağının reel değeri enflasyon karşısında yıpranmaya uğrar.⁸³

Uzlaşma müessesesine başvuru ile vergi mükellefi veya ceza muhatabı en önemli hukuk devleti ilkelerinden biri olan dava açma hakkından peşinen feragat etmektedir. Aynı yönde şikayet yolundan da vazgeçmektedir. İtiraza neden olan aksaklık mükellef veya muhatap tarafından rahatlıkla dava edilebilmeli veya şikayet yoluyla çözüme kavuşturulabilmelidir.

1.2. İzaha Davet

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir diğeri izaha davettir.

1.2.1. İzaha Davet Kavramı, İzaha Davetin Hukuki Dayanağı ve Amacı

İzaha davet, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biridir. İzah, açıklama yapmak; izahat vermek, ayrıntılı açıklamalarda bulunmak demektir.⁸⁴ İzaha davet, idarenin mükellefler hakkında çeşitli harici karineler aracılığıyla edinilen bilgilerin doğru ya da yanlışlığını tespiti etmek için mükellefe yapılan çağrıdır.⁸⁵ İzaha davet, 370. maddenin a fıkrasına göre; “*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükelleflerden*” ayrıntılı açıklamalar talep etmektir.

⁸² Nas, a.e., s. 201, 202.

⁸³ Nas, a.e., s. 201.

⁸⁴ **Türkçe Sözlük**, s. 1238.

⁸⁵ Doğan Bozdoğan, Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, (6) 1, 2018, s. 43.

İzaha davet müessesesi, vergi mevzuatına 09/08/2016 tarih, 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un “İzaha Davet” başlıklı 22. maddesinin, 213 sayılı VUK’un mülga 370. maddesini yeniden düzenlemesiyle girmiştir. Şu halde izaha davet müessesesi, VUK’un “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı İkinci Bölümünün 370. maddesinde ele alınarak yasal zemine kavuşturulmuştur. Kanunda açıkça belirlenmeyen kapsam ve uygulamasını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu unsurları somutlaştırmak adına 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ni yayınlamıştır.⁸⁶

05.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanun’un 25. maddesi ile VUK’un ‘İzaha Davet’ başlıklı 370. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir: “*a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.*

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla

⁸⁶ Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2018, Sayı 352, s. 137.

vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (148.000 TL⁸⁷) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespit ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

VUK'un 370. maddesinin 1. fıkrasına göre; vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında

⁸⁷ 2023 yılı için 320.000 TL

tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilmektedir. Son değişiklikle beraber İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir. Ayrıca mükellefler tarafından yapılan izah yeterli bulunmazsa değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde; hiç verilmeyen vergi beyannameleri verilir, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanı tamamlanır veya düzeltilirse ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre uygulanacak olan gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenirse vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

İzaha davet müessesesinin amaçları 6728 no.lu kanun ve 482 no.lu VUK Genel Tebliği çerçevesinde ortaya konabilir. Buna göre 6728 no.lu yasa içeriğinde düzenlenmiş olması dolayısıyla izaha davetin yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla getirilen bir uygulama olduğu söylenebilir. 482 no.lu tebliğin 1. maddesinde izaha davetin amaçları daha açık bir şekilde ortaya konmuştur: İleride içeriği ayrıntılarıyla incelenecek olan bu uygulamayla mükelleflerin vergi ziyasına sebep olmadıkları anlaşıldığı takdirde, vergi incelemesi veya takdire sevk edilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Vergi ziyasına sebep oldukları anlaşılırsa belirli şartlarda indirimli cezalar uygulanarak mükelleflerin daha ağır yaptırımlardan korunması hedeflenmiştir.

Ayrıca izaha davet uygulaması ile mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve sorun giderme maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmıştır. Böylece idare, vergi konusundaki motivasyonunu daha verimli alanlara aktarma fırsatı bulacak; bu durum mükelleflere yapılacak uygulamalar konusunda katkıda bulunacaktır. Mükellef açısından bakıldığında izaha davet müessesesiyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak hedeflenmiştir.⁸⁸

1.2.2. İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı ve Uygulaması

İzaha davet müessesesinin yasal koşullarını düzenleyen VUK'un 370. maddesi uyarınca, mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için; yetkili mercilerce verginin ziya uğratıldığına dair emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olmalıdır; ön tespiti

⁸⁸ Erhan Coşkun, "Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2019, Sayı 370, s. 66.

yapılan konuya ilişkin vergi incelemesine başlanılmamalı, takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalıdır; tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamalıdır; izaha davet, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkinse, bu belge tutarı 320.000 TL'yi aşmamalı ve bu tutarın mükellefin ilgili yıl toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ni aşmamalıdır; izaha davet edilen fiil vergi kaçakçılığı fiillerinden olmamalıdır.⁸⁹ VUK'un 370. maddesinin c bendinin atıfta bulunduğu üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı, izaha davetin uygulamasını somutlaştırmak amacıyla görevlendirilmiştir. Bu doğrultuda Bakanlığın çıkardığı 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca, izaha davet müessesesinin idari koşulları gerçekleşmiş ve kapsamındaki konular şöyle belirlenmiştir.⁹⁰

“Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

⁸⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 311, Funda Başaran Yavaşlar, “ ‘İzaha Davet’- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2017, Yıl 37, Sayı 433, s. 8.

⁹⁰ Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet.....”, s. 8.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi”

Yukarıdaki kapsama uygun olarak VUK’un 370. maddesine göre izaha davet süreci sonucunda indirimli ceza uygulanabilmesi için, yetkili mercilerce vergi ziyana sebep olduğuna dair güçlü emarelerin bulunduğu ilişkin ön tespit yapılması gerekir. 482 no.lu VUK Genel Tebliğ’in 3. maddesine göre “**ön tespit**”, “*vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespit*”tir. Tebliğe göre ön tespit yapılabilmesi için mükellefin vergi ziyana neden olduğuna dair güçlü emareler bulunması, ön tespit yetkili mercilerce yapılmış olması, vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması; ayrıca ihbarda bulunulmamış olması şartları aranır. İhbarda bulunulmama, ön tespit konusu hakkında ön tespit tarihine kadar ihbarda

bulunulmamasını ifade eder. Sözkonusu şartların tamamı gerçekleşmemişse mükellef izaha davet edilemez.⁹¹

482 no.lu Genel Tebliğe göre izaha davet sürecini yönetecek merci Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği “**İzaha Davet Komisyonu**”dur. İzaha Davet Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulur. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki İzaha Davet Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlıklara bağlı görev yapar.⁹² İzaha Davet Komisyonu, kendisine ulaşan vakanın, izaha davet müessesesi kapsamına dâhil olup olmadığını araştırır⁹³, izah sürecinde ön tespiti gerçekleştirir, mükellefe izaha davet yazısını gönderir, izahı değerlendirip sonuçlandırır. Kısaca tüm izaha davet sürecinin uygulamasını gerçekleştirir.

İzaha Davet Komisyonu'nun düzenlediği “**İzaha Davet Yazısı**”, ön tespit yapılan mükelleflere gereken açıklamaların yapıldığı ve VUK hükümlerince tebliğ edilen yazıdır. İzaha davet sürecinde idari işlemlerin dolayısıyla vergi işlemlerinin belirlilik ilkesinin sergilendiği kısım İzaha Davet Yazısı'dır.⁹⁴ Kendisine İzaha Davet Yazısı tebliğ edilen mükellefin izaha davet hükümlerinden yararlanabilmesi için, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunması gerekir. Bu süre hak düşürücü süredir⁹⁵, bu yüzden süreyi değerlendiremeyen mükellef izaha davet hükümlerinden yararlanamaz. Süresinde yapılan izah, yetkili komisyonca en geç on gün içerisinde değerlendirilip karara bağlanır.

482 sıra no.lu tebliğ incelendiğinde izaha davet sürecinin üç ayrı sonuçla nihayetlenildiği görülür: Mükellefin vergi ziyaına sebep olduğunu doğrular şekilde verdiği izah sonucunda; izahın yapıldığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde, verilmeyen beyannamenin verilmesi veya verilen beyannamenin düzeltilmesi, ödemesi geçmiş

⁹¹ Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi**, 5 (1), 2018, s. 60, Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 311, İbrahim Özmen, “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 İnci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2018, Cilt 26, Sayı 1, s. 77.

⁹² Tahir Erdem, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2017, Sayı 347, s. 158.

⁹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Hatipoğlu, “İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2018, s. 577.

⁹⁴ Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 48.

⁹⁵ Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 49.

vergiler için vergi ve izah zammı*⁹⁶nın ödenmesi şartlarıyla birlikte; ziya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi ziyai cezası kesilir. Şu durumda vergi idaresi, verdiği izahla vergi ziyasına sebep olduğu saptanan mükellefin üzerine gidip durumu araştırmalıdır. Aksi halde vergi ziyasına yol açan mükellef %80 oranında vergi ziyai cezası indirimiyle ödüllendirilmiş, cesaretlendirilmiş olur. Vergi gereklerini tamamıyla yerine getiren mükellefin hakları ihlal edilmiş olur.⁹⁷

Mükellefin vergi idaresini vergi ziyasına uğratmadığı şeklinde verdiği izah üzerine iki tür işlem yapılabilir: Vergi idaresinin mükellefin yaptığı izahı yeterli bulması durumunda, izah konusu vergiyle ilgili mükellefe hiçbir işlem yaptırılmaz, mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmez. Bu sonuç izaha davet müessesesinin vergi uygulamalarına dahil edilirken, sözkonusu Genel Tebliğ'in 1. maddesinde belirtilen amaçlarını ortaya koyan-olumlayan sonuçtur. Böylece hedeflendiği şekliyle, verdiği izahat sonucu vergi ziyasına sebep olmadığı anlaşılan mükellef hakkında idare, gereksiz iş yükünden kurtulmuş ve aynı zamanda yargı yükü hafifletilmiş olur. Mükellef vergi incelemelerinden, daha fazla yük getiren idari işlemlerden ve uzun yargılama süreçlerinden kurtulmuş olur.⁹⁸ Dolayısıyla bu sonuç izaha davetin iki taraf için de yük hafifletici tarafını ortaya koyar.⁹⁹

Mükellefçe yapılan izahın yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren durumun saptanması durumunda vergi idaresi mükellefe bildirimde bulunur. Bunun üzerine izahın yapıldığı tarihten otuz günlük süre bitmeden mükellef hiç vermediği beyannamesini verir, eksik veya yanlış beyannamesini tamamlar veya düzeltir, ödeme süresi geçmiş vergiler için daha önce de belirtilen oranda izah zammı öderse vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Yapılan izah yeterli bulunmazsa ve mükellef VUK'un 370. maddesindeki işlemleri gerçekleştirmezse incelemeye ve takdire sevk edilir.

⁹⁶ * 482 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre izah zammı, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanır.

⁹⁷ Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet.....", s. 13, Rençber, a.e., s. 141.

⁹⁸ Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet.....", s.11.

⁹⁹ Bayraklı, Hatipoğlu, a.e., s. 578.

1.2.3. İzaha Davet Müessesesinin Değerlendirilmesi

İdari-barışçıl-alternatif¹⁰⁰ çözüm yollarından biri olan izaha davet müessesesi ile mükellefin cezai işleme tabi tutulmadan önce açıklamaya davet edilmesiyle kurulan iletişim ve çözüm yaklaşımı¹⁰¹, mükellef haklarına saygılı hukuk devletinin gereğidir.¹⁰² Mükellef ceza, yaptırım, idari işlemler süreci, yargılama aşamalarına geçmeden önce kendisine verilen, vergi idaresine karşı içinde bulunduğu koşulları açıklama, kendini ifade etme, durumu düzeltme hakkı-güvencesi sayesinde sulh süreci devam ettirilmiş olur.¹⁰³ Pişmanlık fırsatını kaçıran mükellef, izah konusu durumu son kez telafi şansına sahip olur¹⁰⁴ ve izahında vergi ziyana neden olduğu saptanırsa ilgili şartlar dahilinde indirimli ceza uygulaması sayesinde daha ağır yaptırımdan kurtulmuş olur.¹⁰⁵ Bu müessesenin işletilmesiyle kısalan süreç sayesinde mükellef kendi kuruluş amaçlarına yoğunlaşırken, idare konunun uyuşmazlık şekline dönüşmeden, kısa bir idari işlemle sonuçlanmasını sağlar. İzaha davet konusu idari aşamada çözüme kavuşturularak uzun süren vergi yargısı aşamasına geçmesinin önü kapatılmış olur.¹⁰⁶ Mükellefin verdiği izahatla daha uygun bir cezayla hata veya eksikliklerini düzeltmesi sağlanmış, inceleme, takdire sevk süreçleri ve bu süreçlerin olumsuz sonuçları engellenmiş olur. Dolayısıyla vergi inceleme ve takdir komisyonlarının etkin şekilde çalışması sağlanır. Böylece verginin iktisadiliği ilkesi gereği, kamunun kıt kaynaklarının etkin şekilde kullanılmasıyla etkin ve hızlı bir vergilendirme süreci sağlanmış olur.¹⁰⁷ İzaha davet müessesesi uygulamasıyla idareyle mükellef arasında gerçekleştirilen işbirliği sayesinde, kanunun amacında da belirtildiği üzere, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmış olur. Vergi ziyana neden olmadığı anlaşılan mükellef, vergi incelemesi-takdir komisyonu yollarıyla gereksiz yere tedirgin edilmemiş dolayısıyla vergi psikolojisi yönünden iyi bir adım atılmış olur.¹⁰⁸

¹⁰⁰ Engin Hepaksaz, Orçun Avcı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Geybullu Ramazanoğlu Özel Sayısı, 2018, C 23, s. 777.

¹⁰¹ Erdem, a.e., s. 160.

¹⁰² Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet.....”, s. 13.

¹⁰³ Erdem, a.e., s. 160.

¹⁰⁴ Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 50.

¹⁰⁵ Hepaksaz, Avcı, a.e., s. 767.

¹⁰⁶ Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet.....”, a.e., s. 13, Hepaksaz, Avcı, a.e., s. 768.

¹⁰⁷ Buyrukoğlu, a.e., s. 62.

¹⁰⁸ Buyrukoğlu, a.e., s. 63.

İzaha davet müessesesinin tüm bu avantajlarına karşılık dezavantajlı yönleri de azımsanmayacak ölçüdedir. Vergi uygulamalarını gerçekleştirirken vergi idaresini sınırlandıran temel kaynak Anayasa ve Anayasal vergilendirme ilkeleridir. Hukukun kaynaklarının en üst noktasındaki 1982 Anayasası'nın (7,13,73/III maddeleri doğrultusunda) vergilendirme ilkelerinden ilki verginin kanuniliği ilkesidir. Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması, vergilerin sadece kanunla konulup, değiştirilip kaldırılması ve bu konuda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olduğu anlamına gelir.¹⁰⁹ İzaha davet müessesesinin 9 Ağustos 2016 tarih, 6728 sayılı kanunun VUK'taki mülga 370. maddesini yeniden düzenlemesiyle yürürlüğe girmesi verginin kanuniliği ilkesine uygundur. Ancak 370. maddenin 4. fıkrasındaki Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki devri Anayasa'nın açıkça ihlal edilmesidir. İzaha davet uygulaması yasama tarafından çıkarılan bir kanunla etraflıca düzenlenmeli, içeriğinin tespiti konusunda yürütmenin bakanlık kademesine yetki devrinin gerçekleştirilmemiş olması gerekliydi. Hazine ve Maliye Bakanlığı, incelikleri yasama tarafından belirlenen izaha davet müessesesinin uygulayıcı kurumu görevini gerçekleştirmeliydi. Bunun yanında bakanlık cezaları affeden kurum pozisyonunda bulunmamalıydı. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'un 370 maddesinin 4. fıkrasından aldığı yetkiyi yaklaşık 1 yıl sonra 482 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile somutlaştırmıştır. Genel Tebliğler idarenin iç işleyişini düzenleyen, normlar hiyerarşisinin alt kademelerindeki hukuk kaynaklarıdır, temel hak ve özgürlüklerin düzenleyicisi olamaz.

Kanunla düzenlenmeyen izaha davet uygulamasının hiç olmazsa Genel Tebliği yerine Anayasa'nın 124. maddesinin 1. fıkrasına göre yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemle düzenlenmesi gerekliydi. Yönetmelikler gibi genel düzenleyici işlemler kanuna aykırı bir konuyu düzenleyemez. Kanuni idare ilkesini niteleyen bu durum hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan ilintilidir.¹¹⁰

Bir diğer Anayasal vergilendirme ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesidir. 1982 Anayasası'nın eşitliği düzenleyen 10 ve vergilendirmede eşitliği düzenleyen 73. maddeleri incelendiğinde izaha davet müessesesinin eşitlik açısından eleştiri noktaları şu

¹⁰⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 100.

¹¹⁰ Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet.....", s. 10, 14, Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 52, Rençber, a.e., s. 146.

şekilde ifade edilebilir. İdare izaha davet edilecek mükellefleri tespit konusunda sınırsız bir takdir yetkisine sahiptir. 482 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre izaha davet süreci, vergi inceleme elemanlarının edindikleri güçlü bilgi ve emareleri izah değerlendirme komisyonuna aktarmalarıyla başlar. Ancak tebliğ vergi inceleme elemanlarına edindikleri bilgiyi izah değerlendirme komisyonuna aktarma zorunluluğu getirmez. Vergilendirmede eşitlik ilkesi tam da bu noktada devreye girer. Vergi inceleme elemanlarının benimseyeceği keyfi uygulamalarla tercih ettiği mükellefleri komisyona iletip tercih etmediği mükellefleri komisyona iletmemeleri “benzer durumda olanlara benzer işlem yapılması” demek olan vergilendirmede eşitlik ilkesine açıkça aykırıdır. İzah değerlendirme komisyonuna sevk edilen mükellefin izahı yeterli bulunmadığı durumda neden olduğu vergi ziyayı için tabi olacağı yaptırım, izaha sevk edilmeyen mükellefin tabi olacağı yaptırımla kıyaslanmayacak kadar azdır. Bu durum benzer durumda olan mükellefler için Anayasal eşitlik ilkesinin açıkça ihlalidir.¹¹¹

İzaha davet müessesesinin vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir diğer yönü, izaha davet kapsamında ilgilidir. 482 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin izaha davet edilmesi düzenlenmişken, fatura vb mali belgeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan yetki almadan basan veya bunu bilerek kullanan mükellefler izaha davet edilmemektedirler. Vergi kaçakçılığına başvuran mükellef süreç sonunda ceza indirimiyle ödüllendirilirken yetkisiz mali belge basan mükellef izaha davet bile edilmemiştir. Aynı doğrultuda örtülü sermayenin izaha davet kapsamında değerlendirilmesinin yanında, derin izah gerektiren transfer fiyatlandırmanın kapsam dışında tutulması da vergilendirmede eşitlik ilkesinin açık ihlalidir.¹¹²

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlardan tutarı 300.000 TL olan mükellef izaha davet edilirken 320.001 TL tutarındaki belgeye sahip olan mükellef izaha davet edilmemektedir. Her iki mükellefte de sonucu suç vergi kaçakçılığı ise ikisinin de izaha davet edilmesi veya ikisinin de izaha davet edilmemesi gerekmektedir. İzaha davet edilen mükellef eksikliği tamamlayıp gerekli vergiyi öderse %20 oranında vergi ziyayı cezasıyla süreci kapatabilirken; izaha davet edilmeyen 2. mükellef, 3 yıldan 5

¹¹¹ Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet.....”, s. 13, Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 52,53, Rençber, a.e., s. 145.

¹¹² Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet.....”, s. 9, Rençber, a.e., s. 145.

yıla kadar hapis cezasıyla yargılanacak, ayrıca ziyaa sebep olduğu vergi üzerinden 3 kat vergi ziyai cezasına tabi tutulacaktır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından benzer durumdaki iki sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefin, izaha davet edilip edilmemesine göre katlandıkları sonuç kıyaslanamayacak kadar farklıdır. Bu durum kötü niyetli mükellefleri cesaretlendirecek, ödüllendirecek ve davranışlarını gözden geçirmelerine engel olacaktır, denetim sisteminin caydırıcılığının yitirilmesine neden olacaktır. Dürüst mükellef açısından cezalandırıcı sistem halini almış olacaktır.¹¹³

Bir başka eleştiri noktası izah değerlendirme komisyonunun değerlendirme kriterleri şeklinde örneklendirilebilecek Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sınırsız takdir yetkisidir. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan sevk sonucu devreye giren izah değerlendirme komisyonunun değerlendirmelerinin objektiflik içermeyen, belirsiz, keyfi uygulamalar olabilmesi yönünde engel yoktur. Bu durum izaha davet mekanizmasının etkinliğinin zedelenmesine neden olur.¹¹⁴

1.3. Cezalarda İndirim

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının bir diğeri ve sadece cezaları kapsama alan müessesesi cezalarda indirim müessesesidir.

1.3.1. Cezalarda İndirim Kavramı, Cezalarda İndirimin Hukuki Dayanağı ve Amacı

Cezalarda indirim kavramı, mükellefler ve vergi sorumluları adına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bu vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bir kısmının, Kanunda belirtilen şartlarda ödenmesi durumunda, alınmamasını yani affedilmesini ifade eder.¹¹⁵ Bu müessesenin amacı, mükellefle vergi dairesi arasındaki uyuşmazlığın kısa yoldan, barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturulması, yargı aşamasına geçmesinin önlenmesidir. Böylece vergi alacağı kısa sürede devlet hazinesine aktarılmış, mükellef uzun süren yargı aşamasına tabi olmamış ve cezanın bir kısmından da kurtulmuş olur.¹¹⁶ Başka ifadeyle, cezalarda indirim

¹¹³ Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet....", s. 14, Bozdoğan, Çataloluk, a.e., s. 53, Rençber, a.e., s. 145, Buyrukoğlu, a.e., s. 65.

¹¹⁴ Buyrukoğlu, a.e., s. 64, 65.

¹¹⁵ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 150.

¹¹⁶ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 151.

müessesesi, vergi ödevlisini dava açmaktan vazgeçirme ve uzun zaman sonra tahsil edilebilecek cezanın değerini “*hemen ödeme değerine iskonto etme*” amacını taşır.¹¹⁷

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yollarından biri olan cezalarda indirim, 213 sayılı VUK’un 376. maddesinde “*Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim*” madde başlığı ile şu şekilde düzenlenmiştir: *Madde 376 – (Değişik: 22/7/1998-4369/17 md.)*

(Değişik birinci fıkra: 5/12/2019-7194/26 md.) Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, (1) indirilir.”

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

Cezalarda indirim müessesesi vergi asıllarını kapsamaz, vergilerin asılları ve gecikme faizlerinde indirim yapılması mümkün değildir.¹¹⁸ Vergi cezalarının da tamamının değil, sadece bir kısmının tahsilinden vazgeçildiği için “kısmen sona erme” sonucunu doğurur.¹¹⁹

¹¹⁷ Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, (Basım Yılı: 2015), s. 3647.

¹¹⁸ Mustafa Korkmaz, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2016, Sayı 333, s. 15.

¹¹⁹ Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının.....”, s. 3649.

Cezalarda indirim müessesesi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezası açısından mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında, şartları kanunla belirlenmiş bir çeşit anlaşma niteliğindedir; mükellef-sorumlu veya ceza muhatabı, tek taraflı irade beyanıyla başvuruda bulunur ve bu müesseseden otomatik olarak yararlanır. Dolayısıyla vergi idaresinin başvuruda bulunan mükellefin gereken şartları taşıyıp taşımadığını kontrol etmekten ve şartları taşıyan mükellefi yararlandırmaktan başka bir takdir yetkisi yoktur; vergi idaresinin bu yetkisi bağlı yetkidir.¹²⁰

1.3.2. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı ve Uygulaması

Cezalarda indirim müessesesinin kapsamına verginin türü bakımından; VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar girer. Gümrük vergileri VUK kapsamında olmadığı için VUK'un cezalarda indirim müessesesinden değil, Gümrük Kanunu'nun cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilir. Cezalarda indirim müessesesinin ceza türü bakımından kapsamı vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Cezalarda indirim müessesesinin tarhiyatların türü bakımından kapsamı, ikmalen, re'sen, idarece yapılan tarhiyatlar şeklindedir.¹²¹

VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmek, kanunda belirtilen belirli **şartların** gerçekleşmiş olmasına bağlıdır:

Vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması: Müessesenin getiriliş amacının, mükellefin yargı yoluna gitmesinin önüne geçilip devlet alacağının hızlıca hazineye aktarılmasını sağlamak olduğu düşünüldüğünde, mükellefin indirim talep edeceği verginin aslı ve cezası için dava yoluna gitmemiş olması gerekir. Dava konusu edilen vergi aslı ve cezası için indirim uygulanmaz. Ancak süresi içinde açılmış olan davadan vergi mahkemesi tarafından karara bağlanmadan vazgeçilirse cezalarda indirim müessesesi devreye girer.¹²²

Cezalarda indirim için dava açma süresi içerisinde başvuruda bulunulması: Kendisine vergi cezası kesilen mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamenin kendisine

¹²⁰ Küçükkaya, a.e., s. 16, Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının.....", s. 3648.

¹²¹ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017, s. 157, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 151,

¹²² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 152, Gerçek, a.e., s. 157, Yüce, a.e., s. 92, Korkmaz, a.e., s. 15.

tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurmak zorundadır. İlgili vergi dairesine başvurarak vergi aslının tamamını, cezanın indirimden kalan kısmını dava konusu yapmaksızın ödeyeceğini bildirerek cezalarda indirim müessesesinden yararlanmaya hak kazanır.¹²³

Vergi aslı ve cezanın indirimden kalan kısmının kanunda belirtilen süre içerisinde ödenmesi: Vergi aslı ve cezasının ya normal ödeme vadesinde ödenmesi gerekir. Normal vade, vade dava açma süresinin bitiş tarihinden itibaren bir aydır. Dava açma süresi de ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gündür. Ya da 6183 sayılı kanunda belirtilen şekilde teminat gösterilerek vadenin bitiş tarihine 3 aylık süre eklenerek 4 ay içerisinde ödenir.¹²⁴

1.3.3. Cezalarda İndirim Oranı

VUK'un 376. maddesi cezalarda indirim oranlarını cezanın türüne göre belirlemiştir: İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilir. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, uzlaşılan vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarının %75'nin ödenmesi durumunda, uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.¹²⁵

1.3.4. Cezalarda İndirim Müessesesinin Değerlendirilmesi

Cezalarda indirim müessesesiyle vergi uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olur. Bu durum mükellefin cezayı indirimli olarak ödemesini ve vergi idaresinin vergi alacağını hızlıca hazineye intikal etmesini sağlar. Vergi idaresi ilerleyen dönemde belki hiçbir zaman tahsil edemeyeceği cezayı tahsil etmiş olur. Uyuşmazlık yargı yoluna sevk edilmediğinden her iki taraf açısından da emek, zaman, mahkeme masrafları gibi giderlere katlanılmamış olur.

Cezalarda indirim müessesesinin getiriliş amacı madde gerekçesinde şu şekilde ifade edilmektedir: *“Mükellefler vergi kanunlarının uygulanmasında bazen hiçbir amaç gözetmeksizin ve sırf bir yanlışlık, iyi anlayamama eseri olarak yanlışlığa ve kayba sebebiyet vermekte ve bundan doğan vergi ziyayı (kayıbı) için maksatlı hareket eden*

¹²³ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 156, Gerçek, a.e., s. 157, Yüce, a.e., s. 92, Korkmaz, a.e., s. 15.

¹²⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 158, Gerçek, a.e., s. 157, Yüce, a.e., s. 93, Korkmaz, a.e., s. 16.

¹²⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 286, 287.

suinîyet (kötü niyet) sahibi mükellefler derecesinde cezaya maruz kalmaktadırlar. Dalgınlık, unutma nedeni ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de rahatsız olacakları doğaldır.” Gerekçe doğrultusunda iyiniyetli mükelleflerin korunması müessesenin en olumlu yanlarındanıdır.¹²⁶

Cezalarda indirim müessesesiyle mükellef kendisine uygulanan cezanın vadesini, teminat göstermek şartıyla üç ay daha uzatmış olur.¹²⁷

Cezalarda indirim müessesesinin ilk eleştirilecek yönü, mükellefin başvurusuyla vergi idaresi tarafından indirilen ceza olgusu nedeniyle verginin/cezanın kanuniliği ilkesine aykırılığıdır. Cezayı indirme mekanizması mükellefin kendisi veya vergi idaresinin kendisi değildir.¹²⁸ Bu müessese aynı zamanda başvuran mükellef açısından ödüllendirici; iyiniyetli, dürüst, ödevini zamanında gerçekleştirip ceza almayan mükellef açısından cezalandırıcı bir uygulamadır. Bu yüzden Anayasal eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil eden bir müessesedir.

1.4. Hataların Düzeltilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözüme kavuşturmayı amaçlayan bir diğer müessese hataların düzeltilmesi müessesesidir.

1.4.1. Vergi Hatası, Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Kavramları, Hukuki Dayanağı ve Amacı

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir diğeri vergi hatalarının düzeltilmesidir. **Vergi hatası**, “*vergileştirme işleminin özüne ilişkin olmayan, nispeten kolay görülebilen, hukuken tartışma konusu olacak bir yapı arz etmeyen, doğrudan vergi miktarını etkileyerek eksik ya da fazla verginin tarh ya da tahakkukuna yol açan, maddi veya yükümlülükte yapılan ve ilk bakışta anlaşılabilen, basit değerlendirme yanlışlıkları şeklinde ortaya çıkan işlem sakatlıklarıdır.*”¹²⁹ Bir sakatlığın vergi hatası sayılabilmesi için hukuka aykırı-haksız işlem olması ve bu haksız işlem sonucunda verginin, fazla ya

¹²⁶ Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının.....”, s. 3646.

¹²⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 165-168

¹²⁸ Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının.....”, s. 3648.

¹²⁹ Yüce, a.e., s. 93.

da eksik istenmiş veya alınmış olması gereklidir.¹³⁰ Vergi idaresiyle mükellef arasındaki hatanın varlığının tespit edilip yargı yoluna gitmeksizin işlemdeki hatayı giderme ve sonucuna uygun maddi yapıyı ortaya koymaya “**düzeltilme**” denir. Düzeltme yolu sadece vergi hatalarını çözümler.¹³¹ Hataların düzeltilmesi kapsamına vergi aslı ve cezaları girer.¹³²

Vergi hatalarının düzeltilmesi, Vergi Usul Kanunu’nun 116-126 maddelerinde yer alır. Kanun’un 116. maddesine göre “*Vergi hatası, vergiye mütaallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” Vergilendirme süreçleri içinde yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilen verginin tarafları olan vergi idaresi ve mükelleften kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır. Vergi hatasından söz edebilmek için verginin miktarında veya vergilendirme işleminde esasa yönelik bir hata olması gerekir.¹³³

Diğer vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarında olduğu gibi vergilendirme hatalarının düzeltilmesinde de amaç, barışçıl yolu tercih ederek vergi alacağının kısa yoldan hazineye intikalini sağlamak, uzun süren yargılama safhalarını engellemek, her iki taraf açısından da emek, zaman, mahkeme masrafı gibi giderlere katlanılmasının önüne geçmektir.

1.4.2. Hataların Türleri ve Şartları

Hataların düzeltilmesi hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılır. VUK’un 117. maddesinde düzenlenen **Hesap hataları**, vergi miktarını etkileyen maddi hatalardan veya matematiksel işlem yanlışlıklarından doğan hatalardır. Hesap hataları vergi matrahında hata, vergi miktarında hata, mükerrer vergilendirme şeklinde alt başlıklara ayrılır. **Vergi matrahında hata**, vergilendirmeye ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı, faturalar, defter kayıtları gibi belgelerde matrahı doğrudan etkileyen rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesiyle gerçekleştirilebilir.¹³⁴ Örneğin, konut kira geliri hesaplanırken konut

¹³⁰ Yüce, a.e., s. 93.

¹³¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 306.

¹³² Yüce, a.e., s. 94.

¹³³ Danıştay 3. Daire 30.10.1997 tarih ve Esas No: 1996/5668, Karar No: 1997/3699 sayılı Kararı

¹³⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 307, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 108.

istisnasının düşülmemiş olması; gayrisafi iratlarından götürü giderin düşülmemiş olması; beyannamedeki toplama, çıkarma işlemi hatası dolayısıyla matrahın düşük veya yüksek gösterilmesi, zarar mahsubunun yapılmamış olması¹³⁵, ayrıca bazı harcamaların amortismanına tabi tutulması gerekirken doğrudan gider kaydedilmesi¹³⁶ vergi matrahı hatalarına yol açan hatalardır. **Vergi miktarında hata**, vergi matrahına yanlış oran ve tarifelerin uygulanması nedeniyle vergi miktarının yanlış hesaplandığı hesap hatası türüdür. Örneğin usulsüzlük cezası kesilecek 1. sınıf tacire 2. sınıf tacire ilişkin tutarın uygulanması; motorlu taşıtlar vergisinde yasada belirtilen tarifelerin, taşıtların yaş, silindir hacmi ve ağırlıklarına göre yanlış uygulanması¹³⁷ miktar hatalarıdır. **Mükerrer vergilendirme**, aynı vergi kanununa dayanarak, aynı vergilendirme döneminde, aynı matrah üzerinden birden çok kez vergi alınması durumudur. Bir takvim yılına ilişkin vergi borcunun, hem mükellef hem de vekil tayin ettiği meslek mensubu tarafından ödenmesi¹³⁸; veraset ve intikal vergisinin, her bir varis tarafından ayrı ayrı ve birbirinden habersizce vergi dairesine verilmesi sonucu, varisler adına aynı miktar verginin birden çok tahakkuk ettirilmesi, mükerrer vergilendirmeye örnektir.¹³⁹

Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde düzenlenen, vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıklarıdır. Hesap hatalarına göre, vergiyi doğuran olay-vergilendirme işleminin özülle daha yakından ilgilidir; bu yüzden uyumsuzluk konusuna dönüşmeye daha elverişlidir.¹⁴⁰ Mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve dönemde olmak üzere dört alt gruba ayrılır. **Mükellefin şahsında hata**, verginin asıl borçlu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. İsim benzerliğinden doğan hatalar, tüzel kişiden alınması gereken verginin ortaklardan istenmesi¹⁴¹, gayrimenkulü olmayan birinden başka birine ait gayrimenkulün vergisinin alınması¹⁴² durumları mükellefin şahsında hataya örnek gösterilebilir.

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan, vergiden muaf olan kişiden vergi istenmesi veya alınması durumudur. Esnaf muaflığından yararlanan

¹³⁵ Kızılot, Kızılot, a.e. s., 108, 109.

¹³⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı 548, 1985, s. 210

¹³⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.e., s. 211.

¹³⁸ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.e., s. 211.

¹³⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 111.

¹⁴⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.e., s. 211, Küçükkaya, a.e., s. 42.

¹⁴¹ Küçükkaya, a.e., s. 43.

¹⁴² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s. 457.

limoncu için vergi tahakkuk ettirilmesi; reddi miras yapan bir mirasçı için veraset ve intikal vergisi tahakkuk ettirilmesi mükellefiyette hata örnekleridir.¹⁴³ **Konuda hata**, verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulmuş gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Bir tek evi olan ve başka geliri olmayan emekliye sıfır emlak vergisi oranı uygulanması gerekirken bu konuda vergi alınması konuda hataya örnektir.¹⁴⁴ Bu konu için örnek gösterilebilecek Danıştay kararı şöyledir: “...*harca konu yapılamayacak bir yerin işgalinden dolayı İşgal Harcı alınmasında, harcın konusunda hata yapılmış olduğundan, düzeltme yoluyla hatanın düzeltilmesi gerekir.*”¹⁴⁵ **Dönemde hata**, vergilendirme dönemi yanlışlığı dolayısıyla yapılan hatadır. Vergi kanununun yürürlükten kalkmasına rağmen bu kanuna dayanarak vergi alınması dönemde hataya örnek gösterilebilir.

Sözkonusu hatalar arasından vergilendirme hatalarının en çok vergi idaresi tarafından kaynaklandığı, hesap hatalarının ise mükellef tarafından kaynaklandığı ifade edilebilir. Beyana dayalı tahakkuk eden vergilerde gerçekleştirilebilen hesap hatalarından matrahta veya miktarda hata mükellef tarafından gerçekleştirilen hatalara örnektir. Vergilendirme hataları grubuna giren mükellefin şahsında hata vergi idaresince yapılan hatalara örnektir. Uygulanmada hangi taraftan kaynaklandığına bakılmaksızın hatalar, “hata üzerinden vergi alınmaması” ilkesi gereği düzeltme işlemine tabi tutulur.¹⁴⁶

Vergi hatalarının düzeltilmesinde aranan şartlar şöyledir: Hatanın VUK uyarınca kapsama alınan vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Vergilendirme işleminde yapılan hata dolayısıyla haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmeli veya alınmalıdır. VUK’un tanımladığı (117. ve 118. maddeler) vergi hatasının varlığı gereklidir. Yapılan hatanın ilk bakışta anlaşılabilir şekilde açıkça yapılması gerekir.¹⁴⁷

¹⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 308.

¹⁴⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 308.

¹⁴⁵ Danıştay VDDGK, 28.01.1994 tarih ve Esas No: 1993/96, Karar No: 1994/87 sayılı kararı

¹⁴⁶ Mine Biniş, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2012, s. 142.

¹⁴⁷ Sebahattin Gezer, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ekim 2020, Sayı 253, s. 12-14.

1.4.3. Hataların Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesine göre, vergi hataları şu şekillerle ortaya çıkarılabilir:

- “1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;*
- 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;*
- 3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;*
- 4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;*
- 5. Mükellefin müracaatı ile.”*

Hataların düzeltilmesi re'sen idare tarafından ve mükellefin başvurusu üzerine olmak üzere iki şekildedir. İdare tarafından tespit edilen, tereddüt içermeyen hatalar idarece re'sen düzeltilir. Ayrıca mükellefin yazılı başvurusu üzerine –başvuru yerindeyse- vergi dairesi müdürü tarafından gerçekleştirilir. Vergi hatasını ortaya çıkarma ve düzeltme zamanaşımı süresi, vergi hatasının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıldır.¹⁴⁸

Düzeltilme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olmayan hatalar şöyle sıralanabilir: Vergi inceleme raporları ve eklerindeki hatalar; ödeme emirlerindeki (toplama hataları hariç) hatalar; vergi incelemesi, defter, belge incelemesi ile kesinleşen hatalar; bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin sonradan talepte bulunduğu düzeltme; mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık ve eksiklikleri; takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları, vergi dairelerine yatırılan emekli kesenekleri, artış farkları, karşılık ve vergilerinin iadesi için yapılan düzeltme talepleri; düzeltme talebine konu olan hatanın, ilgili olduğu matrahın re'sen takdiri gerektirdiği durumlar; adi ortaklıklarda ortaklardan biri veya birkaçının başvurusu üzerine, matrahın yargı organlarınca kısmen veya tamamen kaldırılmış olması durumunda, daha önce talepte bulunmayan ortakların düzeltme talepleri; GVK'nın uygulanmasında ihtiyari toplama hakkına sahip olmalarına rağmen istisna hadleri altında kalan gelir unsurlarını da ihtiyaren beyan eden mükelleflerin, daha sonraki düzeltme talepleri; muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu durumlarda ileri sürülen

¹⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 309, Kızılot, Kızılot, a.e. s. 118.

mükellefiyet hataları; Katma değer vergisinde emsal bedelin yanlış hesaplanmasından doğan vergi hataları; Damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra; hukuki işlemten vazgeçilmesine bağlı düzeltme talepleri; düzeltme hükümlerine göre düzeltilemez.¹⁴⁹

1.4.4. Hataların Düzeltilmesi Müessesesinin Değerlendirilmesi

Saptanan vergi hatalarıyla vergi uyumsuzluğunun idari aşamada sonuçlanması dolayısıyla diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi, mükellef ve vergi idaresi açısından emek, zaman kaybı önlenmiş olur. Sorunun yargıya intikal etmemesi sonucu vergi alacağı hazineye hızlıca geçmiş, olası dava kayıplarına karşı her iki taraf da korunmuş, yargılama giderlerine katlanmamış olur. Ayrıca mükellef gecikme faizi yaptırımına tabi tutulmaz. İdarenin re'sen ortaya çıkardığı vergi hatası dolayısıyla mükellefin, vergi idaresine duyduğu güvenin artmasına neden olur; bu durum vergiye gönüllü uyumun ortaya çıkmasında da olumlu etkindir.¹⁵⁰

Hataların düzeltilmesi müessesesi de vergilendirme ilkeleri¹⁵¹ne aykırılıklar içermektedir: Vergilendirmede iktisadilik ilkesine göre verginin tarh-tebliğ-tahsil masraflarını da içeren vergilendirme maliyetlerinin düşük tutulması gerekir. Hataların düzeltilmesi işlemi vergi idaresi tarafından ek tarhiyat, bu işlemin tebliği ve tahsili; mükellef tarafından düzeltme işlemleri gerektirdiğinden vergilendirme maliyetlerini arttırmakta, dolayısıyla vergilendirmede iktisadilik ilkesine aykırılıklar teşkil etmektedir.¹⁵²

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi idaresine kanuni şartların varlığı halinde yetki kullanılmasını emrederken, mükellefe verginin kanuna uygun, doğru bir şekilde alınması konusunda güvence verir. Bu doğrultuda idarenin vergi mükellefini, verginin konusunu ve benzeri unsurlarını yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarhiyatı yapması, verginin kanuniliği ilkesine ters bir uygulama ortaya koyar.¹⁵³

Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre, benzer ödeme gücüne sahip olup doğru beyanda bulunarak daha çok vergi ödeyen bir mükellefle vergi hatası dolayısıyla eksik

¹⁴⁹ Kızılot, Kızılot, a.e. s., 119, 120.

¹⁵⁰ Kızılot, Kızılot, a.e. s., 147, 148.

¹⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Çağan, a.e., s. 144-204.

¹⁵² Biniş, a.e., s. 150.

¹⁵³ Biniş, a.e., s. 151.

beyanda bulunan ve daha az vergi ödeyen bir mükellef aynı muameleye tabi tutulmamalıdır. Bu durum Anayasal eşitlik ilkesinin açık ihlalidir.¹⁵⁴

Vergilendirmede belirlilik ve kesinlik ilkesi, vergi kanunları ve düzenleyici işlemlerin açık, net ve anlaşılır olmasını; mükelleflerin hukuki güvenliğinin sağlanmasını ve vergi idaresinin istikrarının korunmasını amaçlayan temel vergilendirme ilkelerindendir. Bu ilke doğrultusunda mükellef ödeyeceği vergiyi, verginin miktarını, zamanını ve ödeme biçimini kesin ve açık olarak bilmelidir. Mükellef veya vergi idaresinden kaynaklanan hataların düzeltilmesi, öngörü sağlamadığından dolayı vergilendirmede kesinlik ve belirlilik ilkesine aykırılık oluşturur.¹⁵⁵

Vergilendirmede genellik ilkesi, toplumu oluşturan herkesten ayrıma mahal vermeyecek şekilde vergi alınmasıdır. Vergi hataları kanuna göre alınacak olan verginin fazla veya eksik uygulanmasına neden olduğundan dolayı vergilendirmede genellik ilkesine aykırılık oluşturur.¹⁵⁶

1.5. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi başka bir idari çözüm yoludur.

1.5.1. Pişmanlık ve Islah Kavramı, Hukuki Dayanağı ve Amacı

Pişmanlık, sözlük anlamıyla “*pişman olma durumu, nedamet*”¹⁵⁷ demektir. Pişman-nadim olma, “*Kişinin işlemiş olduğu bir suç ya da günah nedeniyle ceza verme yetkisine sahip olan makama karşı işlediği fiillerden utandığını belirtmesi, bir daha işlemeyeceğine dair söz vermesidir.*” Vergi ceza hukuku açısından pişmanlık, “*mükellefin gerçekleştirdiği hukuka aykırı fiil nedeniyle utandığını, bu fiili bir daha işlemeyeceğini ve devletin iltifatına erişmek istediğini bildirmesidir.*”¹⁵⁸ “*Mükellefin işlediği fiilin olumsuzluğunu iyi niyetle kabul ettiğini gösteren psikolojik bir durumdur.*”¹⁵⁹

¹⁵⁴ Biniş, a.e., s. 151.

¹⁵⁵ Biniş, a.e., s. 152.

¹⁵⁶ Biniş, a.e., s. 152.

¹⁵⁷ **Türkçe Sözlük**, s. 1929.

¹⁵⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz 2017, Yıl 8, Sayı 31, s. 48.

¹⁵⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 287.

İslah sözlük anlamıyla “düzeltme, iyileştirme” demektir. Vergi ceza hukuku açısından ıslah, “*Pişmanlık dilekçesi veren mükellefin işlemiş olduğu fiillerin kötülüğünü bilerek Devletle barışmak isteğidir.*”¹⁶⁰

Başka bir tanımla pişmanlık ve ıslah, “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai kabahatini veya kaçakçılık suçlarını ya da kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen yükümlülerin kanuna aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmek şartıyla itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi ziyasına ilişkin cezalardan kurtulma imkanı veren bir müessesedir.*”¹⁶¹

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir diğeri olan pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi hukukuna 1950 yılında 5432 sayılı Kanunla girmiş, çeşitli değişikliklerden¹⁶² sonra bugün VUK’un “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı İkinci Bölümü’nün 371. maddesinde düzenlenmektedir.¹⁶³ 169 no.lu VUK Genel Tebliği ile bazı ayrıntıları düzenlenmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi suçu değil, cezayı ortadan kaldıran bir kurumdur. Suçun varlığı devam eder, ancak kanuni şartlar yerine getirildiği takdirde mükellefe vergi ziyai veya kaçakçılık suçu cezası kesilmesinin önüne geçer.¹⁶⁴

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amaçları, sert vergi kanunları karşısında mükellefleri güç ve yardımsız durumda bırakmamak, hoşgörülü tutum sergileyerek mükellefi vergi idaresine yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi uyumunun gerçekleşmesini sağlamaktır.¹⁶⁵ Mükellefe düzenli vergi ödeme alışkanlığı kazandırmayı, yani ıslahı hedefler. Vergi kanunlarına uygun davranmayı teşvik ederek vergi ziyai suçu işlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanır.¹⁶⁶

¹⁶⁰ Bayraklı, “Pişmanlık....”, a.e., s. 49.

¹⁶¹ Mutlu Yoruldu, “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **İda Academica Muhasebe ve Maliye Dergisi**, Temmuz 2020, Cilt 3, Sayı 2, s. 136.

¹⁶² Müessesenin geçirdiği kanuni değişiklikler sürecinin ayrıntısı için bakınız: Ahmet Ak, Şebnem Ekeryılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, 2016, s. 5.

¹⁶³ Bayraklı, “Pişmanlık....”, a.e., s. 49.

¹⁶⁴ İmdat Türkay, Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2016, s. 4

¹⁶⁵ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 169.

¹⁶⁶ Yoruldu, a.e., s. 138.

1.5.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Kapsamı, Şartları ve Uygulaması

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına giren vergiler, mükellefin beyanı üzerine alınan vergilerdir. VUK’a tabi Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, beyana dayalı Belediye vergileri, Özel İletişim Vergisi, Banka Sigorta Muamele Vergisi ve eksik beyan edilen Veraset ve İntikal Vergisi, geçici vergi¹⁶⁷, süresinde beyan edilmeyen muhtasar beyanname, beyanname Damga Vergileri bu müessesenin kapsamına giren vergilerdir. Bu vergiler üzerinden alınan fon ve benzeri devlet alacakları ve eksik ödenen tapu harcı da pişmanlık ve ıslah hükümlerine tabidir.¹⁶⁸

Beyan esasına dayanmasına rağmen Emlak Vergisi, 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanunun 90. maddesiyle VUK’a eklenen “*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz*” fıkra ile pişmanlık ve ıslah müessesesi hükümleri kapsamından çıkarılmıştır; dolayısıyla Emlak Vergisi’ne pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanmaz.¹⁶⁹

VUK’a tabi olup beyan esasına dayanmasına rağmen hiç verilmeyen Veraset ve İntikal Vergisi pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde değerlendirilmemektedir. Veraset ve İntikal Vergisi uygulamasına göre öngörülen süre içerisinde beyan edilmeyen Veraset ve İntikal Vergisi için on beş gün beklenir. Bu süre içerisinde beyanname verilmemişse vergi ziyai cezası doğmamış sayılır. Mükellefe tebliğ edilerek ikinci on beş günlük bir süre daha verilir. Bu ek süre içerisinde de Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi verilmezse yine vergi ziyai cezası doğmamış kabul edilir; sadece usulsüzlük cezaları kesilir. Vergi ziyai cezası doğmaması ve 2. ek sürenin tebliği sırasında vergi idaresinin artık durumdan haberdar olması gerekçeleriyle hiç beyan edilmeyen Veraset ve İntikal Vergisine pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmaz.¹⁷⁰ Ancak kanuni süresi içerisinde beyan edilen Veraset ve İntikal Vergisi’ne dahil edilmeyen (eksik beyan edilen) servet unsurları için pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanır.¹⁷¹

¹⁶⁷ Zübeyr Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2011, s. 151.

¹⁶⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 290, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 172,

¹⁶⁹ Şerafettin Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. M. Orhan Dikmen’e Armağan**, İstanbul, Sayı 33, 1989-1990, s. 43.

¹⁷⁰ Bayraklı, “Pişmanlık....”, a.e., s. 53.

¹⁷¹ İsmet Polat, “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Pişmanlık ve İslah müessesesi”, **Vergi Raporu**, Eylül Ağustos 2002, Sayı 60, s. 11.

Ayrıca gümrük ve tekel idareleri vergileri VUK'un 2. maddesi uyarınca VUK kapsamında değerlendirilmediğinden dolayı pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına da alınmaz.¹⁷²

Pişmanlık ve ıslah müessesesi hükümlerinin uygulandığı sözü edilen vergilere ait cezalar da bu müessesenin kapsamına girer. Bu cezalar vergi ziyai cezaları, kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalardır.¹⁷³

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin esas uygulaması vergi ziyai cezası gerektiren suçlara ceza verilmemesine ilişkindir; vergi ziyaya sebebiyet verilmediği durumlarda bu müessese devreye girmez. Pişmanlık aslında vergi ziyai cezasına yol açan fiili ortadan kaldırmaz, ancak vergi ziyai cezasını yok eder; fiilden doğan suça ilişkin cezayı önler.¹⁷⁴

Vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar VUK'un 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Sözkonusu suçlar ortaya konduktan sonra *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”* fıkrasıyla vergi kaçakçılığı suçlarının pişmanlık ve ıslah müessesesi hükümlerinden faydalanacağı açıkça ortaya konmuştur.¹⁷⁵

Vergi ziyaya neden olmadıklarından ve ayrıca VUK'ta usulsüzlük cezalarının pişmanlık ve ıslah kapsamına girdiğine dair bir hüküm bulunmamasından dolayı; usulsüzlük cezalarına pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmaz.¹⁷⁶ Maliye Bakanlığı'nın çeşitli özelgelerinde ve Danıştay'ın çeşitli kararlarında usulsüzlük cezalarına pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmayacağı vurgulanmıştır.¹⁷⁷

VUK'un 371. maddesi pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma şartlarını ve pişmanlık talebi kabul edilen mükellefin yerine getirmesi gereken yükümlülükleri ortaya koymuştur:¹⁷⁸ *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri*

¹⁷² Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda....., a.e., s. 43.

¹⁷³ Polat, a.e., s. 11.

¹⁷⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 174.

¹⁷⁵ Bayraklı, “Pişmanlık....”, a.e., s. 53, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 175.

¹⁷⁶ Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda....., a.e., s. 46, Polat, a.e., s. 12, Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 288, 290.

¹⁷⁷ Maliye Bakanlığı, 10.11.1987 tarih ve 3-244666-371-72575 sayılı ve 25.09.1987sayılı Özelgesi, Danıştay 7. Dairesi 04.06.1987 tarih ve Esas No: 1987/174, Karar No:1987/1518. No.lu kararı

¹⁷⁸ Mehmet Yüce, Dilşad Keleş, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin (ADR) Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Öneriler”, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Dergisi Journal of Alternative Dispute Resolution**, 2022 Cilt 1, Sayı 1, s. 38.

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 türünün 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 beyanının 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 Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı 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.”

Bu şartların tamamını yerine getiren mükellef pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanabilir ve mükellef adına vergi ziyai cezası kesilmez; mükellef sadece AATUHK'nın 51. maddesi uyarınca pişmanlık zammı ödemesine tabi tutulur.¹⁷⁹ Ayrıca bu şartlara uygun şekilde başvuru yapan mükellef, kaçakçılık suçları için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilir. Böylece ceza mahkemelerinde yargılanmaktan ve

¹⁷⁹ Yoruldu, a.e., s. 137.

hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmaktan kurtulur. İşlenen fiiller gerekli kılıyorsa, vergi dairesi tarafından usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları kesilebilir.¹⁸⁰ Şartların sadece birini bile yerine getirmeyen mükellefe, kanuna aykırı davranışından haberdar olan vergi idaresi, re'sen saptayacağı matrah ya da matrah farkı üzerinden vergi tarhiyatı yapar ve bu vergiye ilişkin vergi cezasını uygular.¹⁸¹ Pişmanlık beyannamesinde vergiye tabi matrah belirtilmemesi veya zarar belirtilmesi durumunda ortada vergi olmadığı için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmaz.¹⁸² Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin ihlali durumunda pişmanlık zammı silinir, gecikme faizi tahakkuk ettirilir. Pişmanlık talebinin ihlali durumunda verilen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilir ve birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezası veya vergi ziyai cezasının yüzde ellisi kıyaslanır ve miktar olarak fazla olan ceza kesilir. Vergi ve pişmanlık zammına ilişkin kısmi ödeme kabul edilemez, bu durumda pişmanlık şartları ihlal edilmiş olur.¹⁸³

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanması konusunda yetkili kurumlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Defterdarlıklar, Gelir İdaresi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Başkanlıkları, mal müdürlükleri, vergi inceleme kurulları ve savcılıklar olarak sayılabilir.¹⁸⁴

1.5.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuru sonucu vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması engellenmiş olur.¹⁸⁵ Pişmanlık başvurusunda bulunan beyana dayanan verginin mükellefine, vergi kanununa aykırı fiilinden dolayı vergi ziyai cezası uygulanmaz¹⁸⁶, bunun yerine düşük oranlı pişmanlık zammı uygulanır. Bu şekilde uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesiyle diğer idari uyuşmazlık çözüm yöntemlerinde olduğu gibi sorun, yargı aşamasına geçilmeden sonuçlanmış olur. Mükellef ve vergi idaresi arasında gereksiz uğraşı, emek sarfıyatı, zaman kaybı ve idari ve yargısal giderlere katlanma

¹⁸⁰ Bayraklı, “Pişmanlık....”, a.e., s. 62, Küçükkaya, a.e., s. 33

¹⁸¹ Küçükkaya, a.e., s. 32.

¹⁸² Kızılot, Kızılot, a.e., s. 203.

¹⁸³ Türkay, a.e., s. 10,11, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 197,198.

¹⁸⁴ Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda.....”, a.e., s. 51.

¹⁸⁵ Yıldırım, a.e., s. 101.

¹⁸⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 288.

durumları bertaraf edilmiş olur. Yine vergi alacağı kısa yoldan hazineye aktarılmış olur.¹⁸⁷

Beyannamesini süresinde vermeyen mükellef için öncelikle iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilir. İdarenin re'sen takdir ettiği bu matrah için vergi ziyai cezası uygulanır. Beyanname verme süresini kaçıran iyi niyetli¹⁸⁸ mükellef için pişmanlık ve ıslah müessesesi, bu ağır yaptırımları devre dışı bırakan bir uygulamadır; dolaylı bir af niteliğindedir.¹⁸⁹ Re'sen takdir için çaba sarf eden vergi idaresi-takdir komisyonu için eklenecek fazla yük, pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde geri alınmaktadır. İdare belki hiç tahsil edemeyeceği vergiyi pişmanlık beyanından itibaren on beş gün içinde tahsil edecektir. Vergilendirmenin mali amacıyla doğrudan ilgili olan kayıt dışındaki vergi kaynakları pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde kayıt altına alınacak ve belki uzun uğraşlarla ortaya çıkarılabilecek veya hiç tespit edilemeyecek mali kaynaklar doğrudan tahsil edilmiş olacaktır. Beyana dayanan vergilerde vergilendirme süreci beyannamenin verilmesiyle, beyannamenin gerçek durumu doğru şekilde yansıtmasıyla başlar. Bu müessese ile ya hiç verilmeyen beyannamenin verilmesi ya da eksik veya yanlış verilen beyannamenin düzeltilmesi, sağlıklı beyanname sisteminin işleyişinin temeline etki eder.¹⁹⁰ Pişmanlık ve ıslah müessesesi aynı zamanda mükellefe karşı ağır yaptırımları engelleyeceğinden mükellefin düşük beyanda bulunmasını veya hiç beyanda bulunmamasını engelleyecektir. Tüm bu kolaylaştırmalar idare ve mükellef arasındaki ilişkiyi iyileştirir, mükellef açısından vergi uyumunu arttırmaya yardımcı olur.¹⁹¹

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, tüm bu olumlu yanlarına rağmen vergi adaleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle eleştirilir. İyiniyetli ve dürüst mükellefler vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirirler. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuranlar ise, bu mükellef grubuna karşı vergi ödevlerini eksik veya geç bir şekilde ifa ederler; tahakkuk eden vergiyi daha geç bir sürede öderler. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuranların gerçek niyetinin iyi veya kötü olup olmadığı hiçbir zaman objektif olarak ortaya konamaz. Bu durum mükellef grupları arasında eşitlik

¹⁸⁷ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 201, Yıldırım, a.e., s. 103.

¹⁸⁸ Yıldırım, a.e., s. 105.

¹⁸⁹ Yoruldu, a.e., s. 140, Yıldırım, a.e., s. 106.

¹⁹⁰ Yıldırım, a.e., s. 106.

¹⁹¹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 202, Yoruldu, a.e., s. 140.

ilkesine aykırı bir tutum oluşturur. Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefin mahrum kaldığı nakit, pişmanlık ve ıslah başvurusuna karşı haksız rekabete uğramasına neden olur. Vergisini zamanında ödemeyen kötünietli mükellef bu hukuka aykırı işlemine rağmen cezadan muaf tutulmakta, adeta ödüllendirilmektedir. Vergi adaleti ve eşitlik ilkelerine aykırı bu durumlar mükellefler arasında vergi itaatsizliğinin artmasına yol açabilir.¹⁹² Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma beklentisi, mükelleflerin gerçeğe aykırı beyana teşvik etmesi dolayısıyla devletin gelir kaybına yol açabilir.

VUK'un 371. maddesine uygun olmayan pişmanlık dilekçeleri, bu müessesenin, kötünietli mükelleflerin istedikleri zaman başvuracakları bir müessese olarak kullanılmasına yol açar. Bu müessesenin sadece VUK kapsamındaki vergilere uygulanır olması vergilendirmenin mali amacıyla uyumlu değildir. Gümrük ve tekel vergilerinin de bu müessese kapsamına alınması gerekir. Vergi ziyanına neden olmadığı gerekçesiyle pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına alınmayan usulsüzlük cezalarının da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK'un 371. maddesinde pişmanlık talebinin gerçekleştirilebileceği makamların açıkça belirtilmemesi; bunun yerine "ilgili makamlar" denmesi gereksiz yazışma ve zaman kaybına yol açar. İncelemeye başlama zamanının VUK'ta açıkça belirtilmemesi pişmanlık ve ıslah uygulaması açısından sorun oluşturmaktadır.¹⁹³

Pişmanlık beyannamelerinde zarar beyan edilmesi, matrahsız beyan veya matrah olmasına rağmen indirim veya istisnalar dolayısıyla vergi tarhiyatı yapılamaması durumunda, vergi idaresi genellikle pişmanlık talebini reddeder ve re'sen takdir yoluyla vergi tarhiyatı gerçekleştirir. Oysa normal dönemlerde matrahsız beyan veya matrah olmasına rağmen indirim veya istisnalar dolayısıyla vergi tarhiyatı yapılamaması nedenlerinde dolayı vergi tarhiyatının gerçekleştirilememesi durumuyla karşılaşılabilir. Ancak bu durumda vergi idaresi re'sen tarhiyat yoluna gitmez. Bu benzer iki duruma rağmen pişmanlıkla beyanname verdiği için re'sen tarhiyata tabi tutulan iyiniyetli mükellef, gerçekten ihtiyacı olmasına rağmen pişmanlık ve ıslah müessesesine

¹⁹² Yıldırım, a.e., s. 107-108.

¹⁹³ Polat, a.e., s. 23, 24.

başvurmaktan çekinebilir. Müessesenin etkinliği açısından bu iki durumun iyi ayrıştırılarak uygulama yapılması gerekmektedir.¹⁹⁴

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

Devlet egemenlik gücüne dayanarak bireylerden vergi toplama yetkisine sahiptir. Bu yetkisini kullanırken bireylerle aralarında çıkar çatışmaları yaşayabilirler. Vergi mükellefleri veya ceza muhatapları uyuşmazlık olarak gördüğü vergi meselelerini idari çözüm yollarını kullanarak veya bu yollara hiç başvurmayarak yargısal çözüm yollarını kullanabilirler. Bu hak Türk Anayasası tarafından tüm bireylere verilmiş olan “hak arama hürriyeti” dayanak alınarak kullanılan bir haktır. Mükellef veya ceza muhatabı uyuşmazlık konusu olarak nitelendirdikleri durumu yargıya taşıyarak sorunu çözüme kavuştururlar. Çalışmanın bu bölümünde vergi yargısı kavramları, vergi yargısının kaynakları ve temel ilkeleri, vergi yargılama süreçleri, bu süreçte görevli yargı organları, vergi davası süreci, vergi mahkemeleri kararlarına karşı kanun yolları ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.1. Vergi Yargısı, Vergi Yargılaması Kavramları

Mali yargı, “devletin ve kamu tüzel kişilerinin gelir, gider ve borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali uyuşmazlıkların çözümlenmesini ve bu faaliyeti gerçekleştiren kuruluşları içerir”.¹⁹⁵ Başka bir ifadeyle mali yargı, devletin elde ettiği gelirler ve faaliyette bulunurken gerçekleştirdiği harcamalardan doğan uyuşmazlıkların çözümünü sağlayan geniş çaplı bir alandır. Vergi yargısı, devletin sadece vergi gelirlerinden doğan uyuşmazlıkları çözen vergi koludur. Bu anlamda mali yargı, vergi yargısı kavramından daha geniş kapsamlıdır.¹⁹⁶

Vergi yargılaması hukuku, “vergi yargı organlarının vergi yükümlüsü veya sorumlusu ya da vergi idaresi tarafından yapılan vergi uygulamalarıyla ilgili sorunları incelemek ve karara bağlamak suretiyle vergi kanunu hükümlerine uygun bir yargısal tasarrufta bulunmasıdır.”¹⁹⁷ Yani vergi yükümlüsü veya ceza sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların

¹⁹⁴ Polat, a.e., s. 24.

¹⁹⁵ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 16.

¹⁹⁶ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 16, Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.e., s. 267.

¹⁹⁷ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 17.

çözümlemesi ve sonuca bağlanmasıdır.¹⁹⁸ Vergi yargılama hukuku, şekli vergi hukukunun alt dalı, idari yargılama usulünün içinde kendine özgü yapılanması olan özel bir daldır; vergi yargısı örgütü, usul kuralları ve bunların uygulama konularını kapsar.¹⁹⁹

Vergi yargılama hukukunun taşıdığı işlevler şöyledir: Devlet-kışı arasındaki çıkarlar dengesini kurar. Devlet-kışı arasında idari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıkları tarafsız, bağımsız otorite olarak sonuçlandırma işlevi görür. Verdiği vergisel kararlarla karmaşık ve ayrıntılı mali mevzuatın boşluklarını doldurarak, hükümleri açığa kavuşturarak ve kanunların hukuksal-bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarını sağlamakla içtihat yaratma işlevi²⁰⁰ görür. Uyuşmazlıkların hemen çözümlenmesi, benzer uyuşmazlıklara benzer kararlar verilmesiyle sağladığı hukuka güven duygusuyla “hukuki güvenlik sağlama işlevi” gerçekleştirir. Vergi işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasıyla vergi yargılaması hukuku, vergi adaletini sağlama işlevini yerine getirir.²⁰¹

2.2. Türk Vergi Yargısının Kaynakları

Vergi davaları incelenirken başvuru mevzuat kaynakları şunlardır: “ 2575 sayılı Danıştay Kanunu”, “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun”, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu”, doktrin ve yargı kararları,²⁰² 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (İYUK 31. maddesine atıf yapar.), 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”’dur.²⁰³

2.3. Vergi Yargılamasında Temel İlkeler

Vergi yargılamasının dayandığı temel ilkeler; yazılılık, re’sen araştırma, toplu yargılama, delil serbestisi, kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım, kamuya yararlılık, yerindelik yasağı ilkeleridir.

¹⁹⁸ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 17.

¹⁹⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 18.

²⁰⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.e., s. 268.

²⁰¹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 37-44, Yüce, Vergi Yargılama...., s. 60-66.

²⁰² Serkan Açar, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **TBB Dergisi**, Sayı 62, 2006, s. 262

²⁰³ Taner Ercan, “Vergi Yargısını Etkileyen Durumlar Kapsamında Kanun Yollarına Başvuru Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2021, Sayı 393, s. 77, Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.e., s. 268.

2.3.1. Yazılılık İlkesi

İYUK'un 1. maddesine göre: “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir. 2. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*” İdari yargıda yazılı yargılama usulü uygulanacağını belirten kanun maddesinin amacı, davanın hızlıca görülmesini sağlayarak uyuşmazlığı en kısa sürede çözüme kavuşturmaktır.²⁰⁴

2.3.2. Re’sen Araştırma İlkesi

İYUK'un 20. maddesine göre; “(Değişik birinci cümle: 18/6/2014-6545/17 md.) *Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.*” Re’sen araştırma ilkesi, dava malzemesinin hazırlanmasında taraflarla birlikte, hâkimin de görevli olmasıdır; yargılamanın yönetimi hâkimdedir.²⁰⁵ Hâkim tarafların ileri sürdüğü konulara bağlı kalmaz, gerekli gördüğü hususları kendiliğinden araştırarak davayı genişletip derinleştirebilir.²⁰⁶ Re’sen araştırma ilkesi ile idari yargı, idare üzerinde denetleme yetkisini kullanırken, idare ve birey arasındaki güç dengesizliği giderilir. Bu ilkeyle hakim, olayın çözümlenip gerçeğin ortaya çıkarılması için, bireyin ulaşamadığı, ileri süremediği bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve tek taraflı isteyebilme görev ve yetkisine sahiptir. Bunun sonucunda davayı serbestçe karara bağlar.²⁰⁷

2.3.3. Toplu Yargılama Usulü

İdari yargı mahkemelerinde, tek hâkimle bakılması gereken davalar hariç, toplu yargılama usulü benimsenir. Yani Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay, kurul olarak yargılama yapar. Toplu yargılama usulü, sağladığı karşılıklı

²⁰⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 79, Yüce, Vergi Yargılama...., s. 67, Kızılot, Kızılot, a.e., s. 289, Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 319, Gözübüyük, a.e., s. 344, Aksoy, a.e., s., 204.

²⁰⁵ Yücel Uğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, AÜ **Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1998, Cilt. II, Sayı 1, s. 122.

²⁰⁶ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 289, Aksoy, a.e., s. 202.

²⁰⁷ Uğurlu, a.e., s. 123.

denetim imkânı sayesinde, hâkimlerin bilgi ve deneyimlerinin bir araya getirilmesi ortamını oluşturduğu için adaletin daha iyi dağıtılacağı bir usul olarak değerlendirilir.²⁰⁸

2.3.4. Delil Serbestîsi İlkesi

Delil serbestîsi ilkesi, re'sen araştırma ilkesinin sonucudur.²⁰⁹ Vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin kanıtlanması durumuna hizmet edecek her türlü delilin geçerli olması durumudur. Yani vergi yargılamasında her türlü delil kullanılabilir. Delil serbestîsi ilkesinin iki istisnası vardır. Bunlar yemin ve şahit ifadesidir.²¹⁰

2.3.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olayla ilgili olarak, hukukun öngördüğü çözümün, bu olaya benzer özellikler taşıyan başka bir olay bakımından da geçerli sayılmasıdır.²¹¹ Kıyas, “*yasa koyucu tarafından somut soruna ilişkin olarak düzenlenmemiş bir alandaki yasal boşluğu, somut sorunla benzerlik gösteren hukuki sorunlara ilişkin yasal düzenlemelerle doldurmak demektir.*” Kanun kapsamında olmayan bir husus, kanundaki bir kavrama benzetilerek veya yasanın ruhundan hareketle yasa normunun kapsamına dâhil edilir.²¹² Dolayısıyla vergi yargılamasında hâkim bakmakta olduğu davaya sadece ilgili kanunun hükümlerini uygulamak ve kanunları yorumlarken kıyas yapmamak zorundadır.²¹³ Kıyas yasağı ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturur.²¹⁴ Vergi yargısında kıyas yapılması verginin kanuniliği ilkesinin ihlalidir; vergi koyma yetkisine sahip olmayan yargı organının, kıyas yoluyla kanuna dayanmayan vergi doğuran olaylar yaratarak kişilerin vergi yüklerini doğrudan etkiler.²¹⁵

2.3.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

VUK'un 3. maddesi “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmüyle vergi işlemlerinde ekonomik yaklaşım

²⁰⁸ Faruk Erem, **Ceza Usul Hukuku**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 427, 1978, s.107, 108.

²⁰⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 102.

²¹⁰ Yüce, Vergi Yargılama....., s. 69.

²¹¹ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1996, s. 81.

²¹² Yüce, Vergi Yargılama....., s. 69.

²¹³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 320.

²¹⁴ Kaneti, a.e., s. 43.

²¹⁵ Aksoy, a.e., s. 205.

ilkesini benimsediğini ortaya koyar. Ekonomik yaklaşım ilkesi, “*vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını*” ifade etmektedir. Vergi kanunları belirlenirken ve uygulanırken olguların maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmelidir.²¹⁶ Vergi hukuku sadece vergiyi doğuran olayı ortaya çıkaran olaylar ve işlemler ile ilgilenir; bunun dışındaki olay ve işlemlerle ilgilenmez. Vergiyi doğuran olayın tespiti de ekonomik yaklaşım ilkesiyle ortaya konur.²¹⁷

2.3.7. Kamuya Yararlılık İlkesi

Hukuk devletlerinde devlet gücüne dayanılarak gerçekleştirilen tüm kamu işlemlerinin ve dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin nihai amacı “kamu yararı” ilkesidir.²¹⁸

2.3.8. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi

Yerindelik denetimi, *bir işlem veya eylemin değerlendiren merci tarafından uygulanması gereken bir işlem veya eylem olup olmadığına, kısaca yerinde olup olmadığına karar verilmesidir.*²¹⁹ İşlemin hizmet gerekleri veya kamu yararı ölçütlerine uygun olup olmadığından öte isabetli veya yararlı olup olmadığına karar verilmesidir. İdari yargı, idarenin takdir yetkisini sınırlandırarak yerindelik denetimi yapamaz; oysa yerindelik denetimi yerine idari yargı hâkiminin yapması gereken, idari işlemin hukuka, mevzuata, içtihatlara uygun olup olmadığını ortaya koyan hukuka uygunluk denetimidir.²²⁰ Yerindelik denetimi yasağı, hukuka uygunluk denetimi Anayasa’nın 125. maddesinde şu şekilde dile getirilmiştir: “*Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.*” Benzer şekilde İYUK’un 2. maddesi de “*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile*

²¹⁶ Kaneti, a.e., s. 42.

²¹⁷ Ali Erol, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, 2019, Cilt 3, Sayı 1, 59.

²¹⁸ Yüce, Vergi Yargılaması..., s. 70.

²¹⁹ Yüce, Vergi Yargılaması..., s. 71,

²²⁰ Hulusi Alphan Dinçkol, “İdari Yargı’da Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2013, Cilt 19, Sayı 2, s. 1573.

sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” ifadesiyle yerindelik denetimini yasaklayıp hukuki denetimin yolunu açmıştır.²²¹

2.4. Vergi Yargılama Süreci

Vergi yargılama süreci, vergi uyuşmazlığı ortaya çıktıktan sonra ilgili mahkemede davanın açılmasıyla başlayan bir süreçtir. Davacı mükellef veya ceza muhatabı vergi konusunda hak ihlaline uğratıldığını iddia ettiği davalı vergi idaresi-devlete karşı; vergi yargılamasında görevli yargı organlarında iptal veya tam yargı davası açar. Bu süreçte uyuşmazlığın durumuna göre gidilecek görevli yargı organları vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dır. Davacı veya davalı davanın açıldığı mahkemenin kararına karşı, olağan veya olağanüstü kanun yollarına başvurarak veya başvurmayı tercih etmeyerek mahkeme kararını kesinleştirme sürecini, yani vergi yargılama sürecini tamamlar.

2.4.1. Vergi Davası

Devletle vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasında çıkan uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturur. Diğer bir ifadeyle VUK ve Gümrük Kanunu’nun uygulamasından kaynaklanan vergi, resim, harç vb kamu gelirleri ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi davasının çıkış noktasıdır.²²² VUK’un 378. maddesine göre; *“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”*

²²¹ Ahmet Talha Tetik, “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2017, Cilt 25, Sayı 2, s. 255.

²²² Turgay Gözler, Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, **Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2015 2 (4), ISSN:2148-1415, s. 29.

2.4.2. Vergi Davası Açma Hakkının Doğması

Vergi mükellefi veya ceza muhatabının beyana dayalı tarh dışında, tarh ve tebliğ edilen vergiye karlı dava açma hakkının doğabilmesi için şu durumların gerçekleşmiş olması gerekir: İlave bir vergi tarh edilmiş olmalıdır. Bir ceza kesilip muhataba tebliğ edilmiş olmalıdır. Vergi hatasının şikayet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddedilmiş olması gerekir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememiş olması gerekir. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmeleri durumunda vergi davası açılabilir. Takdir komisyonlarının bazı kararlarına karşı dava açılabilir. Tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılabilir. İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine karşı dava açılabilir. İhtirazı kayıtlı yapılan beyana karşı dava açılabilir. Teminat isteme yazısı dava konusu yapılabilir.²²³

Buna karşılık mukteza-özelgeler dava konusu edilemez. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Genel Tebliğ, İç Genelge ve Genel Yazılar dava edilemez. Vergi inceleme raporları tek başına dava edilemez. Vergi dairesi yazısıyla zarar mahsubu, yatırım indirimi, KDV indirimi ve benzeri indirimlerin yapılamayacağını ya da tutarının azaltıldığının bildirilmesi durumunda, bu yazılar dava konusu yapılamaz. Gecikme zammı veya vergi borcunun ödenmesinin istenilmesine ilişkin yazılar dava konusu edilemez. Re'sen mükellefiyet tesisine ilişkin işlem tek başına dava edilemez. Yurtdışına çıkış yasağının iptali dava konusu yapılamaz. Vergi dairesinin cevap yazısı tek başına dava edilemez. Haciz işlemlerinin dava konusu edilip edilemeyeceği tartışmalıdır. Ancak AATUHK'nın 15. maddesi ihtiyati hacze karşı yedi gün içinde dava açılabileceğini hüküm altına almıştır. Ancak bu dava haciz işleminin usul ve tatbikine yöneliktir ve ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması ve haczedilmemesi gereken malların haczedildiği iddiası ile dava açılabilir. İçerik olarak haciz işlemine karşı dava açılamaz.²²⁴

2.4.3. Vergi Davasında Taraflar

Dava, bir başkası (davalı) tarafından subjektif hakkı ihlal edilen, tehlikeye sokulan veya kendinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin (davacı) mahkemeden hukuki himaye istemesidir. Mahkemeden hukuki himaye isteyen kimseye “davacı”, davacının

²²³ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 310-319, Aksoy, a.e., s. 206-208.

²²⁴ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 320-326.

hakkını ihlal eden-tehlikeye sokan veya haksız talepte bulunduğu için kendisine karşı dava açılan kimseye “davalı” denir. Bir hakkın mahkemeler vasıtasıyla ileri sürülmesi yetkisine “dava hakkı” denir. Dava hakkı, 1982 Anayasası’nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde güvence altına alınır: “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.*” Vergi davalarında davacı, VUK’un 377. maddesine göre vergi mükellefleri ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir. Vergi davalarında davalı, vergi idaresidir. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi talebine ilişkin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurulup red cevabı alınması halinde, Danıştay’da açılacak davanın davalısı, Maliye Bakanlığı’dır. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında davalı Ticaret ve Gümrük Bakanlığı’dır. Açılan davada hasmın belirlenmemiş olması, yanlış gösterilmiş olması dava şartı değildir. Mahkeme davalıyı re’sen araştırarak kendiliğinden tayin eder.²²⁵

2.4.4. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği

İYUK’un 2. maddesine göre, idari davalar, idarenin idare hukukuna dayanarak gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıklarının çözümleneceği idari yargı mercilerince açılan davalardır. İdari davalar iptal ve tam yargı davalarıdır. İptal davaları, “idari işlemler hakkında şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır.” İptal davaları, idarenin hukuka aykırı işlemlerini iptal eder, böylece idarenin hukuka bağlı kalmasını sağlar. Tam yargı davaları yine aynı maddede, “*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar*” şeklinde tanımlanır.²²⁶

2.5. Vergi Yargılamasında Görevli Yargı Organları

Bir davaya aynı yargı kolu-düzeni içinde yer alan yargı yerlerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir. Görev, bir hukuki uyuşmazlığı dava konusu yönünden yargı kolu içerisindeki hangi mahkemenin

²²⁵ Gözler, Demir, a.e., s. 30.

²²⁶ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 138, 140, Gözübüyük, a.e., s. 133, 263.

çözümleyeceği durumudur. Yetki ise, uyuşmazlıkla görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemenin davayı göreceği durumudur.²²⁷

İdari yargıda görevli mahkemeler İdare Mahkemeleri, Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dır. İdari yargıda örgütlü bu mahkemeler iki dereceli olarak örgütlenmişlerdir. İlk derece mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemeleridir. Üst mahkemeler Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dır. Bazı durumlarda Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görev yapar.²²⁸ Vergi yargılamasında görevli mahkemeler Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dır.

Anayasa'nın 142. maddesine göre: “*Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir.*” Dolayısıyla vergi yargısı organlarının da görev ve yetkileri kanunla düzenlenir.²²⁹

2.5.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri 6 Ocak 1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemesi yargı organlarıdır. İlgili kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemeleri, “*Vergi mahkemeleri:*

a) *Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,*

b) *(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,*

c) *Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler.”*²³⁰

Vergi mahkemeleri genel yetkili²³¹, özel görevli²³² mahkemelerdir.

İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlıklarının görüşü alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir. Vergi Mahkemelerinin kaldırılması veya yargı çevrelerinin değiştirilmesi de İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve

²²⁷ Gözübüyük, a.e., s. 66, Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 153.

²²⁸ Yüce, Vergi Yargılama....., s. 28.

²²⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 153.

²³⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 432.

²³¹ Yüce, Vergi Yargılama....., s. 30,

²³² Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 155.

Maliye Bakanlıklarının görüşü alınarak Adalet Bakanlığı'nın görüşü alınarak Hakimler Savcılar Kurulu tarafından karar verilir. Kuruluş, kaldırılış ve yargı yeri değişiklikleri Resmi Gazete'de yayınlanır.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulları başkan ve iki üyeden oluşur. Vergi mahkemeleri, kurul halinde görev yapar. Ancak dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları, 2023 yılı için 171.000 TL tutarı geçmeyen uyuşmazlıklar tek hâkimle karara bağlanır.²³³ 171.000 TL tutarı geçen vergi uyuşmazlıklara ilişkin davalar kurul halinde görülür. Tek hâkimle alınan 2023 yılı için 20.000 TL tutarını aşmayan kararlar kesindir. Bu kararlara karşı istinaf veya temyiz yolu kapalıdır.²³⁴

İYUK'un 37. maddesine göre vergi uyuşmazlıklarının yetkili vergi mahkemesi şöyle belirlenir:²³⁵ *“Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:*

- a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,*
 - b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,*
 - c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,*
 - d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,*
- Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.”*

2.5.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 6 Ocak 1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuştur.²³⁶ Bölge İdare Mahkemeleri, ikinci derece mahkemesi,

²³³ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 30,

²³⁴ Baki Yeğen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2019, 7(2), s. 133.

²³⁵ Karakoç, Vergi Yargılaması..., s. 160.

²³⁶ Gözler, a.e., s. 432.

yani üst mahkemedir, doğrudan dava açılmaz. İlk derece mahkemeleri olan idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan istinaf başvurularını inceler ve karara bağlar.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin kuruluş, kaldırılış ve yargı çevreleri değişiklikleri vergi mahkemelerinde olduğu gibidir. Bir başka ve iki üyeden oluşur ve gerektiğinde kurul olarak da çalışır.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri: 2576 sayılı kanunun 3/A maddesinde belirtildiği üzere şöyledir:

“a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.”

Bölge İdare Mahkemeleri veya İstinaf Mahkemelerinde 2023 yılı için 581.000 TL tutarını aşmayan uyuşmazlıklara ilişkin kararlar kesindir. Bu kararlara karşı Danıştay'da yapılacak temyiz yolu kapalıdır.²³⁷

2.5.3. Danıştay

Danıştay, 1868 yılında kurulduğundan bu yana çeşitli aşamalar geçirmiş bir yüksek mahkemedir. Kuruluşu Anayasa tarafından düzenlendiğinden Danıştay, Anayasal statüde bir yüksek mahkemedir. Anayasa'nın 155. maddesine göre Danıştay, *“Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.”*²³⁸ Danıştay 20.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile yasal olarak düzenlenmiştir. 2575 sayılı kanun 09.6.2004 tarih 5183 sayılı *“Danıştay Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”* adlı kanunla değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklik kanununda da yer aldığı üzere Danıştay'da 12'si dava, bir idari olmak üzere 13 tane daire bulunmaktadır. Dava dairelerinden 3., 4., 7., ve 9. Dava

²³⁷ Yeğen, a.e., s. 133.

²³⁸ Gözler, a.e., s. 433.

daiireleri vergi uyuşmazlıklarına bakar. Dava daiirelerinin dışında Vergi Dava Daiireleri Kurulu, İctihadı Birleştirme Kurulu bulunur.²³⁹

Danıştay Kanunu'nun 23. maddesine göre **Danıştay'ın genel görevleri** şunlardır: idare ve vergi mahkemelerinin kararları ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak gördüğü davaların temyiz mahkemesidir. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi hukuk kuralının yanlış uygulanması veya hiç uygulanmaması durumunda ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmak olarak sınırlıdır. Danıştay, kanunda belirtilen idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlayan mahkemedir. Kamu imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkındaki düşüncesini bildirir. Kanunla verilen diğer işleri yapar.

Danıştay Kanunu'nun 24. maddesine göre **Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri** şunlardır: 1.

- a) *“Cumhurbaşkanı kararlarına,*
- b) *Cumhurbaşkanınca ıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,*
- c) *Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,*
- d) *Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,*
- e) *Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,*
- f) *Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,*

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

2. *Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.”*

²³⁹ Kızılot, Kızılot, a.e., s. 300., Dava Daiireleri konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız: Yüce, Vergi Yargılama..., s. 32-34.

Danıştay Kanunu'nun 25. maddesine göre **Danıştay'ın temyiz mahkemesi olarak görevleri** şunlardır: “*İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır.*”

Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre “*Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.*” Danıştay, aynı zamanda devletin merkezindeki **en yüksek danışma ve inceleme organıdır.**

Danıştay Kanunu'nun 18. maddesine göre **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurul Kararı olarak hukuk yaratır.** Danıştay, Dava Daireleri; Dava Daireleri Kurulları; Dava Daireleri ve Dava Daireleri Kurulları; Vergi Dava Daireleri Kurulları ve İdari Dava Daireleri Kurulları arasındaki aykırılık ve uyuşmazlıkları gidererek önemli hukuk kaynaklarından biri olan İçtihadı Birleştirme Kararı alır.

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Danıştay, konusu 581.000 Türk lirasını aşan vergi ve tam yargı davaları ile idari işlemler hakkında açılan davaların temyiz merciidir.

2.6. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar

VUK'un 377. maddesine göre vergi davası açmaya yetkili olanları mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler şeklinde sıralanmıştır. Vergi mükellefleri ve ceza muhatapları kendilerine salınan vergiler ve kesilen cezalar için vergi mahkemesinde dava açabilir.

2.7. Vergi Davası Açma Süreleri

Vergi davaları açma süresi İYUK'un 7. maddesinde ele alınmıştır: “*1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.*” Bu süreler idari davalarda yazılı tebligatın yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar. Vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerle bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlıysa tahsilatın yapıldığı, tebliğe bağlıysa tebliğin yapıldığı tarihi izleyen tarihten itibaren 30 gündür.

6183 sayılı kanuna göre dava ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılacaksa dava açma süresi 7 gün; uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması durumunda dava açma süresine 15 günden az bir süre kalmışsa dava açma süresi 15 gün; Emlak vergisinin asgari birim değerlere karşı açılması halinde dava açma süresi takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gündür.²⁴⁰

Dava açma süreleri hak düşürücü sürelerdir. Bu sürelerin aşılması durumunda (işlemde vergi hatasının varlığı hariç) vergi tahakkuk eder ve kesinleşmiş olur.²⁴¹ Dava açma sürelerini durduran ve uzatan sebepler bulunmaktadır: Dava açma sürelerini durduran sebepler, mali tatil, üst makama başvuru ve mücbir sebeptir; dava açma sürelerini uzatan sebepler, adli tatil, görevli olmayan yargı organına başvurulması, şekil şartlarını taşımayan dilekçeyle dava açılması, avukat olmayan vekil tarafından dava açılması, uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması nedeniyle dava açılmasıdır.²⁴²

2.8. Vergi Davası Açılması ve Sonuçları

2.8.1. Dava Dilekçesi

İYUK'un 1. maddesine göre, “*İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.*”

İYUK'un 3. maddesine göre dava dilekçesi şekle tabidir; tarafların, varsa vekil veya temsilcilerinin ad, soyad veya unvanları, adresleri, gerçek kişilerin TC kimlik numaraları; dava konusunun sebepleri ve delilleri; dava konusu idari işlemin yazılı tebliğ tarihi; uyuşmazlık konusu miktar; vergi cezasının türü, zamanı, tebliğ tarihi unsurlarını içerir.

Dava dilekçesinin verilebileceği yerler İYUK'un 4. maddesinde ele alınmıştır: Davaya ilişkin evraklar Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

²⁴⁰ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 184.

²⁴¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 323.

²⁴² Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 324.

2.8.2. Vergi Davasının Görüşülmesi ve Karar

Dava dilekçesi görevli ve yetkili mahkemeye verildiğinde veya ulaştırıldığında mahkeme dilekçe üzerinde ilk incelemesini İYUK'un 14. maddesi uyarınca görev, yetki, idari mercii tecavüzü, ehliyet, süre ve husumet yönlerinden²⁴³ gerçekleştirir. Sorun bulunmazsa dava dilekçesi ve eklerini davalıya tebliğ eder. Davalı 30 gün içerisinde savunma yaparak mahkemeye verir; bu birinci savunmadır. Mahkeme davalının savunmasını davacıya tebliğ eder. Davacı 30 gün içerisinde mahkemeye cevap verir. Mahkeme bu cevabı tekrar davalıya tebliğ eder ve davalı ikinci savunmasını gerçekleştirir. Bu ikinci savunma da mahkeme tarafından davacıya tebliğ edilir. Böylece dava dosyasında, davacının biri dava dilekçesi ve cevap yazısı; davalının birinci ve ikinci savunmaları oluşturulmuş olur ve dava karar verilme aşamasına gelmiş olur. Dosyalar en geç 6 ay içerisinde sonuçlandırılmalıdır.²⁴⁴

Vergi mahkemelerinde kararlar tek hâkimle veya kurul halinde verilir. Tek hâkimle dava görme sınırı 2023 yılı için 171.000 TL'dir. Taraflar duruşma istemezse veya yargı yeri re'sen duruşma yapılmasına karar vermezse; davalar evrak üzerinden görülür. 2023 yılı için duruşma gerçekleştirme sınırı 171.000 TL tutarıdır.²⁴⁵

Mahkemenin verdiği nihai karar taraflara tebliğ edilir. Dava, davacı mükellef lehine sonuçlanmışsa, davalı vergi idaresi dava konusu işlemi en geç 30 gün içerisinde terkin eder. Dava davalı vergi idaresi lehine sonuçlanmışsa yani dava reddedilmişse mükellef vergi ve cezaları en geç 1 ay içerisinde vergi idaresine öder. Mahkemenin kararını alan taraflar istinaf yoluna gidebilirler. Ancak 2023 yılı için 20.000 TL tutarını geçmeyen vergi mahkemesi kararları kesindir, bu kararlara karşı istinaf yolu kapalıdır.²⁴⁶

2.8.3. Vergi Davası Açılmasının Sonuçları

Vergi davası açılmasının bir takım sonuçları ortaya çıkar. Bunlar zamanaşımının kesilmesi, hak düşürücü sürenin korunması, yürütmenin durdurulması, derdestlik, davaya bağlılık, hüküm verme zorunluluğu gibi sonuçlardır.

²⁴³ H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Ünal Matbaası, 1976, s. 545-576.

²⁴⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 325-326.

²⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 326.

²⁴⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 326.

2.8.3.1. Zamanaşımının Kesilmesi

Dava açmanın usul hukuku bakımından çeşitli sonuçları vardır. Dava açılmasıyla birlikte dava konusu hak için **zamanaşımı** kesilmiş olur. Böylece dava açma süresinin işlemesi durur; dava açabilme hakkının zamanaşımına uğrama tehlikesi son bulur.²⁴⁷

2.8.3.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması

Dava açılmasıyla birlikte **hak düşürücü süre** korunmuş olur. İYUK'a göre vergi davası açma süreleri hak düşürücü süre olarak nitelendirilir. Mükellef veya ceza muhatabı kanunda belirtilmiş süre içerisinde dava açmazsa daha sonra dava açma hakkını kullanamaz. Bu kural usul kuralı olup kamu düzenine ilişkindir. Hak düşürücü sürenin aşılması davanın usulen reddini gerektirir.²⁴⁸

2.8.3.3. Yürütmenin Durdurulması

İdare mahkemeleri veya Danıştay'da dava açılması kural olarak idari işlemin yürütmesini durdurmaz. Ancak İYUK'un 27. maddesine göre *idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda* mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Ancak bu durum vergi uyuşmazlıkları için geçerli değildir. İYUK'un 27/4 maddesine göre “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*” Vergi mahkemelerinde yürütmeyi durdurma için davacının talebine veya mahkemenin karar vermesine gerek yoktur, zaten dava açmakla yürütme kendiliğinden durur. Vergi uyuşmazlıklarında yürütmenin durmasının istisnaları bulunmaktadır: İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. 6183 sayılı AATUHK'ya göre yapılan tahsilat işlemlerine, özellikle ödeme emrine, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması ve yeni adresin bildirilmemesi durumunda dava dosyası işlemde

²⁴⁷ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 193.

²⁴⁸ Yüce, Vergi Yargılama....., s. 191.

kaldırılır ve yürütmeyi durdurma kendiliğinden hükümsüz kalır, tahsilat işlemi devam eder.²⁴⁹

2.8.3.4. Derdestlik

Dava açılarak, dava konusu uyuşmazlık bir yargı yeri önünde “derdest” hale gelir, yani görülmeye başlanmış olur. Şu hale aynı konu, taraf ve nedene dayanarak başka bir yargı yerinde yeni bir dava açılamaz; açılırsa karşı taraf derdestlik savunmasında bulunur. Derdestlik Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda düzenlenmiş bir olgudur; İYUK’ta yer almaz, ancak vergi uygulamasında görülür.

2.8.3.5. Davaya Bağlılık

Vergi davasında tarafların sav ve savunmaları, dava dilekçesi ve kendilerine verilen cevap haklarıyla sınırlıdır, taraflar sav ve savunmalarını genişletemez, değiştiremez. İYUK’un 16/4. maddesindeki “*Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler*” ve 21. maddesindeki “*Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir.*” ibareleri davaya bağlılık, sav ve savunmanın genişletilememesi, değiştirilememesi ilkesinin kanuni dayanağı sayılabilir.²⁵⁰

2.8.3.6. Hüküm Verme Zorunluluğu

Dava açılmasıyla birlikte mahkeme doğrudan harekete geçmekle ve hüküm vermekle yükümlüdür. Anayasa’nın 36. maddesine göre “*Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.*” Aksi davranış hakim sorumluluğunu gerektirir. Mahkeme görevsiz veya yetkisiz olsa bile önüne gelen davayı karara bağlamak zorundadır.²⁵¹

2.9. Türkiye’de Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Kanun yolu, “*mahkemelerce verilen nihai (son) kararların (hükümlerin) üst derece yargı yerlerinde veya doğrudan doğruya kararı veren yargı yerinde yeniden*

²⁴⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 200, Gözler, Demir, a.e., s. 37.

²⁵⁰ Gözübüyük, a.e., s. 449.

²⁵¹ Gözübüyük, a.e., s. 449, Yüce, Vergi Yargılama....., s. 201.

incelenmesi, hukuki kontrolünün yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesidir.”²⁵²

Yargı organlarınca verilmiş nihai kararların hata, yanlışlık ya da hukuka aykırılık ihtimallerinin araştırılıp giderilmesi amacıyla dava taraflarına verilmiş başvuru yollarıdır.²⁵³ Türkiye yargılamasında iki çeşit kanun yolu bulunmaktadır: Mahkemenin vermiş olduğu nihai kararların kesinleşmesine engel olan, karar kesinleşinceye kadar gidilen kanun yollarına olağan kanun yolları; kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan karar kesinleştikten sonra gidilen kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denir.²⁵⁴ Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz; olağanüstü kanun yolları kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesidir.

2.9.1. Olağan Kanun Yolları

İYUK’a göre olağan kanun yolları “istinaf” ve “temyiz” olmak üzere iki tanedir. Bireysel işlemlerin ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleri, istinaf makamı Bölge İdare Mahkemesi, temyiz makamı Danıştay’dır. Düzenleyici işlemlerin ilk derece mahkemesi Danıştay Dava Dairesi, temyiz makamı Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları’dır.²⁵⁵

İlk derecede olan vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği uyuşmazlık tutarı 2023 yılı için 171.000 TL’yi aşmayan kararlar kesindir, kanun yolu kapalıdır. Vergi mahkemelerinin 581.000 TL tutarını aşan nihai kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesi’nde “istinaf” yoluna; Bölge İdare Mahkemesi’nin 581.000 TL tutarını aşan kararlarına karşı Danıştay’da “temyiz” yoluna gidilir.²⁵⁶

2.9.1.1. İstinaf Yolu

İstinaf, “yeniden başlama”, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” anlamına gelir.²⁵⁷ “İlk derece mahkemeleri tarafından verilen ve henüz kesinleşmeyen kararın bir üst mahkeme tarafından hem maddi hem de hukuki yönden olay-vakıa denetimi yapılarak hukuka aykırılıkları gidermek için başvurulanan bir

²⁵² Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 230.

²⁵³ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 230.

²⁵⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 335, Yüce, Vergi Yargılama...., s. 234.

²⁵⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 336.

²⁵⁶ Yüce, Vergi Yargılama...., s. 234.

²⁵⁷ **Türkçe Sözlük**, s. 1217.

*olağan kanun yoludur.”²⁵⁸ İstinaf yolu hukukumuzda 28.06.2014 tarihli 29044 no.lu Resmi Gazete’de yayınlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la kabul edilmiş, 20.07.2016 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Kanunun 15. maddesindeki “tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna” ibaresi “ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna” şeklinde değiştirilmiştir.²⁵⁹ İdari yargıda istinaf makamı Bölge İdare Mahkemeleri’dir. İYUK’un “İstinaf” kenar başlıklı 45. maddesine göre; “İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren **otuz gün** içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu dokuz bin²⁶⁰ Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.”*

Bölge idare mahkemesi gerçekleştirdiği inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf talebini reddeder. Kararda maddi yanlışlıklar varsa bu yanlışlıkları düzeltir ve yine istinaf talebini reddeder.

Bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunu kabul eder ve ilk derece mahkemesinin kararını kaldırır ve esas hakkında yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesinin temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce tebliğ edilir. İvedi yargılama usulüne tabi davalar için istinaf kanun yoluna başvurulamaz.

İstinaf kanun yolunda, dava ilk derece mahkemesi gibi tüm maddi ve hukuki boyutlarıyla incelenerek karar verilir. Bölge İdare Mahkemesi İlk derece mahkemesinin tespitinde eksiklik olduğunu düşünürse yeni bir tespit yaparak ortaya yeni bir karar koyar.²⁶¹ İstinafın görevi, ilk derece mahkemesinin maddi hukuku doğru uygulayıp uygulamadığını, ilk derece mahkemesinin tespitlerinin doğru ve tam olup olmadığını ve

²⁵⁸ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 234.

²⁵⁹ Ercan, a.e., s. 80.

²⁶⁰ 2023 yılı için 20.000 TL

²⁶¹ Gül Üstün, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016, Cilt 22, Sayı 2, s. 17.

muhtemel hataların giderilip giderilmediğini kontrol eder²⁶², gerekirse ortaya yeni bir karar açıklar.

Bölge İdare Mahkemesi vergi mahkemesinin aldığı kararı yerinde bulursa istinaf başvurusunu reddeder. Vergi mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulursa istinaf başvurusunu kabul eder ve kararın kaldırılmasına karar vererek esas hakkında yeni bir karar ortaya koyar. Uyuşmazlık tutarı 2023 yılı için 581.000 TL tutarını geçmezse Bölge İdare Mahkemesi’nin verdiği bu karar kesindir ve temyiz yolu kapalıdır. 581.000 TL tutarını aşarsa Bölge İdare Mahkemesi’nin kararın karşı temyiz kanun yoluna başvurulur.²⁶³

2.9.1.2. Temyiz Yolu

Temyiz, Bölge İdare Mahkemeleri’nin 581.000 TL tutarını aşan vergi uyuşmazlıklarına karşı, verilen hükmün hukuka ve usule uyup uymadığı konusunda Danıştay’ın yaptığı tespit, değerlendirmedir.²⁶⁴ Temyiz mercii, idari yargının üst derece mahkemesi Danıştay’dır. Danıştay aynı zamanda ilk derece mahkemesi olarak kendi baktığı davaların da temyiz merciidir. İYUK’un “Temyiz” kenar başlıklı 46. maddesine göre: Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ve bölge idare mahkemelerinin kararları, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Danıştay’da, temyiz edilebilir.

Temyize giden davalar açısından mali yargı örgütlenmesi ilk derece mahkemeleri vergi mahkemeleri, istinaf mercii Bölge İdare Mahkemesi, temyiz mercii Danıştay olmak üzere üç derecelidir.²⁶⁵

Temyiz mercii olan Danıştay istinafta olduğu gibi dava konusu maddi olayları tekrar inceleyip gerekirse ilk derece mahkemesi yerine hüküm vermez, yargılama yapmaz. Verilen hükmün hukuka ve usul kurallarına uygunluğunu denetler; esas değil, mahkeme kararını yargılanır.²⁶⁶ Danıştay istinaf kararını hukuka uygun bulursa onar; aykırı bulursa bozar. “*Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar*” İYUK’un 49.

²⁶² Reinhard Gaier, “İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi”, Çeviren: Cenk Akil, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61 (1), 2012, s. 418.

²⁶³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 337, 338.

²⁶⁴ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 240.

²⁶⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 338, Özgür Saygın, Ulvi Sandalcı, “Vergi Yargısının İşlevleri Özelinde Kanun Yararına Bozma ve Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2019, Sayı 62, s. 215.

²⁶⁶ Yüce, Vergi Yargılama..., s. 240.

maddesinde ele alınmıştır: (Değişik: 18/6/2014-6545/22 md.) 1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50 nci madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.

2.9.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü Kanun Yolları, olağan kanun yollarından geçerek veya süresi geçtiği için bu yola gidilmeden kesinleşen kararlar için sözkonusudur. Kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olmak üzere iki tanedir.

2.9.2.1. Kanun Yararına Temyiz

İYUK'un 51. maddesine göre kanun yararına temyiz, "İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir."

Yürürlükteki hukuka aykırı durum ifade eden kararların özel bir temyiz incelemesine tabi tutulmasına kanun yararına temyiz denir. İnisiyatifin idari yargıda Danıştay Başsavcısı veya Bakanlıklarda olması durumundan dolayı olağanüstü yoldur.²⁶⁷ Amacı yargı kararlarının hukuk düzeninde yarattığı bozulmayı bertaraf etmek, hukukta ve uygulamada birlik sağlamaktır. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi, temyiz mahkemesi olmasının yanında en önemli diğer görevi uygulama ve içtihat birliğini sağlamaktır.²⁶⁸ Kanun yararına temyiz müessesesi ile birlikte yanlış ya da hukuka aykırı içtihatların hukuk sistemine yerleşmesi engellenmiş olur.²⁶⁹

2.9.9.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, *“bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın kanunda sayılı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptalini ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur.”*²⁷⁰ Yargılamanın yenilenmesi, İYUK'un 53. maddesinde güvence altına alınır: Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin verdiği kararlar hakkında, yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilir.

²⁶⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 339.

²⁶⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 331.

²⁶⁹ Mahmut Yüksel, “6545 Sayılı Kanun Işığında Vergi Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2016, Sayı 328, s. 134.

²⁷⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 340.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesinde düzenlenen "hak arama hürriyeti"ne dayanarak, bireyler uyuşmazlık konusu olarak nitelendirdikleri her alanda davacı veya davalı olarak iddiada bulunabilir, savunma yapabilirler. Bu doğrultuda kendilerine re'sen, ikmalen veya idarece yapılan vergi tarhiyatları ve kesilen vergi cezalarını uyuşmazlık olarak nitelendiren vergi mükellefleri veya ceza muhatapları, sahip oldukları bu Anayasal hakka dayanarak idari veya yargısal çözüm yollarını kullanabilirler. İdari çözüm yolları olan uzlaşma, izaha davet, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi gibi müesseselere başvurabilirler. Bu müesseselerle uyuşmazlıklarına çözüm bulamayacağını düşünen veya bu süreçleri tükettikten sonra çözüme ulaşamayan vergi mükellefi veya ceza muhatabı yargısal çözüm yollarını deneyerek dava açma yoluna gidebilir. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolunu oluşturan dava açmaya, idari çözüm yolları kullanıldıktan sonra başvurulacağı gibi, hiçbir idari çözüm yoluna başvurulmadan, doğrudan da başvurulabilir. Dolayısıyla yabancı ülkelerin çoğunda olduğunun aksine idari çözüm yolları, yargısal çözüm yollarının önşartı değildir. Bu çerçevede re'sen, ikmalen veya idarece yapılan vergi tarhiyatları ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi cezalarına karşı vergi mükellefi veya ceza sorumlusu uyuşmazlığın durumuna göre ilk derece mahkemelerinde vergi davası açabilirler. İlk derece mahkemelerinde alınan kararları istinaf veya temyiz yargı yollarıyla bir üst mahkemeye taşıyarak vergi uyuşmazlığı konusunda hak aramaya devam edebilirler. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi tam da bu noktada devreye girerek ilk derece mahkemelerinde sonuçlanmış olan yargı yolu açık kararlara karşı, vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından uyuşmazlığın daha fazla sürdürülmek istenmemesi durumunda kullanabileceği bir mekanizma olarak Türk vergi hukuku sistemine dahil edilmiştir. Böylece devletin temel finansman kaynağı olan vergilerin Hazine'ye intikali hızlandırılmış olacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, Türk vergi hukukuna 7 Aralık 2019 tarihli 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması

Hakkında Kanun”’un 27. maddesinde düzenlenerek girmiştir. Bu kanunun 27. maddesi VUK’un mülga 379. maddesini yeniden düzenleyerek kanun yolundan vazgeçme müessesesinin esaslarını belirlemiştir. Bu müessese ayrıca 20.02.2020 tarihli 31045 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile de düzenlenmiştir. Müessesenin uygulanmasına 2020 yılı itibariyle başlanmıştır.

1. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME KAVRAMI, KANUN YOLUNDAN VAZGEÇMENİN HUKUKİ DAYANAĞI, NİTELİĞİ VE AMACI

1.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Kavramı

Kanun yolundan vazgeçme, kavram olarak değerlendirildiğinde öncelikle “kanun yolu”nun açıklanması gerekir. Çalışmanın İkinci Bölümü’nün “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları” başlıklı kısmında da açıklandığı üzere Kanun yolu, *“mahkemelerce verilen nihai (son) kararların (hükümlerin) üst derece yargı yerlerinde veya doğrudan doğruya kararı veren yargı yerinde yeniden incelenmesi, hukuki kontrolünün yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesidir.”*¹ Türk yargı hukukunda kanun yolları olağan ve olağanüstü olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz, olağanüstü kanun yolları kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir. Dolayısıyla kanun yoluna götürülmesiyle başvurulacak müesseseler istinaf, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir. Türk vergi hukukunu ilgilendiren kanun yolları ise istinaf ve temyizdir.

Vazgeçme ise, *“kişinin kendi hakkı saydığı bir şeyi artık istemez olmasıdır.”*² Bu doğrultuda Türk vergi hukukundaki kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi mükellefi veya ceza sorumlusunun yargılama aşamasında bulunan vergi uyuşmazlığını, istinaf veya temyiz kanun yolları açık olmasına rağmen bu kanun yollarını sürdürmeyerek yargılama sürecine son vermesidir. Buna karşılık vergi idaresinin de vergi veya cezanın tamamı veya bir kısmında indirim uygulayarak vergi alacağından vazgeçerek uyuşmazlığı sona erdirmesidir.³ İlk derece vergi mahkemelerince alınan istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemelerince alınan temyiz yolu açık kararlar hakkında ve

¹ Karakoç, Vergi Yargılaması....., s. 230.

² Türkçe Sözlük, s. 2474.

³ Fatih Saraçoğlu, Birkan Kahraman, “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2019, Cilt 15, Sayı 180, s. 2673.

Danıştay'ın bozma kararına karşı alınan kararlar hariç olmak üzere kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanacağı öngörülmüştür.⁴

1.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Dayanağı

Türk vergi hukuku sisteminde çok yeni bir uygulama olan kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki dayanaklarından biri 07.12.2019 tarihli 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”dur. Bu kanun 27. maddesi ile VUK’un mülga 379. maddesini yeniden düzenleyerek kanun yolundan vazgeçme müessesesinin esaslarını ortaya koymuştur. 517 sayılı VUK Genel Tebliği müessesenin uygulamasını somutlaştırmıştır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanmaya başlanma tarihi 01.01.2020’dir.⁵

1.3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Niteliği

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin idari veya yargısal çözüm yollarından hangisinin kapsamında değerlendirileceği net değildir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, ilk derece mahkemesinde sonuçlanmış bir davanın, kanun yoluna başvurma aşamasında idari başvuruya gerek duyulacak şekilde düzenlenmiştir. Uyuşmazlığın zaten yargı sürecinde olmasından dolayı müessese yargısal çözüm yolundadır. Ancak kanun yolundan vazgeçme ile yargı kararının kesinleşmesinin önüne geçildiği için müessese, yargısal çözüm yolundan ayrılmıştır, artık uyuşmazlık yargısal yolla çözüme kavuşturulamayacaktır. Durdurulan yargı sürecinden sonra uyuşmazlık, vergi idaresine idari başvuru yapılması şekline dönüştüğünden, idari uyuşmazlık çözüm yoluna dönmüş haldedir. Ancak idari başvurunun temelini kesinleşmemiş yargı kararı olduğu göz ardı edilmemelidir. Süreç diğer çözüm yollarının izlediği yolun aksine yargısal idariye geçmiştir. Bundan dolayı kanun yolundan vazgeçme müessesesi “karma nitelikli” bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur.⁶

⁴ Ömer Batur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz 2020, Yıl 11, Sayı 43, s. 212.

⁵ Orçun Avcı, “Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2021, Sayı 391, s. 42

⁶ Doğan Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2020, Cilt 16, Sayı 185, s. 1169.

Vergi uyuşmazlıklarını ortadan kaldırmak için vergi yargılamasına eklenmiş olan kanun yolundan vazgeçme müessesesi nitelik olarak “davadan feragat-vazgeçme”, “davayı kabul”, “davayı takipten vazgeçme”, “sulh sözleşmesi-yargısal sulh sözleşmesi” gibi müesseselerle karşılaştırılabilir. Feragat kelime anlamıyla kişinin hakkından kendi isteğiyle vazgeçmesidir. Hukuk uygulamasında feragat, “bir hakkın talep edilmesinden veya işlemin gerçekleştirilmesinin istenmesinden vazgeçilmesidir.”⁷ Davacının talep sonucundan vazgeçmesidir.⁸ Davadan feragat, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 307. maddesinde tanımlandığı şekilde “*davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir.*” İYUK, idari yargı alanındaki davalarda, davadan feragat konusunda bu kanun maddesine atıfta bulunur.⁹ Hak arama özgürlüğü Anayasa tarafından korunan bir haksu bu hakkın kullanımından vazgeçme de aynı şekilde Anayasal bir haktır. Bu vazgeçme eylemi de davadan feragat müessesesi aracılığıyla gerçekleştirilir.¹⁰ Davadan feragat uygulamasından bahsedebilmek için görölmekte olan bir dava olmalıdır; açık bir feragat beyanı olmalıdır; feragat beyanı davanın açıldığı mahkemeye yapılmalıdır; feragat mahkeme hükmü kesinleşinceye kadar yapılmalıdır; feragat şarta bağılı yapılmamalıdır; feragat beyanı karşı tarafın kabulüne bağılı olmamalıdır.¹¹

Davadan feragat ve kanun yolundan vazgeçme müessesesinin birbirleriyle karşılaştırılmasının nedeni, iki müessesede de uyuşmazlığını dava açma yoluyla çözümlmek isteyen davacının bu yoldan vazgeçmek istemesidir.¹²

Davadan feragat ve kanun yolundan vazgeçme müessesesinin birbirinden farklı yönleri de şöyledir: Davadan feragat davacının tek yanlı irade beyanıyla gerçekleşir, davalının bu irade açıklamasını kabul veya reddetme durumu bulunmamaktadır.¹³ Ancak kanun yolundan vazgeçmede vazgeçme beyanının vergi idaresi tarafından kabul edilmesi gereklidir. Davadan feragat başvurusu mahkemeye yapılır, kanun yolundan vazgeçme başvurusu kanun yolundan vazgeçme dilekçesiyle birlikte davalı vergi idaresine yapılır.¹⁴

⁷ Tahir Erdem, “Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2012, Sayı 281, s. 116.

⁸ Gözde Ülker, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016, 22/3, s. 3349.

⁹ Burçin Bozdoğanoglu, **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s. 385.

¹⁰ Erdem, a.e., s. 117.

¹¹ Ülker, a.e., s. 3350-3355.

¹² Bozdoğanoglu, a.e., s. 385.

¹³ Yüce, **Vergi Yargılaması**....., s. 215.

¹⁴ Bozdoğanoglu, a.e., s. 385

Davadan feragat hüküm kesinleşinceye kadar talep edilebilir. Davanın usulüne uygun olarak açılmasından, kesin hükümle sonuçlanması aşamasına kadar tüm dava sürecinde istenebilir.¹⁵ Kanun yolundan vazgeçmede ise süre istinaf ve temyiz yargı yollarından uygun olana başvuru süresi içinde ancak yargı yoluna başvurmadan sözkonusudur.¹⁶

Davadan feragatte, feragat eden taraf aleyhine hüküm verilmiş gibi yargılama giderlerine katlanır. Kanun yolundan vazgeçmede yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ver fer'ileri karşılıklı talep edilmez, bu ücretler için icra takibi yapılamaz.¹⁷

Davadan feragat eden, bu durumdan ek menfaat sağlayamaz. Kanun yolundan vazgeçmede vazgeçen davacı taraf daha düşük tutarda vergi ve ceza öder. Bu yüzden kanun yolundan vazgeçme müessesesine “davadan feragatin ivazlı şekli” denir.¹⁸

Davayı takipten vazgeçme, açılmış olan davanın, gelecekte tekrar açılmak üzere “şimdilik” geri alınmasıdır ve karşı tarafın bu durumu onaylaması üzerine gerçekleşir.¹⁹

Davanın kabulü, davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesidir;²⁰ davalının tek taraflı irade beyanıyla davaya son vermesidir. Vergi davalarında davalı vergi idaresi olduğundan dolayı, vergi idaresinin davanın kabulü ile dava konusu vergi veya cezayı geri alması veya kaldırmasıdır.²¹ Davanın kabulü de davadan feragat gibi tek yanlı irade açıklamasıdır. Ancak kanun yolundan vazgeçmede davacı mükellefin beyanını vergi dairesinin kabul etmesi gerekir. Davanın kabulünde etken taraf davalı vergi idaresi iken kanun yolundan vazgeçmede vazgeçen taraf davacı mükelleftir. Davanın kabulü de feragat gibi hüküm kesinleşinceye kadar başvurulmuş bir müessesedir.

“Sulh sözleşmesi”, tarafların aralarında var olan bir hukuki ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlığı, karşılıklı ödünler vererek ortadan kaldırmak amacıyla vardıkları anlaşmadır. Karşılıklı iki tarafa da borç yükler. Tarafların uyuşmazlığı yargı aşamasına götürmeden kendi aralarında yaptıkları sulh sözleşmesine “adi sulh sözleşmesi” denir. Tarafların dava sürecine götördükleri uyuşmazlığı dava devam ederken karşılıklı verdikleri ödünlerle

¹⁵ Yüce, Vergi Yargılaması....., s. 215.

¹⁶ Bozdoğanoglu, a.e., s. 387.

¹⁷ Bozdoğanoglu, a.e., s. 387.

¹⁸ Bozdoğanoglu, a.e., s. 387.

¹⁹ Saraçoğlu, Kahraman, a.e., s. 2673.

²⁰ Erdem, a.e, s. 119.

²¹ Batur, a.e., s. 207.

mahkeme önünde sonlandırmalarına “yargısal sulh sözleşmesi” denir. Yargısal sulh sözleşmesi, yargılamayı sona erdiren bir hukuki işlemdir.²² Yargısal sulh sözleşmesi kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle karşılaştırılırsa; her iki müessesede de süreç yargı sürecindedir. Yargısal sulh sözleşmesine konu olan olay da, kanun yolundan vazgeçmedeki vergi uyuşmazlığı da dava aşamasındadır. Her iki müessesede de karşılıklı ödün sözkonusudur. Yargısal sulh sözleşmesinde taraf iddia ettiği hakkın bir bölümünden veya tamamından vazgeçerken; kanun yolundan vazgeçmede vergi mükellefi uyuşmazlık konusunda itiraz veya temyiz yargı yolundan vazgeçer. Aynı zamanda vergi idaresi de uyuşmazlık konusu vergi veya cezada indirim yapar. Buna karşılık yargısal sulh sözleşmesinde verilen ödün konusu durumu gerçekleştirme süresi yoktur. Kanun yolundan vazgeçmede kanun yolundan vazgeçilen vergi uyuşmazlığı tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir. Yargısal sulh sözleşmesinde vazgeçilen konu için dava yolu açıkken, kanun yolundan vazgeçmede mesele yargı yolundan vazgeçmek olduğu için dava yolu kapanmıştır. Bu özelliklerinden dolayı kanun yolundan vazgeçme, yargısal sulh sözleşmesine daha çok benzetilebilir, ancak müessesenin tamamıyla bir yargısal sulh sözleşmesi olduğu söylenemez.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından veya yargısal çözüm yollarından hangi gruba girdiği konusu şöyle açıklanabilir: Kanun yolundan vazgeçmede davacı müesseseden yararlanma beyanını (Kanun yolundan vazgeçme beyanı) davalı vergi idaresine açıklayıncaya kadar mahkeme kararı hukuksal olarak vardır. Davacı kanun yoluna gitmezse karar vergi mahkemesinde kesinleşir, davacı istinaf veya temyiz kanun yollarından uygun olanına giderse karar bölge idare mahkemesi veya Danıştay’da kesinleşir. Bu süreç takip edildiğinde vergi uyuşmazlığı yargısal yolla çözüme kavuşmuş olur. Davacı ilk derece mahkemesinde sonuçlanan karar için kanun yoluna gitme süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeyi tercih ederse, uyuşmazlık idari çözüm yolları kapsamında sonuçlandırılma kısmına geçer. Bu aşamada yargı kararı değişmez, ancak yargı kararından hareketle hesaplanacak tutar üzerinden ortaya konacak yeni hukuki durum, uyuşmazlığı idari mercie yani vergi idaresine intikal ettiren hareket noktası olur. Böylece uyuşmazlık bundan böyle yargı mercilerinde sonuçlanmış olacak ve kanun yolundan vazgeçme müessesesinin idari

²² Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016, s. 478.

mercii-vergi idaresi tarafından uygulama sürecine geçilmiş olacaktır. Sürecin bu şekilde işlemiş olmasından dolayı kanun yolundan vazgeçme müessesesi tam bir idari yol değildir; tam bir yargı yolu da değildir. Yargılama sürecinde ortaya çıkan yargı kararını hareket noktası olarak alan ve bu kararı yeni bir başlangıç noktası haline getirerek idari başvuru aşamasına intikal ettiren bir müessesedir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi vergi hukukuyla idari yargılama hukuku arasındaki, “*kendine özgü-suigeneris*” bir vergi uyuşmazlığı çözüm müessesesidir.²³

1.4. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Amacı

7194 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde kanun yolundan vazgeçme müessesesinin amaçlarından şu şekilde bahsedilir: Vergi idaresiyle vergi mükelleflerinin vergi ve cezayla ilgili her aşamada anlaşabilmesiyle birlikte vergi uyuşmazlıklarının hızlıca çözülmesi amaçlanmıştır. Bu durum aynı zamanda yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amacına da hizmet eder. Devletin vergi alacağını kısa sürede ve kısmen de olsa garantili olarak tahsil etmesi ve vergi idaresiyle vergi mükellefinin üstlendikleri riskleri azaltarak taraflar için optimal kazanç kayıp dengesi kurulması amaçlanmıştır.²⁴ Bu amaçlar kararın muhtemel olarak vergi mükellefi aleyhine sonuçlanabilme riskini ortadan kaldırmak,²⁵ vergi idaresi ve mükellefini uzun sürecek yargılama işlemlerinden kurtarmak, kamu alacağını değerini kaybetmeden tahsil etmek, mükellef ve vergi idaresi iletişimini artırarak vergiye gönüllü uyumu sağlamak şeklinde çeşitlendirilebilir.

2. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN KAPSAMI VE ŞARTLARI

2.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Kapsamı

517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nin 3. maddesi kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kapsamını ortaya koyar: “*Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesi tarafından verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesi tarafından verilen temyiz yolu açık kararlar (Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamındadır.*”

²³ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1171.

²⁴ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, s.186.

²⁵ Nimet Fil, “Vergi Sistemimize Yeni Giren “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi” Ne Anlama Gelmektedir”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2020, s. 149.

Bu maddeye göre bir kararın kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında olması için; vergi veya ceza ihbarnamesine karşı dava açılması, bu davanın dava açma süresi içinde açılması ve bu yargılama süreci sonunda bir karar verilmesi gerekir. Vergi mahkemesi tarafından verilen karara karşı istinaf ve bölge idare mahkemesi tarafından verilen karara karşı temyiz yolu açık olmalıdır. Bu kararın Danıştay'ın bozma kararı üzerine alınmamış olması gerekir. Bu şartların hepsinin birlikte gerçekleşmesi gerekir.²⁶

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin kesilen cezaları herhangi bir kısıtlamadan söz edilmediği için kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kapsamında değerlendirilir.²⁷

Aynı tebliğin aynı maddesi, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kapsamına girmeyecek kararlar konusunda örnekler de vermiştir: *“Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı gerekçesiyle reddi yönünde verilen,*

Davanın ehliyet yönünden reddi şeklinde verilen,

İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen,

Vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli,

Bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli,

Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen,

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen,

Beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen,

213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen,

Ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.” Bu tür devlet alacakları 6183 sayılı AATUHK kapsamında değerlendirildiğinden kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamına girmez.

²⁶ Oktar, a.e., s. 186, 187.

²⁷ Şahin Yalçın, “Vergi İhtilaflarının Hızlı Çözümlemesinde Yeni Bir Uygulama: ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 2020, Sayı 380, s. 85.

Gümrük vergileri de VUK kapsamında değerlendirilmediğinden dolayı kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamına dahil edilemez.²⁸

2.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Şartları

517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesi kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma şartlarını düzenler: *“1. Bu müessese kapsamında olan yargı kararının mahkemece mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,*

2. Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge (mahkemeden alınan belge, tebliğ tarihini gösteren tebligata ilişkin belge vs.) ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi,

3. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi gerekmektedir.”

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurmak için ilgili yargı kararının mahkeme tarafından mükellefe tebliğ edilmesinin ardından, kararın gerektirdiği itiraz veya temyiz yargı yolu başvuru süresi içerisinde başvuru yapmak gerekir. Ek-1'de bulunan “Kanun Yolundan Vazgeçme Dilekçesi”, mükellefin, vekilinin veya temsilcisinin ad, soyad, ünvanları ile imzalı şekilde, dava konusunu oluşturan vergi veya ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine hitap edecek şekilde hazırlanır. Başvuru, taahhütlü posta veya acele posta servisi aracılığıyla yapılmışsa postaya verildiği tarih; adi posta ile gönderilmişse veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla getirilecekse vergi dairesi kayıtlarına geçirildiği tarih; kanun yolundan vazgeçmenin başvuru tarihidir. Ayrıca kanun yolundan vazgeçilen her bir karar için ayrı ayrı dilekçe düzenlenerek başvuru yapılır.

Yine aynı tebliğin aynı maddesine göre *“Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması hâlinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”* Dava konusu vergi veya ceza için kanun yolundan vazgeçme müessesesine kısmi olarak başvuru

²⁸ Avcı, a.e., s. 45.

yapılamaz. Dava konusunda birden çok ihbarname varsa içindekilerden biri veya bazıları için kanun yolundan vazgeçilemez.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin şartları **vergi hukuku ve idari yargılama hukuku** açısından daha ayrıntılı olarak incelenmelidir.²⁹ Bu müesseseye başvurmak için öncelikle vergi tarhı veya kesilecek cezaya ilişkin bir idari işlemin varlığı gereklidir. Bu idari işlem yani vergi tarh ihbarnamesi veya ceza ihbarnamesi, mükellef veya ceza muhatabına tebliğ edilmek zorundadır. Mükellefin kendi beyanına karşı dava açması, hataların varlığı durumu veya ihtirazi kayıtla verilen beyannameler haricinde, mümkün değildir. Bu yüzden bu tür davalar da kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değerlendirilemez.

Vergi idari işlemine karşı süresi içinde dava açılmalıdır. Kendilerine vergi veya ceza ihbarnamesi tebliğ edilen vergi mükellefi veya ceza muhatabı, bu idari işlemi kabul etmezse, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir, cezalarda indirim müessesesini devreye sokabilir ya da yargısal çözüm yolunu tercih ederek süresi içerisinde dava açma yoluna gidebilir.³⁰ Açılacak olan bu iptal davası açma süresi vergi mahkemelerinde 30 gündür. (İYUK m.7/1) Süresi içerisinde açılmayan dava ile artık yargısal yol kapanmış olur. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hareket noktası mahkeme kararı olduğu için süresi içinde açılmayan dava için bu müesseseden yararlanmak mümkün değildir.

Vergi mahkemesinde açılan veya bölge idare mahkemesinde istinaf yoluna götürülmüş olan dava için verilen kararın nihai olması gerekir. Kararın nihai bir mahkeme kararı olması, mahkemelerin esas ve usule ilişkin davadan el çekmemiş olmalarına bağlıdır. Sadece mahkemelerin nihai kararlarına karşı kanun yoluna gidilebilir. Nihai karar kesin karar değildir, görülmekte olan mahkemede verilmiş olan, ancak kesinleşmemiş karardır. Çünkü kesin karar, yargılamanın son halidir ve hiçbir şekilde değiştirilemez. Bir mahkeme kararının kanun yolundan vazgeçme müessesesine dahil edilebilmesinin şartı, alınan kararın nihai karar olmasıdır.

²⁹ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1172-1180

³⁰ Uğur Hakan Gafar, “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2020, Sayı 379, s. 125.

Mahkeme kararının kanun yoluna açık olması gereklidir. Vergi mahkemelerinin istinaf yoluna açık kararları için; bölge idare mahkemelerinin temyiz yoluna açık kararları için kanun yolundan vazgeçme müessesesinde yararlanılabilir. Bu mahkemelerin kanun yoluna açık olmayan kesin ve nihai kararları için kanun yolundan vazgeçme müessesesinden faydalanılamaz.

Kanun yolundan vazgeçme hakkının davacı-mükellef tarafından kullanılması şarttır. VUK'un 379. maddesindeki şu ifade *“mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde,...”* hem müesseseye başvuru süresini belirlerken hem de müesseseye mükellef tarafından başvurulacağını ortaya koyar. Ayrıca aynı maddeye göre mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi durumunda, vergi idaresinin de ihtilafı sürdürmeyeceği; kanun yolundan vazgeçildiği halde istinaf ve temyiz kanun yoluna başvurulması durumunda da bu başvuruların incelenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef vazgeçme için yazılı talepte bulunmalıdır ve bu talep kanun yolu süresi içerisinde, kanun yoluna başvurulmadan yapılması gerekir. Bu süre İYUK'a göre şöyledir: İstinaf süresi, istinafa konu kararın tebliğinden itibaren 30 gün; temyiz süresi, temyize konu kararın tebliğinden itibaren 30 gündür. Sonuç olarak mükellef 30 günlük süre içerisinde kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurmak zorundadır.

Kanun yolundan vazgeçme talebi mahkeme kararının içeriğinin tamamını kapsamalıdır. Mahkeme kararının bütünlüğü ve bölünmezliği durumu çerçevesinde kararın tamamı için kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurulur.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi doğrudan doğruya davalı vergi idaresine verilmelidir. Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi idaresine doğrudan yapılır; bu durumun kanunda ele alınması müessesenin sıkı bir şekil şartına bağlanmış olduğunu gösterir. Ayrıca her mahkeme kararı için ayrı bir kanun yolundan vazgeçme başvurusu gereklidir.

3. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN UYGULAMASI

3.1. Tahakkuk Edecek Verginin Hesaplanması

Tahakkuk edecek vergi veya cezanın hesabında kanun yolu başvurusundan vazgeçilen mahkeme kararı temel alınır. İstinaf başvurusundan vazgeçilmişse vergi mahkemesi kararı, temyiz başvurusundan vazgeçilmişse bölge idare mahkemesi kararı esas alınır. Şunu da belirtmek gerekir ki idari işlemlere karşı yargı mercileri madde metninde “kaldırma” veya “tasdik etme” şeklinde değil; “işlemin iptali” veya “davanın kabulü” ya da “davanın reddi” şeklinde kararlar verirler.³¹

517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’ne göre kanun yolundan vazgeçme müessese uygulamasından yararlanacak olan mükellefin vergi veya ceza hesaplamaları şu esaslara göre yapılır: “*Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre;*

- *Konusu sadece vergi olan davalarda, bu verginin kaldırılması durumunda verginin %60’ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40’ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek,*

- *Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60’ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40’ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek,*

- *Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75’i tahakkuk edecek, vergi ziyai cezasının kalan %25’i terkin edilecek,*

- *Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25’i tahakkuk edecek, kalan %75’i terkin edilecek, bu kapsamdaki cezaların tasdik edilmesi hâlinde ise cezaların %75’i tahakkuk edecek, kalan %25’i terkin edilecektir.*

³¹ Yalçın, a.e., s. 86.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk edeceğinden tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir.”

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi örneklendirilecek olursa; vergi mükellefinin vergi davasını kazanarak kanun yolundan vazgeçmesi durumunda vergi cezasının tamamı silinir, vergi aslında %40 tutarında bir indirim yapılır. 1 aylık ödeme süresi içerisinde ödeme yaparsa mükellefe ayrıca %20 oranında ek indirim uygulanır. Örnek verilecek olursa 1.000 TL tutarında bir vergi aslı ve 1.000 TL tutarında bir vergi ziyai cezası için vergi mükellefinin ilk derece mahkemesinde vergi davasını kazanması durumunda, 1.000 TL tutarındaki vergi ziyai cezası silinir; vergi aslının 400 TL'lik kısmı silinir, 600 TL'nin ödenmesi istenir. Eğer vergi mükellefi bu tutarı 1 aylık ödeme süresi içerisinde öderse %20 tutarında ek bir indirim daha kazanır; böylece ödeyeceği vergi tutarı 480 TL tutarına düşer.³²

İlk derece mahkemesinde karar vergi idaresi lehine, vergi mükellefi aleyhine sonuçlanırsa; vergi aslının tamamı ödenir, vergi cezalarının %25'i indirilir. Bu tutarların 1 aylık ödeme süresi içerisinde ödenmesi durumunda %20 tutarında ek indirim sağlanır. Örnek verilecek olursa; 1.000 TL tutarında vergi aslı ve 1.000 TL tutarında vergi ziyai cezası için vergi mükellefinin ilk derece mahkemesinde davayı kaybetmesi durumunda, 1.000 TL tutarındaki vergi aslı tamamen ödenir, vergi cezasının %25'lik tutarı indirildikten sonra 750 TL vergi cezası ödenmesi istenir. Eğer vergi mükellefi bu tutarı 1 aylık ödeme süresi içerisinde gerçekleştirirse %20 tutarında ek bir indirim daha kazanır; böylece 1.000 TL vergi aslı ödenir ve vergi cezası tutarı 600 TL tutarına düşer.³³

3.2. Vergi Dairesi Tarafından Yapılması Gereken İşlemler

Mükellefin çalışmanın Ek 1. sayfasında gösterilen dilekçeyle vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi idaresine yapacağı kanun yolundan vazgeçme başvurusu üzerine, vergi idaresi dilekçeyi şu yönlerden inceler:

³² Saraçoğlu, Kahraman, a.e., s. 2677.

³³ Saraçoğlu, Kahraman, a.e., s. 2677.

“- Başvuruya ilişkin yargı kararının, kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgeyle birlikte dilekçeye eklenip eklenmediği,

- Başvuruya ilişkin yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığı,

- Başvurunun ilgisine göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 8 inci maddesi de dikkate alınarak istinaf veya temyiz süresinde yapılıp yapılmadığı”

Yapılan kanun yolundan vazgeçme başvurusunun bu şartları taşıdığına kanaat getiren vergi idaresi, ihtilafı sürdürmeyerek, VUK’un 379. maddesi uyarınca tahakkuk ettireceği vergi/cezalara ilişkin tahakkuk fişi düzenler. Tahakkuk tarihinden başlama üzere 1 aylık ödeme süresi temel alınarak ödeme vadesi belirlenir. Kanun yolundan vazgeçme başvurusu yapmadan önce mükellefin yaptığı ödeme tutarları varsa bu tutarlar terkin edilir.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında vergi dairesine verilen dilekçeler, dilekçe ekinde verilen kararlar, tebliğ tarihini gösteren belgeler, VUK’un 379. maddesi hükümlerince işlem tesis edildiğine dair açıklamalarla “İdarenin de uyuşmazlığı sürdürmeyeceğine dair Açıklamalar”a da yer verilerek hazırlanacak çalışmanın Ek-2. sayfasında gösterilen üst yazı, derhal ilgili yargı merciine gönderilir.

3.3. Ödeme ve İndirim

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi vergi mükellefi veya ceza sorumlusuna, kanuni süresi içerisinde ödenmesi durumunda vergi ve ceza indirimleri uygulayarak ciddi avantajlar sağlar.³⁴ 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliğin 7. maddesi kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ödeme ve indirim unsurlarını düzenler: “*Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.*

Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen tutarlar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

³⁴ Yasemin Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2020, Sayı 325, s. 29.

Tahakkuk eden vergilere 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanır.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde tamamen ödenmesi şartıyla vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Bu durumda, gecikme faizi verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısmı üzerinden hesaplanır. Ancak, mahkeme kararında tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında bu indirim yapılmaz. Dolayısıyla, vergide söz konusu indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda verginin kısmen ya da tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk eden tutardan yapılabilir.

İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme faizinin birlikte ve tamamen (indirilen kısımları hariç) süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

“Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için 379 uncu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ödenecek tutarlara mahsup edilir. Söz konusu mahsup işleminden dolayı iadesi gereken bir tutar bulunması hâlinde ise 6183 sayılı Kanun kapsamında ret ve iade işlemi yapılır.”

Tebliğin bu maddesine göre kanun yolundan vazgeçme esasıyla tahakkuk eden tutarlar 1 ay içinde ödenir. 1 ay içinde ödenmeyen tutarlar için kanun yolundan vazgeçme müessesesinden cayıldığı anlamına gelmez. Sadece bu gecikmeler için AATUHK hükümleri uygulanır. Tahakkuk eden vergilere; tahakkuk ettirilmesi gereken normal vade dönemlerinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ilgili vergi idaresine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında tahakkuk eden vergi/cezaların %80'ni ve hesaplanan gecikme faizini 1 ay içinde tamamen

ödeyen mükellefe toplam tutar üzerinden %20 oranında indirim yapılır. Şu halde gecikme faizi kalan %80'lik kısım üzerinden hesaplanır. Ancak mahkeme kararında tasdik edilerek tahakkuk eden verginin tutarında indirim yapılmaz. Vergide indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda verginin kısmen veya tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk edilen tutardan yapılabilir. Mükellefin kanun yolundan vazgeçme müessesesinin işletilmeden önce ödemiş olduğu tutarlar varsa bunlar ödenecek tutarlardan mahsup edilir.

4. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN BENZER MÜESSESE VE UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Devlet yatırımlarının en büyük finansman kaynağı olan vergilerin toplanması aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, idari ve yargısal süreçleri önceki bölümlerde ayrıntılarıyla incelenmişti. Hazine alacağını kısa sürede tahsil ederek yargı mercilerinin iş yüklerini de hafifletmeyi temel amaç alarak 2020 yılında uygulamaya konan kanun yolundan vazgeçme müessesesi, her ne kadar kendine münhasır bir müessese olsa da idari uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin bazılarıyla benzer ve farklı yönler³⁵ taşımaktadır.

4.1. Kanun Yolundan Vazgeçme-Uzlaşma

Kısaca uzlaşma, idari uyuşmazlık çözüm yolları arasında en çok kullanılanı olup, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları yargı yoluna taşımadan, hazırlanmış olan idari süreçler içerisinde karşılıklı görüşerek çözen ve her iki tarafın da ödünler verdiği bir idari uyuşmazlık çözüm yoludur. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere uzlaşmanın iki çeşidi bulunur. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi idaresinin vergi incelemesine dayanarak ortaya çıkardığı, henüz kesinleşmemiş matrah üzerinden, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya harç; ya da kesilen cezaları, 15.000 TL'nı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamına alan uzlaşma türüdür. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise farklı olarak bu kez tarh edilmiş olması şartıyla yine aynı kapsamdaki vergi ve cezalar için ortaya çıkan uyuşmazlığın idari yolla çözümü için, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan görüşmeler sürecidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran vergi mükellefi tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz. Kanun

³⁵ Recep Kaplan, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2013, Sayı 301, s. 133.

yolundan vazgeçme müessesesine, karar kesin değilse hem istinaf kanun yolu süresi içinde, hem de temyiz kanun yolu süresi içinde başvurulabilir.³⁶

Kapsam açısından VUK'un 359. maddesinde yazılı olan fiilleri işleme dolayısıyla kesilen cezalar, uzlaşma kapsamının dışındayken, bu fiiller kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değerlendirilir.³⁷

Uzlaşmada rol oynayan uzlaşma komisyonları, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında uzlaşma görüşmelerini yürüten, idareyi temsil eden ve aldığı kararlardan da idarenin sorumlu olduğu, uzlaşmanın en önemli unsurlarındandır. Görüşmeler sırasında vergi mükellefi de en az uzlaşma komisyonları kadar söz sahibi olduğu için uzlaşma iki taraflı bir müessesedir. Kanun yolundan vazgeçmede bağımsız mahkeme kararı esas alınarak başlayan süreçte, tamamen vergi mükellefinin tek yanlı kararıyla harekete geçme vardır, taraflar arasında müzakere süreci yoktur. Vergi mükellefi isterse kanun yolundan vazgeçer. İki müessese de tamamen ihtiyaridir, başka bir yolun ön şartı değildir, başvurma konusunda zorlama yoktur.³⁸

Uzlaşma görüşmeleri komisyonlarla mükellefin fiziki olarak aynı ortamda bulunup karşılıklı görüşüp tartışmaları şeklinde ilerler ve sonuçlanır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde, mahkeme kararının oluşması sürecinde duruşmalı davalar hariç tarafların aynı ortamda bulunma durumları sözkonusu değildir, tarafların mahkeme kararına müdahale etmeleri imkansızdır. Mahkeme taraflardan aldığı savunma ve cevaplarla kararına varır.³⁹

Uzlaşma, iki uyuşmazlık tarafının soruna çözüm aradığı karşılıklı görüşme, anlaşmaya dayanan barışçıl bir yoldur. Kanun yolundan vazgeçme, kanun yolundan vazgeçildikten sonra barışçıl yöne dönüşen bir yöntemdir. Vergi idaresi, mahkemenin verdiği kanun yolundan vazgeçmenin temeli olan kararın içeriğinden hoşlanmasa bile, mükellef talep ettiği için müessesenin uygulamasına geçmek zorundadır. Bu yüzden

³⁶ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1184.

³⁷ Bozdoğanoglu, a.e., s. 391.

³⁸ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1185.

³⁹ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1185.

uzlaşmanın çözümü menfaat temelli, kanun yolundan vazgeçmenin çözümü hak temellidir.⁴⁰

4.2. Kanun Yolundan Vazgeçme-Pişmanlık ve İslah

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi kısaca, emlak vergisi haricindeki beyana dayalı vergilerde işlenen vergi ziyai kabahatinin, vergi mükellefi tarafından, vergi incelenmesine başlanılmadan, takdir komisyonuna sevk edilmeden, mükellef hakkında ihbarda bulunulmadan önce, yani vergi idaresinin kabahatten haberi olmadan önce, durumun vergi idaresine bildirilmesi halidir. Uyuşmazlığın ortaya çıkmadan önce mükellefin vergi idaresine yaptığı bir itirafa benzetilebilecek bu müessesenin işletilmesiyle mükellef ceza ile karşılaşmaz, bu yüzden bu müessese barışçıl çözüm yollarından bir tanesidir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde, mükellefin verdiği pişmanlık beyannamesi üzerine, tarh işlemi cezasız gerçekleştirilir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde, vergi mükellefi vergi ve buna ilişkin ceza dolayısıyla yargı yoluna gitmiştir. Her iki müessese de vergi mükellefinin isteği üzerine harekete geçmesiyle başlanan tek yanlı yenilik doğurucu irade açıklamasıdır. Aynı zamanda iki müessesede de müzakere ortamı yoktur, vergi mükellefinin harekete geçmesi vardır.⁴¹

Kapsam bakımından karşılaştırıldığında pişmanlık ve ıslah müessesesinde sadece vergi ziyai cezaları kapsam dahilindeyken, kanun yolundan vazgeçmede her türlü ceza kapsam dahilindedir.

Dilekçe ve beyanname verilip pişmanlık süreci başlatılmasına rağmen tahakkuk edilen vergi ve kesilen pişmanlık zammının ödenmemesi durumunda müesseseden hiç yararlanılmamış gibi tarhiyat ve cezalar kesilir. Kanun yolundan vazgeçmede hesaplanan tutarlar kesinlik arz eder ancak 1 ay içinde ödenmezse müesseseye başvuru iptal edilmez, sadece %20'lik ek indirim uygulanmaz; AATUHK'nın gerekleri yerine getirilir.⁴²

⁴⁰ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1185.

⁴¹ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1186.

⁴² Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1186.

Uzlaşmada olduğu gibi pişmanlık ve ıslah da barışçıl, idari bir çözüm yoluken kanun yolundan vazgeçme yargısalardan idariye dönmüş bir çözüm yoludur.

4.3. Kanun Yolundan Vazgeçme-İzaha Davet

VUK'un 370. maddesinde incelenen izaha davet, vergi incelemesine başlanmadan ve takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler saptayan vergi idaresinin, vergi mükellefini bu ön tespitler konusunda görüşmeye çağırmasıdır. İzaha davet de uyuşmazlık önleyici, ihtiyari, barışçıl bir çözüm yoludur. Vergi idaresinin aktif rol oynayan taraf olduğu bir müessesedir. Kanun yolundan vazgeçmede ise aktif rol oynayarak müesseseyi devreye sokan taraf vergi mükellefidir. Her iki müessese de birinin vergi dairesinin etken olduğu, birinin mükellefin etken olduğu tek taraflı irade açıklamasıdır.

Pişmanlık ve ıslahta vergi mükellefi, VUK'un 359. maddesindeki fiilleri işleyerek vergi ziyasına neden olmuşsa izaha davet edilmez. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde 359. madde de kapsam dahilindedir.⁴³

4.4. Kanun Yolundan Vazgeçme-Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müessesesi, kanun yolundan vazgeçme müessesesine en çok benzeyen müessesedir. Vergi mükellefi ve ceza sorumluları adına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların bir kısmının, kanunda belirtilen şartlarda ödendiği takdirde alınmamasını sağlayan müessesedir. Sözü edilen vergilerin tamamı ve cezaların yarısı ödenirse, kalan yarısı indirim tabi tutulur. Cezalarda indirim müessesesinde, indirim sadece cezalara uygulanırken kanun yolundan vazgeçme müessesesinde indirim hem vergi hem de cezalara uygulanır.⁴⁴ Cezalarda indirim sabit bir orana tabi iken, kanun yolundan vazgeçmede oran sabit değildir.⁴⁵

Cezalarda indirim müessesesine başvuru yapıp gereğini yerine getirmeyen, ödeme yapmayan vergi mükellefi indirim hakkını kaybeder. Daha önceki karşılaştırmalarda da

⁴³ Bozdoğanoglu, a.e., s. 392.

⁴⁴ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1183., Muhammet Durdu, "Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelenmesi", **Mali Hukuk Dergisi**, 2020, Cilt 16, Sayı 192, s. 3464, 3465.

⁴⁵ Bozdoğanoglu, a.e., s. 388.

belirtildiği üzere kanun yolundan vazgeçmede ödenmeyen vergi ve ceza tutarı müesseseden faydalanılmasını engellemez.⁴⁶

Cezalarda indirim müessesesi de kanun yolundan vazgeçme müessesesi de tek taraflı irade açıklamasıdır; mükellef tarafından talep edilir ve vergi idaresinin talebi reddetme gibi bir takdiri yoktur. Sadece müesseselerin gereklerini yerine getirir. Cezalarda indirim doğrudan vergi idaresine karşı kullanılır, ceza muhatabı ve idare arasında kimse yoktur. Kanun yolundan vazgeçmede vergi mükellefi ile idare arasında mahkeme vardır.⁴⁷

Cezalarda indirim 30 günlük dava açma süresi içerisinde, ihbarnamenin tebliği ile kullanılır. Kanun yolundan vazgeçme mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 günlük sürede kullanılır. Cezalarda indirim idari süreye bağlıyken kanun yolundan vazgeçme yargısal süreden dönüşmüş idari süreye bağlıdır.⁴⁸

4.5. Kanun Yolundan Vazgeçme-Mali Yapılandırma Kanunları

Mali yapılandırma kanunları Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren özellikle de son dönemlerde sık şekilde uygulamaya konan kamu alacaklarının yapılandırılması amacına yönelik düzenlemelerdir; af kanunları olarak bilinir. Bu düzenlemelerin temel amaçları, kanunun yürürlüğe girmeden önceki tarihlerde oluşmuş geniş kapsamlı kamu alacaklarının hızlıca tahsil edilmesi, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki uyuşmazlık halindeki veya uyuşmazlığa dönüşme ihtimali yüksek anlaşmazlıkların sona erdirilmesi⁴⁹, kamu alacağının fer'ilerinden arındırılarak ödenebilir aşamaya getirilmesi, vergi idarelerinin ve yargı mercilerinin iş yüklerinin hafifletilmesi, vergilendirmede öngörülebilirliğin arttırılması ve bu sayede geçmiş dönem risklerinin önlenmesi, işletme kayıtlarının fiili durumlarıyla uygun hale getirilmesi dolayısıyla kayıtlı ekonominin teşvik edilmesidir.⁵⁰ Aynı doğrultuda bu amaçlar şu şekilde de sıralanabilir: Vergi tahsilatını sağlamak, arttırmak, bütçe açığını kapatmak ve vergi ödevlerini zamanında gerçekleştirmeyen mükellefler için bir geri dönüş yolu yaratarak yığılmış, karmaşıklaşmış

⁴⁶ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1183.

⁴⁷ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1183.

⁴⁸ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1183.

⁴⁹ Tarık Taşkiran, “Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2020, Yıl 39, Sayı 466, s. 126.

⁵⁰ Bozdoğanoglu, a.e., s. 394, 401, 403.

yapıdaki tahsilatın kolaylaştırılması amacına hizmet eder. Bu kanunlar aracılığıyla kayıt ve belge düzeni eksiklikleri dolayısıyla kayıt dışı kalmış servet unsurları, kasa mevcudu, mal stoklarının ekonomiye kazandırılması; yer altı ekonomisinin yasal ekonomiye kazandırılması istenir. Bu tür mali yapılandırma başka adıyla af kanunları sosyal ve psikolojik amaç da taşımaktadırlar: Bu kanunlar önceden vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefin yapacağı yeni başlangıçla sistemle barışmasını sağlayarak vergide gönüllü uyuma da katkıda bulunur.⁵¹

En son 09.03.2023 tarihinde çıkarılan 7440 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ele alınacak olursa mali yapılandırma kapsamına kanunun 1. maddesinde sözü edilen VUK’a bağlı şu alacaklar girer. 31.12.2022 tarihi ve bundan önceki tarihlere ilişkin; beyana dayalı olarak verilen ve tahakkuk ettirilen eden vergi, ceza, gecikme faizi ve zamları; bu tarihten önceki tespitlere dayalı olarak kesilen vergi aslına bağlı olmayan cezalar, idari para cezaları; 6183 sayılı kanun kapsamında takipteki amme alacakları, işletmede fiilen bulunduğu halde aktifinde kayıtlı olmayan makine, teçhizat, demirbaş, kasa mevcudu gibi unsurların beyanı; Gümrük Kanunu kapsamındaki 6183 sayılı kanuna göre takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizi ve zamları; Sosyal Güvenlik Kurumu’na ait ödenmemiş kesintiler, Genel Sağlık Sigortası kapsamındaki sigorta primleri, emeklilik kesenekleri; isteğe bağlı sigorta prim, gecikme cezası ve gecikme zamları; özel nitelikli inşaat ve ihalelere ait eksik işçilik tutarları üzerinden hesaplanan sigorta primi, gecikme cezası ve zamları; kesilen para cezaları, gecikme cezası ve zamları; ilgili kanunlara göre kesilen damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı ile bunlara ilişkin gecikme zammı alacakları, İl Özel İdareleri’nin asli ve fer’i kamu alacakları, Belediyelerin VUK kapsamına giren beyana dayalı vergilerle, tahakkuk eden vergiler (emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi hariç) ve gecikme faizi, gecikme cezası ve zamları; ödenmemiş su, katı atıklara ait asli ve fer’i alacakları, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki ücret, pay alacakları ve bunların fer’ileri; Büyükşehir Belediyelerinin katı atık alacakları ve bunlara ilişkin fer’i alacaklar; Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer’i

⁵¹ Harun Yeniçeri, Orçun Avcı, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, 2021, Cilt 12, Sayı 29, s. 320, 321.

amme alacakları. Kanunun kapsamının neredeyse her çeşit kamu alacağını bünyesinde barındıracak kadar geniş olduğu görülmektedir. Bu kapsamda kesinleşmiş ve kesinleşmemiş alacaklara veya dava aşamasındaki alacaklara ilişkin hükümler ayrı ayrı düzenlenmiştir.⁵² Bu kamu alacaklarına ilişkin vergi cezası, gecikme faizi, gecikme zam ve cezaları silinecek ve borç asılları enflasyon oranında değerlendirilerek taksitler şeklinde yeniden yapılandırılmış olacaktır.⁵³ Böylece tahakkuk ettiği halde ödenmeyen alacaklar da yeniden yapılandırılmış olacaktır. İhtilaflı alacaklarda dava aşamasına son verildiği için tahsilat hızlandırılmış olacaktır. İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki vergilerin yapılandırılarak tahsilatlarına hız verilmiş olacaktır. Bu kanunlar uyarınca gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj vergisi ve katma değer vergilerinde matrah ve vergi arttırımı yapan mükellefin bu dönemlere ilişkin vergi incelemesine tabi tutulmaması mümkün olacaktır. İşletme kayıtları fiiliyatla uyumlulaşmış olacaktır. Varlık barışı sağlanmış olacaktır.⁵⁴

Dava aşamasındaki ihtilaflı kamu alacaklarına ilişkin olarak mali yapılandırma kanunlarından faydalanmak isteyen mükellefler, borç için dava açmamış olmalı, dava açmışlarsa davadan vazgeçmiş olmalı ve kanun yollarına başvurmamış olmalıdırlar. İşte tam da bu aşamada mali yapılandırma kanunlarındaki dava aşamasındaki ihtilaflı kamu alacakları uygulamaları ile kanun yolundan vazgeçme müessesesinin aynı mecraya girdiği söylenebilir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin yapılandırma kanunlarındaki dava aşamasındaki kamu alacakları düzenlemelerinin VUK'ta sürekli ve kanuni bir dayanak olduğunu söylemek mümkündür.⁵⁵ Hatta geçmiş dönemdeki sıklığının kamu borçlularını gelecekte de süreklilik beklentisi içine sokması dolayısıyla mali yapılandırma kanunlarının⁵⁶, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uyuşmazlık çözüm yolu işlevini elinden aldığı ortadadır. Mali yapılandırma kanunlarının mükellefe kanun yolundan vazgeçme müessesesinden daha fazla avantajlar sunduğu kesindir. Yine de devlet sık sık mali yapılandırma kanunu çıkarmaktan vazgeçerse VUK'un 379. maddesinde düzenlenen kanun yolundan vazgeçme müessesesi aktif şekilde kullanılmaya

⁵² Gülçiçek, a.e., s. 175.

⁵³ Bozdoğanoglu, a.e., s. 412.

⁵⁴ Bozdoğanoglu, a.e., s. 401, 402.

⁵⁵ Bayram Gülçiçek, "Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", **Vergi Raporu**, Mayıs 2020, Sayı 248, s. 176, Taşkiran, a.e., s. 126.

⁵⁶ Taşkiran, a.e., s. 130.

başlanabilir. Bu benzerlik ve ikame ilişkisi dolayısıyla mali yapılandırma kanunları ve kanun yolundan vazgeçme müessesesinin benzerliklerini ve farklılıklarını ortaya koymak faydalı olur: İki düzenlenmede de mükellef öncelikle yargı yolunu tercih etmiştir. Mükellefler her iki müesseseden yararlanabilmek için açtıkları davadan vazgeçme ve kanun yoluna gitmemek zorundadırlar. İki müessesenin de amacı vergi alacağının tahsilatını hızlandırmak ve yargının iş yükünü hafifletmektir. İki müessesede de mahkeme kararı sonucunda vergi alacağı için bir indirim uygulanmaktadır.⁵⁷

Mali yapılandırma kanunlarıyla kanun yolundan vazgeçme müessesesinin farkları şu şekilde ortaya konabilir: Mali yapılandırma kanunlarında borçluya peşin veya taksitli ödeme şansı tanınmışken kanun yolundan vazgeçme müessesesinde peşin ödeme durumu vardır. Mükellef borcunu peşin öderse ek bir indirim imkanından daha yararlanır. Mali yapılandırma kanunlarında vergi ziyai cezası, gecikme zam ve faizleri kaldırılır, yerine asıl borç Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi oranında değerlendirilerek yapılandırılır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde böyle bir düzenleme yoktur. Mali yapılandırma kanunlarının kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış tarhiyatlar girer; kanun yolundan vazgeçmede bu tür sınırlama yoktur. Mali yapılandırma kanunlarının kapsamına Danıştay'ın bozma kararı verdiği kararlar dahil edilirken, kanun yolundan vazgeçme müessesesinde bu kararlar kapsam dışı tutulmuştur. Mali yapılandırma kanunlarında dava açma süresi geçmemiş veya henüz yargı kararı verilmemiş alacaklar kapsam dahilindeyken, kanun yolundan vazgeçmede istinaf ve temyiz kanun yolu açık kararlar kapsam dahilindedir. Mali yapılandırma kanunlarından yürürlükte oldukları süre boyunca yararlanabilme şansı varken kanun yolundan vazgeçme müessesesi VUK'ta kalıcı olarak düzenlendiğinden yararlanma süresi sınırsızdır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde mahkemenin verdiği kararın mükellefin lehine veya aleyhine olması ve davanın bulunduğu istinaf veya temyiz aşaması, indirim oranlarını farklılaştırır.⁵⁸

4.6. Kanun Yolundan Vazgeçme-Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza İndirimi ve Etkin Pişmanlık

15.04.2022 tarihli 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında

⁵⁷ Gülçiçek, a.e., s. 182, Bozdoğanoglu, a.e., s. 414.

⁵⁸ Gülçiçek, a.e., s. 182, Bozdoğanoglu, a.e., s. 415.

Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile VUK’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” kenar başlıklı 359. maddesinde ele alınan kaçakçılık suçu fiilleriyle ilgili önemli değişiklikler yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla tüm vergi kaçakçılığı suçları cezalarında belli şartların sağlanması koşuluyla belirli oranlarda indirim yapılmasını öngören “etkin pişmanlık” uygulaması hayata geçirilmiştir.⁵⁹ Etkin pişmanlık bu kanun kapsamında uygulamaya giren karma nitelikli bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur. Etkin pişmanlık, ceza hukukunda “*suçun tamamlanmasından sonra suçun ortaya çıkardığı durumları telafi etmeye yönelik davranışların kanun tarafından dikkate alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanır.⁶⁰ Etkin pişmanlığın vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olarak görülmesinin nedeni, VUK’un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu fiillerinin ceza yargılamasında, mükelleflerin soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında, kanunda belirtilen şartları sağarlarsa hapis cezalarında indirim gerçekleşmesidir.⁶¹ 7394 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle VUK’un 359. maddesine şu fıkra ilave edilmiştir: “*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.*”

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.

7394 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle VUK’a eklenen Geçici 34. maddeye göre: “*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve*

⁵⁹ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2022, Cilt 18, Sayı 211, s. 1462.

⁶⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, s. 1461.

⁶¹ Bozdoğanoglu, a.e., s. 418.

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 suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.”

Bu maddeler uyarınca etkin pişmanlıktan hem soruşturma hem de kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar yararlanmak olasıdır. Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili kesinleşmiş ve infaz aşamasında olan dosyalar da bu müessese kapsamındadır. Geçici 34. maddenin hüküm altına aldığı infaz aşamasında etkin pişmanlık müessesesinden faydalanmak için tarh edilen vergi, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ve kesilen cezanın yarısı ve buna ilişkin gecikme zammının; kanunun yürürlük tarihinden itibaren 1 yıl içinde yani 15.04.2023 tarihine kadar ödenmiş olması gereklidir. Ayrıca soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarındaki dosyaların etkin pişmanlık müessesesinden yararlanabilmesi için ödeme şartının yanında vergi mahkemesinde dava açılmaması, dava açılmışsa vazgeçilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartının yerine getirilmesi gerekir.⁶²

⁶² Bozdoğanoglu, a.e., s. 421.

7394 sayılı Kanun’la uygulamaya geçirilen vergi hukukundaki etkin pişmanlık müessesesinin ayrıntıları açıklanmıştır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle benzer ve farklı yanlarıyla bu müesseseye etkileri üzerinde durulacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle etkin pişmanlık müessesesinin benzer yanları şöyledir: Her iki müessese için de vergi mahkemesinde dava açılmışsa davadan vazgeçilmesi, kanun yoluna başvurulmuşsa kanun yolundan vazgeçilmesi, davadan feragat durumu şart olarak aranır. Her iki müessese için de kanunda belirtilen şartlara uygun şekilde ödeme yapılmaktadır. Müesseseler mükellefler açısından ihtiyari başvuru yoludur. Mükellefler tercih ederlerse başvuruda bulunurlar.⁶³ Her iki müesseseye de VUK’un 359. maddesindeki, kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak başvuruda bulunulabilir.

Müesseselerin farklı ve birbirlerine engel olan yönleri şöyledir: Kanun yolundan vazgeçme müessesesi vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine süresi içerisinde açılan dava sonucu verilen bir mahkeme kararının varlığı üzerine şekillenir. İstinaf veya temyiz kanun yolu açık olan bu mahkeme kararının tabi olduğu istinaf veya temyiz kanun yolundan vazgeçilmesi durumudur. Yani müessesenin ortaya çıkması için en az vergi mahkemesi düzeyinde bir mahkeme kararına ihtiyaç vardır. Oysa etkin pişmanlık müessesesinde vergi mahkemesinde dava açılmaması şartı bulunmaktadır. Şu noktada etkin pişmanlık müessesesi, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin etkinliğini ortadan kaldıracak bir müessesedir. Etkin pişmanlık müessesesi vergi kaçakçılığı fiilleri dolayısıyla sebep olunan vergi ziyana bağlı olarak tarh edilen vergi, gecikme faizi, gecikme zammı ile kesilen cezaların yarısı ve buna ilişkin gecikme zammının yanında, mükellefe verilecek olan hapis cezasında bile indirim hakkı getirmektedir. Bu avantajı kanun yolundan vazgeçme müessesesine tercih edilme ve bu müesseseyi işlevsiz kılma nedenidir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi mali yönden avantaj sağlarken, etkin pişmanlık müessesesi hem mali hem de hapis cezaları yönünden avantaj sağlar.⁶⁴

⁶³ Bozdoğanoglu, a.e., s. 426, 427.

⁶⁴ Bozdoğanoglu, a.e., s. 428.

5. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanun kapsamında yargılama aşamasındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümü için Türk vergi hukukuna getirilen kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamasında başvuru, müessese olarak nitelendirilen ilk çözüm yoludur. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarında olduğu gibi kanun yolundan vazgeçme müessesesinde de vergi idaresi ve vergi mükellefi açısından benzer olumlu sonuçlar doğurur.

Müessese, 7194 sayılı Kanun gerekçesinde de amaçlandığı ve açıklandığı üzere, yargı mercilerinin iş yükünü hafifletecek, vergi alacağının kısa yoldan hazineye aktarılmasına hizmet edecek bir uygulamadır.

5.1. Vergi Mükellefi, Vergi İdaresi, Yargı Mercileri Tarafından Değerlendirilmesi

5.1.1. Vergi Mükellefi ve Ceza Muhatafları Açısından Değerlendirme

Uzun süren yargılama sürecinin sonucunun kestirilememesi, mükellef ve aynı zamanda vergi idaresi ileride karşılaşabileceği yüksek gecikme faizleri ve yargılama sürecinin yarattığı stres göz önünde bulundurulduğunda, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin tüm bu olumsuzluklara son verecek bir müessese olduğu açıktır. Müessesenin uygulanmasıyla mahkeme kararının durumuna göre vergi ve cezada indirim ve ödeme süresinde ödendiği takdirde elde edilecek ek indirim azımsanamayacak ölçüde caziptir. Ayrıca vergi mükellefinin kanun yolundan vazgeçme müessesesini uygulamaya sokmasıyla beraber taraflar yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve bunlara ilişkin fer'i giderleri ödemekten kurtulacaklardır. Uygulamada ilk derece mahkemelerinin mükellef lehine verdikleri kararların, istinaf veya temyiz kanun yollarından tam tersi şekilde geri dönmesi karşılaşılan bir durumdur. Uyuşmazlık sürecinin kısa yoldan tamamen bitmesi, mahkeme kararına göre vergi aslı ve cezalarında terkin veya indirim, sonuçta kazanılabilecek ek indirim, yargılama giderleri ve avukatlık ücretlerinin ödenmemesi

durumları, kanun yolu sonuç riskleri ortaya konduğunda, kanun yolundan vazgeçme müessesesi her iki tarafa da olumlu sonuçlar sağlayan bir müessesedir.⁶⁵

Türkiye’de yargılama süreçleri uzun, zahmetlidir ve sonucu belirsizdir. İlk derece mahkemesinde mükellefin lehine şekilde sonuçlanan kararlar kanun yoluna gidildikten sonra tam tersi şekilde geri dönebilmektedir. Bu uzun ve sonu belli olmayan dönem içerisinde mükellef huzursuz bir şekilde yaşamına devam etmektedir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin devreye alınmasıyla birlikte vergi uyumsuzluğunun ortadan kalkması, vergi mükellefi ve ceza muhatabını psikolojik açıdan rahatlamasını sağlayacaktır.

Aynı doğrultuda yargılama sürecinin uzunluğu sürekli ilişki içerisinde bulunan vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki iletişimi de olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi uyumsuzluğunun kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile çözüme kavuşturulması, bu diyalogun zedelenmeden devam etmesine imkan sağlar.

Vergi uyumsuzluklarının getirilen çözüm mekanizmaları ile vergi idaresi tarafından hızlıca çözüme kavuşturulması imajı, vergi mükellefinde vergi bilincinin gelişmesine ve dolayısıyla vergi ahlakı ve vergi uyumunun yerleşmesine olumlu katkı yapar.

Vergi mükellefleri uzun ve zahmetli bir süreç gerektirdiği için uzlaşma gibi gayet cazip bir yol varken yargısal süreçlere başvurmamaktadırlar. Ancak yüksek tutarlı uyumsuzluklar için ve en önemlisi diğer çözüm yollarına başvurunun kapalı olduğu, VUK’un 359. maddesi kapsamında işlenen ağır nitelikli fiiller için yargısal süreçlere niyet ederler. İşte bu aşamada kanun yolundan vazgeçme müessesesi vergi mükelleflerinin imdatlarına yetişerek uyumsuzluktan kurtulma noktasına hizmet eder. Zaten bu fiillerin söz konusu edilebileceği süreklilik arz eden tek vergi uyumsuzluğu çözüm yolu kanun yolundan vazgeçme müessesesidir.⁶⁶

⁶⁵ Avcı, a.e., s. 47, Uğurcan Dursun, İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2020, Sayı 381, s. 99.

⁶⁶ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Uyumsuzluklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2021, Cilt 17, Sayı 196, s. 973.

5.1.2. Vergi İdaresi Açısından Değerlendirme

Vergi mükellefinin kanun yolundan vazgeçme müessesesini işletmeye başlamasıyla beraber vergi idaresi de uyuşmazlığı sürdürmez ve gereken işlemleri uygulamaya koyar.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulanmasıyla özellikle ilk derece mahkemesinde vergi mükellefi lehine verilmiş kararlara ilişkin vergi alacaklarında, vergi idaresinin asla tahsil edemeyeceği verginin tahsilatı gerçekleştirilmiş olur. Etkin, hızlı tahsilat sonucu vergi alacağının değerini daha fazla yitirmeden hazineye aktarımı sağlanmış olur.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin vergi idaresi açısından bir diğer faydası vergi alacağının kısa yoldan tahsilatıyla birlikte, idarenin tahsilat/tahakkuk oranlarının artmasına neden olmasıdır. Böylece müessese, vergi idaresinin, etkinlik ve verimlilik kriterleri açısından iyi bir performansla yaklaşmasına olumlu etki edecektir.⁶⁷ Bu durum vergi idaresinin imajını vergi mükellefi gözünde arttıracak bir durumdur.

5.1.3. Yargı Mercileri Açısından Değerlendirme

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi davası vergi mahkemesinde görülmüşse istinaf kanun yolundan, bölge idare mahkemesinde görülmüşse temyiz kanun yolundan vazgeçme üzerine kurulmuş bir müessesedir. Her halükarda vergi davası ilk derece mahkemesinde bir nihai karara kavuşmuştur, süregelen bir yargılama safhası geçirilmiştir. Uyuşmazlığın bu aşamada çözüme kavuşturulması bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın iş yüklerinde hafiflemeye yardımcı olur. En azından kanun yolu aşamasında geçirilecek zamandan, verilecek emekten, katlanılacak maliyetten kaçınılmış olur. Bölge idare mahkemesi ve Danıştay asıl görev alanıyla ilgili konulara yoğunlaşabilir. Özellikle Danıştay içtihat mahkemesi olarak asıl işiyle daha fazla meşgul olabilir.

⁶⁷ Dursun, a.e., s. 100.

5.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

5.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi

Uzlaşma ve diğer idari çözüm yollarında da ele alındığı gibi bu ilke, vergi ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; bu konuda sadece yasamanın yetkili olmasıdır.⁶⁸ Bu kısa açıklama çerçevesinde kanun yolundan vazgeçme müessesesi incelenecek olursa müessesenin 7194 Sayılı Kanun'un VUK'un mülga 379. maddesini yeniden düzenlemesiyle Türk vergi hukukuna girdiği açıktır. Ancak müessesenin neredeyse bütün ayrıntılarının 517 sıra sayılı VUK Genel Tebliği ile düzenlendiği görülmektedir. Bu nedenle değerlendirme kısmında sözü edilen ve basit ayrıntılardan olan kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ekleri konusunda bile tebliğ-kanun, idare-yasama fonksiyon gaspı yaşanmaktadır. Kanımızca bu nedenle gerektiğinde vergi ve cezalarında bile indirimle gitme yetkisi içeren bu tür ciddi müesseselerin normlar hiyerarşisinin üst basamaklarında yer alan kanunlarla düzenlenmesi gerekir.

5.2.2. Vergilendirmede Eşitlik, Genellik, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri

Türk Anayasası'nın 10. maddesi eşitlik ilkesini düzenler. Farklılıklarına rağmen kanun önünde herkes eşittir. Bu eşitlik düşüncesi mutlak eşitlik değil, eşitler arasında eşitliktir. Benzer hukuksal durumda olanlara aynı, farklı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar, kurallar uygulanmalıdır. Genellik ve mali güce göre ilkesine göre herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Tüm mükellefler ekonomik ve kişisel durumları gözönünde bulundurularak vergilendirilirler. Mali güç ilkesi vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde ilk derece mahkemesinin kararı temel alınarak vergi ve cezalarda indirimler gerçekleştirilmektedir. Bu durum vergi ahlakı bilinci içerisinde vergisini zamanında ödeyen mükellefle kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuran mükellef arasında eşitsizlik yaratır. Zira zamanında ödeyen mükellef daha yüksek tutarda vergi öderken, aynı mali güce sahip olan kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanan mükellef daha az vergi ve ceza ödemektedir. Aynı doğrultuda uyuşmazlık miktarı 20.000 TL'nin altında olan vergi

⁶⁸ Çağan, a.e., s. 100.

davaları vergi mahkemelerinde tek hakimle incelenirler ve açıklanan karar kesin olduğu için bu kararlara karşı kanun yolu kapalıdır. Bu nedenle 20.000 TL'nin altındaki uyuşmazlıklar için kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurulamaz. Bu durum da Anayasal eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturur; mükellefler tutar farkı gözetmeksizin müesseseye başvurabilmelidirler.⁶⁹ Vergilendirme sistemi iyiniyetli mükellefi cezalandırıp vergi ödevini düzenli olarak yerine getirmeyen mükellefi her aşamada çözüm yolu sunarak ödüllendirmemelidir. Vergi tahsilatını hızlandırmak için ortaya çıkarılan bu tür destek müesseseleri uyuşmazlık tutar farkı gözetmeksizin tüm mükelleflere sunulmalıdır.

5.2.3. Vergilendirmede Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik, Hukuki Belirlilik İlkeleri

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlıklarına yargı aşamasındayken son verme amacı taşıyarak Türk vergi sistemine işlenen ilk vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur. Yargı aşaması, ilk derece mahkemesinin kararı üzerine vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından sonlandırılarak idari aşamaya taşınır. Çalışmanın bu bölümünde, Anayasal vergilendirme ilkelerinin en önemlilerinden olan Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik İlkesi ve Hukuki Belirlilik İlkesi'nin, yargılama hukukunun temel taşları olmalarından dolayı daha ayrıntılı incelenmesi ve kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile ilişkilendirilmesi amaçlanmıştır. Unutulmamalıdır ki bu ilkelerden birinin eksikliği diğerinin anlamını yitirmesine yol açar.

Hukuk devleti, en kısa tanımıyla faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan devlettir. Hukuk ise Anayasa, Kanun, Uluslararası Anlaşmalar, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanı Kararı, Yönetmelik, Düzenleyici Genel Tebliğ, Anayasa Mahkemesi Kararı, İçtihadı Birleştirme Kararı, Örf ve Adet gibi kurallardan oluşan hiyerarşik düzendir.⁷⁰ Daha geniş tanımıyla hukuk devleti sadece yöneticiler tarafından uyulacak kurallar koyan devlet değildir, aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarıyla kendini bağlayan devlettir.⁷¹

⁶⁹ Bumin Doğrusöz, Soner Yakar, “Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2020, Cilt 16, Sayı 190, s. 2756-2758

⁷⁰ Gözler, a.e., s. 158.

⁷¹ Günday, a.e., s. 38.

Hukuk devleti temelini Anayasa'dan alan, devletin tüm organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlayan bir ilkedir.⁷²

21.06.1991 Tarihli, 1990/20 Esas Numaralı, 1991/17 Karar Numaralı Anayasa Mahkemesi kararı hukuk devletini şöyle tanımlamıştır: *“Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.”*⁷³

Hukuk devleti ilkesinin uygulanabilir olması için bir takım gerekler bulunur. Bu gerekler temel hak ve özgürlüklerin güvenceye bağlanması, kanunların genel olması, kanunların anayasaya uygunluğu ve bunun yargısal denetimi, kanuni idare (yasal yönetim) ilkesi ve yönetimin hukuka bağlılığı, devlet faaliyetlerinin belirliliği, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakim teminatı ve idarenin mali sorumluluğu olarak sıralanabilir.⁷⁴

Bu ilke devletin temel organlarının hukuk kurallarıyla bağlı olması gerektiğini ortaya koyar. “Yasama organı hukuka bağlı olmalıdır”: Yasama organı Anayasa'ya aykırı kanun kabul etmemelidir. Anayasa'ya aykırı olarak kabul edilen kanunlar yine Anayasa'nın 148. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilir. “Yürütme organı hukuka bağlı olmalıdır.”: Yürütme organı Anayasa'ya ve kanunlara aykırı eylem ve işlem yapmamalıdır. Anayasa'nın 125. maddesine göre “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” İdarenin mali sorumluluğu ilkesi gereğince idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden dolayı kişilere verdiği zararları tazmin etmesi gerekir. Bu da hukuk devleti gereklerinin en önemlilerindendir. “Yargı organı hukuka bağlı olmalıdır.”: Yargısı hukuka bağlı olmayan devlette vatandaşların güvenliklerinden söz edilemez. Hâkim kanunla bağlıdır; bunun yanında bağımsız ve

⁷² Çağan, a.e., s. 144.

⁷³ Gözler, a.e., s. 152.

⁷⁴ Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1995, s. 146., Günday, a.e., s. 38.

teminatlıdır. Yargı organı idari işlemlerin Anayasa, kanun ve diğer hukuki normlara göre uygunluğunu denetler.⁷⁵

Vergi ödevi, kişinin temel hak ve özgürlüklerinin başlangıç noktalarından biri olan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale anlamına geldiği için hukuk devleti ilkesiyle ilişkilendirilmiştir. Hukuk devletinde, devlet egemenlik yetkisine dayanarak uyguladığı vergilendirme yetkisini hukuk kuralları içerisinde somutlaştırır. Dolayısıyla kamu hukuku dallarından biri olan vergi hukuku, hukuk devleti ilkesinin kusursuzca uygulanması gereken hukuk dallarındandır.⁷⁶ Hukuk devletinin vergi hukukuyla ilgili ilkeleri; kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince verginin konulması, uygulanması ve denetlenmesi görev ve yetkilerinin farklı organlar tarafından yerine getirilmesi, kanuni idare ilkesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin kamusal nedenler için kullanılması, kıyas yasağı, vergiyle ilgili yetki devri koşullarının belirli olması, vergi kanunlarının Anayasal ve yargısal denetimi şeklinde sıralanabilir.⁷⁷

Hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olan hukuki güvenlik ilkesi, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin uymasındır.⁷⁸ Hukuk devleti ilkesinin temel koşuludur, Anayasa'nın tamamına egemen olan temel ilkelerdendir. Bireyler açısından, bireyin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, davranışlarını ve planlarını öngörü ve güvenle düzenleyebilmeleridir.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık yapılan değişikliklerle hukuki istikrar, belirlilik ve güveni yok edecek kurallar konmaması, geçmişe yürütülen hukuk kurallarının kazanılmış hakları olumsuz yönde etkilemeden bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alınmasını sağlar.⁷⁹

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi vergi kanunlarının, düzenleyici işlemlerin veya somut olaylar karşısında verilen yargı kararlarının mükellef ve idare taraflarından her ikisi için de güvenlik oluşturmastır. Vergiyi doğuran olayın meydana

⁷⁵ Gözler, a.e., s. 153-159.

⁷⁶ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, Cilt 37, Sayı 1, s. 137.

⁷⁷ Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3, s. 239.

⁷⁸ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde...", s. 172.

⁷⁹ Mehmet Altundiş, Hukuki Güvenlik İlkesi, **Yasama Dergisi**, 2008, Sayı 10, s. 61.

gelmesinden tahsil aşamasına kadar geçen tüm süreçte vergilendirme kanunlarla düzenlenmiştir. Kanunilik ilkesi, Hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin hem sebebi hem sonucudur. Kişiler devletin hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yoluyla yaptığı müdahaleyi ancak kanunlar sayesinde öngörebilir ve geleceğe dair planlama yapabilir.⁸⁰

Hukuki belirlilik İlkesi, hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olan hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından ilkidir. Genel olarak hukuk kurallarının herkesçe bilinir ve ulaşılabilir olması şeklinde ifade edilebilir.⁸¹ Kişilerin hangi hak ve ödevlere sahip olduklarının önceden bilinebilir olması durumudur. Belirlilik ilkesine göre bu durum kanunla ortaya konulduğunda mümkündür ve bu kanuni düzenleme aynı zamanda açık, basit ve anlaşılır olmalıdır.⁸²

Hukuki belirlilik ilkesinin hukuk kuralları, uygulama ve mahkeme kararları şeklinde görünüşleri mevcuttur.⁸³ Hukuk kuralları açısından hukuki belirlilik, bu kuralların açık, anlaşılır, erişilebilir, yayınlanmış, kural çatışmalarına mahal vermeyecek şekilde olmasını ifade eder.

Uygulama açısından belirlilik ilkesi, üst kurala uygun olarak gerçekleşmesi şartıyla idarenin eylem ve işlemlerinde açıklığın sağlanmasıdır. Bu açıklığı sağlayan araçların ilki, idari eylem ve işlemi ortaya koyacak yetkinin bilinmesidir. İkinci olarak idari eylem ve işlemin uygulanma süreci önceden belirli olmalıdır, idari eylem ve işlem başvuru, aşama ve şartlara bağlıysa bu unsurların açıkça duyurulmuş olması gerekir. Son olarak idarenin eylem ve işleminin çelişkili olmaması, makul seviyede anlaşılır olması gerekir.

Hukuk sisteminin belirliliği için ayrıca mahkeme kararlarının da belirli olması şarttır. Mahkeme kararları sistematik, anlaşılır, çelişkilerden uzak, gerekçeli ve tatmin edici gerekçeli ise hukuki belirlilik ilkesine uygundur.⁸⁴

⁸⁰ Temel Gürdal, Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ağustos 2018, Cilt 13, Sayı 2, 206-207.

⁸¹ Gözler, a.e., s. 157.

⁸² Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, Cilt 15, Özel Sayı, s. 1290.

⁸³ İsmail Köküarı, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara, 2015, Adalet Yayınevi, s. 376.

⁸⁴ Köküarı, a.e., s. 376-377.

Anayasa Mahkemesi'nin 20 Nisan 2017 Tarihli ve 2016/1 Esas numaralı, 2017/81 Karar numaralı kararında hukuki belirlilik ilkesinin tanımı şöyledir: *“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.”*

Vergi hukukunda belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde; vergiyi doğuran olay, vergi oranları⁸⁵, vergilerin miktar, tarh, tahsil zamanaşırımları, şekillerinin mükellef ve idare açısından belli, açık ve kesin olmasıdır.⁸⁶

Vergilendirme sürecinin vergiyi doğuran olaydan tahsilat aşamasına gelinceye kadarki uygulamasında vergide belirlilik ilkesinin önkoşulu verginin kanuniliği ilkesidir.⁸⁷

Hukuki belirlilik ilkesi gereğince yasamanın vergilendirme yetkisini yürütmeye devretmesi durumu da Anayasal kurallar doğrultusunda çerçevelendirilmelidir. İdare vergiyi doğuran olay konusunda takdir yetkisine sahip kılınmamalıdır.⁸⁸

Hukuki belirlilik ilkesine uygun olarak vergi kanunlarının yeterli hazırlık ve geçiş sürecinden geçirilerek yapılması ve sık değiştirilmemesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının birbirlerine yaptıkları atıflar ve değiştirilen kanunlar belirsizliğe yer vermeyecek şekilde açıkça gösterilmelidir.⁸⁹

⁸⁵ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1290,

⁸⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁸⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁸⁸ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

⁸⁹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1292.

Ayrıca vergilendirmede belirlilik ilkesi kapsamında vergi suç ve kabahatlerine ilişkin ceza ve yaptırımların tereddütsüz olarak kanunda açıkça belirtilmesi gerekir.⁹⁰

Yargısal denetim, devletin hukuk kurallarıyla bağlılığının garantisidir. Hukuk devleti ilkesinin temeli, bizzat devletin hukuk kurallarıyla bağlı olmasıdır. Devletin hukuk kurallarına bağlılığı yargısal denetim aracılığıyla gerçekleştirilir. Anayasal dayanağı 1982 Anayasası'nın 36. maddesidir: *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”*⁹¹

Yargısal denetim, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil ve esas yönünden denetlenmesi-Anayasa yargısı⁹²; idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlara uygunluğunun denetlenmesi-idari yargı⁹³ ile gerçekleştirilir. Anayasa yargısı 1982 Anayasası'nın 148. maddesinde ele alınmıştır: *“Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler.”* İdari yargı 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde güvenceye dayandırılmıştır. *“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”*

Vergi hukukunda da vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunu Anayasa Mahkemesi denetler. Vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin denetimi ve idarenin düzenleyici, bireysel, sübjektif işlemlerinin denetimi idari yargı tarafından gerçekleştirilir. Yargısal denetimin etkinliği yargı işlevinin bağımsız ve güvenceli mahkemeler tarafından yerine getirilmesine bağlıdır.⁹⁴

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ayrıntıları bu bölümün başlarında ele alınmıştır. Bu çerçevede hukuk devleti, hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri kapsamında saptamalar yaparak kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ayrıntılarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Hukuk devletinde hukukun kaynakları normlar

⁹⁰ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1290.

⁹¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 189.

⁹² Gözübüyük, Anayasa Hukuku, s. 241, Gözler, a.e., s. 449, 457.

⁹³ Gözübüyük, Anayasa Hukuku, s. 250, Gözler, a.e., s. 432, 433

⁹⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 189.

hiyerarşisi şeklinde sıralanmıştır. Kanun Anayasa'dan sonra gelen emredici hukuk kuralıdır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ayrıntılarının bir idari işlem-Genel Tebliğ olarak ortaya konması hem yukarıda değinildiği gibi verginin kanuniliği ilkesine ters, hem de hukuk devleti ilkesine terstir. Böyle ayrıntılı bir müessesenin kanunlarla tüm içeriklerine göre aydınlatılmasında hiçbir engel yoktur. Bu müessesese kanunla uygulamaya konmalıdır.

Hukuk devleti ilkesi “Devletin tüm organlarının hukuk kurallarına bağlı olması ve bu hukuk kurallarının genel olması ilkeleri” üzerinde yükselir. Değerlendirme bölümünde de ele alındığı gibi kanun yolundan vazgeçme müessesesinin terminolojik olarak birçok sıkıntıyı içinde barındıran bir kanun maddesi ve Genel Tebliğ ile düzenlenmeye çalışılmıştır. Terminolojik olarak sıkıntılı kanun maddesiyle devletin hukuk kurallarına bağlı olması mümkün değildir. VUK ve İYUK vergilendirme sürecinde sürekli birbirine atıf yapan iki kanundur. VUK'taki kanun yolundan vazgeçme müessesesine ilişkin kimi kavramlar İYUK'ta aynı anlamlara gelmemektedir. İşin aslı müessesenin adı bile hatalıdır. Kaldırılan vergi, tasdik edilen vergi, tahakkuk, kesinleşme kavramları, müesseseye başvuru süresini ortaya koyarken kullanılan ibarenin farklı anlamlar çağrıştırması kanun tekniği açısından hukuk devleti ilkesini zedelemektedir. Bu durum yeni ve karmaşık olan müessesenin uygulamasında sıkıntı yaşanmasına neden olacaktır.

Hukuk devletinde idarenin yargısal denetimi idari yargıda gerçekleştirilir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, yargılama uzunca bir süre vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesinde devam ettikten sonra tam yargısal denetim aşamasında devreye giren bir müessesedir. Yargılama süreci içtihadi nitelikteki bir kararla tüm mükellefler açısından anlam ifade edecek şekilde son bulmalıyken kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulandığı tüm uyuşmazlıklar ilk derece mahkemesinin nihai kararları aşamasında kalmaktadır. 7194 sayılı kanunda amaçlandığı gibi yargının iş yükünün azaltılması durumu dikkate alınacak olursa, ilk derece mahkemesinde zaten uzun bir süre kaybedilmiştir ve kanun yollarında tüm mükellefler için genel kural-ıçtihat şeklinde çözümlenecek vergi uyuşmazlığı yarı yolda bırakılmış olacaktır. Aynı doğrultuda ilk derece mahkemesinin nihai kararı ortada kalmış durumdadır ve hukuk aleminde varlığını sürdürmektedir. Müesseseye dayanak olan mahkeme kararının nihayetinin ne olacağı derhal düzenlemeye kavuşturulmalıdır.

Hukuk devletinde kuvvetler ayrılığı ilkesine göre vergiyi koyan, uygulayan ve denetleyen farklı organlar olmalıdır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde müesseseyi ortaya koyan yasama, uygulayan vergi idaresi, denetleyen idari yargı olmalıdır. Ancak kanun yolundan vazgeçmede müesseseyi ortaya koyan vergi idaresi, vergi ve cezayı affeden vergi idaresi, yargılamayı sonlandıran mükellef, yargılama sürecinde uzunca bir süre geçirdikten sonra ortada kalan mahkeme kararı yani yargıdır.

Hukuk devletinde vergi kanunları herkese uygulanmalıdır. En küçük miktardaki uyuşmazlıklar için vergi mahkemesine başvuran mükellef de, yüksek tutardaki uyuşmazlıklar için bölge idare mahkemesine başvuran mükellef de kanun yolundan vazgeçme müessesesinden faydalanmalıdır.

Hukuk devleti ilkesinin bir alt dalı olan hukuki güvenlik ilkesine göre çıkarılacak vergi kanunları hukuki güvenlik ve belirliliği zedeleyecek şekilde düzenlenmemiş olmalıdır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesini düzenleyen VUK'un 379. maddesinin ve 517 sayılı Genel Tebliği'nin terminolojik açıdan ve kanun hazırlama tekniği bakımından zayıf yönleri, mahkeme kararının akıbeti, hukuki güvenlik ilkesini de zedeler durumdadır.

Hukuk devleti ilkesinin en önemli alt dallarından biri de hukuki belirlilik ilkesidir. Bu ilkeye göre veri kanunları açık, basit, makul seviyede anlaşılır, birbiriyle çatışmayacak şekilde yayınlanmalıdır. Mükelleflerin mülkiyet haklarını doğrudan ilgilendiren vergilendirme konusunda; vergiyi doğuran olay, vergi oranları, miktarları, tarh, tahsil, zamanaşımı, gidilecek yargı yolları, başvurulacak çözüm yolları ve benzeri tüm olgular mükellef tarafından açıkça bilinmelidir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuru sırasında mükellefin en son iletişimde bulunduğu yer mahkemeyken, müesseseye başvuru dilekçesini sadece vergi idaresine verebilecek olması hukuki belirlilik açısından eksikliklerdir. Başvuru dilekçesi hem vergi idaresine hem de mahkemeye verilebilmelidir. Dilekçenin ekine eklenecek belgeler konusunda VUK'un 379. maddesi ile 517 sayılı Genel Tebliği birbirini destekler nitelikte değildir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi kanun bazında ayrıntılı olarak düzenlenmeli, gerek kalırsa Genel Tebliğ ile somutlaştırılmalı ve başvurduğu terimler bakımından anlam birliği sağlanmalı ve diğer kanunlarla çatışan yönleri düzeltilmelidir.

6. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi VUK'un 379. maddesinde düzenlenirken kullanılan bazı kavramların VUK'un kendi içindeki ve İYUK'taki kavramlarla eşdeğer olmadığı söylenebilir. Hukuk sistematigi ve kanun yapma tekniği açısından şart olan bu durum yargı ve vergi idaresi arasında kargaşa ve belirsizliğe yol açar. Şöyle ki müessesenin adı İYUK'la örtüşecek şekilde değildir. İYUK'un 3. Bölümünün başlığı “Kanun Yolları” değil “Mahkeme Kararlarına Karşı Kanun Yolları”dır. Bu yüzden bu müessesenin de başlığı iki kanun arasındaki uyum açısından “Mahkeme Kararlarına Karşı Başvuru Yolundan Vazgeçme” olmalıdır. İncelenen müessesede “kanun yolundan” vazgeçilen durumun İYUK'taki karşılığı “mahkeme kararlarına karşı başvuru yolundan vazgeçme”dir.⁹⁵

Yapılan yargılama sonucunda ilk derece vergi mahkemeleri dava konusu işlemi iptal edebilir, reddedebilir veya kısmen iptal edebilir veya kısmen reddedebilir. Nihai karar işlemin iptal istemini kabul veya işlemin iptal istemini red yönünde verilir. Başka yönlü bir karar sözkonusu olamaz. Nihai kararın iptal olması demek davadaki talebin kabul edilmesi; nihai kararın reddolması demek davadaki talebin kabul edilmemesi demektir. Verilen karar kesinleşmemişse taraflar kararı istinaf veya temyiz kanun yoluna götürebilirler. Bölge idare mahkemesi için istinafın reddi, ilk derece mahkemesinin kararının usule ve hukuka uygun bulmasıdır. İstinafın kabulü ilk derece mahkemesinin kararının usule ve hukuka uygun bulunmamasıdır. Bu durumda istinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırır ve işin esası hakkında yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi yargılamasının sonucunda verilecek karar, davacının talebinin dikkate alınarak davanın tamamen veya kısmen kabulü şeklinde olacaktır. Yargılamada süreç bu şekilde ilerlerken müesseseyi düzenleyen kanun metninde geçen “kaldırılan vergi”, “tasdik edilen vergi” kavramları İYUK ve VUK'un terminoloji uyuşmazlığını ortaya koyar. Kaldırılan vergi VUK'ta ilk derece mahkemesinin ve bölge idare mahkemesinin vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergi işlemini iptal etmesidir. Oysa İYUK'ta bu durum Bölge idare mahkemesince ilk derece mahkemesinin verdiği kararı tümüyle ortadan kaldırma kararıdır. Kaldırma kararı esasa ilişkin değildir, vergiyi ortadan kaldırmaz,

⁹⁵ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1192.

sadece ilk derece mahkemesinin kararının hukuki varlığını ortadan kaldırır. Bölge idare mahkemesi tekrar işin esası hakkında karar verir. Ancak burada kaldırılan vergi değil, işlemdir, çünkü dava vergi işlemi için açılmıştır. Bu terminoloji uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak için yapılması gereken VUK'taki işlem için “talebin kabul edilen” veya “talebin reddedilen” kısımları denmelidir. “Tasdik edilen vergi” de aynı doğrultuda açıklanabilir: ilk derece mahkemesi davaya konu olan idari işlemi-vergi tutarını tasdik etmez. Tasdik, idare hukukunda çeşitli sebep ve biçimlerde kullanılan idareye ait olan yetkidir. İYUK tasdik yerine “onama”yı kullanır; onama da mahkeme kararının hukuka uygun bulunması olarak kullanılmıştır. Onama kararının konusu davaya konu olan işlem değil, kanun yoluna konu olan mahkeme kararıdır.⁹⁶ Kanun yolundan vazgeçme müessesesi düzenlemesinde kullanılan “kaldırılan vergi” ve “tasdik edilen vergi” kavramlarında İYUK ve VUK'un aynı anlama gelecek şekilde uyumlulaştırılması gerekmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin başvurusunun gerçekleştirileceği süreyi ortaya koymak üzere kanun maddesinde “*mükellefi için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde*” denmektedir. Bu ifade her bir mükellef için ayrı ayrı belirlenmiş süreler olduğu izlenimini verir. Oysa İYUK'ta dava taraflarının kullanacakları kanun yolu süreleri aynıdır. Yukarıdaki ifade yerine “*kanun yolu süresi içinde davanın mükellef tarafından*” şeklinde ifade edilmesi daha uygun olur.⁹⁷

VUK'un 22. maddesine göre tahakkuk, “*verginin ödenecek aşamaya gelmesidir.*” Ancak bu ifade yargılama hukuku açısından kesinleşme değildir. Yargılama hukuku açısından kesinleşme, kanun yolu açık olmayan kararlara karşı ilk derece mahkemesinin verdiği karardır. İstinaf veya temyiz kanun yolu açık olan kararlar, ilk derece mahkemesinin kararına karşı tarafların kanuni süresi içerisinde bu kanun yollarına başvurmamaları durumunda kesinleşmiş olur. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı kanun yoluna gidilmeyeceğine göre, aynı anda idare de uyuşmazlığı sürdürmeyeceğine göre teknik açıdan mahkeme kararı yani vergi

⁹⁶ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1193, 1194.

⁹⁷ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....”, s. 1195.

kesinleşmiş olur. Ancak bu kesinleşme halinin verginin tahakkuku olarak adlandırılması kararın hukuki sonuçlarını yansıtmaz.⁹⁸

517 sayılı VUK Genel Tebliği'n 3. maddesinde "213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir." denmiştir. Bu ifadeye gerek yoktur çünkü zaten bu kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kapsamı dışında tutulmuştur.⁹⁹

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi mükellef tarafından vergi idaresine verilir. İlk derece mahkemesinin nihai kararına kadar mükellefin ihtilaflı olduğu taraf olan vergi idaresine dilekçe ile başvuru yapılması idari işlemin tarafsızlığına gölge düşürebilir. Oysa dilekçenin davanın görüldüğü mahkemeye de verilebilir olması usul hatasına düşmenin önüne geçer. Dilekçenin vergi idaresine değil de o güne kadarki sürecin geçirildiği mahkemeye verilmesinden dolayı mükellefin hak kaybına uğraması müessesenin barışçıl yönüne darbe vurur.¹⁰⁰

Vergi uyuşmazlıklarının hızlıca çözümlenmesini amaç edinen kanun yolundan vazgeçme müessesesi istinaf veya temyiz kanun yoluna gelindikten sonra devreye girer. Üç dereceli yargılama sistemine sahip olan ülkemizde asıl daha fazla sürenin tüketildiği, yargılamanın ilk aşamasını oluşturan vergi mahkemeleri uyuşmazlıkları müessesenin dışında tutulmuştur. Bu yüzden müessese vergi mahkemelerinin iş yükünün azalmasına kanaatimizce de katkı yapmayacaktır.¹⁰¹

Kanun yolundan vazgeçmede istinaf veya temyiz kanun yollarından hangisinden vazgeçildiğinin bir ayrımı yoktur, iki kanun yolundan vazgeçmede de aynı oranda indirim uygulanır. Kanunun amacı yargının yükünü hafifletmekse istinaf kanun yolundan vazgeçme temyiz kanun yoluna da gidilmesini önler. Bu yüzden istinaf kanun yolundan

⁹⁸ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1195.

⁹⁹ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1195.

¹⁰⁰ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1181.

¹⁰¹ Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu....", s. 969.

vazgeçme indirim oranının da farklılaştırılması, daha yüksek tutulması kanaatimizce de yerinde olur.¹⁰²

Yargılama hukuku açısından değerlendirildiğinde vergi mükellefi tarafından kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurulduktan sonra ilk derece mahkemesinin müesseseye dayanak olan mahkeme kararı ne olacaktır? Müesseseye başvurulmuş olmasına rağmen bu karar mahkeme nezdinde durmaktadır, hatta kanun yoluna gidilmediği için bu karar kesinleşmiş karar hükmünde olacaktır ve hukuk alanında varlığını sürdürecektir. Hatta İYUK açısından bu kararın mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Bu karar için gereğinin yapılmaması Anayasa'nın 138. maddesinin 4. fıkrası olan "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." hükmüne açıkça aykırılık oluşturur. Bu mahkeme kararının ne olacağı kanunen ortaya konmalıdır ve bu karar kanun tarafından etkisizleştirilmelidir ki yargılamada temel anayasal ilkelerden olan hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesini sağlanması sorunu ortadan kalksın.¹⁰³

Vergi aslına bağlı olarak açılan davada, karar verginin tasdiki yönünde açıklanırsa kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurulmuş olması mükellefe hiçbir indirim sağlamaz. Bu durumda mükellef için davanın başıyla sonu arasında hiçbir fark yoktur. Bu yüzden hakkını istinaf ya da temyiz yollarında aramaya devam edecektir. Bu açıdan mükellefin kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurmuş olmasının hiçbir avantajı yoktur. Yargı yükünün hafifletilmesi konusunda da bir işlevi bulunmamaktadır. Kanımızca daha yüksek ve istinaf ve temyiz aşamalarına göre farklılaştırılmış indirim oranları müesseseyi daha tercih edilebilir hale getirecektir.¹⁰⁴

Gönüllü uyumu tercih etmiş, vergisini düzenli ödeyen mükellef için, diğer uyuşmazlık çözüm yollarında olduğu gibi kanun yolundan vazgeçme müessesesi de motivasyon kırıcı bir müessesedir. Kanımızca da vergisini ödemeyen mükellef idari

¹⁰² Avcı, a.e., s. 47, Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu....", s. 969.

¹⁰³ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak.....", s. 1191.

¹⁰⁴ Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu....", s. 971, 972.

aşamada olmazsa artık yargı aşamasında bile uyuşmazlık giderecek bir müesseseye kavuşmuştur.¹⁰⁵

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin, Anayasa'nın 36. maddesinde hüküm altına alınan hak arama hürriyetine aykırılık oluşturduğu iddia edilir. İddiaya göre müessese mükelleflerin dava açma hakkını elinden almaktadır. Kanımızca zaten ilk derece mahkemesinde görülmekte olan davanın nihai kararı üzerine şekillenen müessese, Anayasal hak arama hürriyetine aykırılık teşkil etmez. Müessese mükellefe bağlı ihtiyari bir müessesedir. Mükellef hakkını dava açma aşamasında aradıktan sonra menfaatine göre kanun yolu sonucuna güvenmemek, daha fazla zaman kaybetmemek veya indirimlerden yararlanmak imkanlarını değerlendirerek isterse kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurabilir.¹⁰⁶

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurmuş olması mükellefin, son dönemde süreklilik arz eden, daha avantajlı durumdaki yeni çıkabilecek bir mali yapılandırma kanununa başvurmasına engel oluşturur. Bu öngörememe, belirsizlik durumu da vergi adaletine engel olur.¹⁰⁷

517 sayılı VUK Genel Tebliği kanun yolundan vazgeçme başvurusu sırasında dilekçe ile beraber mahkeme kararının ve bu kararın mükellefe tebliğ edildiğini gösteren belgenin eklenmesini zorunlu tutar. Ancak bu şart VUK'un müesseseyi düzenleyen 379. maddesinde hüküm altına alınmamıştır. Öğretide bu durum kanun-tebliğ, yasama-idare arasındaki fonksiyon gaspı olarak nitelendirilir.¹⁰⁸ Kanaatimizce verginin yasallığı ilkesi dolayısıyla müesseseye alakalı olarak, usule ilişkin bile olsa, kanunun düzenlemediği bir ayrıntıyı tebliğin de düzenlememesi gerekmektedir. Bu tür ayrıntılar idari işlemlerle değil, profesyonel kanun koyucu tarafından gerçekleştirilmelidir. Kanun doğrultusunda çıkarılan genel tebliğlerle uygulama somutlaştırılmalıdır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kanuni düzenlemesinde mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi üzerine taraflardan yargılama gideri, avukatlık ücreti ve

¹⁰⁵ Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu...", s. 972.

¹⁰⁶ Durdu, a.e., s. 3463.

¹⁰⁷ Durdu, a.e., s. 3463-3464

¹⁰⁸ Durdu, a.e., s. 345.

fer'ilerinin karşılıklı talep edilemeyeceği hükmü yer almıştır. Bu konular da icra takibi de başlatılamayacaktır. Kanaatimizce bu durum vekalet ücretini davanın başlama aşamasında tahsil etmiş bir avukat için sorun teşkil etmeyecektir. Ancak kanun yolundan vazgeçme aşamasına kadar vekalet ücreti tahsil etmeyen avukatın alacak hakları gaspa uğratılmış olur. Benzer doğrultuda yargılama giderlerinin karşılanması açısından da bir boşluk sözkonusudur.



SONUÇ

Vergilendirme işleminin tarafları olan vergi mükellefi ve vergi idaresi, vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında, çok çeşitli sebeplerle uyuşmazlığa düşebilmektedirler. Mükellef daha az vergi ödemek isterken vergi idaresi, kamu harcamalarını finansmanının en yüklü kalemini oluşturan vergi alacağını en kısa sürede ve en yüksek tutarda tahsil etmeyi amaçlar. Bu doğrultuda ortaya çıkan uyuşmazlığın bir an evvel giderilmesi amacıyla taraflar işleyişlerinden ödünler vermeyi göze alırlar. Özellikle vergi idaresi-devlet, vergi alacağını kısa yoldan tahsil etmek amacıyla çeşitli müessese ve uygulamalarla tahakkuk eden ve edecek olan vergi asıl ve cezalarında indirim yoluna gitmektedir. Vergi idaresi bu amaçla idari çözüm yolları ortaya koyduğu gibi, yargısal çözüm yolları da sunmaktadır. Uzlaşma, izaha davet, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah gibi müesseseleri içeren idari çözüm yolları ve mali yapılandırma, etkin pişmanlık gibi içeriği cazipleştirilerek çıkarılan kanunlarla mükellefin yargı yoluna gitmemeyi tercih etmesine yönelik yollar olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece vergi uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenirken mükellef dava yolunu tercih etmemiş olur ve uzun süren, zaman, emek, maliyet oluşturan yargısal süreçlerden dolayı yıpranmamış olur ve idare de alacağını daha kısa yoldan tahsil eder.

Ancak vergi uyuşmazlığı konusunda idari çözüm yollarını kullanmak istemeyen veya bu yollara başvurup sorununu çözemeyen vergi mükellefine sunulan diğer yol dava yolu-yargısal yoldur. Türkiye'deki uygulamada yargısal çözüm yollarına başvurmak için idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmemektedir. Başka değişle vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda, yargısal yollara başvurmanın ön şartı idari çözüm yollarını tüketmek değildir. Türkiyedekinin aksine çoğu yabancı ülkelerde yargısal yollara başvurmanın ön şartı olarak idari çözüm yollarının tüketilmesi gerektiği incelenmiştir. Türkiye'de vergi mükellefleri isterlerse idari çözüm yollarından tercih ettiklerini, isterlerse doğrudan yargısal çözüm yolu sürecini uygulamaya koyabilirler.

2020 yılına kadar yargısal çözüm yolu olan dava açma yolunu tercih etmiş olan vergi mükellefinin eğer dava yolundan vazgeçerse yararlanacağı bir müessese bulunmamaktaydı. Vergi mükellefi yargı yoluna gitmişse ya davadan feragat edecek, ya ilk derece mahkemesinin nihai kararını bekleyecek, istinaf veya temyiz yolunu tercih etmişse bu sürecin bitip mahkeme kararının kesinleşmesini bekleyecekti. Kesin karar

vergi mükellefi veya vergi idaresinin lehi veya aleyhi yönünde açıklanacaktı. Vergilendirme sürecinin her aşamasında vergi mükellefine çıkar yol sunarak tahsilatı hızlandırmayı amaçlayan devlet, 07.02.2019 tarihinde, 7194 sayılı kanunla birlikte 2020 yılından itibaren uygulamaya konulmak üzere, “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”ni ortaya koydu. Böylece bugüne kadar dava sürecindeki vergi mükellefine bu süreçten vazgeçmesi halinde, mahkeme kararına göre kendisine tanınacak avantajları içeren bir müessese sunulmuş oldu.

07.12.2019 tarihli 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 27. maddesinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 379. maddesini yeniden düzenlemesiyle Türk Vergi Hukuku’na eklenen kanun yolundan vazgeçme müessesesinin işlevi, kanunun madde gerekçesinde ortaya konulur. Vergi idaresi ve vergi mükellefinin tahakkuk eden veya edecek olan vergi aslı veya vergi ziyai cezasıyla ilgili her aşamada anlaşabilmesini sağlamak ve böylece vergi uyuşmazlıklarına hızlıca son vermektedir. Bu şekilde vergi idaresinin vergi alacağı kısa zaman içerisinde ve garantili olarak tahsil edilebilecektir. Yargının iş yükü azaltılarak taraflar aleyhine sonuçlanabilecek davalar konusunda riskleri azaltmak, kamu alacağının değerini kaybetmeden tahsilatını sağlamak, uzun, maliyetli yargılama işlemlerinden kurtulmak ve vergiye gönüllü uyumu arttırmak şeklindedir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi uygulaması, dava aşamasında olan bir vergi uyuşmazlığının mahkemenin nihai kararını açıklamasının ardından verilecek bir dilekçeyle vergi idaresinin uygulama sürecine çekilmesi şeklindedir. Dolayısıyla bu müessese yargısal yoldan idari yola geçmiş karma nitelik taşıyan bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur. Uyuşmazlık yargısal aşamada başlar ve idari aşamaya geçerek son bulur.

Esasları 517 sayılı VUK Genel Tebliği’nce belirlenen kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanmak için vergi mükellefinin ilk derece mahkemesinin, yargı yolu açık olmak üzere verdiği nihai kararı, istinaf veya temyiz kanun yoluna götürmekten vazgeçtiğine ilişkin dilekçeyi, vergi veya cezayı tarh eden vergi idaresine vermesi gereklidir. Kanun yolundan vazgeçme dilekçesinden sonra ilk derece mahkemesinin nihai kararının durumuna göre; dava konusu sadece vergiyse ve nihai karar verginin kaldırılması yönündeyse verginin %60’ı tahakkuk edecek ve kalan %40 terkin edilecek; karar verginin tasdiki yönündeyse verginin tamamı tahakkuk edecektir. Dava konusu

vergi ve buna bağı vergi ziyai cezası ise ve dava vergi ve cezanın kaldırılması yönündeyse verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecektir. Vergi ve buna bağı vergi ziyai cezası tasdik edilirse verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk edecek ve cezanın %25'i terkin edilecektir. İlk derece mahkemesinin nihai kararına göre şekillenen vergi ve vergi ziyai cezası, tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenmelidir. Hatta tutarların bu süre içerisinde ödenmesi durumunda ek %20 indirim kazanılır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi uzlaşma, izaha davet, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah gibi müesseseleri gibi vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarıyla çeşitli açılardan benzerlikler ve farklılıklar gösterirken en çok benzeyen müessese olarak cezalarda indirim müessesesinin olduğu söylenebilir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, yukarıda da değinildiği ve ilgili kanunun gerekçesinde de belirtildiği, üzere vergi alacağının Hazine'ye hızlıca intikalini sağlar, yargı mercilerinin iş yükünü hafifletir, tarafları uzun süren yargılama sürecinin stresinden uzaklaştırır, vergi ve cezanın vergi mükellefi tarafından indirimli ödenmesini sağlar. Sürekli ilişki sürdüren vergi mükellefi ve vergi idaresi arasındaki diyalog ortamının bozulmamasını sağlar, vergi uyuşmazlığının sorunsuz çözülmesi vergi uyumu, vergi bilinci, vergi ahlaki olgularının yerleşmesine hizmet eder. En önemlisi kanun yolundan vazgeçme müessesesi, yargı aşamasında başvurulabilecek, kanunla konulmuş olarak sürekliliğe sahip tek vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur.

Vergi uyuşmazlıklarının her aşamada hızlı şekilde çözümünü hedefleyerek Türk vergi sistemine getirilen kanun yolundan vazgeçme müessesesi, çok uzun süredir yürürlükte olmamasına rağmen ciddi eleştirilere maruz kalmıştır:

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki kaynakları olan 7194 sayılı Kanunla VUK'a eklenen 379. madde ve 517 sayılı VUK Genel Tebliği'nin metinleri incelendiğinde, sürekli iletişim içinde bulunan VUK ve İYUK arasında çatışma ve uyumsuzluklar olduğu görülür. Kanunlar ve Genel Tebliğ arasındaki çatışma ve uyumsuzlukların giderilerek aynı dili konuşmaları sağlanmalıdır. Çalışmanın içeriğine de bahsedildiği üzere müessesenin adı, içeriğini ortaya koyacak şekilde "Mahkeme Kararların Karşı Başvuru Yolundan Vazgeçme" olarak değiştirilmelidir. VUK'un 379. maddesi ve 517 sayılı Genel Tebliğ'de geçen kararın iptali, kararın reddi, kaldırılan vergi,

tasdik edilen vergi, tahakkuk, kesinleşme kavramlarının, sürekli birbirine atıflar yapan İYUK ile aynı anlamı taşıyacak şekilde düzenlenmesi gereklidir.

VUK'taki müesseseye başvuru süresini içeren ibare örneğinde olduğu gibi (*“mükellefi için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, ... ”*) muğlak, gereksiz açıklamalı ifadelerin düzeltilerek herkesçe ortak şekilde anlamlandırılacak şekilde net olarak ifade edilmesi gerekir. Hukukun temel dayanaklarından olan kanunlarda geçen ifadelerin aynı anlamı taşıması zorunluluktur. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde olduğu gibi kanunlar arası farklı anlamlar içeren metinlerle hukuk yaratmak sakıncalıdır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuk metinleri içerik olarak incelendiğinde, müesseseye başvuru dilekçesinin vergi/ceza ihbarnamesini kesen vergi idaresine verilmesi zorunluluğu görülür. Başvuru dilekçesinin ilk derece mahkemesinin nihai kararı açıklanıncaya kadar ihtilaflı taraf olunan vergi idaresine verilmesi gerekliliği, hukukun tarafsızlığı ilkesine aykırılık oluşturur. Ayrıca uygulama kolaylığı açısından başvuru dilekçesinin davanın görüldüğü mahkemeye de verilebilir olması gereklidir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi açısından düşünüldüğünde 7194 sayılı kanunun madde gerekçesinde de dile getirildiği gibi, yargının iş yükünün azaltılması hedefinin gerçekleştirilebilir olması mümkün değildir. Üç aşamalı yargılama sistemine sahip olan ülkemizde asıl çetrefilli sürenin ilk derece mahkemelerinde tüketildiği göz önüne alındığında, müessesenin uygulanmasının yargının iş yükünü azaltmasına pek hizmet etmeyeceği açıktır. Ayrıca müesseseye başvuruyla birlikte kanun yolunun kapandığı düşünülürse hukukun önemli kaynaklarından olan içtihat oluşumunun da engellendiği söylenebilir. Böylece uyuşmazlık konusu, tüm vergi mükelleflerine uygulanabilecek bir içtihat-uygulama haline gelemez ve ilk derece mahkemelerinde tekrarlanma olasılığı yüksek meseleler haline gelir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulaması incelendiğinde uygulamanın, ilk derece mahkemesinin nihai kararına göre şekillenen vergi veya cezanın tahakkuk veya terkin edildiği bir uygulama olduğu görülür. Mahkeme kararına göre orantılanan vergi veya cezanın tutarının, müesseseyi tercih edilecek kadar cazip bir tutarda uygulanması gereklidir. Halihazırdaki indirim oranının az oluşu ve ayrıca vergi veya cezanın 1 ay içinde peşin olarak ödenme zorunluluğu, kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurulmasının önünü kapatmakta; mükellefin başka müesseseleri devreye almasına neden olmakta ve dolayısıyla müesseseyi işlevsiz kılmaktadır. Bu

nedenlerle indirim oranı daha yüksek tutulmalı, vergi mükellefine çıkan ödeme tatmin edici şekilde taksitlendirilmelidir. Aynı doğrultuda müessesenin uygulanmasında, vergi mükellefinin istinaf veya temyiz kanun yollarından hangisinden vazgeçtiğinin bir ayrımı yoktur. İstinaf kanun yolundan vazgeçmek, temyiz kanun yolundan vazgeçmekten daha fazla oranda, yargının iş yükünden arınması anlamına geldiğinden, istinaf aşamasındaki vazgeçmenin daha yüksek indirim oranlarıyla farklılaştırılması ve ödüllendirilmesi kanun yolundan vazgeçme müessesesini cazip kılar.

Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirildiğinde kanun yolundan vazgeçme müessesesinin verginin kanuniliği, vergilendirmede eşitlik, hukuk devleti, hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerine açıkça aykırı olduğu gözlenmektedir. Bu denli ciddi ve yargı aşamasındaki tek çözüm yolu olan kanun yolundan vazgeçme müessesesinin uygulamasının, birçok unsuru içeren herhangi bir kanuni düzenlemenin içinde sınırlı olarak yer alması ve aynı zamanda esaslarının bir VUK Genel Tebliği ile somutlaştırılması, verginin kanuniliği ilkesine açıkça aykırılık teşkil eder. Bu yüzden 7194 sayılı kanun içerisindeki düzenleme çok büyük ölçüde ıslah gerektireceği için, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin tüm esaslarının “Kanun Yolundan Vazgeçme Kanunu” olarak yeniden kanunlaştırılması gerekir. Bu kanunun VUK, İYUK gibi sürekli birbirine gönderme yapan kanunlarla terimsel farklılık yaşamadan aynı dili konuşması şarttır. Yeni kanunun maddeleri muğlak ifadeler, ibareler içermeyecek kadar net ve kolay anlaşılır olmalıdır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuran vergi mükellefi ile başvurmayan vergi mükellefi arasında bir ayrım olmaması vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur. Müesseseyi kullanmayan, yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükellefle getirmeyen mükellef ayrıştırılmalıdır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki metinlerindeki VUK, İYUK çatışması, farklı anlamlara gelen terimler, muğlak ifadeler aynı zamanda, en önemli Anayasal vergilendirme ilkelerinden olan hukuk devleti, hukuki güvenlik, hukuki belirlilik ilkelerine ters düşmektedir. Müessese tüm bu ilkeler perspektifinden de ıslah edilmeye muhtaçtır.

Türkiye’de tahsilat tahakkuk oranı düştükçe mali yapılandırma kanunu çıkarılmasına gerek duyulmuştur. Çalışmada ayrıntılı olarak belirtilen hedefleri uygulama amacına hizmet eden bu süreli kanunların, dava aşamasındaki ihtilaflı kamu alacakları

uygulamalarının kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile kesiştiği söylenebilir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, VUK'nun 379. maddesinde düzenlenerek süreklilik niteliği kazandırılan vergi uyuşmazlığı çözüm yolu müessesesidir. Buna rağmen mali yapılandırma kanunlarının içerdiği gibi bir cazibeye sahip olmadığından, işlevsiz bir müessese olarak varlığını sürdürmektedir. Mali yapılandırma kanunlarındaki neredeyse belirlenen tarihten önceki tüm kamu alacaklarını içeren kapsam, gecikme zam ve faizlerinin silinmesi, ikişer ayda bir ödenen, on sekiz aya kadar bölünebilen taksitlendirme olanakları, vergi mükelleflerinin kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurmalarının önünü kapatmaktadır. Ülkede mali yapılandırma kanunları çıkarma sıklığı bu şekilde devam ederse kanun yolundan vazgeçme müessesesi, çok fazla uygulama şansı bulmadan hükümsüz olmaya mahkum olacaktır. Mali yapılandırma kanunları, kanun yolundan vazgeçmeye yüklenen vergi uyuşmazlığı çözüm yolu müessesesi olma rolünü elinden almıştır.

15.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı kanunla VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu fiilleri hakkında önemli değişiklikler içeren etkin pişmanlık uygulaması hayata geçirilmiştir. Etkin pişmanlık müessesesi kanunda öngörülen şartları sağlamak kaydıyla, kaçakçılık suçu fiilleriyle ilgili ortaya çıkan vergi cezalarında indirim getiren ve daha da önemlisi hürriyeti bağlayıcı ceza olan hapis cezasına bile indirim olanağı sağlayan bir müessesedir. Bu uygulamayla vergi kaçakçılığı suçu işleyen vergi mükellefine, soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında, kanundaki şartları sağladıkları takdirde, hapis cezalarında indirim imkanı getirilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza indirimi ve etkin pişmanlık uygulaması da tıpkı mali yapılandırma kanunlarında olduğu gibi, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin, vergi uyuşmazlığı çözüm yolu rolünü elinden almaktadır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesine VUK'un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık suçu fiilleri konusunda başvuru yapılabilir olması, müessesenin diğer idari çözüm yolları arasında tercih edilebilir olmasının neredeyse tek geçerli sebebiydi. 7394 sayılı kanunla birlikte ceza indirimi ve etkin pişmanlık uygulamasının hapis cezasında bile indirim gitmesi, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin tüm önemini yitirmesine yol açmıştır.

Mükelleflere bu tür olağanüstü imkanlar getiren kanuni uygulamalar karşısında, mükellefleri kanun yolundan vazgeçme müessesesine yönlendirecek hiçbir güç kalmamıştır. Eksiklikler, aksaklıklar içeren ve iyi kurgulanamayan kanun yolundan

vazgeçme müessesesinin Türk vergi hukuku sisteminde işlevsiz olarak var olması yerine sistemden kaldırılması daha uygun olacaktır.



KAYNAKÇA

- AĞAR, S. (2009) **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- AĞAR, S. (2006) “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **TBB Dergisi**, Sayı 62, ss. 262-298.
- AK, A.; Ş. EKERYILMAZ (2016) “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, ss. 1-16.
- AKDOĞAN, A. (1999) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKSOY, Ş. (1989-1990) “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. M. Orhan Dikmen’e Armağan**, İstanbul, Sayı 33, ss. 41-52.
- AKSOY, Ş. (1990) **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- ALİEFENDİOĞLU, Y. (1978) “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 8, Sayı 28-29, ss. 3-17.
- ALTUNDİŞ, Mehmet (2008) Hukuki Güvenlik İlkesi, **Yasama Dergisi**, Sayı 10, ss. 60-94.
- ARSLANER, H. (2016) “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, ss. 273-300.
- AVCI, O. (2021) “Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2021, Sayı 391, ss. 41-49.
- BATUR, Ö. (2020) “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz, Yıl 11, Sayı 43, ss. 203-217.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2017) “‘İzaha Davet’- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Eylül, Yıl 37, Sayı 433, ss. 6-14.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2008) “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXV, Sayı 2, ss. 309-337.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2010) “Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Bildiri**, İstanbul, 09.01.2010.

- BAYRAKLI, H. H.; M. HATİPOĞLU (2018), “İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, ss. 561-592.
- BAYRAKLI, H. H. (2017) “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz, Yıl 8, Sayı 31, ss. 47-64.
- BİNİŞ, M. (2012) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- BOZDOĞAN, D.; C. ÇATALOLUK (2018), “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, (6) 1, ss. 42-56.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2022) **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2021) “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 17, Sayı 196, ss. 951-976.
- BUYRUKOĞLU, S.; E. TOPARLAK (2018) “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi**, 5 (1), ss. 57-68.
- COŞKUN, E. (2019) “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz, Sayı 370, ss. 61-75.
- ÇAĞAN, N. (1982) **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- ÇAĞAN, N. (1980) “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, Cilt 37, Sayı 1, ss. 129-151.
- ÇAKIR, M. (2014) “Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler”, **Vergi Raporu**, Haziran, Sayı 177, ss. 108-115.
- ERKİN, G. (2012) “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3, ss. 236-249.
- DİNÇKOL, H. A. (2013) “İdari Yargı’da Hakimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, ss. 1567-1594.

- DOĞRUSÖZ, B.; S. YAKAR (2020) “Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 190, ss. 2741-2762.
- DURDU, M. (2020) “Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelenmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 192, ss. 3457-3482.
- DURSUN, U. (2020) “İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran Sayı 381, ss. 92-104.
- EDİZDOĞAN, N.; M. TAŞ, A. ÇELİKKAYA (2007) **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- EDİZDOĞAN, N.; Ö. ÇETİNKAYA; E. GÜMÜŞ (2016) **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ERCAN, T. (2021) “Vergi Yargısını Etkileyen Durumlar Kapsamında Kanun Yollarına Başvuru Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran, Sayı: 393, ss. 75-87.
- ERDEM, T. (2017) “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos, Sayı 347, ss. 150-161.
- ERDEM, T. (2005) “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül, Sayı 204, ss. 77-100.
- ERDEM, T. (2012) “Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat, Sayı 281, ss. 112-132.
- EREM, F. (1978) **Ceza Usul Hukuku**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 427.
- EROL, A. (2019) “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, ss. 57-64.
- FİL, Nimet (2020) “Vergi Sistemimize Yeni Giren “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi” Ne Anlama Gelmektedir”, **Vergi Dünyası**, Mayıs, ss. 146-149.
- GAFAR, U. H. (2020) “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Sayı 379, ss. 122-133.
- GAIER, R. (2012) “İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi”, Çeviren Cenk Akil), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61 (1), ss. 417-428.
- GERÇEK, A. (2005) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, ss. 157-193.

- GERÇEK, A. (2017) **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- GERÇEK, A. (2006) **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- GEZER, S. (2020) “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ekim, Sayı 253, ss. 11-19.
- GÖZLER, K.; G. KAPLAN (2011) **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- GÖZLER, K. (2000) **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları.
- GÖZLER, T.; A. DEMİR (2015) “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, **Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, ISSN:2148-1415, 2 (4), ss. 28-41.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. (1995) **Anayasa Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. (1999) **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- GÜLÇİÇEK, B. (2020) “Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Mayıs, Sayı 248, ss. 175-185.
- GÜLTEKİN, M. (2016) “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, Cilt 0, ss. 575-607.
- GÜNDAY, M. (2002) **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık.
- GÜNEŞ, G. (2006) **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- GÜRDAL T.; Ş. EKERYILMAZ (2018) “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ağustos, Cilt 13, Sayı 2, ss. 205-226.
- GÜRİZ, A. (1996) **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- HEPAKSAZ, E.; O. AVCI (2018) “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Geybullar Ramazanoğlu Özel Sayısı, Cilt 23, ss.759-772.
- HOCAOĞLU, C. (2015) “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 5, ss. 491-515.

- İLTAR, E. (2016) “Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Yapılan Uzlaşmaların Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi” **Vergi Raporu Dergisi**, Haziran, Sayı 201, ss. 84-96.
- KANETİ, S. (1986/1987) **Vergi Hukuku**, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası.
- KAPLAN, R. (2013) Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim, Sayı 301, ss. 132-144.
- KARAGÖZOĞLU, H. F. (1976) **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Ünal Matbaası.
- KARAKOÇ, Y. (1995) **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- KARAKOÇ, Y. (2004) **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2013) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, Cilt 15, Özel Sayı, ss. 1259-1308.
- KARAKOÇ, Y. (2015) “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, (Basım Yılı: 2015), ss. 3637-3739.
- KIZILOĞ, Ş., Z. KIZILOĞ (2007) **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KORKMAZ, M. (2016) “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 333, ss. 7-17.
- KÖKÜSARI, İsmail, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara, 2015, Adalet Yayınevi.
- KUMRULU, A. G. (1979) “Vergi Hukuku’nun Birkısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 36, Sayı 1, ss. 147-162.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2008) “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- NAS, A. (2008) Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- OKTAR, A. (2020) **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; N. ÇAĞAN; A. KUMRULU, (1985) Vergi Hukuku, Ankara, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, Sayı 548.

- ÖZER, İ. (1972) “Vergi İdaresi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları**, Sayı 22, ss. 45-83.
- ÖZMEN, İ. (2018) “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 İnci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 26, Sayı 1, ss. 63-85.
- ÖZTÜRK, A. (2017) “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan, ss. 57-68.
- POLAT, İ. (2002) “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Ağustos Eylül, Sayı 60, ss. 9-26.
- RENÇBER, A. (2018) “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak, Sayı 352, ss. 136-149.
- SABAN, N. (2014) **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları.
- SARAÇOĞLU, F.; B. KAHRAMAN (2019) “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 15, Sayı 180, ss. 2671-2680.
- SAYGIN, Ö.; U. SANDALCI (2019) “Vergi Yargısının İşlevleri Özelinde Kanun Yararına Bozma ve Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 62, ss. 212-227.
- ŞENSES, N. (2021) “Vergi Hukukunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran, ss. 225-232.
- ŞENYÜZ, D. (2016) **Borçlar Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D. (2017) **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE; A. GERÇEK (2022) **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D. (2020) “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 185, ss. 1165-1197.
- ŞENYÜZ, D. (2022) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 18, Sayı 211, ss. 1457-1488.
- ŞİN, S. (2019) “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 9, Sayı 1, ss. 304-322.
- TANER, S. (2018) “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (136), ss. 185-224.

- TAŞKIN, Y. (2020) “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2020, Sayı 325, ss. 24-32.
- TAŞKIRAN, T. (2020) “Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Vergi Dünyası**, Haziran, Yıl 39, Sayı 466, ss. 121-130.
- TETİK, A. T. (2017) “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 2, ss. 249-276.
- TÜLEYKAN, Hayrettin; K. E. ASLAN (2019) “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, ss. 749-775.
- TÜRKAY, İ. (2016) Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül, ss. 1-23.
- Türkçe Sözlük** (2019) Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları.
- TÜRKKOT, M. (2005) “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Sayı 199, ss. 23-28.
- UĞURLU, Y. (1998) “Danıştay Kararları Işığında İdari yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. II, Sayı 1, ss. 119-133.
- ÜLKER, G. (2016) “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 22/3, ss. 3345-3376.
- ÜSTÜN, G. (2016) “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, ss. 13-38.
- YALÇIN, Ş. (2020) “Vergi İhtilaflarının Hızlı Çözümlemesinde Yeni Bir Uygulama: ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs, Sayı 380, ss. 83-88.
- YARDIMCIOĞLU, M.; M. KÜTÜK (2014) “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Kasım, Yıl 6, Sayı 11, ss. 2-26.
- YEĞEN, B. (2019) “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(2), ss. 131-141.
- YENİÇERİ H.; O. AVCI (2021) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt 12, Sayı 29, ss. 317-329.

- YILDIRIM, Z. (2011) “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- YILMAZ, E. (2009) “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIII, Sayı 1-2, ss. 321-351.
- YORULDU, M. (2020) “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islâh Müessesesi”, **İda Academica Muhasebe ve Maliye Dergisi**, Temmuz, Cilt 3, Sayı 2, ss. 133-142.
- YÜCE, M. (2017) **Vergi Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- YÜCE, M.; D. KELEŞ (2022) “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin (ADR) Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Öneriler”, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss. 33-64.
- YÜKSEL, M. (2016) “6545 Sayılı Kanun Işığında Vergi Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak, Sayı 328, ss. 127-136.

EKLER

Ek-1: Kanun Yolundan Vazgeçme Dilekçesi

.....Vergi Dairesi Müdürlüğüne

Dairenizce tarafıma tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı süresinde açmış olduğum davaya konu vergi ve cezaların tümü için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesi kapsamında kanun yolundan vazgeçtiğimi beyan eder, bu kapsamda aşağıda bildirdiğim ve bir örneğini dilekçeme eklediğim vergi mahkemesi/bölge idare mahkemesi kararı esas alınarak anılan madde hükmüne göre vergi ve cezaların tahakkuk ettirilmesini arz ederim.

...../...../20.....
Adı ve Soyadı/Unvanı
İmza/Kaşe

KANUN YOLUNDAN VAZGEÇEN MÜKELLEFİN			
VERGİ KİMLİK NUMARASI/T.C. KİMLİK NUMARASI			
ADI VE SOYADI/UNVANI			
KANUNİ TEMSİLCİ ADI VE SOYADI/T.C. KİMLİK NUMARASI ¹⁰⁹			
İLETİŞİM BİLGİLERİ	Adres		
	Telefon	Cep	0 ()
		İş	0 ()
		Ev	0 ()
	e-Posta	@	
KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME KAPSAMINDAKİ KARAR			
MAHKEME ADI			
KARAR TARİHİ			
ESAS NO			
KARAR NO			
KARARIN TEBLİĞ TARİHİ ¹¹⁰			

- Ek: 1- Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen karar
2- Mahkeme kararının mükellefe tebliğ tarihini gösteren belge

¹⁰⁹Mükellefin kanuni temsilcisi başvurmuş ise doldurulacaktır.

¹¹⁰Kararın başvuru sahibi mükellefe tebliğ edildiği tarih yazılacaktır.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlığı
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

ACELE

Sayı :
Konu : 213 sayılı Kanun kapsamında
kanun yolundan vazgeçilmesi
hakkında

.../.../.....

... Vergi Mahkemesi/ ... Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına

Dairemiz mükelleflerinden vergi kimlik numaralı/T.C. kimlik numaralıtarafından açılan davada Vergi Mahkemesince/.....Bölge İdare Mahkemesince verilen/...../..... tarihli, Esas No.lu, Karar No.lu karara ilişkin olarak adı geçen mükellefçe 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesi uyarınca kanun yolundan vazgeçilmiş olup, bu kapsamda Müdürlüğümüze verilen; ... evrak kayıt tarihli ve ...evrak kayıt sayılı dilekçe ve dilekçe ekinde yer alan karar ile kararın tebliğ tarihini gösteren belge örneği ilişikte gönderilmektedir.

213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesinde “*Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);*

...

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

...

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

...

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer’ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

...” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, mükellefin kanun yolundan vazgeçme başvurusunun Dairemizce anılan hükümlere uygun olduğu sonucuna ulaşılmış olup, bu durumda Müdürlüğümüzce de ihtilaf sürdürülmeyecektir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini arz ederim.

Adı ve Soyadı
Vergi Dairesi Müdürü

Ek: 1-Mükellefin kanun yolundan vazgeçme başvurusu
2-Mükellefin ibraz ettiği kanun yolundan vazgeçilen karar örneği ve kararın tebliğ tarihini gösteren belge

Ek-2: Yargı Merciiine Yazılacak Yazı Örneği

