



**T.C.**

**BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE  
KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME  
MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ**

**Ayşegül YÜCEL**

**195013003**

**Tez Danışmanı:**

**Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU**

**Bandırma 2022**



**T.C.**

**BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE  
KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME  
MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ**

**Ayşegül YÜCEL**

**195013003**

**Tez Danışmanı:**

**Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU**

**Bandırma 2022**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans öğrencisi Ayşegül YÜCEL tarafından Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU’nun danışmanlığında hazırlanan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi” başlıklı tez, aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 17/06/2022 tarihinde yapılan Tez Savunma Sınavında oybirliği ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Jüri Başkanı**

**Jüri Danışman**

**Jüri Üyesi**

## **ETİK BEYAN SAYFASI**

### **TÜRKİYE CUMHURİYETİ BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

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. (17/06/2022)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Ayşegül YÜCEL

İmzası

## ÖZET

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ

Ayşegül YÜCEL

Devletin mükelleflerden düzenli bir şekilde vergi alması sonucunda süreç içinde vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar hem idare hem de mükellef kaynaklı olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Bu yollara 2020 yılından itibaren 7194 sayılı kanun ile Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesi de eklenmiştir. Söz konusu müessesenin usul ve esaslarının diğer çözüm yollarına tamamen benzememesi sebebiyle, doktrinde tasnifi henüz yapılamamıştır. Ayrıca yeni bir çözüm yolu olduğundan dolayı, teori ve pratikte bazı problemlerin doğma ihtimali bulunmaktadır. Çalışmanın tamamında literatür tarama yöntemi kullanılmıştır. Kanun yolundan vazgeçmenin daha iyi anlaşılması için ilk olarak vergi uyuşmazlığı kavramı açıklanmış; vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları da ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu aşamadan sonra müessesenin hukuki tanımı yapılmış ve benzer müesseselerle mukayese edilerek tasnif edilmiştir. Çalışmanın esas sorusunu oluşturan müessesenin hangi sebep ve amaçlarla ihdas edildiği araştırılmıştır. Vergi uyuşmazlığını ortadan kaldıran başka birçok yolun varlığının yanı sıra müessesenin gerekli olup olmadığı ortaya konmuştur. Çalışma sonucunda müessesenin kanuni düzenlemesinin uygulamada yaratabileceği sorunlar ve söz konusu müesseseyi işlevsiz hale getirebilecek durumlar tespit edilmiş ve bunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Uyuşmazlıkları, Kanun Yolundan Vazgeçme, İdari Çözüm Yolları, Dava Hakkı, Vergi Mahkemeleri.

## **ABSTRACT**

### **EXAMINATION OF THE INSTITUTION OF WAIVER OF LEGAL REMEDY IN THE SOLUTION OF TAX DISPUTES**

Ayşegül YÜCEL

Tax disputes may arise in the process as a result of the government's regular collection of taxes from taxpayers. These disputes may originate from both the administration and the taxpayer. There are administrative and judicial solutions to tax disputes. With the Law No. 7194 since 2020, the institution of waiver of legal remedy has been added to these ways. Since the procedures and principles of the institution in question are not completely similar to other solutions, it has not been classified in the doctrine yet. In addition, since it is a new solution, there is a possibility that some problems may arise in theory and practice. The literature review method was used throughout the study. In order to better understand the institution of waiver of legal remedy, the concept of tax dispute was first explained; administrative and judicial solutions to tax disputes are also examined in detail. After this stage, the legal definition of the institution was made and it was classified by comparing it with similar institutions. The reason and purpose of the establishment, which constitutes the main question of the study, has been researched. In addition to the existence of many other ways to eliminate the tax dispute, it has been revealed whether the establishment is necessary or not. As a result of the study, the problems that the legal regulation of the institution may cause in practice and the situations that may render the institution ineffective have been determined and solutions have been presented.

**Keywords:** Tax Disputes, Waiver Of Legal Remedy, Administrative Solutions, Right of Action, Tax Courts.

## ÖNSÖZ

Çalışmanın başından sonuna dek kaybolduğum her an bilgi ve birikimi ile beni aydınlatan değerli danışmanım Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU'na, yeni bir disiplini öğrenme sürecimde gösterdiği sabrı ve ilgisi için çok teşekkür ederim. Kendisi tezimin danışmanlığını yapmakla kalmamış aynı zamanda akademik hayatıma temel oluşturmuştur. Öğrendiğim her şeyin mimarı olan hocamla çalışma şansı bulduğum için mutlu olduğumu belirtmek suretiyle kendisine saygı ve sevgilerimi sunarım.

Tez savunma jürimde yer alan değerli hocam Doç. Dr. Özgür BİYAN'a, tezime dair sunduğu görüş ve önerileri için teşekkür ederim. Derslerine katılma şansı yakaladığım sayın hocama, öğrencilerine gösterdiği güler yüzü ve teatral ders anlatma yeteneği için de saygı ve sevgilerimi sunarım. Tez savunmamda jüri başkanı olarak yer alan sayın Prof. Dr. Adnan GERÇEK hocama, tezime dair sunduğu yapıcı eleştirileri için çok teşekkür eder, saygı ve sevgilerimi sunarım.

Okula başladığım ilk günden beri, hayatın içinde kaybolduğumda yol gösteren, olaylara her zaman başka açılardan bakmayı öğreten, kişi ve olaylara dair isabetli tahlilleri ile bana yön gösteren canım anneme çok teşekkür ederim. İyi bir meslek sahibi olmam için çocukluğumdan beri arkamda olan, her problemimi çözmeye çalışan, hayatın bütün mümkünsüz hallerini mümkün yapabilen kıymetli babama teşekkür eder, sevgilerimi sunarım. Her insanın hakkıyla anne veya baba olamadığı bir dünyada, bana layığıyla anne ve babalık yapan bu iki kıymetli insanın çocuğu olmaktan gurur duyuyorum.

Son olarak, her zaman benim için çok anlamlı olan, hayatımın en güzel günlerini geçirdiğim, gelecek günlerimi besleyen, fakat ne yazık ki geri dönemediğim yine de içimde yitirmedığım sınırsız, özgür ve çok mutlu olduğum çocukluğuma bu çalışmayı ithaf ediyorum.

Ayşegül YÜCEL

Bandırma/BALIKESİR

17/06/2022



## İÇİNDEKİLER

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI .....                                         | ii  |
| ETİK BEYAN SAYFASI .....                                               | iii |
| ÖZET.....                                                              | iv  |
| ABSTRACT.....                                                          | v   |
| ÖNSÖZ .....                                                            | vi  |
| İÇİNDEKİLER .....                                                      | vii |
| TABLO LİSTESİ.....                                                     | xi  |
| KISALTMALAR .....                                                      | xii |
| GİRİŞ .....                                                            | 1   |
| BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE SEBEPLERİ.....             | 3   |
| 1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı .....                                     | 3   |
| 1.1.Vergi Uyuşmazlığında Taraflar .....                                | 4   |
| 1.2.Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkışı .....                           | 6   |
| 1.3.Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri .....                               | 7   |
| 1.3.1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....                   | 8   |
| 1.3.1.1.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı. .... | 10  |
| 1.3.1.2.Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....  | 12  |
| 1.3.1.3.Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı .....  | 16  |
| 1.3.1.4.Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı ..... | 17  |
| 1.3.1.5.Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı .....  | 18  |
| 1.3.2.Vergi İncelemeleri.....                                          | 20  |
| 1.3.3.Vergi Hataları.....                                              | 22  |
| 1.3.3.1. Hesap Hataları.....                                           | 23  |
| 1.3.3.1.1. Matrah Hataları.....                                        | 23  |
| 1.3.3.1.2. Vergi Miktarında Hata .....                                 | 24  |

|                                                                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.3.1.3. Mükerrer Vergilendirme.....                                                                                       | 24 |
| 1.3.3.2. Vergilendirme Hataları .....                                                                                        | 24 |
| 1.3.3.2.1. Mükellefin/Vergi Ödevlisinin Şahsında Hata.....                                                                   | 24 |
| 1.3.3.2.2. Yükümlülükte Hata.....                                                                                            | 25 |
| 1.3.3.2.3. Konuda Hata .....                                                                                                 | 25 |
| 1.3.3.2.4. Vergilendirme Ve Muafiyet Döneminde Hata .....                                                                    | 25 |
| 1.3.4. Matrahın Düşük Beyanı .....                                                                                           | 26 |
| 1.3.5. Verginin Ödenmemesi .....                                                                                             | 26 |
| İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARININ<br>İNCELENMESİ VE KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME UYGULAMASININ YERİ<br>..... | 28 |
| 1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi .....                                                                   | 28 |
| 1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme.....                                                                                          | 29 |
| 1.1.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması .....                                                                                | 30 |
| 1.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolu İle Çözümü .....                                                                      | 31 |
| 1.2. Üst Makama Başvuru .....                                                                                                | 38 |
| 1.3. Pişmanlık ve Islah.....                                                                                                 | 43 |
| 1.4. Cezalarda İndirim .....                                                                                                 | 50 |
| 1.5. Uzlaşma .....                                                                                                           | 54 |
| 1.5.1. Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler .....                                                                     | 54 |
| 1.5.2. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği .....                                                                                      | 58 |
| 1.5.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....                                                                                         | 59 |
| 1.5.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....                                                                                        | 64 |
| 1.6. İzaha Davet .....                                                                                                       | 69 |
| 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi .....                                                                | 71 |

|                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.1. Vergi Yargısı Kavramı .....                                                                                | 72  |
| 2.2. Vergi Yargısının Yapısı .....                                                                              | 74  |
| 2.2.1. Vergi Mahkemeleri .....                                                                                  | 74  |
| 2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....                                                                             | 75  |
| 2.2.3. Danıştay .....                                                                                           | 76  |
| 2.3. Vergi Yargılama Süreci .....                                                                               | 77  |
| 2.3.1. Davanın Tarafları .....                                                                                  | 79  |
| 2.3.2. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme .....                                                                  | 80  |
| 2.3.3. Dava Açma Süresi.....                                                                                    | 81  |
| 2.3.4. Dava Açılması.....                                                                                       | 83  |
| 2.3.5. Dava Açılmasının Sonuçları .....                                                                         | 85  |
| 2.3.5.1. Dava Açılmasının Usul Hukuku Bakımından Sonuçları .....                                                | 85  |
| 2.3.5.2. Dava Açılmasının Maddi Hukuk Bakımından Sonuçları .....                                                | 90  |
| 2.3.6. Davanın Görüşülmesi.....                                                                                 | 90  |
| 2.3.7. Davanın Karara Bağlanması ve Sonuçları .....                                                             | 94  |
| 2.3.8. İlk Derece Mahkemesi Kararlarına Karşı Başvuru Yolları.....                                              | 98  |
| 2.3.8.1. Olağan Kanun Yolları .....                                                                             | 99  |
| 2.3.8.1.1. İstinaf Kanun Yolu .....                                                                             | 99  |
| 2.3.8.1.2. Temyiz Kanun Yolu .....                                                                              | 103 |
| 2.3.8.2. Olağanüstü Kanun Yolları .....                                                                         | 107 |
| 2.3.8.2.1. Kanun Yararına Temyiz .....                                                                          | 107 |
| 2.3.8.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi .....                                                                       | 109 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ İÇİN YENİ BİR<br>YOL OLAN KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ ..... | 113 |

|                                                                                                                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması .....                                                                               | 113 |
| 1.1. Vergi Usul Kanunu Mülga 387. Madde ile Karşılaştırılması .....                                                                                                                  | 115 |
| 1.2. İdari Sözleşme ile Karşılaştırılması .....                                                                                                                                      | 117 |
| 1.3. Feragat / Sulh Kavramları ile Karşılaştırılması .....                                                                                                                           | 119 |
| 1.4. Diğer İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması .....                                                                                                                           | 130 |
| 1.5. Plea Bargaining ile Karşılaştırılması .....                                                                                                                                     | 137 |
| 1.6. Mali Yapılandırma Kanunları ile Karşılaştırılması .....                                                                                                                         | 148 |
| 1.7. Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkinlik Pişmanlık Müessesesinin Kanun Yolundan Vazgeçme ile Karşılaştırılması .....                      | 161 |
| 2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Tespit Edilen Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....                                                                                             | 166 |
| 2.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Talep Dilekçesinin İdareye İbraz Edilmesinin Doğurduğu Sorunlar .....                                                                     | 166 |
| 2.2. Mali Yapılandırma Kanunları ve Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkinlik Pişmanlık Müesseselerinin Mevcudiyetinin Doğurduğu Sorunlar ..... | 171 |
| 2.3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Ortaya Çıkabilecek Diğer Sorunlar .....                                                                                                   | 173 |
| SONUÇ .....                                                                                                                                                                          | 179 |
| KAYNAKÇA .....                                                                                                                                                                       | 190 |

## TABLO LİSTESİ

|                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Tablo 1 :</b> Türkiye Cumhuriyeti’nde Çıkarılmış Mali Yapılandırma Kanunları .....                                                                       | 151 |
| <b>Tablo 2 :</b> 7143 Sayılı Mali Yapılandırma Kanununun İstinaf ve Temyiz Aşamasında Mükellefe Sunduğu Oranlar .....                                       | 157 |
| <b>Tablo 3 :</b> Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Mükellefe Sunduğu Oranlar ..                                                                         | 158 |
| <b>Tablo 4:</b> Kanun Yolundan Vazgeçme Sonucu Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların %80’inin 1 Ay İçinde Ödenmesinin Mükellefe Sağladığı İndirim Oranları ..... | 158 |
| <b>Tablo 5 :</b> Vergi Mahkemelerinin 2016-2020 Arasındaki Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi İhtilafları Hakkında Ret ve İptal Karar Oranları .....      | 175 |
| <b>Tablo 6 :</b> Vergi Mahkemelerinin 2016-2020 Arasındaki Vergi Cezaları Hakkında Ret ve İptal Karar Oranları .....                                        | 176 |

## KISALTMALAR

|               |   |                                                       |
|---------------|---|-------------------------------------------------------|
| <b>a.e.</b>   | : | Aynı eser                                             |
| <b>a.g.e.</b> | : | Adı geçen eser                                        |
| <b>a.y.</b>   | : | Aynı yer                                              |
| <b>AATUHK</b> | : | Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun        |
| <b>AİHM</b>   | : | Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi                        |
| <b>AİHS</b>   | : | Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi                       |
| <b>AÜEHFD</b> | : | Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi |
| <b>AÜHFD</b>  | : | Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi           |
| <b>AYM</b>    | : | Anayasa Mahkemesi                                     |
| <b>BİM</b>    | : | Bölge İdare Mahkemesi                                 |
| <b>C.</b>     | : | Cilt                                                  |
| <b>CMK</b>    | : | Ceza Muhakemesi Kanunu                                |
| <b>Dan.</b>   | : | Danıştay                                              |
| <b>E.</b>     | : | Esas                                                  |
| <b>EÜHFD</b>  | : | Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi         |
| <b>GİB</b>    | : | Gelir İdaresi Başkanlığı                              |
| <b>GVK</b>    | : | Gelir Vergisi Kanunu                                  |
| <b>HD</b>     | : | Hukuk Dairesi                                         |
| <b>HGK</b>    | : | Hukuk Genel Kurulu                                    |
| <b>Hk.</b>    | : | Hakkında                                              |
| <b>HMK</b>    | : | Hukuk Muhakemeleri Kanunu                             |
| <b>İDDK</b>   | : | İdari Dava Daireleri Kurulu                           |
| <b>İİBF</b>   | : | İktisadi İdari Bilimler Fakültesi                     |
| <b>İÜHFM</b>  | : | İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası        |
| <b>İYUK</b>   | : | İdari Yargılama Usulü Kanunu                          |
| <b>K.</b>     | : | Karar                                                 |
| <b>KDV</b>    | : | Katma Değer Vergisi                                   |
| <b>KHK</b>    | : | Kanun Hükmünde Kararname                              |
| <b>KVK</b>    | : | Kurumlar Vergisi Kanunu                               |
| <b>KYV</b>    | : | Kanun Yolundan Vazgeçme                               |

|               |   |                                  |
|---------------|---|----------------------------------|
| <b>LHD</b>    | : | Legal Hukuk Dergisi              |
| <b>Md.</b>    | : | Madde                            |
| <b>Mük.</b>   | : | Mükerrer                         |
| <b>R.G.</b>   | : | Resmi Gazete                     |
| <b>s.</b>     | : | sayfa                            |
| <b>S.</b>     | : | Sayı                             |
| <b>ss.</b>    | : | Sayfa sayısı                     |
| <b>T.</b>     | : | Tarih                            |
| <b>TAAD</b>   | : | Türkiye Adalet Akademisi Dergisi |
| <b>TBB</b>    | : | Türkiye Barolar Birliği          |
| <b>TBK</b>    | : | Türk Borçlar Kanunu              |
| <b>TCK</b>    | : | Türk Ceza Kanunu                 |
| <b>TTK</b>    | : | Türk Ticaret Kanunu              |
| <b>VDDK</b>   | : | Vergi Dava Daireleri Kurulu      |
| <b>VUK</b>    | : | Vergi Usul Kanunu                |
| <b>Yİ-ÜFE</b> | : | Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi   |

## GİRİŞ

İdarenin alacaklı, mükellefin borçlu olduğu karşıt ilişkinin varlığı, verginin tahsilatı konusunda her zaman uyuşmazlık çıkarabilmektedir. Bu uyuşmazlık kimi zaman idare kimi zaman mükellef kaynaklı oluşmaktadır. İhtilaf sonucunda mükellefin dava hakkı saklı kalmak kaydıyla, sürecin hızlandırılması için mükelleflere başka çözüm yolları da sunulmaktadır. Bu çözüm yolları Türk Vergi Hukuku'nda uzun yıllardan beri tahsilatı hızlandırmak ve barışçıl çözüm sağlamak için uygulanmaktadır. İhtiyari çözüm yollarına, 2019 yılında Vergi Usul Kanunu'nda Kanun Yolundan Vazgeçme adlı müessese ihdas edilerek bir yenisi daha eklenmiştir. Müessese diğer uyuşmazlık çözüm yollarının aksine mükelleflere dava aşamasında idare ile anlaşma imkânı sunmaktadır. Fakat müessesenin yargı aşamasında başlayıp idare ile anlaşmaya dönüşmesi sebebiyle yargı veya idari çözüm yolu olarak nitelendirilmesi güçleşmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme, mükelleflere istinaf veya temyize başvuru hakkından vazgeçerek indirimli bir ödeme karşılığında idare ile anlaşma imkânı veren bir düzenlemedir. Fakat diğer çözüm yollarından ayrıldığı en önemli nokta yargılama aşamasındaki bir uyuşmazlığa dair olmasıdır. İdari çözüm yollarının geneline bakıldığında, dava aşamasından önce mükellefe ödeme kolaylığı sunan yollar olduğu görülmektedir. Oysa kanun yolundan vazgeçmenin başlangıç noktası, açılan davada ilgili mahkemenin esasa dair karar vermesidir. Çalışmanın esas konusu, söz konusu müessese dışında mevcut diğer çözüm yollarına ek olarak getirilen bu yolun gerekli olup olmadığına dairdir. Çalışmada kanun yolundan vazgeçme, ilk olarak kavramsal olarak sınıflandırılmaya çalışılmış, devamında idari ve yargısal çözüm yollarına eklenmesinin sebep ve sonuçları etraflıca tartışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde çözüm yollarına giden yolda ilk basamak olan vergi uyuşmazlıkları anlatılmıştır. İhtilaf kavramının tanımı yapılmış devamında vergi uyuşmazlığının nasıl doğduğu açıklanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının mükelleften ve idareden kaynaklı sebepleri tek tek sayılmıştır. Çözüm yollarının açıklanmasına geçmeden önce, uyuşmazlık kavramının iyice anlaşılması için detaylı bir anlatım yapılmıştır.



Çalışmanın ikinci bölümünde, esas konunun bağlı olduğu idari ve yargısal çözüm yolları açıklanmıştır. Dava hakkını kullanmadan önce idari çözüm yollarına başvurulduğu için öncelikle idari çözüm yolları anlatılmıştır. Bahse konu idari çözüm yollarının sadece usul ve esaslarına değil, tarihsel arka planlarına da yer verilmiştir. Özellikle Türk vergi hukukunda düzenlendikleri tarihten itibaren çözüm yollarına eklenen her yeni düzenlemeye yer verilmiştir. İdari çözüm yollarının devamında, davanın açılması ile başlayan yargısal süreç anlatılmıştır. Yargısal çözüm yolunun usul ve esasları HMK, İYUK ve VUK marifetiyle izah edilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, tezin esas konusu olan kanun yolundan vazgeçme müessesesi yer almaktadır. İlk olarak yeni gelen bu müessese kanuni düzenlemesinin belirtilmesinden sonra, hukuki bir sınıflandırma yapılması ihtiyacıyla başka hukuki kavram ve uygulamalarla mukayeseli bir biçimde anlatılmıştır. Özellikle müessesenin idari veya yargısal çözüm yolu olup olmadığı tartışılmıştır. Kavramsal tasniften sonra, müesseseye dair teori ve pratikte doğan veya doğabilecek sorunlar sıralanmış, bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE SEBEPLERİ

### 1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

İhtilaf diğer bir deyişle niza veya uyuşmazlık<sup>1</sup> kavramı bir konu hakkında tarafların farklı düşünce ve duygulara sahip olması dolayısıyla ortaya çıkan anlaşamama halidir<sup>2</sup>. Terminolojik köken açısından ise ihtilaf kelimesi, 06.01.1982 tarihli ve 2575, 2576 ve 2577<sup>3</sup> sayılı yasaların yürürlüğe girmesinden önce kanun koyucu tarafından kullanılan “*uyuşmazlık*” kelimesine karşılık gelmektedir<sup>4</sup>.

Belirli hukuk kurallarının denetlediği sosyal bir düzende yaşayan insanlar, her zaman aynı paydada buluşamadığında ortaya çıkan çatışma hali; toplum içinde somut bir uyuşmazlık doğurmaktadır<sup>5</sup>. İhtilaf, özellikle toplu yaşayan bireyler arasında yaşansa da, devlet ve birey arasında da zaman zaman yaşanabilen bir durumdur<sup>6</sup>.

Hukuki anlamda uyuşmazlık ise, herhangi bir hakkın varlığı sebebiyle ortaya çıkan ve taraflarca sulh veya diğer barışçıl yollarla çözümü mümkün olmayan anlaşmazlıktır<sup>7</sup>. Hukukun herhangi bir dalında yaşanabilen uyuşmazlık, vergi hukuku açısından ise mükellef ve idare arasında sıkça yaşanan husumeti açıklayan bir kavramdır. Bu sebeple vergisel tabanlı yaşanan bu uyuşmazlık için farklı bir tanım yapmak gerekirse; vergi uyuşmazlığı, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında vergilendirme sebebiyle ortaya çıkan ve barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklardır<sup>8</sup>.

1982 yılından önceki idari yargı mevzuatında sıkça kullanılan vergi uyuşmazlığı kavramı, etimolojik olarak ise Latince “*contenderc*” kelimesine dayanmaktadır.

<sup>1</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 1992, s. 943.

<sup>2</sup> Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2017, s. 81.

<sup>3</sup> 20.02.1982 Tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi”, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17580.pdf>, Erişim Tarihi 17/12/2020.

<sup>4</sup> Civan Turmangil, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 39, Sayı 1-4, 1987, s. 125,126.

<sup>5</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2017, s. 35.

<sup>6</sup> Baki Yeğen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 2, 2019, s. 132.

<sup>7</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 81.

<sup>8</sup> A.y.

Contenderc, zıt görüş taraftarları arasında çıkabilecek olası güçlükleri belirten bir kelimedir<sup>9</sup>. Bununla birlikte, hukuki açıdan kullanılan uyuşmazlık kelimesi ile günlük konuşma dilinde kullanılan anlaşmazlık kelimesi anlamları bakımından aynıdır. Uyuşmazlık, genel olarak tarafların çıkarlarının ters düşmesi sonucu ortaya çıkmakta ve her iki tarafta kendi haklarını korumak için çabalamaktadır. Vergi ise, kamu harcamalarını finanse etmek için devletin egemenlik gücüne dayalı olarak bireylerden cebren tahsil ettiği parasal değerler olduğundan, bireylerin kendi faydalarını maksimize etme istekleri doğrultusunda az vergi ödeme çabaları vergi uyuşmazlıklarının çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bu ilişkinin tarafları arasında devletin egemen güç olması ve vergilemenin tek taraflı bir iradesine dayalı olarak gerçekleşmesi dolayısıyla statü farkına yol açmaktadır. Bu fark, vergilendirme sürecinin her aşamasında yükümlü ile idare arasında anlayış farklarının ortaya çıkmasıyla kendini göstermektedir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi mükellefi, sorumlusu, iştirakçi veya ceza muhatabı gibi vergilendirme ilişkisinin tarafları arasında bu ilişki dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak ifade edilebilir<sup>10</sup>. Bu kapsamda mükellefin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle idarenin yaptığı bir düzenleyici işlemi dava etmesi ya da kendisine kesilen cezaya karşı bir girişimde bulunması da vergi uyuşmazlığıdır<sup>11</sup>.

### **1.1. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar**

Vergi uyuşmazlığının iki tarafı bulunmaktadır. Biri vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet, diğeri ise vergi yükümlüsü gerçek veya tüzel kişilerdir. Başka bir ifadeyle; vergi uyuşmazlığında iki taraf bulunmakta olup, bunlardan ilki aktif konumda olan devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılan vergi idareleri, diğeri ise mükellef veya ceza muhatabıdır<sup>12</sup>.

Vergiye doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tahakkuk, tebliğ, ceza kesme, tahsil aşamalarında ortaya çıkabilen vergi uyuşmazlığı; vergi borçlusu ve vergi alacaklısını sıkça karşı karşıya getirmektedir<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> Turmangil, a.y.

<sup>10</sup> Mehmet Yüce, Türk Vergi Yargısı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2010, s.65.

<sup>11</sup> Metin Taş, Vergi Yargısı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.2.

<sup>12</sup> Taş, a.g.e.,s.4.

<sup>13</sup> Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010, s. 52.

Vergi uyuşmazlıklarında devletin vergilendirme sistemi ile donatılmış kamu kuruluşlarının karşısında kendisini savunacak kişi vergi yükümlüsüdür<sup>14</sup>. Vergi yükümlüsü ise salt mükellef değil, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı da olabilmektedir<sup>15</sup>. Vergi uyuşmazlığının vergi yönetimi cephesinde ise, vergi idaresi ya da ilgili idari birim yer almaktadır. Vergi dairesi, Gelir İdaresi Başkanlığı veya Hazine ve Maliye Bakanlığı bu kapsamdadır<sup>16</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları mevzuatta ve vergi kanunlarında meydana gelen güncel değişiklikler üzerine vergi mükellefleri ile vergi idaresinin karşılıklı yorumlamaları, görüş farklılıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, anlaşmazlığın taraflarından birisi olan mükelleflerin çeşitli vergi kanunları açısından sıralanması ve açıklanması aşağıda yer almaktadır<sup>17</sup>:

“-Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek kişiler (madde 3)

-Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı iş ortaklıkları (madde 1)

-Emlak Vergisi Kanunu’na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (madde 3, 13)

-Damga Vergisi Kanunu’na göre kâğıtları imza edenler ( madde 3)

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (madde 5)

-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları Sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek tüzel kişiler (madde 3)

-Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (madde 8)”.

<sup>14</sup> Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, Bursa, Ekin Kitabevi, 2021, s. 144.

<sup>15</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 82.

<sup>16</sup> Mahmut Yardımcıoğlu, Mehmet Kütükçü, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 6, Sayı 11, 2014, s. 3,4.

<sup>17</sup> Özge Türkbay, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.47.

## 1.2. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkışı

Vergi yükümlülükleri, gelirlerinin belirli bir bölümünü vergi olarak devlete verdikleri için, vergiye karşı kimi zaman tepki göstermektedir. Vergi yükümlülerinin devlete karşı bu tavrı, vergiyi reddetme veya üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmeme şeklinde ortaya çıkarak, uyuşmazlık yaratabilmektedir<sup>18</sup>. Bu uyuşmazlığın kökeninde, insan eliyle oluşturulmuş devlet düzeninin, bireyleri takip ederken takındığı müdahaleci ve koruyucu tavrının, birey ve devlet ilişkisini eşitler arası olmaktan çıkarması yatmaktadır<sup>19</sup>. Yani farklı bir deyişle, vergi uyuşmazlığının temelinde, mükellef ve idare arasında, bulundukları konum gereği bir görüş ve anlayış farkı bulunmaktadır<sup>20</sup>.

Devletin konumu gereği, tek taraflı ve zora dayalı bir vergilendirme iradesine sahip olsa dahi, bu iradesinin yetkisi sınırsız değildir. Dolayısıyla idarenin işlem ve eylemlerinin kanunlara uygunluğunun denetimi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin zedelenmemesi veya kayba uğramaması için elzemdir. Vergilendirmede hukukî güvenliğin sağlanabilmesi, idarenin vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimine ve vergi kanunlarının anayasal bir teminata sahip olmasına bağlıdır<sup>21</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları, ortaya çıkış kaynaklarına göre geniş ve dar anlamda vergi uyuşmazlıkları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Geniş anlamda vergi uyuşmazlığının konusu, en temelde devletin vergi koyma yetkisine dayanarak; yürütmenin vergi ilişkisine dair işlem ve eylemleri, yasamanın vergilendirmeye yönelik herhangi bir kanuni düzenlemesi olabilmektedir. Dar anlamda vergi uyuşmazlığının konusu ise, geniş anlamda vergi uyuşmazlığının aksine kapsam olarak daha kısıtlıdır. En basit haliyle dar anlamda vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşamama halidir<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Cuma Çataloluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:20, 2008, s. 214.

<sup>19</sup> Ceren Kalfa Ataay, “Hayek ve Friedman’ın Devlet Anlayışı”, Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, Mart 2016, s. 139.

<sup>20</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 81.

<sup>21</sup> Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 143.

<sup>22</sup> Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 244.

Öte yandan vergi olmadan da vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması mümkündür. Bu kapsamda matrahın tespitinde vergi uyuşmazlığı oluşabilecektir. Dolayısıyla kanunlarda vergi yükümlüsüne itiraz hakkı sunulmuş olsa dahi; bu aşamada bile anlaşmazlığın ortaya çıkma ihtimali bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, vergilendirme sürecinde gerçekleşen işlemlerden tarh, tahakkuk, tahsilat aşamalarında da anlaşmazlıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Bu noktada, ceza kesme işleminde uyuşmazlık vergi cezasına istinaden ortaya çıkarken, tahsilat aşamasında tebliğ edilen ödeme emri üzerine; borcun olmadığı, kısmen veya tamamen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır<sup>23</sup>. Bu çerçevede, bir vergi uyuşmazlığının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>24</sup>

- Vergi uyuşmazlığında, vergi idaresi ile mükellef arasında bulunan alt-üst ilişkisinde vergi yükümlüsü alt devlet ise üst konumdadır.
- Uyuşmazlığın konusu genel olarak vergisel sorumluluklardır.
- Uyuşmazlığın nedeni yürürlükteki kanunlara göre taraflar arasında görüş ayrılıkları olması dolayısıyla farklı şekilde hareket edilmesidir.

### 1.3. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri

Kamu giderlerinin finansmanı için toplanması elzem olan vergilerin tahsilatında yaşanan bu uyuşmazlıklar, kimi zaman vergi mevzuatının uygulanması sırasında yapılan vergilendirme hatalarından kimi zaman da mükellefin, üzerine düşen maddi ve şekli vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanabilmektedir<sup>25</sup>.

İdare ve mükellefi sıkça karşı karşıya getiren bu anlaşmazlıklara, vergi mevzuatının tam ve doğru uygulanmaması; vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulaması gibi idari işlemler sebep olabilir.<sup>26</sup> Vergi kanunlarının, sayıca çok oluşu, hukuki güvenliği ihlal edici bir biçimde sık sık değişmesi, çoğu zaman uygulayıcılar tarafından açık, anlaşılır ve sade olmayışından kaynaklı vergi kanunlarının, kanun koyucunun amacı doğrultusunda yorumlanamaması sebebiyle; pratikte birçok

<sup>23</sup> Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, s. 116.

<sup>24</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyon, Celepler Matbaacılık, 2011, s.4.

<sup>25</sup> Mutlu Yoruldu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi”, Pearson Journal Of Social Sciences & Humanities, Cilt:5, Sayı:5, 2020, s. 7.

<sup>26</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 81.

vergi uyuşmazlığı yaşanmaktadır<sup>27</sup>. Bu uyuşmazlıklar ayrı konu başlıkları ile tek tek ele alınarak, aşağıdaki şekilde açıklanacaktır.

### **1.3.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işlemi, vergiyi doğuran olay ile başlayıp, verginin tahsili ile biten zincirleme işlemler sürecidir. Bu işlemler idarenin kamu gelirlerinin finansmanı için, vergilendirme yetkisine dayalı olarak gerçekleştirdiği tek taraflı işlemlerdir. Vergilendirme işlemi vergi idaresinin kontrolünde gerçekleşen bir süreçtir. İdarenin kamu hizmetlerini sağlayabilmek amacıyla kamu gücü kullanması, tek yanlı işlem yapması ve söz konusu işlemi uygulaması eylemi idari işlem olarak adlandırmaktadır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olay ile başlayıp tahsil ile sona eren ve birbirini takip eden bir dizi işlemin oluşturduğu vergilendirme süreci içinde asıl amaç, verginin tahsilini sağlamaktır. Dolayısıyla idarenin iradesi dışında gerçekleşen vergiyi doğuran olay dışında tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan ve vergilendirme süreci olarak bilinen bu zincirleme ilişkinin idari işlem kavramı çerçevesinde değerlendirilerek incelenmesi yerinde bir yaklaşımdır. Çünkü idari işlem; bir idari makamın, bir kamu hizmetini yürütme amacıyla, egemenliğine dayanan kamu gücünü kullanarak yaptığı tek yanlı, kesin ve icrai her türlü işlemidir<sup>28</sup>.

Bununla birlikte vergilendirme sürecinde yer alan bu zincir işlemlerden tarh ve tahsil zincirden ayrı şekilde dava konusu edilebilir nitelikte oldukları için, ayrılabilir işlemler olarak nitelendirilir. Tahakkuk işlemi ise bu açıdan özellikli bir durum göstermektedir. Vergilendirme sürecindeki zincir ilişkide; tahakkukun gerçekleşmesi tahsil aşaması ve işleminin nedenini; buna bağlı olarak tahsil ise tahakkukun sonucunu oluşturmaktadır<sup>29</sup>. Öte yandan Vergi Usul Kanunun 22. maddesine göre verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Dolayısıyla bu aşamada idarenin herhangi bir mahkeme kararına gerek duymadan tek taraflı iradesiyle gerçekleştirdiği tarh işlemi sonucu vergi, hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte; henüz kesinleşmemiş ve tereddütlü bir borç niteliğindedir.

<sup>27</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 36.

<sup>28</sup> Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s. 78.

<sup>29</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, 2020, s. 218.

Süreçteki diğer aşamalardan farklı olarak tahakkuk aşamasında idarece mükellefe karşı yapılmış ayrı bir işlem yoktur<sup>30</sup>.

Oysa tarh işlemi idarenin matrahı tespit etmek için bizzat hazırlık işlemleri (yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama) yaptığı bir aşamadır. Tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının hukuki niteliğine gelinirse; tebliğin tarh ve tahakkuk arasında bağ kuran bir usul işlemi olduğunu, tahakkukun ise aynı vergiyi doğuran olay gibi idareden bağımsız ve sürecin kendiliğinden ortaya çıkardığı bir aşama olduğunu söylemek mümkündür. Zincirin en sonundaki tahsil aşaması ise, idarenin vadesi gelmiş bir borcun ödenmemesi halinde icra hukuku hükümlerini kullanarak, vergi borcunu cebren tahsil etme amacı gösterdiği aktif bir aşamadır<sup>31</sup>.

Vergilendirme bir idari işlem olduğuna göre, her idari işlemde olduğu gibi birtakım unsurları içinde barındırmaktadır. Fransız doktrinine göre idari işlem yetki, şekil, usul, konu, maksat ve sebep unsurlarına sahiptir<sup>32</sup>. Bu tasnif Fransız Hukukunda idari işlemin iptali davası orijinli ortaya çıkmıştır<sup>33</sup>. Davaya konu olan işlemin hukuka uygun olup olmadığının denetim kıstasları, önceleri idari hâkimlerin sınırlı denetim yetkileri sebebiyle sadece yetki ve şekil unsurları olsa da; bu unsurlar hâkimlerin denetim yetkisi genişledikçe zamanla çoğalmıştır<sup>34</sup>. Bu unsurlarda yaşanabilecek herhangi bir sakatlık hali, işlemin iptali sonucunu doğurmaktadır. Alman doktrinine göre ise, işlemin genelinde mevcut bir hukuka aykırılık durumu işlemin iptaline sebep teşkil etmektedir.

<sup>30</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, s.218.

<sup>31</sup> Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2017, Sayı:1., s. 164,186.

<sup>32</sup> 2577 sayılı İYUK’ta idari işlemin unsurları beş tane kabul edilse de, doktrinde altı unsurun olduğunu ileri süren görüş de mevcuttur. Bu görüşe göre Gözler usul unsurunu, şekil unsurundan ayrı tutmaktadır. Şekil ve unsurun birbirlerinden farklı olduğunu, herhangi bir hukuka aykırılık durumunda yaptırımlarının benzer olmadığını öne sürmektedir. Çünkü Gözler’e göre şekil unsurunda ortaya çıkan her hukuka aykırılık söz konusu idari işlemin iptalini gerektirirken, usul unsurunda ortaya çıkan hukuka aykırılıklarda asli ve tali şekil ayırımına gidilmelidir. Çünkü tali hukuka aykırılıklar sonucunda idari işlemin iptali gerekmezken, asli hukuka aykırılıklarda işlemin iptali gerekmektedir.( Kemal Gözler, İdare Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s. 828,829; Aynur Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari İşlemler Asli/Tali Biçim Kuralları Ayrımı”, Atlas 3. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi Özet Kitabı, 2019, s. 126.). Fransız İdare Hukuku’nda idari işlem unsurları önceleri altı adet olmasa da, zaman içinde doktrin evrimleşmiştir. Usul unsurunu şekil unsurunun içerisinde kabul eden bir kısım gelenekçi hukukçu hariç son dönemde idari işlem unsurları Fransız ekolünde altı tane kabul edilmektedir. (Güher Ulu, “İdari İşlemin Yetki Unsuru”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009, s. 90,91.)

<sup>33</sup> Güher Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:19, Sayı:38, 2020, s. 75.

<sup>34</sup> A.e., s. 76.



Türk idari yargı doktrininde ise, işlemin denetimi, her unsurun ayrı ayrı hukuka aykırılığı<sup>35</sup> incelenerek yapılmaktadır.<sup>3637</sup>

Vergilendirme bir süreç olarak düşünüldüğünde, kanunilik ilkesi uyarınca bu sürecin mutlak surette bir kanuna bağlanması esastır. Bu açıdan yürürlükteki kanun vergilendirmenin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Bu süreçteki ikinci aşama ise, aynı kanunun Bütçe Kanunun (C) cetvelinde yer alması ile o yıl tahsiline izin verilmesini içeren ve ön izin ilkesi olarak da ifade eden uygulamanın varlığıdır. Vergilendirme süreci ancak bu noktadan sonra, vergi kanunlarında düzenlenen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlayacaktır. İdarenin, egemenlik yetkisine dayanarak vergiyi tahsil edebilmesi ise vergiyi doğuran olayı takiben; tarh, tebliğ, tahakkuk işlemlerinin usulüne uygun olarak gerçekleşmesi ile mümkün olabilecektir.

#### **1.3.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.**

Anayasa ve kanunların idareye tanıdığı karar alma ve uygulama becerisine yetki denmektedir<sup>38</sup>. Yetki, bir idari işlemin asli kurucu unsurudur. Bu sebeple, hukuka aykırılık teşkil etmeyecek işlemler için, yetkili kişi ve makamların varlığı gerekmektedir. İdare, işlem ve eylemlerinde yetki kurallarına harfiyen uymak zorundadır. Çünkü yetkili kişi ve makamlarca yapılmayan idari işlemlerdeki aykırılıklar işlemin iptaline, açık ve onarımı mümkün olmayan aykırılıklar ise işlemin yokluğuna<sup>39</sup> dahi sebep olmaktadır<sup>40</sup>. Yetki, aynı zamanda kamu düzeni ile bağlantılıdır. Bu sebeple yetki kurallarına aykırı işlemlere her aşamada, herkes tarafından itiraz edilebilir. Yargı organları ise yetki kurallarına aykırılık durumunda re'sen araştırma ve inceleme yapabilmektedir<sup>41</sup>.

<sup>35</sup> *Hukuka aykırılık*; bir idari işlem veya kararın, normlar hiyerarşisinin en üstünde bulunan Anayasa'ya, Anayasa'nın altında yer alan diğer hukuk kaynaklarına ve idarenin düzenleyici işlemlerine aykırılığını belirten bir kavramdır. (Metin Günday, *İdare Hukuku*, Ankara, İmaj Yayınevi, 2013, s. 151.)

<sup>36</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 93.

<sup>37</sup> 2577 sayılı İYUK madde 2/1,a bendinde de idari işlem unsurlarından bahsedilmektedir. (“*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,*”)

<sup>38</sup> Günday, a.g.e., s. 134.

<sup>39</sup> *Yokluk*: Herhangi hukuki bir işlemin hukuk dünyasında doğması için gereken asli kurucu unsurların olmaması sebebiyle, işlemin hiç kurulmamış kabul edilmesi anlamına gelmektedir. İşlemin yoklukla batıl olması, işlemin şeklen bile doğmamış olması anlamına gelmektedir. (Bilge Öztan, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 31.)

<sup>40</sup> Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, s. 246.

<sup>41</sup> A.e., s. 135.

Yetki unsuru kişi yönünden, konu yönünden, yer yönünden ve zaman yönünden olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Kişi yönünden yetki, söz konusu idari merciin, idare adına irade açıklayacak ve işlem yapacak yetkiye sahip olup olmadığını açıklayan bir kavramdır<sup>42</sup>. İdari teşkilatın içerisinde olsa dahi, idari makam sıfatı taşımayan (idare adına işlem yapma yetkisi olmayan) kamu görevlisinin veya organın işlem yapması ile idarenin hiyerarşik yapısına dâhil olmayan yabancı özel hukuk kişisinin veya organın işlem yapması durumlarında kişi yönünden yetkisizlik hali ortaya çıkmaktadır. Bu hukuka aykırılığın doktrindeki adı “yetki gaspıdır.” Yetki gaspının müeyyidesi yokluk veya idari işlemin iptalidir<sup>43</sup>.

Vergilendirme sürecinde yetki gaspına örnek olabilecek durumlar yaşanmaktadır. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 120. maddesinde yer alan “*Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.*” hükmü söz konusu işlemin yetkilisini açıkça belirtmektedir. Fakat vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü yerine başka bir memurun karar vermesi halinde, kişi yönünden yetkisizlik hali ortaya çıkacaktır<sup>44</sup>.

Konu bakımından yetki ise, bir idari işlemin yetkilisinin, kendi faaliyet alanında işlem yapması anlamına gelmektedir. Yani yetkili kılınan idari makam, sınırları çizili konusunun dışında herhangi bir işlem yapamaz. Konu bakımından yetki ayrımı, aynı hiyerarşik düzen içerisindeki veya ayrı hiyerarşik düzen içerisindeki farklı kamu tüzel kişilerini kapsamaktadır. Konu bakımından herhangi bir hukuka aykırılık durumu yaşandığında buna doktrinde yetki tecavüzü denmektedir<sup>45</sup>. Yetki tecavüzünün yaptırımı iptaldir. Fakat ağır ve bariz yetki tecavüzünün yaptırımı işlemin yoklukla batıl olmasıdır. Bir vergi dairesinin, vergilendirme süreci ile yetkili bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak işlem yapmış bulunması vergi hukuku açısından konu bakımından yetkisizliğe örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu durumda konu bakımından yetkisizlik gündeme gelecektir. (*Gelir vergisi tahsiline yetkili olan bir vergi dairesinin motorlu taşıtlar vergisi tahsil etmesi vb.*)<sup>46</sup>

<sup>42</sup> Günday, a.g.e, s. 136.

<sup>43</sup> Ulu, İdari İşlemin Yetki Unsuru, s. 134,135.

<sup>44</sup> S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, s. 477.

<sup>45</sup> Ulu, İdari İşlemin Yetki Unsuru, s. 154,155.

<sup>46</sup> Özcan, a.e., s. 168.

Zaman bakımından yetki ise, idari makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi belirli bir süre içerisinde kullanmalarını ifade etmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu’ndaki verginin tarh ve tebliği ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’daki verginin tahsili için belirlenen zamanaşımı sürelerinin geçmesiyle, vergi dairelerince yapılacak vergilendirme işlemleri zaman bakımından yetkisiz hale gelmektedir<sup>47</sup>. Bu konuya başka bir örnek ise; geçici bir süre için, vergilendirme döneminde vergi oranlarının sıfırlanması durumudur. Böyle bir durumda, vergi dairelerinin tarh yetkisi “sıfır” olarak belirlenen oranlar sebebiyle, teknik olarak ortadan kalkmaktadır. Bu geçici süre içerisinde, ilgili vergi daireleri oranı sıfırlanan vergi hakkında tarh işlemi yapamaz. Dolayısıyla vergi dairelerinin bu durumun aksine, vergi tarhiyatı yapmaları halinde, zaman bakımından yetkisizlik hali ortaya çıkacaktır<sup>48</sup>. Bahse konu örneklerde olduğu gibi yaşanabilecek zaman bakımından yetkisizlik hallerinin müeyyidesi ise, yoklukla batılını gerektirecek kadar ağır hukuka aykırılık sonucu doğurmakla birlikte söz konusu işlemin iptalidir.

Son olarak yer yönünden yetki ise, idari makamların sahip oldukları konu bakımından yetkinin kullanılabileceği coğrafi sınırları açıklayan bir ifadedir<sup>49</sup>. Bu alanın dışına çıkan idari makamlar yer yönünden yetkisiz işlem yapmış olacaktır. Örneğin; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre, kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. (KVK, m. 16/3) Tarhiyat işlemini, kanun koyucunun yetkili kıldığı vergi dairesinden başka bir vergi dairesinin yapması, yer yönünden yetkisizlik halini doğurmaktadır. Bu çerçevede, yer yönünden hukuka aykırı olması nedeniyle yetkisiz hale gelen söz konusu işlemin müeyyidesi ise işlemin iptalidir.

### **1.3.1.2. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Şekil, idarenin işlem yapma iradesinin hukuk dünyasına yansıma biçimidir. Yetki unsuru gibi, şekil unsuru da idari işlemin esaslı unsurudur<sup>50</sup>. Özel hukukun aksine<sup>51</sup>, kamu

---

<sup>47</sup> Oktar, a.g.e, s. 477.

<sup>48</sup> Candan, a.g.e, s. 166.

<sup>49</sup> Kızılot, a.g.e, s. 53.

<sup>50</sup> Günday, a.g.e., s. 143.

<sup>51</sup> Borçlar hukukunun en temel ilkelerinden biri olan şekil serbestisi ilkesi; borç doğuracak iradenin hususi bir şekilde açıklanma zorunluluğunun bulunmaması anlamına gelmektedir. Söz konusu sözleşmenin geçerliliği, -kanunda aksi belirtilmedikçe- taşınması gereken özel şartlara bağlı değildir. Bu ilke 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu madde 12/1’de “Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle

hukukunda idarenin işlem ve eylemlerinin şekil şartı olmak zorundadır. Bunun en önemli sebebi idarenin yetkisini Anayasa ve kanunlardan almasıdır. Ayrıca, özel hukukta önem taşıyan bireysel menfaatin aksine, idarenin kamu menfaatini içeren işlemler tesis etmesi; idareye bu işlemlerin hukuka uygunluğunu, her türlü koşul ve zamanda üst makamlara veya yargı organına ispat etme zorunluluğu yüklemektedir. Bireysel menfaatin üzerinde yer alan kamu menfaati, idarenin keyfiliğini engellemek adına her zaman kanun koyucu tarafından korunmaktadır. Bu da idarenin işlem ve eylemlerinin hukuki güvenlik için hususi şartlara sahip olması koşulunu doğurmaktadır<sup>52</sup>.

İdari işlemin geçerli olması için taşıması gereken temel kurallar vardır. Şekil unsurunda bir hukuka aykırılık olması, sınırları kanun tarafından belirlenmiş işlem formunun ihlali anlamına gelmektedir. Eğer hukuka aykırılık işlemin esasına ilişkin<sup>53</sup> ise ilgili işlem şekil unsuru açısından sakatlanacaktır. Vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde; şekil kurallarına uygunluk, özellikle tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarında önem taşımaktadır. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk fişi ve ihbarname şekil şartları belirtilerek açıklanmıştır. VUK madde 26'da muhteviyatı açıklanan beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişinde<sup>54</sup>, oluşabilecek herhangi bir eksiklik Danıştay tarafından esaslı şekil sakatlanması olarak kabul edilmiştir ve bu sebeple işlemin yoklukla batıl olması gerekmektedir<sup>55</sup>. Fakat Danıştay kararlarında,

---

bağlı değildir.” şeklinde düzenlenmektedir. (Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 18.)

<sup>52</sup> Emre Can, “İdari İşlemin Şekil Unsuru”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, Ankara, s. 12,13.

<sup>53</sup> Şekil unsurunun sakatlanmasının ayrımında Danıştay'ın kullandığı ölçüt esaslı – esaslı olmayan şekil noksanlığı ölçütüdür. Esasa ilişkin şekil kuralları, işlemin esasına ağır ve bariz biçimde etki eden kurallar iken, esasa ilişkin olmayan şekil kuralları işlemin sonucuna etki etmeyen kurallardır. Esasa etki eden sakatlıkların yoklukla batıl olması gerekirken, esasa etki etmeyen sakatlıkların iptali gerekmektedir. Fakat bu görüşün aksine şekil unsurunun sakatlanmasına dair güncel başka bir görüş de mevcuttur. Bu güncel görüşe göre; işleme dair sakatlıklar asli-tali şekil noksanlığı şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Asli şekil noksanlığı bireyin hak ve özgürlüklerini ihlal eder nitelikte iken, tali şekil sakatlığı bireyin hak ve özgürlüklerinde bariz bir mağduriyet yaratmamaktadır. Asli şekil noksanlıklarının sakatlığı halinde hukuki müeyyide iptal iken, tali şekil noksanlığı durumunda iptale gereği olmayan eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere ayırım için doktrinde kesin ve nesnel bir ölçüt kullanılmamakta ve doktrinde işlem unsurunun sakatlanmasına dair farklı birçok görüş bulunmaktadır. Daha ayrıntılı inceleme için bkz. Can, “İdari İşlemin Şekil Unsuru”, s. 330 vd.

<sup>54</sup> VUK madde 25'e göre, “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.”

<sup>55</sup> Dan. 9. D., 04.11.1982 tarih ve E. 1981 /4372, K. 1982 / 4613; “Vergi, resim ve harçlarla bunlara bağlı kamu alacaklarına ilişkin uyumsuzluklarda “kesin ve idari davaya konu olabilecek işlemler, vergi ve vergi ceza ihbarnamesi, tahakkuk fişi, ödeme emri haciz tutanağı, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilat şeklinde olduğundan, Belediye Gelirler Kanunu uyarınca eğlence vergisi istenilmesine dair Belediye

tahakkuk fişindeki şekil eksikliklerine dair esaslı olarak kabul edilmeyen sakatlıklar da mevcuttur<sup>56</sup>.

Usul, idari makamın işlem tesis ederken izlediği yol, yöntemdir<sup>57</sup>. İYUK madde 2/1/a'ya göre, idari işlem tesisinde çıkabilecek hukuka aykırılıklar sonucu açılan iptal davalarında, mahkemeler hukuka aykırılık tespitinde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları bakımından bir değerlendirme yaparlar. Burada usul unsuru yer almamaktadır. Çünkü kanun koyucu usulü ayrı bir idari işlem unsuru olarak saymamakta, şekil unsurunun içinde değerlendirmektedir. Doktrinde de, yaygın olarak usul unsuru şekil unsurunun içinde kabul edilmektedir. Fakat usulü, şekilden ayıran görüşler de mevcuttur<sup>58</sup>.

İdare hukuku doktrininde yer alan şekil-usul terminolojik tartışması, idari işlem unsurlarının tasnifinde sorun yaratmaktadır. Şekil unsurunun idari işlemin maddi dünyada büründüğü biçim ve usul unsurunun işlemin tesisi için izlenmesi gereken yol olmasından kaynaklı ayrı anlamlara geldiği aşikârdır ve aynı çatı altında değerlendirilmeleri çok da isabetli olmamaktadır. İkisinin de nitelikleri farklı olmakla beraber, doğurdukları sonuçlar da farklıdır. Herhangi bir idari işlemde yaşanan usuli bir sakatlığın, şekil sakatlığı olarak kabul edilmesi; hukuki temellendirme açısından belirsizlik yaratarak, teknik olarak tam olarak tespit edilememesiyle beraber, pratikte idari işleminden zarar gören bireyler için hukuki mağduriyet yaratabilmektedir<sup>59</sup>. Bu sebeplerle ayrı unsurlar olarak kabul edilmeleri daha uygun olacaktır<sup>60</sup>.

*“Usul esasa mukaddemdir”* yani, “usul esastan önce gelir” anlayışı sebebiyle; idari işleme giden yol olan usulde oluşabilecek herhangi bir hukuka aykırılık, işlemi geçersiz bir hale getirebilmektedir<sup>61</sup>. İşlemin esasındaki hukuka aykırılıklardan daha önde gelen usuli sakatlıklar bu sebeple büyük önem arz etmektedir. Vergi Hukuku’nda da

---

*Başkanlığı yazısının, Kanunlarda şekli gösterilen ihbarname ve ödeme emri niteliğinde bulunmadığı; davanın incelenmeksizin reddi gerekeceği hk.*”, Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.180.

<sup>56</sup> Dan. 4. D., 10.03.1993 tarih, E. 1990/4056, K. 1993/1118; “...Tahakkuk fişinde gösterilen vergilerin ödeme zamanları 1991 yılının Nisan, Temmuz ve Ekim ayları olup, tahakkuk fişinde vade tarihinin 30.08.1990 tarihi olarak gösterilmiş olması bu yasal durumu değiştirmeyeceğine” diyerek şekli unsurdaki hatanın esaslı olmadığını belirtmiştir. ( Özcan, a.e., s. 171.)

<sup>57</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s.121.

<sup>58</sup> Can, a.e., s.20.

<sup>59</sup> Can, a.e., s.23-24.

<sup>60</sup> Ayrıntılı bilgi için Can, a.e., s. 20 vd.

<sup>61</sup> Yüce, a.g.e., s. 122.

işlemleri düzenleyen birtakım usul kuralları bulunmaktadır. Örneğin; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergilendirme sürecini düzenleyen usul kurallarından oluşmaktadır<sup>62</sup>.

İdari işlemde usuli sakatlıklar; usuli kurallara uyulmaması, verilen süreye uyulmaması, ilgili makamdan görüş veya teklif alınmaması, savunma alınmamış olması, bildirim ve ilan koşuluna uyulmaması, usulde paralellik ilkesine uyulmaması gibi hallerde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme sürecinde de usuli sakatlıklara rastlanmaktadır. Özellikle tebliğ aşamasında ortaya çıkan bu sakatlıklar esasa etkili veya etkisiz olabilmektedir. Vergilendirme işleminin sağlıklı bir sonuç doğurabilmesi için tebligatın usulüne uygun yapılması gerekmektedir. Çünkü mükellefin tebligatı aldıktan sonra haklarını kullanma süresi başlamaktadır. Örneğin; mükellefin adı, verginin çeşidi, miktarı veya dava açma süresi söz konusu tebligatta açıkça belirtilse de; usulüne uygun yapılmamışsa tebligat hükümsüz sayılacaktır<sup>63</sup>. Normal şartlarda adrese posta yolu ile tebligat ulaşılmadığında yapılan ilan tebligat usulü<sup>64</sup>, mükellefin geçerli bir adresi bulunmasına rağmen, adresin eksik veya yanlış yazılması ileri sürülerek vergi dairesince yapıldığında, söz konusu tebliğ usulen hukuken aykırı olacaktır<sup>65</sup>. Burada vergiye konu olan alacak, hukuken geçerli olsa bile, esasa etkili olmayan usul sakatlığı vardır. Bu sakatlık işlemin iptaline sebebiyet vermemektedir<sup>67</sup>. Fakat bu durumun aksi de mümkündür. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde belirtildiği şekilde

<sup>62</sup> Candan, a.g.e., s. 169.

<sup>63</sup> Ahmet İnneci, Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2015, Sayı:169, s. 66.

<sup>64</sup> VUK madde 103'ye göre aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır: "1. Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa, 2. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa, 3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, 4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa."

<sup>65</sup> Burcu Görkemli, "Yargı Kararları Işığında, Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları", Ankara Barosu Dergisi, 2017/3, s. 119.

<sup>66</sup> Dan. VDDK, 17.01.1997 tarihli, 1995/136 E, 1997/16 K "... Ödeme emirlerinin tebliğ edildiği adresin, vergi dairesine daha önce verilen ikametgah senedinde, hisse devir sözleşmesinde ve 1990 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim föyünde ... şeklinde belirtilmesine karşın, ihbarnamelerin gönderildiği tebliğ zarfında ... olarak eksik yazıldığı, bu nedenle ihbarnamelerin tebliğ edilemediğinin anlaşılması karşısında, ilan tebliğ için varlığı gereken koşulların bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.", A.y.

<sup>67</sup> VUK madde 108 "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."

mükellefin adının tebliğ evrakında yer almaması esasa etkili bir şekil hatasıdır. Böyle bir durumda tebliğ usulen doğru yapılırsa dahi hukuki değerini yitirecektir<sup>68</sup>.

### 1.3.1.3. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdarenin yaptığı her idari işlemin sonucunda bir hukuki sonuç doğmaktadır. Bu hukuki sonuç, idare hukukunda idari işlemin konu unsurunu oluşturur<sup>69</sup>. Devlet Memurları Kanunu'nun 48. maddesinde yer alan memur olma şartlarını taşıyan kişinin, kurum sınavını da kazanması sonucunda, memur alımı yapan ilgili idari kurum tarafından devlet memurluğuna atanması, konu unsuruna bir örnektir. Söz konusu idari işlemin konusu, kişinin idare tarafından devlet memurluğuna atanmasıdır<sup>70</sup>.

Vergilendirme işleminde tıpkı yetki yönünden olduğu gibi konu yönünden de hukuka aykırılıklar yaşanabilmektedir. İdari işlemin konu yönünden hukuka aykırı olmaması için özel hukuk işlemlerindeki gibi ilgili işlem konusu öncelikle mümkün ve meşru olmalıdır. Örneğin, memur atama işleminde, ölmüş bir kişinin ilgili kuruma atanması, idari işlemi konu yönünden sakat hale getirecektir<sup>71</sup>. Çünkü yapılan işlemin konusunun imkânsız<sup>72</sup> olmaması gerekmektedir.

Vergi hukukunda da hukuki veya fiili imkânsızlıklara rastlanmaktadır. Mücbir sebep hali yaratan herhangi bir doğal afet sonucunda, beyanname bildirim süresinin idari bir düzenleme ile uzatılmasına rağmen, söz konusu mükellefe zamanında beyanname vermemesi sebebiyle usulsüzlük cezası kesilmesi; idarenin konu yönünden hukuka aykırı bir idari işlem tesis etmesine örnektir. Çünkü bu örnekte mükellef beyannamesini keyfi suretle vermemekte değil, aksine mücbir sebep hali yüzünden zamanında beyanname verememektedir. Böyle bir durumda, imkânsızlık haline rağmen yapılan haksız idari işlemin iptali gerekmektedir.

---

<sup>68</sup> Görkemli, a.e., s. 121.

<sup>69</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Cemil Kaya, Murat Sezginer, Türk İdare Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 450.

<sup>70</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Hukuku, s. 190.

<sup>71</sup> Günday, a.g.e., s. 158.

<sup>72</sup> *İmkânsızlık*; Sözleşmede yer alan edim veya edimlerden birinin, başlangıçtan itibaren objektif ve sürekli olarak maddi/hukuki yokluk halidir. (Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, s. 344.) İmkânsızlık doktrinde özel hukuk terimi olarak kabul görse de, idare hukukunda da kullanılabilen genel bir hukuk terimidir.

İdari işlemin konu yönünden hukuka aykırı olmasının ikinci sebebi ise, söz konusu işlemin kanuna aykırı olmasıdır. Anayasa madde 73/4’de yer alan verginin yasallığı ilkesi gereği, yasalarda açıkça belirtilenler dışında, herhangi bir iktisadi unsur veya işlem vergilendirilemez<sup>73</sup>. Çünkü vergi hukukunda, hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerinin ihlal edilmemesi için kıyas yasağı uygulanmaktadır. Bu yasağın aksine, kıyas yoluyla farklı vergi doğurucu olaylar yaratılamaz. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu’nda vergiye tabi arızı kazançlar tahdidi bir şekilde sayılmıştır. Bu maddelere ek olarak, herhangi bir kazanç arızı kazanç olarak kıyasen yorumlanamaz.

İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında bir bağlantı bulunmaktadır. Sebep unsuru, idarenin söz konusu işlemi “neden” yapması gerektiğini açıklamaktadır. Konu unsuru ise yapılan işlemin hukuk dünyasında doğurduğu sonuca karşılık gelen bir kavramdır. Bu iki kavram arasında bir illiyet bağı bulunması sebebiyle, kanunda hangi sebebin hangi sonucu doğuracağı açıkça belirtilmektedir. Fakat kanunda belirtilen sebebin dış dünyada ortaya çıkmasına rağmen; idarenin, kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir hukuki sonuç doğuran işlem tesis etmesi bu illiyet bağına sakatlamaktadır. Bunun sonucunda da konu yönünden hukuka aykırı bir işlem doğmaktadır.

#### **1.3.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdareyi yetkili olduğu işlemi yapmaya iten, hukuk kuralları ile belirlenmiş hukuki ve fiili etkenlere sebep denir<sup>74</sup>. İdari makamın işlemi yapmak için önce yetki unsuruna, ikinci olarak da sebep unsuruna ihtiyacı vardır. İdari işlemlerin özel hukuk ilişkilerinin aksine belirli bir sebep unsuruna sahip olma zorunluluğu, kamu yararının gerçekleşmesi ile ilişkilidir. İdarenin asıl hedefi olan kamu yararının sağlanması için; ilgili işlemin arka planında yer alan, sınırları çizili bir nedenin varlığına gerek duyulmaktadır<sup>75</sup>. İşlem yapmaya iten sebep unsuru, hukuki ve fiili sebepler şeklinde iki ayrılmaktadır. Hukuki sebep, idarenin işlemi yaparken dayandığı soyut hukuk kuralıdır. Fiili sebep ise, dış dünyada gerçekleşen somut olaydır.

---

<sup>73</sup> Kızılot, a.g.e., s. 54.

<sup>74</sup> Günday, a.g.e., s. 152; Kemal Gözler, *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 151.

<sup>75</sup> Günday, a.g.e. s. 153.



İdare işlem tesis ederken doğru hukuk kuralına dayansa bile, bazen dayandığı hukuk kuralını yanlış yorumlayarak, hatalı bir sonuca sebebiyet verebilir. Böyle bir durumda idari işlem hukuki sebep yönünden sakatlanmaktadır. Fiili sebepte de, dayanılan maddi olayın kanunda öngörülen olay olmaması, öngörülen olay olsa dahi olayın gerçek olmaması, öngörülen ve gerçek olay olmasına rağmen olayın idare tarafından yanlış yorumlanması nedenleriyle sebep yönünden hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır<sup>76</sup>. Vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay fiili sebep, vergi kanunları da hukuki sebep olarak kabul edilmektedir. Vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırı olmaması için tipikliğin sağlanması gerekmektedir<sup>77</sup>. Bu, vergiyi doğuran olayın, vergi kanunlarındaki tanım ve özelliklerini taşıması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla vergilendirme işleminin sebep unsuru açısından sakat olmaması için hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükümlerine uygun olması gerekmektedir.

Son olarak idari işlemin unsurlarından bir diğeri olan konu ile arasında illiyet bağı bulunan sebep arasında bir ölçülülük bulunmalıdır. Ölçülülük ilkesi kısaca “amaç ve araç arasındaki makul bağ”<sup>78</sup> şeklinde tanımlanabilir. İdari işlem tesis edilirken, mükellef veya sorumlunun şahsi yararı ile kamu yararı arasındaki dengenin kurulması gerekmektedir. Eğer bu denge kurulmazsa, kişinin mağduriyet yaşaması kaçınılmazdır. Örneğin; satıcı tarafından kendisine sahte fatura düzenlenen ve bu faturanın sahte olduğunu bilmeden kullanan iyiniyetli mükellefe; Vergi Usul Kanunu madde 359’a göre kaçakçılık cezası verilmesi, işlemin sebep ve konu unsurları arasında bir ölçsüzlük oluşturmaktadır<sup>79</sup>. Böyle bir durumda işlem sebep ve konu yönünden sakatlanmaktadır. Aynı zamanda mükellef işlem sonucunda hak kaybına uğramaktadır. Dolayısıyla, idari işlemin herhangi bir sebeple hukuka aykırı bir hale gelmesi sonucu, söz konusu işlemin iptali gerekmektedir.

#### **1.3.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Amaç, idare işlemde ulaşılmak istenen sonuçtur. İdari işlemlerin temelde toplumun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılması sebebiyle; tümünün amacının

<sup>76</sup> Candan, a.g.e, s. 188,189.

<sup>77</sup> Kızılot, a.g.e, s. 55.

<sup>78</sup> Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 114.

<sup>79</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 124,125.

hukuk normlarında yer alsın ya da almasın, kamu yararını sağlamak olduğunu söylemek mümkündür<sup>80</sup>.

Amaç unsurunda yaşanabilecek herhangi bir hukuka aykırılık, diğer işlem unsurlarında olduğu gibi söz konusu işlemin sakatlanmasına yol açmaktadır. Eğer idare öngördüğü amaca aykırı işlem tesis ederse, yetki saptırması durumu ortaya çıkmaktadır. Yetki saptırması doktrinde ikiye ayrılmaktadır. İlki idarenin kamu yararı amacı dışında yapılan işlemler, ikincisi ise özel amacı aşan işlemlerdir. Kamu yararına amacı dışında yapılan işlemler birçok sebeple yapılabilir; kişisel veya siyasi çıkar sağlama, işlem muhatabından öç alma, üçüncü bir kişiye menfaat sağlama, yargı kararının etkisiz kılınması amacı gibi amaçlarla, kamu yararı amacından uzak işlemler örnek olarak sayılabilir<sup>81</sup>.

İdarenin genel amacı kamu yararını sağlamaktır fakat her bir idari makam bunu tek başına sağlayamaz. Bu sebeple her idari makam, idarenin içindeki iş bölümü gereğince, kendisinin özgülendiği kamu yararı grubunun işlerini yapmak zorundadır. Kamu yararının alt başlıklarını oluşturan milli güvenlik, genel sağlık, genel asayiş gibi alt başlıklar için ayrı ayrı idari makamlar yetkilendirilmiştir. Bu idari makamlar her başlık için özel amaç taşıyan yetkiye sahiptir. Eğer yetkili idari makamlardan biri, kamu yararını sağlamak amacıyla üzerine düşen özel amaçtan başka bir amaç taşıyarak işlem tesis ederse; amaç unsuru bakımından hukuka aykırı bir işlem ortaya çıkacaktır. Bu yetki saptırmasının<sup>82</sup> sebebi, belli bir amaca özgülünmüş idari makamın, yetkili kılınmadığı bir amacı taşıyarak işlem yapmasıdır<sup>83</sup>.

Vergilendirme sürecinde de idarenin nihai amacı, kamu harcamalarını finanse etmek için gelir elde etmektir<sup>84</sup>. Toplumun her bireyi için harcanacak bu gelir, nihai olarak kamu yararını sağlamış olacaktır. Kamu yararı vergilendirme işlemi için genel amaç iken, kamu harcamalarını finanse etmek, idari makamın yetkilendirildiği özel bir

---

<sup>80</sup> Günday, a.g.e, s. 160.

<sup>81</sup> Gözler, İdare Hukukuna Giriş, s. 160,161.; Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 192,193.

<sup>82</sup> Gözler ve Günday idari işlemin amaç unsurundaki sakatlanma hali için yetki saptırması kavramını kullanmaktadır. (Günday, a.g.e, s. 161.) Lakin doktrinde bu hukuka aykırılık halini, Candan amaç saptırması kavramı ile açıklamaktadır.( Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 193.)

<sup>83</sup> Günday, a.g.e., s. 161.

<sup>84</sup> Özcan, a.e., s. 175.

amaçtır. Fakat vergilendirme sürecinde de yetki saptırması hali yaşanabilmektedir. Örneğin; vergilendirme sürecinin aşamalarından biri olan tarh işleminde, vergi dairesi müdürü veya elamanının, siyasi veya kişisel öç alma veya söz konusu mükellefi zarara uğratarak, başka bir mükellefin ticari hayatta rekabetinin önünün açılması niyeti taşıması sebebiyle, vergi mükellefleri hak etmedikleri bir mağduriyet yaşayabilmektedir. Vergiyi doğuran olayın tespitinden başka bir amaç taşıyarak mükellefe ekonomik zorluk yaşıtan vergi dairesi çalışanları, tesis edilen idari işlemin amaç unsurunu sakatlamış olacaktır<sup>85</sup>.

Amaç unsuru, diğer idari işlem unsurlarının aksine sübjektif yani işlemi tesis eden makamın niyeti ile ilgili bir unsurdur<sup>86</sup>. Manevi olmasından kaynaklı, herhangi bir sakatlık halinde durumun tespit edilmesi kolay değildir. Örneğin; yukarıda verilen tarh işleminin amaç unsurunun sakatlanması hali, herhangi bir denetimle basit bir şekilde saptanamayabilir. Bunun yanı sıra, özel amaç taşıyan vergi elemanlarının tesis ettiği işlemin iptali için, işlemin diğer unsurlarından en az birinin de hukuka aykırılık taşıması gerekebilir. Çünkü sadece amaç unsurunun sakat olduğu bir durumda dahi, eğer ortada gerçek ve meşru bir vergi alacağı var ise; işlemi yapan makamın başka bir amaç taşıması mükellefe ek maddi bir külfet, haliyle, getirmeyecektir. Dolayısıyla, gerçek bir vergi alacağı için yapılan tarh işleminin amacının kamu yararı olmadığına dair herhangi bir iddia, açıklanan şartlar altında geçerli bir iddia değildir. Fakat vergi alacağı hukuka aykırı veya gerçek değilse, burada işlemin tesisinde bir sakatlık meydana gelmiş olması muhtemeldir. Burada hukuka aykırılık teşkil eden unsur, amaç unsurundan önce konu veya sebep olabilir. Böyle bir durumda işlemin denetlenmesi ve sakatlığın hangi unsur kaynaklı olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.<sup>87</sup>

### 1.3.2. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesi, mükellefin vergi beyanının doğruluğunu teyit etmek amacıyla, vergi dairesinin söz konusu mükellefin defter, belge kayıtlarını araştırması anlamına gelmektedir<sup>88</sup>. İdare, defter tutma, belge saklama ve ibraz etme zorunluluğu taşıyan her gerçek ve tüzel kişiye vergi incelemesinde bulunabilir<sup>89</sup>. Beyan esasına dayanan Türk

<sup>85</sup> Candan, a.g.e, s. 194.

<sup>86</sup> Ulu, İdari İşlem Unsurlarının İşlevi, s. 96.

<sup>87</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 194.

<sup>88</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku), Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s. 219.

<sup>89</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 121.

vergi sisteminde vergi incelemesi yoluyla mükellef beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının kontrolünün yanı sıra, riskli görülen unsurların tespiti sağlanarak araştırma yoluna gidilmektedir. Bu noktada vergi incelemesinin en önemli amacı vergi kaybı ve kaçakçılığının önüne geçmektir. Ödenmesi gereken vergilerin denetimi bu yolla sağlanmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda, vergi inceleme elemanları tarafından vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Bu rapora göre tespit edilen fiili veya hukuki durumlar tutanağa geçirilmektedir. Eksik matrah beyanı sebebiyle mükellefe ek tarhiyat yapılabilmekte, vergi suçu/kabahati oluşması halinde mükellefe ceza kesilebilmektedir. Böyle bir durumda matrah farkının asılsız veya cezanın haksız olduğunu ileri süren mükellef veya ceza yükümlüsü ile idare arasında vergi uyuşmazlığı yaşanması muhtemeldir. Vergi dairesinin belirlediği yeni matrahın görece yüksek olduğunu veya ek bir tarhiyata gerek olmadığını düşünen mükellefin, idareyle bir görüş ayrılığı yaşaması sonucu ortaya çıkan bu anlaşmazlık halinin çözümü noktasında idareye başvuru hakkının yanı sıra, yargı yolunu kullanabilmesi de mümkündür.

Vergi inceleme sürecinde, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmeye yönelik her türlü delil göz önünde bulundurularak mükellefin aleyhine durumlar belirtildiği kadar, lehine durumlar da belirtilmeli; mükellef veya ceza yükümlüsüne mağduriyet yaşatılmamalıdır. Örneğin; söz konusu bir faturada yer alan bedelden daha fazla bir ödeme yaptığını öne süren bir alıcının ifadesine dayanarak, ilgili belgeler detaylıca incelenmeden diğer alıcıların da fazla ödeme yaptığının kıyasen kabul edilmesi, satıcının hak kaybına sebep olacaktır<sup>90</sup>.

İdarenin, mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmesi talebi sonucunda, mükellefin defter ve belgelerini kendisine tanınan sürede (15 günden aşağı olmamak üzere) ibraz etmemesi halinde yapılan vergi incelemesinde de uyuşmazlık hali çıkması kaçınılmazdır. Böyle bir durumda, mücbir sebep halleri dışında kalan mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi, vergi dairesine resen tarhiyat yapma hakkı doğurmaktadır. İnceleme esnasında, gerekli defter ve belgeler, fiziken olmadığı için, vergi inceleme elemanları, matrahı hesaplamak için kendi hesaplamaları doğrultusunda mükellef adına

---

<sup>90</sup> Kızılot, a.g.e., s.56.

belirli bir kazanç takdir etmektedir. Bu şekilde hesaplanan matrah üzerinden vergi borçlusu veya cezasılı olan mükellef, takdir edilen vergi aslının hepsinin ya da bir kısmının fazla, vergi cezasının hepsinin ya da bir kısmının haksız olduğunu ileri sürebilmektedir<sup>91</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının en önemli çıkış noktalarından birisi olan vergi incelemesinin hukuki niteliği ise mükellef için fazlasıyla önem arz etmektedir. Çünkü mükellef, hakkında yapılan tarhiyat ve cezai işlemlere vergi inceleme raporuna ve sonrasındaki sürece dayanarak itiraz edecektir. Doktrinde vergi incelemesi, vergi dairesinin yapacağı tarh işlemi için bir hazırlık işlemi olarak kabul edilmektedir<sup>92</sup>. Hazırlık işlemleri, icrai nitelikte olmayan, söz konusu idari makamı bağlamayan, sadece idareyi aydınlatan, ön işlemlerdir. İcrai nitelikte olmamasından dolayı, vergi incelemesine karşı doğrudan idari yargıda dava açılmamaktadır<sup>93</sup>. Çünkü İYUK madde 12/1'e göre idari davaya konu olabilecek işlemin, kesin ve yürütülebilir olması gerekmektedir. Hazırlık işlemi hukuk düzeninde bir değişiklik yaratmayan bir ön işlem olarak, sadece kesin ve icrai nitelik taşıyan nihai işlem ile birlikte davaya konu edilebilmektedir<sup>94</sup>. Sonuç olarak mükellef, vergi incelemesi sonucu hakkında kesilen vergi cezasını veya yapılan vergi tarhiyatını dava konusu yapabilecek, vergi inceleme raporunu ise vergi uyuşmazlığını ispat etmek için, davada delil olarak kullanabilecektir<sup>95</sup>.

### 1.3.3. Vergi Hataları

Vergi hatası, VUK 116. maddede “...vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanan vergilendirme sakatlığıdır. Vergilendirme sürecinin başlangıcından sonuna dek geçen sürede hem idarenin hem de mükellef ve/veya vergi sorumlusunun üzerine düşen birtakım görevler vardır. Fakat vergi dairesi görevlilerinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayarak tatbik etmeleri veya vergiyi doğuran olayı doğru ve tam tespit edememeleri ve vergi mükellef ve sorumlularının vergi

---

<sup>91</sup> A.e., s. 57.

<sup>92</sup> Karakoç, Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku), s.225.

<sup>93</sup> Hayrettin Yıldız, “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:17, Sayı:3-4, 2013, s. 133.

<sup>94</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku., s. 243.

<sup>95</sup> Kızılot, a.g.e., s. 58.

ödevlerini düzgün bir şekilde yerine getirememeleri gibi sebeplerle vergilendirme sürecinin aşamalarında söz konusu vergi hataları ortaya çıkmaktadır<sup>96</sup>.

Vergi hatası için öncelikle işlemin kesin, yürütülebilir ve birel işlem olması, ikinci olarak da söz konusu hatanın usulen değil esasen hukuka aykırı olması gerekmektedir. “Esasa ilişkinden” anlaşılması gereken, idari işlem unsurlarından sebep ve konu unsurlarının işlemin yönteminden içeriğini işaret etmeleridir. Bu özellikleri taşıyan ve Vergi Usul Kanunu’nun 117. Ve 118. maddelerinde sayılan hata çeşitlerinden birine giren sakatlık hali, vergilendirme sürecinde vergi hatasını doğuracaktır<sup>97</sup>.

Vergi hatasının hukuki niteliğinin çerçevesinin çizilmesinin önemi, hukuki uyumsuzluk kavramı ile karışmaması içindir. Hukuki uyumsuzluk, vergi hatası dışında kalan, işlemin özüne ilişkin, sadece yargı organının çözebileceği uyumsuzluk halidir.<sup>98</sup> Bu uyumsuzluk hali, idari işlemin özünde ve somut olaylardaki belirsizlik hali, olayların ve ilgili vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, olaylar hakkındaki fikir ayrılıkları gibi sebeplerden ötürü çıkmaktadır<sup>99</sup>. Özetle, hukuki uyumsuzluk tanımından da anlaşılacağı üzere bir yorum uyumsuzluğudur. Örneğin; tebliğ şekil ve usulleri hakkında idare ve mükellef arasında yaşanabilecek sorun hukuki uyumsuzluğun konusudur<sup>100</sup>.

#### **1.3.3.1. Hesap Hataları**

Hesap hataları VUK 117. maddede düzenlenmektedir. Bunlar matrahta hatalar, vergi miktarında hatalar ve mükerrer vergi hatalarıdır. Hesap hataları basit bir şekilde düzeltilebilecek matematiksel hesaplama hataları olarak tanımlanmaktadır. Bunlar genel olarak basit ve kolaylıkla görülebilen aritmetik yanlışlıklardan kaynaklanmakta olup, söz konusu hatalar vergi dairesinden kaynaklanabileceği, mükelleften de kaynaklanabilmektedir<sup>101</sup>.

##### **1.3.3.1.1. Matrah Hataları**

Matrah hataları basit matematik hatalarıdır. İşlem hatası sebebiyle matrahın fazla veya eksik çıkmasıyla meydana gelmektedirler. Beyan sınırının hesaplanmasında veya

<sup>96</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 101.

<sup>97</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 180.

<sup>98</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 111.

<sup>99</sup> A.e., s. 112.

<sup>100</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 181.

<sup>101</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 105

gelirin toplanmasında hata yapılması gibi durumlarda ortaya çıkan matrah hataları kolayca düzeltilebilmektedir<sup>102</sup>.

#### **1.3.3.1.2. Vergi Miktarında Hata**

Doğru hesaplanan bir vergi matrahına yanlış tarife veya oranların uygulanması sonucu ortaya çıkan miktar hatasıdır. Örneğin: vergi matrahına olmasına gerekenden başka bir yılın tarifesinin uygulanması<sup>103</sup> veya gelir vergisinde sayılan mahsupların eksik uygulanması veya tamamen uygulanmaması<sup>104</sup> gibi durumlarda vergi miktarında hatalar ortaya çıkabilmektedir.

#### **1.3.3.1.3. Mükerrer Vergilendirme**

Mükerrer vergilendirme hatası, VUK madde 117/3'e göre aynı mükelleften, belirli bir vergi döneminde, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınması anlamına gelmektedir. Örneğin; bir bankanın, komisyon ücreti üzerinden aynı gider vergisini ikinci kez mükelleften alması durumunda mükerrer vergilendirme yaptığı açıktır<sup>105</sup>.

#### **1.3.3.2. Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları VUK 118. maddede düzenlenmektedir. Vergi yükümlülüğünün belirlenmesi aşamasında idarece yapılan hatalar olarak tanımlanabilir. Hesap hatalarına nazaran, vergilendirme hataları vergilendirme işleminin özüyle yani vergiyi doğuran olay ile daha yakın ilişkili hatalardır. Bu sebeple hukuki uyumsuzluğun ortaya çıkmasına daha ehil olduklarını söylemek mümkündür. Ayrıca vergilendirme hataları, hukuki nitelikleri açısından idari işlemin sebep unsurunda ortaya çıkan sakatlıklardır<sup>106</sup>.

#### **1.3.3.2.1. Mükellefin/Vergi Ödevlisinin Şahsında Hata**

Vergi ödevlisinin şahsında hata, kanuna göre asıl vergi ödevlisi yerine başka birinden alınması anlamına gelmektedir. Örneğin; başkasına ait gayrimenkulün vergisinin gayrimenkul sahibi olmayan başka birinden istenmesi<sup>107</sup> veya annesinin vekili olarak

<sup>102</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 182.

<sup>103</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 96.

<sup>104</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 183.

<sup>105</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 106.

<sup>106</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 183.

<sup>107</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 107.

işlerini yürüten evlattan annenin vergi borcunun istenmesi<sup>108</sup> gibi hallerde vergi ödevlisinin şahsında hata meydana gelmektedir.

#### **1.3.3.2.2. Yükümlülükte Hata**

Yükümlülükte hata, kanuna göre, “açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması” anlamına gelmektedir. Söz konusu durumun vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için, vergi tahsil edilen kişinin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğunun, herhangi bir tereddüt olmaksızın kabul edilmiş olması gerekmektedir<sup>109</sup>. Örneğin, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisinin alınması<sup>110</sup> veya esnaf muaflığından yararlanan birine yıllık beyanname vermemesi ileri sürülerek vergi tarhiyatı yapılması<sup>111</sup> gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır.

#### **1.3.3.2.3. Konuda Hata**

Verginin konusunda hata, kanuna göre “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması” anlamına gelmektedir. Örneğin, kişinin şahsi eşyalarını satması sonucu, kendisinden KDV istenmesi durumunda konuda hata meydana gelmektedir<sup>112</sup>.

#### **1.3.3.2.4. Vergilendirme Ve Muafiyet Döneminde Hata**

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata; Vergi Usul Kanunu 118/4 madde hükmü uyarınca, istenen verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu noktada vergilendirmenin ilgili olduğu dönem bakımından bir yanlışlık hali mevcuttur. Örneğin, konut yapı kooperatiflerinin gayrimenkul edinimleri harçtan muaf olmasına karşın, bir kooperatifin başka bir kooperatife devri halinde tashih harcı alınması verginin konusunda hata kapsamına girmektedir.

---

<sup>108</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 184.

<sup>109</sup> Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.155.

<sup>110</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 184.

<sup>111</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 96.

<sup>112</sup> A.y.



#### 1.3.4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefin vergi dairesine beyan ettiği matrah ile inceleme elemanının tespit ettiği, üzerinden söz konusu verginin alınacağı asıl matrah arasındaki; mükellef lehine sonuç doğuran matrah farkına, matrahın düşük beyanı denmektedir. Bu durumda vergi dairesi uğradığı zararı tazmin etmek için, beyan edilen matrahın düşük olması sebebiyle mükelleften ek vergi almak isteyebilmektedir. Bunun sonucunda mükellefin ek vergi tarhiyatına karşılık böyle bir matrah farkının olmadığını ileri sürmesi veya idarece belirlenen matrahı çok yüksek bulması gibi nedenlerle, vergi dairesi ile arasında bir uyuşmazlık yaşanması kaçınılmazdır<sup>113</sup>.

Matrahın düşük beyanı çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; gayrimenkullerin piyasa bedelinin veya gelir/ kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri matrahın vergi inceleme elemanları tarafından düşük bulunması matrahın düşük beyanına örnek gösterilebilmektedir. Bu gibi durumlarda ek bir matrah üzerinden vergi alınması mükelleflerce hoş karşılanmamaktadır. Bu ek verginin sebebi ise düşük matrah beyanının gelir ve kurumlar vergilerine esas tutulan kazancı etkilemesini ve gayrimenkullerin el değiştirmesi durumunda ödenecek harçlar, veraset intikal vergisinin azalmasını engellemektir.<sup>114</sup>

#### 1.3.5. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk etmiş veya vadesi gelmiş vergi borcunun, vergi ödevlisi tarafından ödenmemesi de bir uyuşmazlık sebebidir. Vergi dairesi, vergi ödevlisinin kesinleşmiş veya kesinleşmekte olan vergi borcu ile cezalarını tahsil etme amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı önlemlere başvurabilmektedir. Mükellef veya sorumlu, böyle bir durumda borcu olmadığını, ödenmesi istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu ve söz konusu borçla ilgili önceden tebligat yapılmadığını ileri sürdüğü zaman, vergi dairesi ile uyuşmazlık süreci başlamaktadır<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> Kızılot, a.g.e., s. 59.

<sup>114</sup> A.y.

<sup>115</sup> Kızılot, a.g.e., s. 61.



## İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARININ İNCELENMESİ VE KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME UYGULAMASININ YERİ

### 1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının menfaat çatışması sebebiyle ortaya çıkmasından sonra, bu uyuşmazlıkların çözülmesi için yasal yollar düzenlenmiştir. Söz konusu uyuşmazlıkların yargı önüne gitmeden, idarenin veya mükellefin başvurusu ile çözülmesine idari aşamada çözüm yolu denmektedir. Bu yol, sorunun çekişmeli bir dava olarak yargı makamına intikal etmemesinden kaynaklı, literatürde “barışçıl çözüm yolu” olarak da adlandırılmaktadır.

İdarenin gerçekleştirmiş olduğu vergi ve/veya ceza kesme işlemine karşı başvuru yolları incelenirken öncelikle vergi uyuşmazlıklarının doğma zamanına kısaca değinilmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının doğma aşamasına ilişkin objektif ölçü, vergi kanunlarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkı tanınmasıdır. Dolayısıyla, bir vergi uyuşmazlığından söz edilebilmesi için ortada sadece idare tarafından gerçekleştirilmiş bir vergi ve/veya ceza kesme işleminin varlığından bahsetmek yeterli değildir. Verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, bu aşamada bir vergi uyuşmazlığının varlığından söz etmek mümkün olacaktır<sup>1</sup>. Bu çerçevede idarenin gerçekleştirmiş olduğu vergi ve/veya ceza kesme işlemine karşı başvuru yolları sırasıyla vergi hatalarını düzeltme, üst makama başvuru, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma, izaha davettir.

Vergi ve/veya ceza kesme işlemine karşı idari aşamada başvuru yolları içinde yer alan pişmanlık ve ıslah ile izaha davet uygulamaları ise içerik itibarıyla vergi uyuşmazlığını önleme amaçlıyken, diğer uygulamalar uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya yöneliktir. Nitekim uyuşmazlığın doğuş zamanına ilişkin açıklamalardan da hareketle pişmanlık ve ıslah ile izaha davet uygulamalarının mevcut bir uyuşmazlığı çözmediği ancak ortaya çıkması muhtemel bir uyuşmazlığı önlemeyi amaçladığı görülmektedir<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Metin Taş, Vergi Yargısı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.7-8

<sup>2</sup> Taş, Vergi Yargısı, s. 9.

İdari çözüm yolları, içerdği birçok özellik sebebiyle mükellefçe tercih edilmektedir. Öncelikle hızlı ve etkili bir çözüm sağlamaktadır. İkinci olarak da mükellefe daha az maliyet yüklemektedir. İdari usulün hâkim olduğu bu yola başvurunun düşük maliyetli olması ve çözüm süresinin kısalığı, mükellefe büyük bir avantaj sağlamaktadır. Taraflar arasındaki uyuşmazlığı, iradelerin uyumunu sağlayarak çözmeyi hedefleyen idari aşamada çözüm yolunun en önemli özelliği ise, ihtiyari olmasıdır. Mükellef, çözüm yolunun ihtiyari olması sebebiyle, dilerse bu yola başvurmadan; sorunu doğrudan yargı makamına taşıyabilme hakkına sahiptir<sup>3</sup>.

Çalışmanın ilk bölümünde açıklanmış olan vergi uyuşmazlık sebepleri sonucunda bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında, bu duruma idari aşamada başvuru yolları veya yargı yoluna başvuru ile çözüm getirilmesi gerekmektedir. Buradaki en temel amaç, söz konusu uyuşmazlığın yargı organının önüne getirilmiş bir çekişme haline gelmesini engellemek, yargı yükünü bir nebze de olsa hafifletmektir. Bu aşamada vergi yasalarına bağlı olarak hareket etmek zorunda olan vergi dairesi ve mükellef arasındaki uyuşmazlık içeriğine bağlı olarak, verginin tarafları idareye veya mükelleflere açık olan yolların kullanılmasıyla çözülebilmektedir<sup>4</sup>.

### 1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme

Mükellef ve vergi idaresinin arasında çıkan vergi hataları, iki taraf için de olumsuz bir sonuç doğurabilmektedir. Bu sebeple, söz konusu vergi hatalarının ortaya çıkarılıp çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Ayrıca vergi hatalarını düzeltme kavramı Anayasanın 73. maddesinde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi ile yakından ilişkilidir. Kanunda detaylı bir şekilde düzenlenen vergilendirme işlemlerinde mükellefçe veya idarece yapılan hatalar, kanunilik ilkesini zedelemektedir. Çünkü vergilendirme süreci, kanuna uygun ve doğru bir şekilde gerçekleşmemektedir. Bu da mükellefler açısından hukuken güvencesiz bir durum yaratmaktadır<sup>5</sup>.

Hukuk devletinin bir unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi gereği, mükellef anayasal bir koruma altında olmalı, herhangi bir mağduriyet yaşamamalıdır. Hukuk devletinin

<sup>3</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 266.

<sup>4</sup> Erdem, a.g.e., s. 265.

<sup>5</sup> Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:36, Sayı:1, 1979, s. 151.

ideal bir formda devamı için, idarenin işlem ve eylemlerinin denetlenmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda mükellefe tam bir koruma sağlanması mümkündür. Bu denetim, hem yargısal hem de idari bir denetimdir. İdareden kaynaklanan herhangi bir vergi hatası, yargının önüne gitmeden, idarenin kendine özgü denetim mekanizmaları ile böylece çözüme kavuşturulmaktadır. Bahsi geçen bu uyumsuzluk çözüm yolu adeta bir ön aşama olarak nitelendirilebilir<sup>6</sup>.

### 1.1.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması

Birinci bölümde detaylıca açıklanan ve VUK 116. maddesinde bir üst kavram olarak yer alan vergi hatalarının söz konusu kanunun 119. maddesinde, hangi şekillerde ortaya çıktığı açıklanmaktadır<sup>7</sup>. Fakat 119. madde tahdidi olmadığı için, ilgili maddede sayılanlar dışında da hataların ortaya çıkarılabilmesi mümkündür. Örneğin; VUK'un 118. maddesinde yer alan mükellefiyette hatada olduğu gibi, hiç vergi mükellefi olmayan bir kişiye tarhiyat yapıldığında; mükellef olmayan bu kişinin başvurusuyla ya da çeşitli ihbar veya şikâyetleriyle de hatalar ortaya çıkarılabilir<sup>8</sup>.

VUK 119. maddede sayılan ortaya çıkma hallerinden ilki olan “İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi” hali; vergilendirme sürecinin en başından en sonuna kadar vergi memurlarının, mükelleflerin dosyaları üzerinde çalışırken birtakım vergi hatalarına rastlamasını ifade etmektedir. Her ne kadar, Türk Vergi Hukuku’nda mükellefin beyanı esasına dayanıyor olsa da söz konusu beyanı, vergi dairesinin inceleme yetkisi bulunmaktadır. Vergi kaybı yaşanmaması için verginin tarhından tahsiline kadarki süreçte yapılan incelemelerde rastlanılan vergi hataları vergi dairesince resen tespit edilebilmektedir<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Kumrulu, a.g.e., s. 154.

<sup>7</sup> VUK madde 119:

“– Vergi hataları şu yollarla meydana 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.”

<sup>8</sup> Ahmet Erol, Vergi Uyumsuzlukları ve Çözüm Yolları, Ankara, Adalet Yayınevi, 2020, s. 143.

<sup>9</sup> Mine Biniş, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Doktora Tezi, 2012, s. 56.

119. maddenin 2. bendinde yer alan “*Üst memurların yaptıkları incelemeler ile ortaya çıkarılması*” halinde ise, ast makamdaki memurları denetleyen üst makam memurlarının incelemeleri ile ortaya çıkarılan vergi hataları ifade edilmektedir.

119. maddenin 3. bendinde ise vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarının teftişleri esnasında vergi hatalarını ortaya çıkarma hali belirtilmektedir.

119. maddenin 4. bendinde ise “*vergi incelemesi sırasında*” ortaya çıkan vergi hatası hali yer almaktadır. Bu durum vergi incelemesi<sup>10</sup> sonucunda, vergi inceleme elemanları tarafından çeşitli vergi hatalarının tespit edilebilmesini kapsamaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için önemli olan vergi incelemesi esnasında ortaya çıkan hatalar, vergi inceleme elemanları tarafından raporlanmaktadır.

119. maddenin son bendinde ise; vergi hatalarının mükellefin müracaatıyla ortaya çıkması hali belirtilmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere vergi hataları hem mükellef hem de vergi idaresince yapılabilmektedir. Mükellef her iki durumda da ortaya çıkan vergi hatasını fark ettiğinde, yazılı bir başvuru ile vergi dairesine hatanın düzeltilmesi için başvurabilmektedir.

### **1.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolu İle Çözümü**

Türk Vergi Sisteminde, vergilendirmede gerçek durumun işleme esas alınmasına rağmen, bazen mükellef veya idarece yapılan hatalar sonucunda gerçeğe uygun olmayan vergilendirme işlemleri ortaya çıkabilmektedir. Bu işlemler bariz hata taşıdığı müddetçe vergilendirme işlemleri geçerlilik kazanamamaktadır. Bu işlemler hatalı olması sebebiyle hukuk dünyasında sağlıklı sonuçlar doğuramamaktadır. Bu sebeple işlemin hangi aşamada olursa olsun, düzeltilmesi gerekmektedir<sup>11</sup>.

Düzeltme yolu, hem vergi borcu hem de vergi cezası açısından geçerli bir idari çözüm yoludur. Vergi aslı ile ilgili hatalar ve düzeltme yolu VUK madde 116 ila 126 arasında düzenlenirken, vergi cezasında yapılan hatalar VUK madde 375’te düzenlenmektedir. Ayrıca vergi hatalarının düzeltme kapsamı, düzeltmenin şümulü başlığı ile VUK madde 125’te detaylıca belirtilmektedir. Bu maddeye göre “*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi*

<sup>10</sup> Birinci bölümde vergi incelemesi kavramı detaylıca anlatılmaktadır.

<sup>11</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 349.

*hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.”* İlgili maddeye göre bahsi geçen yargı makamlarının vergi hatalarına dair bir karar vermemesi gerekmektedir. Fakat yargı makamları, vergi hatasının olmadığına dair bir karar verirse; mükellef söz konusu hatanın düzeltilmesi talebinde bulunamaz, vergi dairesi de re’sen hata düzeltme yoluna gidemez<sup>12</sup>. Bu maddenin iki gerekçesi bulunmaktadır. İlki, bir yargı kararının düzeltilmesinin veya ortadan kaldırılmasının, herhangi bir idari işlemle mümkün olmamasıdır. Bunun temeli anayasada madde 138’de yer alan güçler ayrılığı ilkesidir<sup>13</sup>. İkincisi ise, usul hukukunda kesin hükmün değişmez ve dokunulmaz oluşudur<sup>14</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nun 125. maddesinin yanı sıra düzeltme yoluna tabi olmayan iki husus daha vardır. Biri hukuki uyuşmazlıklar<sup>15</sup> diğeri ise ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklardır. Ödeme emri aşaması tahsile yöneliktir. Tahsil süreci 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenmektedir. Bu kanunun 58. maddesinde ödeme emrine karşı yargıya itiraz başvurusu yer almaktadır. Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıkların çözümünde, VUK madde 125 ve AATUHK madde 58’in birlikte değerlendirilmesi sonucunda söz konusu aşamada hata düzeltme yoluna başvurulmaması yolunda içtihat yerleşmiştir<sup>16</sup>. Söz konusu Danıştay kararına göre “ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleriyle mükelleflerin vergi tahakkuklarına karşı İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına başvurmalarına olanak tanınmıştır. Ödeme emrine vaki itirazlara ilişkin hususları düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda ödeme emrine itiraz dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesine cevaz veren bir hükmün yer almamış olması ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin ödeme emrine itiraz safhasında kıyas yoluyla uygulanmasına hukuki olanak bulunmaması karşısında, ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna

---

<sup>12</sup> Biniş, a.g.e., s. 61.

<sup>13</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 114.

<sup>14</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 186.

<sup>15</sup> Birinci bölümde detaylıca anlatılmaktadır.

<sup>16</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 186.

*gidilmeyeceği açıktır.*”<sup>17</sup> Bu karara göre verginin tarhında ve tahsilden sonraki aşamada başvurulmuş hata düzeltme yoluna, tahsil esnasında başvurmak mümkün değildir<sup>18</sup>. Fakat bunun eski tarihli bir içtihat olduğunu belirtmek gerekmektedir. Kaldı ki, aksi yönde Danıştay kararları da mevcuttur<sup>19</sup>.

Vergi hatalarının düzeltilmesinin iki yolu bulunmaktadır. Birincisi re’sen düzeltme ikincisi ise başvuru üzerine düzeltmedir. VUK madde 121’e göre idarece tereddüte mahal vermeyen “*açık ve mutlak vergi hataları*” mükellefin başvurusu olmadan vergi idaresince resen düzeltilir. Vergi hatasının açık olmasının anlamı, hatanın herhangi bir araştırmaya ihtiyaç duymadan, lafzi yorum yöntem dışında başka bir yorum yöntemine gerek kalmaksızın anlaşılması anlamına gelmektedir<sup>20</sup>. Vergi hatasının mutlak olması ise; öne sürülen hatanın uyumsuzluk barındırmamasıdır<sup>21</sup>.

Resen düzeltme, mükellefin lehine veya aleyhine olabilmektedir. Mükellefin lehine olduğu durumda, yeni bir tarhiyat gerçekleşmeyeceğinden; idare, mükellefe düzeltme fişinin bir nüshasını tebliğ eder. Hatalı tarhiyatın kaynağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen bölüm dışı itibarıyla geçerliliğini korur<sup>22</sup>. Mükellef lehine olan bu durumda, eğer idareden fazla ödediği kısmın iadesini alma hakkı varsa; düzeltme fişinin tebliğinden itibaren 1 sene içerisinde idareye başvurmalıdır. Mükellef, bu süre içerisinde başvurmazsa, alacak hakkını kaybedecektir<sup>23</sup>. VUK madde 120’de mükellefin başvurmaması halinde hakkının sakıt olacağını belirtilmesi, bu sürenin “hak düşürücü süre” olduğuna kanıttır<sup>24</sup>. Mükellefin aleyhine sonuç doğduğunda ise; aleyhe düzenlemelere karşı mükellefe ek veya yeni verginin tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>25</sup>.

<sup>17</sup> Danıştay 7. Daire E. 1980/1487 K. 1982/671., 2.4.1982, “Çevrimiçi”, [www.kazanci.gov.tr](http://www.kazanci.gov.tr), Erişim Tarihi 22.05.2021

<sup>18</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 186.

<sup>19</sup> Danıştay 9. Daire E. 2016/7790 K. 2018/1160 T. 01.03.2018, Danıştay Vergi Daireleri Kurulu E.2002/610 K. 2003/319 T. 13.06.2003, Danıştay 9. Daire E. 1995/3087 K. 1996/1404 T. 12.04.1996, “Çevrimiçi”, [www.kazanci.gov.tr](http://www.kazanci.gov.tr), Erişim Tarihi 22.05.2021.

<sup>20</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaştırma, s. 229.

<sup>21</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 116,117

<sup>22</sup> Şenay Oto, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:97, “Çevrimiçi”, <http://vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-hukukunda-vergi-hatalarinin-duzeltilmesi/3363>, Erişim Tarihi: 24.05.2021.

<sup>23</sup> Gökhan Tokaç, “Vergi ile İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:91, 2009, s. 193.

<sup>24</sup> Mehmet Ezhan Doğrusöz, “Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1999, s. 73.

<sup>25</sup> Oto, a.g.m., “Çevrimiçi”, [www.vergisorumlari.com.tr](http://www.vergisorumlari.com.tr), Erişim Tarihi: 24.05.2021.



Mükellefin tebliğ edilen ihbarnameye dayanarak VUK madde 121'e göre vergi mahkemesinde dava açması hakkı saklıdır. Mükellef ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açmazsa, vergi tahakkuk edecektir<sup>26</sup>.

Resen düzeltme haricinde ikinci bir yol ise, başvuru üzerine düzeltmedir. VUK'un 122. maddesi uyarınca; "mükellefler<sup>27</sup> vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilirler." Bu istemin kanuna göre yazılı olması gerekmektedir. Düzeltme talebi hem yazılı bir dilekçe ile vergi dairesine elden teslim edilebilir hem de posta yoluyla taahhütlü gönderilebilir<sup>28</sup>. Vergi dairesi ise VUK madde 123'e göre; kendi görüşünü de ekledikten sonra talebi düzeltme merciine gönderir. Düzeltme merci ise talebi yerinde bulursa, hatanın düzeltilmesini emreder. Aksi halde düzeltme talebini yerinde görmediğini belirterek, kararını yazılı bir şekilde mükellefe tebliğ eder.

Yukarıda kısaca açıklanan başvuru üzerine düzeltme, uygulamada ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki dava açma süresi içinde düzeltme başvurusunda bulunmadır. Mükellef, yasal süre içinde dava yoluna gitmeden, ihtiyari bir yol olan hata düzeltmeye başvurabilir. Fakat vergi hatası ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlardan kaynaklı ise; dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulması sonucu dava açma süresinin durup durmayacağı tartışmalıdır<sup>29</sup>. Danıştay kararları ve doktrinde bu konu ile ilgili çeşitli görüşler mevcuttur. Bu konu ile ilgili VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmaması sebebiyle, İYUK'a başvurulmaktadır. İYUK 11. maddeye göre; *"İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba*

---

<sup>26</sup> Biniş, a.g.e., s. 69.

<sup>27</sup> Kanunun lafzına göre; vergi sorumluları, ilgili vergi dairesine başvurup hata düzeltme talebinde bulunamazlar. Fakat bunun aksi görüş de mevcuttur. Daha ayrıntılı inceleme için bkz. "Adil Nas, "Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları Ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:268, "Çevrimiçi", <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hatalarini-duzeltme-yollari-ve-duzeltme-talebi-reddinin-sonuclari/3316>, Erişim Tarihi: 12.06.2021

<sup>28</sup> Tokaç, a.g.m., s. 193.

<sup>29</sup> Oto, a.e., "Çevrimiçi", [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr), Erişim Tarihi: 24.05.2021

*katılır.*” Başvuru yoluyla düzeltme yolu, denetim yollarından istitâf<sup>30</sup> (aynı merciye başvuru) yoluna girdiği için İYUK madde 11 referans alınabilmektedir. Danıştay’ın da bu hüküm uyarınca düzeltme başvurusu yoluna gidilmesi halinde, dava açma süresinin duracağına yönelik kararları mevcuttur<sup>3132</sup>. Fakat Danıştay’ın bazı daireleri de söz konusu maddenin aksini savunmaktadır<sup>33</sup>. Danıştay daireleri arasında görüş birliği bulunmasa da genel kabul sürenin duracağına dairdir<sup>34</sup>.

İdare eğer otuz gün içerisinde ret cevabı verirse dava açma süresi tebliğden itibaren kaldığı yerden devam eder. Mükellef otuz günlük dava süresinden kalan süre içinde dava açabilecektir. Fakat idare otuz gün içerisinde cevap vermezse, dava açma süresi otuz günün bittiği tarihten itibaren işlemeye başlar. Mükellef dava açma süresi içerisinde düzeltme yoluna gittiği için, dava açma süresi durmakta ve bu sebeple herhangi bir hak kaybı yaşamamaktadır. Dava hakkı otuz günlük sürenin bitiminden itibaren başlayacaktır. Ayrıca mükellef dava açma süresi içerisinde hem düzeltme yoluna başvurmuş hem de dava açmışsa ve bu düzeltme talebi idare tarafından kabul edilmişse; açılan dava konusuz kalacağından, mahkemece esas hakkında karar verilmeyecektir<sup>35</sup>.

Düzeltilme talebine dava açma süresi içinde konu olacak vergi hatalarının beyan üzerine tarh edilen bir vergide yapılmış olması halinde mükellefin doğrudan dava açıp açmaması hakkında doktrinde bir görüş birliği mevcut değildir. VUK madde 378’e göre *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”* Fakat bu maddeye rağmen Danıştay’ın birbirinden farklı görüşleri mevcuttur<sup>3637</sup>.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuru ise farklılık arz etmektedir. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak başvurunun, düzeltme

<sup>30</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 186.

<sup>31</sup> Danıştay 7. Daire E. 1997/2737 K. 1998/3086 T. 30.09.1998, Danıştay 11. Daire E. 1997/2190 K. 1999/820 T. 25.02.1999, Danıştay 4. Dairesi., E. 1984/2035, K. 1986 / 1758. T. 30.4.1986

<sup>32</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 121; Oto, a.g.m.

<sup>33</sup> Danıştay, 9. Dairesi E. 1997/2031 K. 1998/1951 T. 13.05.1998, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul E. 1999/78 K. 1999/462 T. 22.10.1999, ( Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 121.)

<sup>34</sup> Daha ayrıntılı bir inceleme için bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 235,236.

<sup>35</sup> Oto, a.e., “Çevrimiçi”, [www.vergisorumlari.com.tr](http://www.vergisorumlari.com.tr), Erişim Tarihi: 13.06.2021.

<sup>36</sup> Danıştay 13. Dairesi. E. 1977/1282, K. 1977/1915 T. 13.06.1977, Danıştay 3. Dairesi. E. 1986/1892 K. 1987/567 T. 25.02.1987, “Çevrimiçi”, [www.kazanci.gov.tr](http://www.kazanci.gov.tr), Erişim Tarihi 13.06.2021

<sup>37</sup> Biniş, a.g.e., s. 77.

zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir<sup>38</sup>. VUK madde 126'ya göre “114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” VUK 114. madde ise “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” hükmü ile zamanaşımı süresini açıklamaktadır. Ceza zamanaşımı ise madde 374'te iki ve beş yıl olarak belirtilmektedir. Bu sebeple, VUK madde 114 ve 374'te belirtilen zamanaşımı sürelerinin bitiminden sonra; mükellefin vergi hesap ve ceza hatalarının başvuru yolu ile düzeltilmesini istemesi mümkün değildir. Fakat kanunda bu durumu olumlu hale çevirecek bir düzenleme mevcuttur. VUK madde 126'ya göre düzeltme zamanaşımı süresi:

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz<sup>39</sup>.

Bu madde sayesinde düzeltme zamanaşımı toplamda altı yıla kadar uzayabilmektedir. Fakat bu ek sürenin kullanılabilmesi için, vergi hesap veya ceza hatasının mükellefe zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>40</sup>. Çünkü bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ edilen vergi, mükellefe bir kamu borcu doğurmayacaktır<sup>41</sup>. Bu açıklamaların ışığında, mükellefin dava açma süresini kaçırsa dahi, düzeltme zamanaşımı içinde hata düzeltme yoluna gidebilmesi mümkün görünmektedir.

Fakat mükellef dava açma süresinin bitiminden sonra hata düzeltme yoluna başvurduğunda, vergi dairesi düzeltme talebini reddederse veya otuz gün boyunca talebe cevap vermezse, süreç başka şekilde işleyecektir<sup>42</sup>. VUK madde 124'te “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri*

<sup>38</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 237.

<sup>39</sup> Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, AÜHFD, 60 (2), 2011, s. 321.

<sup>40</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 123.

<sup>41</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 239.

<sup>42</sup> Tokaç, a.e., s. 193.

reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.” şeklinde düzenlenen şikâyet yolu ile mükellef düzeltme talep edebilecektir. Kanun maddesine göre dava açma süresini geçiren<sup>43</sup> ve vergi dairesine yaptığı hata düzeltme talebi reddedilen mükellef, şikâyet yoluna gitme hakkına sahiptir. Fakat 124. maddede mükellefin hangi süre içinde şikâyet yoluna başvurusu gerektiğine dair açıklayıcı bir cümle bulunmamaktadır<sup>44</sup>. Fakat pratikteki ve doktrindeki yaygın kabule göre; şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvuru süresi, kanuni değişiklik öncesi düzeltme talebinin reddinden ya da reddedilmiş sayılmasından itibaren 60 gün olarak kabul edilmekteydi. Şu an bu süre 30 gün olarak revize edilebilir. (İYUK madde 10’daki değişiklik sonrası) Sonuç olarak doktrinde süre bakımından çeşitli tartışmalar mevcut olsa da; gerek İYUK 10. madde düzenlemesi gerekse genel kabul bağlamında bu sürenin 30 gün olacağı sonucuna varılmaktadır. Bu sebeple bunun için kanunda ek bir açıklamaya ihtiyaç bulunmamaktadır.

Ayrıca, dava açma süresi geçmiş bir mükellef, şikâyet yoluna gitmeden dava açarsa, bu durum doktrinde idari mercii tecavüzü olarak görülmektedir. İdare hukukuna göre; bir işlemin idari yargıya konu olabilmesi için, önce idari çözüm yollarının tüketilmesi, işlemin idari kesinlik kazandıktan sonra yargı makamının önüne gelmesi gerekmektedir. Fakat bu yollardan biri atlanıp, yargıya başvurulursa buna doktrinde idari

<sup>43</sup> Candan’a göre; “beyana dayalı vergilerde mükellefin tahakkuk işlemine karşı idari dava açmasının olanaklı olmamasından kaynaklı, söz konusu tahakkuk işlemlerinin vergi hatası içermesi durumunda; şikâyet başvurusu için düzeltme başvurusunun dava açma süresinin bitiminden itibaren yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Dava hakkının olmadığı durumda, idari dava süresinin işlemesi beklenemez.” (Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 241,242. )

<sup>44</sup> Candan’a göre; “şikâyet yoluna başvuru düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmalıdır. Düzeltme zamanaşımı içinde yapılan şikâyet yoluna başvuru düzeltme zamanaşımı süresini durduracaktır. Talebin reddi sonucunda ise, zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.” (Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 242.) Candan’ın bu görüşüne karşılık Karakoç’a göre; “zamanaşımını kesen ve durduran sebeplerin kanunda açıkça belirtilmekte, hata düzeltme başvurusunun zamanaşımını kesen veya durduran bir durum olarak VUK’da düzenlenmemektedir. Düzeltme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması halinde, şikâyet yoluna başvuruyu zamanaşımı süresi ile sınırlamak, kanundaki süre kavramı ile bağdaşmayacaktır.” Daha ayrıntılı bir inceleme için; (Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 130.)

<sup>45</sup> Başka bir görüşe göre de, hata düzeltme talebinin reddinden itibaren Danıştay’da dava açma süresi olan 30 günlük süre içinde Maliye Bakanlığı’na şikâyet yoluyla başvurulması gerekmektedir. (Ahmet Bozdağ, “Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Çevrimiçi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hatalarinin-duzeltilmesi-surecinde-ozellikli-durumlar/21655> , Erişim Tarihi: 13.06.2021)

mercii tecavüzü adı verilmektedir.<sup>46</sup> Mükellef yargıya başvurduğunda İYUK madde 15'e göre yargı makamı, başvuruyu idari merci tecavüzü sayarak dilekçelerin görevli ilgili idari makama tevdiine hükmedecektir<sup>47</sup>. Danıştay'ın da bu görüşü destekleyen kararları mevcuttur<sup>48,49,50</sup>.

Mükellef hata düzeltme talebinin reddi sonucunda şikâyet yoluna başvurduktan sonra; Maliye Bakanlığı'nca mükellefin talebi kabul edilirse, bakanlık vergi dairesine düzeltme için yazı yazarak, düzeltmenin yapılmasını talep edebilmektedir. Fakat hata düzeltme talebi Bakanlıkça kabul edilmezse, bakanlık otuz günlük süre içinde mükellefe cevap vermez veya kesin olmayan cevap verirse; mükellef söz konusu bu işlemin iptali için 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir<sup>51</sup>. Açılacak bu davanın konusu ise idarenin vergi hatası bulunduran işlemi değil, mükellefin şikâyet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına dair işlemidir<sup>52</sup>.

## 1.2. Üst Makama Başvuru

İYUK madde 11'de düzenlenen üst makama başvuru, vergi hatalarını düzeltme yoluna benzeyen bir başka uyuşmazlık çözüm yoludur. Üst makama başvuru yolu diğer alternatif uyuşmazlık çözüm yolları gibi ihtiyari bir yoldur. Buna yola başvurmak için öncelikle kişilere hak kaybı yaratmış bir idari işlemin varlığı gerekmektedir<sup>53</sup>. İlgililer idarenin işlemi sonucunda yaşadıkları hak kayıpları sebebiyle, üst makama başvuru yolunu tüketmeden de, idari yargıda dava açma hakkına sahiptirler<sup>54</sup>.

<sup>46</sup> Mutlu Kağıtçıoğlu, "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercii Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi", 2017, TAAD, Sayı:30, s. 238.

<sup>47</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 358.

<sup>48</sup> Dan. 4. Daire, E. 2014/ 6449 K. 2015/291 T 12.02.2015, Dan. 7. Dairesi, E. 2001/2220 K. 2004/3742 T. 31.12.2004, Çevrimiçi, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Erişim Tarihi: 17.06.2021

<sup>49</sup> Fakat doktrindeki farklı bir görüşe göre, VUK madde 124'ün lafzına bakıldığında, şikâyet yoluna "müracaat edebilirler" ifadesi görülmektedir. Burada kanun koyucu başvuru yolunu emir kipinde belirtmemekte, aksine ihtiyari bir yol olarak göstermektedir. Kağıtçıoğlu, İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercii Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi, s. 246.

<sup>50</sup> Candan ise; "ihtiyari olan durumun dava açmak ile şikâyet yoluna başvurmak arasında olmadığını, düzeltme başvurusunun reddi işlemi sonucunda mükellefin sonucu kabul etmesi ile kabul etmemesi sonucu şikâyet yoluna başvurması ve başvuru reddi halinde idari dava açma seçenekleri arasında olduğunu" ileri sürmektedir. Candan'a göre kanun koyucunun 124. maddede "edilebilir" kelimesini kullanması kanun yapma metodu ile ilgilidir. (Candan, Açıklamalı İdari Yargı Usulü, s. 490.)

<sup>51</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 358.

<sup>52</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 243.

<sup>53</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 541.

<sup>54</sup> Osman Saniarslan, "Düzeltilme ve Şikâyet Başvurusu ile İYUK 11.Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi Benzerlikler ve Farklılıklar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 371, 2012, s. 120.

Üst makama başvuru, mezkûr kanun maddesine göre; ilgililerin dava açmadan önce, idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istemesidir. Kanuna göre başvuruya idarenin otuz gün içinde cevap vermesi gerekmektedir. Talebin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır. Üst makama başvuru talebinin idarece zımnen veya açıktan reddi sonucunda mükellefin davaya konu ettiği işlem, başvurunun reddinin iptali işlemi değil, başvuruya konu edilen ilk işlemdir<sup>55</sup>.

Başvuruyu idare zımnen reddederse, otuz günün bitiminden itibaren, talep ile durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır<sup>56</sup>. Fakat cevap süresi sonunda idarece verilen cevap yeni bir dava açma süresi doğurmamaktadır<sup>57</sup>. Yani otuz günlük bekleme süresi sonunda idarece verilen cevap, mükellefe yeniden dava açma hakkı tanımamaktadır<sup>58</sup>. Bu görüş, Danıştay içtihatlarından ileri gelmektedir<sup>59</sup>. Fakat bu içtihadi görüşün, idarenin işleminden zarar gören ilgililer için bir hak kaybı yaşattığını ileri süren başka bir görüş de mevcuttur. Bu görüşe göre İYUK madde 11/3 gayet açıktır. İlgili maddeye göre isteğin “reddedilmesi” veya “reddedilmiş sayılması” halleri durumunda, dava süresi yeniden işlemeye başlayacaktır. Danıştay’ın aksi görüşüne göre, reddedilmiş sayılması yani zımnen reddin sonunda gelen bir red cevabının dava süresini yeniden başlatmayacağına dair bir çıkarım yapılması; salt kanun maddesinin lafzi yorumu ile mümkün değildir. Böyle bir anlam çıkarılması için kanun maddesinin başka şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Bekleme süresi sonunda idareden zımnen red cevabı alan ilgilinin, süre sonunda açık bir ret cevabı alsa dahi dava açma hakkı saklıdır<sup>60</sup>. Danıştay

<sup>55</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 542.

<sup>56</sup> Yusuf Deniz, Selman Sacit Boz, Mehmet Fatih Gürkan, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11.Maddesi’ne Göre Yapılan İdari Başvurular”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 2, Yıl 2013, s. 55.

<sup>57</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 548.

<sup>58</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s.100.

<sup>59</sup> Dan., 4. Dairesi, E. 1985/2569. K. 1985/1931 T. 11.07.1985, Dan., İDDK., E. 2015/4067. K. 2017/841 T. 27.02.2017, (Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 548.)

<sup>60</sup> Onur Karahanoğulları, “Zimni Retten Sonra Gelen Açık Yanıtlarda Dava Açma Süresi”, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimniredsonradangelenyanit.pdf>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi:27.06.2021 s. 8.

yerleşik içtihadının aksine, bu görüşü destekler Danıştay kararı da mevcuttur<sup>61</sup>. Kaldı ki İYUK madde 11'in idari denetim için kullanılan bir araç olarak kabul edilmesi durumunda; zımnen red cevabının, idari işlemde zarar gören ilgiliyi korur mahiyette olduğu açıktır. Zımnen reddin sonucunda ilgilinin dava hakkının saklı kalması görüşü, hem idarenin işlem ve eylemlerinin denetlenmesi hem de ilgililerin hak arama özgürlüğü bakımından önem taşımaktadır.

Üst makama başvuru yolunun Vergi Hukuku'ndaki görünümü ise kademeli ve farklılık içermektedir. Üst makama başvurunun, 20.01.1982 yılında yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilk halinde yazılı 10. ve 11. maddelerinde, vergi hataları dışında kalan vergi uyuşmazlıklarında kullanılmayacağı açık bir şekilde belirtilmiştir<sup>62</sup>. Daha sonra 10.04.1990 tarihli 3622 sayılı kanunla bu iki maddedeki hükümler, *“vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklara uygulanmaz.”* şeklinde değiştirilmiştir<sup>63</sup>. Kanunda yapılan bu düzeltme ile idari çözüm yolu tamamen kapatılmıştır.<sup>64</sup>.

İYUK madde 11/4'te yer alan *“Bu madde vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklara uygulanmaz”* hükmü sebebiyle 1994 tarihine kadar vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna gidilmesi gerekmekteydi. 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı

<sup>61</sup> Dan. 6. D, E. 2013/673, K. 2015/1617, T. 18.3.2015, “zımni ret (...), idarenin keyfi olarak vatandaşın başvurusunu bekletmesine karşı getirilmiş bir güvence olup, idarenin yanıt verme yükümlülüğünü kaldıran bir durum değildir... Zımni ret sonunda dava açma hakkını kullanmayan birinin, idarenin sonradan vermiş olduğu ret cevabı üzerine dava açma hakkını kullanması Anayasa'nın 74 ve 125. maddelerinin vermiş olduğu hakkın bir gereğidir... İdarenin cevap vermemek suretiyle, hak arama özgürlüğünün kullanılmasına engel olması zımni ret müessesesi ile ortadan kaldırılmıştır... Zımni ret süresi sonundan itibaren başlayan dava açma süresi geçtikten sonra idareden gelen açık cevap üzerine süresi içinde dava açılabilir olup, Anayasanın 125. maddesinin üçüncü fıkrası gereği bu duruma herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır.” Ahmet Bağrıaçık, “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zımni Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, 2018/3,s. 97,98.

<sup>62</sup> “Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz.” Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları s. 345.

<sup>63</sup> A.y.

<sup>64</sup> Bu düzenleme ile dava süresi içinde yapılan hata düzeltme başvurusu ile dava süresi dışında yapılan hata düzeltme başvurusu için, söz konusu iki maddeden hangisinin pratikte daha isabetli olduğuna dair doktrindeki karışıklık, vergi hatalarının düzeltilmesi için idareye başvuru yolunun da kapatılması ile tamamen ortadan kalkmıştır. (Ahmet Kumrulu, Vergi Yargısında Sorunlar, 6. Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, ss.119-136., s. 128.)

Kanun'un 5. ve 6. maddesi ile 10. ve 11. maddelerdeki idari çözüm yolunu kapatan fıkralar yürürlükten kaldırıldıktan sonra, üst makama başvuru çözüm yolu tüm vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaya başlamıştır<sup>65</sup>. Kanun koyucu bu değişikliği, kanun gerekçesinde “*Vergilendirme işlemleri açısından üst makama başvurunun yasak olması hak kayıplarına neden olmaktadır. Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan, idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 3. fıkrası ve 11. maddenin 4. fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır.*” şeklinde açıklamaktadır<sup>66</sup>.

Her ne kadar kanunda başvuru yolunu engelleyen yönde bir ibare geçmese de Danıştay'ın İYUK madde 11'in vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasını uygun bulmadığı yönünde kararlar mevcuttur<sup>67</sup>. Fakat son dönemde, İYUK madde 11'e başvuruyu destekler bir görüş olduğu da gözden kaçırılmamalıdır<sup>68</sup>. Danıştay'ın, İYUK madde 11'in vergi uyuşmazlıklarında başvurabilir bir yol olduğuna dair henüz bir içtihadı birleştirme kararı bulunmasa da, bu yola başvurunun yapılmamasına dair görüşler mükellefin hak arama hürriyetini zedeleme ihtimali taşımaktadır.

Üst makama başvuru yolu, yukarıda da belirtildiği üzere işlemeye başlamış olan idari dava süresini, açık veya zımni bir cevap alana dek durdurmaktadır<sup>69</sup>. Ancak üst makama başvuru dava açma süresini durdururken, idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Sadece İYUK 27/4 uyarınca tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarını konu edinen işlemler bakımından dava açma süresi içinde mükellefin dava açması halinde, süre kendiliğinden durmaktadır<sup>70</sup>. Fakat bu maddenin dışında kalan diğer vergisel idari işlemlere, örneğin;

<sup>65</sup> Osman Sarıarslan, a.e., s. 121.

<sup>66</sup> Nurettin Bilici, “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu (İYUK m. 11)”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s. 2776.

<sup>67</sup> Dan., VDDK, E. 2006/75 K. 2006/300 T. 18.10.2006 (Bilici, a.g.m., s. 2774. ; Dan.VDDK E. 2006/232 K. 2007/62 T. 16.02.2007,( Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 538.)

<sup>68</sup> Dan., 3. Dairesi, E. 2012/554. K. 2014/856 T. 03.03.2014, (Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 539.)

<sup>69</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 299.

<sup>70</sup> Sariaslan, a.e., s. 120.



ödeme emri, haciz işlemi, satış işlemi gibi benzer işlemlere karşı yapılacak üst makama başvuru dava açma süresini durdurmamaktadır<sup>71</sup>.

Üst makama başvuru yolu, vergi hatalarını düzeltme ve şikâyet yolları ile sık sık karıştırılabilmektedir. Fakat aralarında temel birtakım farklar bulunmaktadır. Hata düzeltme yolu sadece VUK'ta 117. ve 118. maddelerde yazılı hesap ve vergilendirme hataları için düzenlenmiş özel bir yoldur<sup>72</sup>. Bu hataları dava açma süresinden sonra fark eden ve düzeltilmesini talep eden ancak bu talebi reddedilen mükelleflerin, hata düzeltme sonrası başvurduğu ve VUK 124. maddede yer alan şikâyet yolu ise hata düzeltme ile bağlantılı ve yine vergi hataları için düzenlenmiş özellikli bir yoldur. Bununla birlikte üst makama başvuru İYUK madde 11'in lafzından da anlaşılacağı üzere sadece vergilendirme işlemleri için değil genel olarak idari işlemler için kullanılabilecek bir başvuru yoludur. İdarenin kişisel hak kaybı yaratan davaya konu edilebilir herhangi bir işlemi sonucu mağduriyet yaşayan ilgililer, özel sebeplere dayanmaksızın bu yola başvurabilmektedir. Vergi Hukuku özelinde, mükellefler her türlü birel işleme<sup>73</sup> karşı bu yola başvurma hakkına sahiptir<sup>74</sup>.

Bu iki çözüm yolu da mükellefin yargı yoluna gitmeden önce başvurduğu ihtiyari çözüm yoludur. Fakat üst makama idari dava süresi içinde başvurmak gerekirken, hata düzeltme ve şikâyet yoluna vergilendirme döneminin en başından itibaren beş senelik zamanaşımı süresi içinde başvurmak mümkündür<sup>75</sup>. Üst makama başvuru, konu sınırlaması olmaksızın genel bir idari çözüm yolu iken, hata düzeltme ve şikâyet yolu özel bir çözüm yoludur. Hata düzeltme ve şikâyet yolu mükellefe sadece düzeltme talebinde bulunma hakkı verirken, üst makama başvuru idari işlemin geri alınması, kaldırılması ve değiştirilmesi gibi daha geniş yelpazede itiraz hakkı vermektedir<sup>76</sup>. Özetle, üst makama

<sup>71</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 544.

<sup>72</sup> Recep Kaplan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:301, 2013, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 24.06.2021, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-uyusmazliklarinda-uzlasma-hatalarin-duzeltilmesi-ust-makama-basvuru-ve-kamu-denetcisine-sik%C3%A2yet-basvurusu-muesseselerinin-karsilastirilmesi/5151>

<sup>73</sup> Düzenleyici işlemlere karşı üst makama başvuru yoluna gidilmesi doktrinde tartışmalıdır. Daha detaylı bilgi için bkz. İlker Zeyrek, "İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında Üst Makama Başvuru Şartları", Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 5, Sayı:1, Nisan 2020 - s.3854.

<sup>74</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 99.

<sup>75</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 347.

<sup>76</sup> Sarıarslan, a.e., s. 125.

başvuru yolu, yargı yoluna gitmeden önce; idarenin, doğurduğu zararı telafi etmesi için üretilmiş, pratikte hız ve kolaylık sağlayabilecek alternatif bir çözüm yoludur.

### 1.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükelleflerin beyana dayanan vergilerde vergi kabahati işlemesi ve söz konusu suça iştirak edilmesi sonucu, mükellef ve iştirakçilerin kendi rızaları ile bağlı bulundukları vergi dairesine haber vermeleri durumunda; kanunda yazılı haller de sağlanırsa ceza kesilmesini önleyen bir uyumsuzluk çözüm yoludur<sup>77</sup>. Müessese, VUK madde 371’de şu şekilde düzenlenmektedir:

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

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

*2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi 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*

---

<sup>77</sup> Erol, a.g.e., s. 158,159.

*uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.*

*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”*

Pişmanlık ve ıslah müessesesi tarihe bakıldığında ilk defa 1950 yılında 5432 sayılı Kanunla Türk Vergi Hukuku’nda yerini almıştır. Yaşanan birtakım aksaklıklar sonucu, müesseseden gereken verim alınamamış ve 1951 yılında müessese 5815 sayılı kanunla ilga edilmiştir<sup>78</sup>. Fakat bir süre sonra mükelleflerin yoğun talepleri sonucu, 6094 sayılı kanunla pişmanlık ve ıslah müessesesi yeniden getirilmiştir<sup>79</sup>. Nihayetinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 371. maddede son şeklini almıştır.

1949 ve 1950 yıllarında Alman Vergi Hukuku’ndan etkilenecek Türk Vergi Hukuku’nda büyük değişiklikler yapılmıştır<sup>80</sup>. 1949 yıllarında taslak olarak hazırlanan pişmanlık ve ıslah müessesesi, Alman sisteminde “kendini ihbar (Selbstangzeige) kavramından etkilenecek hazırlanmıştır<sup>81</sup>. Alman Vergi Hukuku’nda da pişmanlık (Reue) kavramı olsa dahi, kendini ihbar kurumu pişmanlıktan azade bir kavramdır<sup>82</sup>. Bu kavram, kendini ifşa etmek, açığa vurmak, itiraf etmek, açıklamak şeklinde anlamlandırıldığında; kendini ihbar kavramına benzeyen bir başkası ise “voluntary disclosure” kavramıdır<sup>83</sup>. Fakat bu iki kavramdan ayrı olarak kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu’nu kodifiye ederken, kavramı ifşa veya itiraf anlamına gelecek şekilde kullanmamış, bilhassa yapılan hareketten duyulan pişmanlık ve sonucunda ıslah olmak anlamlarında kullanmıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, hukuki niteliği bakımından birçok maddi hukuk kavramına benzetilmektedir. Bilhassa etkin pişmanlık, gönüllü vazgeçme ve ön ödeme kavramları ile doktrinde karşılaştırılmaktadır. Etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçme kavramları 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmektedir. Fakat etkin pişmanlığın kanun içerisinde belirli bir tanımı bulunmamaktadır. Sadece etkin pişmanlığın

<sup>78</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 367.

<sup>79</sup> Ahmet Yılmaz, “Türk Vergi Hukuku’nda Pişmanlık”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:2, Ocak-Aralık 1979., Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 19.07.2021, “<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-hukukunda-pismanlik/4453>”.

<sup>80</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 13.

<sup>81</sup> Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015, s. 107.

<sup>82</sup> Somuncu, Değirmendereli, a.g.e., s. 108.

<sup>83</sup> Aytuğ Sarı, “Pişmanlık ve Islah Kurumu”, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 20.07.2021, [https://www.academia.edu/5629508/PI\\_S\\_MANLIK\\_VE\\_ISLAH\\_KURUMU](https://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU)

uygulanacağı suç tiplerinin içinde, etkin pişmanlık hükümlerinden failin hangi şartlarda yararlanacağı ve etkin pişmanlık hükümleri uyarınca ne kadar ceza alacağı açıklanmaktadır. Doktrinde de etkin pişmanlığın sabit bir tanımı bulunmamaktadır. Bunun en büyük sebebi, 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda etkin pişmanlığın sınırlarının teknik olarak bambaşka çizilmesidir<sup>84</sup>. Fakat doktrindeki görüşlere bakıldığında; etkin pişmanlık, failin suçu tamamladıktan sonra neticenin gerçekleşmesini önlemek veya etkilerini azaltmaya çalışması şeklinde kısaca tanımlanabilmektedir<sup>85</sup>. Gönüllü vazgeçme ise, TCK madde 36'da *"Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır."* şeklinde düzenlenmektedir. Gönüllü vazgeçmede fail hazırlık hareketleri aşamasında suçu işlemekten vazgeçmekte ya da suçun tamamlanmasını kendi çabaları ile önlemeye çalışmaktadır. Ön ödeme ise bazı kamu davasının açılmasını önleyen veya açılan kamu davalarını düşüren; suçun işlendiği farz edilerek maddi bir ödeme ile infazın gerçekleşmesi anlamına gelen bir düzenlemedir<sup>86</sup>.

Bu üç kavram da pişmanlık ve ıslah müessesesi ile benzer görünse de, aralarında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Etkin pişmanlık kavramında, pişmanlık ve ıslahta olduğu gibi her zaman cezanın ortadan kaldırılması söz konusu değildir<sup>87</sup>. Etkin pişmanlık, kanunda özel olarak belirtilen suç tipleri için cezanın hafifletilmesini veya ortadan kaldırılmasını sağlayabilmektedir<sup>88</sup>. Fakat kanunun lafzına bakıldığında, pişmanlık ve ıslah kurumuna başvuran mükellef ve iştirakçiye ceza kesilmemektedir. Gönüllü vazgeçmede ise, suç tamamlanmamış iken, pişmanlık ve ıslahta suç veya kabahatin tamamlanması gerekmektedir<sup>89</sup>. Ön ödeme ise, vergi ziyasına uğrayan vergi ve buna bağlı ödenen pişmanlık zammı açısından, pişmanlık ve ıslah müessesesine benzetilmektedir. Fakat burada vergi aslına bağlı olan pişmanlık zammı bir adli para

<sup>84</sup> Ensar Baki, "Türk Ceza Hukuku'nda Etkin Pişmanlık", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı:2, Haziran 2016, s. 31.

<sup>85</sup> Doktrindeki görüşlerin detaylı bir incelemesi için bkz. "Baki, a.e., s. 30,31."

<sup>86</sup> Yağmur Temiz Gül, "Ceza Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020, s. 229.

<sup>87</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 316.

<sup>88</sup> Baki, a.e., s. 44.

<sup>89</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 315.

cezası değil, mükellefin ödemesi gereken vergi aslının geç ödenmiş olmasından kaynaklı bir gecikme faizidir<sup>90</sup>. Burada yargılamayı ortadan kaldıran veya düşüren bir ödeme bulunmamaktadır. Bu kavramlara benzerliği bulunsa dahi, pişmanlık ve ıslah müessesesinin yukarıdaki açıklamaların ışığında Vergi Usul Kanunu içerisinde özel bir düzenleme olduğu aşikârdır.

Pişmanlık ve ıslah, emlak vergisi dışındaki beyan üzerinden tarh ve tahakkuk eden vergiler için geçerli bir müessesedir<sup>91</sup>. Kanun koyucu, VUK madde 371'e "*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.*" şeklinde şerh düşmüştür. Böyle bir tercihin sebebi, kamulaştırılma ihtimaliyle emlak vergisi değerini artırma eğilimi içinde olan kötü niyetli gerçek ve tüzel kişilere engel olmaktır<sup>92</sup>. Beyana dayanan söz konusu vergi türleri ise; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gelir stopaj vergisi, gelir stopaj vergisi, veraset ve intikal vergisidir<sup>93</sup>.

Doktrindeki genel kabule göre, genel ve özel usulsüzlük kabahatleri söz konusu olduğunda; pişmanlık ve ıslah başvurulamayan bir müessesedir<sup>94</sup>. Önceki bir dönemde, vergi dairesi 11 Temmuz 1963 tarihli 63 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne dayanarak, süresinde verilmeyen beyannamelerin pişmanlıkla verilmesinde durumunda, söz konusu beyannameler süresinde verilmiş muamelesi yaparak genel usulsüzlük cezası kesmemiştir. Fakat bu uygulama 31 Aralık 1985 169 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Süresi içinde verilmeyen beyannamelerin daha sonra pişmanlıkla verilmesi durumunda, tebliğ kapsamında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi ortaya çıkmıştır<sup>95</sup>. Güncel haliyle bu uygulama bazen karışıklığa sebep olabilmektedir. Örneğin; VUK madde 336'da "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.*" Hükmü gereği; tek fiil ile ortaya çıkan vergi ziyayı ve usulsüzlük sonucu miktar bakımından fazla olan ceza mükellefe kesilmektedir. Vergi ziyayı için pişmanlığa başvuran mükellefin, söz konusu durumda miktar bakımından vergi ziyayı cezası fazla olsa dahi, pişmanlığa

<sup>90</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 65.

<sup>91</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 65.

<sup>92</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 225.

<sup>93</sup> Erol, a.g.e., s. 159.

<sup>94</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 317.

<sup>95</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 370.

başvurduğu için kendisine ceza kesilmeyecektir. Fakat vergi ziyayı kabahati cezasız kalsa bile, mükellef usulsüzlük kabahatinin ödemesinden kaçamamaktadır<sup>96</sup>.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi için bahsedilmesi gereken bir diğer nokta ise, VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık suçlarında bu çözüm yolunun nasıl uygulandığıdır. Müessesenin kaçakçılık suçlarında da işler olduğuna dair kanıt VUK madde 359’da yer alan “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” cümlesidir. Fakat tartışmalı olan kısım, 359’da sayılan kaçakçılık suç tiplerinin hepsinin sonunda vergi ziyayı ortaya çıkarmaması halidir. Kaçakçılık suçu hukuki niteliği bakımından zarar suçu değil, tehlike suçudur<sup>97</sup>. Suçun tamamlaması için - çift defter tutma suçu hariç - vergi ziyayının ortaya çıkması, maddi bir unsur olarak gerekmemektedir. Örneğin; sahte fatura düzenleyen mükellef, bunu bir belge olarak kullanmasa dahi düzenleme suçu işlemektedir. Çünkü vergi ziyayı sonucu doğuracak belge fiilen kullanılsa dahi, kaçakçılık suçu oluşmaktadır<sup>98</sup>. Bu noktada, vergi ziyayı ortaya çıkarmayan kaçakçılık suçları sonucunda mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurma talebi problem yaratmaktadır. Kaçakçılık suçu işleyip aynı zamanda vergi ziyayına sebebiyet veren mükellef ve iştirakçiler VUK madde 344’de yer alan “Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” Hükmü sonucundaki para cezasından ve madde 359’da yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalardan pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurarak kurtulabilmektedir. Fakat vergi ziyayına sebep olmadan kaçakçılık suçu işleyenler, bu durum karşısında pişmanlık hükümlerinden faydalanamadığı için, söz konusu hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtulamamaktadır<sup>99</sup>. Bu konuda, mükellefler arasında bir eşitsizliğin varlığı yadsınamamaktır. Bu eşitsizliğe dair doktrinde birtakım tartışmalar mevcuttur<sup>100</sup>. Doktrinde bir görüş birliği sağlanmamış olması, kanunun lafzının açık olmamasından ileri gelmektedir. Kaldı ki kanun koyucu, kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyayı

<sup>96</sup> Elif Akkoç, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2016, s. 62.

<sup>97</sup> Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, International Journal of Public Finance, Cilt:1, Sayı:2, 2016, s. 149.

<sup>98</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 442.

<sup>99</sup> Bozdoğanoglu, a.e, s. 150.

<sup>100</sup> Görüşler hakkında detaylı bir inceleme için bkz. Bozdoğanoglu, a.e.,s. 158-161.

yaratmayı, suçun maddi unsuru olarak kabul etmese de pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın bir ön koşulu haline getirmiştir<sup>101</sup>. Bu da kanunun lafzından öte, kanun sistematigi içinde bir çelişki yaratmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurunun şartları bulunmaktadır. Bunlar kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve vergi aslı ile birlikte pişmanlık zammının süresi içinde ödenmesidir. Kendiliğinden haber verme şartı, VUK madde 371/I'de "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.*" şeklinde düzenlenmektedir. Kendiliğinden haber verme kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere, mükellefin ilgili makama dilekçe ile haber vermesi anlamına gelmektedir. Bu aşama pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmanın ilk şartıdır. Kanunda pişmanlık dilekçesinin nasıl olacağına dair detaylı bir açıklama bulunmamaktadır. Dilekçeyi verirken dilekçede pişmanlık ibaresinin bulunması zorunlu değildir. Dilekçede pişmanlık talebi bulunmasa da, VUK madde 371'de yer alan müesseseye başvuru şartlarını dilekçe taşıyorsa, başvuru değerlendirilmeye alınmalıdır<sup>102</sup>. 06.03.1989 tarih ve 124466371333 sayılı özelgede, idare bu konu ile ilgili "*...beyanname ekinde verilen dilekçede açıkça pişmanlıktan bahsedilmese dahi mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerektiği...*" şeklinde görüş bildirmiştir<sup>103</sup>.

Vergi yükümlüsünün kendiliğinden haber vermesi şartının sağlanması için: başvuranın pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurduğu konu hakkında, kendisi aleyhine bir ihbarın bulunmaması veya başvuru dilekçesinin verilmesinden önce hakkında haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlanmaması veya olayın ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmaması gerekmektedir<sup>104</sup>. Vergi incelemesine başlanmış olması için, inceleme yapan memurların

<sup>101</sup> Azmi Demirci, "Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar", Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 26.07.2021, <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/71776db3-471f-43ee-8ff5-bac8ac63b3c5.pdf>

<sup>102</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları s. 372,373.

<sup>103</sup> Akkoç, a.e., s. 65,66.

<sup>104</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları s. 371.

incelemeye başlama tutanağı düzenlemesi esas alınmaktadır. İnceleme memurlarının tutanak tutmadan, sadece mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirim yapması vergi incelemesine başlandığına delalet değildir<sup>105</sup>. Takdir komisyonuna sevk edilmesi için referans alınan tarih de, sevk fişinin tutanaklara geçirildiği tarihtir. Kaçakçılık suçu fiillerinde ise, fiillerin işlendiği tarihin tespitinden önce haber verme dilekçesi verilmeli ve resmi kayıtlara geçirilmelidir<sup>106</sup>.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın ikinci koşulu ise beyanname vermektir. Mükellef önceden vermediği beyannameler için pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname vermeli; eksik veya yanlış verdiği beyanname için ise haber verme dilekçesinden itibaren 15 gün içinde beyannameyi düzeltmeli veya eksiklerini tamamlamalıdır<sup>107</sup>. Pişmanlık beyannamesi elektronik yoldan, posta yolu ile ve fiziken verilebilmektedir<sup>108</sup>.

Son şart ise, mükellefin bildirimde bulunduğu ödeme süresi geçmiş vergilerin, ödemenin yapılmadığı her ay ve kesri için bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammı ile beraber ödenmesidir<sup>109</sup>. Pişmanlık zammı, hukuki niteliği itibariyle vadesinde ödenmeyen vergiler için alınacak olan gecikme faizinin yerine geçen telafi amaçlı, caydırıcı ek bir ödemedir<sup>110</sup>. Pişmanlık zammı uygulaması, vadesinde ödeme yapan dürüst mükelleflerle, vadesinde ödeme yapmayan mükellefler arasında adil ve eşit bir denge kurulması için getirilmiştir<sup>111</sup>. Mükellefe tanınan 15 günlük süre içinde verginin aslı ve pişmanlık zammı ödenmezse, pişmanlık ve ıslah hükümleri ortadan kalkacaktır. Pişmanlık ve ıslah başvurusu idarece reddedilebilmektedir. Bu durumda ise, idare ret sebebini açıklayan detaylıca bir yazıyı mükellefe bildirmek zorundadır. Fakat mükellefin bildirimde bulunduğu beyan iade edilmeyerek işleme konmakta, süresi geçmiş

---

<sup>105</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 321.

<sup>106</sup> Erol, a.g.e., s. 160.

<sup>107</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 69.

<sup>108</sup> Erol, a.g.e., s. 162.

<sup>109</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 69.

<sup>110</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 323.

<sup>111</sup> Mustafa Korkmaz, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2016, s. 12.



beyanname hükmünde değerlendirilmektedir. Söz konusu beyannameye idarece tarh ve ceza işlemleri uygulanmaktadır<sup>112</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış zamanı da göz önünde bulundurulduğunda uyuşmazlığın önlenmesi açısından başvurulabilecek yollardan biri olan pişmanlık ve ıslah uygulaması, özellikle vadesinde ödeme yapmayan mükellefler açısından tercih edilebilir yoldur. Mükellef vergi dairesine haber verme dilekçesi ile başvurarak bu yoldan yararlanabilmektedir. Dilekçe sonrasında beyanname veren mükellef aksattığı vergisel ödevlerini tamamlamakta ve vergi bilinci artmaktadır<sup>113</sup>. Bunun sonucunda mükellefe yukarıda da detaylıca açıklandığı üzere vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Fakat kanunda belirtilen şartları taşımayan bir pişmanlık bildirimi bulunması veya bildirim sonrası vergi aslı ve pişmanlık zammının süresinde ödenmemesi hallerinde müessese hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir. Mükellefin vergiye uyum sağlamasını teşvik eden ve vergi bilinci kazandırmaya çalışan pişmanlık ve ıslah müessesesi yıllardan beri uygulanan emek ve zaman tasarrufu da sağlayan bir başvuru yoludur. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmadan çözülmesini ve vadesinde ödenmesi gereken verginin, bu süre içinde tahsil edilememesi ihtimaline karşın hazineye aktarımını da sağlayabilmektedir<sup>114</sup>.

#### 1.4. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim müessesesi, yukarıdaki yollara benzeyen, başka bir vergi uyuşmazlığı çözüm yoludur. VUK 376. maddede şu şekilde düzenlenmektedir:

*“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,*

<sup>112</sup> Kader Melis Topçu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2008., s. 59.

<sup>113</sup> Mutlu Yoruldu, “Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, İda Academia Maliye ve Muhasebe Dergisi, Cilt:3. Sayı:2, 2020, s. 141.

<sup>114</sup> Korkmaz, a.e., s. 16,17.

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, 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, idarenin kısa ve zahmetsiz bir yoldan tahsilatını gerçekleştirmesi için getirilmiş bir yoldur. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu madde 17/6'da yer alan “*İdarî para cezasını kanun yoluna başvurmada önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir.*” hükmü gibi VUK madde 376'da da, idare karşısındaki mükellef lehine cezai bir indirim hali bulunmaktadır<sup>115</sup>. Bu sağlanan kolaylık sonucunda, idare mükelleften vergi aslı ile indirim sonucu kalan vergi cezasını süreç uzamadan tahsil edebilecektir.

VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilen cezalarda indirim müessesesi, gümrük ve tekel vergilerinin mezkûr kanuna tabi olmaması sebebiyle söz konusu vergi türlerine uygulanamamaktadır<sup>116</sup>. Gümrük ve tekel vergilerindeki cezalarda indirim için başvurunun Kabahatler Kanunu'na göre yapılması gerekmektedir<sup>117</sup>. VUK madde 376'ya göre cezalarda indirim müessesesi; ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergilere uygulanabilen bir müessesedir<sup>118</sup>. Cezanın türü bakımından ise; mükellefe vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük cezalarında kullanma fırsatı vermektedir<sup>119</sup>.

<sup>115</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 291.

<sup>116</sup> M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Ceza Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, s. 188.

<sup>117</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 295.

<sup>118</sup> Mutluer, Kuzeyli, a.g.e., s. 189.

<sup>119</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16., Özel Sayı 2014, s. 3659.

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak için, diğer uyuşmazlık çözüm yollarında olduğu gibi birtakım şartlar mevcuttur. VUK madde 376'da bahsedilen bu şartlar; mükellefin dava hakkından vazgeçmesi, kanuni süre içinde müesseseye başvuru yapılması ve indirim sonucunda kalan cezanın süresinde ödenmesidir. Amacı dava yoluna gitmeden çözüm sunmak olan müesseseye başvuran mükellef bir yandan da dava açamamaktadır. Başka bir ifadeyle, mükellefin, vergi aslını ödedikten sonra ceza kısmını veya vergi cezasını ödedikten sonra vergi aslını dava yoluna götürme gibi bir opsiyonu bulunmamaktadır<sup>120</sup>. Yargı yoluna başvurmamanın müesseseyi tercihte bir ön koşul olduğunu söylemek mümkündür<sup>121</sup>. İkinci olarak ise vergi/ceza ihbarnamesini alan mükellef, sorumlu veya ceza muhatabının 30 gün içinde cezalarda indirim müessesesine başvurması gerekmektedir<sup>122</sup>. Dava açma süresinde uyuşmazlığın bu yolla çözümü yerine, dava açma yoluna gidilebilmektedir. Fakat bu davadan 30 günlük başvurusu süresi içinde veya vergi mahkemesi kararını açıklamadan önce vazgeçilirse, mükellef tekrar cezalarda indirimine başvurabilmektedir<sup>123</sup>. Dava açma süresi içinde önce cezalarda indirimine başvuru yapıldıktan sonra, idari çözüm yolundan vazgeçilip dava açılması da mümkündür<sup>124</sup>. Bu durumda ise cezalarda indirim hakkı ortadan kalkacaktır. Bunların dışında ise, vergi mahkemesinin kararının açıklanmasından sonra; mükellefin davayı istinafa götürme hakkından feragat edip, cezalarda indirim müessesesine başvuru hakkı bulunmamaktadır<sup>125</sup>. Müesseseden yararlanmanın son şartı ise kanuni süre içinde indirim tabi olmayan cezanın ödenmesidir. Mükellef veya ceza muhatabı başvurusunda vergi aslı ile indirimden sonra arta kalan cezayı en geç vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre teminat<sup>126</sup> gösterip vadenin sonundan itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini taahhüt etmek zorundadır<sup>127</sup>. Vergi aslı ve cezalar için vade, tebliği takip eden dava açma süresinin bitiminden yani kesinleşmeden itibaren 1 aydır.

<sup>120</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 293.

<sup>121</sup> Mutluer, Kuzeyli, a.g.e., s. 190.

<sup>122</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 292.

<sup>123</sup> Korkmaz, a.e, s. 15.

<sup>124</sup> Erol, a.g.e.,s 152.

<sup>125</sup> Korkmaz, a.e, s. 15.

<sup>126</sup> 6183 sayılı AATUHK madde 10'da teminat konusu ayrıntılı düzenlenmektedir.

<sup>127</sup> Karakoç, Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, s. 3686.

Yukarıda ayrıntılı şekilde açıklanan cezalarda indirim müessesesi şartlarının hepsini eş zamanlı sağlamayan mükellefler olabilmektedir. Söz konusu şartlardan idareye süresinde başvuru yapılmaması hariç, diğer şartların sağlandığı bir zeminde; vergi aslının ve indirimli cezanın ödenmesi sonucunda, mükellefin VUK madde 376'dan yararlanması gerektiğine dair Danıştay 4.Dairesinin 29.09.1980 tarih ve E.1979/5061, K.1980/2668 sayılı bir kararı mevcuttur<sup>128</sup>.

Cezalarda indirim oranı vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük kabahatleri için %50'dir fakat bu oran uzlaşma çözüm yoluna gidilmesi veya gidilmemesi halinde değişiklik göstermektedir. Öncelikli olarak idare ile uzlaşma sağlayan mükellef cezalarda indirim müessesesinden yararlanamamaktadır. Fakat dava açma süresinde uzlaşmadan vazgeçildiğinin beyan edilmesi veya uzlaşma tutanağına imza atılmaması hallerinde mükellef tekrardan cezalarda indirimden yararlanma hakkı elde edebilecektir<sup>129</sup>. Uzlaşma durumunda, uzlaşılan vergiyi/vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini kanuni süre içinde ödeyen mükellefin uzlaşılan ceza miktarının %25'i indirilmektedir<sup>130</sup>. İndirim vergi aslı değil, sadece ceza üzerinden yapılmaktadır. Mükellef taahhüt ettiği ödemeyi yapmadığı takdirde, müesseseden yararlanamaz ve ceza yeniden tahakkuk ettirilir. Teminat gösterme halinde ödeme yapılmadığında ise teminat nakde çevrilerek verilen 3 aylık süre normal ödeme vadesine dönmektedir<sup>131</sup>.

Cezalarda indirim müessesesi, mükellef veya ceza muhatabına, yargı makamına başvurulmadan, vergi cezalarında kanuna göre belirli bir indirim oranı uygulayarak ödeme kolaylığı sağlamaktadır. İndirim sonucu arta kalan vergi cezasını ve vergi aslını dava konusu etmeden, kanuni süre içinde ödeyeceğini taahhüt eden mükellefe, sorunu hızlıca çözme imkânı tanımaktadır<sup>132</sup>. Özetle, cezalarda indirim, tıpkı yukarıda açıklanan diğer uyuşmazlık çözüm yolları gibi idare ve mükellef arasındaki sallantılı ilişkide denge kurarak, sorunları çözmeye ve idarenin tahsil sürecini hızlandırmaya çalışmaktadır.

---

<sup>128</sup> Korkmaz, a.e, s. 15.

<sup>129</sup> Erol, a.g.e., s. 152.

<sup>130</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 296.

<sup>131</sup> Erol, a.g.e., s. 154.

<sup>132</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları s. 374.

## 1.5. Uzlaşma

İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkları çözmek için kullanılan bir diğer yol ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, diğer uyuşmazlık çözüm yollarına göre vergi hukuku sistemine erken girmiş bir çözüm yoludur. İlk olarak 19.02.1963 tarihli 205 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda yerini almıştır<sup>133</sup>. Kanuna ilk defa girdiği halinde tarhiyat öncesi uzlaşma kavramı yer almamaktadır<sup>134</sup>. Uzlaşma müessesesi, Alman orjinli bir çözüm yoludur<sup>135</sup>. Bu yolun, Türk Vergi Usul Kanunu'na getirilme sebebi, 1963 tarihli kanunun gerekçesinde “*Vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifletilerek uyuşmazlıklar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek uyuşmazlıkların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.*” şeklinde açıklanmaktadır<sup>136</sup>.

### 1.5.1. Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler

11.12.1985 yılına gelindiğinde, vergi hukuku sistemine tarhiyat öncesi uzlaşma da 3329 sayılı Kanunun 33. maddesi ile VUK madde 11' e eklenmiştir<sup>137</sup>. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi incelemesi aşamasında idarece tarh edilecek ve kesilecek cezalar için mükellefe bir çözüm yolu açılmıştır<sup>138</sup>. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kanuna eklenmesi kanunun gerekçesinde “*çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellefle idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ve mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkların mali yargı*

<sup>133</sup> Erol, a.g.e., s. 175.

<sup>134</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 377.

<sup>135</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 174.

<sup>136</sup> Bilge Şen Öztürk, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2020, s. 42.

<sup>137</sup> Ersan Öz, Kübra Bozdoğan, “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2019, s. 331.

<sup>138</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 379.

*organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır"* şeklinde açıklanmaktadır<sup>139</sup>.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kanun metninde düzenlendikten sonra ilk değişiklik 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanuna göre; 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmak şartıyla, kaçakçılık suçu için tarh edilen vergi ve kesilen cezalar, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır<sup>140</sup>. Ayrıca mezkûr kanun uyarınca, idarece yapılan tarhiyatlar, tarhiyat sonrası uzlaşmaya tabi edilmiştir<sup>141</sup>.

29.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla öncelikle vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır<sup>142</sup>. İkinci olarak kısmi uzlaşma kavramı mevzuata eklenmiştir<sup>143</sup>. Bu durum kanunun gerekçesinde “*Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği hallerde uzlaşmanın toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı içinde yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre örneğin bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re’sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşma talep edecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Başka bir ifade ile kısmi uzlaşma imkânı getirilmiştir.*” şeklinde açıklanmaktadır<sup>144</sup>.

---

<sup>139</sup> Burcu Demirbaş Aksüt, Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2019, s. 11-12.

<sup>140</sup> Aksüt, a.e., s. 18.

<sup>141</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 381.

<sup>142</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 382.

<sup>143</sup> Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008, s. 26.

<sup>144</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları s. 383.

14.08.1999 tarih ve 4444 sayılı kanunla, yoğun bir eleştiri alan 4369 sayılı kanun ilga edilmiştir<sup>145</sup>. VUK'un Ek 1 ve 11. maddeleri düzeltilmiştir. VUK Ek madde 1/1'de düzenlenen "*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta...*" cümlesi, "*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası) uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ...*"; Ek Madde 11/1 ise, "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*", şeklinde revize edilmiştir<sup>146</sup>. Böylelikle, idarenin vergi aslına bağlı olarak kestiği vergi ziyai cezası, üç kat kesilenler hariç, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine dahil edilmiştir. Ayrıca kaçakçılık suçu işleyenlere üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi halinde; mükellefe tanınan vergi ve ceza uzlaşması hakkı ortadan kalkmıştır<sup>147</sup>.

Bu tarihten sonra yapılan değişiklik ise, 20.02.2008 tarihli 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanunu ile yapılmıştır. Kanunun 6.maddesi ile VUK madde 344/3 kaldırılmıştır. Kanunun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasında parantez içinde yer alan "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)" şeklinde, b) Ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)" şeklinde, değiştirilmiştir<sup>148</sup>.

27.03.2018 tarihli 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu ile VUK Ek madde

<sup>145</sup> Tahir Erdem, "Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü ?", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2005, sayı:204, s. 92.

<sup>146</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 386

<sup>147</sup> Aksüt, a.g.e, s. 18.

<sup>148</sup> Okyay Ulaş, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi", Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019, s. 39

11/1’de yer alan usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır<sup>149</sup>. 07.12.2019 tarihli 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK 376 ncı maddesinin birinci fıkrası:

*“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 ziyayı cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i,” şeklinde değiştirilmiştir<sup>150</sup>.*

06.04.2021 tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin ilgili metninde değişiklikler olmuştur. Yönetmelik madde 1 ile 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci olarak yönetmelik madde 5 ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 17. maddesinin üçüncü fıkrası “*Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca üzerinde uzlaşılan ceza hakkında, Kanunun 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan hükümlerin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.”* şeklinde değiştirilmiştir<sup>151</sup>.

26.10.2021 Tarih ve 31640 Sayılı Resmi Gazete Yayımlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 44 ve 45.

<sup>149</sup> Aksüt, a.g.e., s. 19.

<sup>150</sup> Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 07.09.2021

<sup>151</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210407-3.htm>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi:07.09.2021



Maddeleri çerçevesince Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası uzlaşmanın kapsamında yeniden değişiklik yapılmıştır. Buna göre; Tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği VUK Ek 11. Maddenin birinci fıkrası “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezaları (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) ile 6.800 TL’yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.*” şeklinde değiştirilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın düzenlendiği VUK Ek 1.maddenin birinci fıkrası ise “*Mükellef tarafından, ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına 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) ile 6.800 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına 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 uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 6.800 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırılmış olarak uygulanır.*” şeklinde revize edilmiştir.

### **1.5.2. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği**

Uzlaşmanın hukuki arka planına bakıldığında; bu konu ile ilgili birtakım farklı görüşler mevcuttur. Uzlaşmayı müessesesini; sulh sözleşmesi, ön ödeme, idari sözleşme gibi kavramlara benzetmektedirler. Mükellef ve idarenin bir masaya oturup anlaşması

ihtimali üzerinden, kavramı sözleşmeye benzetmeleri olağandır. Çünkü idare ile mükellef, uzlaşma görüşmeleri esnasında karşılıklı bir şekilde irade beyanlarını ortaya koymaktadır. Fakat uzlaşmaya idari sözleşme denmesi için; sözleşmenin konusunun kamu hizmetini içerir olması veya idareye sözleşmeyi yapması için özel hukuk yetkisini açacak bir durum doğurması gerekmektedir<sup>152</sup>. Sulh sözleşmesi ise 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 313/1’de “*Sulh, görülmekte olan bir davada, tarafların aralarındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla, mahkeme huzurunda yapmış oldukları bir sözleşmedir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Uzlaşmanın sulh akdinden ayrılan yanı, tarafların serbest iradelerini beyan ederken eşit konumda olmamalarıdır<sup>153</sup>. Fakat uzlaşma görüşmelerinde masada oturan heyet elinde kamu gücü bulunduran idare iken, karşı tarafta oturan mükellef kamu gücü karşısında teklifleri değerlendiren ve cevap veren bir taraf şeklindedir. Bu da sulh sözleşmesinde mevcut taraflar arası eşitliği bozan bir durum yaratmaktadır. Son olarak ön ödeme ise, pişmanlık ve ıslah bölümünde ayrıntılı tanımı yapıldığı üzere, dava açılmasını engelleyen veya açılan davada işlendiği tespit edilen suçun maddi bir ödeme ile infazın gerçekleştiren bir kavramdır. Bu tanıma göre, ön ödeme, miktarı belli bir tutar üzerinden tarafa seçimlik ödeme hakkı tanırken, uzlaşma yükümlüye idare ile görüşmeler esnasında uzlaşma miktarında pazarlık yapma hakkı tanımaktadır<sup>154</sup>. Özetle, uzlaşma açıklanan bu üç kavramla benzer yanlar taşısa dahi, vergi mevzuatı açısından kendine özgü bir noktada durmaktadır.

### 1.5.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma kavramı, VUK Ek madde 11’de “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 6.800 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*” şeklinde düzenlenmektedir. Kavramın usul ve esasları VUK

<sup>152</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 333.

<sup>153</sup> Öztürk, a.g.e., s. 45.

<sup>154</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 333.

Ek madde 11/ /4'te de belirtildiği üzere, 31.10.2011 tarihli Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde açıklanmaktadır.

Bu aşamada yükümlüye henüz vergi tarh edilmemiş ve ceza kesilmemiştir<sup>155</sup>. İdare, vergi incelemesine dayanarak vergi, resim, harç tarh edecek ve bunlara ilişkin olarak vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) kesecektir<sup>156</sup>. Vergi tarh edecek ve ceza kesecek olan komisyon, kanunen belli bir miktarda ve belirli sınırlar içinde vergi tarh etmek veya ceza kesmek zorunda değildir<sup>157</sup>. Vergi ve ceza miktarlarının ehemmiyeti bulunmamaktadır.

Uzlaşma sürecinin usulü Tarhiyat Öncesi Yönetmelik'te detaylıca açıklanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, mükellef adına tarh edilecek vergi veya kesilecek ceza raporlarını inceleme sonucunda yetkili organ uzlaşma komisyonlarıdır<sup>158</sup>. Uzlaşma komisyonları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre; vergi müfettişlerince ve vergi incelemesi yapabilen diğer memurlarca yapılan vergi incelemesi veya bölgesel düzeyli uzlaşmalar sonucunda oluşturulmaktadır. Komisyon yönetmeliğe göre istisnai haller dışında bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır.

Yönetmeliğin 14. maddesine göre komisyonun toplanma usulü ve belirlenen uzlaşma gününe mükellefin mücbir sebepler dolayısıyla katılamayacak olması hallerinde izlenecek usul ve esaslar belirlenmiş olup;

*“(1) Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.*

*(2) Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.*

*(3) Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle*

<sup>155</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 334.

<sup>156</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 75.

<sup>157</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 388,389.

<sup>158</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 75.

*toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.”*

Uzlaşma komisyonları görüşmeler sırasında idareyi temsilen karar almaktadır<sup>159</sup>. Komisyonca alınan kararlar, idare ve komisyon arasındaki temsil ilişkisi sebebiyle bağlayıcıdır<sup>160</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci ise talep ve davetten oluşmaktadır. Hakkında inceleme yapılan vergi yükümlüsü, şahsen veya vekili aracılığıyla yazılı olarak; vergi incelemesi yapan memur veya memurun bağlı olduğu ekip ve grup başkanlığına başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilmektedir<sup>161</sup>. Söz konusu başvuruyu tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan yapılarda kanuni temsilcinin yapması zorunludur<sup>162</sup>. İnceleme sonrası başvuru yapan yükümlünün, vergi incelemesi esnasında da tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma hakkı bulunmaktadır. Böyle bir durumda vergi inceleme elemanı tuttuğu tutanağa bu talebi de geçirmektedir<sup>163</sup>. Tarhiyat Öncesi Yönetmelik madde 9’a göre *“Nezinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.”*

Mükellefin bilgisi dâhilinde olmayan vergi incelemesi durumunda ise, yönetmeliğin 9 maddesinin 2. fıkrasında *“11 inci maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.”* şeklinde düzenlenen yol izlenecektir<sup>164</sup>. Ancak, aynı kanun maddesinin 3. fıkrasına göre *“İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.”*<sup>165</sup>

<sup>159</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 169.

<sup>160</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 76.

<sup>161</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 170.

<sup>162</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 78.

<sup>163</sup> Öztürk, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları, s. 50.

<sup>164</sup> Evrim Günnur Atatay, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Temmuz 2014, s. 95.

<sup>165</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 78.

Uzlaşma talebinden sonra yönetmelik madde 10'a göre uzlaşma günü ve saati belirlenmektedir. Uzlaşma talebinin usulüne uygun ve kanuni süresi içinde yapıldığının tespitinden sonra, idare mükellefi uzlaşmaya davet etmektedir<sup>166</sup>. Belirlenen uzlaşma gün ve saati mükellefe en az on beş gün önce bildirilmeli ve yetkili memur tarafından inceleme tutanağına geçirilmelidir<sup>167</sup>. Eğer mükelleften, yönetmelikte belirtilen *en az on beş günlük süreden önceki bir tarih için uzlaşma talebi* gelirse, önceki bir tarih uzlaşma günü olarak kararlaştırılabilmektedir<sup>168</sup>.

Mükellefe yapılan davete uyulmaması durumunda ise; ya mükellefe davetin tebliğ edilememesi ya da mükellefin davete icabet etmemesi halleri gündeme gelmektedir. Bu durumun sonucu Tarhiyat Öncesi Yönetmelik madde 12'de;

*“(1) Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.*

*(2) Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder.”* şeklinde düzenlenmektedir.

Mükellefe tebligatın yapılmasında yaşanan problem sonucu uzlaşma temin edilmemiş sayılmaktadır. Bunu engellemek için Vergi Usul Kanunu'nun tebligatı düzenleyen hükümlerine göre mükellefe uzlaşma davetinin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kaldı ki tebligatın usul ve şekle uygun yapılamaması durumunda; mükellef vergi inceleme elemanı tarafından son tutanak imzalanana kadar uzlaşma iradesini yazılı bir şekilde sunma hakkına sahiptir. Bunun önemi ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş olması durumunda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkını kaybetmesinin önüne geçilmesini sağlayan bir düzenleme oluşudur<sup>169</sup>. Mükellef böyle bir mağduriyet yaşamamak için, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden

---

<sup>166</sup> Erol, a.g.e.,s 181.

<sup>167</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 78.

<sup>168</sup> Topçu, a.g.e., s. 47.

<sup>169</sup> Aksüt, a.g.e., s. 230.

vazgeçtiyse ve davete gitmeyecek ise bunu ilgili makama yazılı bir şekilde bildirmek durumundadır<sup>170</sup>.

Belirlenen gün ve saatte uzlaşma davetinde bir araya gelen komisyon üyeleri ve mükellef arasında inceleme raporundan bahisle görüşme başlayacaktır. Bu görüşmede iki taraf da inceleme raporu üzerinden bir pazarlık yaparak uzlaşmaya varmaya çalışacaktır. Her ne kadar ne kanun ne de yönetmelikte tartışılacak konu başlıkları ayrıntılı düzenlenmese de, uzlaşma görüşmesinde iki tarafın da temel olarak hangi oranda bir indirime gidileceği üzerinde durduğu açıktır<sup>171</sup>.

Uzlaşma görüşmesi bir tutanak ile kayıt altına alınmaktadır<sup>172</sup>. Söz konusu tutanağa uzlaşma sözleşmesi de denmektedir<sup>173</sup>. Bu tutanak, görüşme sonucunda taraflar tarafından imzalanır ve bir kopyası derhal mükellefe verilir bir kopyası da ekleriyle beraber ilgili vergi dairesine üç gün içinde gönderilir<sup>174</sup>. Söz konusu tutanak, Vergi Usul Kanununa (madde 112 ve Ek madde 11/II) ve yönetmeliğe (madde 17) göre uzlaşma görüşmeleri sonucunda istenen usul ve şekle uygun olarak düzenlendiğinde kesinlik kazanan, vergi dairelerince derhal uygulanması gereken ve düzenlediği konu başlıkları temel alınarak hakkında dava açılmayan ve şikâyetle bulunulamayan yazılı bir belgedir<sup>175</sup>.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda dört farklı şekilde sonuca bağlanabilmektedir. Bunlar uzlaşmaya varılması, uzlaşmanın temin edilememesi, kısmi uzlaşma ve komisyon teklifinin sonradan kabulüdür<sup>176</sup>. Uzlaşmaya varılması durumunda, yukarıda açıklandığı şekilde tutanak 3 nüsha halinde düzenlenir. Komisyon ve mükellefin ortak paydada buluşarak anlaştığı rakam kesindir. Uzlaşmanın temin edilmemesinde ise; mükellef uzlaşma davetine icabet etmemekte, icabet etse dahi tutanağı imzalamamakta veya tutanağı ihtirazi kayıt koyarak imzalayacağını belirtmesi halleri mevcuttur<sup>177</sup>. Böyle bir

---

<sup>170</sup> Erol, a.g.e., s. 183.

<sup>171</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt XXV, Sayı:2, 2008, s. 326.

<sup>172</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, a.g.e., s 79.

<sup>173</sup> Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, s. 327.

<sup>174</sup> Topçu, a.g.e., s. 48.

<sup>175</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 81.

<sup>176</sup> Erol, a.g.e., s. 183.

<sup>177</sup> Erol, a.g.e., s. 184

durumda mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını da kaybetmektedir<sup>178</sup>. Temin edilememe durumunda da tutanak düzenlenmektedir. Yönetmelik madde 16/3'e göre *"Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir."* Üçüncü olarak kısmi uzlaşma ise, mükellefin uzlaşma talebinde vergi inceleme elemanınca tespit edilen matrah veya matrah farkının bir kısmı için uzlaşma talep etmesidir<sup>179</sup>. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşamayan veya uzlaşma talep edilmeyen kısımlar tutanakta belirtilmeli ve bu kısımlar için tarhiyat yapılması gerekmektedir<sup>180</sup>. Son olarak da, mükellefin uzlaşma teklifini görüşme sonrası kabul etme hakkı vardır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, mükellefin teklifi kabul etmemesi halinde, uzlaşma teklifinin ileri bir dönemde kabul edilebilme ihtimalini korumak adına komisyonun son teklifi tutanağa geçirilmektedir<sup>181</sup>. Bunun asıl sebebi ise, uzlaşma sonrası tutanak ve vergi raporuna binaen, vergi dairesinin mükellefe tarh işlemini tebliğ etmesi tarihinden itibaren başlayan 30 günlük dava açma süresinin son gününe dek; mükellefin uzlaşma komisyonunun sunduğu teklifi kabul etme hakkının korunmasıdır<sup>182</sup>. Böyle bir talep sonucu, vergi dairesine uzlaşma talebi için yazılı bir şekilde mükellef başvurmak zorundadır<sup>183</sup>.

#### 1.5.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurulması için, öncelikle idarenin tarh işlemini gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, 213 sayılı VUK ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına VUK Ek madde 1'e göre; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile

<sup>178</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 82.

<sup>179</sup> Erol, a.g.e., s. 184.

<sup>180</sup> Öztürk, a.g.e., s. 62.

<sup>181</sup> Başaran, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, s. 327.

<sup>182</sup> Erol, a.g.e., s. 185.

<sup>183</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 340.

5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Öte yandan uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanmaktadır.

Uzlaşmaya başvurulacak durumlar VUK Ek madde 1’de kapsamlı bir şekilde sayılmaktadır. Maddede belirtildiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak için mükellefe veya ceza muhatabına vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci, mükellefin kendisi, vekili, temsilcisi tarafından yazılı bir şekilde yetkili uzlaşma komisyonuna 30 gün içinde başvurusu ile başlamaktadır<sup>184</sup>. Yazılı dilekçe taahhütlü posta yoluyla da gönderilebilmektedir<sup>185</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma da talep edilebilmektedir. Kısmi uzlaşma, 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı yönetmelikle yapılan değişiklik sonucunda kaldırılmıştır. Daha sonra, Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 14.06.2000 tarih, 1999/ 5635 E. 2000/2810 K. sayılı ilamıyla söz konusu yönetmelik maddesi iptal edilmiştir. Yeniden kanuni bir düzenleme bulunmadığı için kısmi uzlaşma hala geçerliliğini korumaktadır<sup>186</sup>.

Uzlaşma talebi, yetkili komisyonca Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10. Maddesi gereği süre ve usule uygun olup olmadığı bakımından incelenmektedir<sup>187</sup>. İnceleme sonrası, komisyon uzlaşmanın kendi yetki alanı içinde olduğunu tespit eder ve talepte herhangi bir hata bulmazsa; mükellefe veya ceza muhatabına uzlaşma görüşmesinin yeri, tarihi ve saatini, sekreteryaya tarafından en az 15 gün önceden yazılı bir şekilde bildirmektedir<sup>188</sup>. Uzlaşma davetiyesi tebliği, Vergi Usul Kanunu maddelerine göre yapılmalıdır<sup>189</sup>.

Uzlaşma talebi ön inceleme sonucunda, süre ve usule uygun olmadığı kararı ile komisyon tarafından reddedilebilir<sup>190</sup>. Bunun sonucunda mükellef veya ceza muhatabı komisyonca reddedilen başvurusundaki eksik ve hatalı kısımları düzelterek yeniden bir

---

<sup>184</sup> Mehmet Küçükkaya, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 1, Sayfa: 253-272, Ocak 2020, s. 255.

<sup>185</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 88.

<sup>186</sup> Ulaş, a.g.e., s. 77.

<sup>187</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 93.

<sup>188</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 416.

<sup>189</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 94

<sup>190</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 415.



uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir. Fakat komisyonun red cevabı dava açma süresi bitiminden sonra geldiyse, mükellef veya ceza muhatabı dava açma hakkını kaybetmektedir<sup>191</sup>.

Mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma davetiyesi üzerine bizzat veya özel vekâletname ilişkisi içinde olduğu bir temsilcisi vasıtasıyla belirli tarih ve saatteki toplantıya katılması ile uzlaşma görüşmeleri başlamaktadır<sup>192</sup>. Mükellef veya ceza muhatabı vekili dışında isterse, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci, bir mali müşavir veya bir avukat bulundurma hakkına sahiptir<sup>193</sup>. Bu kişiler mesleki tecrübe ve bilgilerine dayanarak görüş bildirebilmektedir.

Mükellef veya ceza muhatabı ile idare arasında geçen derin uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç farklı sonuca bağlanabilmektedir. Bunlar; uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın sağlanamaması ve kısmi uzlaşmadır. İlk durum uzlaşmanın sağlanması halidir. Bu durumda her iki tarafında karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanı ile uzlaşma sağlanmaktadır<sup>194</sup>. Böyle bir durumda uyuşmazlık çözülmüş olmaktadır. Tek taraflı bir işlem olmaması sebebiyle; komisyon uzlaşma kararını geri alamaz veya iptal edemez<sup>195</sup>. Ayrıca mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma talebinden önce açtığı bir dava olması halinde; mahkemeye uzlaşmanın sağlandığı bildirimi yapılmalı ve davanın mahkemece reddedilmesi gerekmektedir<sup>196</sup>.

Uzlaşma sonucunda tarafların anlaşması ve uzlaşmanın vaki olması halinde üç nüsha halinde tutanak düzenlenmektedir<sup>197</sup>. Tutanaklar komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır<sup>198</sup>. Bu durum uzlaşmanın sonucunun kesinliğini göstermektedir. Tutanakla ilgili hususların tespiti sonrası mükellef veya ceza muhatabı artık dava açma ve başka bir birime şikâyet etme hakkını kaybetmektedir<sup>199</sup>. Düzenlenen bu tutanaklardan bir nüsha, gerekli işlemlerin yapılması için üç gün içinde

---

<sup>191</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 129.

<sup>192</sup> Öztürk, a.g.e., s. 91.

<sup>193</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 348.

<sup>194</sup> Küçükkaya, a.e., s. 256.

<sup>195</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 138.

<sup>196</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 96.

<sup>197</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 89.

<sup>198</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 416.

<sup>199</sup> Aksüt, a.g.e., s. 284.

vergi dairesine gönderilmektedir<sup>200</sup>. Diğer nüsha ise Yönetmelik 10. Maddeye göre mükellef veya vekiline derhal verilmektedir. Vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma tutanağı, uzlaşmaya konu vergilerin vadesi dolmadan önce tebliğ edildiyse normal vade süresi içinde, vadeyi kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edildiyse tebliğden itibaren bir ay içinde uzlaşılan tutarın ödenmesi gerekmektedir<sup>201</sup>.

İkinci olarak ortaya çıkan durum uzlaşmanın sağlanamaması halidir. Tarhiyat sonrası Uzlaşma yönetmeliği 10. maddesine göre, mükellefin veya vekilinin uzlaşma davetine icabet etmemesi, uzlaşma tutanağına mükellefin imza atmak istememesi veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır<sup>202</sup>. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, mükellefin aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacağı yine yönetmeliğin aynı maddesinde belirtilmiştir. Gerek Vergi Usul Kanunu'nda, gerekse Uzlaşma Yönetmeliği'nde, "uzlaşmanın vaki olmaması" durumunda, buna ilişkin tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren en az 15 gün içinde dava açılabileceğinden söz edilmiştir. Fakat doktrinde uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde geçen bu haller sonucunda, mükellefin dava hakkının ne olacağına dair VUK Ek madde 7'de herhangi bir düzenleme bulunmadığı ifade edilmiştir. Öte yandan, Uzlaşma Yönetmeliği madde 13'deki "*Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar hakkında ancak uzlaşma olmadığı veya temin edilemediği takdirde yargı yoluna gidebilir.*" hükmü gereği mükellefin dava hakkı saklı bulunmaktadır<sup>203</sup>. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun da, bu konudaki (Dn. İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı) kararı ile uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda da, uzlaşmanın vaki olmadığı durumlardaki gibi, ek yedinci maddede belirtilen koşullarda, 15 günlük süre içinde, dava açılabileceği belirtilmiştir<sup>204</sup>.

Üçüncü sonuç ise kısmi uzlaşma halidir. Kısmi uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmada da kullanılabilmektedir<sup>205</sup>. Bölünebilir vergi matrahlarında kullanılabilen kısmi uzlaşma yolunda, idare ile mükellef arasında

---

<sup>200</sup> Ulaş, a.g.e., s. 81.

<sup>201</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 351.

<sup>202</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 417.

<sup>203</sup> Ulaş, a.g.e., s. 83.

<sup>204</sup> Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 278.

<sup>205</sup> Özşüt, a.g.e., s. 109.

matrahın belirli bir bölümü üzerinde anlaşma sağlanmaktadır<sup>206</sup>. Fakat kısmi uzlaşma talebi, uzlaşma dilekçesinde yazılı bir şekilde belirtilmeli ve uzlaşmanın kısmi şekilde sağlandığı görüşmeler sonunda tutanağa geçirilmelidir<sup>207</sup>.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmesine katılsa dahi, idare ile anlaşamamış olması ihtimali de söz konusu olabilmektedir<sup>208</sup>. Böyle bir durumda da uzlaşma sağlanamamaktadır. Buna doktrinde uzlaşmanın vaki olmaması denmektedir. Bu durum yaşandığında mükellefe dava açma süresinin sonuna dek, uzlaşma komisyonunun verdiği son teklifi kabul etme hakkı tanınmaktadır<sup>209</sup>. Uzlaşma teklifini kabul etmek isteyen mükellef, dava süresi sonuna dek ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunmalıdır. Uzlaşmak istemeyen mükellef ise dava yoluna başvurma hakkına sahiptir<sup>210</sup>. Fakat dava açma süresi dolduysa tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde veya bu sürenin bitimine 15 günden az kalmışsa; tutanağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün uzayan süre içinde dava açma hakkı saklıdır<sup>211</sup>.

Anayasal anlamda birçok hukuki problemi yarattığı ileri sürülen uzlaşma kurumu, uzun yıllardır Türk Vergi Hukuku'nda uyuşmazlık çözüm yolu olarak uygulanmaktadır<sup>212</sup>. Bilhassa verginin kanuniliği ve eşitliği ilkeleri üzerinden uzlaşma kavramı tartışılmaktadır<sup>213</sup>. Hukuk devletini zedeleyici olduğu düşünülen yapısı haricinde, bünyesinde usulen ve esasen de çelişkili düzenlemeler olduğu belirtilmektedir<sup>214</sup>. Her ne kadar doktrinde çokça tartışmalara neden olsa dahi; yargı aşamasına göre daha hızlı bir çözüm sağlaması, uzlaşma halinde mükellefe ödeyeceği miktar anlamında avantaj yaratması, usul ekonomisine katkıda bulunması sebepleri ile halen tercih edilen bir kurum olarak kimliğini korumaktadır<sup>215</sup>.

---

<sup>206</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 117.

<sup>207</sup> Hakan Arslaner, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2016, Sayı:17, ss.273-300, s. 284.

<sup>208</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 98.

<sup>209</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 351.

<sup>210</sup> Nas, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 156.

<sup>211</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 98.

<sup>212</sup> Başaran, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, s. 331.

<sup>213</sup> Funda Başaran, "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi", Mükellefin Dergisi, Haziran 2000, Sayı:90, s. 37. Vd.

<sup>214</sup> Ulaş, a.g.e., s. 114 vd.

<sup>215</sup> Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIII, 2009, Sayı: 1-2, s. 345.

## 1.6. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi Vergi Usul Kanunu madde 370’de düzenlenmektedir. Madde 370’ye göre izaha davet kısaca; “*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*” mükelleflerin idarenin huzuruna açıklama yapmaya davet edilmesi anlamına gelmektedir.

30/07/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 519 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde müessesenin amacı “*İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup bu müessese, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.*” şeklinde açıklanmaktadır<sup>216</sup>.

İzaha davet müessesesine başvuru için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Kanun maddesine bakıldığında ilk şartın mükellef adına vergi incelemesine başlanılmaması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemesi olduğu görülmektedir. Bu aşamada vergi ziyasına sebep olacak emareler tespit edildiğinde mükellef izaha davet edilecektir. Hükmün devamına bakıldığında; vergi ziyasına sebep olan emarelerin tespitine kadar mükellef hakkında herhangi bir ihbarın bulunmaması şartı aranmaktadır<sup>217</sup>.

İzaha davet müessesesi hükme göre; vergi kaçakçılığı fiilleriyle ortaya çıkan vergi ziyayı halinde uygulanmayacaktır<sup>218</sup>. Fakat sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı durumunda düzenlenen her sahte veya yanıltıcı belge tutarının 148.000

<sup>216</sup> 30.07.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 519 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>217</sup> Şenyüz, Yüce; Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 300.

<sup>218</sup> Özgür Biyan, “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, Bilanço Dergisi(Bursa SMMMO), Sayı:162, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2016, s. 47.

TL'yi geçmemesi<sup>219</sup> veya bu tutarı geçse dahi mükellefin bir yıl içindeki toplam mal ve hizmet alışının %5'ini aşmaması gerekmektedir<sup>220</sup>. Vergi kaçakçılığı fiillerinden sadece bu fiil ayrıcalık teşkil etmektedir.

Yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde ön tespit sonucu mükellef izah değerlendirme komisyonu tarafından izaha davet edilmektedir<sup>221</sup>. İzah değerlendirme komisyonu, mükellefin vergi ziyaına sebep olduğuna dair tespitlerde bulunduktan sonra mükellefe ön tespit sebebi ve tutarını içeren bir yazı tebliğ etmektedir<sup>222</sup>. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin izaha davete icabet etmesi gerekmektedir<sup>223</sup>. Bu süre içinde mükellefin vermediği beyannameleri vermesi, eksik veya yanlış beyannamelerinin düzeltilip tamamlanması, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, uygulanacak gecikme zammı oranındaki izahat zammıyla ödenmesi şartlarıyla; vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir<sup>224</sup>. Kesilen vergi ziyai cezası ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden sonra, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı saklıdır<sup>225</sup>. Ancak, ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, VUK 519 sayılı Genel Tebliğ'i uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamaz.

Mükellef 30 gün içinde idareye vergi ziyaına sebebiyet verdiğine dair izahat verebilir. Fakat izah değerlendirme komisyonu bu izahı yeterli bulduğu gibi durumun aksi de yaşanabilmektedir. Vergi ziyaına sebebiyet vermediğine dair izahatı kabul olan mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmaz, mükellef takdir komisyonuna sevk edilmez<sup>226</sup>. İzahın yeterli bulunmadığı bir durumda, mükellef takdir komisyonuna sevk edilebilmekte veya hakkında vergi incelemesine başlanabilmektedir<sup>227</sup>. Mükellefin izaha

<sup>219</sup> 2022 yılı için güncellenmiş miktardır. (21.12.2021 tarih ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan VUK 534 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 534 3. maddeye göre yeniden hesaplanmıştır.

<sup>220</sup> Özgür Biyan, Vergi Hukuku, Dora Yayıncılık, 2022, s. 268.

<sup>221</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 301.

<sup>222</sup> 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.

<sup>223</sup> Biyan, Vergi Hukuku, s. 268.

<sup>224</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 301.

<sup>225</sup> Kamuran Çağlar, "Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2019, s. 211.

<sup>226</sup> Özgür Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", Gümrük Ticaret Dergisi, Aralık 2020 , 7 (22), 72-85, s. 80.

<sup>227</sup> 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) 42-56, s. 50.

davete icabet etmediği durumda ise, izah değerlendirme komisyonunun tebligatındaki tutarın beyan edilmesi gerektiğine dair karar verilmektedir<sup>228</sup>. Bu durumda da yukarıda belirtildiği üzere; mükellefin vermediği beyannameleri vermesi, eksik veya yanlış beyannamelerinin düzeltilip tamamlanması, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, uygulanacak gecikme zammı oranındaki izahat zammıyla ödenmesi şartlarıyla; vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir<sup>229</sup>.

İzaha davet müessesesi tıpkı diğer uyuşmazlık çözüm yolları gibi düşük maliyetli ve hızlı bir çözüm yolu olma sebepleriyle kanunlaştırılmıştır. Hakkında vergi incelemesi yapılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş bir mükellef ile idare arasında gönüllülüğe dayalı bir işbirliği sağlama amacı taşımaktadır<sup>230</sup>. Her ne kadar bünyesinde birtakım sorunlar barındırdığı ve eksiklikler taşıdığı iddia edilse dahi, hala uygulanmaya devam etmektedir. Bu noktada izaha davet uygulaması da pişmanlık ve ıslah gibi uyuşmazlığı henüz ortaya çıkmadan önleme amaçlı bir müessesedir. Bununla birlikte pişmanlık ve ıslahtan farklı olarak bu yolda aktif olan taraf idare olduğundan mükellefin kendi tercihi ile bu yola başvuru yapması söz konusu değildir. Ancak izaha davet edilmesi halinde; defter, belge ve kayıtları ile gerekli açıklamaları yaparak doğması olası bir uyuşmazlığı idare ile iş birliği yapmak suretiyle engellemesi mümkün olabilecektir.

## 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüme kavuşturulması ihtiyari bir yol olarak kabul edilmektedir. Mükelleflerin idari çözüm yoluna başvurmadan dava haklarını kullanmaları her zaman saklıdır. Anayasanın 125. maddesinde yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı dava yolu açıktır.*” hükmü gereği, idare yargı organı tarafından her zaman denetlenebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış kaynağının idare olduğu durumlarda, 125. madde önem teşkil etmektedir<sup>231</sup>. Ayrıca vergilendirmeye dair düzenlemelerin hukuk devleti olmanın asli unsuru olan idarenin yargısal denetime tabi olması ilkesi, vergi hukuku açısından mükellef haklarını idareye

<sup>228</sup> Erol, a.g.e., s. 196.

<sup>229</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 301.

<sup>230</sup> Funda Başaran, “İzaha Davet, Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, Vergi Dünyası, Yıl 37, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 13.

<sup>231</sup> Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 249.

karşı koruma ve mükellefin yaşayabileceği mağduriyetin önüne geçme amaçları taşımaktadır<sup>232</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü adil bir vergi düzeninin sağlanması açısından da önemlidir. Gücü elinde bulunduran idarenin, eşit olmayan bir ilişki içinde adaletsizliğe uğraması ihtimal dâhilinde değildir. Oysa mükellefin, hukuk devletinde yaşanmaması gereken hatalı eylem ve işlemlerden dolayı; idarenin muktedir rolü sebebiyle hak kaybına uğraması muhtemeldir. Vergi yargısına konu olan bu uyuşmazlıklar, idarenin verginin tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme aşamalarındaki hatalı işlemlerinden ve vergisel idari düzenlemelerin hukuka ve kanuna aykırılığından ileri gelmektedir<sup>233</sup>. Yargı organı bu noktada hakkaniyeti sağlama görevi üstlenmekte; mükellefin hak ve menfaatlerini korumaktadır<sup>234</sup>.

## 2.1. Vergi Yargısı Kavramı

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için başvuru yollarından biri olan yargı yolu çoğunluk tarafından vergi yargısı veya mali yargı olarak adlandırılmaktadır<sup>235</sup>. Fakat bu iki kelime aynı anlama karşılık gelmemektedir. Mali yargı daha genel bir kavram iken, vergi yargısı daha dar bir anlam taşımaktadır. Mali yargı devletin sahip olduğu tüm kamu gelir ve giderleri üzerinden çıkacak uyuşmazlıkları çözmekteyken, vergi yargısı ise vergilendirmeye dair daha özellikli bir alanı ilgilendiren uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır<sup>236</sup>. Her ikisinin de temelde mali uyuşmazlıkları çözme işlevi olsa dahi; mali yargının, vergi yargısını kapsayan bir üst hukuk dalı olduğu açıktı<sup>237</sup>.

Vergi yargısının kavramsal olarak oturduğu çerçevenin analizi, sadece mali yargıya tabi bir alt kol olarak yapıldığında basit kalmaktadır. Vergi yargısının yapısı ve kapsamı ile ilgili, idari yargı ile olan ilişkisi üzerinden değerlendirilme yapıldığında daha sağlıklı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de vergi hukuku, idare hukukunun bir alt kolu olarak görülmektedir. Bu sebeple idare hukuku ve idari yargılama ilkeleri, vergi

<sup>232</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 134.

<sup>233</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 147.

<sup>234</sup> Cengizhan Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Vergi Yargısı”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2007, C. LXV., S.1., ss. 85-126., s. 89.

<sup>235</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 57.

<sup>236</sup> Hatipoğlu, a.e., s. 90.

<sup>237</sup> Seyfi Yıldız, M. Kemal Bostan, “Tarihsel Süreç İçerisinde Vergi Yargısının Gelişimi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Şubat 2017,10(7), s. 109.

hukuku ve vergi yargılaması için de geçerli bir kaynak olarak kabul edilmektedir<sup>238</sup>. Türkiye’de vergi yargısının idari yargıya tabi olduğu yargı kolu modelinin kabul edilmesine karşılık, vergi yargısının konumlandırılması ve bağımsızlığı sorunu esasen tartışmalı bir konudur. Bazı ülkelerde vergi uyuşmazlıkları adli yargıda çözümlenirken, başka ülkelerde ise bağımsız bir vergi yargısında veya iki sistemin de yer aldığı karma bir modelde çözümlenmektedir<sup>239</sup>.

Türkiye’nin vergi yargısı tarihi ise Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Cumhuriyet öncesi dönemde yargı ve idare ayrımı keskin bir şekilde belirli olmadığı için vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile yargı makamı sıfatı da taşıyan Kadılık Kurumu ilgilenmekteydi<sup>240</sup>. 1864 yılında Vilayet Nizamnamesi Kanunu’nun kabulü ile birlikte vilayet idare meclisleri vergi uyuşmazlıklarının çözümü için görevlendirilmiştir<sup>241</sup>. Fakat idare, bağımsız idari yargı yapısı henüz mevcut olmadığından yargısal denetime devam etmekteydi.

1868 yılında Fransız idari yargı modelinden etkilenecek Danıştay(Şura-ı Devlet) kurulmuştur. Danıştay, kurulduğu dönemde dolaysız vergilerle ilgili çıkan uyuşmazlıkların çözümü için gidilen, idare meclislerinin kararlarının temyiz edildiği merci olarak görev yapmıştır. Ayrıca, bahsi geçen dönemde vergi uyuşmazlıklarının tümü için idari yargının değil; birtakım uyuşmazlıkların da adli yargıda çözüldüğünü belirtmek gerekmektedir<sup>242</sup>. Danıştay’ın kurulmasından 1939 yılına kadar çeşitli vergi komisyonları da kurularak, vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yolla sağlanmaya devam etmiştir<sup>243</sup>. Yine de, Türk vergi yargısında sistematik ve köklü bir düzenleme 1939 yılına kadar yapılamamıştır.

06.07.1939 tarihli 3692 sayılı kanunla, her vergi türü için kurulmuş vergi komisyonları kaldırılmış ve gümrük ve pul vergileri hariç vergi uyuşmazlıklarına bakmak

<sup>238</sup> Ahmet Kumrulu, “Vergi Yargısında Sorunlar”, 6. Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990., ss.119-136, s. 120.

<sup>239</sup> Hande Karşıyaka, “Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargısı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012, s. 15,16.

<sup>240</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 78.

<sup>241</sup> Hatipoğlu, a.e., s.92.

<sup>242</sup> Selçuk Buyrukoğlu, “6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2017, s. 112.

<sup>243</sup> İlker Çil, “Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı”, İstanbul Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996, s. 32.



için yerlerine itiraz ve temyiz komisyonları getirilmiştir<sup>244</sup>. 1939-1982 yılları arasında itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay üçlü modeli ile vergi uyuşmazlıkları çözülmüştür<sup>245</sup>. O dönemde de vergi yargısının tamamen düzenlenmemiş, bağımsız olamayışı ve sistemde hala birtakım aksaklıkların olmasından kaynaklı 1982 yılında köklü değişikliklere gidilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun ile birlikte idari ve vergi yargısında büyük bir reform yaşanmıştır. Bu kanuni düzenlemeler ile birlikte itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk merci olarak vergi mahkemeleri kabul edilmiştir<sup>246</sup>. Her ne kadar kendi içinde alt ve üst dereceye sahip ayrı bir yargı yolu olarak düzenlenmese de, vergi yargısı ikili bir yapıya kavuşarak daha sistemli ve kazuistik bir hale gelmiş ve vergi uyuşmazlıkları için başvurulacak ilk merci olarak kabul edilmiştir.

## **2.2. Vergi Yargısının Yapısı**

Vergi yargısı önceki bölümde de açıklandığı üzere idari yargı içinde örgütlenmiş bir yargı koludur. 1982 yılından bugüne kadar geçen süre içinde yapılan köklü değişiklikler sonucu vergi yargısı üç kademeli hale getirilmiştir. Bunun sonucunda, ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri, istinaf incelemesi için Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz incelemesi için de Danıştay görevli ve yetkilidir.

### **2.2.1. Vergi Mahkemeleri**

Vergi mahkemeleri vergi yargısının ilk basamağıdır. 2576 sayılı Kanunun 2. Maddesine göre vergi mahkemeleri coğrafi durum ve dosya yoğunluğu gözetilerek Adalet Bakanlığı kararı ile kurulmaktadır. Yine aynı maddenin 3. Fıkrasına göre vergi mahkemelerinin kaldırılmasına ve değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulunca karar verilmektedir<sup>247</sup>.

---

<sup>244</sup> Hatipoğlu, a.e., s.97,98.

<sup>245</sup> Çil, a.e., s. 38.

<sup>246</sup> Buyrukçuoğlu, a.e., s. 113.

<sup>247</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 158.

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Kanunun 4. maddesine göre bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Mahkeme kurulları ise, başkan ile iki üyeden oluşmaktadır. Vergi mahkemelerinde kural, mahkeme heyetinin kurul olarak davaya bakması olsa da, bazı durumlarda tek hâkim davaya bakabilmektedir. Bu istisnai durum, kanunda yeniden değerlendirilmesine tabi belli bir üst sınırı olan parasal uyuşmazlıklar için geçerlidir. 2022 yılı için 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde yer alan vergi mahkemesinin görevli olduğu davalarda 77.000 TL'yi aşmayan davalara tek hâkim bakabilmektedir<sup>248</sup>.

Vergi mahkemeleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunun 6. maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre vergi mahkemesinin görevleri “*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, çözümlemektir.* Fakat maddede belirtildiği gibi genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylerin aksine özel bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri veya sosyal güvenlik kuruluşlarına ait vergi, resim ve harçlar ile benzer mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davalara idare mahkemesi bakmaktadır<sup>249</sup>.” Bu istisnai duruma ek olarak, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait olsa dahi dava konusu vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yüküm, cezaları ve tarifeler hakkında değilse, davaya idare mahkemesi bakmaktadır<sup>250</sup>. Bu iki durumda da AATUHK'dan kaynaklanan uyuşmazlık hallerinde görevli mahkeme yine idare mahkemesidir<sup>251</sup>.

### 2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı Kanunun 2. maddesine göre coğrafi konum ve dosya yoğunluğuna göre Adalet Bakanlığı'na kurulmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri sistem içinde ikinci derece mahkeme statüsünü haizdir. Bundan dolayı Bölge idare mahkemeleri, doğrudan dava açılacak yargı merci olarak kabul

<sup>248</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 145.

<sup>249</sup> Kaplan, a.g.e., s. 144.

<sup>250</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 355.

<sup>251</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 355,356.

edilmemektedir<sup>252</sup>. İstinaf mercii olan bu mahkemeler hem şekle hem de esasa dair inceleme yapabilmektedir. Bölge idare mahkemeleri 2576 sayılı kanuna göre, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır<sup>253</sup>. Bölge idare mahkemelerinde idare ve vergi olmak üzere en az iki daire bulunmaktadır.

Mezkûr kanuna göre Bölge İdare Mahkemesi'nin görevleri sırasıyla; istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır. Bölge idare mahkemeleri, İYUK Ek madde 1 yeniden değerlendirme oranına göre, 2022 yılı için 9.000 TL'yi aşan davalara bakabilmektedir.

### 2.2.3. Danıştay

Önceki bölümlerde detaylıca tarihsel gelişimi açıklanan Danıştay 1848 yılında kurulmuştur. Anayasa'nın 155. maddesinde 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.*" şeklinde tanımlanmaktadır. İdari yargının en üst mahkemesi olan Danıştay, temyiz edilen ve Danıştay Kanunu'nda belirtilmiş konularda açılan iptal ve tam yargı davalarına bakmakta ayrıca görev ve yetki bakımından ortaya çıkan uyuşmazlık hallerini çözmektedir<sup>254</sup>. Vergi yargısında ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevli olsa da, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevlendirildiği haller de mevcuttur. Bu haller 2575 sayılı Danıştay Kanunu 24. maddede sayılmaktadır. Danıştay'ın temyiz mercii halinde ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalarda temyiz mercii ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'dur<sup>255</sup>.

Danıştay'da, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, Dava Daireleri, İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu bulunmaktadır<sup>256</sup>. 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 27'ye göre "*Dava*

<sup>252</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 31.

<sup>253</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 160.

<sup>254</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 35.

<sup>255</sup> Mutlu Yoruldu, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi", Pearson Journal Of Social Sciences & Humanities, Volume 5, Issue 5 2020, s. 11

<sup>256</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 31.

*dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadır.”* Dava daireleri Bölge İdare Mahkemelerinden gelen dava dosyalarına bakmaktadır. Bu dairelerin baktıkları dosyalar ihtisaslaştıkları alanlara göre değişkenlik göstermektedir. Dava daireleri ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay 24. maddede sayılan iptal ve tam yargı davalarına ve Danıştay Dava dairelerinin nihai kararları ile istinaf mahkemelerinin kararların bir kısmının temyiz taleplerine bakmaktadır<sup>257</sup>.

İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları ise, Danıştay Kanunu madde 17’ye göre idari ve vergi dava dairelerinin başkanları ve üyelerinden oluşmaktadır<sup>258</sup>. Vergi yargısı içinde kalan Vergi Dava Dairesi Kurulu’nun dört görevi bulunmaktadır. Danıştay Kanunu’na göre vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı dava dosyaları için kurul temyiz merciidir. İkinci olarak bölge idare mahkemelerinin ısrar kararlarına karşı temyiz incelemesi yapmaktadır<sup>259</sup>. Üçüncü olarak vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği yürütmeyi durdurma kararlarına karşı yapılan itirazları inceleme yetkisine sahiptir<sup>260</sup>. Son olarak da, benzer olaylarda farklı bölge idare mahkemesi vergi dairelerince verilen kesin nitelikli kararlar arasında ortaya çıkan uyuşmazlık halini çözme görevini üstlenmektedir<sup>261</sup>.

İçtihadı Birleştirme Kurulu, Türk Vergi Hukuku’na önemli katkıları alan bir kuruldur. Kurul Danıştay Kanunu madde 18’e göre; Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşmaktadır. Kurul tarafından, Danıştay’ın farklı dairelerinin, benzer somut olaylara verdikleri kararların bir içtihat altında toplanması sonucu, uygulamada hukuki birlik sağlanmaktadır. İçtihadı birleştirme kararları, benzer hukuki olaylar bakımından sistem içinde bağlayıcıdır<sup>262</sup>.

### **2.3. Vergi Yargılama Süreci**

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasından sonra mükelleflerin dava hakkını kullanmak istemesiyle beraber vergi yargılama süreci başlamaktadır. Davanın açılması

---

<sup>257</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 38.

<sup>258</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 169.

<sup>259</sup> Kaplan, a.g.e., s. 124.

<sup>260</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 39.

<sup>261</sup> Kaplan, a.g.e. s. 124.

<sup>262</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 34.

önceki bölümde detaylıca açıklandığı üzere; Anayasa madde 125’de yer alan “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması*” maddesine dayanmaktadır. Vergilendirme işleminin bireysel bir idari işlem olması sebebiyle, mükellef idari işlemde dolayı hak kaybı veya hak zedelenmesi yaşadığında, vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptir<sup>263</sup>. Bu süreç vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından daha uzun ve masraflı bir şekilde ilerlemektedir. İdari çözüm yollarının aksine, uyuşmazlığın yargıya taşınması ile birlikte idare ve mükellef arasında çekişmeli bir hal ortaya çıkmaktadır<sup>264</sup>.

Vergi yargılama sürecindeki ilk basamak vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, vergisel uyuşmazlıkları çözmek konusunda ihtisaslaşmış mahkemeler olarak yargı sisteminde varlığını sürdürmektedir. Vergi mahkemelerinin önüne gelen davaya vergi davası denmektedir. Her ne kadar Türk Vergi Yargılama Hukuku’nda vergi yargısı idari yargıdan bağımsız olmayıp aksine idari yargının içinde örgütlenmiş olsa da, vergi davasının hukuki niteliği doktrinde belirsiz ve tartışmalıdır. Bunun en temel sebebi ne İYUK ne de VUK’ta vergi davasının hukuki kimliğine dair bir tanım bulunmasıdır. Vergi davasının tam yargı davası, iptal davası, kendine özgü bir dava veya karma model bir dava olduğuna dair doktrinde farklı görüşler mevcuttur<sup>265</sup>.

İdari dava türleri, İYUK madde 2’de “*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları, b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları, c) (Değişik: 18/12/1999-4492/6 md.) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Tarh-tahsil aşamasında tarh veya ödeme emri işleminin iptali için açılan davanın iptal davası, tahsil aşamasından sonra ise tahsil edilen meblağın iadesi sebebiyle açılan davanın tam yargı davası olduğu görüşü doktrinde ileri

<sup>263</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 354.

<sup>264</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 352.

<sup>265</sup> Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, TBB Dergisi, Sayı 78, 2008, s. 249. vd.; Daha ayrıntılı inceleme için bkz. “Serkan Ağar, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, TBB Dergisi, Sayı 62, 2006.”

sürülmektedir<sup>266</sup>. Dava türünün bu yönlü değerlendirilmesi, birinci durumda önleyici ikinci durumda ise telafi edici bir durum olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte işlemi iptal eden vergi hâkimi, vergi uyuşmazlıklarının esasına dair bir karar da verdiği için dava, salt bir iptal davası özelliği taşımamaktadır<sup>267</sup>. Bu da davanın farklı durumlarda tam yargı davası şekline dönüşeceğini ifade etmektedir<sup>268</sup>. Bu çıkarım, vergi davasının keskin bir şekilde iptal veya tam yargı davası şeklinde nitelendirilmesinin güç olduğunu göstermektedir. Üçüncü görüşe göre ise vergi davası; iptal ve tam yargı davalarının çeşitli özelliklerini eş zamanlı taşıyan “karmaşık” bir dava türüdür<sup>269</sup>. Sonuç olarak doktrinde vergi davasının hukuki niteliğine yönelik bir görüş birliği bulunmasa da; vergi davasının kuramsal yapısının iptal davası ağırlıklı karma model olduğu düşünülmektedir<sup>270</sup>.

### 2.3.1. Davanın Tarafları

Vergi davası yetkili ve görevli mahkemede dava açmaya hakkı olanlar tarafından açılabilir. Dava hakkı sahipleri, VUK madde 377’ye göre; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, vergi dairesi, belediyeler ve diğer kuruluşlardır<sup>271</sup>. Mükellef ve kendilerine vergi cezası kesilenler gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir. Kısıtlı veya küçükler adına vergi davasını kanuni temsilcileri açabilmektedir<sup>272</sup>. Vergi sorumluları için VUK madde 8/3’e göre, mükellef kelimesinin kapsayıcı olması gerekçesiyle; vergi sorumlularının da dava hakkına sahip olduğu açıktır. Vergi dairesi mezkûr kanunun 377. maddesinin 2. fıkrasına göre “*tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*” Dava açmaya yetkili diğer kurum ve kuruluşlar ise; VUK Mükerrer madde 49’a göre Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğidir<sup>273</sup>. Bunlara ek olarak takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilen ticaret odaları, ziraat odaları, köy ve mahalle muhtarları davacı sıfatı taşıyabilmektedir<sup>274</sup>. Davacının davasını yönelttiği taraf

<sup>266</sup> Kaplan, a.g.e., s. 175.

<sup>267</sup> Türkbay, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, s. 74.

<sup>268</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 180.

<sup>269</sup> Turmangil, a.e., s. 154.

<sup>270</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 145.

<sup>271</sup> Uğur Yiğit, Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2019, s. 314,315.

<sup>272</sup> Öner, a.g.e., s. 256.

<sup>273</sup> Oktar, Vergi Hukuku, s. 503.

<sup>274</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 310.

ise davalı olarak adlandırılmaktadır<sup>275</sup>. Vergi yargılamasında davalı, genel olarak vergi dairesi, istisnai olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır<sup>276</sup>.

### 2.3.2. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme

Davanın açılabilmesi için, davacının dava dilekçesini görevli ve yetkili mahkemeye vermesi gerekmektedir. Davada görevli mahkeme, davaya konu bakımından bakan mahkeme anlamı taşımaktadır<sup>277</sup>. Mahkemenin idari yargı koluna ait ve aynı yargı kolu içindeki görevli mahkeme sıfatını taşıması gerekmektedir.<sup>278</sup> Yetkili mahkeme ise, konu yönünden görevli mahkemenin tespitinden sonra gündeme gelen usuli bir sorundur. Çünkü konu yönünden görevli mahkeme ülkenin her yerinde mevcutken, yetkili olan mahkeme davayı coğrafi açıdan sınırlamaktadır<sup>279</sup>. Görevli mahkemenin tayininden sonra, yetkili mahkemenin de tespiti; yargılamanın sağlıklı bir şekilde başlayıp sonlanması için gereken bir dava şartıdır<sup>280</sup>. Görevli ve yetkili mahkeme şartları, İYUK madde 14/3'e göre de dava dilekçesinde olması gereken ve mahkemece incelenen usul kavramlarıdır.

Vergi yargılamasına gelindiğinde, görevli mahkeme ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Kanuna 6. maddeye göre;

*“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, çözümlemektedir.”*

Vergi mahkemeleri, vergisel uyuşmazlıklar için kurulmuş özel görevli mahkemelerdir<sup>281</sup>. Vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak görev yapmasının istisnai hali ise, 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 24'te sayılmaktadır. Bu maddeye

<sup>275</sup> Kaplan, a.g.e., s. 191.

<sup>276</sup> Şenyüz; Yüce; Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 310.

<sup>277</sup> Oğuzhan Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, AÜEHFD, C. VIII, S. 3-4 (2004), s. 186.

<sup>278</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 606.

<sup>279</sup> Oğuzhan Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, EÜHFD, C. XI, S. 1-2 (2007), s. 221.

<sup>280</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 606.

<sup>281</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 335.

göre sıralanan istisnai durumlarda Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev yapmaktadır<sup>282</sup>.

Vergi yargılamasındaki yetkili mahkeme ise özel olarak gösterildiği İYUK madde 37'ye göre;

*“a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,*

*b) (Ek: 10/6/1994-4001/17 md.) 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 Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,*

*d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir<sup>283</sup>.”*

### 2.3.3. Dava Açma Süresi

İYUK madde 7'ye göre “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” Dava açma süresi niteliği itibarıyla hak düşürücü süredir. Hak düşürücü süre olması; hak talebinin süresi içinde kullanılmaması halinde, hakkın kaybedileceği veya ortadan kalkacağı anlamı taşımaktadır<sup>284</sup>. Fakat her zaman vergi mahkemesinde açılan dava süresi 30 gün olmamaktadır. Kanunda özel hal ve şartlar için ayrı süreler düzenlenmektedir. Örneğin; AATUHK madde 15'de yazılı ihtiyati hacze, madde 20'deki ihtiyati tahakkuka ve madde 58'deki ödeme emrine karşı itiraz süreleri 15 gün olarak düzenlenmektedir<sup>285</sup>. Bir diğeri ise, VUK mükerrer madde 49'da, emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespitine itiraz süresinin 15 gün olarak düzenlenmesidir<sup>286</sup>.

<sup>282</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 199.

<sup>283</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 180.

<sup>284</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 114.

<sup>285</sup> Öner, a.g.e., s. 257.

<sup>286</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 313.



Dava açma süreleri İYUK madde 7/2'ye göre,

*“a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,*

*b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkifyoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlamaktadır<sup>287</sup>.”*

Aynı maddenin 3. Fıkrasına göre adresleri belli olmayanlar için süreler, *“özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra”* işlemeye başlamaktadır.

Vergi hukukunda süreler VUK madde 18'e göre hesaplanmaktadır<sup>288</sup>. Fakat vergi yargılamasının tabi olduğu süreler İYUK madde 8'deki hükümlere göre hesaplanmaktadır<sup>289</sup>. İYUK madde 8'e göre;

*“1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.*

*2. Tatil günleri sürelere dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.*

*3. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.”*

Dava açma süreleri ile ilgili birtakım özellikli durumlar kanunda ve uygulamada mevcuttur. Bazı durumlarda dava açma süresi durmaktadır. Sürenin durması, geçici bir şekilde sürenin işlememesi anlamı taşımaktadır. Süreyi durduran nedenler ortadan kalktığında, mükellefe tanınan bu süre kaldığı yerden devam edecektir<sup>290</sup>. Dava açma

<sup>287</sup> Veysel Gümüş, “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, Ankara Barosu Dergisi, 2013/1, s. 206.

<sup>288</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 118.

<sup>289</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 214.

<sup>290</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 216.

süresini uzatan sebepler adli tatil, üst makama başvuru<sup>291</sup>, mücbir sebep<sup>292</sup>, zor durum ve ölümdür<sup>293</sup>. İYUK madde 61’de düzenlenen adli tatil veya çalışmaya ara verme durumunda İYUK madde 8/3’e göre sürenin son günü ara verme zamanına denk gelirse; ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren süre 7 gün uzamaktadır. Mali tatil dava açma sürelerine durdurucu etki yapar. Bununla birlikte mali tatil ve çalışmaya ara verme hallerinin çakışması halinde dava açma sürelerine etki hem durdurucu hem de uzatıcı yönlüdür<sup>294</sup>.

Bahsi geçen diğer özel durumlar ise süreyi durdurmamaktadır. Bu durumlar; davanın görevli olmayan mahkemede açılması (İYUK madde 9), dava dilekçesinde eksiklik olması (İYUK madde 3/2), davanın avukatlık sıfatını taşımayan vekil tarafından açılması (İYUK madde 15/1/d), uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanamamasıdır ( VUK ek madde 7)<sup>295</sup>. Bu durumlarda mükellefe, özel kanunlarla ek dava açma süresi tanınmaktadır<sup>296</sup>. Kanuni herhangi bir düzenlemenin olmadığı durumlarda, mükellefe mahkemece veya idarece ek süre hakkı verilememektedir<sup>297</sup>.

#### 2.3.4. Dava Açılması

İYUK madde 3/1’e göre, Danıştay veya vergi mahkemesi başkanlığına davacının sunduğu bir dilekçe ile vergi davası açılmaktadır<sup>298</sup>. Dava dilekçesinde İYUK madde 3/2’ye göre;

*“a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,*

*b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,*

*c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,*

<sup>291</sup> Önceki bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

<sup>292</sup> Mücbir sebebin dava açma süresini durdurduğuna dair karşıt görüşler mevcuttur. Ayrıntılı bilgi için bkz., Özgür Biyan, “Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep”, İstanbul, Nisan 2020, Legal Yayıncılık, s. 49-56

<sup>293</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 123.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 312.

<sup>294</sup> Kaplan, a.g.e., s. 376,377.

<sup>295</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 312.; Mehmet Tuğrul Gül, “Vergi Yargılamasında İlk İnceleme”, İstanbul Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, 2013, s. 136,137.

<sup>296</sup> Kaplan, a.g.e., s. 385.

<sup>297</sup> Kaplan, a.g.e., s. 385.

<sup>298</sup> Oktar, a.g.e., s. 506.

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar,

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, yazılması gerekmektedir<sup>299</sup>.”

İYUK madde 3/3’e göre, “Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur”<sup>300</sup>. Dava dilekçesi ve eklerinin belirtildiği üzere görevli ve yetkili vergi mahkemesine verilmesi gerekmektedir. Fakat görevli ve yetkili mahkemenin bulunmaması halinde evrakın; İYUK madde 4’e göre bulunduğu yerdeki başka vergi veya idare mahkemesine, bulunduğu yerde vergi veya idare mahkemesi yoksa asliye hukuk mahkemesine, davacı yurtdışında bulunuyorsa Türk konsolosluklarına sunulması gerekmektedir<sup>301</sup>.

İdari Yargı’da temel olarak davacı her idari işleme karşı ayrı dava açabilmektedir<sup>302</sup>. Fakat birbiri ile konu bakımından ilişkisi olan durumlara karşı veya aynı konuya karşı ortak menfaati olan davacıların tek dilekçe ile dava açmasına dair İYUK madde 5’te istisnai bir hüküm düzenlenmektedir<sup>303</sup>. İYUK madde 5’e göre “Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.” Kanun metnine göre tek dilekçe ile dava açılması için belli şartlar gerekmektedir. Mezkûr kanun maddesinde sayılanlar dışında, tek dilekçe ile dava açılması için; yargılama hukukuna esas teşkil eden kanuni hâkim ilkesine aykırı olmadan açılacak davaların aynı yargı düzeni ve aynı yargı yerinin görev alanına girmesi,

<sup>299</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 220.

<sup>300</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 185.

<sup>301</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 313.

<sup>302</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 410.

<sup>303</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 221.

dava konusu olayların aynı dönemde olması ve dava açma süresinin geçirilmemiş olması gerekmektedir<sup>304</sup>.

Dava dilekçesi, İYUK 6. maddeye göre, adliye ön bürosu tarafından harç ve posta ücretleri alındıktan sonra kayıt tarihine göre esas numarası almaktadır. İYUK madde 6/4'e göre, davanın harcının veya posta ücretlerinin yatırılmadan açılması; eksik harç veya posta ücreti yatırılması hallerinde, harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından davacıya tebliğ edilmektedir. Tebligata rağmen harç ve posta ücretleri süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa dava açılmamış kabul edilmektedir.

### 2.3.5. Dava Açılmasının Sonuçları

Dava açılması sonucunda usule ve esasa etki eden sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Yargıya taşınan bu uyuşmazlığın, hukuk dünyasında her idari ve ceza davasında olduğu gibi vergi yargısında da etkileri mevcuttur.

#### 2.3.5.1. Dava Açılmasının Usul Hukuku Bakımından Sonuçları

Vergi davasının usul hukuku bakımından doğurduğu sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır:

##### - Mahkemenin Davaya Bakma Zorunluluğu

Anayasa madde 36'da düzenlenen "*Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.*" hükmü gereği mahkemelerin önüne gelen davaya bakma ve aydınlatma yükümlülüğü bulunmaktadır<sup>305</sup>. Davanın açılması ile birlikte hâkimin, davayı gereken süreci izleyerek tekemmül ettirmesi ve esasen veya usulen bir karar verip davayı bitirmesi gerekmektedir<sup>306</sup>. Aksi bir davranış, hâkimin cezai ve hukuki sorumluluğunu doğuracaktır<sup>307</sup>.

<sup>304</sup> Soner Yakar, "Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma", Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012, s. 458.

<sup>305</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 201.

<sup>306</sup> Kaplan, a.g.e, s.664.

<sup>307</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 422.

### - Dava Şartlarının Davanın Açıldığı Tarihe Göre İncelenmesi

Dava şartı, HMK madde 114'te de belirtildiği üzere mahkemenin davanın her aşamasında re'sen dikkate aldığı, davanın esasına geçmeden önce mahkemece incelenen usul şartıdır<sup>308</sup>. Bu şartın varlığına dair mevcut sakatlıklar esas incelemesine engel teşkil etmektedir. Böyle bir varsayımda mahkeme, dava şartının yokluğu sebebiyle davayı reddetmektedir<sup>309</sup>. Dava şartı, davanın açılmasından itibaren hâkimin nihai hüküm vermesine dek var olmak zorundadır<sup>310</sup>. Söz konusu dava şartının süreç içinde değişmesi, davanın seyrini etkilemektedir. Klasik olarak, dava şartı incelemesi dava tarihinin açıldığı tarihe göre yapılmakta ve şartların varlığı bu tarihe göre araştırılmaktadır<sup>311</sup>. Bu yaklaşıma göre dava şartlarından herhangi birinin ilk incelemede yer almaması veya dava şartlarından birinin süreç içinde ortadan kalkması halinde, dava şartının yokluğu sebebiyle usulden reddedilmektedir. Eğer şartın eksikliği giderilebilir bir durumdaysa; HMK madde 115/2'ye göre eksikliğin giderilmesi için mahkemenin süre vermesi gerekmektedir<sup>312</sup>. Fakat ilk inceleme safhası geçildikten sonra, davanın esas incelemesi aşamasında dava şartı eksikliği fark edilirse, hükmün açıklanmasına kadar şartın eksikliğinin giderilmesi halinde; davanın usulden reddedilmesi söz konusu olmayacaktır<sup>313</sup>.

### - Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması, davacının talebi sonucu bir idari işlem veya bir yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar erteleyen İdari Yargı'ya has, geçici bir koruma tedbiridir<sup>314</sup>. Tedbir, sonradan ortaya çıkabilecek güç durumları önlemek için hukuka aykırı olduğu iddia edilen idari işlemin iptaline dek; hem davacıyı hem de idareyi

<sup>308</sup> Süha Tanrıver, Medeni Usul Hukuku I., Yetkin Yayıncılık, Ekim 2020, s. 635.

<sup>309</sup> Celal Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen Ve Usûlü", TAAD, Cilt:1,Yıl:2, Sayı:6 (20 Temmuz 2011), s. 9,10.

<sup>310</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 201.

<sup>311</sup> Sema Özmumcu, "Davanın Açılmasına Bağlı Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi", İÜHFM C. LXX, S. 2, s. 183-206, 2012, s. 187.

<sup>312</sup> Tanrıver, a.g.e., s. 638.

<sup>313</sup> Tanrıver, a.g.e., s. 638; Dava şartının, dava tarihine göre değerlendirilmesini, doktrindeki görüş farklılıkları temelli açıklayan detaylı bir inceleme için bkz. Özmumcu, a.e., s. 186,187.

<sup>314</sup> Mehmet Yüce, "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı Ve Sonuçları", **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan**, (Ed: Adnan Gerçek, Fatih Saraçoğlu) Gazi Kitabevi, Basım Sayısı:1, Sayfa Sayısı 381, 2015., S. 132.

koruma amacıyla uygulanmaktadır<sup>315</sup>. Davanın açılması veya kanun yollarına başvurulması ile birlikte re'sen yürütme durmamaktadır<sup>316</sup>. Taraflardan birinin talebi şartıyla mahkeme de uygun görürse yürütmeyi durdurma kararı verilmektedir<sup>317</sup>.

Yürütmeyi durdurma kararı verilmesi için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlar İYUK madde 27'de düzenlenmektedir. Hukuka aykırı ve telafisi güç zarar meydana getirebilecek idari işlemlerin yürütmesinin durması için ilk aranan şart bir davanın açılmış olmasıdır<sup>318</sup>. Açılmış bir dava esnasında tarafların bizzat kendisi veya vekili yürütmeyi durdurma talebini mahkemeye sunabilmektedir<sup>319</sup>. Çünkü bu talep davacının şahsına sıkı sıkıya bağlı bir haktır<sup>320</sup>. İkinci şart, yürütmeyi durdurma talebinin yazılı bir şekilde mahkemeye sunulmasıdır<sup>321</sup>. Talebin bulunduğu dilekçenin sağ üst köşesinde "Yürütmeyi durdurma taleplidir." yazılması gerekmektedir. Üçüncü şart ise İYUK madde 27'de düzenlenen, mahkemenin davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar vermesidir<sup>322</sup>. Gerekçeli karar verilmesi Anayasa madde 125/5'de de "*İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.*" şeklinde önemle belirtilmiştir<sup>323</sup>. Son şart ise, İYUK madde 27'de de düzenlenen teminat şartıdır. Bu şartın amacı yürütmeyi durdurma aşamasında idarenin uğrayacağı zararı önlemektir<sup>324</sup>. Çünkü yürütmeyi durdurma talepli bir davanın kesin hükmünün, yürütmeyi durdurma talebinde bulunan davacı aleyhine çıkması durumunda, davalı idarenin zararının karşılanması gerekmektedir<sup>325</sup>. Yürütmeyi durdurma kararları istisnai durumlar hariç teminatla verilmektedir. Bu istisnai durumlar İYUK madde 27/'e göre "*İdareden ve adli yardımdan*

<sup>315</sup> İbrahim Organ, Neslihan Coşkun Karadağ, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması I", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı3, 2012, Sayfa 55-70, s. 58.

<sup>316</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 424.

<sup>317</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 192.

<sup>318</sup> Yüce, Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı Ve Sonuçları, s. 135.

<sup>319</sup> Burak Gençöglü, "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", Sakarya Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s. 43.

<sup>320</sup> Yüce, Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı Ve Sonuçları, s. 135.

<sup>321</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku.,s. 193.

<sup>322</sup> Mahmut Polat, "İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması", Erzincan, Erzincan Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2017, s. 101.

<sup>323</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 430.

<sup>324</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 193.

<sup>325</sup> Gençöglü, a.g.e., s. 105.

*faydalanan kimseler”dir. Teminat olarak kabul edilen değerler ise AATUHK madde 10’da tahdidi olarak sayılmaktadır<sup>326</sup>.*

İdari yargıda re’sen yürütmeyi durdurma kararı verilemezken, vergi yargılama hukukunda istisnai bir uygulama bulunmaktadır. İYUK madde 27/4’te yer alan bu özel düzenlemeye 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<sup>327</sup>.”* Maddede açıkça belirtildiği üzere yürütme talebe bağlı olmadan durmaktadır. Fakat verginin bir kısmı için açılan kısmi vergi davasında, davaya konu edilmeyen diğer kısmın tahsilatı bakımından yürütme durmamaktadır<sup>328</sup>.

Bununla beraber İYUK madde 27/4’te düzenlenen yürütmenin re’sen durması halinin birtakım istisnaları mevcuttur. Bu istisnalar beş tanedir. İlki, İYUK madde 27/4’te *“...ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz.”* şeklinde düzenlenen istisnadır. Böyle bir durumda ihtirazi kaydı veren taraf, vergi mahkemesinden ayrıca yürütmeyi durdurma kararı talep etmelidir<sup>329</sup>. İkinci istisna, tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin re’sen durmama halidir. İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri gibi alacağın tahsili işlemlerinde; vergi mahkemesinden yürütmeyi durdurma talebinde bulunulması gerekmektedir<sup>330</sup>. Üçüncü istisna hali ise İYUK madde 26/3 ve 27/4’te düzenlenmektedir. Bu maddelere göre, davacının belirttiği adrese tebligat yapılamaması, yeni adresin bildirilmesine kadar geçen sürede dosyanın işlemde kaldırılması durumunda yürütmeyi durdurma kararı hükümsüz kalmaktadır<sup>331</sup>. Yeni adresin belirtilmesi sonucu dosyanın yeniden işleme konulması halinde ise, tahsil işlemi devam etmektedir. Bu durumda davacının yürütmeyi durdurma talep etmesi gerekmektedir<sup>332</sup>. Dördüncü istisna hali, mükellef talebi ile takdir komisyonlarının belirlediği emsal bedele

<sup>326</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 194.

<sup>327</sup> Kaplan, a.g.m, s. 665.

<sup>328</sup> Yüce, a.g.m, s. 138.

<sup>329</sup> İbrahim Organ; Neslihan Coşkun Karadağ, Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı:3, 2012, Sayfa 71-84, s. 75.

<sup>330</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 228,229.

<sup>331</sup> Yüce, a.g.e., s. 196.

<sup>332</sup> Organ; Karadağ, Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II, s. 75.

karşı açılan davalarda yürütmenin re'sen durmamasıdır<sup>333</sup>. Bu durum, VUK madde 267'de *"Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz."* şeklinde düzenlenmektedir<sup>334</sup>. Bundan dolayı, davacının mahkemeden diğer istisna hallerinde olduğu gibi yürütmeyi durdurma kararı talep etmesi gerekmektedir. Beşinci ve son istisna hali ise, İYUK madde 52'de *"Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir."* şeklinde düzenlenmektedir<sup>335</sup>. Bu durumda da diğerlerinde olduğu gibi davacının yürütmeyi durdurmaya mahkemeden talep etmesi, mahkemenin de talebi uygun bulması halinde yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekmektedir.

#### - İddianın Değiştirilmesi ve Genişletilmesi Yasağı

İddianın değiştirilmesi ve genişletilmesi yasağı veya davaya bağlılık olarak bilinen usul kuralı, HMK madde 141'de *"Taraflar, cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçeleri ile serbestçe iddia veya savunmalarını genişletebilir yahut değiştirebilirler. Dilekçelerin karşılıklı verilmesinden sonra iddia veya savunma genişletilemez yahut değiştirilemez."* şeklinde düzenlenmektedir. Bu kavram İYUK madde 16/4'te *"Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler."* şeklindeki düzenlemeyle idari yargılama usul hukukunda da mevcuttur. Bu ilkenin getirilme amacı, dava seyri boyunca talep ve iddiaların değiştirilmesinin ve usul ekonomisi gereği tarafların savunma ve taleplerini genişleterek zaman ve emek kaybına yol açmasının engellenmesidir<sup>336</sup>.

---

<sup>333</sup> Yüce, a.g.m, s. 139.

<sup>334</sup> Gençoğlu, a.g.e., s. 38.

<sup>335</sup> Mehmet Şimşek, İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2016, Cilt:1, Sayı:7, ss. 961-985, s. 975.

<sup>336</sup> Mehmet Salih Demirkol, İdari Yargılama Hukukunda Dava Açmanın Sonuçları, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2021, s. 69.



İddianın değiştirilmesi ve genişletilmesi yasağı İdari Yargılama Hukuku'nda davacı bakımından dava açma süresinin son bulmasıyla başlamaktadır<sup>337</sup>. Davalı bakımından ise, birinci cevap dilekçesini verme süresi sona erdiğinde başlamaktadır<sup>338</sup>. Bu duruma göre, davacı dava dilekçesinde belirtmediği bir hususu dava açma süresi içinde isteyebilmekte veya değiştirebilmekte; davalı ise birinci cevap süresi içinde savunmalarına ekleme yapabilmekte ve değiştirebilmektedir<sup>339</sup>.

#### 2.3.5.2. Dava Açılmasının Maddi Hukuk Bakımından Sonuçları

Vergi davasının maddi hukuk bakımından doğurduğu sonuçlar aşağıda detaylıca açıklanmaktadır:

##### - Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Hukuken işlemeye başlamış ve henüz tamamlanmamış bir sürenin kanuni sebeplerden birinin meydana gelmesiyle işlemesinin sona ermesi ve engelleyici sebebin ortadan kalkması ile beraber sürenin baştan başlamasına zamanaşımını kesilmesi denmektedir<sup>340</sup>. Zamanaşımının kesilmesi için, davacının dava dilekçesini ilgili mahkemeye sunarak davasını açması yeterli görülmekte; kesilmenin bir ön şartı olarak dava dilekçesinin davalıya tebliği gerekmemektedir<sup>341</sup>.

##### - Hak Düşürücü Sürenin Korunması

Önceki bölümde de açıklandığı üzere hak düşürücü süre, söz konusu hak talebinin belirli bir süre içinde kullanılmadığı durumda ortadan kalkacağı veya kaybedileceği süre anlamlarına gelmektedir. Davanın açılması ile hak düşürücü süreye bağlı davalarda bu süre korunmaktadır<sup>342</sup>.

#### 2.3.6. Davanın Görüşülmesi

İYUK madde 14/1 ve 14/2'ye göre “*Dilekçeler Danıştay’da Evrak Müdürlüğüne kaydedilir ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale olunur. 2. Bölge idare, idare*

<sup>337</sup> Cemil Kaya; Recep Akcan, Medeni ve İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi veya Değiştirilmesi Yasağı, İÜHF C. LXVII, S.1-2, s. 123-142, 2009, s. 137.

<sup>338</sup> Gözübüyük, a.g.e. s. 423.

<sup>339</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 236.

<sup>340</sup> Ergin Akçay, Türk Borçlar Kanunu’na Göre Zamanaşımı, İstanbul Üniversitesi SBE Özel Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 113.

<sup>341</sup> Özümucu, a.g.m, s. 194.

<sup>342</sup> Tanrıverdi, a.g.e., s. 655.

ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir.” Mezkûr fıkralara göre, dava dilekçesinin sunulmasından sonra mahkemelerde ilk inceleme safhası başlamaktadır.

İlk inceleme, davanın diğer aşamalarına geçmeden önce, dava dilekçelerinde bulunması gereken hususların incelenmesi anlamına gelmektedir<sup>343</sup>. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri ilk incelemeyi sunulan belgeler üzerinden ve re’sen yapmaktadır<sup>344</sup>. İlk inceleme safhasının amacı, davanın esasına etki edecek eksiklik ve hukuka aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında ortaya çıkmasını engellemek ve zaman- emek tasarrufu sağlamaktır. Bunlara ek olarak tarafların hak arama hürriyetlerini koruyucu bir etkisi olduğu da aşîkârdır<sup>345</sup>.

İlk inceleme safhası İYUK madde 14/3’te düzenlenmektedir. Bu maddeye göre “Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir.” İncelenen hususlar bakımından dilekçelerde herhangi bir eksiklik veya aykırılık tespit edilirse, görevli mahkeme veya daireye bir rapor ile bildirilir<sup>346</sup>. Eğer incelemede herhangi bir problem tespit edilmediyse, rapor düzenlenmemektedir. Ayrıca tek hakimle çözülebilecek davalarda da rapor düzenlenmemekte ve kanuni prosedür ilgili hakim tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>347</sup>. Eğer ilk inceleme sonucu düzenlenen raporda ilgili daire veya mahkemece hukuka aykırılık veya eksiklik tespit edilmezse ve ilk inceleme sonucunda herhangi bir rapor düzenlenmesine karar verilmezse; dava dilekçesinin tebliği yapılmaktadır<sup>348</sup>. Madde 14’e göre dava dilekçesinin verilmesinden sonra, ilk incelemenin ve ilk inceleme sonucu istenen işlemlerin 15 gün içinde gerçekleşmesi

<sup>343</sup> Osman Sarıaslan, Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği, Uludağ Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2014, s. 88.

<sup>344</sup> Kaplan, a.g.e, s. 443.

<sup>345</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 598.

<sup>346</sup> Yiğit, a.g.e., s. 320.

<sup>347</sup> Yiğit, a.g.e., s. 320.

<sup>348</sup> Gözübüyük, a.g.e, s. 453.

gerekmektedir<sup>349</sup>. Bir nevi ön yargılama olan bu safha İYUK madde 15/6'ya göre davanın başlangıcında tespit edilemeyen herhangi bir aksaklık halinde davanın seyri esnasında işletilebilecektir<sup>350</sup>.

İlk inceleme sonucunda, İYUK madde 14/3'de yer alan hususlardan herhangi birinde aykırılık tespit edildiğinde;

- *“Adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine;*
- *İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,*
- *Ehliyet, süre aşımı, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı şartlarının sağlanmadığı hallerde davanın reddine,*
- *Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,*
- *Ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine*
- *İYUK madde 3 ve 5'e aykırılık halinde otuz gün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçelerin reddine,*
- *İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli mahkemeye tevdiine,”*

Karar verilmektedir<sup>351</sup>. Dilekçelerin tevdi edildiği Danıştay veya ilgili mahkemeye başvuru tarihi, İYUK madde 15/2'ye göre merciine başvurma tarihi olarak kabul edilmekte ve dilekçelerin reddi sonucu yeni dilekçelerden İYUK madde 15/3 uyarınca ayrıca harç alınmamaktadır<sup>352</sup>.

İlk inceleme sonrası verilen ret kararına karşı İYUK madde 15/4'e göre bazı istisnalar hariç davacı kanun yoluna gitme hakkına sahiptir. İlk inceleme üzerine verilen davanın görevli yerde açılmadığına, davacının ehliyetsizliğine, idari merci tecavüzüne,

---

<sup>349</sup> Yüce, a.g.e., s. 203.

<sup>350</sup> Sarıaslan, a.g.e., s. 107.

<sup>351</sup> Oktar, a.g.e., s. 510.

<sup>352</sup> Erol, a.g.e., s. 241.

dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir işlem olmadığına ve davanın süre aşımında açıldığına dair kararlara karşı kanun yolları açık bulunmaktadır<sup>353</sup>.

İlk inceleme safhasından sonra mahkemenin uygun gördüğü takdirde taraflara usulüne uygun tebligat yapılmaktadır<sup>354</sup>. Davacının dava dilekçesinin ve eklerinin, cevap hakkının kullanılması için davalıya tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>355</sup>. Dava dilekçesinin davalıya tebliğinden sonra, cevap dilekçesi davacıya tebliğ edilmektedir. Davacının ilk cevap hakkını kullanarak sunduğu cevap dilekçesi de mahkeme vasıtasıyla ikinci kez davalıya; davalının ikinci ve son olan ikinci cevap hakkına dayanarak yazdığı cevaba cevap dilekçesi ise davacıya tebliğ edilmektedir<sup>356</sup>. İstisnai olarak İYUK madde 16/2 uyarınca, davacının cevaplama elzem bir durum doğması halinde, davacıya ek süre verilebilmektedir<sup>357</sup>. Davacı ve davalının, taraflarına yapılan tebligatlara karşı cevap süreleri İYUK madde 16/3'e göre tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir<sup>358</sup>. İYUK 16/3'e göre haklı bir durumun varlığında süre taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilmektedir.

Dilekçelerin teatisi safhası bittikten sonra, dosyalar sırasıyla tekemmül etmiş olacaktır. İYUK madde 16/5'e tekemmül eden dosyaların göre asılları ve onaylı örneği Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilmelidir. Bu dosyaların karara çıkması için en geç 6 ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir<sup>359</sup>. Vergi mahkemesinde kararlar tek hâkim veya kurul kararı ile verilmektedir<sup>360</sup>. İYUK madde 16/6 uyarınca ise *"Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler"*<sup>361</sup>.

<sup>353</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 678.

<sup>354</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 243.

<sup>355</sup> Kaplan, a.g.e., s. 435.

<sup>356</sup> Yüce, a.g.e., s. 205,206.

<sup>357</sup> Yiğit, a.g.e., s. 320.

<sup>358</sup> Önder, a.g.e., s. 261.

<sup>359</sup> Yüce, a.g.e., s. 206.

<sup>360</sup> Şenyüz; Yüce; Gerçek, a.g.e., s. 314.

<sup>361</sup> Yiğit, a.g.e., s. 321.

Vergi yargılamasında İYUK madde 1'e göre, yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır<sup>362</sup>. Bunun amacı davanın kısa süre içinde sonuçlandırılması isteğidir<sup>363</sup>. Fakat bazı durumlarda mahkemenin re'sen kararı veya tarafların talebi ile duruşma yapılabilmektedir<sup>364</sup>. İYUK madde 17/1 uyarınca 2022 yılı için, *"Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 77.000 Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 77.000 Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır."*<sup>365</sup> Fakat İYUK madde 17/2'ye göre *"Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır"*<sup>366</sup>. Duruşmadan önce taraflara İYUK madde 17/5 uyarınca, en az otuz gün önceden duruşma davetiyeleri tebliğ edilmektedir. Önceden bildirim yapılmasının sebebi tarafların duruşmaya hazırlıklı gelmesinin sağlanmasıdır<sup>367</sup>.

### 2.3.7. Davanın Karara Bağlanması ve Sonuçları

Dosyaların incelenmesinden sonra davanın sona ermesi için dosyanın karara bağlanması gerekmektedir. Vergi yargısında tek hâkimle bakılan davalar dışında toplu yargılama usulü geçerli olduğu için, Danıştay veya mahkeme üyelerinin oylamaları ile karar belirlenmektedir<sup>368</sup>. İncelemeler sonucunda davaya konu uyumsuzluğun esas bakımından çözülmüş olması, inceleme ve soruşturma sonucu açığa kavuşturulmamış tek bir yanın kalmaması gerekmektedir<sup>369</sup>. İYUK madde 23'e göre *"görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve*

<sup>362</sup> Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma", İÜHFMC. LXVI, S.2, s. 15-48, 2008, s. 16.,

<sup>363</sup> Burcu Kuzucu Yapar, "Türk Vergi Yargısında Duruşma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:333, Haziran 2016, s. 27.

<sup>364</sup> Gümüşkaya, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma, s. 16.

<sup>365</sup> Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında 2022'nin Ölçütleri", "Çevrimiçi", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2022nin-olcutleri/644832>, Erişim Tarihi: 06.02.2022

<sup>366</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 244.

<sup>367</sup> Gümüşkaya, a.e. , s. 29.

<sup>368</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 466.

<sup>369</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 732.

azınlıkta bulunanları gösteren” bir tutanak düzenlenmektedir. Bu tutanaklar katılımcılar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanmaktadır<sup>370</sup>.

Dava kararlarında, İYUK madde 24’e göre;

- *Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,*
- *Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,*
- *Danıştay’da görülen davalarda tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,*
- *Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,*
- *Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm: tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,*
- *Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,*
- *Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,*
- *Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,*
- *Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası,*

Belirtilidir ve kararlar, verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yazılarak imzalanır<sup>371</sup>. Karar, İYUK madde 25’e göre “Kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mühürü ve başkan yahut hakim, Danıştay’da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir<sup>372</sup>.”

Davanın karara bağlanmasının birtakım sonuçları mevcuttur. Bunlar davanın tarafları açısından değişiklik teşkil etmektedir. Davacının mükellef veya idare olması ihtimalleri sebebiyle sonuçlar farklı şekillenmektedir. Kısmen veya tamamen mükellefin lehine karar çıkması durumunda, dava konusu işlem kısmen veya tamamen iptal

<sup>370</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 209.

<sup>371</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 249,250.

<sup>372</sup> Yiğit, a.g.e., s. 323.

edilmekte ve terkin işlemi gerçekleştirilmektedir<sup>373</sup>. Hukuka aykırı bulunan söz konusu işlem, terkin işlemi ile birlikte bütün sonuçlarıyla tamamen veya kısmen ortadan kaldırılmaktadır<sup>374</sup>. Davanın mükellef aleyhine sonuçlandığı durumda ise, tahakkuk edemeyen vergi aslı ve cezaları kararın tebliğ tarihinden itibaren tahakkuk etmekte ve tahsil aşamasına geçilmektedir. Fakat ilk derece mahkemesi kararlarının istinaf incelemesine tabi olması sebebiyle, vergi aslı ve cezalarının kesinleşmesi davacının reddedilen davayı istinafa götürüp götürmemesine göre değişim gösterebilmektedir<sup>375</sup>. Ayrıca tahakkuku geciken vergi aslı için gecikme faizine de hükmedilmektedir<sup>376</sup>.

Vergi dairesinin davacı olduğu durumda sonuçlar ise, kararın lehe ve aleyhe olması durumlarında değişmektedir. Davanın kısmen veya tamamen kabul edilmesi halinde, takdir ve tadilat komisyonlarının kararları iptal edilmekte ve hükümsüz hale gelmektedir<sup>377</sup>. Vergi idaresinin açtığı davanın aleyhine sonuçlandığı halde ise, dava konusu işlem hukuka uygun olarak kabul edilmekte ve idarenin mahkeme kararını belirtilen sürede yerine getirmesi gerekmektedir<sup>378</sup>.

Mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra, İYUK madde 28/5 uyarınca bu kararlara dayanarak tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı idare tarafından mükellefe bildirilmektedir<sup>379</sup>. Davacı mükellefin aleyhine çıkan ret kararı üzerine, VUK madde 112'ye göre mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde tarafına tebliğ edilen vergi ve cezaları ödemesi gerekmektedir<sup>380</sup>. Ayrıca VUK 112/3 uyarınca *“Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi*

---

<sup>373</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 251.

<sup>374</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 151.

<sup>375</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 251.

<sup>376</sup> Turgay Gözler; Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılama Usulü”, Journal of International Management and Social Researches, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(4), 2015, s. 39.

<sup>377</sup> Gözler; Demir, a.e., s. 39.

<sup>378</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 251.

<sup>379</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 210.

<sup>380</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 252.

uygulanmaktadır<sup>381</sup>.” Davacı bu faizden kurtulmak için, dava esnasında tahsili duran vergi ve cezaları kısmen veya tamamen ödeme hakkına sahiptir<sup>382</sup>.

Yargı organının verdiği dava kararı sonrasında, bu kararın yürütme organı tarafından uygulanması gerekmektedir. Bu da İYUK madde 28’e göre;

- “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.
- Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekâlet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.
- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.
- Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.
- Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.
- Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme

<sup>381</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 198.

<sup>382</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 252.



*kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez*<sup>383</sup>."

### **2.3.8. İlk Derece Mahkemesi Kararlarına Karşı Başvuru Yolları**

İlk derece mahkemelerinin karar verirken herhangi bir hata yapma ihtimali taşımasından kaynaklı; kararların bir üst mahkeme tarafından tekrardan incelenmesi, denetlenmesi, değiştirilmesi amacıyla mevcut hukuk sistemlerinde başvuru yolları bir diğer adıyla kanun yolları yer almaktadır<sup>384</sup>. Kanun yolları, yargılamanın temel ilkelerinden adil yargılanma hakkı ile doğrudan ilgilidir<sup>385</sup>. AİHS madde 6'da düzenlenen adil yargılanma hakkı çatı bir kavram olmakla beraber, bünyesinde makul sürede ve aleni şekilde yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun olarak yargılanma hakkı gibi birçok hak ve ilke barındırmaktadır<sup>386</sup>. Bahsi geçen hakkaniyete uygun yargılanma hakkı da içinde susma hakkı, gerekçeli karar hakkı, avukatla temsil hakkı gibi haklar barındırmakta ve sayılan haklardan gerekçeli karar hakkı; mahkemece verilen gerekçeli kararın taraflar tarafından adil olup olmadığının hukuki değerlendirilmesinin yapılması sonucu taraflara kanun yollarına başvuru imkânı vermektedir<sup>387</sup>.

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, ilk derece mahkemelerinin kararlarını kontrol eden bir üst derece mahkemesinin varlığı Batı formulu hukuk düzenlerinde kaçınılmaz bir uygulamadır. Fakat söz konusu bu hukuki denetimin daha sağlam olması açısından iki dereceli denetim sisteminden, üç dereceli denetim sistemi, yapılabilecek hataları en aza indirebilmek adına daha işlevsel olacaktır<sup>388</sup>. Ülkemizde de, mahkemelerdeki dosya yoğunluğu ve karar alma süreçlerinin uzun olması sebepleri ile ilk derece mahkemelerinin yanlış karar verme ihtimallerine karşı, adil yargılanma hakkını koruyucu kanun yolları veya başvuru yolları üç kademeli bir şekilde 20.07.2016 tarihinde idari yargılama hukukunda faaliyete geçmiştir<sup>389</sup>.

<sup>383</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 253,254.

<sup>384</sup> Baki Kuru, Medeni Usul Hukuku El Kitabı II, Ankara, Yetkin Yayıncılık, Mart 2020, s. 1325.

<sup>385</sup> Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", TBB Dergisi 2018 (136), s. 186.

<sup>386</sup> Eren Cenan, "İdari Yargıda Hakkaniyete Uygun Yargılanma İlkesi", Hacettepe Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2018, s. 6,7.

<sup>387</sup> Tuğba Bayraktar; Nuran Koyuncu, "Adil Yargılanma Hakkı", 2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS), 19-22 May 2017, s. 171,172.

<sup>388</sup> Süha Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku II, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2020, s. 40.

<sup>389</sup> Mustafa Avcı, "İdari Yargıda İstinaf", TBB Dergisi 2011 (96), s. 180,181.

Kanun yolları, olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Olağan kanun yolları, ilk derece mahkemesinin nihai kararının kesinleşme süresi içinde, karara karşı bir üst mahkemeye başvurularak kararın kesinleşmesini önleme işlevi sağlamaktadır<sup>390</sup>. İdari yargıda kanun yolları, istinaf ve temyizdir<sup>391</sup>. Olağanüstü kanun yolları ise, kesinleşmiş kararlara karşı başvurulacak yollardır. Bu yolların, kesinleşmiş kararlara karşı olduğu için ilk derece mahkemesinin kararının uygulanmasını engelleme işlevi bulunmamaktadır<sup>392</sup>. Olağanüstü kanun yolları ise, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir<sup>393</sup>.

Kanun yollarına başvurmak için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. İlk olarak kanun yoluna başvurmak için, ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş bir nihai karar bulunmalıdır<sup>394</sup>. İkinci olarak kanun yoluna başvuru hakkı davanın taraflarına tanınmış bir haktır<sup>395</sup>. Fakat bu hakkın sınırı, tarafların kesin kararı bir üst mahkemeye götürmesinde hukuki yararlarının olup olmadığı ile belirlenmektedir<sup>396</sup>. Üçüncü olarak ise, tarafların kanun yolu hakkını belirli bir süre içinde kullanması gerekmektedir<sup>397</sup>. İstinaf ve temyiz yoluna başvuruda süre 30 gün, ivedi yargılama usulüne tabi işlerde ise 15 gündür. Kanun yoluna başvurusu süresi bir hak düşürücü süre olduğu için, kanunda belirtilen süre içinde kullanılmadığında dava hakkı düşmektedir<sup>398</sup>.

### **2.3.8.1. Olağan Kanun Yolları**

Olağan kanun yolları önceki bölümde belirtildiği üzere istinaf ve temyiz kanun yollarından oluşmaktadır. Bu yollar ilerleyen bölümlerde detaylıca açıklanacaktır.

#### **2.3.8.1.1. İstinaf Kanun Yolu**

İstinaf kanun yolu, hukuki açıdan yeniden yargılama anlamına gelmektedir<sup>399</sup>. Bu yol geniş anlamda istinaf ve dar anlamda istinaf diye ikiye ayrılmaktadır. İlk derece

---

<sup>390</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 468.

<sup>391</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 532.

<sup>392</sup> Türkbay, a.g.e., s. 103.

<sup>393</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 348.

<sup>394</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 533.

<sup>395</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 306.

<sup>396</sup> Hüseyin Aydın, "İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu", Çankaya Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2010, s. 18, 19.

<sup>397</sup> Fazlı Doğan, "Kanun Yolları Hukukunun Temel Esasları", Küresel Bakış, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011, s. 30.

<sup>398</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 537.

<sup>399</sup> Taner, a.e, s. 187.

mahkemesinin kararından bağımsız bir şekilde, bir üst mahkemede yeni delil ve olayların da göz önüne alınmasıyla, yargılamanın usulen ve esasen yeniden yapılarak üst mahkemenin yeni bir karara imza atması; geniş anlamda istinaf anlamına gelmektedir<sup>400</sup>. Dar anlamda istinaf ise, bir üst mahkeme tarafından ilk derece mahkemesinin yaptığı yargılamanın kabulüdür<sup>401</sup>. Bu sebeple dar anlamda istinaf, yargılamanın baştan sona yenilenmeden, lüzum görülen noktalarda esas denetimi yapılarak karar verilmesi anlamına gelmektedir<sup>402</sup>.

İstinaf kanun yolu, 18.04.2014 tarihli 6545 sayılı kanunla 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenen itiraz yolunu ilga etmiştir. İYUK madde 45'e bakıldığında istinaf yolunun, üç dereceli vergi yargılama hukukunda ikinci sırada olduğu görülmektedir. 1982 yılından itibaren idari yargı sisteminde aktif olan Bölge İdare Mahkemeleri, itiraz yolunun kaldırılması ile istinaf yolu için başvurulacak ikinci derece mahkeme vasfını kazanarak yapılandırılmış ve geliştirilmiştir<sup>403</sup>. Vergi yargısında da ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinin kanuni parasal sınırı sağlayan kararları, kesinleşmeden Bölge İdare Mahkemelerine istinaf edilebilmekte, bu mahkemeler usulen ve esasen dava kontrolü yapabilmektedir<sup>404</sup>.

İstinaf kanun yoluna başvurunun da bazı şartları bulunmaktadır. Önceki bölümde de belirtildiği üzere hukuki yararı bulunan taraf, ilk derece mahkemesi kararını istinafa götürebilmektedir. Başvuru dilekçesi İYUK madde 3'de belirtilen şartları taşımali ve İYUK madde 45/2 uyarınca bağılı bulunan Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı'na hitaben yazılmalıdır<sup>405</sup>. İstinafa başvuru dilekçesi, kararına itiraz edilen ilk derece mahkemesine veya İYUK madde 4'te sayılan yerlere ilk derece mahkemesi kararının tebliğden itibaren 30 gün içinde sunulabilmektedir<sup>406</sup>. Fakat İYUK madde 45/1 uyarınca “*konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan*

---

<sup>400</sup> Özlem Kıran, “Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelenmesi”, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2019, s. 33.

<sup>401</sup> Kaplan, Vergi Yargılama Hukuku, s. 544.

<sup>402</sup> Taner, a.e, s. 188.

<sup>403</sup> Özge Balaban, “Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi”, Balıkesir Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2017, s. 38.

<sup>404</sup> Taner, a.e, s. 190.

<sup>405</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 236.

<sup>406</sup> Mehmet Şimşek, “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı:7, 2016, s. 973.

*iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz*<sup>407</sup>.” Ayrıca İYUK madde 45/8’e göre “*ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yargı yoluna başvurulamaz*<sup>408</sup>.” İstinaf dilekçesinin sunulması ile birlikte, ilk derece mahkemesi kararıyla tahakkuk eden vergi ve cezalara ilişkin süreç kendiliğinden durmamaktadır. Bu sebeple istinaf başvurusu yapılan Bölge İdare Mahkemesi’nden yürütmeyi durdurma talep edilmelidir<sup>409</sup>.

İstinaf dilekçesi, harç ve giderler ödendikten sonra, esas numarası verilerek resmi makamlarca kayıt altına alınmaktadır. Fakat istinaf başvurusu yapan tarafın harç ve giderleri ödememesi halinde; mahkeme, başvurunun eksikliklerinin tamamlanması için istinaf başvurusu yapan tarafa 7 günlük süre vermektedir<sup>410</sup>. Yazılı bir şekilde yapılan bildirimin sonunda harç ve giderlerin ödenmemesi halinde, karara itiraz edilmemiş sayılmasına dair işlem yapılmaktadır<sup>411</sup>.

Vergi mahkemesi, istinaf başvuru dilekçesi ve eklerinin bir kopyasını karşı tarafa tebliğ etmektedir. İstinaf başvurusunda bulunmayan taraf, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap dilekçesi sunma hakkına sahiptir<sup>412</sup>. İstinaf başvurusunda bulunmasa dahi, cevap dilekçesini istinaf talepli yazması, dilekçeyi ilk derece mahkemesi kararına itiraz dilekçesi formuna dönüştürmektedir<sup>413</sup>. Bu aşamadan sonra dosya tekemmül etmiş olarak Bölge İdare Mahkemesi’ne gönderilmektedir<sup>414</sup>.

Dosya Bölge İdare Mahkemesi’nin önüne geldikten sonra ilk derece yargılamasında olduğu gibi, usuli eksikliklerin kontrol edilmesi amacıyla ilk incelemeye tabi tutulmaktadır. Her ne kadar dosyanın tekemmül edebilmesi için, istinaf dilekçesinin sunulduğu ilk derece mahkemesi ilk incelemeyi yapsa da, Bölge İdare Mahkemesi de esasa girmeden önce ilk derece mahkemesinin gözünden kaçabilecek her ihtimale karşı hukuki denetim yapmaktadır<sup>415</sup>. Mahkeme, istinaf şartlarının bulunması halinde ve gerek

<sup>407</sup> 2022 yılı için belirlenen parasal sınır 9.000 TL’dir.

<sup>408</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 236.

<sup>409</sup> Fırat Demir, “Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu II”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:393, Haziran 2021, s. 95., <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-yargisinda-istinaf-kanun-yolu--ii-/9262>

<sup>410</sup> Balaban, a.g.e., s. 59.

<sup>411</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 237.

<sup>412</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 313.

<sup>413</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 237.

<sup>414</sup> Tahir Erdem, “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:311, Ağustos 2014.,s. 22., <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-yargida-ve-vergi-yargisinda-istinaf/5367>

<sup>415</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 550.

gördüğü yerde davanın esasına girebilmekte, şartların bulunmaması halinde ise davayı reddetmektedir. Mahkemenin bu kararına karşı itiraz hakkı bulunmamaktadır<sup>416</sup>.

Vergi yargılamasına egemen olan yazılı yargılama ilkesi gereği, dosya sunulan belgeler üzerinden incelenmektedir<sup>417</sup>. Fakat İYUK madde 17/2 uyarınca, istinaf başvurusunda bulunan taraflardan talep gelmesi sonucunda veya Bölge İdare Mahkemesi re'sen duruşma kararı verebilmektedir<sup>418</sup>. Duruşma kararı verilebilmesi için dava konusunun belirli bir parasal sınırı aşması gerekmemektedir<sup>419</sup>. İstinafta yapılan duruşmada İYUK 18. madde hükümleri geçerli olmaktadır<sup>420</sup>. Duruşma sonucunda İYUK madde 19' da yer alan *“en geç on beş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.”* hükmü uygulanmaktadır<sup>421</sup>.

Bölge İdare Mahkemesi, belge üzerinden hukuki ve maddi denetim yaparak, itiraza konu olan dava dosyası hakkında çeşitli kararlar vermektedir. Bölge İdare Mahkemesi ilk durumda İYUK madde 45/3'e göre *“yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine”* karar verebilmektedir<sup>422</sup>. İkinci olarak İYUK madde 45/3'e göre *“Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı”* verebilmektedir<sup>423</sup>. Üçüncü olarak ise, İYUK madde 45/4 uyarınca *“Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.”*<sup>424</sup> Son olarak, İYUK madde 45/5 uyarınca *“Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması*

---

<sup>416</sup> Balaban, a.g.e., s. 63.

<sup>417</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 238.

<sup>418</sup> Erol, a.g.e., s. 263.; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 238.

<sup>419</sup> Gümüşkaya, a.e., s. 22.

<sup>420</sup> Demir, Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu II, s. 95.

<sup>421</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 238.

<sup>422</sup> Balaban, a.g.e., s. 64.

<sup>423</sup> Yiğit, a.g.e., s. 327.

<sup>424</sup> Gül Üstün, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, 2016, MÜHF - HAD, C.22, S.2, s. 31.

*hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir*<sup>425</sup>.” Bölge İdare Mahkemesi kararları görüldüğü üzere, onama veya bozma kararları şeklinde adlandırılmamaktadır. Bunun sebebi temyiz kanun yolunun salt hukuki denetiminin aksine, istinaf yolunda maddi vakıa denetimi ve yeniden yargılama yapılmasıdır<sup>426</sup>. Bundan dolayı, onama yerine başvurunun reddi, bozma kararı yerine ise ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması kararı verilmesi daha isabetli olmaktadır<sup>427</sup>.

#### **2.3.8.1.2. Temyiz Kanun Yolu**

Alt mahkeme kararlarının, bir üst mahkeme tarafından esasa girilmeden hukuki denetimden geçmesine temyiz kanun yolu adı verilmektedir<sup>428</sup>. İYUK madde 46’da sayılan nihai kararların, maddi vakıalar hariç, yargılama usul kural ve esasları açısından hukuka uygunluğunun incelenmesi ve kontrol edilmesi temyiz kanun yolunu açıklamaktadır<sup>429</sup>. Bundan dolayı temyiz kanun yolu yeniden bir yargılama yapılan aşama değildir<sup>430</sup>. Danıştay, temyiz incelemesinde alt derece mahkemesinin maddi vakıa denetlemesini kabul etmekte fakat mahkemenin verdiği kararın denetimini gerçekleştirmektedir<sup>431</sup>. Vergi yargılama hukukunda, Bölge İdare Mahkemelerinde karara bağlanan ve belirli bir parasal sınırı geçen davalar, taraflardan biri veya her ikisi tarafından hukukilik denetimi amacıyla temyiz kanun yoluna taşınmaktadır<sup>432</sup>.

İYUK madde 46/1 uyarınca “*Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin mezkûr maddede davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilmektedir.*” Vergi yargılama hukuku için önemli olan üç farklı

<sup>425</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 470.

<sup>426</sup> Melis Taşpolat Tuğsavul, “İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar”, TBB Dergisi 2018 (134), s. 319.

<sup>427</sup> Balaban, a.g.e., s. 64.

<sup>428</sup> Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku I, s. 80.; Taner Ercan, “Vergi Yargısını Etkileyen Durumlar Kapsamında Kanun Yollarına Başvuru Süreci”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 393, Haziran 2021, s. 82.

<sup>429</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 557.

<sup>430</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 471.

<sup>431</sup> Hazal Yıldız Bilgen, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi Ve Vergi Davalarının Değerlendirilmesi”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2019, s. 101.; Kaplan, a.g.e., s. 557.

<sup>432</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 240.

temyiz incelemesi bulunmaktadır. Bunlar; Danıştay Kanunu 24. madde uyarınca ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın baktığı düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları, Konusu 261.000 TL'yi<sup>433</sup> aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan davaların istinaf kararları ve son olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun uygulanmasından doğan davalara ilişkin istinaf kararlarıdır<sup>434</sup>.

Temyiz başvurusu da tıpkı istinaf başvurusu gibi belirli şartlar bulunduran bir başvurudur. Öncelikle temyiz taraflardan birinin nihai kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mahkemeye başvuruda bulunması ile başlamaktadır. Temyiz başvurusunda bulunan tarafın temyize başvurması için hukuki yararının bulunması gerekmektedir. Fakat bu yarar salt nihai kararın aleyhine verilmesinden dolayı temyizde lehine karar alma amacı değildir<sup>435</sup>. Her iki tarafın da hukuki yararı varsa temyize başvurulabilmektedir<sup>436</sup>. Temyiz başvurusunda bulunan tarafın dava ve taraf ehliyetinin bulunması gerekmektedir. Aksi bir durumda temyiz başvurusu reddedilecektir<sup>437</sup>. İlk derece mahkemesi veya Bölge İdare Mahkeme'sine dava açtığında, dava ve taraf ehliyetine sahip olup, temyiz aşamasında bu ehliyetleri kaybeden taraf temyiz yoluna başvuramamaktadır<sup>438</sup>. Temyiz başvuru dilekçesi İYUK madde 3'de belirtilen şartları taşımali ve İYUK madde 48 uyarınca Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmalıdır<sup>439</sup>. Temyiz dilekçesi, İYUK madde 48/3 uyarınca *“ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya 4 üncü maddede belirtilen mercilere verilir”*<sup>440</sup>. Mezkûr maddenin devamındaki hükme göre, temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilmektedir. Tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde karşı taraf cevap verebilmekte, süresinde temyiz başvurusunda bulunmasa da cevap dilekçesi temyiz dilekçesinin yerine geçmektedir<sup>441</sup>.

---

<sup>433</sup> 2022 yılı yeniden değerlendirme oranına göre yazılmıştır.

<sup>434</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 241; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 323.

<sup>435</sup> Remzi Dirikoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Temyiz”, İstanbul Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2019, s. 66.

<sup>436</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 243. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Ali Can Turgut, İdari Yargıda Temyiz, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2020, s. 38,39.

<sup>437</sup> Turgut, a.g.e., s. 39.

<sup>438</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 241.

<sup>439</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 327.

<sup>440</sup> Dirikoç, a.g.e., s. 68.

<sup>441</sup> Turgut, a.g.e., s. 43, 44.

Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Dava Dairesi, ilk inceleme bitince, taraflara temyiz başvurusunun tebliği yapılıncaya, cevap dilekçesinin de dosyaya eklenmesiyle veya cevap dilekçesinin gelmemesi ile sürenin sonunda; tekemmül eden dava dosyasını İYUK madde 48/4 uyarınca, Danıştay’a veya Danıştay Dava Daireleri Kurulu’na göndermektedir.<sup>442</sup>. Tıpkı istinaf aşamasında olduğu gibi, temyiz aşamasında da nihai kararı veren mahkeme tarafından ilk inceleme yapılsa dahi; dosya Danıştay’da bir kere daha ilk incelemeye tabi tutulmaktadır<sup>443</sup>.

Temyiz incelemesi, istinaf kararları için Danıştay Dava Dairesi, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için ise Danıştay Dava Dairesi Kurulu tarafından yapılmaktadır<sup>444</sup>. Önceki bölümde de belirtildiği üzere, Danıştay temyiz incelemesini belge üzerinden ve maddi vakıaların denetimine girmeden yapmaktadır. Dosya içinde nihai kararı veren mahkeme tarafından incelenip karara bağlanan maddi vakıalar, Danıştay tarafından yeniden incelenmemektedir. Temyiz incelemesi, İYUK madde 49/2 uyarınca, görev-yetki dışında bir işe bakılıp bakılmadığı, hukuka aykırı kararın verilip verilmediği ve usule hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı açılarından yapılmaktadır<sup>445</sup>. Temyiz talebinin bu başlıklar bağlamında incelenmesi sonucunda, onama ve bozma şeklinde iki farklı karar verilmektedir<sup>446</sup>.

Danıştay, “*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.*” şeklindeki İYUK 49. madde hükmü sebebiyle Danıştay, onama, değiştirerek onama ve düzelterek onama, kısmen onama kısmen bozma kararları verebilmektedir<sup>447</sup>. Değişik gerekçe ile onama ihtimalinde, Danıştay ve alt mahkemenin gerekçelendirmesi farklı olmakla birlikte netice itibarıyla her iki mahkeme de onama kararı vermektedir<sup>448</sup>. Düzelterek onamada ise, yeniden yargılama yapılmasına gerek

<sup>442</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 331.

<sup>443</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 489.

<sup>444</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 243.

<sup>445</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 559.

<sup>446</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 489.

<sup>447</sup> Yegen, a.e, s. 133.

<sup>448</sup> Emre Akbulut, “Yargılamanın Yasallığı Ve Danıştay’ca Verilen “Değişik Gerekçe İle Onama” Kararları”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt:15, Sayı:1, 2012, 247.



duyulmayan, düzeltilmesi mümkün eksiklik ve yanlışlıklar düzeltilerek onama yapılmaktadır<sup>449</sup>. Kısmen onama kısmen bozma durumunda ise, davanın bir kısmının temyiz incelemesi sonucu onanıp, diğer kısmının eksiklik veya hatalar sebebiyle bozulması durumu mevcuttur. Böyle bir durumda davanın onanan kısmı için verginin takip ve tahsil işlemleri devam ederken, bozulan kısım yeniden karar verilmesi için Bölge İdare Mahkemesi'ne gönderilmektedir<sup>450</sup>. Danıştay'ın onama kararı sonucunda, karar kesinleşmiş olmakta ve dava konusu olan uyuşmazlık sona ermektedir. İYUK 50. madde hükmü uyarınca, *“Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır*<sup>451</sup>.” Onama haricinde İYUK madde 49/2 uyarınca Danıştay, incelediği dava dosyası hakkında bozma kararı da verebilmektedir. Üç başlık olarak yukarıda sayılan bozma sebeplerinden; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması ve usul hükümlerinin uyulup uyulmaması sonucu verilen bozma kararı dosyanın esasına etki etmemektedir. Çünkü bu iki başlık davanın usuli işleyişi ile ilgilidir<sup>452</sup>. Görev ve yetki sorununda, dava konusu uyuşmazlığın yargı kolu bakımından aidiyeti tartışılmakta, usul hükümlerine uyulup uyulmamasında da yine şekli bir eksiklik olup olmadığı tespit edilmektedir<sup>453</sup>. Fakat hukuka aykırı karar verilmesi durumunda, bozma kararı dava konusu olan idari işlem ile ilgilidir<sup>454</sup>. Burada davaya konu olan idari işleme uygulanacak hukuki kural ve ilkelerin yanlış belirlenmesi ve/veya uygulanmasından kaynaklı bir hukuka aykırılık hali sebebiyle bozma kararı verilmektedir<sup>455</sup>.

Danıştay tarafından verilen bozma kararı sonucunda dava dosyası Bölge İdare Mahkemesi'nin önüne tekrar geldiğinde; mahkeme karara uyum iradesi göstermekte veya karara direnebilmektedir.<sup>456</sup> Bölge İdare Mahkemesinin, bozma kararına uyması halinde,

<sup>449</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 244.

<sup>450</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 564.; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 246.

<sup>451</sup> Turgut, a.g.e., s. 109.

<sup>452</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 333.

<sup>453</sup> M. Ayhan Tekinsoy, “Danıştay’ın Temyiz İncelemesi Üzerine Verdiği Kararların Uygulanması”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 5 Sayı:2 Yıl 2014, s. 13.

<sup>454</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 333.

<sup>455</sup> Tekinsoy, a.e, s. 14.

<sup>456</sup> Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s. 399.

İYUK madde 50/2 uyarınca dosya üzerinde gerekli inceleme yapılarak bozma kararı doğrultusunda mahkeme yeniden karar vermektedir<sup>457</sup>. Bu yeni karara karşı tarafların temyize gitmesi mümkündür<sup>458</sup>. Fakat yeni temyiz incelemesi İYUK 50/4 madde hükmü uyarınca Danıştay'ın verdiği bozma kararı doğrultusunda yapılmakta ve Danıştay'ın ikinci temyiz incelemesinde kararı onaması beklenmektedir<sup>459</sup>. Mahkemenin bozma kararına direnç göstermesi de mümkündür. Bölge İdare Mahkemesi önüne tekrardan gelen dosyada herhangi yeni bir inceleme yapmadan farklı bir karar vermiyorsa, bu durum önceki kararında ısrar ediyor anlamına gelmektedir<sup>460</sup>. Bu durumda İYUK 50/5 madde hükmüne göre; ısrar kararı aleyhinde hüküm doğurduğu kişi tarafından yeniden Danıştay Dava Daireleri Kurulu'na temyiz edilebilmektedir<sup>461</sup>. Kurul, gerekli incelemeleri yaptıktan sonra Bölge İdare Mahkemesi kararını haklı bulursa kararı onar ve karar kesinleşir. Eğer Danıştay'ın bozma kararını doğru bulursa, Bölge İdare Mahkemesi'nin kararını bozmaktadır<sup>462</sup>. Kurulun kararları kesin olduğu için, bu karara karşı Bölge İdare Mahkemesinin direnmesi söz konusu değildir<sup>463</sup>.

### **2.3.8.2. Olağanüstü Kanun Yolları**

Olağanüstü kanun yolları önceki bölümde belirtildiği üzere kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi kanun yollarından oluşmaktadır.

#### **2.3.8.2.1. Kanun Yararına Temyiz**

Kanun yararına temyiz veya kanun yararına bozma, istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararların, hukuka aykırılık halinin ortadan kaldırılması amacıyla Danıştay başsavcısının başvurduğu özel bir temyiz başvuru yoludur<sup>464</sup>. Bu yola başvurunun temel sebepleri hukuka aykırılıkların düzeltilmesi ve yanlış içtihatların oluşmasının engellenmesi amaçlanmaktadır<sup>465</sup>. Çünkü kanun yollarının kullanılmaması veya kullanılamaması ihtimalleri sonucunda ortaya hukuka aykırı

<sup>457</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 246.

<sup>458</sup> Öner, a.g.e., s. 269.

<sup>459</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 319.

<sup>460</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 567.

<sup>461</sup> Hüseyin Bilgin, "Son Yasal Değişiklikler Bağlamında İdari Yargıda Israr Kararı", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 28, S. 1, 2020, s. 75-125., s. 86.

<sup>462</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 247.

<sup>463</sup> Önder, a.g.e., s. 269.

<sup>464</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 498.

<sup>465</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 573; Türkbay, a.g.e., s. 150.

kesinleşmiş kararlar çıkmış olabilmektedir<sup>466</sup>. Bu da hukuk sisteminde belirsiz ve parçalı bir görünüme sebep olmakta, içtihat birliğini bozmaktadır.

Kanun yararına temyiz İYUK madde 51’de düzenlenmektedir. Maddeye göre kanun yararına temyiz şartları; vergi, idare ve Bölge İdare mahkemelerinin kararları ile Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalardaki kararların mevcudiyeti, kararların istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmesi ve kararların hukuk dünyasında hukuka aykırı bir tablo ortaya çıkarmasıdır<sup>467</sup>.

Kanun yararına temyiz yoluna Danıştay başsavcısı re’sen veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine başvurabilmektedir<sup>468</sup>. Danıştay başsavcısı dava taraflarının veya üçüncü kişilerin bildirimleri sonucunda durumdan haberdar olmaktadır. Hukuka aykırılığı içtihat birliğini sarsabilecek, hukuk dünyası için önem teşkil edebilecek dava dosyalarını incelenmeye uygun bulması halinde, söz konusu kararlar için kanun yararına temyiz talep edebilecektir<sup>469</sup>. Temyiz talebi herhangi bir süreye tabi bulunmamaktadır<sup>470</sup>. Başsavcının kanun yararına temyiz talebi sonucu dava açması üzerine, davayı inceleyecek mercii Danıştay Dairesi veya Kurulu’dur<sup>471</sup>. İlk derece mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemesinin kararları Danıştay Dava Dairesinde, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı kararlar ise Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nda incelenecektir<sup>472</sup>.

Temyiz talebinin incelenmesi sonucunda talebin gerekli şartları taşıması halinde bozma; taşınamaması halinde talebi ret kararı verilmektedir<sup>473</sup>. Kanun yararına temyiz incelemesi sonucunda uygun görülürse verilen bozma kararı, önceki kesinleşmiş mahkeme veya Danıştay kararını hukuk dünyasından silmemektedir<sup>474</sup>. Dava tarafları, kesinleşmiş kararlara etki etmeyen bozma kararı sebebiyle, kanun yararına temyiz

---

<sup>466</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 498.

<sup>467</sup> Mehmet Fatih Gürkan, Yusuf Deniz, Selman Sacit Boz, “İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, Yıl 2013, s. 114.

<sup>468</sup> Murat Arslan, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 53,2004, s. 110.

<sup>469</sup> Burkay Can Kara, “İdari Yargılama Usulünde Kanun Yararına Temyiz”, Inonu University Law Review – InULR 11(1): 353-371 (2020), s. 358.

<sup>470</sup> Gürkan; Deniz, Boz, İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma, s. 111.

<sup>471</sup> Kara, a.g.m, s. 359.

<sup>472</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 251.

<sup>473</sup> Kara, a.g.m, s. 368.

<sup>474</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 251.

hukuki sonuçlarından etkilenmemektedir<sup>475</sup>. Bununla beraber kanun yararına temyiz sonucu bozma kararı ile dosya alt mahkemeye geri dönmemektedir<sup>476</sup>. İlgili davaya alt derece mahkemesi tekrardan inceleme yapmamakla beraber, bozma kararına karşı direnç gösterme ihtimalleri de bulunmamaktadır<sup>477</sup>. Kanun yararına temyiz sonucunda verilen kararlar için karar düzeltme veya yargılamanın yenilenmesi yoluna da başvuru hakkı bulunmamaktadır<sup>478</sup>. Bozma kararı verilmesinden sonra İYUK 51. madde hükmü uyarınca bozma kararı sonucunda kararın bir örneği ilgili bakanlığa gönderilmekte ve karar Resmî Gazetede yayımlanmaktadır<sup>479</sup>.

#### 2.3.8.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik içeren bir kararın belli başlı nedenler dolayısıyla, aynı mahkemece iptal edilmesi ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur<sup>480</sup>. Bu olağanüstü yol, nihai kararın değiştirilmesi amacıyla yeniden yargılama yapılmasını sağlamakta, davaya esas hukuka aykırılıkları gidermektedir<sup>481</sup>. Bu yola başvurulmasındaki en temel sebep, herhangi bir şekilde kesinleşmiş olan açıkça hukuka aykırı kararın, hukuk dünyasından kaldırılma amacıdır. Çünkü bu durum toplumun vicdanını ve adaletin tesisine ilişkin inancını sarsabilecek bir durum ortaya çıkarmaktadır<sup>482</sup>. Bundan dolayı, yapılan hatanın ortadan kaldırılması için normalin dışına çıkılarak mahkemenin nihai kararı tartışmaya açılmakta ve olağanüstü bir kanun yoluna başvurulmaktadır<sup>483</sup>.

Yargılamanın yenilenmesinin nedenleri İYUK madde 53’de sayılmaktadır. Bu maddeye göre söz konusu sebepler şunlardır;

- “ Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

<sup>475</sup> Gürkan; Deniz, Boz, İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma, s. 125.

<sup>476</sup> Arslan, a.g.m., s. 111.

<sup>477</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 252.

<sup>478</sup> Buyrukoğlu, a.g.m, s. 125.

<sup>479</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 354.

<sup>480</sup> Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 639.

<sup>481</sup> Kuru, Medeni Usul Hukuku El Kitabı II, s. 1534.

<sup>482</sup> İlhan Alınak, “Türk- Alman Sistemiyle Mukayeseli Olarak Fransız Ceza Usul Hukukunda İadei Muhakeme”, İÜHFM, Cilt:36, No: 1-4, 1970, s. 235.

<sup>483</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 570.

- *Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*
- *Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,*
- *Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,*
- *Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,*
- *Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,*
- *Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,*
- *Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.*
- *Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi<sup>484</sup>. ”*

Yargılamanın yenilenmesi için diğer kanun yollarında olduğu gibi birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Yargılamanın yenilenmesine her türlü karar başvuramamaktadır. Mahkemelerin ara kararları, delil tespiti yapılması, işlem den kaldırma, yürütmenin durdurulması, taraflardan veya ilgili kurumlardan bilgi isteme, keşif yapılması, dilekçenin reddi, bilirkişiye başvurulması, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini gibi usule ilişkin kararlar ve Danıştay’ın temyiz mercii olarak verdiği bozma ve

---

<sup>484</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 570,571.

onama kararları yargılamanın yenilenmesi yolu kapsamının dışında kalmaktadır<sup>485</sup>. Bu yola başvurmak için davaya konu edilebilecek kararlar şunlardır<sup>486</sup>;

- *“İlk derece yargı yerlerinin vermiş oldukları davanın reddi, dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin kısmen iptali, çeşitli nedenlerle dava konusu hakkında karar vermeye yer olmadığına ilişkin kararlarla, İYUK’un 15 inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine ilişkin kararlar,*
- *Danıştay Dava Dairelerinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalara ilişkin benzer nitelikteki kararlar,*
- *Bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusunu kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu olan kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlar*
- *Danıştay Dava Dairelerinin, idare mahkemelerinin ( görev verilirse vergi mahkemelerinin) İYUK 20/A ve 20/B maddelerin düzenlenen ivedi yargılama usulü ile verdikleri kararları bozduktan sonra, gereken tahkikatı kendileri yaparak, dosyanın esası hakkında vermiş oldukları kararlar*

İYUK madde 53/3 uyarınca yargılamanın yenilenmesi belirli süreler içinde yapılmalıdır. Mezkûr kanun maddesine göre, *“Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde on yıl, AİHM kararına aykırılık halinde AİHM kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve madde 53’te düzenlenen diğer sebepler için altmış gündür<sup>487</sup>.”*

Yargılamanın yenilenmesi talebini, kesinleşmiş davanın tarafları ileri sürebilmektedir. Taraflar, tıpkı diğer kanun yollarına başvurur gibi İYUK madde 3’e uygun bir yargılamanın yenilenmesi talepli dilekçe hazırlarlar<sup>488</sup>. Bu yola başvuru yapılabilmesi için, tarafların yargılamanın yenilenmesinin sonucunda elde edecekleri bir

<sup>485</sup> Arslan, a.g.m, s. 101.; Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 569.

<sup>486</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 1265,1266; Arslan, a.e. ,s. 102.

<sup>487</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 351.

<sup>488</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 572.

hukuki yarara sahip olmaları gerekmektedir<sup>489</sup>. Dilekçe ile başvuru, yargılamanın yenilenmesine konu olan davaya karar verilen mahkemeye yapılmaktadır<sup>490</sup>. Başvuru dilekçesi karşı tarafa cevap vermesi için dilekçe ve ekleri tebliğ edilmektedir<sup>491</sup>. Karşı tarafın savunmasının alınmasından sonra, talep dilekçesi İYUK madde 53'te yer alan yargılamanın yenilenmesi nedenlerini taşıyıp taşımadığı yönünden incelenmekte, taşıyorsa talep reddedilmektedir<sup>492</sup>. İYUK madde 55/4 uyarınca yargılamanın yenilenmesi için duruşma yapılması görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır<sup>493</sup>. Yargılamanın yenilenmesi talebi mahkemece veya dairece kabul edilirse, tahkikat sonucu mercii önceki kararını tekrarlayabilmekte; eski kararı kısmen veya tamamen değiştirerek yeni bir karar verebilmektedir<sup>494</sup>. Kısmen veya tamamen verilen bu yeni karar, eski kararın yerine geçmektedir<sup>495</sup>. Yargılamanın yenilenmesi sonucunda verilen karara itiraz için kanun yollarına başvurulabilmektedir. Fakat HMK veya İYUK'ta kısmen veya tamamen verilen yeni karar sonucu ikinciye aynı nedene bağlı olarak yargılamanın yenilenmesine başvurulamayacağına dair hüküm bulunmasa da, öğretide yargılamanın talep edilemeyeceği görüşü kabul görmektedir<sup>496</sup>

---

<sup>489</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku., s. 254.

<sup>490</sup> Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 255.

<sup>491</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 572.

<sup>492</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 1271.

<sup>493</sup> Barış Acun, İdari Yargılama Usulünde Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusu, Inonu University Law Review – Inulr 11(1): 338-352 (2020), s. 349.

<sup>494</sup> Acun, a.e., s. 349.

<sup>495</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 352.

<sup>496</sup> Gözübüyük, a.g.e., s. 498.; Acun, a.e., s. 350.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ İÇİN YENİ BİR YOL OLAN KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

### 1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun<sup>1</sup> 27. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mülga 379. maddesi yeniden düzenlenerek; idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yeni ve diğer çözüm yollarına ek olan kanun yolundan vazgeçme müessesesi oluşturulmuştur<sup>2</sup>. Kanuni düzenlemeyi takiben; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı 517 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>3</sup> yayınlanmıştır. Bu çerçevede VUK 379. maddede kanun yolundan vazgeçme müessesesinin;

*“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);*

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

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

<sup>1</sup> 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 301.

<sup>3</sup> 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete.



*Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.*

*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 uyuşmazlık sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.*

*Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.*

*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.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklinde düzenlendiği görülmektedir.*

Müessesenin düzenlendiği söz konusu kanun maddesinde ve bahse konu Genel Tebliğde, açık bir tanım yapılmamıştır. Aksine, kanuna veya tebliğe bakıldığında müessesenin sadece usul ve esasına dair açıklamalarda bulunulmakta, başvuru halinde vergi aslı veya cezasının matematiksel olarak nasıl hesaplanacağı örneklerle gösterilmektedir. Bu durum, kavramın hukuk dünyasında nerede ve nasıl konumlanacağına dair belirsizlik yaratmaktadır. Kanunda yapılan düzenlemeler ve tebliğde yapılan açıklamalar müessesenin uygulamasına yöneliktir. Bu müessesenin getiriliş amacı ve ne çeşit bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak sınıflandırılabileceği konusunda madde gerekçesine bakılması gerekmektedir. Gerekçeden hareketle ve uygulamayı da dikkate alarak bu yeni yolu tasnif etmek daha doğru olacaktır. Kanun

gerekçesine bakıldığında, müessesenin getiriliş amacının idare ile mükellefin her aşamada anlaşabilmesi, uyuşmazlıkların süratle çözümlenebilmesi ve yargının iş yükünün azaltılması olduğu görülmektedir<sup>4</sup>.

Kanuna getirilen bu yeni uyuşmazlık çözüm yolunun, usul hukukunda belirli bir çerçeveye sahip olmaması sebebiyle; müessese, bünyesinde idari veya yargısal aşamada bir çözüm yolu olup olmadığına dair çeşitli sorular barındırmaktadır. KYV'nin işleyiş şekli açısından kısa bir değerlendirme yapıldığında dava açma süreci ile başlayan ilk derece mahkemesinin kararının verilmesini içeren (istinaf veya temyiz aşamasındaki davaların yararlanabildiği bir yol olduğu göz önüne alındığında) bir yol olduğu görülmektedir. Bu itibarla, müessese yargı yoluna başvuru ile başlamakta bununla birlikte tercih edilmesi halinde mükellefin istinaf veya temyiz yolu açık davalarda dava sürecini bu aşamalara (kanun yoluna) taşımayarak kanun yoluna gitmekten vazgeçtiğine ilişkin dilekçeyi idareye vermesiyle devam etmektedir. Dolayısıyla yargıya başvuru ile başlayan süreç idareye verilen KYV dilekçesi ile sonlandığından müessese ne tam olarak idari aşamada ne de yargı aşamasında bir yol olarak sınıflandırılmaktadır. KYV<sup>5</sup>; ilerleyen bölümde çeşitli hukuki kavramlarla karşılaştırılmalı bir şekilde incelenecek ve tasnif edilecektir.

### 1.1. Vergi Usul Kanunu Mülga 387. Madde ile Karşılaştırılması

Müessese, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete ile mevzuata giren, 1982 idari yargı değişikliklerine kadar uygulanan VUK 387. maddede düzenlenen *itirazdan vazgeçme* müessesesi ile benzerlik taşımaktadır<sup>6</sup>. Mülga 387. maddeye göre *itirazdan vazgeçme*;

*“Madde 387 — İtiraz eden itirazı hakkında komisyon tarafından karar verilinceye kadar itirazından vazgeçebilir.*

<sup>4</sup> 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Genel Gerekçesi ve Kanun Gerekçeleri, <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>

<sup>5</sup> İlerleyen bölümlerdeki KYV kısaltması, Kanun Yolundan Vazgeçme kavramının yerine kullanılacaktır.

<sup>6</sup> Nuray Aşçı Akıncı, “Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme”, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt/Volume: 15 | Sayı/Issue: 172 | Aralık 2020/December 2020, s. 2469.

*Vazgeçme, vazgeçenin itiraz komisyonuna vereceği bir dilekçe ile veya dinlenilme veya izahat verme sırasında keyfiyetin tutanağa geçirilmesiyle yapılabilir; bu takdirde vazgeçme tutanağı vazgeçene imzalatılır.*

*Vazgeçme açık olmalıdır.*

*Vazgeçme halinde itiraz eden o olayda itiraz ve temyiz hakkını kaybetmiş olur.”* şeklinde düzenlenmektedir. İkinci bölümde detaylıca anlatılan itiraz ve temyiz komisyonları, 1982 yılındaki değişikliklere kadar vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, gümrük ve pul vergileri dışında kalan vergi uyuşmazlıkları alanında geniş yetkilere sahiptir<sup>7</sup>. Uygulamaya göre vergi uyuşmazlığı sonucu itiraz komisyonuna dilekçe ile müracaat eden mükellef, komisyon kararı çıkana kadar dilekçesinden vazgeçme hakkını da elinde tutmaktaydı<sup>8</sup>. Bu da mülga 387. maddeye göre uygulanmaktaydı. Fakat 1982 yılında vergi mahkemelerinin göreve başlaması sonucunda, komisyonlar kaldırılmış ve VUK 379 ila 412 maddeleri ilga edilmiştir<sup>9</sup>.

Mülga kanun maddesi 387’de düzenlenen itirazdan vazgeçme, kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile benzer ve farklı yanlar taşımaktadır. İlk olarak müesseseler arasında hukuki yapı bakımından farklılık bulunduğu göze çarpmaktadır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi yargı yoluna giden mükellefin, KYV talepli dilekçesini idareye vermesi ile son bulurken; mülga 387’ye göre itirazdan vazgeçme dilekçesi ilgili komisyona verilmektedir. 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 21 inci maddesinin dördüncü fıkrasının, Anayasanın 61 inci maddesine aykırılığı sebebiyle Vergiler Temyiz Komisyonu, Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi E.1966/16, K.1966/28, 27.06.1966 tarihli kararında, temyiz komisyonlarının, yargısal usul kullanarak karar vermesinin, söz konusu komisyonları yargı organı olarak kabul etmek için yeterli olmadığını belirtmiştir. Mahkeme müessesesinin Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 Sayılı Kanunla kurulmuş olması ile başkan ve üyelerinin atanmaları ve özlük haklarının mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatına göre düzenlenmiş olmamasından dolayı başkan ve üyelerini memur statüsünde kabul etmektedir. Komisyonların yargı organı statüsünde yer almaması sebebiyle, AYM

---

<sup>7</sup> Hatipoğlu, a.e, s. 97.

<sup>8</sup> Ömer Batur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, TAAD, Yıl: 11, Sayı: 43 (Temmuz 2020), s. 206.

<sup>9</sup> Batur, a.e., s. 206.

Anayasa'ya aykırılık incelemesini talep etme konusunda yetkili olmayan komisyon itirazını reddetmiştir<sup>10</sup>. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının yargı makamı olarak kabul edilmemesi<sup>11</sup> dolayısıyla, itirazdan vazgeçme dilekçesinin yargı organına sunulmadığını söylemek mümkündür. Komisyonların yargı kararı vermesinden dolayı hukuki yapıları belirsizlik arz etse de, KYV dilekçesinin de idareye sunulması bakımından, iki müessesenin de vazgeçme dilekçelerini yargı organına sunmadığı açıktır.

İtirazdan vazgeçme, komisyon kararı verilene dek, itiraz görüşmeleri sırasında dahi tutanaklara şerh düşülerek sözlü bir şekilde gerçekleşebilmekteyken, KYV talebi davanın seyri esnasında değil, mahkeme kararı verildikten sonra yazılı bir şekilde sunulabilmektedir. KYV talebinin idare tarafından onayına gerek olduğunu söylemek mümkün iken, itirazdan vazgeçme sonucunda komisyonlar tarafından yapılması gereken herhangi bir onay veya incelemeye dair mülga kanun maddesinde hüküm bulunmamaktadır. Her iki müessesede de, vazgeçme dilekçesinin ilgili birime ibrazından sonra mükellef dava yolu hakkını kaybetmektedir<sup>12</sup>.

2020 yılında yürürlüğe giren KYV ile birlikte mülga itirazdan vazgeçme müessesesi bir bakıma canlandırılmış, fakat mülga 387'deki düzenlemenin ötesinde mükellefe vazgeçme sonucunda ödeme bakımından kolaylık sağlayan ayrıntılı bir düzenleme de getirilmiştir<sup>13</sup>. 1981 yılında vergi mahkemelerinin kurulması sebebiyle, vergi uyuşmazlıklarına itirazın hukuki seyrinin değişmesi, itirazdan vazgeçme bakımından da farklı düzenlemeleri doğurmuştur. Özetle, genel bir karşılaştırma yapılması sonucunda, VUK mülga kanun maddesi 387'de düzenlenen itirazdan vazgeçmenin, VUK madde 379'da düzenlenen KYV müessesesinin primitif bir hali olduğunu söylemek mümkün olmaktadır.

## **1.2. İdari Sözleşme ile Karşılaştırılması**

İdari sözleşme, doktrinde belirli bir tanıma veya sınıra sahip değildir. Bu belirsizliğin sebebi; kelimelerden de anlaşılacağı üzere; kamu gücünü elinde bulunduran idare ile eşitler arası ilişkiye dayanan özel hukukun en temel kavramı olan sözleşme

<sup>10</sup> Hatipoğlu, a.e, s. 107,108.;

<sup>11</sup> Nami Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", AÜHFD, Cilt 28, Sayı 1, 0 - 0, 01.05.1971, s. 188-194.

<sup>12</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>

<sup>13</sup> Batur, a.e., s. 206.

kavramının bir araya gelmesinden doğmaktadır<sup>14</sup>. Yine de idari sözleşme en basit haliyle; idarenin gerçek veya tüzel kişilerle, bir hukuki sonuç doğurmak amacıyla yaptığı sözleşme türü şeklinde açıklanabilmektedir<sup>15</sup>. İdare, herhangi bir sözleşme yaparken özel hukuk kişisi gibi konumlanabilirken, sahip olduğu kamu gücüne dayanarak da sözleşme tarafı olabilmektedir. Bu da sözleşmenin idari sözleşme veya özel hukuk sözleşmesi olup olmadığına dair belirsizlik yaratmaktadır<sup>16</sup>. İdarenin, sözleşmeye karşı tarafla eşit şartlar altında katılmadığı bir durumda, idari bir sözleşmenin varlığından söz etmek mümkün olmaktadır. Söz konusu bu idari sözleşme, eşit olmayanlar arasında bir sözleşmenin getirisi olarak özel hukuk kurallarındansa, idare hukuku ilke ve esaslarına tabidir<sup>17</sup>.

Bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilmesi için belirli şartlara sahip olması gerekmektedir. İlk şart, sözleşme taraflarından birinin idare olmasıdır<sup>18</sup>. Fakat idarenin taraf olması tek başına yeterli olmamaktadır. Sözleşme, mahiyeti bakımından da idari sözleşmeye uygun olmak olmalıdır.<sup>19</sup> Anayasa Mahkemesi<sup>20</sup>, Danıştay<sup>21</sup> ve doktrindeki çoğunluğa göre ikinci olarak idari sözleşmenin varlığı için; sözleşmenin konusunun kamu hizmeti ve amacının kamu yararı olması gerekmektedir<sup>22</sup>. Son olarak ise idari sözleşmenin mevcudiyeti için, sözleşmenin idareye özel hukuk ilke ve esaslarını aşan üstünlük ve imtiyaz hali sağlaması aranmaktadır.<sup>23</sup> Böyle bir durumda, sözleşmede eşit olmayan bir ilişki olması sebebiyle; idare karşı tarafın hukuki alanında etki doğurabilecek tek taraflı işlem ve eylemler yapma hakkına sahip olmaktadır<sup>24</sup>. İdarenin tek taraflı bir şekilde yaptırım hakkını elinde bulundurması, özel hukuk dinamiklerini zedeleyen, sözleşmenin doğasındaki eşit hali ortadan kaldıran ayrıcalıklı bir haldir<sup>25</sup>.

<sup>14</sup> Ayhan Tekinsoy, “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2006, C.55 Sa.2 [181-227], s. 184.

<sup>15</sup> Zehra Odyakmaz, “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 1998; 2(2), s. 6.

<sup>16</sup> Tekinsoy, İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu, s. 183,184.

<sup>17</sup> Günday, İdare Hukuku, s. 183.

<sup>18</sup> Odyakmaz, a.e., s. 9.

<sup>19</sup> Günday, a.g.e., s. 184.

<sup>20</sup> 28. 06. 1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23 sayılı AYM kararı.

<sup>21</sup> 02.11.1976 tarih ve E. 1974/1958, K. 1976/2141 sayılı Danıştay 12. Dairesi kararı; 29.04.1993 tarih ve E. 1991/1, K. 1993/1752 sayılı Danıştay 10. Dairesi kararı.

<sup>22</sup> Sedat Çal, “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, Sa. 1, s. 229.; Günday, a.g.e., s. 185.

<sup>23</sup> Çal, a.e., s. 229.

<sup>24</sup> Günday, a.g.e., s. 186.

<sup>25</sup> Turgut Tan, “İdari Sözleşme Kuramına İlişkin Gözlemler”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 50, Sayı 03, 1995, s. 294.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi idari sözleşme unsurları üzerinden değerlendirildiğinde, hem benzerlikler hem de farklılıklar ortaya çıkmaktadır. VUK madde 379'a bakıldığında, mükellefin kanun yolundan vazgeçme talebini vergi dairesine dilekçe ile bildirmesi gerektiği görülmektedir. Mezkûr kanun maddesine göre mükellef irade açıklamasını tek taraflı yapmaktadır. Oysa sözleşmenin kurulması için tarafların karşılıklı irade açıklamaları yapmaları gerekmektedir<sup>26</sup>. Beyan sahibi tarafından yapılan önerinin muhataba ulaşmasından sonra, muhatabın öneriye karşılık kabul cevabı vermesi halinde sözleşme kurulmuş olacaktır. KYV'ye bakıldığında ise, kanun yolundan vazgeçme konulu irade açıklamasının karşılığında, kanuna göre vergi dairesinin talebe karşı bir açıklama yapması gerekmemektedir. Vergi dairesinin, KYV talepli dilekçesinin inceleme ve işleme koymasından başka bir yetkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple kurucu unsurların bile tamamlanmadığı bir düzlemde KYV müessesesinin sözleşme olmadığı evleviyetle söylenebilmektedir. KYV talepli dilekçenin, vergi dairesi tarafından kabul veya ret edilmesine dair kanuni bir düzenleme olduğu varsayımında ise; KYV, idari sözleşmeye sadece kamu gücünü temsil eden idarenin taraflardan biri olması noktasında benzeyecektir. Fakat idari sözleşmenin kabul gören diğer ikinci şartı, KYV için yine sağlanamayacaktır. Çünkü KYV talebinin, idari sözleşmenin kamu hizmeti konusu ve amacı taşıdığını söylemek uygun düşmeyecektir<sup>27</sup>. Her ne kadar vergilerin toplanma amacı kamu harcamalarını finanse etme olsa da, KYV talepli bir sözleşme ihtimalinde dahi; mükellef kanuna göre yararlanma hakkına sahip olduğu indirimleri konu alan sözleşmeyi salt bir kamu hizmetinin yerine getirilmesi için yapmamakta, aksine bireysel olarak indirimli bir ifade bulunma iradesi açıklamaktadır<sup>28</sup>. Netice itibarıyla, KYV müessesesinin, idari sözleşmeye herhangi benzer bir yanı bulunmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

### 1.3. Feragat / Sulh Kavramları ile Karşılaştırılması

Feragat ve sulh kavramları, 6100 sayılı HMK'da düzenlenmektedir. HMK 307. maddeye göre feragat, "*davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi*"; sulh ise HMK 313. maddeye göre, "*görülmekte olan bir davada, tarafların aralarındaki*

<sup>26</sup> Eren, a.g.e., s. 258.

<sup>27</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 260.

<sup>28</sup> Aksüt, a.g.e., s. 25,26.

*uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla, mahkeme huzurunda yapmış oldukları bir sözleşme” olarak tanımlanmaktadır. Feragat ve sulh, HMK 24. maddede düzenlenen tasarruf ilkesinin bir sonucudur. Bu ilke gereği davanın tarafları, dava açmakta özgür olduğu gibi açılan dava üzerinde de tasarruf hakkına sahiptir<sup>29</sup>.*

Davaya son veren bu özellikli durumların kendine özgü şartları bulunmaktadır. Feragat ve sulh kavramları birbirlerine benzer kavramlar gibi görünse de, aralarında bariz farklılıklar mevcuttur. Feragat, uyuşmazlık sonucu açılan davanın tarafı davacı tarafından, tek yanlı irade açıklamasıyla, davanın talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçilmesi anlamlarına gelmektedir<sup>30</sup>. Davacının tek taraflı beyanını mahkemeye açıklaması sonucunda davadan feragat edilmektedir. Davadan feragatin sonuç doğurması için, davalı veya mahkemenin kabulüne gerek duyulmamaktadır<sup>31</sup>. Feragatin belirli şekil şartlarını taşıması gerektiğinden, mahkeme sadece feragat talepli dilekçenin veya sözlü beyanın şekil şartlarına uyup uymadığını incelemekte, feragatin uygunluğuna dair bir değerlendirme yapmamaktadır<sup>32</sup>. Fakat maddi hukuka ilişkin bir ibra sözleşmesi bağlamında yapılacak feragat, davadan feragatin aksine karşı tarafın da iznine ihtiyaç duymaktadır<sup>33</sup>. Davacı, mahkeme hükmünün kesinleşmesine kadar geçen süre içinde davadan feragat edebilme hakkına sahiptir<sup>34</sup>. Davadan feragat, talep sonucundan vazgeçilmesi yani esasa dair olduğu için kayıtsız ve şartsız bir şekilde yapılmalıdır. Herhangi bir kayda veya şarta bağlanarak yapılan feragat geçersiz sayılmaktadır<sup>35</sup>.

Kanun yolundan feragat ise HMK madde 349’da “(1) *Taraflar, ilamın kendilerine tebliğinden önce, istinaf yoluna başvurma hakkından feragat edemez. (2) Başvuru yapıldıktan sonra feragat edilirse, dosya bölge adliye mahkemesine gönderilmez ve*

<sup>29</sup> Seçkin Şahan, “Medeni Usul Hukukunda Sulh”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kasım 2019, s. 48.

<sup>30</sup> Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku II, s. 1046.

<sup>31</sup> Kuru, a.g.e., s. 1046.

<sup>32</sup> Kuru, a.g.e., s. 1056.

<sup>33</sup> Hakan Pekcanitez, Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 2011.

<sup>34</sup> Serpil Işık, “Medenî Usûl Hukukunda Hükümden Sonra Feragat ve Davanın Feragat Sebebiyle Sona Erdiğini Ortaya Koyacak Olan Mercî: 7251 Sayılı Kanun Değişikliği Kapsamında Değerlendirmeler”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 27, Sayı 2, Aralık 2021, s. 1578,1579.

<sup>35</sup> Kuru, a.g.e., s. 1054.

*kararı veren mahkemece başvurunun reddine karar verilir. Dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilmiş ve henüz karara bağlanmamış ise başvuru feragat nedeniyle reddolunur.*” şeklinde düzenlenmiştir. Bahse konu kanun düzenlemesine göre, kanun yolundan feragat ile kastedilen, istinaf yoluna başvurudan feragattir. Her ne kadar, kanun koyucu sadece istinaf başvuru yolundan feragati düzenlediyse de; HMK 366. maddede düzenlenen “*Bu Kanunun istinaf yolu ile ilgili 343 ilâ 349 ve 352 nci maddeleri hükümleri, temyizde de kıyas yoluyla uygulanır.*” hükmü gereği kanun yolundan feragat, temyizde de kıyasen uygulanmaktadır<sup>36</sup>. Kanun koyucu, nihai karar tebliğinden sonra taraflara tanıdığı bu yol için detaylı bir düzenleme yapmamıştır. Bu sebeple kanun yolundan feragat konusunda kanuni bir boşluk bulunmaktadır. Fakat tarafların, HMK madde 342’ye göre mahkemeye yazılı bir şekilde istinaf talepli dilekçe sunması gerektiğinden; istinaf yolundan feragat dilekçesinin de yazılı bir şekilde dava taraflarınca mahkemeye sunulacağı kıyasen yorumlanabilmektedir<sup>37</sup>.

Sulh, mezkûr kanun maddesinde de belirtildiği üzere, görülmekte olan bir davada, dava konusu uyuşmazlığın, taraflar tarafından anlaşma sağlanarak ortak bir şekilde sonlandırılması anlamına gelmektedir<sup>38</sup>. Sulh, mahkeme içi ve mahkeme dışı sulh sözleşmeleri ile yapılmaktadır<sup>39</sup>. Mahkeme dışında yapılan sulh sözleşmesi bir borçlar hukuku sözleşmesi olarak kabul edilmektedir<sup>40</sup>. Bu da mahkeme dışı sözleşmenin maddi hukuk işlemi olduğunu göstermektedir. Mahkeme huzurunda yapılan sulh sözleşmesi ise dava konusu uyuşmazlığı sona erdiren bir usul hukuku işlemi olarak kabul edilmektedir<sup>41</sup>. Fakat mahkeme huzurunda yapılan sulh de bir özel hukuk sözleşmesi niteliği taşıdığı için hem usul hem de maddi hukuk işlemi olduğunu belirtmek gerekmektedir.<sup>42</sup>

Mahkeme huzurunda yapılan bu sulh sözleşmesi şekil şartlarına tabidir. Tarafların dava konusu uyuşmazlığa dair sulh talepli irade beyanlarını, mahkeme huzurunda açıklamaları ve bu açıklamaların duruşma esnasına zapta geçirilmesi gerekmektedir<sup>43</sup>.

---

<sup>36</sup> Pekcanitez, a.g.e., s. 2167.

<sup>37</sup> Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku Cilt II, s. 58.

<sup>38</sup> Kuru, a.g.e., s. 1087.

<sup>39</sup> Fatma Hızır, Sulh Sözleşmesi, Gazi Üniversitesi SBE, Özel Hukuku ABD, Doktora Tezi, Temmuz 2018, s. 44.

<sup>40</sup> Hızır, a.g.e., s. 44.

<sup>41</sup> Kuru, a.g.e., 1089.

<sup>42</sup> Şahan, a.g.e., s. 25; Kuru, a.g.e., s. 1089.

<sup>43</sup> Şahan, a.g.e., s. 25



Fakat taraflar mahkeme dışında kendi aralarında bir sulh sözleşmesi yaparak bunu mahkemeye sunma imkânına da sahiptir<sup>44</sup>. Taraflar, HMK madde 314/1'e göre; hüküm kesinleşene dek sulh yapabilmektedir<sup>45</sup>. Mahkeme dışı sulh, mahkeme huzurunda yapılan sulhun aksine, dava açılmadan önce de, dava esnasında da yapılabilmektedir. Mahkeme dışında yapılan sulh sözleşmesinin herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır<sup>46</sup>. HMK madde 313/4 uyarınca, taraflar sulh sözleşmesini şarta bağlı olarak da yapabilmektedir<sup>47</sup>. Tarafların karşılıklı fedakârlıkla yaptığı sulh sonucunda, uyuşmazlık sonucu açılan dava sona ermektedir<sup>48</sup>.

Yukarıda açıklanan dava sonlandırıcı bu işlemlerden sadece feragat, İYUK 31. maddeye göre idari yargılama hukukunda da uygulanabilmektedir. Söz konusu kanun maddesinde, İYUK'ta hüküm olmayan hallerde kanun yolundan feragat veya sulh kavramlarının da kullanılacağına dair bir ibare yer almamaktadır. İki farklı yargı kolu olan adli ve idari yargının, işlev bakımından farklı olmasından kaynaklı, davanın sonuçlandırılmasına kadar geçen sürede usul kurallarının da aynı olmaması gerekmektedir<sup>49</sup>.

Feragat hükümlerinin uygulanması için ön koşul, idari yargılama ilke ve esaslarına uygun olmasıdır<sup>50</sup>. Bu sebeple her ne kadar İYUK madde 31'de açık bir hüküm olsa da, medeni usul hukuku kavramları uygun olduğu ölçüde idari yargılama hukukunda uygulanacaktır. Örneğin; feragatin beyan şekli veya feragatin davanın hangi aşamasında yapılacağı konularında, idari yargılama usul ve esaslarına göre, özel hukuk yargılamasından farklı uygulama ve bu uygulamalara dair doktrin tartışmaları mevcuttur<sup>51</sup>.

HMK'da istinaf başvuru hakkından feragat olarak bilinen, kanun yolundan feragat ise, HMK 301'de düzenlenen feragat müessesesinden farklı olarak talep sonucundan

---

<sup>44</sup> Kuru, a.g.e., s. 1094.

<sup>45</sup> Kuru, a.g.e., s. 1091.

<sup>46</sup> Şahan, a.g.e., s. 27.

<sup>47</sup> Pekcanitez, Usul Medeni Usul Hukuku, s. 2037.

<sup>48</sup> Kuru, a.g.e., s. 1095.

<sup>49</sup> Turgut Candan, "Hukuk Muhakemeleri Kanununun Hükümlerinin İdari Davalarda Uygulanabilirliği", Çevrimiçi, <https://turgutcandan.com/2021/04/08/hukuk-muhakemeleri-kanununun-hukumlerinin-idari-davalarda-uygulanabilirligi/>, Erişim Tarihi 24/03/2021.

<sup>50</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, . 466.

<sup>51</sup> İdari Yargılama Hukuku'nda feragatin uygulanmasına dair ayrıntılı bilgi için, Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Hukuku, s.903 vd.

vazgeçmeyi değil, mahkeme kararının tebliğinden sonra kanun yoluna başvurmadan vazgeçmeyi kastetmektedir<sup>52</sup>. İYUK madde 31’de, HMK 349. maddenin kanun koyucu tarafından belirtilmemesi sebebiyle, idari yargılama hukukunda kanun yollarından vazgeçmenin lafzi ve sistematik bir yorumla mümkün olmadığı açıktır. Ayrıca, Danıştay 10. Dairesinin 30.10.1996 tarih ve E.1995/5846, K. 1996/6434 numaralı kararına göre, İYUK madde 31’de açıkça feragat hükümlerinin idari yargılama hukukunda da geçerli olduğunun belirtilmesi, kanun yollarında da bahsi geçen feragat hükümlerinin geçerli olduğu sonucuna varmak için yeterli bulunmamaktadır<sup>53</sup>. Bu karar uyarınca, her yargı kolunun işlevinin ve yapısının farklı oluşu, kanun yollarından feragat açısından genişletici yorum yapmaya izin vermemektedir.

İYUK madde 31’de kanun koyucunun söz konusu kanunda hüküm bulunmaması sonucunda yönlendirdiği medeni usul kavramlarının arasında sulh müessesesi yer almamaktadır. Her ne kadar idari yargı dava aşamasında sulh yolu için kanuni bir düzenleme bulunmasa da; dava yoluna gitmeden önce idari ve adli uyuşmazlık çözümü 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamesi ile sağlanmaktadır<sup>54</sup>. İdari uyuşmazlıkların çözümü<sup>55</sup> 659 sayılı KHK’nın 12. maddesinin. 1. fıkrasına göre; bir idari işlem sonucu hak kaybı veya zedelenmesi yaşadığı iddia edenler, dava açma süresi içinde zararın sulh yolu ile giderilmesini talep edebilmektedir<sup>56</sup>. 659 sayılı KHK, dava yoluna gitmeden önce kullanılan mahkeme dışı bir sulh müessesesi iken, HMK 313. maddede düzenlenen mahkeme içi sulh ile bir benzerlik taşımamaktadır<sup>57</sup>.

---

<sup>52</sup> Hasan Dursun, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul, Adalet Yayınevi, 2009, s. 112.

<sup>53</sup> “...2577 sayılı Yasanın 31. maddesiyle yollamada bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun feragata ilişkin hükümlerinin, ancak idari yargılama usulüyle bağdaştığı ölçüde uygulanması mümkün olup, söz konusu yasal düzenlemenin idari yargıda, kanun yollarında da davadan feragat etme olanağı tanıdığından söz edilemeyeceğinden...” Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 24.03.2022.

<sup>54</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 548.

<sup>55</sup> Adli uyuşmazlıklarda sulh yolu hk. ayrıntılı bilgi için bkz: Şahan, a.g.e., s. 67. vd.

<sup>56</sup> Ali Cem Budak, “Medeni Usul Hukukunda Sulh ve Sulh Benzeri Müesseseler”, Kocaeli Üniversitesi SBE Özel Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2018, s. 152.

<sup>57</sup> Mehmet Karaarslan, “İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri ile Giderilmesi”, TBB Dergisi, 2019, Sayı:140, s. 88.

Ana hatları ve idari yargılama usulü hukukuna yansımaları yukarıda açıklanan bu üç kavramın, VUK madde 379’da düzenlenen KYV ile karşılaştırılması yapıldığında aralarında çeşitli benzerlikler ve farklılıklar olduğu açıkça görülecektir. KYV’nin düzenlendiği VUK 379. maddenin ilk fıkrası incelendiğinde; KYV’ye başvurmak için kanun koyucunun “*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)*” şeklinde müesseseye başvuru sınırlarının çizildiği görülmektedir. Oysa feragat müessesesinde, kanun koyucunun açıkça yasaklamadığı müddetçe, tarafların, kamu düzenine ait hukukten tasarruf edemeyeceği uyuşmazlık kaynaklı davalarda dahi feragat hakkının olduğu ileri sürülmektedir<sup>58</sup>. Mahkeme içi sulh müessesesi ise, tarafların özgür bir biçimde tasarruf edebileceği uyuşmazlıkların konu edildiği davalarda kullanılabilir<sup>59</sup>. Kanun yoluna başvuru hakkında feragatte ise, HMK’nın belirlediği istinaf ve temyiz edilebilen kararlar haricinde; tarafların kanunda belirtilmeyen veya yasak olan bir ilk derece mahkemesi kararı ile kanun yoluna gitme talebi veya bundan vazgeçmesi söz konusu olmamaktadır.

Feragat, HMK 310. maddenin 1. fıkrasına göre; hüküm kesinleşene kadar her zaman yapılabilmektedir. Söz konusu kanun maddesinin 2. ve 3. fıkralarına göre ise; feragat istinaf veya temyiz başvuru süreleri içinde yapıldığında, istinafa başvuru durumunda dosya istinaf incelemesi yapılmadan ilk derece mahkemesine veya bölge adliye mahkemesine ek karar verilmesi için gönderilmekte, temyize başvuru durumunda ise, yine dosya temyiz incelemesi yapılmadan hükmü veren mahkemeye gönderilmektedir<sup>60</sup>. Fakat yukarıda da belirtildiği üzere, medeni usul hukuku kavramları idari yargılama hukukunda her zaman aynı şekilde uygulama alanı bulamamaktadır. Feragatin idari yargılama hukukunda ne zaman kullanılacağına dair doktrinde görüş ayrılıkları ve Danıştay kararlarında farklılıklar bulunmaktadır<sup>61</sup>. Sulh müessesesi de tıpkı

<sup>58</sup> Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku Cilt I, s. 1046.

<sup>59</sup> Şahan, a.g.e., s. 83.

<sup>60</sup> Tanrıverdi, Medeni Usul Hukuku Cilt I, s. 1047.

<sup>61</sup> İdari Yargılama Hukukunda Feragatin Ne Zaman Kullanılacağına Dair Detaylı Görüş Ve Karar İncelemeleri İçin; Bknz. Dinçer Yılmaz, “Medeni Usul Hukukunda Davadan Feragate İlişkin Hükümlerin İdari Yargılama Usulünde Uygulanması”, Ankara Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s. 121-158.; Münci Çakmak, “İdari Yargıda Davadan Feragat”, AÜHFD, 2004, C.53, Sa. 1; Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 908-911.

feragat gibi, HMK 314. maddeye göre hüküm kesinleşene dek yapılabilmektedir. Söz konusu maddesinin 2. ve 3. fıkraları, yukarıda açıklanan istinaf ve temyiz aşamalarındaki feragat maddelerinin, sulh müessesesi için geçerli olan düzenlemeleridir. KYV ise, VUK 379. maddeye göre “*kanun yoluna başvuru süresi içinde*” yapılmaktadır. Kanun koyucu, istinaf veya temyiz yolu süresi içinde mükellefe KYV başvurusu yapma hakkı tanımaktadır.

Başvuru usulleri bakımından da müesseseler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Feragat edildiğinde davacı, HMK 309/1’e göre, feragat talebini sözlü bir şekilde duruşmada veya yazılı bir şekilde dilekçeyle mahkemeye sunmaktadır<sup>62</sup>. Fakat idari yargılama hukukunda sözlü yargılama istisnai uygulandığından, idari yargıda feragat talebinin yazılı bir dilekçe ile mahkemeye bildirilmesi gerektiği görüşü ileri sürülmektedir<sup>63</sup>. Doktrinde bunun aksi bir görüş de mevcuttur. Bu aksi görüş uyarınca; İYUK madde 23’e göre, her dava için tutanak tutulduğundan, tutanaklarda kanuna göre dava konusu ve karar yazılmalıdır. Dolayısıyla, davanın feragat ile sona erdirilmesi halinde bu durumun bahse konu kanun maddesinde ifade edilen tutanağa geçirilmesi mümkündür. Bu yorum idari yargı doktrininde de sözlü feragatin geçerli olabileceğine dair bir görüş olarak yer almaktadır<sup>64</sup>. Sulh müessesesinde ise, taraflar hem mahkeme içi sulh taleplerini yargılama esnasında hem de mahkeme dışında kendi aralarında akdettikleri sulh sözleşmesi yoluyla mahkemeye bildirebilmektedir<sup>65</sup>. Kanun yolu başvurusundan feragatte ise, kanun yoluna gitmekten vazgeçen dava tarafı HMK madde 349’a göre hükmün kendisine tebliğinden sonra mahkemeye talebini sunabilmektedir. İlamın taraflara tebliğinden sonra, hükmü veren mahkemeye kanun yolundan feragat talebi bir dilekçe ile bildirilebilmektedir<sup>66</sup>. Fakat KYV başvurusunda, VUK 379. maddesine göre mükellef, hükmün açıklanmasından sonra kanun yoluna başvuru süresi içinde, KYV talepli dilekçeyi vergi dairesine sunması şartıyla, kanun yolundan vazgeçme

---

<sup>62</sup> Hatice Didem Sanıvar, “Türk Medeni Yargılama Hukukunda Davadan Feragat”, Marmara Üniversitesi SBE Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2017, s. 21.

<sup>63</sup> Yılmaz, a.g.e., s. 118.

<sup>64</sup> Gözde Ülker, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl 2016, Cilt 22, Sayı 3, s. 3357,3358.

<sup>65</sup> Şahan, a.g.e., s. 25,26.

<sup>66</sup> Pekcanitez, a.g.e., s. 2166.

hakkını kullanabilmektedir<sup>67</sup>. KYV dışında kalan feragat ve sulh müesseselerinde ise, dilekçe yargı organına sunulmaktayken, KYV başvuru dilekçesi yürütme organı olan vergi dairesine sunulmaktadır. Feragat ve sulh müesseselerinde yukarıda açıklanan aşamalarda davacı veya davalıya talep hakkı verilmekteyken, KYV başvurusu tıpkı kanun yoluna başvurudan feragat gibi sadece hükmün taraflara tebliğinden itibaren işler hale gelen bir haktır.

HMK 326. maddeye göre, *“Kanunda yazılı hâller dışında, yargılama giderlerinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verilmektedir.”* Fakat davayı sona erdiren sebepler için bu hüküm geçerli değildir. Feragat yapıldığında, feragat talebinde bulunan davacı, HMK 311. maddeye göre aleyhinde hüküm verilmiş gibi yargılama giderlerini ödemeye mahkûm olmaktadır. Sulh halinde ise, taraflar düzenledikleri sulh sözleşmesine yargılama giderlerini de ekleme özgürlüğüne sahiptir<sup>68</sup>. Buna göre taraflar, yargılama giderlerini birbirlerinden talep edip etmeyeceğine sözleşme metni üzerinde karar verebilmektedir. Feragat hali için HMK’da ayrı bir düzenleme bulunmaktayken, sulh müessesesi için yargılama giderleri özelinde bir düzenleme bulunmamaktadır. KYV müessesesi için de VUK 379. maddede özel bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre kanun koyucu, KYV talebinde bulunan mükellefi, mahkemenin kararında hükmettiği yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer’ilerinden istisna tutmaktadır. Söz konusu alacaklar VUK 379. maddeye göre karşılıklı olarak talep edilememekte ve bu alacaklar için icra takibi yapılamamaktadır<sup>69</sup>. HMK 323. maddeye göre; yargılama giderleri kapsamı açıkça belirtilmektedir. VUK 379. maddede, yargılama giderleri haricinde avukatlık ücretleri ve fer’ileri şeklinde bir alacak listesi belirtilse de, avukatlık ücretleri HMK 323/ğ’ye göre yargılama giderleri içinde sayılmaktadır. Kanun koyucunun açıkça yazmamasından kaynaklı, avukatlık ücretinin fer’ilerinin ne olduğuna dair amaçsal yorum yöntemi ile kanun koyucunun karşı vekâlet ücretini kastedebileceği sonucuna varılmaktadır. Çünkü karşı vekâlet ücretinin, Avukatlık Kanunu 164/5 madde ve HMK 330. maddelerinin birlikte yorumlanması sonucunda fer’i bir alacak olduğu

<sup>67</sup> Uğurcan Dursun, “İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:381, 2020, s. 97.

<sup>68</sup> Şahan, a.g.e., s. 150.

<sup>69</sup> Dursun, a.e. ,s. 97.

düşünülmektedir<sup>70</sup>. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 25.05.1959 tarih ve E:1957/4, K:1957/16 sayılı kararı karşı vekâlet ücretini, “...*Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununun 423 üncü maddesinin (6) ncı bendinde açıkça belirtildiği veçhile muhakeme masraflarından mâduttur. Muhakeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücreti, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu dâvanın konusunu teşkil eden hak ve alacağı sıkı bir surette bağlı olan fer'i haklardandır. Fer'i hakların akibeti asıl hakkın akibetine tabidir. Tabi olan şeye ayrıca hüküm verilemez.*” şeklinde tanımlamaktadır<sup>71</sup>. Bu karara göre, karşı vekâlet ücreti, avukatlık ücreti gibi yargılama gideri kabul edilen fer'i bir alacaktır<sup>72</sup>. İYUK madde 31'de yer alan yargılama giderleri ile ilgili mezkûr kanunda hüküm olmaması halinde HMK hükümlerinin uygulanacağına dair madde gereği; idari yargılama hukukunda da karşı vekâlet ücretinin bir yargılama gideri olduğu sonucuna varılmaktadır<sup>73</sup>. Vergi yargılamasında da, İYUK ve HMK hükümlerinin geçerli olması dolayısıyla, VUK 379. maddede yer alan yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri şeklinde düzenlenen maddede; avukatlık ücret ve fer'ilerinin yukarıda açıklandığı şekilde yargılama gideri kabul edilmesi sebebiyle, kanun koyucu maddeyi ihdas ederken tekrara düşmektedir.

Genel hatlarıyla müesseseler arası karşılaştırma yapılması sonucunda, KYV'nin feragat, sulh ve kanun yoluna başvurudan feragat yollarıyla arasında benzerlik ve farklılıklar olduğu tespit edilmektedir. Yukarıda özellikle usul hukuku üzerinden yapılan değerlendirme sonucunda, KYV'nin sulh müessesesinden, feragat ile daha benzer yönler taşıdığı açıkça görülmektedir. Sulh müessesesinden ayrıldığı en temel nokta, sulh halinde tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları sonucunda ortaya bir uzlaşma metni çıkmasıyken, KYV'de davacı mükellef ile davalı idare arasında bir sulh sözleşmesi söz konusu olmamaktadır<sup>74</sup>. Aksine mükellef KYV talebini idareye bildirmektedir. Kaldı ki sulh müessesesinin İYUK'ta doğrudan bir düzenlemesinin bulunmaması, kavramları karşılaştırmayı güçleştirmektedir.

<sup>70</sup> Edanur Şenyüz, “Karşı Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği Ve Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu”, TBB Dergisi 2019 (142), s. 157,177.

<sup>71</sup> Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 29.03.2022

<sup>72</sup> Şenyüz, “Karşı Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği Ve Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu”, s. 148.

<sup>73</sup> Serkan Ağar; M. Kağan Eller, “Yasal Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği Ve KDV Karşısındaki Durumu”, TBB Dergisi, Sayı:88, 2010, s. 399.

<sup>74</sup> Doğan Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:16, Sayı: 185, 2020, s. 1171.

KYV, bilhassa dava konusu talep sonucundan vazgeçilmesi noktasında davadan feragat ile benzerlik taşımaktadır. Yukarıda da detaylıca açıklandığı üzere, KYV talebini davacı mükellefin yapması, talebin mahkeme veya idare onayına ihtiyacının olmaması, talebin yazılı bir dilekçe ile yapılması, talebin kesin ve geri alınamaz olması gibi şekle ve esasa dair birtakım benzerlikler sebebiyle KYV'nin feragat müessesesine benzerliği açıkça görülmektedir. Fakat KYV'ye başvuru zamanı, KYV başvurusu yapılacak dava konusu uyuşmazlıklar, KYV dilekçesinin mahkemeye yerine idareye yazılı bir şekilde ibrazı, KYV talebinin gerçekleşmesi için yürütme ve yargı tarafından yapılması gereken idari veya yargısal işlemler, KYV talebi sonucunda davanın seyri, dava sonucu hükmedilen yargılama giderleri gibi konu başlıkları bakımından KYV müessesesi feragat müessesesinden ayrılmaktadır<sup>75</sup>. KYV'de mükellefin mahkeme hükmü sonucunda talep hakkı kazanması sayesinde KYV başvurusunda bulunması, bu noktada HMK 349. maddedeki kanun yoluna başvurmadan feragat benzemektedir. HMK 301. maddede düzenlenen feragatin zaman bakımından davacıya kesin hüküm açıklanana dek başvuru yapma hakkı tanınmasının aksine, KYV ve kanun yolundan feragatte en temel şart mahkeme kararının açıklanmasıdır. KYV talebinde, tıpkı HMK 343. maddedeki gibi mükellefin mahkeme hükmü sonrası doğan istinaf veya temyiz yoluna gitme hakkından vazgeçmesi söz konusu olmaktadır<sup>76</sup>. KYV ve kanun yolundan feragat müesseselerinde, mahkeme hükmünden önce feragat hakkı tanınmamaktadır. Her ne kadar bu noktada benzerlik bulunsa da, kanun yolundan feragat, taraflara haktan veya dava sonucu verilen hükümden feragat etme hakkı vermemektedir<sup>77</sup>. Bu yol, taraflara sadece mahkeme kararının bir üst mahkemeye taşınmasından vazgeçilmesi hakkı tanımaktadır. Fakat KYV başvuru talebi, mahkeme kararının istinaf veya temyiz incelemesinden geçmesinden vazgeçilmesinin yanı sıra; davacı mükellefin talebinden vazgeçerek, idarenin kanunen belirlediği oranlarda indirimli bir şekilde ödeme yapma iradesi göstermesi sonucunu sağlamaktadır. Mükellefe hem kanun yolundan vazgeçme hem de talep sonucundan vazgeçme hakkını tek bir dilekçe ile sağlayan KYV, bu sebeple salt bir kanun yolundan başvuru feragati olarak da değerlendirilmemelidir. Bu durumun izahı için, medeni hukuk

<sup>75</sup> Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi", Mali Hukuk Dergisi, Cilt:17, Sayı:106, 2021, s. 965,966.

<sup>76</sup> Dursun, a.g.e., s. 13,14.

<sup>77</sup> Pekcanitez, a.g.e., s. 2168.

yargılamasında hem davadan feragat hem de temyiz yolundan feragat eden davacı hakkında Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 20.09.1995 tarihli E.1995/12-661, K. 1995/763 sayılı kararı yol gösterici olabilecektir<sup>78</sup>. Söz konusu kararda, davacı vekilinin aynı günlü iki ayrı dilekçe ile önce temyizden sonra da davadan feragat ettiğini mahkemeye ibraz etmesi sonucunda; Hukuk Genel Kurulu, “*davadan feragatin temyiz isteğinden vazgeçme yanında daha geniş kapsamlı olduğuna*” ve “*Aynı günde verilen bu iki dilekçenin birbirinin devamı olduğu ve davadan feragatin bir yerde, temyizden feragat isteğini de içereceği görüşü ile çoğunlukça, davadan feragat isteği esas alınarak çözüme ulaşılması gerektiğine*” hükmetmiştir.<sup>79</sup> KYV başvurusunda, tek dilekçe ile talep sonucundan ve kanun yolundan vazgeçilmesi neticesinde, KYV’nin içeriğinin en temelinde kanun yolundan vazgeçilmesi şartıyla müesseseden yararlanması yatmaktadır. Kanunda düzenleme olmaması sebebiyle kanun gerekçesine bakıldığında ise, kanun koyucunun KYV’yi getirmekteki amacının ısrarla yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması ve mükellefe vergi uyumsuzlukları bakımından daha kısa ve hızlı bir çözüm sağlama olduğu görülmektedir<sup>81</sup>. Fakat KYV müessesesinde, mükellef özü itibarıyla salt talep sonucundan vazgeçmemekte, idarenin kendisine sağlayacağı indirimli ödeme imkânını değerlendirmek amacıyla talep sonucundan idarenin belirlediği şartlar dâhilinde vazgeçerek, kanun yoluna başvurmamayı seçmektedir. Yargıtay HGK’nın, davadan feragatin, kanun yolundan feragati kapsadığı hükmünden hareketle; KYV’nin feragatin tüm özelliklerini taşımasa da mahkeme dışında yapılan bir feragate benzeyen, feragat usul ve esaslarının temel alındığı bir çözüm yolu olduğunu ve KYV’nin sadece mahkeme hükmü verilmesinden sonra başvuru hakkı tanınması sebebiyle, kanun yolundan feragat olarak ayrıca değerlendirilmesinin eksik kalacağını söylemek mümkündür. Mükellef mahkeme kararı sonucunda, KYV talep dilekçesini idareye sunmakta, idare de bu talebi VUK 379’a göre ilgili yargı merciine göndermektedir. KYV’nin vergi dairesine sunduğu dilekçenin nihai olarak mahkemeye ulaşması sonucunda mahkeme dışı feragat şartı

<sup>78</sup> İbrahim Ercan; İbrahim Özbay, “Medeni Usul Hukukunda Kanun Yollarından Feragat”, EÜHFD, C X S. 5-4, 2006, s. 458.

<sup>79</sup> Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 29/03/2022.

<sup>80</sup> Bu karar ile aynı yönde başka kararlar da mevcuttur. Yargıtay 3. HD, 28.12.2015, E. 2015/19077, K. 2015/21222; Yargıtay 12. HD, 04.02.2003, E. 2003/1789, K. 2003/2150, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 29/03/2022.

<sup>81</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200220-11.htm>



sağlanmış olmaktadır<sup>82</sup>. Kararda belirtildiği üzere davadan feragatin, kanun yoluna gitmekten vazgeçmeyi de kapsamasının yanı sıra; davadan feragatin HMK 311'e göre irade bozukluğu halleri dışında kesin ve geri dönülemez<sup>83</sup> oluşu, feragat eden davacının evleviyetle kanun yoluna da başvuramayacağı sonucuna ulaşılmasını sağlamaktadır. Her ne kadar farklı yargı kolları mevzu bahis olsa da, ilgili Yargıtay kararının yorumlanması sonucu, KYV bakımından da, yapılan KYV talebi, kanun yoluna başvurmayı da kapsayıcı bir işlem olarak görülmelidir. Kaldı ki, yukarıda açıklandığı üzere, talep sonucundan adeta karşılık alarak vazgeçen mükellefin yaptığı vazgeçme, ne safi bir davadan feragat ne de kanun yolu başvurusundan vazgeçmedir. Bu sebeple feragat- KYV mukayesesi özelinde, KYV müessesesi, feragatin usul ve esaslarının bir kısmına göre yapılan, mahkeme hükmü sonrasında yapılmasından kaynaklı kanun yoluna başvurudan feragate benzeyen, usul ve esasa yönelik davayı sonlandıran bir taraf işlemi şeklinde kategorize edilebilir.

#### **1.4. Diğer İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması**

İkinci bölümde detaylı bir şekilde açıklanan idari çözüm yollarının ve KYV'nin mükelleflere vergi aslının ve/ veya cezasının ödenmesi bakımından sağladığı ortak avantajlar bulunmaktadır. Fakat KYV'yi, diğer çözüm yollarından ayıran en önemli nokta, mükellefin yargı yoluna başvurduktan sonra kanun yolundan vazgeçerek idare ile anlaşma iradesi göstermesidir<sup>84</sup>. Diğer çözüm yollarında ise, yukarıda da belirtildiği üzere, mükellef, idari çözüm yollarına dava açma hakkını kullanmadan önce başvurmaktadır<sup>85</sup>.

Pişmanlık, en temelde vadesinde ödeme yapmamış ve bu durum henüz idarenin bilgisine girmemiş olan mükellefler açısından kurtarıcı olan uyuşmazlık önleyici bir çözüm yoludur. VUK 371. maddeye göre, emlak vergisi dışındaki beyan üzerinden tarh ve tahakkuk eden vergiler için geçerli bir müessesedir<sup>86</sup>. Doktrindeki genel kabule göre, genel ve özel usulsüzlük kabahatleri söz konusu olduğunda; pişmanlık ve ıslah

---

<sup>82</sup> Dursun, a.g.e., s. 58,59,73.

<sup>83</sup> Pekcanitez, a.g.e., s. 2021.

<sup>84</sup> Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi", s. 964.

<sup>85</sup> İkinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanan idari çözüm yolları bu bölümde yeniden açıklanmayacak; sadece kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile karşılaştırılacaktır.

<sup>86</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 65.

başvurulamayan bir müessese olmaktadır<sup>87</sup>. Fakat KYV müessesesi vergi uyuşmazlığından doğan ilama bağlı tüm cezaları kapsamaktadır<sup>88</sup>.

Mükellefin, pişmanlığa başvurması için kanunen birtakım şartların sağlanması gerekmektedir. Bunlar kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve vergi aslı ile birlikte pişmanlık zammının süresi içinde ödenmesidir. Kendiliğinden haber verme, başvuranın ilgili makama dilekçe ile haber vermesi anlamına gelmektedir. KYV müessesesinde de mükellef idareye dilekçe ile başvurmaktadır. Fakat kendiliğinden haber verilmenin şartı, başvuranın başvurduğu konu hakkında, kendisi aleyhine bir ihbarın bulunmaması veya başvuru dilekçesinin verilmesinden önce hakkında haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlanmaması veya olayın ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmamasıdır<sup>89</sup>. KYV müessesesine başvurmanın ön şartı ise, vergi/ ceza ihbarnamesine karşı açılan davanın hüküm vermesidir<sup>90</sup>. Diğer başvuru şartı ise, mükellefin bildirimde bulunduğu ödeme süresi geçmiş vergilerin, ödemenin yapılmadığı her ay ve kesri için bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammı ile beraber ödenmesidir<sup>91</sup>. 15 gün içinde vergi aslı ve pişmanlık zammının ödenmemesi durumunda, pişmanlık hükümleri ortadan kalkmaktadır. Fakat KYV’de mahkemenin verdiği karardaki oranlar üzerinden hesaplanan kesin tutarın 1 ay içinde ödenmesi durumunda kanunen mükellef indirimden yararlanmaktadır<sup>92</sup>. Bir aylık süre içinde kesin tutar ödenmezse mükellef indirimden yararlanamamaktadır.

İhtilaf çözüm yollarından bir diğeri olan cezalarda indirim ise, gümrük ve tekell vergileri dışında VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilen bir çözüm yoludur<sup>93</sup>. Cezalarda indirim oranı vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük kabahatleri için VUK 376. maddeye göre %50’dir. Fakat KYV müessesesinde indirim oranları mahkeme kararı sonrasında belirlenmekte ve uyuşmazlıktan uyuşmazlığa

<sup>87</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 317.

<sup>88</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1186.

<sup>89</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 371

<sup>90</sup> Dursun, “İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, s. 96.

<sup>91</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 69.

<sup>92</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1186.

<sup>93</sup> Mutluer; Kuzeyli, a.g.e., s. 188.

değişkenlik göstermektedir<sup>94</sup>. Ayrıca cezalarda indirim adından da anlaşılacağı üzere vergi cezalarında indirim sağlayan bir müessese iken, KYV müessesesi hem vergi aslı hem de vergi cezaları bakımından mükellefe ödeme avantajı yaratmaktadır<sup>95</sup>

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak için, diğer uyuşmazlık çözüm yollarında olduğu gibi birtakım şartlar mevcuttur. VUK madde 376'da bahsedilen bu şartlar; mükellefin dava hakkından vazgeçmesi, kanuni süre içinde müesseseye başvuru yapılması ve indirim sonucunda kalan cezanın süresinde ödenmesidir. Amacı dava yoluna gitmeden çözüm sunmak olan müesseseye başvuran mükellef bir yandan da dava açmamaktadır<sup>96</sup>. Bu noktada KYV müessesesi ile birçok noktada önemli benzerlikler taşıdığı açıktır. İkinci olarak ise vergi/ceza ihbarnamesini alan mükellef veya ceza muhatabı, 30 gün içinde cezalarda indirim için başvuru hakkına sahiptir<sup>97</sup>. KYV müessesesine de kanunda belirtildiği üzere, 30 gün içinde başvurulması gerekmektedir. Fakat bu iki süre aynı gibi görünse de, cezalarda indirim süresi ihbarname tebliği ile başlayan bir süreken, KYV müessesesi süresi ilgili mahkeme kararının tebliğinden itibaren işleyen bir süredir<sup>98</sup>. Müesseseden yararlanmanın son şartı ise kanuni süre içinde indirim tabi olmayan cezanın ödenmesidir. Mükellef veya ceza muhatabı başvurusunda vergi aslı ile indirimden sonra arta kalan cezayı en geç vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre teminat<sup>99</sup> gösterip vadenin sonundan itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini taahhüt etmek zorundadır<sup>100</sup>. Vergi aslı ve cezalar için vade, tebliği takip eden dava açma süresinin bitiminden yani kesinleşmeden itibaren 1 aydır. Fakat KYV müessesesinde VUK 379. Maddeye bakıldığında, müessesenin sağladığı indirimden yararlanmak için herhangi bir teminat gösterme şartı aranmamaktadır. Ayrıca KYV'de, mükellefin idare ile anlaştığı vergi/ceza tutarının %80'ini hesaplanan gecikme faizi ile 1 ay içinde ödemesi, mükellefe sadece “*vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim*” sağlamaktadır. Mükellef veya ceza muhatabının

<sup>94</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1183.

<sup>95</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1183.

<sup>96</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 293.

<sup>97</sup> A.e., s. 292.

<sup>98</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1183.

<sup>99</sup> 6183 sayılı AATUHK madde 10'da teminat konusu ayrıntılı düzenlenmektedir.

<sup>100</sup> Karakoç, a.e, s. 3686.

VUK 376. maddeye göre, yazılı bir şekilde bildirdiği ödeme süresi içinde ödeme yapmaması sonucu cezalarda indirim müessesesinin hükümlerinden yararlanamaması hali, KYV müessesesinde uygulanmamaktadır.

Uzlaşma ise, bir diğer idari çözüm yoludur. Uzlaşma ikinci bölümde de detaylı anlatıldığı üzere tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefe henüz vergi tarh edilmemiş ve ceza kesilmemiştir<sup>101</sup>. İdare, vergi incelemesine dayanarak vergi, resim, harç tarh edecek ve bunlara ilişkin olarak vergi ziyai cezası, 5000 TL’yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) kesecektir<sup>102</sup>. Fakat KYV müessesesinde VUK 359. maddeye göre kesilecek cezalar bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Kaçakçılık fiillerinden herhangi birini işlemiş mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru hakkı bulunmazken, dava hakkını kullandıktan sonra KYV müessesesine başvurabilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, idarenin tarh işlemini gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına VUK Ek madde 1’e göre; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Mezkûr kanun maddesindeki istisnaya göre, “359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza” tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir. Fakat yukarıda da belirtildiği üzere KYV müessesesinde VUK 359. maddeye göre kesilecek cezalar bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

Uzlaşmanın tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılması gibi, KYV müessesesi de VUK 379. maddeye göre, istinaf aşamasında KYV ve temyiz aşamasında KYV şeklinde iki farklı derecede mükellefe başvuru hakkı tanımaktadır. Fakat iki müessesenin başvuru bakımından aralarında bir fark bulunmaktadır. Uzlaşma görüşmelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef, uzlaşmadığı takdirde, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kaybederken; istinaf aşamasında

<sup>101</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 334.

<sup>102</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 75.

davasına devam edip KYV talebinde bulunmayan mükellef, temyiz aşamasında KYV talebinde bulunma hakkına sahiptir<sup>103</sup>.

Uzlaşma, temelinde idare ile mükellefin vergi/ceza tutarları konusunda anlaşmak için bir araya geldiği bir müessesedir<sup>104</sup>. Fakat KYV müessesesinde, idarenin mahkeme kararı sonrasında belirlediği kesin vergi/ceza tutarları üzerinden mükellefin seçim hakkının bulunmadığı bir indirim hali mevcuttur. Uzlaşma görüşmelerinin aksine, KYV'ye başvuran mükellef, idare ile bir görüşme içinde fiziken yüz yüze gelmemekte, sadece KYV'ye başvurmak istediğine dair irade beyanını vergi dairesine yöneltmektedir<sup>105</sup>. Ayrıca, uzlaşma görüşmelerinde mükellefin idare ile tutarlar üzerinde anlaşması, uyuşmazlığı ortadan kaldırmaya yetmekteyken, KYV müessesesinde mükellefin idareye KYV beyanını sunmasından önce yargı yoluna başvurması gerekmektedir<sup>106</sup>.

İzaha davet ise, VUK 370. maddede düzenlenen, mükellefin vergi ziyanına yol açtığına dair emarelerin varlığı halinde; idare tarafından izahat vermeye davet edilmesi anlamına gelen bir uyuşmazlık önleyici çözüm yoludur<sup>107</sup>. İzaha davet müessesesine başvuru için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Kanun maddesine bakıldığında ilk şartın mükellef adına vergi incelemesine başlanılmaması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemesi olduğu görülmektedir. Hükmün devamına bakıldığında; vergi ziyanına sebep olan emarelerin tespitine kadar mükellef hakkında herhangi bir ihbarın bulunmaması şartı aranmaktadır<sup>108</sup>. KYV müessesesine başvurmanın ön şartı ise, mükellefin vergi/ ceza ihbarnamesine karşı açtığı davada mahkemenin hüküm vermesidir<sup>109</sup>.

İzaha davet müessesesi hükme göre; vergi kaçakçılığı fiilleriyle ortaya çıkan vergi ziyayı halinde uygulanmayacaktır<sup>110</sup>. Fakat sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

---

<sup>103</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1184.

<sup>104</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 333.

<sup>105</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1183.

<sup>106</sup> A.e., s. 1184.

<sup>107</sup> Biyan, Vergi Hukuku, s. 265.

<sup>108</sup> Şenyüz; Yüce; Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 300.

<sup>109</sup> Dursun, “İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, s. 96.

<sup>110</sup> Özgür Biyan, İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet, Bilanço Dergisi(Bursa SMMMO), Sayı:162, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2016, s. 47.

belge kullanımı durumunda düzenlenen her sahte veya yanıltıcı belge tutarının 148.000 TL'yi geçmemesi veya bu tutarı geçse dahi mükellefin bir yıl içindeki toplam mal ve hizmet alışının %5'ini aşmaması gerekmektedir<sup>111</sup>. Vergi kaçakçılığı fiillerinden sadece bu fiil izaha davet kapsamına girmektedir. Fakat KYV müessesesine kaçakçılık fiillerinden herhangi birini işleyen mükellef başvurabilmekte, VUK 379. maddede buna dair bir sınırlama getirilmemektedir.

Yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde ön tespit sonucu mükellef izah değerlendirme komisyonu tarafından izaha davet edilmektedir<sup>112</sup>. 30 gün içinde izahta bulunan mükellefin izahı kabul edildiğinde, hakkında vergi incelemesine başlanmamakta veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir<sup>113</sup>. Fakat KYV müessesesinde, mükellef idare tarafından ödeme avantajından yararlanmak için hususi bir şekilde davet edilmemekte, aksine mükellef, mahkeme kararından sonra istinaf veya temyiz yoluna başvurmadan vazgeçerek ihtiyari bir şekilde KYV'ye başvurmaktadır.

Genel bir değerlendirme sonucu, KYV müessesesi ile diğer idari çözüm ve çözüm önleyici yollar arasında benzerlik ve farklılıklar olduğunu söylemek mümkündür. Fakat KYV müessesesini diğerlerinden ayıran en büyük fark, müesseseye başvuru için mükellefin öncelikle dava yoluna başvurma şartıdır. Oysa diğer çözüm yollarında, mükellef dava yoluna gitmeden idare ile arasındaki uyuşmazlığı çözmekte veya uyuşmazlığa sebep olacak halleri ortadan kaldırmaya yönelik çaba sarf etmektedir. Pişmanlık ve izaha davet müesseselerinin, ikinci bölümde detaylıca açıklandığı üzere uyuşmazlık önleyici yollar olduğu açıktır. Diğer çözüm yolları olan uzlaşma ve cezalarda indirim ise idari aşamada mükellefe ödeme kolaylığı sağlayan uyuşmazlığı ortadan kaldırıcı çözüm yollarıdır. Fakat KYV'nin, salt uyuşmazlık ortadan kaldırıcı veya önleyici idari bir çözüm yolu olduğunu kesin bir şekilde söylemek; mükellefin dava hakkını kullandıktan sonra anlaşma talebini vergi dairesine yönlendirmesi dolayısıyla mümkün görünmemektedir.

---

<sup>111</sup> Biyan, Vergi Hukuku, s. 268

<sup>112</sup> Şenyüz; Yüce; Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 301.

<sup>113</sup> Biyan, Vergi Hukuku, S. 268.

| Uyuşmazlık Çözüm Yolu           | Çözüm Yolunun Türü | İşlenen Kabahat                                              | Vergi Ziyayı Ortaya Çıkaran Vergi Kaçakçılığı Fiilleri                                 | İndirim Oranları                                            | Uyuşmazlıktan Faydalanan Vergi Çeşitleri                                                          | Çözüm Yolundan Yararlanma Zamanı               | Ödenmesi Gereken Vergi Alacakları                |
|---------------------------------|--------------------|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| <b>Pişmanlık ve Islah</b>       | İdari              | Vergi Ziyayı Kabahati                                        | Tâbi                                                                                   | -                                                           | Emlak vergisi dışındaki beyan üzerinden tarh ve tahakkuk eden vergiler                            | Tarhiyat Öncesi                                | Vergi Aslı ve Pişmanlık Zammı                    |
| <b>Cezalardan İndirim</b>       | İdari              | Vergi Ziyayı Kabahati , Özel ve Genel Usulsüzlük Kabahatleri | Tâbi                                                                                   | %50<br>(Uzlaşma halinde farklılık göstermektedir.)          | Gümrük ve tekel vergileri dışında VUK'ta düzenlenen ikmalen resen ve idarece tarh edilen vergiler | Vergi/ Ceza İhbarnamesinin Tebliği Sonrası     | Vergi Cezaları                                   |
| <b>Uzlaşma</b>                  | İdari              | Vergi Ziyayı Kabahati , Özel ve Genel Usulsüzlük Kabahatleri | Tâbi Değil                                                                             | İdare ile anlaşmaya bağlı olarak değişiklik göstermektedir. | İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler                                                    | Tarhiyat Öncesi ve Sonrası                     | Vergi Aslı, Vergi Cezaları                       |
| <b>İzaha Davet</b>              | İdari              | Vergi Ziyayı Kabahati                                        | Sadece 148.000 TL'yi geçmeyen sahte ve muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge kullanım | -                                                           | İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler                                                    | Tarhiyat Öncesi                                | Vergi Aslı, Vergi Ziyayı Cezası, Gecikme Zammı   |
| <b>Kanun Yolundaki Vazgeçme</b> | Karma              | Vergi Ziyayı Kabahati , Özel ve Genel Usulsüzlük Kabahati    | Tâbi                                                                                   | Mahkeme Kararına Göre Belirlenir .                          | İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler                                                    | İlk Derece Mahkemesinin Nihai Kararından Sonra | Vergi Aslı ve Cezaları, Gecikme Faizi ve Zamları |

### 1.5. Plea Bargaining ile Karşılaştırılması

Birebir çeviri yapıldığında, savunma pazarlığı anlamına gelen plea bargaining, Anglo-Amerikan hukuk sistemine ait bir kavramdır. Plea bargaining'in Türk hukuk sisteminde hem hukuki müessese bakımından tam bir karşılığı bulunmamakta hem de doktrinde, Türkçe'ye çevirisi bakımından herhangi bir birlik bulunmamaktadır. Doktrinde, savcı-sanık pazarlığı, dava pazarlığı, itiraf pazarlığı, iddia pazarlığı, ceza pazarlığı gibi kullanımları olsa da kavramın salt yargılama sürecine ait olmaması, savcı ve şüpheli arasında gerçekleşmesi, sadece ceza veya iddianame üzerinden pazarlık yapılmaması gibi nedenlerle; daha genel bir kavram olan savcı-şüpheli<sup>114</sup> pazarlığı olarak kullanılması daha uygun düşmektedir.

Plea bargaining en temelde, savcı ile şüpheli arasında; şüphelinin suç ikrarında bulunması ve anayasal dava hakkından vazgeçmesi halinde; savcının daha az veya hiç ceza talep etmemesi üzerine kurulu, karşılıklı bir pazarlık sürecidir<sup>115</sup>. Plea bargaining'in uygulanması halinde; şüpheli mahkemeye erişim hakkı, temyiz hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, tanık dinletme hakkı gibi adil yargılanma haklarının bir kısmından daha az ceza veya daha az suç isnadı karşılığında vazgeçmektedir<sup>116</sup>. Plea bargaining geleneksel haliyle savcı- şüpheli arasında gerçekleşse de bazı sistemlerde hâkim-sanık arasında da yapılabilmektedir<sup>117</sup>. Örneğin Alman hukuk sisteminde, plea bargaining uygulaması hâkimler tarafından yürütülmektedir<sup>118</sup>.

Plea bargaining yargılamaya ait olmayan bir aşamadır<sup>119</sup>. Çoğu hukuk sisteminde savcılık yürütmeye bağlı olarak çalışmaktadır. Savcılık makamı, hükümet ile bağlantılı

<sup>114</sup> 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda sanık, "*Kovuşturmanın başlamasından itibaren hükmün kesinleşmesine kadar, suç şüphesi altında bulunan kişi*" şeklinde tanımlanmaktayken, şüpheli ise, "*Soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişi*" şeklinde tanımlanmaktadır. Plea-bargaining'in, yargılama öncesinde yapılan bir pazarlık süreci olması ve Türk ceza hukuku sisteminde bu aşamanın soruşturma aşamasına denk gelmesi sebepleriyle; plea-bargaining kavramı makale boyunca savcı-şüpheli pazarlığı şeklinde nitelendirilecektir.

<sup>115</sup> Pınar Bacaksız, "İddianame Pazarlığı (Plea Bargaining)", *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 7, Ağustos 2008, Sayfa: 151-170, s. 153.

<sup>116</sup> Ali Emrah Bozbayındır, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu", *Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021/2, s. 1450.

<sup>117</sup> Cynthia Alkon, "Introducing Plea Bargaining into Post-Conflict Legal Systems", INPROL - International Network to Promote the Rule of Law, 2014, s. 5., "Çevrimiçi", Erişim Tarihi: 08/04/2022, <https://scholarship.law.tamu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1863&context=facscholar>

<sup>118</sup> Bozbayındır, a.e, s. 1453.

<sup>119</sup> John H. Langbein, "Understanding the Short History of Plea Bargaining", *Law and Society Review*, 261, 1979. s. 261.



çalıştığı için, bir hâkim gibi tamamen yargı bağımsızlığına sahip değildir<sup>120</sup>. Amerikan yargı sisteminde de, savcılar, yürütmeye bağlı olarak çalışmaktadır<sup>121</sup>. Fakat Türk hukuk sisteminde, savcılar yargı organına bağlı olarak çalışmaktadır. 2802 sayılı Hâkim ve Savcılar Kanunu 6. maddeye göre, “*Hâkim ve savcılar idari görevleri yönünden Adalet Bakanlığına bağlıdırlar.*” Savcılar, yargı kimlikleri dışında, sadece idari denetim ve gözetim bakımından yürütme organına bağlıdır. Her ne kadar iki hukuk sisteminde de savcıların konumu ve bağlı oldukları organ farklı olsa da, farklı yargı kollarına ait plea-bargaining ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri, özellikle iki müessesesinin de içinde barındırdığı “pazarlık” kavramı bakımından benzerlik taşımaktadır.

Plea bargaining kavramının ilk olarak ortaya çıkışı 19. Yüzyıl Anglo-Amerikan hukuk sistemine dayanmaktadır<sup>122</sup>. Kavram Anglo-Amerikan hukuk sisteminin yanı sıra, Kıta Avrupa hukuk sistemlerinde de yeni yeni kendine yer bulmaya başlamıştır<sup>123</sup>. Her ne kadar söz konusu kavram Amerika menşeli olsa da, diğer ülkelerde plea bargaining’in uygulanma oranı hızla artmıştır<sup>124</sup>. Kıta Avrupası hukuk sistemi için yeni ve yabancı bir uygulama olsa dahi; özellikle Amerikan ceza yargılamasında, mahkûmiyet oranlarının %95’i, plea bargaining sonucu suçluların savcılık makamına karşı itiraflarına dayanmaktadır<sup>125</sup>. Bu oran, plea bargaining’in Amerikan ceza yargılaması içinde önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir. Amerikan hukuk sisteminde böyle bir uygulamanın ortaya çıkışı, dava yığılmasını ve uzun tutukluluk sürelerini önleme amacıyla kullanılacak alternatif bir müzakere arayışı ihtiyacından doğmuştur<sup>126</sup>. Ayrıca

---

<sup>120</sup> Anne van Aaken, Eli Salzberger, Stefan Voigt, “The Prosecution of Public Figures and the Separation of Powers: Confusion within the Executive Branch – A Conceptual Framework”, February 2004, Constitutional Political Economy, 15(3), s. 1, 3, 6., “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 08/04/2022, [https://www.academia.edu/49994467/The\\_Prosecution\\_of\\_Public\\_Figures\\_and\\_the\\_Separation\\_of\\_Powers\\_Confusion\\_within\\_the\\_Executive\\_Branch\\_A\\_Conceptual\\_Framework\\_1](https://www.academia.edu/49994467/The_Prosecution_of_Public_Figures_and_the_Separation_of_Powers_Confusion_within_the_Executive_Branch_A_Conceptual_Framework_1)

<sup>121</sup> The United States Department of Justice, [https://www-justice.gov.translate.google.usao-ma/guide-federal-court-and-legalterms?x\\_tr\\_sl=en&x\\_tr\\_tl=tr&x\\_tr\\_hl=tr&x\\_tr\\_pto=sc](https://www-justice.gov.translate.google.usao-ma/guide-federal-court-and-legalterms?x_tr_sl=en&x_tr_tl=tr&x_tr_hl=tr&x_tr_pto=sc), Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 08.04.2022.

<sup>122</sup> Oren Gazal – Ayal; Limor Riza, “Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution”, Criminal Law and Economics, N. Garoupa, ed., Edward Elgar Publishing., 2009, s. 7., Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 08/04/2022, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1291648](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1291648)

<sup>123</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1450.

<sup>124</sup> Gazal – Ayal; Riza, a.g.m, s. 2.

<sup>125</sup> William Ortman, “When Plea Bargaining Became Normal?”, Boston University Law Review [Vol. 100:1435, S. 1437.

<sup>126</sup> Alkon, a.e, s. 4.

uygulama davaların çözümlenmesine kadar geçen süreyi kısaltmaktadır<sup>127</sup>. Bu da hukuk sisteminde büyük bir zaman tasarrufu sağlamak ve yargılamaya hız kazandırmaktadır.

Plea-bargaining, pazarlık bakımından savcı ve şüpheli arasında çeşitli varyasyonlara sahip bir uygulamadır. Bunlardan ilki savcının şüpheliye yönelttiği iddialar üzerinden pazarlık, ikincisi cezalarda pazarlıktır<sup>128</sup>. İddialar üzerinden pazarlıkta, şüpheli avukatı savcıdan şüpheliye yönelttiği suç isnadının değiştirilmesini veya sayıca azaltılmasını talep etmektedir<sup>129</sup>. Suç isnadının şüphelinin daha az ceza alması şeklinde hafifletilmesi durumunda, şüpheli bunun karşılığında suçunu ikrar etmektedir<sup>130</sup>. Suç isnadının birden çok olduğu halde, şüphelinin isnat edilen suçlardan birkaçını ikrarı halinde; savcı bu ikrarın karşılığında diğer suçlamalardan ceza talep etmemektedir<sup>131</sup>. Ceza pazarlığında ise, savcı şüphelinin alabileceği cezayı en yüksek sınırdan talep etmemekte, cezayı indirmekte fakat suç isnadında herhangi bir değişiklik yapmamaktadır<sup>132</sup>.

Plea-bargaining uygulamasının gerçekleşmesi için pazarlığın tüm hukuki sükülerinin bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, savcı ve şüphelinin karşılıklı bir şekilde bir pazarlık masasına oturmasıdır. Pazarlığın hukuki sükülerinden olan savcının, yargılama aşaması için delil toplaması ve delillere dayanarak iddianame hazırlaması sebebiyle; şüphelinin aksine görüşmede daha avantajlı bir konumda yer aldığı açıktır<sup>133</sup>. Plea bargaining'in sağlanması için ikinci olarak, görüşmenin karşı tarafında olan şüphelinin, pazarlık esnasında suç ikrarında bulunması ve anayasa ile korunan dava ve kanun yolu haklarından vazgeçmesi gerekmektedir<sup>134</sup>. Bu ikrardan önce, plea bargaining'in hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmesi için; şüpheli isnat edildiği suç hakkında bilgilendirilmeli ve yasal hakları savcı tarafından yeniden hatırlatılmalıdır<sup>135</sup>. Şüphelinin bu aşamada hukuken korunması için görüşmenin üçüncü

---

<sup>127</sup> A.e., s. 7.

<sup>128</sup> Alkon, a.e., s. 5.

<sup>129</sup> Bacaksız, a.e., s. 155.

<sup>130</sup> A.y.

<sup>131</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1468.

<sup>132</sup> A.y.

<sup>133</sup> Bacaksız, a.e., s. 161.

<sup>134</sup> Thea Johnson, "Lying at Plea-Bargaining", Georgia State University Law Review, 2021, s. 10., Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 09/04/2022, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3868602](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3868602)

<sup>135</sup> Bacaksız, a.e., s. 158,159.

ayağı olan şüpheli avukatının pazarlık aşamasında etkin bir şekilde rol alması gerekmektedir. Plea-bargainingte hukuki bilgisinin zayıf olduğu ön kabulü sonucu şüpheli, savcı karşısında güçsüz bir duruma düşebilmekte, bu sebeple plea-bargaining alanında uzman bir avukat tarafından temsil edilmesi gerekmektedir<sup>136</sup>. Pazarlık görüşmesinde şüpheli avukatın öncelikle şüpheliye güven vermeli ve süreci başarıyla yürüteceğini göstermelidir.

Özellikle tutukluluk arz eden durumlarda, avukat dosyayı derinlemesine bilmeli ve şüpheliyi suçlu ikrar etmesi veya etmemesi hallerinde doğacak sonuçlar bakımından bilgilendirmelidir<sup>137</sup>. Fakat savcı ve şüphelinin keskin ve köşeli konumlarının aksine, avukatın pazarlık aşamasında üzerine büyük bir yük binmektedir. Bunun sebebi, avukatın, suç ikrarı halinde şüphelinin normalden fazla alacağı cezadan kurtarması ile şüphelinin ikrar etmemesi halinde, mahkeme huzurunda şüphelinin beraat kararı alma ihtimalinin belirsizliği arasında kalmasıdır<sup>138</sup>. Bu noktada avukatın, pazarlıkta anlaşma veya anlaşamama ihtimallerinin varlığı halinde, davanın seyrini mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanarak tahmin edebilmesi ve şüpheliye iki ihtimal dâhilinde de hukuki danışmanlık vermesi gerekmektedir.

Savcı ile şüpheli arasında pazarlığın olumlu sonuçlanması sonucunda, aralarında pazarlık anlaşması (plea agrement) hazırlanmakta<sup>139</sup> ve anlaşma hâkime ulaştırılmaktadır. Hâkim ise, anlaşma metnini, usule uygun bir şekilde pazarlık yapıp yapılmadığı bakımından incelemektedir<sup>140</sup>. Anlaşma metninin mahkemeye sunulmasından sonra hâkim, dosyadaki kanıtları ve anlaşmayı inceledikten sonra, mevcut bir itiraf sebebiyle indirimli bir cezaya hükmetmektedir<sup>141</sup>. Fakat uygulamada, hakimler,

---

<sup>136</sup> Alkon, a.e., s. 13.

<sup>137</sup> F. Andrew Hessick III; Reshma M Saujani, “Plea Bargaining and Convicting the Innocent: the Role of the Prosecutor, the Defense Counsel, and the Judge”, Brigham Young University Journal of Public Law, 189 (2002), s. 206,207.

<sup>138</sup> Bacaksız, a.e., s. 162.

<sup>139</sup> Tung Yin, “Not a Rotten Carrot: Using Charges Dismissed Pursuant to a Plea Agreement in Sentencing under the Federal Guidelines”, California Law Review, Volume:83, Issue:1, 1995(1), s. 419

<sup>140</sup> Oren Gazal – Ayal; Limor Riza, Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution, Criminal Law and Economics, N. Garoupa, ed., Edward Elgar Publishing., 2009, s. 26., Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 10./04/2022, [https://www.researchgate.net/publication/228208730\\_Economic\\_Analysis\\_of\\_Plea-Bargaining\\_and\\_Prosecution](https://www.researchgate.net/publication/228208730_Economic_Analysis_of_Plea-Bargaining_and_Prosecution)

<sup>141</sup> Alkon, a.e., s. 6.

anlaşmayı esasa girmeden, prosedür gereği inceleyip imzalamaktadır<sup>142</sup>. Genel olarak sunulan anlaşma metinlerini, pazarlık sürecinin uzamasının istenmemesi ve uyuşmazlığın bir an önce sonuçlandırılması talebi sebebiyle reddetmemektedirler.<sup>143</sup> Ayrıca savcı ve avukatın pazarlığa konu uyuşmazlık hakkında dava çok bilgiye sahip olması ve savcının pazarlık sonucunda mahkemeye sunduğu anlaşma metni ve eklerinin özet mahiyetinde olması nedenleriyle, hâkimler dosya hakkında bilgiden yoksun bırakılmaktadır<sup>144</sup>. Savcı, plea-bargaining uygulamasında hâkim gibi şüphelinin suçu işleyip işlemediğini değerlendirerek gerçeğe ulaşmaya çalışmaktadır<sup>145</sup>. Hâkim için yaratılan bu negatif durum, savcıyı adeta hâkimin temsilcisi yapmaktadır<sup>146</sup>. Hâkimin, plea bargaining sürecinde savcıya göre daha pasif bir konumda olmasının sebebi; tıpkı şüphelinin dava hakkından vazgeçmesi gibi hâkimin de yargılama sonucunda maddi gerçeğe ulaşma konusundaki aktif rolünden feragat etmesinin/ettirilmesinin sonucudur<sup>147</sup>. Bu pasif konum, hâkimin karar verme yetkisini kısıtlamaktadır<sup>148</sup>.

Yukarıda genel hatlarıyla ortaya konan plea bargaining temelde bir ceza yargılaması kavramı olsa da, KYV ile birçok noktada benzerlik taşımaktadır. Her ne kadar plea bargaining uygulamasında şüpheli ile savcı pazarlık yapıyor olsa da, savcıların Amerikan hukuk sisteminde yürütmeye bağlı olarak görev yapması; KYV ile plea bargaining’i mukayese etme konusunda önem teşkil etmekte ve yol gösterici bir husus olmaktadır. KYV müessesesi, VUK 379. maddeye göre, mükellefe kanun yoluna gitme hakkından feragat etmesi şartıyla, vergi aslı ve/veya cezasında indirim imkânı sağlamaktadır<sup>149</sup>. Plea-bargaining’te ise, kişi soruşturma aşamasında savcı ile pazarlık yapmakta ve anlaşmaları sonucu mahkeme huzuruna çıkma hakkından vazgeçmektedir. Plea-bargaining’te henüz açılmış bir dava yokken, KYV’de açılmış ve hakkında hüküm verilmiş bir dava bulunmaktadır. KYV’de, söz konusu uyuşmazlık dava konusu yapılmış olmasına rağmen, plea-bargaining’te suç teşkil eden fiil kovuşturma aşamasına geçmeden

<sup>142</sup> Daniel S. Mcconkie, “Judges As Framers Of Plea Bargaining”, Stanford Law And Policy Review, Vol. 26:61, , January 2015, s. 66.

<sup>143</sup> Mcconkie, a.e, s. 67.

<sup>144</sup> Hessick III; Saujani, a.e., s. 230.

<sup>145</sup> Bacaksız, a.e, s. 166.

<sup>146</sup> Hessick III; Saujani, a.e, s. 231.

<sup>147</sup> A.e., s. 226.

<sup>148</sup> Mcconkie, a.e., s. 79.

<sup>149</sup> Baki Yegen; Mehmet Emin Turan, “Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No:16, Sayı No: 191, 2020, s. 3122.

savcı-şüpheli pazarlığı neticesinde çözüme kavuşturulmaktadır. Plea-bargaining ceza yargılamasında, KYV idari yargılama içinde işleyen müesseseler olsa da, her iki müesseseden de faydalananlar benzer bir şekilde anayasal dava ve kanun yolu haklarından vazgeçmektedir.

Bu aşamada, her iki müessesede yer alan dava ve kanun yolundan feragatin, AİHS 6. maddede düzenlenen yargılamanın temel taşı olan “adil yargılanma hakkı” açısından incelenmesi gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı, AİHS 6. maddede, içinde barındırdığı alt hakları ile birlikte düzenlenen bir temel insan hakkıdır<sup>150</sup>. Mezkûr kanun maddesinin ilk fıkrası, “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.*” şeklinde düzenlenmektedir<sup>151</sup>. Anayasanın 36. maddesinde “*hak arama hürriyeti*” başlığı ile “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” şeklinde de iç hukukta adil yargılanma hakkını koruyan benzer bir düzenleme yer almaktadır<sup>152</sup>.

Adil yargılanma hakkı, mezkûr kanun maddesinde belirtildiği üzere “*medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda*” kullanılabilir. Fakat hakkın idari yargılama hukukunda kullanımı ile ilgili bir düzenleme maddede yer almamaktadır<sup>153</sup>. Vergi yargılamasının da idari yargılama usulünü temel alması

<sup>150</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1471.

<sup>151</sup> Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, [https://www.echr.coe.int/documents/convention\\_tur.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf), s. 9., Çevrimiçi, Erişim Tarihi:10.04.2022.

<sup>152</sup> Sibel Özel, “Zorunlu Arabuluculuğun Adalet Erişim Hakkı Çerçevesinde İrdelenmesi”, Public and Private International Law Bulletin, 40(2): 867–892 Prof. Dr. Cemal Şanlı’ya Armağan, (2020), s. 873.

<sup>153</sup> İdari yargılama hukukunda “*medeni hak ve yükümlülük*” kavramının detaylı değerlendirilmesi için bkznz. Görür, a.g.e., s. 36. vd.

sebebiyle, AİHS'in medeni hak ve yükümlülük ifadesi vergi uyumsuzlukları için de belirsiz bir durum yaratmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarında, AİHS 6. maddeden yararlanma noktasında mükelleflere hak ihlali yaşatabilen bir uygulama mevcut olsa da, Anayasa'nın 36. maddesinin adil yargılama hakkını hiçbir koşula bağlamaması, mükellefler açısından olumlu bir düzenleme yaratmaktadır. 36. madde düzenlemesinde kanun koyucunun “herkes” ifadesi, AİHS'in konu bakımından “*medeni hak ve yükümlülükler*” şeklinde sınır çizmesinin aksine daha kapsayıcı olmaktadır<sup>154</sup>. İç hukukta düzenlenen kavram ve terimleri, AİHM'in imzacı ülkelerden bağımsız bir şekilde tasnif etmesi veya farklı yorumlaması anlamına gelen “*otonom kavramlar doktrini*” sebebiyle, Anayasa 36. maddede düzenlenen adil yargılanma hakkının, AİHM tarafından daha farklı yorumlanması mümkündür<sup>155</sup>. Bu durum, imzacı devletlerin, iç hukuklarında kavram ve terim sınıflandırmalarında özgür olduğunu göstermektedir<sup>156</sup>.

Plea-bargaining ve KYV müesseselerinde, başvuru mahkemeye ulaşım hakları ile kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma haklarından<sup>157</sup> feragat etmektedir. Plea-bargaining'te şüpheli, dava açma hakkından, KYV'de mükellef istinaf veya temyiz kanun yoluna gitme hakkından vazgeçmektedir. Her ikisi de farklı aşama ve yargı kolunda yaşanan bir feragat olsa dahi, iki müessesenin de adil yargılanma hakkının başvurucuya tanınmasından önce, en temelde hak aramak için bir yargı merciine başvurudan vazgeçme olduğu açıktır. İki müessesede de şüpheli ve mükellef hak arama hürriyetinden vazgeçmektedir. Hak arama hürriyetinden vazgeçildiği bir ihtimalde, başvuru mahkemelerinin adil yargılanma hakkının koruma kapsamında olmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu feragat sonuç olarak, her iki başvuru mahkemesinin de adil yargılanma taleplerinden vazgeçmesi olarak yorumlanabilmektedir. Fakat şüpheli ve mükelleflerin dava ve kanun yolundan feragat etmesinin anlamı, başvuru mahkemelerinin bile/isteye hakkın

---

<sup>154</sup> Öden, a.e., s. 125,126.

<sup>155</sup> A.e., s. 125.; Görür, a.g.e., s. 13.

<sup>156</sup> Serkan Ağar, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, TBB Dergisi, Sayı 59, 2005, s. 348,349. ; Bozbayındır, a.e., s. 1472,1473.

<sup>157</sup> Koçak; İbiş, a.e., s. 72.

kendisinden veya tamamından feragat yerine, hakkı oluşturan belirli haklardan feragat etmesidir<sup>158</sup>.

Adil yargılanma hakkının ihlal edilmemesi adına şüpheli ve sanığın adil yargılanma hakkından feragat ederek hareket etmesi belirli şart ve ilkelere bağlanmıştır<sup>159</sup>. AİHM'in feragat ölçütleri iç hukukumuz için zorunlu olmasa da, KYV müessesesini inceleme açısından yardımcı olacaktır. AİHM, şüpheli ve sanıkların haktan feragat etmesini yasaklamamıştır<sup>160</sup>. Bu şartlardan ilki, feragat sahibinin yapacağı hukuki işlemin sonuçlarını bilebilecek durumda ayırt etme gücüne sahip olması gerekmektedir<sup>161</sup>. Ayırt etme gücüne sahip bu kişiler açık veya zımni bir irade beyanıyla gönüllü bir şekilde adil yargılanma hakkından feragat etme hakkına sahiptir<sup>162</sup>. Açık veya zımni bir şekilde yapılan ve soru işareti barındırmayan gönüllü beyan feragatin ikinci şartı olmaktadır. Üçüncü olarak feragat, herhangi bir kamu menfaatini ihlal etmemelidir<sup>163</sup>. Adil yargılanma hakkından feragat için belirtilmesi gereken son husus ise, feragatin kapsamıdır. AİHM, söz konusu haktan feragatin sınırlarını belirli bir şekilde çizmemiştir<sup>164</sup>. Bunun yanı sıra iç hukukta da benzer bir düzenleme yer almaktadır. Kanun yolundan veya dava yolundan feragat şeklinde ayırım yapmaksızın, salt feragat kavramı, HMK 311. maddeye göre “*İrade bozukluğu hâllerinde, feragat ve kabulün iptali istenebilir.*” Bu madde uyarınca feragat talebinde bulunanın, TBK’da düzenlenen yanıltma, aldatma veya korkutma şeklinde gerçekleşebilen irade bozukluğu halinde, söz konusu feragatin iptali istenmektedir. HMK 311. maddenin de, feragat başvurusunda hukuken sakat olmayan özgür iradeye vurgu yaptığı kanuni düzenlemeden anlaşılmaktadır.

AİHM, adil yargılanma hakkına tabi hak ve ilkelerden biri veya birkaçından feragat edilmesi hususunda belirli şartları plea-bargaining için de geçerli saymaktadır.

<sup>158</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1477; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Korunması, <https://rm.coe.int/aihs-kapsam-nda-adil-yarg-lama-hakk-n-n-korunmas-tr/16808db5d4>, s. 16.

<sup>159</sup> Bozbayındır, a.e., s. 11.

<sup>160</sup> AİHS 6 Rehberi, [https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_TUR.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf), “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 10/04/2022, s. 7.

<sup>161</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1477.

<sup>162</sup> AİHS 6 Rehberi - Adil Yargılanma Hakkı ( Ceza Hukuku Yönü), “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 10/04/2022, [https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_TUR.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf), s. 7.

<sup>163</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1477.

<sup>164</sup> Nuala Mole ve Catharina Harby, “Adil Yargılanma Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi’nin uygulanmasına ilişkin kılavuz”, 2001, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 10/04/2022, s. 68.

Örneğin, mahkemeye erişim, duruşmada bulunma hakkı, kanun yoluna başvuru hakkı gibi haklardan kişiler feragat etmektedir<sup>165</sup>. Bu feragatin yukarıda da belirtildiği üzere, feragat eden kişi tarafından, hukuki işlemin özü ve sonuçlarının idraki ile birlikte feragatin gönüllü bir biçimde yapılması gerekmektedir<sup>166</sup>. KYV müessesesinin düzenlendiği VUK 379. maddede böyle bir düzenleme yer almamaktadır. Fakat Anayasa 36. madde ile mükellefin adil yargılanma kapsamında olduğu ve adil yargılanma kapsamındaki mahkemeye erişim, dava açma ve kanun yoluna başvuru haklarının mükellefi mağdur edici bir biçimde feragat işlemine konu edilmemesi gerektiği çıkarımı yapılabilecektir.

AİHM'e göre, plea-bargaining gerçekleştiğinde, şüphelinin alacağı ceza ile pazarlık anlaşmasını kabul etmediği ve mahkeme huzuruna çıktığı ihtimalinde alacağı ceza arasında, iç hukuka göre hukuki bir temellendirme yapılamayacak kadar bariz bir farkın olması; adil yargılanma hakkından feragat iradesinin sakatlanmış olduğuna delalettir<sup>167</sup>. KYV kapsamında, mükellef talep dilekçesini verdiğinde “...mahkemece kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i, bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i...” kanuna göre tahakkuk etmektedir. Maddeden anlaşılması gereken, vergi idaresinin mahkeme kararındaki oranlar üzerinden kanuna göre indirime gidecek olduğudur. Bu da mükellefin, yargı yoluna devam etmesi hali ile idarenin kanunda belirtilen indirimli ödemeyi kabul ederek KYV talebinde bulunması hali arasında yapacağı ödemelerin sayısal olarak değişeceğini göstermektedir. Böyle bir aleyhe durum çıkmaması için AİHM iddia pazarlıklarının yargısal denetime tabii olması gerektiğinin altını çizmektedir<sup>168</sup>. Hâkim, pazarlık anlaşmasını, şüphelinin kanun yollarından gönüllü ve doğacak hukuki sonucun bilincinde olarak feragat edip etmediği bakımından denetlemelidir<sup>169</sup>. Fakat KYV müessesesinin düzenlendiği ilgili kanun maddesi ve 517 sayılı Tebliğ'de, mükellefin iradesinin sakatlanabileceği herhangi bir

---

<sup>165</sup> Bozbayındır, a.e, s. 1492.

<sup>166</sup> A.y.

<sup>167</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1493.

<sup>168</sup> A.e., s. 1494.

<sup>169</sup> A.e., s. 1469.



ihtimali engelleyici bir kontrol mekanizması bulunmamaktadır. KYV talebi idareye sunulduktan sonra, vergi dairesi KYV talepli dilekçeyi mahkemeye göndermektedir. Plea-bargaining’te ise şüpheli-savcı arasında imzalanan anlaşma metni, direkt yargı makamına sunulmaktadır<sup>170</sup>. KYV müessesesinde yargı organının KYV talepli dilekçe üzerinde herhangi bir denetim yetkisi bulunmamaktadır. Çünkü VUK 379. maddeye göre KYV talep dilekçesi idareye verilmekte, idare de yargı makamını mükellefin kanun yolundan vazgeçtiğine dair sadece bilgilendirmektedir. Fakat bu bildirimin nasıl ve ne kadar bir süre içinde yapılması gerektiğine ilişkin bir açıklama kanunda veya tebliğde yer almamaktadır. Mahkemeye gönderilen KYV dilekçesinin sadece bildirim mahiyetini taşıdığını söylemek mümkündür. Bunun bir bildirim olduğunun en açık kanıtı VUK 379. maddedeki mükellefin ödemesi gereken tutarın *“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 edeceğinin belirtilmesidir. Bu maddenin açıklaması, KYV talepli dilekçenin mükellef tarafından vergi dairesine sunulmasından sonra, söz konusu tutarın, yargı denetimine ihtiyaç duyulmadan ödeme aşamasına gelmesidir. Plea-bargaining’te ise, her ne kadar yargı makamı, savcılığın karşısında pasifize edilmiş olsa da<sup>171</sup>, pazarlık anlaşması mahkemeye sunulmakta ve nihai kararı mahkeme vermektedir<sup>172</sup>.

Plea-bargaining in en problemli kısmı, kişinin pazarlık anlaşmasını kabul etmediği varsayımında, hâkim karşısında suçlu bulunursa, pazarlık metninde yazandan daha fazla bir ceza alma ihtimalidir. Bu kişiler için plea bargaining’i zorlayıcı bir pazarlığa dönüştürmekte ve dava hakkını kullanma noktasında kişileri güvensiz ve çaresiz bırakmaktadır<sup>173</sup>. Mahkemeye çıktığı zaman sanığın savcının teklifinden daha fazla ceza alma ihtimali sanığa korku vermekte ve pazarlığa itmektir<sup>174</sup>. Plea-bargaining’in şüpheli tarafından kabul edilmesinin bir sebebi de, mahkemeye çıktığında daha fazla ceza almasının yanı sıra, pazarlığı kabul etmediği bir varsayımında, tutuklu yargılanma

---

<sup>170</sup> A.e., s. 1488.

<sup>171</sup> Hessick III; Saujani, a.e., s. 226.

<sup>172</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1489.

<sup>173</sup> Alkon, a.e., s. 12.

<sup>174</sup> Hessick III; Saujani, a.e., s. 201.

ihtimalinden korkmasıdır<sup>175</sup>. Savcının, şüpheliye mahkemeye çıktığında beraat alma ihtimalinin olmadığına dair yönlendirmeler yapması sonucunda, sanık hukuk sistemi içinde güvensiz hissederek, elindeki tek şansın pazarlık teklifini kabul etmek olduğu yanılgısına kapılabilmektedir<sup>176</sup>. Özellikle masum şüphelilerin, korku ile hareket ederek, pazarlık anlaşmasını kabul etmesi hukuki açıdan büyük bir problem yaratabilmektedir. Masum birinin, beraat etme ihtimalinin yüksek olmasına rağmen savcının sunduğu teklifi kabul etmesi toplum tarafından öğrenildiğinde, ceza sistemine karşı güven de sarsılabilmektedir<sup>177</sup>. Hâkimin bu noktada üzerine büyük bir görev düşmektedir. Hâkim, pazarlık anlaşmasını denetlerken, ilk olarak şüphelinin anlaşma iradesi gösterirken gönüllü olup olmadığına bakmalıdır<sup>178</sup>. KYV müessesesinde de mükellefin kanun yolundan feragat etmesinin rızasına dayanması sebebiyle; adil yargılanma hakkının alt hakkı olan mahkemeye çıkma hakkından feragatin ikinci şartı olan gönüllük, KYV için de önem teşkil etmektedir. Söz konusu şart, KYV ile plea bargaining karşılaştırması bakımından bağlayıcı nokta mahiyetindedir. KYV talebinde bulunan mükellef, kanun yolundan vazgeçerek mahkeme huzuruna çıkma hakkından feragat etmektedir. KYV’de de tıpkı plea-bargaining’te olduğu gibi, anayasal dava hakkından vazgeçmenin, gönüllü bir şekilde olduğu sunulsa da, davalının bu noktada gönüllülüğünden çok buna gönüllü olmaya teşvik edildiği görülmektedir.<sup>179</sup> Yukarıda da belirtildiği üzere feragat, hiçbir devlet baskısı zorlaması veya yönlendirmesi olmadan, gönüllülük esasına dayalı olmak zorundadır<sup>180</sup>. Gönüllülük esası sağlanmadığında, adil yargılanma hakkından feragatin gerçekleşmediği, aksine hak ihlalinin ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Gönüllülük esasının bu denli önemli olmasının sebebi, plea-bargaining’te olduğu gibi KYV’de de mükellefin baskı altında anlaşma rızası göstermesi ihtimalidir. KYV’de bu ihtimali doğuran sebep, mükellef hakkında ilk derece mahkemesinin aleyhe kararı ihtimalinde, mükellefin kendisine sunulan indirimli ödemenin elindeki tek şans olduğunu düşünmesidir. Bu ihtimalde, ilk derece mahkemesinde açtığı davayı kaybeden mükellef, davasını Bölge İdare Mahkemesi’ne götürse veya BİM’de görülen davasını Danıştay’a

<sup>175</sup> Gazal – Ayal; Riza, *Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution*, s. 13.

<sup>176</sup> Hessick III; Saujani, a.e., s. 204.

<sup>177</sup> Hessick III; Saujani, a.e., s. 205.

<sup>178</sup> A.e., s. 224.

<sup>179</sup> John H. Langbein, “Torture and Plea-Bargaining, *The University of Chicago Law Review*”, 1977, s. 14.

<sup>180</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1479.

temyiz etse dahi, kazanma ihtimali yüksek değildir. Kazansa dahi, istinaf ve temyiz yargılamasının gider ve süre bakımından görece fazla olması mükellefe külfet yaratabilecektir. Bu ihtimal sonucunda, mükellef idarenin kendisine sunduğu teklif statüsünde olan KYV müessesesini tercih edebilecektir. Fakat bunun tam aksi de ihtimal dâhilindedir. Mahkemenin hakkında lehe karar verdiği mükellef, davasını istinaf ettiğinde de, kazanma oranının yüksek olduğunu düşünebilecektir<sup>181</sup>. Bu noktada, dava hakkından vazgeçip idare ile anlaşma yapacak kadar çözümsüz olmadığını düşünen mükellef; Bölge İdare Mahkemesi’nde veya Danıştay’da görülecek davadan lehe karar alma ihtimalini, idare ile anlaşmaya tercih etmektedir. Çünkü idarenin indirimli bir ödeme planı sunmasının aksine, mükellef davayı kazandığında hiçbir ödeme yapmayacaktır.

Mükellefin gönüllülük halini etkileyebilecek bir diğer husus ise, bu noktada mükellef vekilinin doğru veya yanlış yönlendirmeleridir. Plea-bargaining’de olduğu gibi, savcı ile pazarlık yapan şüphelinin yasal haklarının tamamıyla korunması için bir avukat mevcudiyeti, KYV’de de geçerlidir. Çünkü mükellefin KYV talebinde bulunması veya bulunmaması halinde; avukatın mükellefi hukuki süreç bakımından bilgilendirmesi ve dava haklarını hatırlatması sürecin daha sağlıklı ve güvenilir geçmesini sağlayacaktır<sup>182</sup>. Mükellef vekilinin, işin ehli bir meslek mensubu olmaması sebebiyle; mükellef KYV talebi halinde yanlış yönlendirilebilme ve ekonomik bakımından zarar uğrama ihtimali taşımaktadır. Bu yüzden tıpkı plea-bargaining’te olduğu gibi avukat, mükellefin yasal haklarını korumak adına kanun yolundan vazgeçme hususunda mükellefe iyi bir şekilde hukuki danışmanlık yapmalıdır. Fakat VUK 379/6 madde düzenlemesi sebebiyle, avukat şahsi çıkarlarını korumak adına, mükellefi KYV talebinden vazgeçirme ihtimali taşımaktadır<sup>183</sup>.

## **1.6. Mali Yapılandırma Kanunları ile Karşılaştırılması**

Mali yapılandırma kavramı, vergi ve diğer bazı alacakların tahsiline ilişkin toplumda vergi affı olarak da bilinen vergi, amme alacakları ile il özel idareleri ve belediyeler gibi idari kurumlara ait alacakların yapılandırılmasına yönelik kanuni

<sup>181</sup> Muhammet Durdu, “Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelemesi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No:16, Sayı:192, 2020, s. 3469.

<sup>182</sup> Bozbayındır, a.e., s. 1480.

<sup>183</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 967.

düzenlemeler anlamına gelmektedir<sup>184</sup>. Yeniden yapılandırma kanunları, vergi aslı ve cezalarının mükelleflere ödeme kolaylığı sağlamak için indirim uygulanarak yeniden hesaplanmasıdır<sup>185</sup>. Her ne kadar toplumda vergi affı olarak yaygın bir kullanım olsa da, vergi affı, mali yapılandırmanın aksine vergi kanunlarına göre tahakkuk eden alacakların vadesinde tahsilatının yapılamadığı durumda, idare tarafından vergi aslı ve fer'ilerinden tamamen vazgeçilmesi şeklinde tanımlanmaktadır<sup>186</sup>. Vergi affında, mükellefe uygulanan vergi hukuku kaynaklı müeyyidelerden vazgeçilmektedir<sup>187</sup>. Vergi aflarında idare kamu alacağından vazgeçerken, yapılandırmada alacak için yeniden yapılan bir borç ödeme planı ile mükellefe indirim sağlamaktadır<sup>188</sup>. Buna ilişkin olarak mali yapılandırma kanunları bölümünde, vergi alacaklarının tahsiline ilişkin düzenlenen maddeler üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

Af kavramının vergi hukuku literatüründe belirli bir tanımı bulunmamaktadır<sup>189</sup>. Esasen af, anayasa ve ceza hukukuna ait bir kavram olarak düzenlenmektedir<sup>190</sup>. Anayasa'nın 87. maddesinde TBMM'nin genel ve özel af çıkarma yetkisi, 104. maddesinde ise cumhurbaşkanının af yetkisi düzenlenmektedir<sup>191</sup>. Türk Ceza Kanunu 65. maddede ise ceza hukuku bakımından geçerli olan genel ve özel af düzenlenmektedir<sup>192</sup>. Ceza hukuku bakımından geçerli olan af kavramı devletin elinde bulundurduğu cezalandırma yetkisinden adalet veya kamu yararı gerekçeleriyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesi şeklinde ifade edilmektedir<sup>193</sup>. Bunun yanı sıra af özel hukukta da kişinin şahsına bağlı olan haklardan vazgeçmesine dair beyan veya açıklamada bulunması

<sup>184</sup> Mutlu Kağıtçıoğlu, “Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasındaki Davadan Vazgeçme Şartı Üzerine Düşünceler”, LHD - Cilt: 17/Sayı: 195/Yıl: 2019, s. 1112.

<sup>185</sup> Kadir Erdem Karaman, “Türkiye’de 2000 Yılı Sonrası Vergide Yeniden Yapılandırma Uygulamalarının Analizi”, Beykent Üniversitesi, SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2017, s. 1

<sup>186</sup> Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?”, TBB Dergisi 2018, Sayı:134, s. 223.

<sup>187</sup> Açar, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, s. 330.

<sup>188</sup> Şenyüz; Yüce; Gerçek, a.g.e., s. 224.

<sup>189</sup> Doğan Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, 2021, s. 1597.

<sup>190</sup> Selahattin Keyman, “Türk Hukukunda Af”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1965., s. 1.

<sup>191</sup> Saban, a.g.e., s. 110.

<sup>192</sup> Sibel Can, “Türk Hukukunda Af Kurumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4) 2016: 1291-1312, s. 1304.

<sup>193</sup> Hasan Dursun, “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, TBB Dergisi, Sayı 85, 2009., s. 373.

şeklinde ortaya çıkmaktadır<sup>194</sup>. Fakat VUK'ta af kavramı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır<sup>195</sup>. Vergi mevzuatında vergi affına dair bir tanım bulunmamasına rağmen, mükelleflerin vergi borcu ve/veya cezalarının tamamının veya bir kısmının idare tarafından tahsilinden vazgeçilmesi; ceza hukukuna ait af kavramı üzerinden yapılan çıkarımla, devletin tarh, tahsil veya ceza kesme yetkilerinden vazgeçmesi şeklinde değerlendirilmektedir<sup>196</sup>. Bu açıdan yapılan yorumla, mali yapılandırma, vergi affı olarak anılmaktadır. Oysa mali yapılandırma kanunları tek yönlü işleyen kanunlar değildir. Yapılandırma kanunları, hem “*vazgeçilir*” ibaresi sebebiyle devletin vergi borcu veya cezasından karşılıksız olarak kaldırmasını, hem de borç yenilemesi ile asıl borçtan vazgeçmeyerek mükellefe yeni bir ödeme planı teklifini ihtiva eden kanunlardır<sup>197</sup>. Borcun yenilenmesi, tahsilatı hızlandırma amacı taşımasından dolayı, af kavramının temelinde yatan “*affetme*” amacıyla bir benzerlik taşımamaktadır<sup>198</sup>. Devlet, mali yapılandırma kanunlarında alacağını sadece “*affetmemekte*”, tahsilatın hızlanması amacıyla, mükellefe sunduğu yeni bir ödeme planının belirli bir süre içinde yerine getirilmesi şartıyla alacak üzerinden indirim vaat etmektedir<sup>199</sup>.

Mali yapılandırma kanunlarına ihtiyaç duyulmasının temel sebebi, idarenin vergi tahsilatını yapamadığı dönemlerde kamu harcamalarının finansmanını hızlandırma amacı taşıması ve kayıt dışı ekonominin önüne geçme isteğidir<sup>200</sup>. Bunun yanı sıra idare yapılandırma kanunlarının, vergi uyumsuzluklarının sona ermesi ve mükelleflerin vergi uyumu oranının artması amaçlarını taşıdığını da ileri sürmektedir<sup>201</sup>. Yapılandırma kanunları, biriken ve tahsilinde zorlanılan alacaklar için idarenin dosya yoğunluğunu azaltıcı etkide bulunmaktadır<sup>202</sup>. Mükellefler açısından ise, mali yapılandırma kanunları

---

<sup>194</sup> A.y.

<sup>195</sup> Kumrulu, Öncel Çağan, a.g.e., s. 223.

<sup>196</sup> Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, s. 1597.; Kumrulu, Öncel Çağan, a.g.e., s. 223.

<sup>197</sup> Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, s. 1599,1600.

<sup>198</sup> Esra Keskin, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sbe, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2020, S. 17.

<sup>199</sup> Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, s. 1609.

<sup>200</sup> Sarıcaoğlu, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?”, s. 228.

<sup>201</sup> Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, s. 1598.

<sup>202</sup> Keskin, a.g.e., s. 25.

mükelleflerin vergi ödevlerini tam ve doğru yapmamasından kaynaklı sonuçların telafi edilmesi imkânı yaratmaktadır<sup>203</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti’nde mali yapılandırma kanunlarının mevcudiyeti oldukça eski bir tarihe dayanmaktadır. İlk çıkarılan mali yapılandırma kanunu 17.05.1924 tarihli Afv-ı Umumi Kanunu Sureti Kanunu’dur<sup>204</sup>. Son olarak 09.06.2021 tarih ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunu ile birlikte Türkiye Cumhuriyeti’nde toplamda 41 kere mali yapılandırma kanunu çıkarılmıştır<sup>205</sup>. 1924-2022 tarihleri arasında çıkan mali yapılandırma kanunları yürürlüğe girdikleri tarihleri bakımından şu şekilde sıralanmaktadır:

**Tablo 1. Türkiye Cumhuriyeti’nde Çıkarılmış Mali Yapılandırma Kanunları**

| Sayı | Tarih      | İsim                                                                                                                                    |
|------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1    | 17.05.1924 | Afv-ı Umumi Kanunu Sureti                                                                                                               |
| 2    | 05.08.1928 | Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun                                                                              |
| 3    | 22.03.1934 | 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu                                                                                                       |
| 4    | 04.07.1934 | 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun                                                                                    |
| 5    | 26.01.1939 | 3586 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun                                                |
| 6    | 15.03.1944 | 4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun                                                                             |
| 7    | 05.06.1946 | 4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun                                                |
| 8    | 21.05.1947 | 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun                                                             |
| 9    | 06.07.1948 | 5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun        |
| 10   | 26.10.1960 | 113 sayılı Af Kanunu                                                                                                                    |
| 11   | 28.02.1961 | 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun                                                            |
| 12   | 23.02.1963 | 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun                                                                                    |
| 13   | 13.06.1963 | 252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun                                        |
| 14   | 05.09.1963 | 325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun    |
| 15   | 16.07.1965 | 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun |
| 16   | 03.08.1966 | 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun                                                                                    |
| 17   | 29.07.1970 | 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af                                                                                        |
| 18   | 15.05.1974 | 1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hk. Kanun                                                       |

<sup>203</sup> Ercan Yelman, “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri Ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017, s. 74.

<sup>204</sup> Ali Volkan Özgüven, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, Gaziantep University Journal of Social Sciences, 17 Etik Özel Sayı, 2018, s. 37.

<sup>205</sup> Tamer Tünel, “Kamu Alacaklarını Yapılandırma Uygulamalarının Bütçe Gelirleri Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği”, Kırıkkale Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2021, s. 4.

|    |            |                                                                                                                                                       |
|----|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19 | 20.03.1981 | 2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun                             |
| 20 | 02.03.1982 | 2431 sayılı Kanuna Ek                                                                                                                                 |
| 21 | 22.02.1983 | 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun                                                                       |
| 22 | 04.12.1985 | Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hk. 3239 Sayılı Kanunun Geç. 4. Md                                                                       |
| 23 | 03.12.1988 | 3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)                                                                                                              |
| 24 | 23.12.1988 | 3512 sayılı Kanun                                                                                                                                     |
| 25 | 15.12.1990 | 3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)                                                                                                              |
| 26 | 21.03.1992 | 3787 sayılı Kanun                                                                                                                                     |
| 27 | 05.09.1997 | 400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği                                                                                                                     |
| 28 | 22.07.1998 | 4369 sayılı Kanun                                                                                                                                     |
| 29 | 06.02.2001 | 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği                                                                                                                     |
| 30 | 03.04.2002 | 4751 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Geç.Md. 21)                                                                            |
| 31 | 25.02.2003 | 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu                                                                                                                       |
| 32 | 13.11.2008 | 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun                                                                            |
| 33 | 13.02.2011 | 6111 sayılı Kanun                                                                                                                                     |
| 34 | 21.05.2013 | 6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)                                                                                                                  |
| 35 | 10.09.2014 | 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun |
| 36 | 03.08.2016 | 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun                                                                                 |
| 37 | 18.05.2017 | 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun         |
| 38 | 11.05.2018 | 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun                         |
| 39 | 17.07.2019 | 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun                                                              |
| 40 | 17.11.2020 | 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunu                                      |
| 41 | 09.06.2021 | 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun                                        |

**Kaynak:** Özgüven, a.g.m., s. 37,38.; Yelman, a.g.m., s. 76,77.; Tünel, a.g.e., s. 4.; Keskin, a.g.e., s. 46, 49, 53, 55, 61, 69.

Tabloya göre, 1924’den 1960’a kadar 9 kere, 1960’tan 1980’e kadar 9 kere, 1980’den 2000’e kadar 10 kere, 2000’den 2022’ye kadar, 13 kere mali yapılandırma kanunu çıkarılmıştır<sup>206</sup>. 1924’den 1960’a kadar geçen 36 yılda sadece 9 kere çıkan mali yapılandırma kanunları, 1960 yılından itibaren 2022 yılına kadar geçen her 2 yılda 1 kere kanun çıkmıştır. Bu durum, geçmişten günümüze mali yapılandırma kanunlarına daha fazla bir rağbet olduğunun göstergesi durumundadır.

1924-2022 yılları arasında çıkmış olan mali yapılandırma kanunları içerikleri bakımından farklılık göstermektedir. Günümüze yaklaştıkça, mali yapılandırma

<sup>206</sup> Özgüven, a.e, s. 38.

kanunlarında devletin sadece vergi aslı ve cezalarından vazgeçmesinin yanı sıra idare ile mükellef arasındaki asıl borç ilişkisinin belirli şartlar dâhilinde yeni bir ödeme planı ile mükellefe sunulması gibi düzenlemeler de yer almaktadır<sup>207</sup>. Örneğin, mali yapılandırma kanunlarından yararlanmanın ön koşulu olarak mükellefin dava hakkından veya kanun yolundan feragat etmesi istenebilmektedir<sup>208</sup>. Yapılandırma kanunlarında mükelleflere şart koşulması, ceza hukukuna ait af kavramının özünde yatan devletin “bağışlama” arzusunun vergi hukukundaki yansımasının yanı sıra, kanunlarda “vazgeçme”nin dışında yeni bir düzenlemenin de varlığına işaret etmektedir<sup>209</sup>.

1960 yılından önceye ait mali yapılandırma kanunlarında büyük oranda idare kanundan yararlanmak için şart aranmamıştır<sup>210</sup>. Fakat istisnalar da mevcuttur. Örneğin: 1934 tarihli 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun’da mükelleflerin idarenin vergi cezalarını kaldırmasından yararlanmasının koşulu, 1926, 1927 ve 1928 yıllarında ve 1924 yılında ödedikleri temettü vergilerinin üç katını ödemeleridir<sup>211</sup>. Fakat aynı yıl çıkan 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun ise, bazı vergilerin aslının bir kısmının ödenmesi şartıyla, vergi aslının ödenmemiş kısmının, ceza ve faizlerin tamamının; yürürlükten kaldırılmış vergilerin ise şartsız bir şekilde kaldırılmasına hükmetmektedir<sup>212</sup>. 1961 tarihine gelindiğinde ise, 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun’a göre, mükellefler vergi ceza ve zamları bakımından uyuşmazlığı sürdürmemeleri şartıyla kanundan yararlanabilecektir<sup>213</sup>. Mükellefler vergi aslı için uyuşmazlığı sürdürebilmekte, itiraz, dava veya temyiz yolu hakları saklı kalmaktadır<sup>214</sup>. Mezkûr kanunun “*Bu kanunun birinci maddesinde sözü geçen vergi cezalarını ile zam cezaları ve gecikme zamlarından kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz itiraz suresi dolmamış olanlarla, itiraz, temyiz ve dâva safhasında bulunanların borçlularından kanunun yürürlük tarihinden itibaren 2*

<sup>207</sup> Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013, s. 113.; Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak “Yenileme””, s. 1600.

<sup>208</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 481.

<sup>209</sup> Recai Dönmez, “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları”, Anadolu Üniversitesi SBE Doktora Tezi, Eskişehir 1990, s. 19.

<sup>210</sup> Dönmez, a.g.e., s. 215.

<sup>211</sup> Dönmez, a.g.e., s. 216.; Keskin, a.g.e., s. 47.

<sup>212</sup> Dönmez, a.g.e., s. 217.

<sup>213</sup> Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, AÜHFD, Cilt:29 Sayı:01 (1972), S. 117.

<sup>214</sup> Çağan, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, s. 117.



ay içerisinde bağı oldukları vergi dairesine yazı ile müracaat ederek ceza ve zamma ait itiraz ve dâvalarından vazgeçtiğini bildirenler hakkında üçüncü madde hükümleri uygulanır.” maddesi adeta mali yapılandırma kanunlarında indirimli ödeme planının yargı yolundan vazgeçme şartına bağlanmasının miladıdır<sup>215</sup>. 03.08.1966 tarihli 780 sayılı Kanun’da ise, vergi ceza ve zamlarının silinmesi, vergi aslının kanunun yürürlük tarihinden itibaren 6 ay içinde ödenmesi koşuluna bağlanmaktadır<sup>216</sup>. Fakat bu kanun maddesinin 2. fıkrasında kanun koyucu 281 sayılı Kanun’un aksine, kanuna başvuru şartı için uyuşmazlığın sona erdirilmesi iradesi aramamaktadır<sup>217</sup>. 780 sayılı Kanun’un 8. madde 2. fıkrası, “İhtilaflı vergilerde tarafların malî veya idari kaza mercilerine müracaattan veya ihtilâfî devam ettirmeleri mükelleflerin veya sorumluların ihtilâfin sonunda vergi aslının süresinde ödenmesi kaydıyla aftan istifadelerine engel olmaz.” hükmüne göre vergi aslının ödenmesi şartıyla uyuşmazlığın sürdürülmesi yapılandırma kanunundan yararlanmaya engel teşkil etmemektedir<sup>218</sup>. Fakat söz konusu kanun maddesinin 3. fıkrası “Ancak ihtilâfin hallinde tamamen veya kısmen haksız çıkan mükelleften veya sorumludan haksız çıkılan vergi aslı yüzde on zamla tahsil olunur.” gereğince mükellef uyuşmazlık sürdürmekte serbest bırakılmış, fakat haksız çıkması ihtimalinde vergi aslını yüzde on zamla ödemek zorunda bırakılmıştır<sup>219</sup>.

281 ve 780 sayılı kanunlarda olduğu gibi 2022 yılına kadar çıkan mali yapılandırma kanunlarında da benzer uygulamalar mevcuttur. Bu kanunların KYV müessesesi ile karşılaştırılmasının gereği, her iki uygulamada da mükelleflere yararlanma şartı olarak uyuşmazlığın sürdürülmemesi şartı koşulmasıdır<sup>220</sup>. 20.03.1981 tarihli 2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması Kanununun 2. maddesine göre, “Vergi, resim ve harçların bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması halinde (uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ve yeni uyuşmazlık yaratılmaması şartıyla) bu alacak asıllarına bağlı olan vergi cezaları ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilir.”<sup>221</sup> İhtilaftan vazgeçilmesi ve yeni uyuşmazlık yaratılmaması, mükelleflerin dava

<sup>215</sup> A.y., <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10748.pdf>

<sup>216</sup> A.y., s. 118.; Dönmez, a.g.e., s. 238.

<sup>217</sup> Çağan, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, s. 118.;

<sup>218</sup> Dönmez, a.g.e., s. 243.

<sup>219</sup> Dönmez, a.g.e., s. 246.

<sup>220</sup> Akıncı, a.e., s. 2469.

<sup>221</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17287.pdf>

açmamaları, açtıkları davalardan feragat etmeleri ve kanun yoluna gitmemeleri anlamına gelmektedir<sup>222</sup>. 3229 sayılı Kanun'un Geçici 4. maddesine göre *"Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borcu aslı üçyüzbin lirayı aşmayan mükelleflerden bu vergi borcu ile buna bağlı cezalan uyuşmazlık konusu yapanlar, uyuşmazlığından vazgeçerek 31/12/1985 tarihine kadar vergi aslını % 25 fazlası ile ödemeleri halinde, bunlar hakkında da kesilen cezalar terkin olunur ve gecikme zammı alınmaz"*<sup>223</sup>. Yine benzer bir düzenleme 1988 tarihli 3505 sayılı Kanun'un Geçici 1. Maddesinde düzenlenmektedir<sup>224</sup>. 20 Aralık 1990 tarihli 3689 sayılı Kanun'da da uyuşmazlığın sürdürülmemesi şartı mevcuttur<sup>225</sup>. 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunun 1 ve 2. maddelerinde ihtilaflı vergi alacaklarının tamamen ödenmesi ve uyuşmazlık yaratılmaması, yaratılmış uyuşmazlıklardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan % 70'inin tahsilinden vazgeçilmektedir<sup>226</sup>. 2003 tarihli 4811 sayılı Vergi Barişi Kanunu 2. ve 3. maddelere göre, *"... tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla... tahsilinden vazgeçilir"*<sup>227</sup> hükümleri düzenlenmektedir." 2011 tarihli 6111 sayılı Kanun'un 2. ve 3. maddelerine göre, *"Bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır"*<sup>228</sup>. 2014 tarihli 6552, 2016 tarihli 6736, 2017 tarihli 7020, 2018 tarihli 7143 ve 2020 tarihli 7256 sayılı kanunlarda benzer hükümler düzenlenmektedir<sup>229</sup>.

Mali yapılandırma kanunları yukarıda da belirtildiği üzere adeta KYV müessesesinin öncülleri olmaktadır. Örneğin; 2017 tarihli 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede

<sup>222</sup> Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, s. 489.

<sup>223</sup> Akıncı, a.e., s. 2470.; <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf>

<sup>224</sup> <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/213-sayili-vergi-usul-kanunu-193-sayili-gelir-vergisi-kanunu-5422-sayili-kurumlar-vergisi-kanunu-1>

<sup>225</sup> Akıncı, a.e., s. 2470.; <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20731.pdf>

<sup>226</sup> A.e., s. 2471.

<sup>227</sup> Keskin, a.g.e., s. 71.; <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4811.pdf>

<sup>228</sup> <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6111.pdf>

<sup>229</sup> Akıncı, a.e., s. 2470, 2471.

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, 3. maddesinin 15,16 ve 17. fıkraları KYV müessesesi ile neredeyse aynı kanun maddelerine sahiptir<sup>230</sup>. İlgili fıkralara göre;

*“(15)Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların bu Kanunda belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri, kanun yollarına başvurmamaları ve başvuru süresi içerisinde yazılı olarak bu iradelerini belirtmeleri şarttır. Borçlularca, bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak üzere davadan vazgeçilmesi hâlinde idarece de uyuşmazlıklar sürdürülmez. Davadan vazgeçme dilekçeleri, ilgili tahsil dairesine verilir ve bu dilekçelerin tahsil dairelerine verildiği tarih, ilgili yargı merciine verildiği tarih sayılarak dilekçeler ilgili yargı merciine gönderilir. Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsili gerektiği hâlde tahakkuku diğer kamu idarelerince yapılan alacaklara ilişkin ilgili kamu idaresi aleyhine açılmış davalardan vazgeçme dilekçelerinin verileceği idari mercii belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*(16) Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen borçluların bu uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak karar tarihine bakılmaksızın bu Kanunun yayımı tarihinden sonra tebliğ edilen kararlar uyarınca işlem yapılmaz.*

*(17) Bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak üzere vazgeçilen davalarda verilen kararlar ile hükmedilen yargılama gideri, avukatlık ücreti ve fer’ileri talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz. Vazgeçme tarihinden önce ödenmiş olan yargılama giderleri ve avukatlık ücretleri geri alınmaz.”*

Bahse konu kanun maddesi, VUK 379. maddeye kanuni düzenlenmesi bakımından benzemektedir. KYV, uyuşmazlığın sürdürülmemesi şartıyla alacakların belirli bir kısmının ödenmesi sonucu mükellefe indirim sağlayan mali yapılandırma kanunlarının adeta Vergi Usul Kanunu’nda kalıcı hale getirilmesi ile ortaya çıkmıştır<sup>231</sup>. Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar çıkan mali yapılandırma kanunlarının mükelleflere büyük bir avantaj sağlamasının, kanun koyucuyu yapılandırma kanunlarını VUK’da kalıcı bir madde şeklinde hazırlamaya teşvik ettiği açıktır. Ayrıca 517 sayılı

---

<sup>230</sup> A.e., s. 2471.

<sup>231</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 967.; Durdu, a.e., s. 3463.

Genel Tebliğ’de de “İdare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumu her aşamaya yaymayı sağlayacak bir müesseseye ihtiyaç duyulduğu” ibaresiyle KYV’nin kanunlaştığı açıkça belirtilmektedir. Fakat KYV düzenlemesi, mali yapılandırma kanunları ile benzerlik taşısa da birçok noktada bu iki müessese birbirinden ayrılmaktadır<sup>232</sup>. Örneğin; yapılandırma kanunları süreli olmasına rağmen KYV yürürlükten kaldırılmadığı sürece işler bir müessesedir<sup>233</sup>. KYV dava aşamasındaki ihtilafli alacakları kapsarken, mali yapılandırma kanunlarında vergi uyumsuzlukları dışında pek çok farklı amme alacağı yer almaktadır<sup>234</sup>. KYV’ye başvurmak için VUK 379. Madde ve 517 sayılı VUK Genel Tebliğ’ine göre mahkeme kararının “Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan dava sonucu verilen karar olması; vergi mahkemesince verilen karara karşı istinaf veya bölge idare mahkemesince verilen karara karşı temyiz yolunun açık olması; kararın Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilmemiş olması” gerekmektedir. Fakat mali yapılandırma kanunlarının kapsamına hakkında henüz mahkeme kararı verilmemiş vergi alacakları da dahil edilmektedir<sup>235</sup>. Son olarak iki müessese arasında mükelleflere sağlanan indirim oranları arasında fark bulunmaktadır<sup>236</sup>. 09.06.2021 tarih 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun en son yürürlüğe giren yapılandırma kanunu olsa da KYV müessesesi ile karşılaştırması 7143 sayılı Kanun üzerinden yapılacaktır.

**Tablo 2. 7143 Sayılı Mali Yapılandırma Kanununun İstinaf ve Temyiz Aşamasında Mükellefe Sunduğu Oranlar**

| Alacak Kalemi                                                                                                   | Terkin Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar            | Tasdik Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Vergi Aslı                                                                                                      | Terkin Edilen Kısımın %20                         | Tasdik Edilen Kısımın Tamamı                      |
| Gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranı                                                                      | Yıllık değişim oranlarına göre hesaplanacak tutar | Yıllık değişim oranlarına göre hesaplanacak tutar |
| Faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile | %0                                                | %0                                                |

<sup>232</sup> Bayram Gülçiçek, “Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, Vergi Raporu, 248, 2020, s. 182.

<sup>233</sup> Gülçiçek, a.e, s. 182.

<sup>234</sup> A.y.

<sup>235</sup> A.y.

<sup>236</sup> A.y.

|                                                      |     |     |
|------------------------------------------------------|-----|-----|
| <b>bu cezalara bağı gecikme zamları</b>              |     |     |
| <b>Vergi aslı dava konusu olmayan vergi cezaları</b> | %10 | %50 |

**Kaynak:** Gülçiçek, a.e., s. 179.; Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 970.

**Tablo 3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Mükellefe Sunduğu Oranlar**

| <b>Alacak Kalemi</b>                                 | <b>Terkin Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar</b> | <b>Tasdik Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar</b> |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| <b>Vergi Aslı</b>                                    | %60                                           | %100                                          |
| <b>Vergi Ziyat Cezası</b>                            | %0                                            | %75                                           |
| <b>Vergi Aslı Dava Konusu Olmayan Vergi Cezaları</b> | %25                                           | %75                                           |

**Tablo 4. Kanun Yolundan Vazgeçme Sonucu Tahakkuk Eden Vergi ve Cezaların %80’inin 1 Ay İçinde Ödenmesinin Mükellefe Sağladığı İndirim Oranları**

| <b>Alacak Kalemi</b>                                 | <b>Terkin Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar</b> | <b>Tasdik Kararı Sonucunda Ödenecek Tutar</b> |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| <b>Vergi Aslı</b>                                    | %48                                           | %100                                          |
| <b>Vergi Ziyat Cezası</b>                            | %0                                            | %60                                           |
| <b>Vergi Aslı Dava Konusu Olmayan Vergi Cezaları</b> | %20                                           | %60                                           |

**Kaynak:** Gülçiçek, a.g.m, s. 181.;

Tablolarda da görüldüğü üzere mali yapılandırma kanunu ve KYV müessesesinin mükelleflere sunduğu indirimler arasında ciddi farklar bulunmaktadır. Örneğin yapılandırma kanununda mahkemenin terkin kararı sonucu mükellef tahakkuk eden vergi aslının %20’sini ödemek zorundayken, KYV’de %48’sini ödemek zorundadır. Eğer KYV’den yararlanan mükellef, 1 ay içinde tahakkuk eden kısmı ödemezse tutarın %60’ını ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum sadece vergi aslı bakımından dahi mükelleflerin ekonomik durumunu sarsıcı bir sonuç ortaya çıkarabilecek, mükelleflerin KYV yerine yapılandırma kanunlarına yönelmesine sebep olabilecektir. Çünkü asla bağı olmayan cezalar ve vergi ziyat cezaları bakımından da aynı mali külfet mükellefler için geçerlidir. İkinci olarak söylenmesi gereken mahkemenin terkin kararı sonucunda KYV müessesesine başvuran mükellefin, tutarın %60’ını ödemek zorunda olmasının

doğurduğu eşitsizlik halidir<sup>237</sup>. Mahkemenin terkin kararı sonucunda 7143 sayılı yapılandırma kanununda bu oran %20 olarak hesaplanmaktadır. Üzerinde durulması gereken esas nokta, mahkemenin mükellefin lehine verdiği terkin kararı sonucunda, mükellefin KYV'ye başvurmasının hayatın olağan akışına aykırı bir durum yaratacağıdır. Çünkü lehine karar çıkan mükellef, davasını bir üst mahkemeye götürmekte beis görmeyecektir. KYV müessesesinin terkin kararı sonucunda ödeme yapmaktan kurtulan mükellefe herhangi bir indirim sağlamaması müesseseye başvuru oranını düşürebilecektir<sup>238</sup>. İstinaf aşamasında da lehine bir karar çıkması ihtimalini düşünen mükellefin, yararlanması için çıkarılan KYV müessesesi üzerine düşünüp başvurmaması çok daha olası görünmektedir.

Bir diğer vurgulanması gereken nokta ise 7256 sayılı kanun düzenlemesidir. 7256 sayılı mali yapılandırma kanununda, ilk derece yargı kararı üzerine tahakkuk ettiği halde yargılamanın devam etmesi nedeniyle kesinleşmemiş olan alacaklar kanun kapsamına girmemektedir. Söz konusu kanuna göre, *“kanunun yürürlüğe girmesinden önceki bir tarihte hakkında dava açılmış olan alacaklardan; davadan tamamen feragat edilmiş ve feragate ilişkin mahkeme kararı ile kesinleşerek taraflardan birine tebliğ edilmiş olanlar, Kanunun yayımı tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş alacak olması şartıyla”*, yapılandırmadan yararlanabilecektir<sup>239</sup>. Buna ek olarak VUK 379. maddede düzenlenen KYV müessesesi, 7256 sayılı Kanun Tebliğ'ine göre bir kesinleşme sebebi olarak kabul edilmektedir. Bunun nedeni 7256 sayılı Kanun kapsamına tür ve dönem olarak girdiği halde dava açılmış olan alacaklardan; söz konusu kanunun yayımı tarihinden önce davadan tamamen feragat edilmiş ve feragate ilişkin mahkeme kararı ile kesinleşerek taraflardan birine ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş alacak olması şartıyla kanundan yararlanılabilir hale gelmiş olunmasıdır.

<sup>237</sup> Akıncı, a.e., s. 2474.; Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 971.; Dursun, “İdare İle Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme”, s. 99.

<sup>238</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 971.

<sup>239</sup> <https://www.gib.gov.tr/bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesine-iliskin-7256-sayili-kanun-genel-tebliği-seri-no-1>

7256 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce KYV başvurusunda bulunan mükelleflerin ihtilaflı vergi ve cezaları kesinleşmiş alacak olarak kabul edilmektedir. VUK 379. maddeye göre tahakkuk eden söz konusu vergi ve cezaların 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Fakat mükellef borcunu bu süre içinde ödemesi de, ödeme süresi geçmemiş muaccel vergi ve cezalar bakımından 7256 sayılı yapılandırma kanunundan faydalanabilme hakkına sahiptir. Ayrıca tıpkı VUK 379. maddenin 2. fıkrası gibi, 7256 sayılı mali yapılandırma kanunu da tahakkuk eden vergi ve cezaların bir ay içinde ödenmesi sonucunda mükellefe %20 indirim sağlamaktadır. Fakat vurgulanması gereken en önemli nokta, söz konusu mali yapılandırma kanunun tıpkı 7143 sayılı yapılandırma Kanunu gibi, VUK 379. maddeden daha fazla bir oranda indirim sağlamasıdır.

Bu uygulama sayesinde, 7256 sayılı Kanun ihtilaflı vergi alacaklarını kapsamasa da, alacakların kesinleştirilmesi suretiyle temelde bir kapsam genişlemesi söz konusu olmaktadır. Devletin, mükelleften en nihayetinde tahsilat sağlaması amacıyla önünü açtığı bu durum, mükellefler lehine görünse de uzun vadede mükellefler arasında eşitsiz ve adaletsiz bir durum yaratma ihtimali taşımaktadır. Ayrıca her aşamada mükellefe vergi ve cezalar bakımından indirim sağlanmasının halkaları artmakta, bu da mükellefte *“bir şekilde herhangi bir aşamada indirimli ödeme yaparım.”* veya *“cezalardan kurtulabilirim”* düşüncelerinin oluşmasına yol açarak, toplumda oluşturulmak istenen vergi bilinci ve ahlakını zayıflatmaktadır. Çıkarılan ve çıkabilecek her mali yapılandırma kanununda bir şekilde ihtilaflı alacakların yer alması veya yer almasa da adeta VUK 379. maddenin yapılandırmaya giden yolda bir araç olarak kullanılması suretiyle ihtilaflı alacakların yapılandırma kanununa dâhil edilmesi sonucu; VUK 379. madde etkisiz ve işlevsiz bir kanuni düzenleme olmaya mahkûm olmaktadır. Böyle bir sonucun ortaya çıkmaması için ilerleyen yıllarda çıkabilecek herhangi bir mali yapılandırma kanununda ihtilaflı alacakların yer almaması, VUK 379. maddenin çıkarılma amacı ve önemi bakımından daha anlamlı olacaktır.

### 1.7. Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkinlik Pişmanlık Müessesesinin Kanun Yolundan Vazgeçme ile Karşılaştırılması

15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete’de 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlanmıştır<sup>240</sup>. Kanunun 4. maddesiyle;

*“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.”* şeklinde VUK 359. maddenin son fıkrasından önce gelmek üzere mezkûr maddeye fıkralar eklenmiştir. 7394 sayılı kanunun 4. maddesinin devamında kanunen tanınan indirimli ödemededen faydalanmanın şartı olarak *“vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi”* aranmaktadır.

7394 sayılı kanunun 6. maddesi ile de VUK’a Geçici 34. madde eklenmiştir. Bu 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 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.*

<sup>240</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415-1.htm>



*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.”*

Etkin pişmanlık, ikinci bölümde de açıklandığı üzere failin suçu tamamladıktan sonra neticenin gerçekleşmesini önlemek veya etkilerini azaltmaya çalışması anlamına gelmektedir<sup>241</sup>. 7394 sayılı kanunun gerekçesinde ve VUK’a eklenen geçici 34. maddede, getirilen bu düzenlemenin bir etkin pişmanlık uygulaması olduğu belirtilmektedir<sup>242</sup>. Bahse konu kanun gerekçesinde, “213 sayılı Kanunun 371 inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359 uncu maddede, 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır. Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır.” açıklamasıyla kanun koyucunun VUK 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesini, Türk Ceza Kanunu’nda belirli suç tipleri için düzenlenen etkin pişmanlık müessesesine karşılık olarak kullandığı

---

<sup>241</sup> Baki, a.e., s. 30,31.

<sup>242</sup> Turgut Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/ Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 21.04.2022, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>

görülmektedir<sup>243</sup>. Her ne kadar kanun koyucu böyle bir ön kabulde bulunsa da, ikinci bölümde detaylı şekilde açıklandığı üzere; VUK 371. maddede düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme gibi başka hukuk kavramları ile benzerlik taşıması halinde bile, vergi hukuku bakımından özel bir düzenleme olduğu düşünülmektedir<sup>244</sup>. Bununla birlikte gerekçenin devamı, bu düzenlemenin etkin pişmanlığa hukuki nitelik olarak benzeyip benzemediğinin tartışılmasının yersiz olduğunu göstermektedir. Çünkü kanun koyucunun mükelleflerin soruşturma, kovuşturma hatta infaz aşamasında dahi mükelleflerin hapis cezasında indirim öngören bu düzenlemenin, pratikte sağlayacağı faydanın kanun koyucunun işaret ettiği esas nokta olmasından kaynaklı, devamında getirdiği hukuki kavram ve nitelik yönüyle beraberinde getirdiği teknik tartışmalar ikinci planda kalmaktadır.

Yeni getirilen söz konusu düzenleme, VUK 379. madde ile birkaç noktada benzerlik ve farklılık içermektedir. Öncelikle, her iki müesseseden faydalanmak isteyen mükelleflerin, belirli şartların sağlanmasıyla bunlardan yararlanabilme hakkı bulunmaktadır. Fakat bu şartlar iki müessese için de farklılık taşımaktadır.

İlk olarak, 359. maddeye getirilen etkin pişmanlığın, sadece bu kanun maddesindeki fiiller sonucu ortaya çıkacak vergi ziyayı bakımından geçerli olduğudur. Fakat 379. madde, dava konusu olabilen her türlü vergi uyuşmazlığı için geçerli bir müessesedir. Bu noktada, 359. maddeye getirilen etkin pişmanlığın daha spesifik bir uygulama olduğu açıktır.

İkinci olarak, müesseselere başvuru aşamaları farklılık göstermektedir. 7394 sayılı kanunla VUK 359 maddeye eklenen fıkralarda, etkin pişmanlık soruşturma ve kovuşturma aşamaları, geçici 34. madde ise infaz aşaması için geçerlidir<sup>245</sup>. Her ne kadar spesifik bir uygulama olsa da, VUK 359. maddenin mükelleflere birçok aşamada indirimli ödeme hakkı tanıdığı açıktır. Fakat KYV müessesesi, üç dereceli yargılamanın

---

<sup>243</sup> <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 21/04/2022.

<sup>244</sup> Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, s. 65.; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.; Zübeyr Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, Anadolu Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2011, s. 44.

<sup>245</sup> Burak Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 21/04/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>

sadece istinaf ve temyiz dereceleri için geçerlilik arz etmektedir<sup>246</sup>. Kanun koyucu, mükellefe ilk derece mahkemesine başvurmadan önce KYV’ye başvuru hakkı tanımamaktadır.

Üçüncü olarak her iki müessesenin sağladığı indirim oranları ve türleri farklılık göstermektedir. VUK 359. maddeye getirilen ek fıkraya göre, 359. maddedeki fiillerle ortaya çıkan vergi ziyai halinde, soruşturma evresinde mükellefe “*tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının*” ödemesi şartıyla verilecek hapis cezası yarı oranında indirilmektedir<sup>247</sup>. Mükelleften beklenen bu ödemenin kovuşturma aşamasında hüküm verilene dek yapılmasında ise, mükellefe verilecek hapis cezası üçte bir oranında indirilmektedir<sup>248</sup>. Geçici 34. maddeye göre, mükellef “*tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını*, 7394 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren bir yıl içinde Hazineye öderse, 7394 sayılı kanunla VUK 359. maddeye getirilen soruşturma aşamasındaki etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmektedir<sup>249</sup>. KYV’de, “*Kaldırılan vergi tutarının %60’ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75’i; Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i*” KYV dilekçesinin verilmesi ile tahakkuk etmektedir<sup>250</sup>. Tahakkuk eden vergi ve/veya cezalarının %80’inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde ödenmesi şartıyla; vergi aslı ve/veya ceza tutarından %20 indirim yapılmaktadır<sup>251</sup>. Görüldüğü üzere etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükellef, tahakkuk eden vergi aslının, gecikme faizi ve zammının tamamı ile kesilen vergi cezalarının yarısını ve bunlara bağlı

<sup>246</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 969.

<sup>247</sup> Burak Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 21/04/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>

<sup>248</sup> <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>

<sup>249</sup> Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 21/04/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>

<sup>250</sup> Dursun, a.e., s. 96.

<sup>251</sup> A.e., s. 97.

gecikme zamlarını soruşturma ve kovuşturma aşamalarında ödediğinde sırasıyla 1/2 ve 1/3 oranlarında hapis cezasından indirim almaktadır<sup>252</sup>. Bu durum Geçici madde 34’e göre infaz aşamasında ise yine 1/2 olmaktadır. KYV’de ise, tahakkuk eden vergi ve/veya cezalarının %80’inin gecikme faizi ile bir ay içinde ödenmesi, mükellefe vergi ve/veya ceza tutarlarından sadece 1/5 indirim sağlamaktadır. KYV’de vergi aslı ve cezasından indirim alınmaktayken, etkin pişmanlık halinde vergi aslı, cezası, faiz ve zamların ödenmesi halinde hapis cezasında indirim yapılmaktadır. Bu sebeple karşılaştırılan ceza indirimlerinin biri idari yargıya diğeri ise ceza yargılamasına aittir. Yeni gelen hapis hakkından kurtulma fırsatı sebebiyle, mükellefler vergi ziyayı yaratılması halinde hapse girme korkusuyla vergi aslı ve feri’lerini ödeyecek, KYV müessesesindeki vergi aslı ve cezaları bakımından uygulanacak indirimlere ilgi göstermeyebilecektir. Bu durum, iki müessese arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkarmakta ve KYV müessesesini mükellefler açısından daha az tercih edilebilir bir hale getirmektedir.

Her iki müessesede de, mükellefin vergilendirme işlemine karşı Anayasa 36. madde ile korunan bağımsız ve tarafsız mahkemelerde hak arama özgürlüğü ve Anayasa 125. maddede düzenlenen “İdarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir” hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. İdare, hem VUK 359. madde hem de daha genel bir düzenleme ile VUK 379. madde ile “dava ve kanun yoluna başvurmadan vazgeçme” şartıyla indirimli ödeme hakkı tanıyarak, görünürde mükelleflere ekonomik anlamda kolaylık sağlamaktadır. Oysa görünenin ötesinde idare, mükelleflerin davalarının ileri aşamalarında, vergi ve/veya cezaların mahkemelerce kaldırılması ile lehlerine çıkabilecek kararların önünü kapatmaktadır<sup>253</sup>. Son dönemde idare adeta mükelleflerin dava yoluna gitmesine açık bir şekilde karşı çıkamasa da, VUK 359’a getirilen etkin pişmanlık, VUK 379 KYV müessesesi, yakın tarihli mali yapılandırma kanunları ile mükellefin belirli bir ödeme yapıp uyuşmazlığı sonlandırmasını beklemektedir. Bu konuda idarenin gösterdiği örtülü irade beyanı, 7394 sayılı Kanunun 4. ve 6. maddelerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte açıkça anlaşılır hale gelmiştir. VUK 359’a getirilen etkin

<sup>252</sup> Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 21/04/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>

<sup>253</sup> Bumin Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>; <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>

pişmanlık ile birlikte mükellefin ödeme yapması karşılığında hapis cezasından kurtulması mükellefler için büyük bir avantaj olmakla birlikte, VUK 379. maddedeki KYV müessesesini etkisiz hale getirmektedir. Hem etkin pişmanlıktan faydalanmak için yapılan ödemenin KYV müessesesi ödeme tutarlarına göre daha düşük olması hem de VUK 359'a giren fiillerin sonucunda mükellefin ödeme yaparak hapis cezasından kurtulması VUK 359. maddeye yeni eklenen hükümleri daha cazip hale getirmektedir. Nitekim kaçakçılık suçları sonucunda ortaya çıkan vergi ziyai cezasının idari çözüm yollarının hepsine dâhil olmaması sebebiyle, mükelleflere yeni bir çözüm yolu olarak tanıtılan KYV müessesesinin bu denli işlevsiz hale getirilmesi, neden VUK 379. maddenin ihdas edildiği sorusunu akla getirmektedir.

Bu noktada, her iki kanuni düzenleme de, ilk bakışta mükelleflerin ödeyecekleri yüksek meblağların önüne geçmek için ödeme kolaylığı sağlayan iki müessese gibi görünse de; bahsi geçen düzenlemelerin mükelleflerin etraflıca düşünmeden hareket etmesiyle, idarenin sağladığı indirimli ödemeye razı olması sonucu anayasal dava hakkını zedeleyen ve idarenin denetimini güçleştiren hukuk devletine aykırı bir durum yaratma olasılığı söz konusudur. Nitekim, VUK 379. maddeden bağımsız olarak VUK 359. madde kapsamında getirilen etkin pişmanlık müessesesinin, ceza yargılaması devam ederken idarenin henüz vergilendirme veya ceza kesme işlemlerini sonlandırmaması veya mükellefin etkin pişmanlıktan yararlanarak ödeme yapması durumunda ceza davasından beraat alması gibi sonuçlar doğurması ihtimali, etkin pişmanlığın 359. madde ve geçici 34. madde düzenlemelerinin hukuken tartışmalar doğuracağına işaret etmektedir<sup>254</sup>.

## **2. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Tespit Edilen Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

### **2.1. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Talep Dilekçesinin İdareye İbraz Edilmesinin Doğurduğu Sorunlar**

Hakkaniyete uygun olarak yargılanma hakkının, adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilebilecek bir hak olduğu ifade edilmektedir<sup>255</sup>. Bu hak, hukuki dinlenilme hakkı, çelişmeli yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkelerini

<sup>254</sup> Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi 21/04/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakciligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>

<sup>255</sup> Koçak; İbiş, a.e, s. 74.

kapsamaktadır<sup>256</sup>. Silahların eşitliği, yargılamanın başından sonuna dek taraflar arasında tam bir eşitlik halinin sağlanması amacıyla, hakkaniyete uygun olarak yargılanma hakkından türetilmiştir<sup>257</sup>. Bu ilke aynı zamanda, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerinde düzenlenen hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinin bir sonucu olarak kabul edilmektedir<sup>258</sup>. Çelişmeli yargılanma hakkı ise, tarafların davada karşılıklı savunmaları, sundukları deliller, üçüncü kişi görüşleri, bakımından eşit bir biçimde haberdar edilmesi ve taraflara yorum yapma hakkı tanınması anlamlarına gelmektedir<sup>259</sup>. Görüldüğü üzere, silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesi birbirini tamamlayan temel haklardır<sup>260</sup>.

Medeni usul yargılamasında eşitler arası bir yargılama, her iki ilkeye uygun olarak yapıldığında, taraflar arasında herhangi eşitsizlik veya adaletsizlik hali ortaya çıkmamaktadır. Fakat idari yargılama hukukunda, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin, dava taraflarından birinin kamu gücünü elinde bulunduran devlet olması sebebiyle eşit olmayan bir yargılama ihtimali bulunmaktadır<sup>261</sup>. KYV müessesesinde de, vergi uyuşmazlığının tarafları mükellef ve idaredir. VUK 379/2'ye göre mükellef, KYV talep dilekçesini, mahkemeye değil, vergi dairesine ibraz etmelidir. Bu noktada, müessesenin, adil yargılanma hakkının en önemli ilkesi olan “*silahların eşitliği*” ilkesini zedelediği düşünülmektedir. Silahların eşitliği ilkesi, yukarıda belirtildiği üzere mahkeme huzurunda sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından idare ile mükellef arasında tam bir eşitliğin sağlanması anlamına gelmektedir<sup>262</sup>. Fakat burada KYV dilekçesinin ibrazının idareye yapılması ile beraber, var olduğu kabul edilen eşitlik ortadan kalmaktadır. Çünkü hakkaniyetli bir yargılamada tarafların mahkeme huzurunda sağlanması gereken eşitlik, yargılamanın doğasına aykırı bir şekilde, davacının talep dilekçesini yargı makamı yerine davalıya sunması ile bozulmaktadır. Herhangi bir yargılamada tarafların talep dilekçelerinin incelenmesi, yargılamayı yapmakla mükellef olan hâkim veya heyet tarafından yürütülmektedir. Oysa söz konusu

---

<sup>256</sup> Cenani, a.g.e., s. 76 vd.

<sup>257</sup> Tanrıverdi, “Hukuk Yargılaması Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, s. 209.

<sup>258</sup> A.e., s. 210.

<sup>259</sup> Cenani, a.g.e., s. 93. Sibel İnceoğlu, “Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 4”, Avrupa Konseyi, 2018, s. 140.

<sup>260</sup> İnceoğlu, a.g.e., s. 142.

<sup>261</sup> Toydemir, a.e., s. 155.

<sup>262</sup> Harun Yılmaz, “İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi”, (2020) 19, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi 27. s. 34.

müessesede kanun yolundan vazgeçen bir mükellefin talebinin hâkimlik makamı yerine davalı tarafından incelenmesi eşyanın tabiatına aykırı görülmektedir. Mükellef dilekçeyi verdikten sonra devlet ile yüz yüze gelmektedir. Bununla birlikte, müesseseye başvurmasa dahi idareye karşı açılan bir davada, mükellefin idare ile süreç içerisinde istinaf veya temyize başvurmadan anlaşma ihtimali sebebiyle, bu tartışma dışında silahların eşitliğinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

KYV müessesesinde çelişmeli yargılama ilkesinin zedelendiği nokta ise, mükellefin istinaf veya temyiz kanun yolu hakkında vazgeçerek, davalıya karşı dava hakkında savunma yapamamasıdır. Bu durum, ilk bakıldığında çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerini bozmuyor gibi görünse de, mükellefin savunma hakkında vazgeçmesinin “indirimli ödeme yapma” şartına bağlanması, çelişmeli yargılama ilkesi bakımından problem oluşturmaktadır. Çünkü çelişmeli yargılama ilkesinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için, taraflar dava dosyasına konan her belge ve delil bakımından haberdar edilmeli ve taraflara söz konusu belge ve delillere karşı kendilerini savunmak için görüş bildirme hakkı tanınmalıdır<sup>263</sup>. Bu noktada ilk veya üst kanun yolunda yapılan yargılama sonunda mükellef lehine veya aleyhine karar verilmesi halinde, üst derece mahkemesinin idare lehine karar verebilmesi ihtimalinden etkilenebilecek bir mükellefin, dava hakkında vazgeçmesi; üst derece mahkemesinde yapacağı savunmasına ket vurmakta, çelişmeli yargılama ve dolayısıyla silahların eşitliği ilkeleri zedelenmektedir. Mükellefin kanun yolundan vazgeçme konusunda gösterdiği iradenin “sözde” gönüllü bir biçimde hukuk dünyasında ortaya çıkması, yargılama ilkelerine hâle getirmektedir.

KYV talebinin vergi dairesine yapılmasında ortaya çıkabilecek bir diğer sorun ise, dilekçenin sunulduğu makamın davanın davalı tarafı olmasıdır. Burada mükellef kanun yolundan vazgeçtiğine dair beyanını, yargı organının aksine, davalıya sunmaktadır. HMK 313’de düzenlenen temel feragat müessesesinde dahi, davacı dava konusundan veya talebinden feragat ettiğinde, dilekçesi mahkemeye sunulmakta ve davalının bu feragate rıza göstermesi gerekmemektedir<sup>264</sup>. Fakat KYV müessesesinde, mükellefin dilekçesini davalı idare kabul eden, inceleyen ve onaylayan makam sıfatı taşımaktadır<sup>265</sup>. 517 sayılı

---

<sup>263</sup> Yılmaz, a.e., s. 32.

<sup>264</sup> Ülker, a.e., s. 3359; Pekcanitez, a.g.e., s. 2011.

<sup>265</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 965.

Genel Tebliğ'e göre mükellefin matbu KYV dilekçesini vergi dairesine sunmasından sonra dilekçe idarece, mahkeme ilamının tebligatının başvuru belgeleri arasında bulunup bulunmadığı, söz konusu davaya konu uyuşmazlığın KYV kapsamında olup olmadığı, başvurunun İYUK 8. maddeye göre süresinde yapıp yapılmadığı yönlerinden incelemektedir<sup>266</sup>. Vergi dairesinin KYV dilekçesini incelemesi hali, İYUK 14. maddede düzenlenen mahkemece tarafların dilekçelerinin ilk incelemesine benzemektedir. Mezkûr kanun maddesine göre; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları bakımından sırasıyla mahkemece incelenmektedir<sup>267</sup>. Vergi dairesi adeta bir yargı organı sıfatıyla; KYV talepli dilekçeyi incelemektedir. 517 sayılı tebliğin devamında vergi dairesi, KYV talepli dilekçeleri incelemekle kalmamakla, buna ek *“Kanun yolundan vazgeçilmesinden evvel mahkeme kararına göre tahakkuk eden tutarları var ise terkin etmektedir.”*<sup>268</sup> Söz konusu kanun maddesi ile idare mahkeme kararını adeta kaldırmaktadır. Mükellefin kesin hüküm yazılmadan mahkemeyi devre dışı bırakarak, KYV iradesini vergi dairesine sunması ve KYV talebinin idare tarafından yargı organı sıfatıyla incelenip devamında yargı makamına iletilmesi ve mahkemece tahakkuk eden tutarın terkin edilmesi *fonksiyon gaspı* olarak nitelendirilebilecek bir durumdur. Fonksiyon gaspı, yürütmenin yargı veya yasama erklerinin alanlarına girerek idari işlem tesisi anlamına gelmektedir<sup>269</sup>. Fonksiyon gaspında, diğer erklerin alanını gasp eden idaredir<sup>270</sup>. Hukuken böyle bir işlem yok hükmündedir<sup>271</sup>. KYV dilekçesinin vergi dairesince incelenmesi ve mahkemece tahakkuk ettirilen tutarların vergi dairesince terkin edilmesi, *“Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır.”* şeklinde düzenlenen Anayasa'nın 9. maddesini ihlal etmektedir<sup>272</sup>. Son olarak, vergi idaresinin mahkeme kararında belirlenen tutarları terkin etmesi, başka bir ifade ile mahkeme kararını kaldırması, Anayasa'nın *“Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu*

<sup>266</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 965.; 517 sayılı Genel Tebliğ.

<sup>267</sup> Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 407.

<sup>268</sup> 517 Sayılı VUK Genel Tebliği

<sup>269</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 159.

<sup>270</sup> Ulu, “İdari İşlemin Yetki Unsuru”, s. 289.

<sup>271</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 159.

<sup>272</sup> Ulu, “İdari İşlemin Yetki Unsuru”, s. 290.



*organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”* şeklinde düzenlenen 138/4 maddesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Sonraki aşamada ise idarece de uyuşmazlığın sürdürülemeyeceği kararı ile birlikte 517 sayılı VUK tebliğine göre, KYV başvurusu ilgili mahkemeye vergi dairesince tebliğ edilmektedir. Görüldüğü üzere, KYV başvurusu ile başlayan süreçte, yargı makamı idarenin gölgesinde kalmaktadır. Hâkimlik makamının, KYV müessesesinde dikkate alınmayarak talep dilekçesinin vergi dairesine verilmesi hâkimi sürecin dışına atmaktadır. Bu düzenlemenin sebebi ne kanunda ne de tebliğde açıklanmamaktadır. Fakat idareye dilekçe sunulmasının altında yatan düşüncenin, tebliğde ve kanun gerekçesinde özellikle üzerinde durulan yargının iş yükünün azaltılması ve sürecin hızlandırılması isteği olduğu düşünülmektedir. Dilekçenin vergi idaresine ibrazının akabinde tebliğ, çerçevesinde “*derhal*” yargı makamına iletilmesi gerekmektedir. VUK 379. maddede ise mahkemeye yapılacak bildirimin süresine dair bir açıklama bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi dairesinin, mahkemeye KYV başvurusunu gönderme süresi bakımından muallak bir durum uygulamada ortaya çıkabilecektir. Bununla birlikte, kanun koyucu tarafından düzenleyici bir süre belirlenmesi, özellikle altı çizilen yargının işleyiş sürecinden şikâyet edilmesinin çözümünde işlevsel bir hamle olacaktır.

Kaldı ki KYV müessesinde de 517 Sayılı VUK tebliğinde belirtildiği üzere, KYV talebinin idareye sunulmasından sonra, dosya gerekli işlemler yapıldıktan sonra derhal yargı makamına gönderilmektedir. VUK 379. maddenin güncel halinin aksine, dilekçenin mahkemeye verilmesi devamında talebin mahkemece sonuçlandırılması sonrası, mahkemenin KYV talebi sonucu verdiği kararı vergi dairesinin yeni oranları hesaplaması ve tahsilat aşaması için tebliğ etmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Böyle bir çözüm önerisinde, yargının, yürütme karşısında pasif bir konuma düşmesi engellenerek; hâkimin, pazarlık süreçlerinde aktif rol oynamaması sonucu ortaya çıkabilecek mahkemelerin saygınlığının sarsılabileceği ihtimali ortadan kaldırılabilecektir<sup>273</sup>.

---

<sup>273</sup> Mcconkie, a.e., s. 100.

## **2.2. Mali Yapılandırma Kanunları ve Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkinlik Pişmanlık Müesseselerinin Mevcudiyetinin Doğurduğu Sorunlar**

Mali yapılandırma kanunları, ilgili kısımda açıklandığı üzere, vergi ve ceza tahsilatını hızlandırmak ve mükellefe ödeme kolaylığı sunmak amacıyla özellikle son yıllarda sıkça çıkarılan kanunlardır. Mali yapılandırma içinde yer alan ihtilaflı alacak maddeleri ile benzerliği dolayısıyla KYV müessesesi ile karşılaştırması yapılmıştır. Mükellefe sunulan indirimli veya taksitli ödemelerin karşılığında mükellefin dava açma yoluna veya kanun yoluna başvurmaması, açılmış davadan feragat etmesi şartları sebebiyle yapılandırma kanunları, KYV müessesesi ile usulen benzerlik taşısa dahi, yapılandırma kanunları geçici ve süreli kanunlardır. Fakat her iki uygulamanın da eş zamanlı yürürlükte olması, mükelleflerin daha avantajlı indirim oranlarına sahip olan mali yapılandırma kanunlarından yararlanmasını doğurabilecek ve KYV müessesesini uzun vadede etkinsiz hale getirebilecektir.

Nitekim KYV müessesesinin kanunda düzenlenmesinden sonra yürürlüğe giren 7256 sayılı yapılandırma kanununda ihtilaflı alacakların kesinleşmiş olması şartıyla kanuna dâhil edilmesi uygulamasında bile, KYV müessesesinin açıkça işlevsiz hale geldiği görülmektedir. Yakın aralıklarla çıkmış ve bu tarihten sonra çıkabilecek tüm yapılandırma kanunları mükellefler için ödeme kolaylığı sağlasa da, KYV'nin etkinliğini azaltıcı bir etkiye sahiptir. Bu çelişkili durumun ortadan kalkması için; çıkabilecek tüm yapılandırma kanunlarında KYV müessesesinin bünyesinde bulundurduğu ihtilaflı alacakların doğrudan veya dolaylı bir biçimde yer almaması gerekmektedir. Kanun koyucunun ihtilaflı alacaklar için özel olarak düzenlediği bu müessesenin, yapılandırma kanunlarının yakın tarihlerde yürürlüğe girmesi ve mükelleflere daha cazip gelme ihtimalinden yola çıkarak neden mevzuatta olduğu tartışmaya açık bir hale gelmektedir. Bu ikililiğin ortadan kaldırılması için ya mali yapılandırma kanunlarında ihtilaflı alacakların yer almaması gerekmekte ya da kanun koyucunun her çıkaracağı mali yapılandırma kanununa ihtilaflı alacakları da ısrarla söz konusu kanunda düzenleme iradesi gösterme ihtimalinde KYV'nin ilga edilmesi gerekmektedir.

KYV'nin işlevliğini azaltan bir başka durum ise, 7394 Sayılı Kanun kapsamında VUK 359. maddede yapılan ödeme karşılığında hapis cezasında sağlanan indirim

düzenlemesinin, kaçakçılık suçu fiillerini işlemiş mükellefler açısından daha avantajlı olması ve bu düzenlemeden yararlanma şartlarından biri olan vergi mahkemesinde dava açmama, açılmışsa feragat etme, kanun yoluna başvurmama veya başvurulmuşsa vazgeçmenin, KYV müessesinin uygulanabilirliğinin temel şartı olan “vergi mahkemesinde dava açma” ile ters düşmesidir. Bu noktada, mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkından feragat etme ve tarh edilen vergi ile vergi ziyayı, gecikme faizi ve gecikme zammını ödeme karşılığında soruşturma aşamasında hapis cezasının yarısı, kovuşturma aşamasında üçte birinden indirim hakkı elde ediyor olması; Ceza Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunun hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK 359. maddede yer alan bazı fiiller açısından sadece tarh edilen vergi, ceza ve gecikme faizi, zammını ödeme karşılığı neredeyse hapis cezası olmayan mükellef açısından, “cazip” bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu itibarla KYV hükümleri göz önünde bulundurulduğunda cari şartlarda gerek mükelleflerce tercih edilmesi gerekse dava vekillerince bu yola yönlendirilmesi mümkün görülmeyen ve etkinliği sorgulanır bir yol haline gelmiş görünmektedir.

Bu noktada KYV açısından ortaya çıkan etkinsiz durumun ortadan kaldırılması için 7394 sayılı kanunla VUK 359. maddeye eklenen:

*“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”*

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

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

Fıkralarının ilga edilmesi gerekmektedir. Bu önerinin temel gerekçesi söz konusu fıkralarda yer alan hapis cezası indirimlerinin şartlarından birinin vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya

başvurulmuşsa vazgeçilmesi oluşudur. Zira bu şart, KYV müessesesinden yararlanmak isteyen bir mükellefin öncelikle yapması gereken vergi mahkemesinde dava açma ve bu karar sonucu kanun yolunun açık olması halini tamamen kapatmaktadır.

Nitekim etkin pişmanlıktan yararlanmak için, mükellefler dava dahi açamamakta, açtıkları davadan feragat etmek zorundadır. Fakat bu önerinin gerçekleşmesi, etkin pişmanlık müessesesinin 2022 yılında VUK'a giren henüz yeni bir kanun hükmü olması dolayısıyla mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla kanun yolundan vazgeçmenin etkin pişmanlık hükmünün mevzuatta yer aldığı müddetçe atıl bir hale gelmesi muhtemeldir. Etkin pişmanlık müessesesinin kaldırılmadığı bir ihtimalde, KYV'nin sadece VUK 359. madde fiilleri dışında ortaya çıkabilecek vergi uyuşmazlıkları için mevzuatta tutulması yeterli bir sebep değildir. Çünkü yukarıda da detaylıca izah edilen diğer idari çözüm yollarının, dava aşamasına kadar birçok noktada mükellefe ödeme kolaylığı sağladığı açıktır. Bu noktada *dava açıldıktan sonra da mükellefi mağdur etmemek gerekir* gerekçesiyle, KYV'nin VUK 379. maddede kalmasını talep etmek bütüncül bir değerlendirme ile makul olmayacaktır.

### **2.3. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinde Ortaya Çıkabilecek Diğer Sorunlar**

İlk derece mahkemesinde mükellefin lehine bir karar çıkması halinde, KYV'ye başvurunun bir de avukatlar açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim, yargılama sürecinde davayı kazanan bir avukatın, kendi müvekkilini idare ile anlaşmaya ikna edecek olması çok da gerçekçi görünmemektedir. Çünkü dosyanın kazanılması, avukata istinafa gidildiğinde de kazanma ihtimalinin olduğunu düşündürmektedir. Böyle bir durumda avukat, müvekkiline kanun yoluna başvurması gerektiği yönünde görüş bildirme ihtimali taşımaktadır. Ayrıca VUK madde 379/5'te düzenlenen *“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.”* hükmü gereğince avukatlık ücretlerini talep edemeyecek olan avukat için bu durumun büyük bir mağduriyet yaratacağı anlaşılmaktadır. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu madde 164/5'te *“Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir.”* şeklindeki hüküm, avukatın dava sonunda hükmedilen karşı vekâlet ücretine hak kazandığını belirtmektedir. Mükellefi yargılama giderlerinden muaf etmek için getirilen bu

düzenleme mükellef haklarını koruyucu şekilde gözüke de esasen avukatlar açısından değerlendirildiğinde sorunlu bir madde olduğu görülmektedir<sup>274</sup>. Çünkü söz konusu kanun maddesi, mükellefi koruyucu nitelikte olmanın ötesinde idarenin aleyhine karar çıkması halinde hazineyi koruyan bir nitelik taşımaktadır<sup>275</sup>. Mesleki tecrübe ve emeklerini ortaya koyan avukatların davayı kazanması halinde, hak ettikleri vekâlet ücretlerinin bu kanun maddesi gereği talep edilemez oluşu büyük bir mağduriyet yaratacaktır<sup>276</sup>. Bu madde sebebiyle, istinaf aşamasında kazanma ihtimalinin düşük olması halinde dahi; avukatın vekâlet ücretini almak için mükellefi kanun yoluna başvurma konusunda ikna etmesi uygulamanın kaçılmaz bir gerçeğidir<sup>277</sup>.

KYV'nin yürürlüğe girdiği 7194 sayılı Kanun'un gerekçesine göre, vergi uyuşmazlıklarının hızlıca çözüme kavuşturulması ve yargının yükünün hafifletilmesi amaçlarıyla söz konusu kanun maddesi ihdas edilmiştir<sup>278</sup>. Fakat VUK 379. maddeye göre KYV müessesesi sadece istinaf ve temyiz aşamalarında kullanılabilir. Müessesenin düzenlendiği kanun maddesinde ifade edildiği üzere istinaf ve temyiz aşamasındaki uyuşmazlıklar için uygulanması planlanan KYV müessesesi, üç dereceli yargı sisteminde sadece ikinci ve üçüncü derecedeki mahkemelerin iş yükünü azaltma amacı taşımaktadır. İlk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde mükellefin KYV'ye başvuru hakkının bulunmaması; yargı yükünün vergi mahkemelerinde yığılmasının önüne geçemeyecektir<sup>279</sup>. Yargılamanın ilk basamağı olan vergi mahkemelerinde KYV'ye başvurunun olmaması, mükelleflerin dava açma yoluna gitmesini azaltmayacak, sadece istinaf ve temyiz aşamalarında aleyhlerine bir durumun varlığı sebebiyle kanun yoluna gitme oranını düşürebilecektir.

KYV'nin üzerinde durulması gereken bir başka noktası ise, mahkemelerin terkin veya tasdik kararları sonucu uygulanan indirim oranlarının farklılığıdır. Mahkemenin kabul kararı karşısında, KYV'ye başvuran mükellefin borcu silinmemekte aksine tutarın

---

<sup>274</sup> Dursun, a.e., s. 100,101.

<sup>275</sup> Akıncı, a.e., s. 2474.

<sup>276</sup> Uğur Hakan Gaffar, “Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:379, Nisan 2020, s. 132.; Durdu, a.e., s. 3470,3471.

<sup>277</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 967.

<sup>278</sup> <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 28.04.2022.

<sup>279</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 969.

%60'ı tahakkuk etmektedir. Mahkemenin tasdik kararına karşı ise KYV tasdik edilen tutarın tamamını tahakkuk ettirmekte, mükellefe herhangi bir indirim sağlamamaktadır<sup>280</sup>. Bu durum terkin kararına karşı borcu silmeyen veya tasdik kararına karşı herhangi bir indirim sağlamayan müesseseye başvuruyu anlamsız kılacaktır. Mükellefin yargı kararına nazaran indirimli bir ödeme yapması, idarenin hızlı bir şekilde alacakları tahsil etmesi ve yargı yükünü azaltma amaçlarıyla ihdas edilen KYV müessesesi, getirilme amacına ters bir şekilde mükellef için çok da avantajlı bir ödeme planı sunmamaktadır<sup>281</sup>. Müessese, VUK 379. maddede de belirtildiği üzere, mükellefin tahakkuk eden tutarı 1 ay içinde ödemesi ihtimalinde %20 indirim sağlamayı vadetmektedir. Fakat terkin kararı karşısında %60'ı tahakkuk eden bir borcun 1 ay içinde ödenmesi sonucunda %20 indirim kazanan mükellefin bu indirim oranını az bulması muhtemeldir. Ayrıca mahkemenin lehine karar vermesi sonucunda mükellefin bir üst mahkemeye götürdüğü davada da lehine karar çıkabilecek olması ihtimali karşısında, mükellefin 1 ay içinde ödeme yaparak %48 oranında tahakkuk eden tutarı “neden” ödemesi gerektiğini sorgulaması kaçınılmazdır. Son 5 yılda ilk derece mahkemelerinde mükelleflerin davayı kazanma sayıları incelendiğinde, bu durum hakkında fikir sahibi olunabilecektir.

**Tablo 5. Vergi Mahkemelerinin 2016-2020 Arasındaki Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi İhtilafları Hakkında Ret ve İptal Karar Oranları**

| Yıl  | KDV          |         |            |        | GV           |        |            |        |
|------|--------------|---------|------------|--------|--------------|--------|------------|--------|
|      | İptal Kararı | Oran    | Ret Kararı | Oran   | İptal Kararı | Oran   | Ret Kararı | Oran   |
| 2020 | 4885         | %55,30  | 3949       | %44,70 | 2.904        | %69,74 | 1.260      | %30,26 |
| 2019 | 5.649        | % 64,12 | 3161       | %35,88 | 2.905        | %79,28 | 759        | %20,72 |
| 2018 | 9.414        | % 75,05 | 3130       | %24,95 | 3.956        | %83,35 | 790        | %16,65 |
| 2017 | 12.724       | % 76,23 | 3968       | %23,77 | 3.447        | %81,80 | 767        | %18,20 |
| 2016 | 12.499       | % 68,97 | 5624       | %31,03 | 2.757        | %80,92 | 650        | %19,08 |

**Kaynak:** Emrah Aygöl, “Vergi Davalarında Mükelleflerin Kazanma Oranı Azalıyor Mu ?”, 2020, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 29.04.2022., <https://www.alomaliye.com/2020/08/25/vergi-davalarinda-mukelleflerin-kazanma-orani-azaliyor-mu/>; Adalet İstatistikleri 2020, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 29.04.2022., [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet\\_ist-2020.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet_ist-2020.pdf); Dursun, a.e., s.100.

<sup>280</sup> A.e., s. 971.

<sup>281</sup> Dursun, a.e., s. 103.

**Tablo 6. Vergi Mahkemelerinin 2016-2020 Arasındaki Vergi Cezaları Hakkında Ret ve İptal Karar Oranları**

| Yıl  | İptal Kararı | Oran   | Ret Kararı | Oran   |
|------|--------------|--------|------------|--------|
| 2020 | 5.297        | %76,82 | 1598       | %23,18 |
| 2019 | 4.853        | %76,65 | 1478       | %23,55 |
| 2018 | 4.801        | %78,42 | 1321       | %21,58 |
| 2017 | 6.183        | %81,43 | 1410       | %18,57 |
| 2016 | 8.355        | %78,90 | 2234       | %21,10 |

**Kaynak:** Aygöl, “Vergi Davalarında Mükelleflerin Kazanma Oranı Azalıyor Mu ?”, 2020, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 29.04.2022., <https://www.alomaliye.com/2020/08/25/vergi-davalarinda-mukelleflerin-kazanma-orani-azaliyor-mu/>; Adalet İstatistikleri 2020, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 29.04.2022., [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet\\_ist-2020.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet_ist-2020.pdf)

2020 Adalet İstatistikleri arasında karara bağlanan davalar arasında, görece oransal olarak yüksek olan katma değer vergisi, gelir vergi ve vergi cezaları kalemleri Tablo 6 ve Tablo 7’de incelenmektedir. Adalet İstatistiklerinde yer alan davalarda birleşme, kısmen iptal kısmen ret vb. kararlar tablolarda gösterilmemektedir. KYV müessesesinde terkin ve tasdik kararları hakkında yorumda bulunabilmek için vergi mahkemelerinin ret ve iptal karar oranları karşılaştırma konusunda yardımcı olacaktır. Tablolar hakkında yapılabilecek ilk değerlendirme, üç temel dava türü açısından da (KDV, GV ve vergi cezaları), mükellef lehine kararların idare lehine kararlardan oran bakımından fazla olduğudur. Özellikle vergi cezalarında idare lehine verilen kararlar, mükellef lehine verilen kararların neredeyse 1/4’üdür. Fakat son yıllarda, her üç kalemde de idare lehine verilen kararlar oransal olarak artış göstermektedir. Sonuç olarak, her ne kadar iptal kararları, ret kararlarına göre hala daha fazla olsa da, mükellefler aleyhine bir artış gözlenmektedir. Yine de, mükelleflerin idareye göre davayı kazanma ihtimalinin tablolara göre hala daha fazla olduğu görülmektedir. Mükellefler aleyhine çıkan kararlarda minimal bir artış olsa dahi, idare henüz tamamen avantajlı bir konuma ulaşmamıştır. Bu sebeple, mükelleflerin hala dava hakkını kullandığını söylemek mümkün olmaktadır. Ayrıca KYV’nin terkin kararı halinde dahi borcun %60’ını tahakkuk ettirmesi sebebiyle; mükelleflerin tablolarda görüldüğü üzere lehine verilen kararlar sonucu müesseseye başvurmak yerine, istinaf başvurusunda bulunarak haklı

olduklarını ispat ederek ödemedi kurtulma iradesi göstermesi daha makul görünmektedir<sup>282</sup>.

Ayrıca VUK 379. maddeye göre, istinaf ve temyiz aşamasında KYV’ye başvuran mükellefler aynı oranda indirimden yararlanacaktır. İhtilaf çözümünde idarenin kanunda belirtilen indirim oranlarını hem istinaf hem de temyiz aşamasında aynı tutması, müessesesinin cazip hale gelmesinin önüne geçmektedir. Temyiz aşamasındaki dava dosyasının başvuru tutarının yüksek bir rakam olmasından bahisle, çözüm aşamasında indirim konusunda daha farklı ve istinaf aşamasındaki orandan daha fazla bir indirim öngörülmesi gerekmektedir<sup>283</sup>. Çünkü istinaf aşamasındaki bir davayı kazanan mükellef, temyiz başvurusunda bulunmaktan da çekinmeyecek, idare ile anlaşmak istemeyecektir.

Mahkemeye tebligatın yapılmasından sonra VUK 379. “... kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.” hükmü vergi ve cezaların tahakkuk ettiğini açıkça belirtmektedir. “Tahakkuk eder” ibaresi, kanun koyucu tarafından yargılamanın devamı için gereken uyuşmazlığın sunulan dilekçe ile ortadan kalktığını ve verginin ödenecek aşamaya geldiğini ifade etmek için kullanılmaktadır. VUK 22. maddeye göre, “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>284</sup>. Fakat verginin tahakkuk etmesi; dava açılmaması, kendiliğinden veya vergi mahkemesinin mükellef aleyhine karar verdiği kısmı bakımından gerçekleşmektedir<sup>285</sup>. Mahkeme kararı sonucunda tahakkuk eden vergi ve cezalar, İYUK 28/5’e göre mahkemenin idareye tebliği sonrasında mükellefe idare tarafından bildirilmekte yani tahakkuk akabinde tahsil aşamasına geçilmektedir<sup>286</sup>. Fakat KYV müessesesi bakımında tezatlık oluşturan nokta, mükellefin kanun yolundan vazgeçtiğine dair beyanı sonucu ilk derece mahkemesinin kararına göre hesaplanan vergi

<sup>282</sup> Dursun, a.e., s. 103.; Durdu, a.e., s. 3468.

<sup>283</sup> Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi”, s. 969.

<sup>284</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1195.

<sup>285</sup> A.y.; Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”, TBB Dergisi, Sayı 67, 2006., s. 287.

<sup>286</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1195.



ve cezalara istinaden davanın kesinleşmesi gerekirken, kanun koyucunun “*tahakkuk eder*” ifadesiyle düzenleme yapmasıdır<sup>287</sup>. Bu kullanım kanuni düzenlemenin yanı sıra 517 sayılı VUK Genel Tebliği ve KYV hükmü gerekçesinde de “*kesinleşme*” şeklinde devam etmektedir. Tarihsel yorum yöntemine göre bu düzenlemede, kanun koyucunun vergi ve cezalarının kesinleştiğini ifade ettiği muhtemeldir. Fakat KYV dilekçesinin vergi dairesine verilmesi şartı, mahkemeyi ekarte ederek İYUK 28/5’teki zinciri bozmaktadır.

KYV müessesesi için değerlendirmesi yapılması gereken son nokta ise kanunun dilidir. VUK 379. maddeye bakıldığında, kanun koyucunun tasdik edilen vergi ve kaldırılan vergi kavramlarını kullandığı görülmektedir. Mahkemelerin kararı kaldırma işlevi bulunmasına rağmen, tasdik etme gibi bir yetkileri bulunmamaktadır. Tasdik etme yetkisi, idareye tanınmış, belirli bir işlem ve eylemi onaylama anlamında kullanılmaktadır<sup>288</sup>. Fakat kanun koyucu idareye tanınmış bir yetkiyi VUK 379. maddede yargı organının kullandığı bir yetki şeklinde düzenlemiştir. Yargı organının tasdik gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. İlk derece mahkemelerinde mükellef lehine iptal kararı verilmekte, Bölge İdare Mahkemelerinde ise mükellef lehine ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması kararları verilmektedir. VUK 379. maddede kaldırılan vergi kavramı ise idarenin yaptığı tarh işleminin iptali anlamında kullanılmaktadır<sup>289</sup>. Kanun dilindeki bu karmaşanın çözülmesi için, tasdik edilen veya kaldırılan vergi kullanımı yerine talebin kabul edilen veya edilmeyen kısmı şeklinde bir kullanımın daha makul olacağı açıktır<sup>290</sup>. Bu durum vergi kanunlarının uygulayıcılar tarafından tam ve doğru uygulanmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda terminolojik açıdan karmaşayı gidererek, mükellefler için anlaşılabilir veya belirsiz bir durum yaratmanın önüne geçecektir.

---

<sup>287</sup> A.y.

<sup>288</sup> Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, s. 1194.

<sup>289</sup> A.y.

<sup>290</sup> A.y.

## SONUÇ

Devlet ve toplum, konumları sebebiyle çoğu noktada çatışma hali içindedir. Bu çatışma hali, iki kutup arasında çeşitli uyuşmazlıklara yol açabilmektedir. Devletin temelde finanse etmesi gereken harcamalar için toplumdan vergi toplaması, uzun yıllardan beri çoğunlukla çeşitli noktalarda vergi uyuşmazlıklarına sebep olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında, devletin egemen konumu neticesinde buyurgan ve daha fazla tahsilat yapma amacı taşıyan iradesi ile mükellefin ekonomik kaygılar güderek daha az ödeme yapma iradesi sıkça karşı karşıya gelmektedir. Bu uyuşmazlıkların bir kısmı alacaklı devletten bir kısmı ise borçlu mükelleften kaynaklı ortaya çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının kaynağına bakıldığında, idarenin yaptığı vergilendirme işleminde ortaya çıkabilecek herhangi bir hukuka aykırılık söz konusu işlemi sakatlayabilmektedir. Ayrıca idarenin vergi ve hesap hataları da mükellefleri mağdur edici bir sonuç doğurarak uyuşmazlık yaratabilmektedir. İdare kaynaklı bir uyuşmazlık sebebi de vergi incelemeleridir. Mükellef kaynaklı sebeplerin başında ise, mükelleflerin üzerine düşen vergisel ödevlerini tam ve doğru şekilde ifa etmemesi gelmektedir. Bu durum mükellefler tarafından kasıtlı veya ihmalkâr bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir. İki tarafın da sebep olabileceği vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. İdari çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve masrafsız bir şekilde çözüme kavuşmasını sağlayan ihtiyari yollardır. Söz konusu yollar, uyuşmazlığın çekişmeli bir şekilde yargıya taşınmasının önüne geçmek için türetilmiştir. Bu çözüm yolları vergi hatalarını düzeltme, üst makama başvuru, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davettir. İzaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri, uyuşmazlığı ortadan kaldırmanın aksine uyuşmazlık oluşmasını önleme mekanizmasına sahip ihtiyari yollardır.

İdari çözüm yollarının yanı sıra, mükellefler Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine dayanarak, uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna başvurabilmektedir. Hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı makamı tarafından denetlenebilir olması; mükelleflerin hak kaybı yaşamasını engelleyici bir güçtür. Vergi yargısına konu olan bu uyuşmazlıklar, vergilendirme işleminin hukuka veya kanuna aykırı bir şekilde gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Mükellefler ihtiyari çözüm yollarına başvurmadan, anayasal bir hak olan dava haklarına dayanarak uyuşmazlık

çözümü için yargısal süreci başlatabilmektedir. Yargısal sürecin de tıpkı idari çözüm yolları gibi kendine has usul ve esasları bulunmaktadır. Vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiş, üç dereceli bir sistemden oluşmaktadır. Bu sistemin ilk basamağı vergi mahkemeleri, ikinci basamağı Bölge İdare mahkemeleri, son basamağı ise Danıştay'dır. Mükelleflerin dava açma hakkını kullanmak istediklerinde başvurdukları ilk merci vergi davalarında ihtisaslaşmış vergi mahkemeleridir. İYUK 7. maddeye göre istisnai durumlar haricinde, mükellef tebliğden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkına sahiptir. Vergi uyuşmazlığı sebebiyle açılan davada, dosyanın incelenmesi sonrası mahkeme nihai kararını vermekte ve taraflara tebliğ etmektedir.

Mahkeme kararının mükellef aleyhine ve lehine çıktığı durumda sonuç farklı olmaktadır. Lehe çıkan karar sonucunda mükellef aleyhine yapılan vergilendirme işlemi kaldırılmaktadır. Fakat mükellefin aleyhine çıkan mahkeme kararı sonucunda dava konusu vergi aslı ve cezaları kararın açıklanması ile birlikte tahakkuk etmektedir. Bu yüzden VUK madde 112'ye göre mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi aslı ve cezalarını ödemesi gerekmektedir. Tahsil aşamasına geçilmesi ile birlikte mükellef, aleyhine verilen mahkeme kararının yeniden incelenmesi, yargı sistemindeki mahkeme kararlarının bir üst mahkemece daha sağlıklı bir şekilde verilmesi ve anayasal haklarının korunması amaçlarıyla davasını bir üst dereceye götürme hakkına sahiptir. Yargı sisteminde kanun yolları, olağan ve olağanüstü şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz iken; olağanüstü kanun yolları kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir. Olağanüstü kanun yollarını, olağan kanun yollarından ayıran nokta, olağanüstü kanun yollarına kesinleşmiş yargı kararları sonucunda gidilmesidir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarına ek olarak, 2019 yılında 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu ile VUK'un 379. maddesinin yeniden düzenlenmesiyle vergi doktrinine kanun yolundan vazgeçme müessesesi de eklenmiştir. Kanun yolundan vazgeçme kısaca, mükellefin vergi aslı ve/veya cezasına itirazın açtığı ilk derece mahkemesindeki veya istinaf aşamasındaki davasından, mahkeme kararı sonucu vazgeçmesi halinde, kanun koyucu tarafından belirlenen oranlar üzerinden vergi aslı ve cezalarında mükellefe indirimli ödeme fırsatı sunan bir

müessesedir. Söz konusu indirim oranları mahkeme kararının mükellef lehine veya aleyhine çıktığı durumlar bakımından değişkenlik göstermektedir. Ayrıca müesseseye başvuru sonrası yeniden hesaplanan vergi ve cezaların bir ay içinde %80'inin ödenmesi karşılığında, mükelleflere ödenecek tutarda %20 oranında ek bir indirim de sağlanmaktadır. Kanun yolundan vazgeçmek isteyen mükellefler, mahkeme kararının tebliğinden sonra, kanun yoluna başvuru süresi içinde talep dilekçesi ile vergi dairesine başvurabilmektedir. Kanun yolundan vazgeçmeden yararlanmak için mükelleflerin öncelikle bir dava açmış ve bu dava esasına dair davanın açıldığı mahkemece karar verilmiş olması gerekmektedir. Dava kararı sonucunda müesseseye başvuru dilekçesinin, yargı organını kenara bırakma suretiyle vergi dairesine verilmesi ile çözüm yolunun yargıdan yürütmeye kayması; müessesenin diğer uyuşmazlık çözüm yollarının aksine salt idari veya yargısal olarak konumlanmasında bir belirsizlik olduğunu göstermektedir. Bu sebeple müessesenin doktrindeki yerini, amacını ve gerekliliğini belirlemek için çalışmada diğer müesseselerle karşılaştırılması yapılmıştır.

Çalışmada kanun yolundan vazgeçme müessesesi, usul ve esas bakımından mülga VUK 387. maddede düzenlenen itirazdan vazgeçme, idari sözleşme, feragat ve sulh, mali yapılandırma, diğer idari çözüm yolları ve plea bargaining kavram ve uygulamaları ile karşılaştırılmıştır. Adı geçen tüm kavramların kanun yolundan vazgeçmeye bütünüyle benzediği tespit edilemese de aralarında benzer noktalar olduğunu söylemek mümkündür. İlk olarak karşılaştırılması yapılan mülga kanun VUK 387. maddedeki itirazdan vazgeçmenin, 1982 yılından önceki yargılama sistemine dâhil olması ve itiraz dilekçesinin verilmesi usulü ile incelenmesi noktalarında taşıdığı benzerlikler sebebiyle, itirazdan vazgeçmenin, kanun yolundan vazgeçmenin gelişmemiş bir versiyonu olduğu görülmüştür. İkinci olarak kanun yolundan vazgeçme idari sözleşme ile karşılaştırılmıştır. Kanun yolundan vazgeçmede idare ile mükellef arasında karşılıklı ve birbirine uygun bir irade beyanı aranmamaktadır. Sözleşme unsurları bakımından kanun yolundan vazgeçme incelendiğinde, mükelleflerin idareye yönelik tek taraflı irade açıklamaları ile müesseseden faydalandıkları görülmektedir. Bundan dolayı kanun yolundan vazgeçme ile idari sözleşme arasında da herhangi bir benzerlik tespit edilmemiştir.

Kanun yolundan vazgeçme üçüncü olarak feragat ve sulh kavramları ile karşılaştırılmıştır. Her ikisi de davayı sonlandıran medeni usul hukuku kavramlarıdır.

Fakat feragat HMK 313. maddeye göre görülmekte olan bir davayı tek taraflı bir irade açıklaması ile kısmen veya tamamen sona erdirirken; sulh ise dava taraflarının, birbirine uygun irade açıklaması ile görülmekte olan davayı sonlandırmak için sözleşme yapılması anlamına gelmektedir. Feragat, medeni yargılama hukukuna ait bir kavram olsa da İYUK madde 31'deki açık hüküm gereği, idari yargılama hukukunda da geçerliliği kabul edilmektedir. Fakat iki yargı kolunun da kendine has kurallarının olmasından kaynaklı, medeni yargılama hukukuna ait kavramlar, idari yargılama hukukunun işleyişinin izin verdiği kadar geçerlidir. Bu durum kanun yolundan vazgeçme ile feragat arasında karşılaştırma yapmayı kolaylaştırmaktadır. Çünkü İYUK 31. maddede feragat kavramına açık bir atıf bulunmaktadır. Feragat, söz konusu müesseseye özellikle dava konusu talep sonucundan vazgeçilmesi noktasında benzetilmektedir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi de tıpkı feragat gibi yazılı bir şekilde sunulmaktadır. Aradaki en büyük fark ise feragatin mahkemeye, kanun yolundan vazgeçme talebinin idareye sunulmasıdır. Kanun yolundan vazgeçmede, feragatten farklı olarak, vazgeçme halinde idareden indirim alınacağı vaadi bulunmaktadır. Oysa feragat müessesesi şarta bağlı olarak yapılamamaktadır. Bu sebeple en temelde kanun yolundan vazgeçme usul ve esas bakımından bazı noktalarda feragate benzeyen, vergi yargılamasında düzenlenen karma nitelikli ve özgü bir müessesedir. Sulh kavramı ise, hem İYUK madde 31'de düzenlenmemesi hem de özü itibarıyla bir sözleşme olması sebepleri ile kanun yolundan vazgeçme müessesesi arasında davanın sonlanması dışında herhangi benzer bir yan taşımamaktadır.

Kanun yolundan vazgeçme, vergi uyuşmazlığını sonlandıran diğer idari çözüm yolları ile de karşılaştırılmıştır. Kanun yolundan vazgeçme ile diğer uyuşmazlık çözüm yollarının ortak noktası bahsi geçen her çözüm yolunun ihtiyari nitelikte olmasıdır. Fakat kanun yolundan vazgeçmeyi diğerlerinden ayıran en önemli nokta, mükellefin yargı aşamasına geçtikten sonra idare ile anlaşma iradesi göstermesidir. İkinci bölümde detaylıca anlatılan idari çözüm yolları, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı ya önleyici ya da ortadan kaldırıcı özelliklere sahiptir. Söz konusu idari çözüm yollarına başvuran mükellef henüz dava açma hakkını kullanmamıştır. Oysa kanun yolundan vazgeçmede mükellefin vergi mahkemesinde dava açması yetmemekte, ilgili vergi mahkemesinin uyuşmazlığın esasına dair karar vermesi gerekmektedir. Mahkeme kararı

sonucunda mükellef ihtiyari olarak kanun yolundan vazgeçmeye başvurabilecektir. Sonuç olarak kanun yolundan vazgeçme müessesesini sadece idari veya yargısal çözüm yolu olarak nitelendirmek, müessesenin usul ve esasları ile ters düşecektir. Çünkü müessesenin tamamlanması için gereken tüm usul ve esasa dair işlemlerin zincirleme bir biçimde yargıdan yürütmeye doğru bir akış izlediği görülmektedir. Bu noktada müessese mahkemede çözülmeye başlayan bir uyuşmazlığın, idari aşamaya geçmesi ile çözüme kavuştuğu karma nitelikli bir yol olarak açıklanabilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme, plea bargaining müessesesi ile de karşılaştırılmıştır. Plea bargaining, birebir çeviri yapıldığında savunma pazarlığı anlamına gelen Anglo-Amerikan hukuk sistemine ait bir ceza usul hukuku kavramıdır. Kanun yolundan vazgeçme ile karşılaştırılmasının sebebi, tıpkı kanun yolundan vazgeçmede olduğu gibi plea bargaining müessesesinde şüphelinin anayasal dava hakkından vazgeçme şartıyla uygulamadan yararlanma hakkı kazanmasıdır. Plea bargaining'e göre, şüpheli, savcının iddialar veya cezalar bakımından yaptığı indirimli teklifi suç ikrarında bulunmak suretiyle kabul ederek mahkemeye çıkmamaktadır. Bu durum kısaca savcı ile şüpheli arasındaki bir iddia veya ceza pazarlığı şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Pazarlığın gerçekleştirilmesi sonucunda, savcı ile şüpheli arasında bir anlaşma metni düzenlenmekte ve bu metin mahkeme huzuruna sunulmaktadır. Önlerine gelen anlaşma metinleri hâkimler tarafından usulen incelenmekte fakat esasa dair bir karar verilmemektedir. Kanun yolundan vazgeçme ile plea bargaining müesseseleri tabi oldukları yargı kolu bakımından farklılık arz etse dahi; her ikisinde de başvurusular belirli şartların sağlanması sonucu anayasal haklarından feragat etmektedir.

Burada vurgulanması gereken noktalardan ilki başvurusuların her iki müessesede de adil yargılanma haklarının zedelenmesidir. Adil yargılanma hakkı içinde birçok alt hak barındıran, AİHS 6. maddede düzenlenen bir temel insan hakkıdır. Her iki müessesede de başvurusular kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma haklarından vazgeçmektedir. Bu durum mahkemeye erişim, duruşmada bulunma ve kanun yolu haklarını zedelemektedir. Vurgulanması gereken ikinci nokta ise, söz konusu anayasal haklardan feragat kararının herhangi bir baskı altında kalmadan özgür bir irade ile verilip verilmediğidir. Bunun önemi plea bargaining açısından şüphelinin indirimli cezayı kabul etmediği varsayımında mahkemenin üst sınırdan ceza verme; kanun yolundan vazgeçme

açısından ise, mükellefin davasına devam ettiği varsayımında üst mahkemede davayı kaybederek daha fazla bir ödeme yapabileceği ihtimalleri noktasında ortaya çıkmaktadır. Böyle hayati bir kararın, bilinçli ve gönüllü bir biçimde verilmesi gerekmektedir. Plea-bargaining’te şüphelinin savcı teklifini kabul etmediğinde daha fazla hapis cezası alacak olması ve kanun yolundan vazgeçmede mükellefin davadan vazgeçmeyip, davasına devam etmesi üzerine daha fazla ödeme yapma ihtimali sebepleriyle başvuru sahiplerinin karar alırken baskı altında hissetmesi muhtemeldir. Bu durum müesseseye başvuranların endişe ile iradelerinin sakatlanması sonucunu doğurabilecektir. Sonuç olarak kanun yolundan vazgeçmede de ideal olan talebin gönüllü bir biçimde sunulması olsa da, uygulamada bir üst derece yargılamasında davanın kaybedilmesi sonucu daha fazla ödeme yapılması ihtimali bu gönüllülüğü pratikte sekteye uğratabilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme mali yapılandırma kanunları ile de karşılaştırılmıştır. Bu kanunlar, mükelleflere vergi asıl ve cezalarında af veya yeniden hesaplanarak indirimli bir şekilde ödeme imkânı sunan yapılandırma kanunlarıdır. Yapılandırma kanunları ile kanun yolundan vazgeçme müessesesinin karşılaştırılmasının temel sebebi, son dönemde çıkan yapılandırma kanunlarında mükelleflere tanınan indirim ve taksitli ödeme imkânının dava ve kanun yolu hakkından vazgeçme şartına dayanmasıdır. Mali yapılandırma kanunları da kanun yolundan vazgeçme gibi tahsilatı hızlandırma amacı taşımaktadır. Bu kanunlar kronolojik olarak incelendiğinde, kanun yolundan vazgeçmenin öncül düzenlemeleri olduğu görülmektedir. 2020 yılında VUK 379. maddede kanun yolunda vazgeçmenin ihdası, kanun koyucunun mali yapılandırma kanunlarını kalıcı hale getirmek içindir. Her ne kadar yapılandırma kanunları ile müessese tamamen benzerlik taşımasa da, çoğu noktada birbirine benzemektedir. Bilhassa son çıkan mali yapılandırma kanunlarının sağladığı indirim oranlarına bakıldığında, müesseseden farklı bir sonuç olduğu görülmektedir. Üçüncü bölümde detaylıca incelendiği üzere, yapılandırma kanunları mükelleflere daha tercih edilebilir ödeme ve taksit imkânı sunmaktadır. Mali yapılandırma kanunlarına dair söylenmesi gereken en son nokta ise, kanun yolundan vazgeçmenin VUK’ta düzenlenmesinden sonra yürürlüğe giren 7256 sayılı yapılandırma kanununda, doğrudan ihtilaflı alacaklara ilişkin bir madde yer almasa dahi dolaylı olarak kesinleşmiş alacaklara ilişkin düzenleme müessesesinin işlerliğini engellemektedir. Yapılandırma kanunundan önce kanun yolundan başvuru

dilekçesinin verilmesi ile yapılandırma kanunu bu alacakları kesinleşmiş saymaktadır. Bu durum adeta kanun yolundan vazgeçmeyi bir araç olarak kullanmakta ve müesseseyi büyük bir ölçüde etkisiz bir hale getirmektedir.

15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı kanunla birlikte VUK'a vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık getirilmiştir. Söz konusu kanuna göre, adı geçen kaçakçılık fiilleri sonucunda vergi ziyayı ortaya çıktığında, mükellefler kanunen belirlenen vergi aslı ve fer'ilerini soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında ödemek şartıyla, hapis cezasından kurtulabilmektedir. Bu uygulama mükelleflerin yargılama ve yargılama sonrası aşamalarda ödeme yapması karşılığında hapis cezasından kurtardığı için çok cazip görünmektedir. Fakat etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükellefler bir ön koşul olarak vergi mahkemesinde dava açmamalı veya görülmekte olan davalarından vazgeçmelidir. Her ne kadar iki müessese farklı yargı kollarına ait olsa da, vergi ziyayı ortaya çıkması halinde rasyonel hareket eden mükelleflerin daha uygun bir ödeme planı ve hapis cezasından kurtulma imkânı sunan kaçakçılık suçlarında etkin pişmanlık müessesesine başvuracağı açıktır. Bu durum idari çözüm yollarının kapsamına girmeyen vergi kaçakçılık suçu fiilleri için dava aşamasında dahi idare ile anlaşma imkânı veren kanun yolundan vazgeçme müessesesini ikinci plana atmaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin süreç içinde avukatlarının yönlendirmesi ile etkin pişmanlık hükümlerini tercih etmesi kaçınılmaz olacaktır.

Çalışmada kavramlar arası karşılaştırma yapıldıktan sonra, müessesesinin problemli olduğu veya olabileceği noktalar belirtilmiştir. Bu problemlerden ilki kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin idareye ibrazının doğurabileceği sonuçlardır. Yargılamanın temel ilkelerinden biri olan silahların eşitliği ilkesi gereği, yargılamanın taraflar arasında sağlanması gereken bir denge ile yürütülmesi gerekmektedir. Oysa vergi yargılamasında davalı tarafın idare olması ile birlikte bu denge halinin pratikte sağlanması güçleşmektedir. Kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin idareye ibraz edilmesi ile birlikte bu eşitlik ortadan kalkmaktadır. Çünkü davacı talep dilekçesini davadan bağımsız bir otoriteye sunmamakta aksine davalı tarafa sunmaktadır. Bu durum davada korunması gereken çelişmeli yargılama ilkesi bakımından da sorun teşkil etmektedir. Mükellef talep dilekçesini davalı idareye sunduğunda dava hakkında bir üst mahkemede savunma yapma hakkından da vazgeçmektedir. Bu iki ilkenin ihlal edildiği



asıl nokta ise, mükellefin indirimli bir ödeme yapma karşılığında savunma hakkından “sözde” gönüllü bir şekilde vazgeçmesidir. Mükellef görece cazip bulduğu bu teklifi kabul ederek, bir üst mahkemede yapacağı savunma hakkından ve davayı kazanma ihtimalinden vazgeçmektedir. Dilekçenin idareye ibrazının doğurduğu son problem ise, vergi dairesinin tarafına sunulan dilekçesinin mahkeme edasıyla incelenmesidir. Mükellefin kesin hüküm yazılmadan mahkemeyi devre dışı bırakarak, KYV iradesini vergi dairesine sunması ve KYV talebinin idare tarafından yargı organı sıfatıyla incelenip devamında yargı makamına iletilmesi ve mahkemece tahakkuk eden tutarın terkin edilmesi *fonksiyon gaspı* olarak nitelendirilebilecek bir durumdur. Hukuken böyle bir işlem yok hükmündedir. Bahsi geçen tüm problemleri sonuçların ortadan kalkması için yapılması gereken düzenleme, mükellefin talep dilekçesini mahkemeye sunmasıdır. Böylece tüm sorunlar çözüme kavuşacak aynı zamanda yargı organının süreç içindeki konumu ve saygınlığında herhangi bir eksiklik ve zedelenme yaşanmayacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi avukatlar bakımından da problemleri sonuçlar doğurabilecektir. Bunun iki sebebi bulunmaktadır. İlki ilgili mahkemede davanın kazanılması ihtimalinde avukatların müvekkillerini istinafa veya temyizle götürme konusunda ısrarcı olacağıdır. Çünkü mesleki birikimine ve davanın haklılığına güvenen avukatlar, kanun yoluna başvurulsa da davayı kazanacağına dair inanç taşıyabilmektedir. Bu sebeple müvekkillerini kanun yolundan vazgeçmeye başvurmama konusunda teşvik ihtimali taşımaktadırlar. İkinci olarak ise, VUK 379’da “*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.*” hükmü gereği avukatlar hak ettikleri ücreti alamayabilecektir. Bu da avukatların davayı kazanma ihtimalinin düşük olmasına rağmen mükelleflerin müesseseye başvurmalarını engellemeye çalışabileceklerine işaret etmektedir. Bu hüküm mükellef yararına olsa dahi, avukatları korumasız bırakmaktadır. Mesleki bilgi, tecrübe ve zamanını müvekkillerine vakfeden ve yargılama sürecini layıkıyla tamamlayan her avukatın hak ettiği ücretin ödenmesi gerektiğinden dolayı söz konusu fıkranın revize edilmesi gerekmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, VUK 379’a göre sadece istinaf ve temyiz başvuru aşamalarında kullanılmaktadır. Kanunun gerekçesinde yargının iş yükünün

hafifletilmesi amacıyla getirilen bu müessese, asıl dosya yoğunluğunun olduğu vergi mahkemelerinde uygulanmamaktadır. Bu durum vergi davalarının açılmasını engellememekte, yargının iş yükünü azaltmamaktadır. Asıl amacın bu olduğu varsayımında, müessesenin ilk derece mahkemelerinde de uygulanması gerekmektedir. Buna ek olarak istinaf ve temyiz aşamalarında mükelleflere sunulan indirim oranlarının farklı olmadığı tespit edilmiştir. Temyiz incelemesine gitmek için uyuşmazlığın daha yüksek bir meblağa sahip olması sebebiyle, sunulacak indirimin de mükellefe fayda sağlaması için istinaf oranından fazla olması gerekmektedir. Oysa kanuni düzenlemede iki aşamadaki oranın aynı tutulduğu görülmektedir. Sonuç olarak temyiz aşamasında sağlanan indirim oranlarının artması gerekmektedir.

Kanun yolundan vazgeçmede mahkemenin kabul veya ret kararları sonucunda müessesenin mükellefe sunduğu ödeme planı farklılık arz etmektedir. Mahkemenin terkin ettiği miktara karşılık müessese silinen kısmın %60'ını tahakkuk ettirmektedir. Kabul edilen kısım için ise herhangi bir indirim olmadan tamamı aynı şekilde tahakkuk ettirilmektedir. Daha az ödeme yapmak için tercih edilse de, mahkemenin, terkin kararına karşı borcu %60 tahakkuk ettirmesi mükellefler için müesseseyi anlamsız kılmaktadır. Kaldı ki davayı kazanan bir mükellefin davasından vazgeçerek müesseseye başvurması düşük bir ihtimal taşırken, müessese silinen kısmın %60'ını tahakkuk ettirmektedir. Yine de terkin kararına rağmen müesseseye başvuran mükellefe %40 indirimden fazlasının sağlanması gerekmektedir. Kabul kararı sonucunda mükellefin bir üst mahkemeye başvurmaması için tutarın tamamı üzerinden indirim sağlanırsa, müesseseye başvuru oranı artabilecektir.

Kanun yolundan vazgeçmenin çalışma içinde mali yapılandırma kanunları ve 2022 yılında VUK'ta ihdas edilen kaçakçılık suçlarında etkin pişmanlık müessesesi ile mukayesesi yapılmıştır. Karşılaştırma sonucunda her iki müessesenin de kanun yolundan vazgeçmeyi etkinsiz bir hale getirdiği görülmektedir. Bu yüzden öncelikle mali yapılandırma kanunları için belirtilmesi gereken nokta, özellikle son yıllarda sık aralıklarla çıkan bu kanunlarda ihtilaflı alacakların doğrudan düzenlenmemesi gerekliliğidir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesini sadece “kanunda düzenlemiş olmak” için, her yeni çıkacak yapılandırma kanununda ihtilaflı alacakların yer almaması gerekmektedir. Fakat kanun koyucu, gelecek zaman diliminde çıkaracağı kanunlarda

ısrarla ihtilafly alacakları da dâhil etme iradesi gösterirse, kanun yolundan vazgeçme müessesesi açık bir şekilde mükellefler için cazibesini kaybedecektir. Böyle bir ihtimalde kanun yolundan vazgeçmenin VUK'tan ilga edilmesi gerekmektedir.

Etkin pişmanlık müessesesinin özellikle VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçları fiillerini işleyenler açısından daha avantajlı bir sonuç sunması ve hürriyeti bağlayıcı cezalardan indirim öngörmesi bu yolu mükellefler açısından cazip hale getirmektedir. Açık bir şekilde belirtilmese de, diğer idari çözüm yollarına başvurunun mümkün olmadığı kaçakçılık suçu için getirilen kanun yolundan vazgeçmenin, ikinci planda kalmasına sebep olmaktadır. Bu durumun önüne geçmek ve kanun yolundan vazgeçmeyi daha efektif bir hale getirmek için 7394 sayılı kanunun 4. maddesi ile VUK 359'uncu maddeye eklenen *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”* hükmü ile *“Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* fıkralarının ilga edilmesi hem kanun yolundan vazgeçme müessesesinin işlerliği konusunda bir engel oluşturmayacak hem de bu yolla 7394 Sayılı Kanun ile sadece VUK 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçu fiillerine verilen hürriyeti bağlayıcı cezaların üst sınırı artmış olacağından cezaların etkinliğinden söz edilebilmesi mümkün hale gelebilecektir. Ayrıca böyle bir düzenleme yapılması vergi mahkemesinde dava açma hakkından feragati engellediğinden kanun yolundan vazgeçmeyi müessesinin korunmasını sağlarken; sadece ödeme yaparak hapis cezasından kurtulma sebebiyle zedelenecek adalet kavramını da koruyacaktır. Ancak etkin pişmanlığın VUK'a yeni dahil edilmiş bir müessese olması sebebiyle mezkur madde fıkralarında bir revizyon veya reform yapılması ihtimali yakın zamanda mümkün görünmemektedir. Bu nedenle etkin pişmanlığın mevzuatta geçerli bir hüküm olarak devam edeceğini söylemek mümkündür.

Öte yandan kanun yolundan vazgeçme müessesesi böyle bir durumda çoğunlukla tercih edilmeyen atıl bir müessese haline gelecektir. Etkin pişmanlığın kaldırılmadığı

kabulünde, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin salt VUK 359. madde dışındaki uyuşmazlık sebeplerine bağlı olarak mevzuatta kalması durumu; diğer idari çözüm yollarının uygulamada işler ve cazip olmasından kaynaklı anlamlı görülmemektedir. Çünkü KYV aşamasına kadar vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları mükelleflere yeterince çözüm bulmaktadır. Neredeyse her aşamada mükelleflere çözüm önerisi sunan bu yollara ek getirilen KYV vergi uyuşmazlıklarının çözümü için elzem bir yol olarak tercih edilmeyecektir. Birçok idari çözüm yolunun mevcudiyetinin yanı sıra, KYV’de ortaya çıkabilecek diğer sorunların da eklenmesi ile müessese tercih edilebilir olmaktan uzaklaşacaktır.

Dolayısıyla, KYV müessesesinin kendi özellikleri değerlendirildiğinde ortaya çıkabilecek sorunların yanı sıra mali yapılandırma kanunları ve özellikle 7394 Sayılı Kanun ile VUK 359. md. yer alan kaçakçılık suçları açısından getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi sonrası müessesenin uygulanabilirliğinin önünün kapandığı anlaşılmaktadır. Bu açıdan KYV müessesesinin VUK’a getiriliş amacı olan “*mükellefe her aşamada bir çözüm yolu sunmak*”tan uzaklaşmış olması nedeniyle, kaldırılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- AAKEN, A. V., SALZBERGER, E., & VOİGT, S. (2004, Şubat). The Prosecution of Public Figures and the Separation of Powers: Confusion within the Executive Branch – A Conceptual Framework. *Constitutional Political Economy*, 15(3). [https://www.academia.edu/49994467/The\\_Prosecution\\_of\\_Public\\_Figures\\_and\\_the\\_Separation\\_of\\_Powers\\_Confusion\\_within\\_the\\_Executive\\_Branch\\_A\\_Conceptual\\_Framework\\_1](https://www.academia.edu/49994467/The_Prosecution_of_Public_Figures_and_the_Separation_of_Powers_Confusion_within_the_Executive_Branch_A_Conceptual_Framework_1) adresinden alındı
- ACUN, B. (2020). İdari Yargılama Usulünde Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusu. *Inonu University Law Review*, 11(1), 338-352.
- AĞAR, S. (2005). Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası. *TBB Dergisi*(59), 327-358.
- AĞAR, S. (2006). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği. *TBB Dergisi*(62), 262-297.
- AĞAR, S. (2006, Kasım-Aralık). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I. *TBB Dergisi*(67), 285-316.
- AĞAR, S., & ELLER, M. K. (2010). Yasal Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği Ve KDV Karşısındaki Durumu. *TBB Dergisi*(88), 389-420.
- AKBULUT, E. (2012). Yargılamanın Yasallığı Ve Danıştay’ca Verilen “Değişik Gerekçe İle Onama” Kararları. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 15(1), 233-259.
- AKÇAY, E. (2009). Türk Borçlar Kanunu'na Göre Zamanaşımı. İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- AKDOĞAN, A. (2019). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKINCI, N. A. (2020, Aralık). Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme. *Terazi Hukuk Dergisi*, 15(172), 2466-2477.
- AKKOÇ, E. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah. İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- AKSÜT, B. D. (2019). Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma. İzmir: **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- AKYILMAZ, B., KAYA, C., & SEZGİNER, M. (2017). **Türk İdare Hukuku** (8. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ALKON, C. (2014). Introducing Plea Bargaining into Post-Conflict Legal Systems. INPROL - **International Network to Promote the Rule of Law**. [https://scholarship.law.tamu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1863&context=fac\\_scholar](https://scholarship.law.tamu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1863&context=fac_scholar) adresinden alındı

- ALNIAK, İ. (1970). Türk - Alman Sistemiyle Mukayeseli Olarak Fransız Ceza Usul Hukukunda İadei Muhakeme. **İÜHFM**, 36(1-4), 233-288.
- ARSLAN, M. (2004). Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları. **Sayıştay Dergisi**(53), 99-114.
- ARSLANER, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**(17), 273-300.
- ASLANPINAR, B. (2022, Nisan 14). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık: Bedelli ve Şartlı Ceza İndirimi. *dunya.com*: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996> adresinden alındı
- ATAAY, C. K. (2016, Mart). Hayek ve Friedman'ın Devlet Anlayışı. **Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi**, 4(1), 129-151.
- ATATAY, E. G. (2014). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları. İstanbul: **Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- AVCI, M. (2011). İdari Yargıda İstinaf. **TBB Dergisi**(96), 179-204.
- AYAL, O. G., & RİZA, L. (2009). Economic Analysis of Plea-bargaining and Prosecution. **Criminal Law and Economics**. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1291648](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1291648) adresinden alındı
- AYDIN, H. (2010). İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu. Ankara: **Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- AYGÜL, E. (2020). Vergi Davalarında Mükelleflerin Kazanma Oranı Azalıyor mu? *Alomaliye.com*: <https://www.alomaliye.com/2020/08/25/vergi-davalarinda-mukelleflerin-kazanma-orani-azaliyor-mu/> adresinden alındı
- BACAKSIZ, P. (2008, Ağustos). İddianame Pazalığı (Plea Bargaining). **Ceza Hukuku Dergisi**, 3(7), 151-170.
- BAĞRIAÇIK, A. (2018). İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zımni Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi. **Ankara Barosu Dergisi**, 81-102.
- BAKİ, E. (2016, Haziran). Türk Ceza Hukuku’nda Etkin Pişmanlık. **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 27-56.
- BALABAN, Ö. (2017). Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi. Balıkesir: **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.

- BAŞARAN, F. (2000, Haziran). Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi. **Mükellefin Dergisi**(90), 33-42.
- BAŞARAN, F. (2017, Eylül). İzaha Davet, Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar. **Vergi Dünyası**(433), 6-14.
- BAŞKANLIĞI, G. İ. (2020, Kasım 27). Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1). [www.gib.gov.tr: https://www.gib.gov.tr/bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmasina-iliskin-7256-sayili-kanun-genel-tebliği-seri-no-1](http://www.gib.gov.tr/https://www.gib.gov.tr/bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmasina-iliskin-7256-sayili-kanun-genel-tebliği-seri-no-1) adresinden alındı
- BAŞKANLIĞI, G. İ. (2020, Şubat 20). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ( Sıra No:517). [https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34291&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5](http://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34291&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5) adresinden alındı
- BATUR, Ö. (2020, Temmuz). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme. **TAAD**(43), 203-217.
- BAYKARA, B. (2004). Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi. *Yaklaşım Dergisi*, 1-9. [www.bekirbaykara.av.tr: http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi\\_Tarhinin\\_Hukuki\\_Analizi\\_1215.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf) adresinden alındı
- BAYRAKLI, H. H. (2011). **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**. Afyon: Celepler Matbaacılık.
- BAYRAKLI, H. H., & HATİPOĞLU, M. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 9(2), 561-592.
- BAYRAKTAR, T., & KOYUNCU, N. (2017, Mayıs 19-22). Adil Yargılanma Hakkı. **2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies**, 161-177.
- BİLGİN, H. Y. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi ve Vergi Davalarının Değerlendirilmesi. **Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi**.
- BİLGİN, H. (2020). Son Yasal Değişiklikler Bağlamında İdari Yargıda Israr Kararı. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 28(1), 75-125.
- BİLİCİ, N. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu (İYUK m. 11). **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, 21(Özel), 2773-2778.
- BİNİŞ, M. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları. **İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.

- BİYAN, Ö. (2016, Temmuz - Ağustos - Eylül). İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet. **Bilanço Dergisi**(162), 46-49.
- BİYAN, Ö. (2020). **Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep**. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- BİYAN, Ö. (2022). **Vergi Hukuku**. Bursa: Dora Yayınevi.
- BOZBAYINDIR, A. E. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında İddia Pazarlığı Kurumu. **Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1447-1511.
- BOZDAĞ, A. (2008, Mart). Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi. <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hatalarinin-duzeltilmesi-surecinde-ozellikli-durumlar/2165> adresinden alındı
- BOZDOĞAN, D., & ÇATALOLUK, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, 6(1), 42-56.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2016). Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri. **International Journal of Public Finance**, 1(2), 146-167.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2021). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi. **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 17(196), 951-976.
- BUDAK, A. C. (2018). Medeni Usul Hukukunda Sulh ve Sulh Benzeri Müesseseler. Kocaeli: **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- BUYRUKOĞLU, S. (2017). 6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı. **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2017, s. 112., 18(1), 109-128.
- CAN, E. (2015). İdari İşlemin Şekil Unsuru. Ankara: **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- CAN, S. (2016). Türk Hukukunda Af Kurumu. **AÜHFD**, 65(4), 1291-1312.
- CANDAN, T. (2006). **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma** (2. b.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, T. (2020). **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu** (8. b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- CANDAN, T. (2021). [www.turgutcandan.com](http://www.turgutcandan.com). Hukuk Muhakemeleri Kanununun Hükümlerinin İdari Davalarda Uygulanabilirliği: <https://turgutcandan.com/2021/04/08/hukuk-muhakemeleri-kanununun-hukumlerinin-idari-davalarda-uygulanabilirligi/> adresinden alındı



- CANDAN, T. (2022, Mart 29). Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık. [www.turgutcandan.com:https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/](http://www.turgutcandan.com:https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/) adresinden alındı
- CENAN, E. (2018). İdari Yargıda Hakkaniyete Uygun Yargılanma İlkesi. Ankara: **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.**
- ÇAĞAN, N. (1971). Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları. **AÜHFD**, 28(1), 188-194.
- ÇAĞAN, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. **AÜHFD**, 29(1), 111-122.
- ÇAĞAN, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. **AÜHFD**, 37(1), 129-151.
- ÇAĞLAR, K. (2019, Temmuz - Ağustos). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. **Mali Çözüm Dergisi**, 29(154), 201-217.
- ÇAKMAK, M. (2004). İdari Yargıda Davadan Feragat. **AÜHFD**, 53(1), 185-194.
- ÇAL, S. (2010). İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 14(1), 223-274.
- ÇATALOLUK, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**(20), 213-228.
- ÇİL, İ. (1996). Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı. İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.**
- DEMİR, F. (2021, Haziran). Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu II. **Vergi Sorunları Dergisi**(393). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-yargisinda-istinaf-kanun-yolu--ii-/9262> adresinden alındı
- DEMİR, O. (2004). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme. **AÜEHFD**, C. VIII, S. 3-4 (2004), s. 186., 8(1-2), 185-234.
- DEMİR, O. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme. **EÜHFD**, 11(1-2), 219-256.
- DEMİRCİ, A. (2019). Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar. [www.azmidemirci.com:www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/71776db3-471f-43ee-8ff5-bac8ac63b3c5.pdf](http://www.azmidemirci.com:www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/71776db3-471f-43ee-8ff5-bac8ac63b3c5.pdf) adresinden alındı
- DEMİRKOL, M. S. (2021). İdari Yargılama Hukukunda Dava Açmanın Sonuçları. Diyarbakır: **Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.**

- DENİZ, Y., BOZ, S. S., & GÜRKAN, M. F. (2013). İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 11.Maddesi'ne Göre Yapılan İdari Başvurular. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 21(2), 31-62.
- DİRİKOÇ, R. (2019). Vergi Yargılaması Hukukunda Temyiz. İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- DOĞRUSÖZ, B. (2022). www.dunya.com. Vergi Yargısında 2022'nin Ölçütleri: Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında 2022'nin Ölçütleri", "Çevrimiçi", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2022nin-olcutleri/644832>, Erişim Tarihi: 06.02.2022 adresinden alındı
- DOĞRUSÖZ, M. E. (1999). Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme. İstanbul: **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- DÖNMEZ, R. (1990). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. Eskişehir: **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Durdu, M. (2020). Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelemesi. **Mali Hukuk Dergisi**, 16(192), 3457-3482.
- DURSUN, H. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek. **TBB Dergisi**(78), 227-286.
- DURSUN, H. (2009). Af Kavramına Genel Bir Bakış. **TBB Dergisi**(85), 373-402.
- DURSUN, H. (2009). **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul**. Ankara: Adalet Yayınevi.
- DURSUN, U. (2020). İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme. **Vergi Sorunları Dergisi**, 2020(381), 92-104.
- EDİZDOĞAN, N., & GÜMÜŞ, E. (2013, Ocak - Haziran). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. **Maliye Dergisi**, 99-119.
- EDİZDOĞAN, N., & ÖZHAN ÇETİNKAYA, E. G. (2021). **Kamu Maliyesi** (12. b.). Bursa: Ekin Yayıncılık.
- ERCAN, İ., & ÖZBAY, İ. (2006). Medeni Usul Hukukunda Kanun Yollarından Feragat. **EÜHFD**, 10(5-4), 433-458.
- ERCAN, T. (2021, Haziran). Vergi Yargısını Etkileyen Durumlar Kapsamında Kanun Yollarına Başvuru Süreci. **Vergi Sorunları Dergisi**(393). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargisini-etkileyen-durumlar-kapsaminda-kanun-yollarina-basvuru-sureci/9261> adresinden alındı
- ERDEM, T. (2005, Eylül). Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü ? **Vergi Sorunları Dergisi**(204). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-cezalarinda-uzlasma-mumkun-mu/7854> adresinden alındı

- ERDEM, T. (2012). **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ERDEM, T. (2014, Ağustos). İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf. **Vergi Sorunları Dergisi**(311). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-yargida-ve-vergi-yargisinda-istinaf/5367> adresinden alındı
- EREN, F. (2016). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. Ankara: Yetkin Yayınları.
- ERGİNAY, A. (2010). **Kamu Maliyesi** (18. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- EROL, A. (2020). **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**. Ankara: Adalet Yayınevi.
- GAFFAR, U. H. (2020, Nisan). Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. **Vergi Sorunları Dergisi**(379), 122-133.
- GENÇOĞLU, B. (2011). Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması. Sakarya: **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- GÖRKEMLİ, B. (2017). Yargı Kararları Işığında, Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları. **Ankara Barosu Dergisi**, 101-128.
- GÖZLER, K. (2009). **İdare Hukuku** (2. b., Cilt II). Bursa: Ekin Yayıncılık.
- GÖZLER, K. (2012). **İdare Hukukuna Giriş**. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- GÖZLER, T., & DEMİR, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılama Usulü. **Journal of International Management and Social Researches**, 2(4), 28-41.
- GÜL, M. T. (2013). Vergi Yargılamasında İlk İnceleme. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GÜL, Y. T. (2020). Ceza Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları. **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- GÜLÇİÇEK, B. (2020). Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. **Vergi Raporu**(248), 175-185.
- GÜMÜŞ, V. (2013). Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü. **Ankara Barosu Dergisi**, 201-219.
- GÜMÜŞKAYA, G. (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma. **İÜHFM**, 66(2), 15-48.
- GÜNDAY, M. (2013). **İdare Hukuku** (10. b.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- GÜRKAN, M. F., DENİZ, Y., & BOZ, S. S. (2013). İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 21(1), 105-123.

- HASOĞLU, A. (2019). Danıştay Kararları Işığında İdari İşlemler Asli/Tali Biçim Kuralları Ayrımı. A. Hasoğlu, & A. 3. Kongresi (Dü.) içinde, **Atlas 3. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi Tam Bildiri Kitabı** (s. 125-135). Sivas: İKSAD Yayınevi.
- HIZIR, F. (2018). Sulh Sözleşmesi. Ankara: **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- ILL, F. A., & SAUJANI, R. M. (2002). Plea Bargaining and Convicting the Innocent: the Role of the Prosecutor, the Defense Counsel, and the Judge. **Brigham Young University Journal of Public Law**, 16(2), 189-242.
- İNCEOĞLU, S. (2018). **Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 4**, . Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi.
- İNNECİ, A., & KARADAĞ, N. C. (2015, Temmuz - Aralık). Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı. **Maliye Dergisi**, 55-69.
- İŞİK, S. (2021). Medenî Usûl Hukukunda Hükümden Sonra Feragat ve Davanın Feragat Sebebiyle Sona Erdiğini Ortaya Koyacak Olan Merci: 7251 Sayılı Kanun Değişikliği Kapsamında Değerlendirmeler. **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 27(2), 1576-1622.
- İŞIKLAR, C. (2011). İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen Ve Usûlü. **TAAD**, 1(6), 69-140.
- JOHNSON, T. (2021). Lying at Plea-Bargaining. **Georgia State University Law Review**. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3868602](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3868602) adresinden alındı
- KAĞITÇIOĞLU, M. (2017, Nisan). İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercii Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi. **TAAD**(30), 237-272.
- KAĞITÇIOĞLU, M. (2019). Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasındaki Davadan Vazgeçme Şartı Üzerine Düşünceler. **Legal Hukuk Dergisi**, 19(195), 1091-1122.
- KAPLAN, E. (1992). **Hukuk Sözlüğü** (4. b.). Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- KAPLAN, G. (2020). **İdari Yargılama Hukuku** (7. b.). Bursa: Ekin Yayıncılık.
- KAPLAN, R. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması. **Vergi Sorunları Dergisi**(301). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-uyusmazliklarinda-uzlasma-hatalarin-duzeltilmesi-ust-makama-basvuru-ve-kamu-denetcisine-sik%C3%A2yet-basvurusu-muesseselerinin-karsilastirilmesi/5151> adresinden alındı
- KARA, B. C. (2020). İdari Yargılama Usulünde Kanun Yararına Temyiz. **Inonu University Law Review**, 11(1), 353-371.

- KARAAARSLAN, M. (2019). İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri ile Giderilmesi. **TBB Dergisi**(140), 71-113.
- KARAHANOGULLARI, O. (tarih yok). Zımni Retten Sonra Gelen Açık Yanıtlarda Dava Açma Süresi. [politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimniredsonradangelenyanit.pdf](http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimniredsonradangelenyanit.pdf): Zımni Retten Sonra Gelen Açık Yanıtlarda Dava Açma Süresi”, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/zimniredsonradangelenyanit.pdf> adresinden alındı
- KARAKOÇ, Y. (2014). Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16(Özel), 3637-3739.
- KARAKOÇ, Y. (2017). **Vergi Yargılaması Hukuku** (4. b.). Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- KARAKOÇ, Y. (2020). **Vergi Hukuku ( Genel Vergi Hukuku )**. Ankara: Yetkin Yayınları.
- KARAMAN, K. E. (2017). Türkiye'de 2000 Yılı Sonrası Vergide Yeniden Yapılandırma Uygulamalarının Analizi. İstanbul: **Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- KARŞIYAKA, H. (2012). Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargısı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi. Ankara: **Gazi Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi**.
- KATİPOĞLU, C. (2007). Geçmişten Bugüne Vergi Yargısı. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 65(1), 85-126.
- KAYA, C., & AKCAN, R. (2009). Medeni ve İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi veya Değiştirilmesi Yasası. **İÜHFM**, 67(1-2), 123-142.
- KESKİN, E. (2020). Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi. Manisa: **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- KEYMAN, S. (1965). **Türk Hukukunda Af**. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KIRAN, Ö. (2019). Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelenmesi. Tekirdağ: **Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- KIZILOT, Ş., & KIZILOT, Z. (2010). **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KORKMAZ, M. (2016, Haziran). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim. **Vergi Sorunları Dergisi**(333).

<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/vergi-uyusmazliklarinda-idari-cozum-yontemleri-pismanlik-ve-cezalarda-indirim/8168> adresinden alındı

- KUMRULU, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. **AÜHFD**, 36(1), 147-162.
- KUMRULU, A. (1990). Vergi Yargısında Sorunlar. 6. M. Sempozyumu (Dü.). içinde, (s. 119-136).
- KURU, B. (2020). **Medeni Usul Hukuku El Kitabı II**. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2020, Ocak). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları. **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 30(1), 253-272.
- LANGBEIN, J. H. (1977). Torture and Plea-Bargaining. **The University of Chicago Law Review**, 3-22.
- LANGBEIN, J. H. (1979). Understanding the Short History of Plea Bargaining. **Law and Society Review**(261), 261-272.
- MCCONKIE, D. S. (2015). Judges As Framers Of Plea Bargaining. **Stanford Law And Policy Review**, 26(61), 61-118.
- MUTLUER, M. K., & KUZEYLİ, N. N. (2019). **Vergi Ceza Hukuku**. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MÜDÜRLÜĞÜ, A. S. (2021, Eylül). Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. Adalet İstatistikleri : [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet\\_ist-2020.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet_ist-2020.pdf) adresinden alındı
- NAS, A. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- NAS, A. (2011, Ocak). Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları Ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları. **Vergi Sorunları Dergisi**(268). <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/vergi-hatalarini-duzeltme-yollari-ve-duzeltme-talebi-reddinin-sonuclari/3316> adresinden alındı
- NAS, A. (2011). Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı. **AÜHFD**, 60(2), 309-330.
- ODYAKMAZ, Z. (1998). Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri. **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2(2).
- OKTAR, S. A. (2020). **Vergi Hukuku** (15. b.). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- ORGAN, İ., & KARADAĞ, N. C. (2012). Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması I. **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 21(3), 55-70.

- ORGAN, İ., & KARADAĞ, N. C. (2012). Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II. **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 21(3), 71-84.
- ORTMAN, W. (2020). When Plea Bargaining Became Normal? **Boston University Law Review**(100), 1435-1499.
- OTO, Ş. (1996). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi. **Vergi Sorunları Dergisi**. <http://vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-hukukunda-vergi-hatalarinin-duzeltilmesi/3363> adresinden alındı
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., & ÇAĞAN, N. (2017). **Vergi Hukuku** (26. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖNER, E. (2020). **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZ, E., & BOZDOĞAN, K. (2019, Temmuz - Aralık). Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler. **Maliye Dergisi**, 330-353.
- ÖZBUDUN, E. (2011). **Anayasa Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları.
- ÖZCAN, O. (2017). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 75(1), 159-190.
- ÖZEL, S. (2020). Zorunlu Arabuluculuğun Adalet Erişim Hakkı Çerçevesinde İrdelenmesi. **Public and Private International Law Bulletin**, 40(2), 867-892.
- ÖZGÜVEN, A. V. (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları. **Gaziantep University Journal of Social Sciences**(17), 34-46.
- ÖZMUMCU, S. (2012). Davanın Açılmasına Bağlanan Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 70(2), 183-206.
- ÖZTAN, B. (2011). **Medeni Hukukun Temel Kavramları** (34. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖZTÜRK, B. Ş. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi. Gaziantep: **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- PEKCANITEZ, H., ÖZEKES, M., AKKAN, M., & KORKMAZ, H. T. (2017). **Medeni Usul Hukuku**. On İki Levha Yayıncılık.
- POLAT, M. (2017). İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması. Erzincan: **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- SANIVAR, H. D. (2017). Türk Medeni Yargılama Hukukunda Davadan Feragat. İstanbul: **Marmara Üniversitesi SBE**.

- SARI, A. (tarih yok). Pişmanlık ve Islah Kurumu. Aytuğ Sarı, “Pişmanlık ve Islah Kurumu”, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 20.07.2021, [https://www.academia.edu/5629508/PI\\_S\\_MANLIK\\_VE\\_ISLAH\\_KURUMU](https://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU) : Aytuğ Sarı, “Pişmanlık ve Islah Kurumu”, “Çevrimiçi”, Erişim Tarihi: 20.07.2021, [https://www.academia.edu/5629508/PI\\_S\\_MANLIK\\_VE\\_ISLAH\\_KURUMU](https://www.academia.edu/5629508/PI_S_MANLIK_VE_ISLAH_KURUMU) adresinden alındı
- SARIARSLAN, O. (2012). Düzeltme ve Şikayet Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi Benzerlikler ve Farklılıklar. **Vergi Dünyası Dergisi**(371), 118-126.
- SARIARSLAN, O. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği. Bursa: **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- SARICAOĞLU, E. (2018). Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi ? **TBB Dergisi**(134), 217-256.
- SARILI, Ö. (2020, Aralık). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması. **Gümrük Ticaret Dergisi**, 7(22), 72-85.
- SOMUNCU, A., & DEĞİRMENDERELİ, A. (2015). **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ŞAHAN, S. (2019). Medeni Usul Hukukunda Sulh. Ankara **Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- ŞENYÜZ, D. (2020). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması. **Mali Hukuk Dergisi**, 16(185), 1165-1198.
- ŞENYÜZ, D. (2021). Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak "Yenileme". **SÜHFD**, 29(3), 1591-1621.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., & GERÇEK, A. (2020). **Vergi Hukuku** (11. b.). Bursa: Ekin Yayıncılık.
- ŞENYÜZ, E. (2019). Karşı Vekalet Ücretinin Hukuki Niteliği ve Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu. **TBB Dergisi**(142), 133-180.
- ŞİMŞEK, M. (2016). İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması. **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 1(7), 961-985.
- TAN, T. (1995). İdari Sözleşme Kuramına İlişkin Gözlemler. **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 50(3).
- TANER, S. (2018). Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme. **TBB Dergisi**(136), 185-224.



- TANRIVER, S. (2020). **Medeni Usul Hukuku (Cilt I)**. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- TANRIVER, S. (2020). **Medeni Usul Hukuku (Cilt II)**. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- TAŞ, M. (2005). **Vergi Yargısı**. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- TAŞKAN, Y. Z. (2018). **Vergi Hukuku**. Ankara: Adalet Yayınevi.
- TBMM. (2022, Nisan 15). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415-1.htm> adresinden alındı
- TEKİNSOY, M. A. (2006). İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu. **AÜHFD**, 55(2), 181-227.
- TEKİNSOY, M. A. (2014). Danıştay'ın Temyiz İncelemesi Üzerine Verdiği Kararların Uygulanması. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 5(2), 2-23.
- TOKAÇ, G. (2009). Vergi ile İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi. **Mali Çözüm Dergisi**(97), 189-196.
- TOPÇU, K. M. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları. Diyarbakır: **Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- TUĞSAVUL, M. T. (2018). İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar. **TBB Dergisi**(134), 313-354.
- TURGUT, A. C. (2020). İdari Yargıda Temyiz. **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- TURMANGİL, C. (tarih yok). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 39(1-4).
- TÜNEL, T. (2021). Kamu Alacaklarını Yapılandırma Uygulamalarının Bütçe Gelirleri Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği. Kırıkkale: **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- TÜRKBAY, Ö. (2012). **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ULAŞ, O. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi. Bursa: **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- ULU, G. (2009). İdari İşlemin Yetki Unsuru. Bursa: **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- ULU, G. (2020). İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 19(38), 74-102.

- ÜLKER, G. (2016). İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat. **MÜHF - HAD**, 22(3), 3353-3384.
- ÜSTÜN, G. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme. **MÜHF - HAD**, 22(2), 13-38.
- WEİTZEL, J. (2011, Ekim). Kanun Yolları Hukukunun Temel Esasları. (F. Doğan, Dü.) **Küresel Bakış**, 1(3), 21-39.
- YAKAR, S. (2012). Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma. **Maliye Dergisi**(162), 448-466.
- YAPAR, B. K. (2016, Haziran). Türk Vergi Yargısında Duruşma. **Vergi Sorunları Dergisi**(333). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-yargisinda-durusma/8170> adresinden alındı
- YARDIMCIOĞLU, M., & KÜTÜKÇÜ, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları. **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 6(11), 2-26.
- YAVAŞLAR, F. B. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 25(2), 309-337.
- YEGEN, B., & TURAN, M. E. (2020). Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. **Mali Hukuk Dergisi**, 16(191), 3105-3135.
- YEĞEN, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri. **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(2), 131-141.
- YELMAN, E. (2017, Aralık). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri Ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi. **Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(15), 67-84.
- YİĞİT, U. (2019). **Vergi Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- YILDIRIM, Z. (2011). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah. Eskişehir: **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- YILDIZ, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi. **Erzincan Binali Yıldırım Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(3-4), 129-154.
- YILDIZ, S., & BOSTAN, M. K. (2017, Şubat). Tarihsel Süreç İçerisinde Vergi Yargısının Gelişimi. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 10(7), 107-126.
- YILMAZ, A. (1979, Ocak-Aralık). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık. **Vergi Sorunları Dergisi**(2). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-hukukunda-pismanlik/4453> adresinden alındı

- YILMAZ, D. (2011). Medeni Usul Hukukunda Davadan Feragate İlişkin Hükümlerin İdari Yargılama Usulünde Uygulanması. Ankara: **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- YILMAZ, E. (1992). **Hukuk Sözlüğü**. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- YILMAZ, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 18(1-2), 321-351.
- YILMAZ, H. (2020). İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi. **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, 19, 27-46.
- YİN, T. (1995). Not a Rotten Carrot: Using Charges Dismissed Pursuant to a Plea Agreement in Sentencing under the Federal Guidelines. **California Law Review**, 83(1), 419-470.
- YORULDU, M. (2020). Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi. **İda Academia Maliye ve Muhasebe Dergisi**, 3(2), 133-142.
- YORULDU, M. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolünün Değerlendirilmesi. **Pearson Journal Of Social Sciences & Humanities**, 5(5), 7-13.
- YÜCE, M. (2010). **Türk Vergi Yargısı**. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- YÜCE, M. (2015). **Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları**. Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan. içinde Gazi Kitabevi.
- YÜCE, M. (2017). **Vergi Yargılama Hukuku** (5. b.). Bursa: Ekin Yayıncılık.
- ZEYREK, İ. (2020, Nisan). İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında Üst Makama Başvuru Şartları. **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 5(1), 3835-3861.

## **Mahkeme Kararları**

Anayasa Mahkemesi, 27.06.1966 tarih ve E.1966/16, K.1966/28 sayılı ilamı  
Anayasa Mahkemesi, 28. 06. 1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23 sayılı ilamı  
Danıştay 4. D., 10.03.1993 tarih ve E. 1990 / 4056, K. 1993 / 1118 sayılı ilamı  
Danıştay, 6. D, 18.03.2015 tarih ve E. 2013/673, K. 2015/1617 sayılı ilamı  
Danıştay 7. D., 02.04.1982 tarih ve E. 1980/1487 K. 1982/671 sayılı ilamı  
Danıştay 9. D., 04.11.1982 tarih ve E. 1981 /4372, K. 1982 / 4613 sayılı ilamı  
Danıştay 9. D., 12.04.1996 tarih ve E. 1995 / 3087 K. 1996 / 1404 sayılı ilamı  
Danıştay 9. D., 01.03.2018 tarih ve E. 2016 / 7790 K. 2018 / 1160 sayılı ilamı  
Danıştay 10. D., 29.04.1993 tarih ve E. 1991/1, K. 1993/1752 sayılı ilamı  
Danıştay 10. D., 30.10.1996 tarih ve E.1995/5846, K. 1996/6434 sayılı ilamı  
Danıştay 12. D., 02.11.1976 tarih ve E. 1974/1958, K. 1976/2141 sayılı ilamı  
Danıştay İBK, 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı ilamı  
Danıştay VDDK., 17.01.1997 tarih ve E. 1995 / 136, K. 1997 / 16 sayılı ilamı  
Danıştay VDDK., 13.06.2003 tarih ve E.2002 / 610 K. 2003 / 319 sayılı ilamı  
Yargıtay 3. HD, 28.12.2015 tarih ve E. 2015 / 19077, K. 2015 / 21222 sayılı ilamı  
Yargıtay 12. HD, 04.02.2003 tarih ve E. 2003 / 1789, K. 2003 / 2150 sayılı ilamı  
Yargıtay HGK, 20.09.1995 tarih ve E.1995 / 12-661, K. 1995 / 763 sayılı ilamı  
Yargıtay İBK, 25.05.1959 tarih ve E.1957 / 4, K.1957 / 16 sayılı ilamı

## **İnternet Adresleri**

[www.kazanci.gov.tr](http://www.kazanci.gov.tr)

<https://legalbank.net/>

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)

<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>

[https://www-justice-gov.translate.google.us/ma/guide-federal-court-and-legalterms?\\_x\\_tr\\_sl=en&\\_x\\_tr\\_tl=tr&\\_x\\_tr\\_hl=tr&\\_x\\_tr\\_pto=sc](https://www-justice-gov.translate.google.us/ma/guide-federal-court-and-legalterms?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=tr&_x_tr_hl=tr&_x_tr_pto=sc)

[https://www.echr.coe.int/documents/convention\\_tur.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf)

<https://rm.coe.int/aihs-kapsam-nda-adil-yarg-lama-hakk-n-n-korunmas-tr/16808db5d4>

[https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_TUR.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf)