

^H VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ: MÜKELLEFLERE TANINAN BİR HAK MI? MAHKEMEYE ERİŞİM ÖNÜNDE BİR ENGEL Mİ?*

(Araştırma Makalesi)

*Av. Ege ŞENTÜRK***

ÖZET

Türk vergi hukuku uygulamasında verginin kanuniliği ilkesi gereği vergiler, kanunla konulup, değiştirilmekte veya kaldırılmakta; vergileme temel olarak mükellefin beyanına dayalı olarak yapılmaktadır. Her ne kadar vergilemede kanunilik ilkesi ve beyana dayalı vergileme esas ise de mükelleflerin daha az vergi ödeme açısından vergiden kaçınma çabaları yanında başta kanunlar olmak üzere mevzuatın mükellefler ya da idare tarafından farklı anlaşılması, yorumlanması veya uygulanması da söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle idarenin beyanlar üzerinde denetim yetkisi olması yanında mükelleflere de vergileme ile ilgili bir kısım uygulamalar nedeniyle idari veya yargısal olmak üzere farklı haklar da tanınmıştır. İdarenin tüm eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olduğundan vergileme sürecinde de idari işlemlerde nihai çözüm yol ve yeri yargısal başvurudur. Ancak yargı yoluna gidilmeden önce ya da yargı süreci devam ederken mükelleflerin taleplerine bağlı olarak bir kısım idari çözümler yanında henüz herhangi bir uyuşmazlık yok iken uyuşmazlığa meydan vermemek için de idari başvuru yolları bulunmaktadır. Vergileme işlem ve aşamalarında mükelleflere tanınan haklar birçok şekilde sınıflandırılabilirse de biz bu çalışmada; olası bir anlaşmazlık doğmasının önlenmesi, anlaşmazlık doğmuşsa bunun yargıya intikali öncesi çözümü ya da yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın idari yollardan sonlandırılması ile ilgili mükellef hakları

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 31.08.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 12.12.2023 tarihinde birinci hakem, 12.12.2023 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Avukat, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, (E-posta: egesenturk.tr@gmail.com), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5613-4698>.

Yazar'ın notu: Bu çalışma, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları" dersinde sunulan ödevin, Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN'un değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN'a teşekkür ederim.

şeklinde sınırlı olarak ele alacağız. Bu anlamda aşağıda öncelikle her bir müessese kısaca ele alınmış ve ilgili bölüm sonlarında bunların kullanımının yargıya erişim hakkı yönünden bir kısıtlama yaratıp yaratmadığı değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cezaları, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü, Vergi Afları, Mükellef Hakları, Mahkemeye Erişim Hakkı.

PREVENTION AND RESOLUTION METHODS OF TAX DISPUTES: IS IT A RIGHT GRANTED TO TAXPAYERS? IS IT AN OBSTACLE TO ACCESS TO THE COURT?

(Research Article)

ABSTRACT

In Turkish tax law practice, in accordance with the principle of legality in taxation, taxes are imposed, amended or removed by law; Taxation is basically based on the taxpayer's declaration. Although the principle of legality and taxation based on declaration are fundamental in taxation, besides taxpayers' efforts to avoid or evade taxes in terms of paying less tax, there may also be a different understanding, interpretation or application of the legislation, especially the laws, by individuals or the administration. For this reason, besides the administration's control over the declarations, individuals have also been granted different rights, such as administrative or judicial, due to some practices related to taxation. Since the judicial solution is open to all actions and transactions of the administration, the final solution and place in the administrative proceedings in the taxation process is the judicial application. However, there are some administrative solutions depending on the demands of the individuals before going to the court or while the judicial process is still going on.

Although the rights granted to individuals in taxation transactions and stages can be classified in many ways, in this study we will discuss them in a limited way, as taxpayer rights regarding the prevention of a possible dispute, the resolution of a dispute before it is referred to the judiciary, or the termination of a dispute that has been referred to the judiciary through administrative means. In this sense, below, each institution is briefly discussed and at the end of the relevant sections, it is evaluated whether their use creates a restriction in terms of the right to access to justice.

Keywords: Tax Penalties, Administrative Resolution of Tax Disputes, Tax Amnesty, Taxpayer Rights, Right of Access to Court.

GİRİŞ

Kanunlar çerçevesinde kullanılan vergilendirme yetkisinde temel ve nihai amaç, verginin zamanında, tam ve doğru bir şekilde tahsil edilmesidir. Buna karşılık, malvarlıklarında bir azalmaya neden olması nedeniyle mükelleflerin mümkün olan en az vergiyi ödemek için meşru sınırlar içinde bir çaba göstermeleri anlaşılabilir bir durumdur. Ayrıca vergi mevzuatının karmaşık olması yanında sık sık değişikliklerin yaşanması, içtihat ve görüşlerde de zaman zaman keskin dönüşler görülmesi nedeniyle mükellefler ve vergi idaresinin uyumsuzluğa düştükleri hususlar ve olaylar azımsanamayacak derecededir.

Bu bağlamda mevzuat, mükellefler ile yaşanan ya da yaşanabilecek uyumsuzlukları daha bunlar ortaya çıkmadan önlemek açısından özelge talep edilebilmesi veya sirküler çıkarılması gibi yöntemler öngörmüş; ayrıca vergi kaybına neden olan halleri bir ceza yaptırımına maruz kalmadan gidermek açısından pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu, henüz bir cezalı tarhiyat yapmadan önce mükelleften izahat istenmesi, mükellefin idare ile aynı görüşte olmadığı noktalarda ihtirazı kayıtlı beyanname vererek beyana konu unsurları içeren işlemi yargıya taşınması, bir cezaya muhatap olduğunda ceza indiriminden yararlanabilmesi, ceza kesilmesini gerektiren hallerde tarhiyat öncesi veya sonrasında uzlaşma talep edilebilmesi müesseselerini ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bunların yanı sıra, vergi davasına konu edilen işlemlerde kanun yolundan vazgeçilerek belirli indirimlerin sağlanması, vergi kaybının aynı zamanda bir suç isnadına neden olduğu durumlarda soruşturma veya kovuşturma aşamasında ödeme yapılarak ceza indirimi alınabilmesi de yine aynı Kanunla düzenlenmiştir. Bunlara ayrıca Kamu Denetçiliği kurumuna başvuru imkanı tanınması ve sık aralıklarla kabul edilen vergi af kanunlarından yararlanılması imkanlarının da eklenmesi mümkündür. Tüm bu yöntemler dışında, mükellefin vergi yargısına başvurması ve davasını sonuna kadar takip etmesi imkanı da söz konusudur.

Çalışmamız, mükelleflere bir hak olarak tanındığı kabul edilen söz konusu müesseselerin uygulanmasının, bir vergi davası açılmaması ya da açılmışsa “vazgeçilmesi” şartına bağlanmış olması nedeniyle oluşan hukuki durumun irdelenmesi ile sınırlıdır. Bu nedenle öncelikle ilgili müesseseye (eğer varsa diğer müesseseler ile ilişkisi de ortaya konularak) kısaca değinilecek, bu aşamada mahkemeye erişim hakkını sınırlayan haller yanında müessesenin kendi içinde var olan çelişki ve diğer sınırlamaları tespit edilmeye çalışılacaktır. Bir başka ifade ile her bir müessese dava açmama ya da açılan davadan / kanun yolundan vazgeçmeyi bir ön şart olarak dayatması açısından ele alınacaktır.

I. MÜKELLEFLERİN İZAHAT TALEBİ

A. KURUMUN VARLIK NEDENİ VE İZAHAT TALEBİNİN KARŞILANMA ŞEKLİ

Vergi Usul Kanunu¹, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebileceklerini düzenlemiştir². İdare, kendisinden istenecek izahatı, bünyesinde yer alan bir komisyon marifetiyle oluşturacağı “özelge³”yi verme veya aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek açısından⁴ “sirküler⁵” yayımlama şeklinde karşılayabilir. Dolayısıyla izahatın özelge veya sirküler ile yapılması konusunda, hükümden anlaşıldığına göre izahatın konusu ve ilgilendirdiği mükellef kitlesi/sayısı itibarıyla idarenin bir takdir yetkisi söz konusudur. O halde, Kanunda kullanılan “izahat” kavramı, aslında izahatın verilme şekline (tekli veya toplu) göre içinde özelge ve sirküleri içeren bir üst kavram olmaktadır⁶.

Mükelleflerin izahat taleplerinin özelge veya sirküler şeklinde karşılanması konusunda yetki Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmiş ise de idare bünyesindeki komisyonda oluşturulmuş önceki sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat taleplerinin, öncekilere uygun olmak şartıyla idarenin taşra teşkilatı tarafından karşılanması da

¹ Vergi Usul Kanunu md. 413.

² Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınladığı 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile (RG: 16.01.2020 – 27464) sadece mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerinin özelge talebinde bulunabileceklerini; odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacakları ve talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerektiğini açıklamıştır. Söz konusu düzenlemenin davaya konu edilmesi sonucu, özeldenin varlık nedeninin yanlış yorumları önlemek ve idarenin iş yükünün azaltılması olduğu gerekçesiyle iptal yönünde karar verilmiştir. Dan. 4. D., 08.03.2011, E:2010/1129, K:2011/982, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³ Özelge, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (RG: 28.08.2010 – 27686) md. 3 ile “Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş” şeklinde tanımlanmıştır.

⁴ Sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetkinin aşılıp Kanunda olmayan yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Dan. VDDK, 18.04.2008, E:2007/49, K:2008/249, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

⁵ Sirküler, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik md. 3 ile “Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan görüş” şeklinde tanımlanmıştır.

⁶ Yaltı, Billur: “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen – Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:313-336, s. 316 (Armağan).

mümkündür. Böylece merkezileşme ile sistemde bir verimlilik⁷ ve görüşler arasında yeknesaklık⁸ sağlandığı genel kabul görmektedir.

B. ÖZELGELERİN YAYIMLANMASINDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

İdarenin uygulamada birlik sağlamak açısından, teşkilatına ve alt birimlerine yazdığı ve kanun hükmünün uygulanması sırasında uyulması gereken ilkeleri belirten emirler olarak tanımlanabilecek “*genelgeler*”⁹ ile sirküler ve özelgeler bu yönden yani mükellef(ler)in izahat talebi üzerine verilmesi/yayınlanması yönünden ayrılmaktadır. Zaten sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanabilirken¹⁰ genelgeler için böyle bir durum yani kamunun bilgisine açılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Mükelleflerin izahat taleplerini karşılayan¹¹ özelge ve sirkülerlerin internet ortamında yayınlanması hem uygulamadaki birliğin ve belirliliğin sağlanması hem de şeffaflık anlamında önem arz etmekte olduğundan özelgelerin yayını konusunda idarenin seçim yetkisi¹² nedeniyle bazılarını yayınlamıyor olması sistem açısından bir zafiyet olmaktadır.

⁷ Karyağdı, Nazmi: “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:343, Mart/2010, ss:21-26, s.23.

⁸ Yaltı, (Armağan), s. 314.

⁹ Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 38.

¹⁰ Kanun “yayınlanır” şeklinde emredici olmakla birlikte idareye ait internet sitesinde (www.gib.gov.tr) yer alan özelge sayısı incelendiğinde burada yer alan özelgeler konusunda idarenin seçici davrandığı kanaati uyanmaktadır. Benzer konudaki özelgelerin tekrarına yer verilmemesi olası bir neden olarak ele alınabilir. Nitekim Yönetmelik md. 11, “Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.” düzenlemesi ile Kanundan farklı olarak bu konuda idareye seçici davranma imkanı vermiş görünmektedir. Diğer yandan istisnasız tüm sirkülerler bu sitede yayınlanmaktadır.

¹¹ Bu noktada, “Deprem bölgelerinde bulunan mükelleflerin, 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bendi uyarınca belirlenen teminat verme sürelerinin uzatılması.” konulu 17.02.2023 tarih ve VUK-151/2023-2 sayılı Sirküler örneğinde olduğu gibi Sirkülerlerin ihdas amacından farklı kullanımına sıkça rastlanmaktadır. İdarenin bu tür kararlarını öteden beri Resmî Gazete’de yayımlanma alışkanlığını söz konusu olduğu Genel Tebliğler ile kullanması daha doğru görünmektedir.

¹² Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, her ne kadar “Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.” hükmünü içerse de bu idarenin kendi otomasyon sistemi ile ilgili olup, her özelgenin idarenin kamuya açık internet sitesinde yayımlanacağı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla idarenin kamuya açık şekilde yayımlanacak özelgeler konusunda bir seçim yapma imkanı olduğu ortaya çıkmaktadır.

C. SİRKÜLER VE ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Devam etmeden önce mükelleflerin izahat talebinin karşılanmasına dair özelge ve sirkülerin niteliğini incelemekte yarar vardır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹³ mevzuat kavramının, “*Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemleri*” ifade edeceğini düzenlemektedir¹⁴. İdarenin, yönetmelik gibi esasları Anayasa ile belirlenmiş düzenleyici işlemleri yanında, türevsel (tali) düzenleme yetkisine dayalı olarak yaptığı, kiminin doğrudan kanuni dayanağı olan, “*karar*”, “*kararname*”, “*genel tebliğ*”, “*genelge*”, “*yönerge*”, “*tarife*” ve konumuz ile ilgili “*özelge -sirküler*”¹⁵ gibi çeşitli adlarla anılan adsız düzenleyici işlemleri söz konusu olabilmekte¹⁶, adsız düzenleyici işlemlerle¹⁷ idare, genel, soyut, sürekli ve kişilik dışı kurallar koyabileceği gibi genel kararlar da alabilmektedir¹⁸.

Yine Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere, Resmi Gazete’de yayımlanacak yönetmelik¹⁹ dışındaki düzenleyici işlemler sadece karar, tebliğ ve genelge olarak isimlendirilir²⁰. Buna göre, her ne kadar izahat talebine görüş bildiren bir cevap olan ve Resmi Gazete’de yayımlanma zorunlulukları olmayan sirkülerlerin tümü ve internet sitesinde yayınlanmış olup olmadıklarına bakılmaksızın bir şekilde alenilemiş özelgelerin (elbette) “*soyut bir hukuk kuralı/normu koymuş (normatif) olması*”²¹ halinde adsız düzenleyici işlemler olarak nitelenmesinin özellikle Vergi Usul

¹³ RG: 24.02.2022 - 31760.

¹⁴ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, md. 3/1-ç.

¹⁵ Öğretide adsız düzenleyici işlemler/diğer düzenleyici işlemler örnekleri benzerlik göstermekte ise de “*özelge*” veya “*mukteza*”yı bu kapsamda örnekler arasında sayanlar azınlıktadır. Bu tür örneklemler için Bkz. **Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil:** Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022, s. 60; **Sancakdar, Oğuz/ Us, Eser/ Kasapoğlu Turhan, Mine/ Önüt, Lale Burcu/ Seyhan, Serkan:** İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 304.

¹⁶ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, s. 59, 60.

¹⁷ Üstün, (6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında), “Özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi, mevcut düzenlemeler itibarıyla olması gereken durum olarak gözükmektedir.” ve (fakat) “...yeni düzenleme çerçevesinde artık tarh işlemi beklenmeden mükellefin hukukunu etkileyen sirküler ve özelgelerin dava konusu edilebilmesi mümkün hale gel...”miştir görüşündedir. Bkz. **Üstün, Ümit Süleyman:** “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:VII, S:1-2, Y:2012, ss:189-222, s. 211, 212.

¹⁸ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, s. 60.

¹⁹ Resmi Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun’un (RG: 01.06.1984 - 18418) 1. maddesinde hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanacağını düzenlenmiştir.

²⁰ Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 11/4, RG: 24.02.2022, 31760.

²¹ Candan, “*Mükelleflerin yazılı izahat talepleri üzerine, talep sahibi mükellefin kendisine verilen ve bu nedenle bireysel olan bu görüş yazılar, yürütülebilir / icrai nitelikte olmadıklarından, Danıştay’ca, idari davaya konu edilebilir nitelikte kabul edilmemiştir.*” ve “*Hukuki nitelikleri böyle olmakla birlikte; kimi zaman, sirkülerlerle norm konulduğuna da rastlanmaktadır. Böyle durumlarda; Danıştay, metnin adının sirküler olmasının idari davaya konu edilebilir olması bakımında öneminin olmadığını söylemektedir.*” tespitini yaparak Danıştay’ın bu yöndeki çok sayıda kararını da referans alarak “...*idarenin hukuk alemine yeni unsur katan, idare edilenlerin sübjektif haklarını, menfaatlerini ihlal eden genel nitelikli her işlemi,*

Kanunu'nun 140. maddesindeki açık düzenleme karşısında mümkün olduğu kanaatindeyiz²². Zira (öncelikle) bunlar da mevzuata dahildir.

Hal böyleyse de vergi hukuku literatürünün kısmen sirküleri ve tümüyle özelgeleri (adsız) düzenleyici işlem olarak kabul etmediği söylenebilir. Esasen vergi hukuku literatüründe yazarların adsız düzenleyici işlemleri genel olarak “*Vergi Hukukunun Kaynakları*” ile ilgili olmak üzere “*bağlayıcı (asli)*” ve “*yardımcı (ikincil)*” kaynaklar” ayırımında, yardımcı (ikincil) kaynak olarak ele aldığı görülmektedir²³. Ancak Vergi Usul Kanunu md. 140 çerçevesinde hiç kimse bağlı olmasa da vergi incelemesi sırasında vergi inceleme yetkililerinin ve komisyonların bu sirküler ve özelgelere bağlı tutulduğu bir

adı ne olursa olsun, düzenleyici idari işlemdir ve iptal davasına konu edilebilir.” görüşünü ortaya koymaktadır. Bkz. **Candan, Turgut:** Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s.151, 153 (İdari Yargılama).

²² Vergi Usul Kanunu'nun “*İncelemede Uyulacak Esaslar*” başlıklı 140. maddesi, biri, “*Vergi kanunlarıyla ilgili... sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*” ve diğeri, “*...düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce... rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin ... sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. ...merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin ... sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*” şeklinde iki ayrı hüküm içermektedir. İnceleme elemanlarını bağlayan ve buna aykırı rapor düzenlenmeyecek özelge ve sirkülerlerin mükellefleri bağlamayacağını ve bunların alelade bir görüş yazısı olduğunu iddia etmek güçtür. Kaldı ki Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur. Örneğin, “*Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına yazılan, Bankalar nezdinde yatırım hesapları ve diğer hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satışı işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilmesi ve bu işlemler üzerinden kambiyo muamele vergisi (BSMV) hesaplanması gerektiği yolundaki 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı yazı*”nın iptali için açılan bir davada Danıştay, Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığınca dava konusu işlemin, “*...tereddütlerin giderilmesi ve uygulamaya yön verilmesini teminen Türkiye Bankalar Birliğine gönderilen görüş/bilgilendirme yazısından ibaret olduğu... anılan işlemin iptali istemiyle dava açmasının usul yönünden mümkün olmadığına yönelik savunması*”nı yerinde görmeyerek davayı esastan karara bağlayarak oy birliğiyle işlemin iptaline karar vermiştir. Bkz. Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023. Bu yönden ele alındığında, idare hukuku ile vergi hukukunu birbirinden ayrı kabul etmek ve ayrı ilkeler üzerine inşa edildiğini benimsemek doğru bir yaklaşım olmayıp, idari işlemin adına değil içeriğine önem atfedilmek durumundadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu md. 413 dayanak gösterildi diye “*sirküler*” veya “*özelge*” her durumda düzenleyici işlem değildir veya düzenleyici işlem olsa da iptal davasına konu edilebilir değildir diye bir sonuca varılamayacaktır. Bu yönde bir diğer örnek 04.04.2014 tarih ve 13 sayılı Harçlar Kanunu Sirküleri'nin iptali istemiyle açılmış davada, Danıştay'ın “*Harçlar Kanununun elektrik üretimi lisans harcına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik olarak, harç bildiriminin hangi vergi dairesine verileceği ile usule ilişkin açıklamalara yer verilmesi ve bu bildirim süresi içinde verilmemesi ve tahakkuk eden harcın süresinde ödenmemesi halinde Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağına tabii olması karşısında, kural koyucu nitelikte bulunmayan davaya konu Sirkülerin, düzenleyici işlem olarak kabulüne olanak bulunmaktadır.*” gerekçesiyle karara gitmesinde görülebilmektedir. Bkz. Dan. VDDK, 27.03.2019, E:2018/1095, K:2019/231, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

²³ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s.15-21. Aynı yönde Bkz. **Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 78-101 (Genel Vergi); **Saban, Nihal:** Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2021, s. 12-38 (Vergi Hukuku); **Aksoy, Şerafettin:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, 12-19; Çolak “*asli (bağlayıcı)*” ve “*tali (yardımcı)*” kaynak ayırımını yapmakta ise de ayrıca “*Vergi İncelemeleri Açısından Kaynak Bağlayıcılığı*” başlığı altında bunların bağlayıcılığını özellikle adsız düzenleyici işlemler yönünden ele almaktadır. Bkz. **Çolak, Mustafa:** Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 103-124.

gerçektir. Diğer yandan (genel kabulün aksine) bunların soyut, nesnel, sürekli ve genel kurallar koyması veya genel ilkeler belirlemesi halinde adsız düzenleyici işlem olarak kabulü mümkün olabilecektir.

D. SİRKÜLER VE ÖZELGELERİN İDAREYİ BAĞLAYICILIĞI VE BİREYİ KORUYUCU ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu “*Yanılma ve görüş değişikliği*” başlığı altında²⁴ yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağını da düzenlemektedir. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak, yani geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Ancak Kanun bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacağını açık olarak düzenlenmiş durumdadır.

Diğer yandan Kanunun “*İncelemede Uyulacak Esaslar*” başlıklı düzenlemesinde²⁵ vergi incelemesi yapanların, yaptıkları inceleme sırasında vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hükme bağlanmıştır. Kanun lafzında sirküler kullanılmış ancak özelvegeye yer verilmemiş ise de bunun da hükme dahil olduğu kabul edilmelidir. Zira Kanunun aynı maddesi uyarınca kurulan rapor değerlendirme komisyonları yapacakları değerlendirmede sirkülerlerin yanında özelvege de dikkate almak zorunda tutulmuşlardır²⁶. Dolayısıyla Kanun değişikliği öncesi inceleme elemanlarını bağlamayan sirkülerler artık onları bağlar hale gelmiş²⁷, benzer şekilde özelvege değerlendirme kullanılmasının gündeme gelmesi nedeniyle incelemede de dikkate alınması gerekliliği bir zorunluluk olmuştur.

²⁴ Vergi Usul Kanunu md. 369.

²⁵ Vergi Usul Kanunu md. 140.

²⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde yer alan ve ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG: 31.10.2011 - 28101) ile düzenlenmiş komisyonların, vergi inceleme raporlarını değerlendirmede dikkate alacakları mevzuat arasında sirkülerler de sayılmakta ve incelemeyi yapanların bu değerlendirmeye uygun düzenlenmiş raporlarının işleme konulacağı hükümleri yer almaktadır.

²⁷ Üstün, s.208, 209.

O halde kanun koyucunun tercihi özelge ve sirküleri, bir “izahat” olarak kabul etmek ise de özelgenin büründüğü hukuki konumun değişerek bunu salt görüş bildiren etkisiz bir işlem ya da vergi hukukunun yardımcı kaynağı olarak kabul etmek yetersiz bir yaklaşım olacaktır²⁸. Zira inceleme süreçlerindeki yeni düzen, özelge ve sirküleri inceleme elemanlarını ve dolayısıyla vergi tarhını yapacak idareyi tam bağlayan bir hale getirmiş²⁹, diğer yandan ise bunlara uyan mükelleflerin güveni korunur³⁰ duruma gelmiştir. Bu açıdan, bir mükellefe verilen özelge yanlış olsa da kendisine özelge verilen mükellef yanında buna uygun davranan diğer mükelleflerin sonuçlarından yararlanması gerektiği kanaatindeyiz. Daha somut olarak, özelgenin sadece özelge verilen mükellef için değil ‘benzer durumdaki³¹’ diğer mükellefler içinde etki doğuracağı kabul edilebilir³².

²⁸ Gümüşkaya'nın “*Türk Vergi Hukuku'nda ise kanun koyucunun tercihi özelgeyi bir ‘izahat’ olarak kabul etmek olmuş, ancak zaman içerisinde özelgenin büründüğü hukuki konum kanun koyucunun bu başlangıçtaki amacını aşmıştır. ... özelgenin salt görüş bildiren etkisiz bir işlem ya da vergi hukukunun yardımcı kaynağı olduğunu söylemek mevcut durumda yetersiz kalmaktadır.*” yönündeki görüşleri bu yönde ele alınabilir. **Gümüşkaya, Gamze:** Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s.27. Diğer yandan örneğin Bölükbaşı, bir yandan özelgelerin, kişilerin hukukunu etkileyen, hukuk aleminde değişiklikler meydana getiren bir özelliği bulunmadığını ifade etmekte ise de “*Muktezanın icrailik yönüne emare olabilecek özelliklerinin olduğu görülmektedir. Bunun kanıtı olarak muktezaya bağlanan hukuki sonuçlar gösterilebilir. Vergi inceleme raporu düzenlenirken muktezanın dikkate alınacağı kanunda yer alması da bu raporların değerlendirilmesi aşamasında, Rapor Değerlendirme Komisyonunda dikkate alınacağı öngörülmüştür. Söz konusu durum gibi hukuki sonuçlar nedeniyle, muktezanın konumu güçlendirilerek icrailik vasfının kazandırılabilmesi düşünülmektedir.*” sonucuna varmaktadır. Bkz. **Bölükbaşı, Mustafa Oğuzhan:** “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2021, C:29, S:1, ss:105-132, s. 128. Ancak vergi hukuku öğretisi, Oktar'ın “... özelgelerin ortak özelliği, icrai (yürütülmesi zorunlu) idari işlem niteliğine sahip olmamaları ve bu nedenle iptal davasına konu oluşturmamalarıdır. Bununla birlikte, dayanağını bu kaynaklardan alan kanuna aykırı öznel işlemlere karşı yargı yolu şüphesiz ki açıktır.” şeklinde ifade ettiği görüşle örnekledebileceğimiz üzere aksi yöndedir. **Oktar, S. Ateş:** Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 44, 45. Aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 19, 20;

²⁹ **Şirin, Z. Ertunç:** “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:230-241, s. 238

³⁰ **Yaltı,** (Armağan), s. 330.

³¹ Diğer yandan 425 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.3 “*Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir.*” açıklaması ile konuyu sadece ‘olumsuz’ açıdan ele almışsa da ‘olumlu’ benzerlikte de bu şekilde yaklaşımda bulunulmasının gerekli olduğu açıktır.

³² Nitekim Danıştay, Bankalar Birliği'ne hitaben yazılan bir yazı ile verilen görüşe karşı bankada işlem yapan bir birey tarafından açılan davayı, davalı Hazine ve Maliye Bakanlığınca “...dava konusu işlemin, ...Türkiye Bankalar Birliğine gönderilen görüş/bilgilendirme yazısından ibaret olduğu, davacıya hitaplı bir yazı olmadığı, ... vergisinin mükellefinin de davacı olmaması karşısında, anılan işlemin iptali istemiyle dava açmasının usul yönünden mümkün olmadığına yönelik savunması”nı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 02/07/2012 tarih ve E: 2009/1, K:2012/2 sayılı kararını gerekçe göstererek yerinde bulmamıştır. Bkz. Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023. Açılan davada hem Bakanlığın yazısı ile tesis edilen düzenleyici işlemin ve hem de bu yazıya dayalı birel vergileme işleminin iptali istenmiş olup, hüküm de buna uygun olarak, “*Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına gönderilen 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı yazı ve bu yazıya dayanılarak tesis edilen işlemin İPTALİNE*” şeklindedir.

Öncelikle, özelge ve sirkülerler aynı makamın yaptığı işlemler olup, her iki adsız düzenleyici işlemin yarışması halinde, sonraki görüşün (yerine ve içeriğine göre ‘kural’ın) öncekini kaldırdığını kabul etmek³³ ve idarenin internet sitesinde yayımlanarak veya başka bir şekilde alenileşmiş olmaları halinde bunların “*müesses durum*”³⁴ olarak hukuk aleminde var olmalarına hukuki bir anlam yüklemek gerekir³⁵. Zira her ne kadar özelge ve sirküler, kural olarak idarenin görüşünü açıklayan metinler olarak kabul edilmekte ise de çalışmamızda örnekleriyle işaret ettiğimiz üzere zaman zaman üst normlarda yer almayan hususlara temas ederek ‘kural koyucu’ hale gelebilmektedir. Bu nedenle ‘kural’ ve ‘görüş’ ibarelerinin, burada bir arada kullanılması tercih edilmiştir. Bu yaklaşım Vergi Usul Kanunu’nun yanılma ve görüş değişikliği konusundaki düzenlemesine daha uygun düşmektedir. Aksi halde, özelge ve sirkülerin bunlara uygun davranan mükellefleri, üst norm farklı bile olsa ceza ve faiz yönünden koruduğunu kabul ederken, diğer yandan da bunların hukuken etkili olmadığını savunmak bir çelişki oluşturacaktır.

Diğer yandan, kanun önünde eşitliği hukuk önünde eşitlik olarak anlamak ve artık yayımlanarak alenileşmek³⁶ suretiyle etkili işlem haline gelmiş, hatta idareyi bağlayıcılığı Kanun ile açıkça düzenlenmiş bir işlemin yok sayılmasının da makul bir gerekçesi olamayacaktır. Özetle, “*özelgeye erişim hakkı, beraberinde özelgeden yararlanma hakkını*”³⁷ da tanımayı gerekli kılmaktadır.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Mükelleflerin izahat talepleri, yapacakları uygulamaların sonuçları hakkında idareden bilgi talep etmek, alacakları bilgiye göre davranmak ve bu durumda cezasızlık imkanından yararlanabilmek açısından önemli bir hak alanı yaratmaktadır. Üstelik izahat talep eden, buna uygun davranırsa cezasızlık imkanından yararlanırken yine de uymama ve bu durumda hakkında yapılacak işlemleri yargıya taşıyabilme olanağını da muhafaza

³³ **Derdiman, R. Cengiz:** İdare Hukuku, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015, s.25.

³⁴ Burada kullanılan “*müesses nizam*” kavramı, kazanılmış haktan farklı olarak, idarenin geçmişte yapmış olduğu fakat hukuka aykırı olan işlemin özellikle idari istikrar ilkesi gereği artık geriye alamaması, sadece ileriye yönelik kaldırılabilmesi anlamındadır. Bkz. **Erguvan, Derya Deviner:** Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 206.

³⁵ Burada etkiyi sadece Vergi Usul Kanunu’nun 369. maddesinde düzenlenmiş ‘yanılma ve görüş değişikliği’ ile sınırlı olarak değil, daha geniş anlamda ele alıyoruz. Örneğin, bir taşınmaz satışından elde edilen kazancın vergiden istisna olmadığı yolunda verilmiş bir özelge, satışa taraf olacak mükelleflerin bu işlemi yapıp yapmama konusunda karar vermeleri yanında tespit edecekleri bedele dahi etki edecektir.

³⁶ Her ne kadar Karakoç’un, “*Eğer özelge, sirküler olarak yayınlanmak suretiyle aleniyet kazanmış ya da ilgili başkasına verilmiş olan özelgeyi idareye sunmuş ise, bu kimsenin de yanılma halinden yararlanması gerekir.*” şeklindeki görüşü sadece özelgenin ‘alenileşmesi’ anlamında ele alınabilirse de kanaatimizce alenileşme sonrası sonuçlardan yararlanma ile ilgili değerlendirmesi ‘bağlayıcılık’ yönünde de irdelenebilir. Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s. 102.

³⁷ **Gümüşkaya,** s. 242.

etmektedir. Hatta mükellef bir yandan verilen izahata uygun davranıp ama diğer yandan ihtirazı kayıt koyarak dava açma imkanını da elinde tuttuğundan bu müessesenin, hak arama özgürlüğü anlamında herhangi bir sınırlandırması da söz konusu değildir.

Diğer yandan bu müessese diğer bir yönüyle, işlem yapacak mükelleflerin, bu işlemi yapmadan önce vergi yükümlülüklerini azaltmak için kanuni boşluklar ve belirsizliklerden yararlanma, yani “*vergiden kaçınma*”³⁸ konusunda hukuki durumlarını netleştirerek, işlemi yapıp yapmama ya da başka şekilde yapma konusunda karar almalarına da hizmet etmektedir³⁹.

II. İZAHA DAVET ÜZERİNE BEYAN

A. KURUMUN UYGULAMASINDA İDAREYE TANINAN TAKDİR YETKİSİ

Vergi Usul Kanunu’na sonradan eklenen ve 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kurum, Kanunda “*İzaha davet*” başlığı altında⁴⁰ düzenlenmiş olup⁴¹, uyuşmazlıkları ortaya çıkmadan idari aşamada çözmeye yönelik bir “*ön işlem*”⁴² niteliğindedir⁴³. Bu çerçevede uygulama mükellefin talebi üzerine değil⁴⁴, idarenin ön tespit ve devamında takdiri ile başlayan bir süreçtir⁴⁵. Nitekim madde, vergi incelemesine

³⁸ Vergiden kaçınma, vergi yükümlülüklerini azaltmak için kanuni boşluk ve belirsizliklerden yararlanmayı ifade eden bir kavramdır. Bkz. **İncel, Enes:** Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, 38. Vergiyi doğuran olaya neden olunmaması yolundaki çabalar da bu kapsamdadır. Bkz. **Akdoğan, Abdurrahman:** Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 163, 164 (Kamu Maliyesi). Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki temel fark, ilkinde vergi kanunlarına aykırı hareket söz konusu iken ikincisinde bu aykırılığın söz konusu olmamasıdır. **Herekman, Aykut:** Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s. 155, 156. Ayrıca **Edizdoğan, Nihat:** Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991, 126 vd.; **Öztürk, Nazım:** Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020, 162; **Gökbel, Doğan:** Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 37. (Kaçınma)

³⁹ Şirket aktifinde kayıtlı taşınmazın satışında oluşacak vergi yükünü öngören mükellefin, bunu kısmi bölünme yoluyla kurulacak bir şirketin hisselerinin devri yoluyla elden çıkarmayı öngörmesi halinde, somut olayda kısmi bölünmenin vergisel durumu konusunda izahat talebi istemesi bu duruma örnek gösterilebilir.

⁴⁰ Vergi Usul Kanunu md. 370.

⁴¹ Mülga 370. madde önce 6728 sayılı Kanunla (RG: 09.08.2016 – 29796) yeniden düzenlenmiş ancak fiilen uygulanmadan 7194 sayılı Kanunla (RG: 07.12.2019 – 30971) değiştirilerek yürürlükteki hale gelmiştir.

⁴² **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 116.

⁴³ **Uzun Çam, Mine:** Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 22.

⁴⁴ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** İzaha Davet Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022, s.5.

⁴⁵ Her ne kadar maddenin yürürlükten kalkmış olan haliyle de ilgili olsa Danıştay’ın, mükellefin zirai faaliyetleri ile ilgili olarak bilgisine başvurulacağından 3 gün içinde vergi dairesine başvurusunun istenildiği bir yazıyı, yazının mahiyet itibariyle düşüklüğün izahına davet yazısı mahiyetinde olmadığı, ilgilinin vergi dairesine çağrılmaya yönelik genel bir yazı niteliği taşıdığı şeklinde değerlendirmesi konuya ışık tutmaktadır. Bkz. Dan. 3. D., 11.10.1989, E:1989/1965, K:1989/2116, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerden söz etmektedir. Bu anlamda müessese, vergi incelemesine veya takdire sevk işleminden önceki aşamada mükellefe durumunu ortaya koyma olanağı vererek vergi ödevlerini tamamlamaları açısından onlara bir imkan yaratmaktadır⁴⁶. Böylece bir yandan idari işlemlerin tesis ve icrası hızlandırılırken diğer yandan mükellefin sorunları inceleme sürecine girmeden idari aşamada etkin bir şekilde çözüme kavuşturulmuş olacaktır⁴⁷. Bu çerçevede izaha davet müessesesi, kişinin hukuki durumunu etkileyen idari bir işlemin yapılmasından önce gerçekleştiği için dinlenilme, savunma ve adil yargılanma hakları ile de yakın bir ilişki içindedir⁴⁸.

Maddede kullanılan “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler*” ifadesi, ceza yargılaması hukukunda da kabul gören basit – makul – yeterli – kuvvetli şüphe ayrımı çerçevesinde ve emare vurgusu da göz önüne alınarak değerlendirildiğinde, hükümde “*basit şüphe*” (başlangıç şüphesi) arandığı sonucuna ulaşılmaktadır⁴⁹. Bu durumda tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilmektedir. Kanun hükmü “*davet edilebilir*” şeklinde olduğundan idareye bu konuda bir takdir yetkisi verildiği anlaşılmakta olup, zaten maddede Bakanlığa bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetki verilmiş olması da buna işaret etmektedir. Ancak görüşümüze göre böyle bir uygulamanın idarenin takdirine bırakılması, “*hukuki güvenlik*”, “*hukuki belirlilik*” ve “*kanun önünde eşitlik*” anlamında doğru olmamıştır⁵⁰.

⁴⁶ İncel, s.67.

⁴⁷ Gönültaş, Nevin: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.17.

⁴⁸ Alp, Ziya: Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023, s.250, 251.

⁴⁹ Aynı yönde Bkz. Türkay, İmdat: “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, S:471, Kasım/2020, ss:113-135, s. 117.

⁵⁰ Aynı yönde Bkz. Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet - Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar -” Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, S:433, Eylül/2017, ss:6-14, s. 14 (İzaha Davet).

B. KANUNLA TANINAN TAKDİR YETKİSİNİN GENEL İDARİ DÜZENLEYİCİ İŞLEMLE İDAREYİ BAĞLAR HALE GETİRİLMESİ

İdare, kendisine verilen yetki çerçevesinde uygulama ile ilgili yayınladığı Genel Tebliğ'de⁵¹, Kanundaki “*davet edilebilir*” yerine buradaki açıklamada “*izaha davet edilirler*”⁵² ifadesi kullanılmıştır. Böylece izaha davet konusunda Kanunun idareye verdiği takdir yetkisinin idarenin kendi eliyle ortadan kaldırıldığı ve artık haklarında ön tespit yapılan mükelleflerin davetinin zorunlu hale geldiği söylenebilir⁵³. Bir başka ifadeyle, Kanunun verdiği takdir yetkisi, idari düzenleme ile idare tarafından belli koşul veya durumlar gerçekleştiğinde, belirli bir idari işlemin yapılması zorunluluğunu ifade eden bağlı yetki⁵⁴ olarak anlaşılır hale gelmiştir. Böyle bir zorunluluk kabul edildiğinde yukarıda yaptığımız eleştirilerin nedeni ortadan kalmış olmamaktadır. Zira izaha davetin “*kapsamı*”nı belirleme yetkisi halen idarede görünmekte⁵⁵ olup, “*vergilerin kanuniliği*” ilkesi ile bu durum örtüşmemektedir. İdarenin, kendisine Kanunla verilmiş yetkiyi, yaptığı düzenleyici işlemle mükellefler lehine görünen bir şekilde kullanır hale gelmesi, bunun kanuna aykırılık teşkil ettiği gerçeğini değiştirmemektedir.

Mevzuatın idareye kimi zaman “*çerçeve çizmek*”⁵⁶ kimi zaman da “*seçenek sunmak*”⁵⁷ suretiyle takdir yetkisi tanınması, böylece idareye bir kısım kararları alıp almama, kararları alırken değişik olasılıklar arasından seçim yapma konusunda bir takdir yetkisi vermesi⁵⁸ kabul gören bir durumdur. Bu, hukuken mümkün ve geçerli ise de ele aldığımız müessese açısından Anayasal anlamda vergi hukuku özelinde idareye takdir yetkisi verilmesinde bir hukuka aykırılık söz konusudur. Kaldı ki öncelikle çerçeveyi çizecek mevzuatın Kanun olmaması başlı başına bir Anayasal sorun olarak karşımızdadır⁵⁹.

⁵¹ 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG: 30.07.2020 – 31201)

⁵² 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, md. 5.1.

⁵³ **Uzunöner, Mevlüt:** Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020, s.95; **Uzun Çam,** s. 69, 70.

⁵⁴ **Alpar, Erol:** Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayını, Ankara, 1990, s. 6.

⁵⁵ Nitekim idare daha önce 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. ile (RG: 25.07.2017 – 30134) 16 başlıkta kapsama giren hususlarda belirleme yapmış ise de daha sonra 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. ile bu Genel Tebliğ yürürlükten kaldırılmış, bu kez Genel Tebliğ ile kapsam belirleme yoluna gidilmemiştir.

⁵⁶ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** s. 128.

⁵⁷ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** s. 129.

⁵⁸ **Kaya, Cemil:** İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 26.

⁵⁹ Bkz. Anayasa md. 38 ve md. 73.

Bu durumun somut örneği Kanunun, ön tespitlerin verginin kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan fiillerle⁶⁰ ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde kural olarak bu kapsamdaki mükelleflerin izaha davet edilmeyeceğini düzenlemiş olmasında görülmektedir. Zira maddenin devamında söz konusu kuralın istisnası olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, belirli şartlarla mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebileceği düzenlenirken “*edilebilir*” ifadesi kullanılarak bu konuda idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiş bulunmaktadır.

C. İZAHA DAVETİN MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN SONUÇLARI

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef, otuz günlük süre içerisinde izahta bulunursa yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Maddede mükellefi izahta bulunmaya zorlayan bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellefin bu şekilde izahta bulunmaması, hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda veya bu yolda bir delil göstermeye zorlanamayacağı yolundaki ilke⁶¹ çerçevesinde kendisi aleyhine değerlendirilmemelidir. Bir adım daha ötesi, izaha davet yazısı tebliğ, bilgi verme⁶² çerçevesinde dahi ele alınamayacağından izahta bulunmayan mükellefe bu nedenle özel usulsüzlük cezası dahi kesilemeyeceği görüşünderiz⁶³. Nitekim Kanunda izahat verilmemesi durumunda nasıl bir işlem yapılacağı hususu düzenlenmemiş ise de Genel Tebliğ, izahat verip izahatı kabul edilmeyenler ile izahatı hiç vermeyenler yönünden aynı şekilde işlem yapılacağı yolundadır⁶⁴.

Mükellef, izaha davet uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlayacak şekilde⁶⁵ izahatta bulunursa, izahatın kabul edilmesi ya da edilmemesi şeklinde iki olasılık ortaya çıkacaktır.

Mükellefçe yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediği idarece anlaşılırsa, söz konusu tespitle ilgili olarak mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Aksine mükellefçe yapılan izahın yeterli bulunmaması halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu md. 359.

⁶¹ Anayasa md. 38.

⁶² Vergi Usul Kanunu md. 148 vd.

⁶³ Zaten ceza kesmeye dayanak Vergi Usul Kanunu mük. md. 355 hükmünde izaha davet ile ilgili md. 370 sayılmamıştır.

⁶⁴ 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, md. 5.3.3.

⁶⁵ **Mutlu Kaya, Özge:** Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 161. Ayrıca Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 3.

edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, bir zamlarla⁶⁶ aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

Diğer yandan izaha davet uygulaması yapılmış olması, yapılan izahat idarece kabul görmedikçe vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir. Bu durum, mükellefler açısından müesseseden yararlanma konusunda tereddüt yaratabilecek bir husus olarak değerlendirilebilir. Zira, her durumda vergi incelemesine tabi tutulacağını düşünen mükellefin vereceği izahatları idare tarafından kabul edilmeyeceği gibi olası bir vergi incelemesinde kendisi açısından incelemede öne sürülecek iddiaları kabul anlamında değerlendirilebileceği kanaati ile hareket etmesi mümkün olabilir.

Önemli bir husus, bu şekilde kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, davet konusu tespitle sınırlı olarak artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacak olmasıdır. Mükellef kendisine izaha davet yazısı tebliğ edildikten sonra ancak değerlendirme sonucunu içeren yazı tebliğ edilinceye kadar eylemsiz kalmaya zorlanmakta ve bu şekildeki değerlendirme olumsuz ise yazının tebliğinden itibaren belli sürede vereceği beyanname ile cezanın %20 oranında kesilmesi dışında bir etki yaratacak eylemde de bulunamamaktadır.

İzaha davet uygulaması yapılmadan da mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulması ve bu aşamada artık mükelleflerin örneğin pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün değildir. Ancak normal bir vergi incelemesinde inceleme nedeni mükelleflere genel olarak ifade edilmekte, mükellefler kendi işlemlerini spesifik olarak bir kez daha gözden geçirememekte iken izaha davet müessesesinde daha spesifik bir konunun gündeme getirilmesi söz konusudur. Güdülen amaç dikkate alındığında mükellefin izaha davet edildiği konuyu gözden geçirerek kendisini haklı bulmadığı noktada vergi aslı ve faizini ödemek kaydıyla cezasızlık imkanından yararlandırılması daha uygun görünmektedir. Sadece %20 oranında ceza kesilmesini içeren sistem, zaten ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda kesilen cezaların uzlaşmada %20 oranına kadar düşürüldüğü dikkate alındığında cazip bir seçenek izlenimi vermemektedir.

⁶⁶ Bu zam, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında uygulanacak olup, öğretilde bu zam, "izah zammı" olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Kavramın bu şekilde kullanım 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md. 7.2 kaynaklı olup, öğretilde kullanım örneği için Bkz. **Uzunöner**, s. 151.

D. İZAHA DAVET UYGULAMASINDAN YARARLANAN MÜKELLEFİN, TAHAKKUK EDEN BORÇLARI ÖDEMEMESİ DURUMUNDA UYGULANACAK İŞLEMLERDE “BOŞLUK”

Kanun hükmünde, izaha davet uygulaması sonucu tahakkuk edecek vergi, vergi ziyai cezası ve izah zammının süresinde ödenmemesi durumunda nasıl bir işlem yapılacağı konusunda bir hüküm bulunmadığı gibi indirimin iptal edileceği de düzenlenmiş değildir. Buna karşın idari düzenleme, izaha davet uygulaması kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın, %50 oranı esas alınarak ikmal edileceği ve izah zammının gecikme faizine dönüştürüleceği yolunda olduğundan görüşümüze göre “*vergilerin kanuniliği*⁶⁷” ilkesi ışığında fonksiyon gaspı söz konusudur⁶⁸. Bu şekilde düzenleme içeren genel tebliğ ‘kural koyucu’ nitelik taşıdığından bir iptal davasına konu edilebilir niteliktedir.

E. İZAHA DAVET UYGULAMASINDAN YARARLANILMASININ DİĞER ÇÖZÜMLERLE ETKİLEŞİMİ

İzaha davet uygulaması kapsamında mükellefin vereceği beyannameye istinaden indirimli oranda kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilmesi önünde kural olarak bir engel bulunmamaktadır⁶⁹. Diğer yandan “*cezalarda indirim*” için mükellefin dava açma hakkından feragati aranırken, izaha davette bu aranmadığından ihtirazı kayıtlı olarak beyanname verilmesi ve yargıda iptal davası açılması önünde bir engel bulunmamaktadır⁷⁰. Gerek izaha davet yazısı tebliği ve gerekse devamında değerlendirme sonucunun tebliği birer hazırlık işlemi (ön işlem) olmaları⁷¹ yani kesin ve yürütülebilir bir işlem olmamaları nedeniyle iptal davasına konu edilemezler. Bunlara dair hukuka aykırılıkların tarh aşamasında açılmış bir davada öne sürülmesi mümkündür.

⁶⁷ Anayasa md. 73.

⁶⁸ Görüşümüze göre her ne kadar Vergi Usul Kanunu md. 344, “*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” şeklinde ise de ne bu maddede ne de izaha davet ile ilgili md. 370 içeriğinde hüküm bulunmaması idari görüşü hukuki dayanaktan yoksun bırakmaktadır.

⁶⁹ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ile md. 370/b kapsamındaki uygulamada kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de bu yönde “*Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyai cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği*” açıklaması yer almaktadır.

⁷⁰ Aynı yönde **Başaran Yavaşlar**, (İzaha Davet), s. 7.

⁷¹ İşlemin yapılabilmesi için gerekli olan neden unsurunu oluşturan verilerin oluşma, toplanma ve değerlendirilmesi ile ilgili işlemler, nihai iradenin açıklanması değil, hazırlık aşamasını oluşturur. Bkz. **Karahanoğulları, Onur**: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 109.

F. ARA DEĞERLENDİRME

İzaha davet uygulaması, kimlerin izaha davet edilebileceği konusunda idareye bir takdir yetkisi vermesi nedeniyle kanun önünde eşitlik ilkesi ile çelişmektedir. Diğer yandan izaha davet edilen mükellef buna uymak durumunda olmadığı gibi, uysa dahi süreçte beyanların ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma imkanını da korumaktadır. İzaha davet sadece pişmanlık talepli beyan hakkına etki etmektedir ki bu zaten pişmanlık ve ıslah ile ilgili özel düzenlemenin de bir yansıması olarak anlaşılır bir sonuçtur.

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların özellikle uzlaşma ile ulaşabileceği sınırlar dikkate alındığında mükelleflerin izaha davete uymak yerine vergi incelemesi sonucunu beklemesi olasılığı karşısında müessesenin daha cazip bir hale getirilmesinde yarar olduğu değerlendirilebilir.

III. PİŞMANLIK TALEPLİ BEYAN (PİŞMANLIK VE ISLAH)

A. KURUMUN UYGULANMA ŞARTLARI

Kanun, bu müesseseyi, “*Pişmanlık ve Islah*” başlığı altında⁷² düzenlemiştir. Müessese, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında sayılmasına karşın, vergi uyuşmazlıklarının doğuş zamanı dikkate alındığında uyuşmazlığı çözümleyen değil ortaya çıkmasını önleyen bir yol olduğu ortaya çıkmaktadır⁷³. Düzenlemede aranan ilk şart, (Emlak vergisi dışında⁷⁴) beyana dayanan bir verginin söz konusu olması, ikinci şart

⁷² Vergi Usul Kanunu md. 371.

⁷³ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473; **Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 431, 438; **Oktar**, s. 508; **Taş, Metin:** Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 24; Hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim ve uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesini sağlayan kurumlar olmasına karşın, pişmanlık aşamasında bunlardan farklı olarak yaratılmış gerçek anlamda bir uyuşmazlık olmadığı gerekçesiyle karşı değerlendirmeler için Bkz. **Erdem, Tahir:** Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, 365.

⁷⁴ Emlak Vergisinin kapsam dışı bırakılması, 2365 sayılı Kanun (RG:31.12.1980 – 17207 M) md. 90 ile yapılan değişikliğin sonucudur. Değişiklik gerekçesi, bu verginin yaygın bir mükellef grubunu kapsadığı ve beyanname sayısının beyana dayalı diğer vergilerle kıyas kabul edilmeyecek derecede yüksek olduğu, pişmanlık müessesesinin uygulanması durumunda yapılacak işlemlerin ağır külfetlere yol açacağı, zaten bu vergi türünde mükelleflere beyanname verme süresi ve cezalar yönünden diğer vergilerden daha fazla kolaylık ve imkan tanındığı şeklindedir. Ayrıca gerekçede pişmanlık ve ıslah müessesesinin, mükellefler açısından bu vergide, diğer vergilerde haiz olduğu önemi de arz etmediği değerlendirilmiştir. Gerekçe için Bkz. (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Söz konusu dönemde Emlak Vergisi, beyana dayanan bir vergi türü olup, genel bütçeye dahilken günümüzde hem yerel yönetimlere ait bir vergi haline gelmiş ve beyan sistemi de kaldırılmıştır.

Diğer yandan Emlak Vergisi Kanunu’na daha sonraki süreçte beyana dayalı ve genel bütçeye dahil Değerli Konut Vergisi eklenmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bu vergi türü için pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabileceğini açıklamıştır. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022, s. 6. Bu konuda, çalışmamızın sınırları dikkate alınarak tartışmaya girilmeyecektir.

bu vergi ile ilgili vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara⁷⁵ kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi şeklindedir. Bu iki şartı ön şartlar olarak da adlandırabiliriz. Zira bu iki şart söz konusu değilse müesseseden yararlanılması mümkün değildir.

Müessesenin beyana dayalı vergiler ile sınırlandırılmış olması, beyan kurumunun çalıştırılmasına, alınması gereken vergilerin sorunsuz ve eksiksiz tahsil edilmesini sağlama amacı ile ilgilidir. Zira, beyana tabi vergilerde mükellef vergiyi ödemek veya ödememek (beyan etmek veya etmemek) şeklinde bir ikileme karar vermektedir. Bu karar, beyan etmeme ya da eksik beyan etme şeklinde olmuşsa mükellef pişmanlık ve ıslah yoluyla doğru karara ulaşarak eksikliğini giderme ve dürüst kalma imkanına kavuşmaktadır⁷⁶.

Ön şart olarak nitelediğimiz “kendiliğinden haber verme”nin, i) yazılı (dilekçe ile) olması, ii) bu şekilde haber verme tarihinden önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması, iii) 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 önce (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması şartlarını da kendi içinde taşıması gerekmektedir. Bunlara son bir şart olarak iv) mükellefin haber vermesinin kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilmeden önce gerçekleşmiş olması gerektiği eklenebilir.

Günümüz vergi uygulamalarında beyana dayalı vergilemenin elektronik ortamda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, beyanname verilmesi sırasında beyan sahibine pişmanlık seçeneğinin sunulması nedeniyle ayrıca bir dilekçe aranmadığı dikkate

⁷⁵ Vergi Usul Kanunu md. 371 hükmünde, “her hangi resmi bir makama” ibaresi yer almakta olup, bunun çok geniş anlamda değerlendirilmesi gerektiği yolunda görüşler mevcuttur. Bkz. **Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali**: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.67. Ancak örneğin Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, bunun yerine “ihbar” kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 247. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu md. 142 hükmünde arama yapılabilecek durumlar düzenlenirken “ihbar” kavramı kullandığına işaretler değerlendirme yapılması gerektiği görüşünderiz. Nitekim vergi hukuku öğretisinde “ihbar”ın, vergi kaçırılması konusu içeren bir bildirim olarak tanımlandığı da dikkate alındığında bu yaklaşım kişinin hukuki ve mali güvenliği anlamında daha doğru görünmektedir. İhbar kavramının tanımı yönünden Bkz. **Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı**: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa, 2021, s.179.

⁷⁶ **Aslan, Memduh**: Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 53.

alındığında Kanun hükmünde “kendiliğinden dilekçe ile haber verme” şeklinde yer alan ifadenin bir karşılığı kalmamıştır.

Kanuni süresinde hiç veya tam yapılmayan beyanın, kanuni süresinden sonra gerçekleşmesi halinde, sırf pişmanlık kutucuğunu işaretlediği ya da bir dilekçe verdiği için vergi ziyai cezasına muhatap olmayan bir mükellefe karşın, yine beyanname veren ve bu esnada bilerek veya yanlışlıkla pişmanlık kutucuğunu işaretlemeyen ya da bu yönde bir dilekçe vermeyen ancak vergi ve zammını verilen vade içinde ve fakat on beş gün dolmadan önce ödeyen mükellefe vergi ziyai cezası kesilmesi şekle aşırı bir anlam yüklemek olarak değerlendirilebilir. Mükellefler arasında bu şekil farklılık yaratan bu uygulamalar nedeniyle, mükellefin talebine bağlı olarak bir kısım idari çözümler üretilmekte ise de⁷⁷ idari çözümle ilgili bilgiye sahip olmayan ve böyle bir talepte bulunmayan ya da talepleri idare tarafından reddedilen mükellefler açısından mağduriyet giderilmemektedir⁷⁸. Bu müessesenin amacı, idarenin bilgisi dışında kalan vergi kaybının mükellef tarafından kendiliğinden verilen beyanname ve yapılan ödeme ile giderilmesi olduğuna göre, değerlendirmelerin de bu zeminde yapılmasını yarar bulunmaktadır.

Maddenin ilk halinde herhangi bir vergi incelemesine başlanması ya da takdire sevk yapılması müesseseden yararlanmaya engel teşkil ederken, mükelleflerin vergiye

⁷⁷ Nitekim vergi idaresi dahi uygulamada, “... yanlışlıkla 'kanuni süresinden sonra' seçeneğinin işaretlendiğinin ve elektronik ortamda bulunan açıklama kısmında açık olarak pişmanlık hükmünden yararlanma taleplerinin belirtildiğinin yazılı olarak yapacağı müracaat ile ifade edilmesi durumunda; yapılan araştırma neticesinde ve mükellefin durumunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 'Pişmanlık ve Islah' başlıklı 371 inci maddesinde belirtilen şartları taşıması ve vergi dairesi müdürünce bu durumun uygun görülmesi halinde, tahakkuk işlem türünün ve vadenin değiştirilmesi, gecikme faizinin pişmanlık zammına dönüştürülmesine yönelik olarak bilgisayar programlarında gerekli değişiklik yapılarak vergi daireleri sistemlerine aktarılmıştır. Konu ile ilgili düzeltme işlemleri vergi dairesi müdürü şifresi ile yapılabilecektir.” şeklindeki talimat ile hareket etmektedir. Aktaran, **Özdemir, Muharrem:** Vergi İcra Hukuku, Yılmaz Basım, İstanbul, 2018, s. 277. Nitekim Danıştay’da bir kararında, “...2014 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini süresinden sonra, ama idare tarafından takdire sevk işlemi yapılmadan veya incelemeye başlanmadan önce yaklaşık yirmi günlük gecikmeyle veren mükellefin, tahakkuk eden vergiyi 15 gün içinde ödediği de dikkate alındığında, beyannameyi pişmanlık talep etmeyip, 376. madde gereği cezada indirim talebiyle vermesi iktisadi icaplara uygun olmayacağından, davacının elektronik ortamda beyanname verirken sehven 376. maddeyi seçtiği, asıl iradesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak olduğu, pişmanlık hükümleri gereğince davacı mükellef hakkında vergi ziyai cezası kesilemeyeceğinden, uyuşmazlık konusu vergi ziyai cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı...” gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararını aynen onamıştır. Bkz. Dan. 4. D., 19.11.2020, E:2016/9686, K:2020/4679, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

⁷⁸ Esasen elektronik ortamda beyan sistemine geçilmeden önce de kanuni süresinden sonra dilekçe ekinde beyanname veren mükelleflerin, bu dilekçelerinde ‘pişmanlık talebi’ hususunda bir ibareye yer vermemeleleri nedeniyle cezalı tarhiyata muhatap olmaları nedeniyle idare yayınladığı bir genel yazı ile diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla pişmanlık müessesesi uygulanması gerektiği yolunda teşkilatını talimatlandırmış durumdadır. Bkz. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı genel yazısı, (<https://www.gib.gov.tr/node/95727/pdf>), Erişim Tarihi: 26.11.2023. Aynı durum günümüzde elektronik ortamda verilen beyannamelerde de beyan sahibinin yanılması durumunda geçerli olarak değerlendirilebilir.

uyumlarının artırılması amacıyla⁷⁹ yapılan değişiklik ile bu sınırlamanın kapsamı, “*haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türü*” şeklinde daraltılmıştır. Ancak değişikliğin, “*vergilendirme dönemi*”ni içermemesi görüşümüze göre bir eksiklik olup, bu nedenle örneğin 2022 yılı KDV için vergi incelemesi yapılıyor olması, 2023 yılı için KDV yönünden pişmanlık ve ıslah uygulaması önüne bir engel olarak çıkabilecektir.

Bu ön şartların sağlanmış olmasının devamında ise i) hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi, ii) eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının aynı sürede tamamlanması veya düzeltilmesi, iii) haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için “*pişmanlık zammı*”⁸⁰ ile birlikte aynı sürede ödenmesi gerekmektedir. Bu koşulların mükellef tarafından sağlanması pişman olunduğunun göstergesi olarak kabul edilmekte ve mükellefin cezadan kurtulması bir hak olarak tesis edilmektedir⁸¹. Bu bölümde belirttiğimiz şartlar müessesenin “*ıslah*” kısmını oluşturmaktadır. Maddede kullanılan haliyle ıslahın ceza hukukundaki suçlunun ıslah edilmesi anlamı yanında aslen düzeltme, iyileştirme ve iyi yola yöneltme kavramlarından hareketle yapılan bildirim sonucu zamanında ödenmemiş olan verginin ve bu vergi üzerinden hesaplanacak zammın ödenmesi anlamında hükme dahil edildiği görüşünderiz⁸².

B. UYGULAMADAN YARARLANMANIN SONUÇLARI VE ŞARTLARIN İHLALİ HALİNDE DURUM

Müessesenin gerektirdiği şartları yerine getiren mükellefe vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği Kanun lafzında “*vergi ziyayı cezası kesilmez*” şeklinde yer almakta olup, uygulamanın en önemli sonuçlarından ilki budur. Ancak vergi cezaları vergi ziyayı cezasından ibaret olmayıp, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da vergi cezası olmalarına rağmen madde metninde yer almadığından pişmanlıkla beyana rağmen

⁷⁹ Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Pişmanlık), s. 7. Ayrıca değişikliğe dair 7338 sayılı Kanun gerekçesi de bu yöndedir. (<https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf>), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Bir kısım yazarlar, (beyana dayalı olan dönem için) Emlak Vergisi için pişmanlık müessesesinin uygulanmamasının içtihatların kanunlaşması sürecini yansıtan güzel bir örnek olduğunu, kamulaştırma bedelinin tespitinde tek ölçüt olmamasına rağmen vergi değerini yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlayan bir sınırlama olduğunu ifade etmektedir. Bkz. **Karakoç, Yusuf**: Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997, s. 21 – 24 (Pişmanlık) ve aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 247, 248.

⁸⁰ Kanunun, “*6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zam*” şeklinde tanımladığı zam öğretisi ve uygulamada “*pişmanlık zammı*” olarak adlandırılmaktadır. Bu şekilde kavram kullanımına örnek anlamında Bkz. **Karakoç**, (Pişmanlık), s. 65.

⁸¹ **Çetin Gerger, Güneş**: Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.100.

⁸² **Yıldırım, Zübeyr**: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.113,114.

kesilebilmektedir⁸³. Kanunda pişman olmanın vergi ziyana bağlanmış olması buna bir gerekçe olarak gösterilebilirse de kaçakçılık suçlarının vergi ziyana yol açıp açmadığına bakılmaksızın pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmış olması nedeniyle sadece şekil şartlarını ihlal eden fiillerin kapsam dışı tutulması anlaşılır değildir⁸⁴.

Müesseseden yararlanmanın ikinci sonucu, başkaca bir neden bulunmadığı sürece, sırf pişmanlıkla beyanname verdikleri gerekçesiyle mükelleflerin uygulamada vergi incelemesine ve takdire sevk edilememesidir⁸⁵.

Müessesenin diğer bir sonucu da pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık hakkındaki madde hükmünün de⁸⁶ uygulanmayacak olmasıdır. Bu açıdan müessese, suçu oluşturan eylemler için suçun tamamlanmasından sonra yetkili makamlara failin kendiliğinden bildirimde bulunması durumunda söz konusu olacak bir cezasızlık nedeni oluşturduğundan, gönüllü vazgeçme olarak değil etkin pişmanlık olarak kabul edilmektedir⁸⁷.

Yukarıda açıklanan sonuçlardan yararlanılabilmesi açısından haber vermenin, kaçakçılık suçlarında dava zaman aşımı süresi içinde, vergi ziyayı kabahati açısından ise tarh zaman aşımı süresi içinde yapılmış olması ve müteakiben diğer şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir⁸⁸.

Başvuruya rağmen şartların yerine getirilmemesi durumunda başvuru artık geçerli olmayacak, şartların ihlali, adeta pişmanlıktan feragat⁸⁹ anlamına geleceğinden mükellefe cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir.

C. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi sistemimiz temelinde beyana dayalı tarh üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde idarenin mükellef beyanlarını denetleme imkanı söz konusu olup, bu durumda idare tarafından yapılacak ikmalen veya re'sen tarhiyatlar için vergi ziyana bağlı vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Müessesenin amaçlarından ilki, vergi kanunlarına aykırı fiilleriyle kabahat / suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki bir sonuç bağlanarak bunlar hakkında cezaya hükmolunmasını önlemek suretiyle vergi anlaşmazlıklarının idari

⁸³ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Pişmanlık), s. 5.

⁸⁴ **Karakoç**, (Genel Vergi), s.474.

⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, VUK Sirküleri, 12.09.2017, VUK-95/ 2017-8, (<https://www.gib.gov.tr/node/123905>), Erişim: 25.08.2023.

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu md. 359.

⁸⁷ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 432 ve aynı yönde Bkz. **Oktar**, s. 508; **Batı, Murat**: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku), s. 477;

⁸⁸ **Karakoç**, (Genel Vergi), s.475.

⁸⁹ **Şenyüz, Doğan**: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2022, s. 325 (Vergi Ceza).

çözümüdür⁹⁰. İkinci amacın ise, mükellefe cezasızlık imkanı sağlanarak, vergi ziyasına neden olunan beyanını düzeltmesinin teşviki ile ödemesi gereken doğru verginin tahsil edilmesi olduğu söylenebilir. Mükellef sayısının ve beyanların çokluğuna karşın idarenin bunların tamamını denetlemesi ya da her denetimde her vergi dışı kalmış olayın saptanabilmesi olasılığı dikkate alındığında bu anlaşılır bir durumdur⁹¹.

Hal böyleyse de pişmanlık talebi ile beyanname veren mükellefe, bu beyannameye ihtirazı kayıt koyarak konuyu yargıya taşıma imkanı verilmemesi bir hak ihlali olarak değerlendirilebilir. Öğretide bu müessesenin uygulanması “*mükellefin iyi niyeti / pişmanlık duyması*⁹²” üzerinden ele alınmaktaysa da müessese vergi ziyayı cezalarını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflere bunların kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi üzerine inşa edilmiştir. Oysa bazı durumlarda idare ve mükellef arasında kanunların yorumunda farklılık olabildiği ve mükellefin yorumunun haklılık payı içerebildiği dikkate alındığında, mükellefin bir yandan pişmanlık talepli beyanda bulunarak olası vergi cezalarından kaçınması ama diğer yandan da haklılığını ispat etme çabasına girmesi önünde bir engel yaratılmaması gereklidir⁹³. Mükellefin haklılığını ispat etmesi için yargı yolu açık olan cezalı tarhiyat yapılmasını beklemesinin önerilmesi, i) pişmanlık talepli beyan ile ikmalen veya re’sen tarhiyatlarda karşılaşılabilecek yaptırımlar arasında aşırı farklılık olması, ii) tahsilat imkanının belirsiz bir geleceğe ertelenmesi yönlerinden tartışılabilir.

Beyana dayalı vergilendirme mükellefe güven üzerine inşa edilmiş olup, bu sistemde her mükellef kendi vergisinin matrahını bizzat kendisi hesaplamakta ve idare de mükellef tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat yapmakta⁹⁴ olduğundan mükelleflerin kendi beyanlarını dava konusu etme yasağı devreye girmektedir. Beyana ihtirazı kayıt koyma bu yasağın bir istisnası olup, bu imkan mükellefin elinden

⁹⁰ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473.; **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 431.

⁹¹ Şenyüz, bu durumu, “...bir taraftan kişilerin yasalara uymaları özendirilmiş diğer taraftan da vergi ziyayı açısından belki de idarece hiç tahsil edilmeyecek bir gelir sağlanmış olacaktır... Böylelikle bir taraftan vergi idaresinin denetim yapmasındaki boşluk giderilirken diğer taraftan mükelleflerin sistem içinde kalarak faaliyetlerini sürdürmeleri teşvik edilmiş olur.” şeklinde ifade etmektedir. Bkz. **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s. 529, 530.

⁹² **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473; **Kaneti/ Ekmekci, Güneş/ Kaşıkçı**, s. 431; **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s. 310.

⁹³ Aksi yönde yani pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulmayacağı görüşünde olanlar; pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak verilen beyanname ile beyannameyi verenin hatalı davranışını kabul ederek bundan pişmanlık duyduğunu kabul ettiğini ve bu nedenle ihtirazı kayıt konulması halinde fiilin hukukten tartışılabilir hale gelmesi iradesi ile bunun arasında çelişki doğacağını gerekçe olarak göstermektedir. Bu yönde örnekler için Bkz. **Ela, Haticce**: “Vergi Aslına Bağlı (Tabi) Olma ve Vergi Kaybına Bağlı (Tabi) Olma Kavramları Üzerinden Vergi Ziyayı Cezası ile Süreli Hapis Cezasına Özgü Pişmanlık, İştirak, Tekerrür ve Birleşme Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları – 3 Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, ss:325-370, s.347

⁹⁴ AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG:19.07.2017-30128.

alındığında geriye sadece vergi hatasına bağlı düzeltme talebi kalmaktadır ki çoğu kez bu yol da “açık / yoruma dayalı olmayan vergi hatası” gibi gerekçelerle işlemez duruma gelmektedir⁹⁵. Zira, hata, sadece mükelleflerin ödevlerini getirirken yaptıkları yanlışlıklardan kaynaklanabileceği gibi “vergilendirme işlemlerinin yapılması sırasında vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya uygulamasından⁹⁶” da kaynaklanabilir. Bu nedenle, pişmanlık talepli beyanname verilmesinde de beyana dayalı bir tarhiyat söz konusu olduğuna göre, sadece pişmanlık müessesesi gerekçe gösterilerek ihtirazı kayıt konulması imkanının ortadan kaldırılması bir sınırlandırma olarak değerlendirilebilir.

Gerek ihtirazı kayıtlı beyan ve gerekse vergi hataları / düzeltme müesseseleri aşağıda ele alınacağından bu bölümde ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte Danıştay tarafından son dönemde istikrar gösteren kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı kabulü Anayasa Mahkemesi kararı sonrası en azından müeyyide tehdidi ile verilen beyannameler⁹⁷ açısından değişmiş ise de pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı⁹⁸ kabulü aynen devam etmektedir. Yine Danıştay’ın hukuki uyumsuzluk / yorum gerekçesiyle birçok vergi hatası / düzeltme taleplerinin reddi hususunda oldukça dar çerçevede ele almaya devam ettiği de bir vakıa olarak ortadadır⁹⁹.

Mükelleflerin özellikle vergi idaresi ile öğreti ve/veya yargı kararları arasında farklı değerlendirme ve yorumların söz konusu olduğu olaylarda, vergi ziyasına neden olup olmadıkları konusundaki belirsizliği gidermek anlamında, ihtirazı kayıt koyarak olayı yargıya taşıma imkanı söz konusudur. Ancak, pişmanlık talepli verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulması halinde yargı yolu işlemediğinden mükelleflerin söz konusu durumlarda pişmanlık talepli beyanda bulunmamayı tercih etmeleri gündeme

⁹⁵ Vergi hukuku öğretisinde baskın görüş, Balcı tarafından, “...vergilendirmeden kaynaklanan bir hatanın, vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için yorum yöntemlerine gerek duyulmaksızın Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde sayılan vergi hataları içerisinde açık bir şekilde yer alması gerektiği...” şeklindedir. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Vergi Hataları ile Düzeltme – Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s. 117 (Vergi Hataları). Aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 199; **Karakoç,** (Genel Vergi), s.606, 607.

⁹⁶ **Kılıç, Didem Hande:** Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 45. Aynı yönde Bkz. **Karakoç, Yusuf:** Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 126 (Vergi Yargılaması).

⁹⁷ Dan. 4. D., 16.09.2020, E:2016/10221, K:2020/2992; Dan. 9. D., 04.10.2022, E:2020/5356, K:2022/4530; Dan. VDDK, 04.12.2019, E:2019/1270, K:2019/1031, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

⁹⁸ Dan. 3. D., 17.04.2002, E:2000/2581, K:2002/1653; Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2020/456, K:2022/4469; Dan. 9. D., 14.04.2022, E:2019/2328, K:2022/1462, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

⁹⁹ Dan. 4. D., 19.01.2023, E:2019/3177, K:2023/307; Dan. 4. D., 16.03.2023, E:2020/6199, K:2023/1463; Dan. 9. D., 16.02.2023, E:2023/304, K:2023/287, Dan. VDDK, 24.05.2023, E:2022/1616, K:2023/529, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

gelmektedir. Bu durumda mükelleflerin, bir vergi incelemesi ile tespit edilip cezalı tarhiyat yapılması riskini göze almaları söz konusu olabilecektir. Böylece hem Devlet açısından tahsil edilemeyen veya geç tahsil edilen vergilerin söz konusu olduğu ve hem de mükellefler açısından cezalı tarhiyat riskinin oluştuğu ortaya çıkmaktadır.

Konunun pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere de ihtirazı kayıt konulabileceği yolunda içtihat haline gelmesi ile çözülmesi, karmaşık vergi mevzuatı yanında özellikle zaman içinde değişen özelgeler karşısında mükellefi koruyucu bir etki yaratacağı düşünülebilir. İhtirazı kayıt konulmasının, pişmanlık ve ıslah düzenlemesinin ruhuna aykırı olduğu kabulü¹⁰⁰ ile görüşümüzün kabul görmemesi mümkündür. Ancak vergi mevzuatının karmaşık ve sık değişiyor olması, yargı kararlarında zaman içinde yön değişikliklerinin gündeme gelmesi nedeniyle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte ‘doğru görünen’ bir uygulamanın sonradan aksi yönde değerlendirilmesi olasılığında bu kanaat ile hareket edilmesi hakkaniyete uygun düşmeyebilecektir.

Bu çerçevede, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefler ile süresinden sonra pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefin “*hatalı davranışını kabul ettiği*” ve “*vergi ziyana yol açan fiilden pişman olduğu*” kabulüyle pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerin durumlarının farklılık arz ettiği yolundaki kabule katılmamaktayız¹⁰¹. Aksine, pişmanlık talebi ile beyanname veren mükellefin, gerçekten hatalı davranışını kabul etmesi / pişman olması yanında ikinci bir olasılık olarak da “*hatalı olmadığını düşünmesine rağmen kendisi aleyhine olabilecek yeni çıkan bir özelge veya öğrenilen yeni bir içtihat nedeni ile yaptırım tehdidi algılayarak*” beyanname verme yoluna gitmesi de mümkündür ve halihazırda genel kabul bu olasılığı dışlamayı tercih etmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazı kayıt koyan mükellefin, pişmanlık iradesinin olmaması ve hala tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hale gelmesini istemesi gerekçesiyle dava açabilme isteğinin hukuken korunmasına karşın, herhangi bir hatalı davranışının varlığını kabul etmeyen ancak (zaman içinde değişim dahi gösterebilen) farklı idari yorumlar ya da içtihatlar nedeniyle

¹⁰⁰ Nitekim AYM'nin, “*Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir.*” şeklinde ifade ettiği gerekçe aslında buna işaret etmektedir. AYM, 14.06.2017, E: 2017/24, K.2017/112, RG:19.07.2017-30128.

¹⁰¹ AYM, 27.02.2019, BN:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734. Aynı yönde Dan. VDDK, 29.05.2013, E:2012/412, K:2013/232, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

bir risk üstelenmek istemeyen ve bu nedenle pişmanlık talepli beyanname veren mükellefin iddialarının da tartışılabilirliğinin hukuken sağlanması ve korunması gerekir.

IV. İHTİRAZI KAYITLA BEYAN VE DAVA AÇMA

A. KURUMA İLİŞKİN AÇIK BİR KANUNİ DÜZENLEMENİN OLMAMASI

Osmanlı Türkçesine ait bir tamlama olan “*kayd-i ihtiraz*” ifadesi, Cumhuriyetin ilanından sonra dilde yapılan sadeleştirmeyle ortaya çıkan “*ihirazı kayıt*” kavramına evrilmiş olup, bu kavram, “*muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vâki beyanı*” olarak tanımlanmaktadır¹⁰².

Kanun, kural olarak mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları hariç¹⁰³ dava açamayacaklarını düzenlemiştir¹⁰⁴. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte¹⁰⁵ öteden beri İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer alan “*ihirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz*” hükmünden¹⁰⁶ hareketle Kanunun bu uygulamanın var olduğu ön kabulünü içerdiği anlaşılmaktadır¹⁰⁷. Anayasa Mahkemesi de her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olanların mükelleflerin kendileri olsa da bazı hallerde gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilecekleri ve bu gibi durumlarda ihtirazı kayıtla beyanname vererek daha sonra dava yoluna gidip haksız ödediklerini düşündükleri vergileri geri isteyebilmelerinin mümkün olduğunu değerlendirmektedir¹⁰⁸.

¹⁰² **Türk Hukuk Kurumu:** Türk Hukuk Lügati, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s. 152

¹⁰³ Kanun maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz edemeyecekleri açık bir şekilde hükme bağlanmış olup fıkrada bu kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğuna değinilmiş olması, düzeltme ve şikayet yolunun kendi usul ve kuralları içinde uygulanabileceğini belirtmek için olup Vergilendirme hataları kapsamındaki işlemlerin dava yoluyla çözümleneceği anlamında bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Aynı yönde Bkz. Dan. 3. D., 24.09.1997, E:1996/6364, K:1997/3047, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁰⁴ Vergi Usul Kanunu md. 378.

¹⁰⁵ Diğer yandan Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine eklenmiş, “*İhtirazı kayıtla beyan edilip ödedikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.*” hükmü, uygulamanın Vergi Usul Kanunu anlamında da kanuni dayanağının olduğuna işaret etmektedir.

¹⁰⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27.

¹⁰⁷ **Akın Basa, Yeliz Neslihan:** Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023, s. 410 ve ayrıca Bkz. **Erdoğan, Meriç:** “Beyannamenin Bağlayıcılığı ve İhtirazı Kayıt”, Vergi Sorunları Dergisi, S:402, Mart/2022, ss:24-47, s. 27.

¹⁰⁸ AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG: 19.07.2017-30128.

Bu durumda mükellefler tereddüt ettikleri ancak cezai bir durumla karşılaşmamak için verdikleri beyannameye, tereddüt konusu oluşturan uyuşmazlıklar için yargıya başvurma haklarını saklı tutukları şerhi koyabilirler ki, buna ihtirazi kayıt denilmektedir¹⁰⁹.

B. İHTİRAZI KAYDIN ŞEKLİ

Kanunda ihtirazi kaydın şekli konusunda bir hüküm bulunmamakla birlikte Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde, mükelleflerce beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, kanuni gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda şerh ile verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmiş kabul edileceği açıklaması yer almaktadır¹¹⁰. Ancak Yönergenin bu açıklamasından, belli bir tutar göstermeden genel bir ifadeyle yapılacak bildirim ve şerhler, ihtirazi kayıtla beyan sayılmaz¹¹¹ gibi bir sonucun çıkarılamayacağını da ifade etmek isteriz¹¹². Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi durumunda, yazılımda mevcut kutucuğun işaretlenmesi ve açılan metin kutusuna gerekçenin yazılması ve eğer kağıt olarak veriliyorsa beyanname üzerinde veya ayrıca bir dilekçe ile şerhin konulması gerektiği yolunda öğreti ve uygulamada görüş birliği söz konusudur¹¹³.

Tahakkuk işlemi gerçekleştirildikten sonra ihtirazi kayıt talebinin kabul edilmeyeceği yolunda görüşler¹¹⁴ varsa da biz, mükelleflerin süresi içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak verdikleri beyannameye ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi -beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla- dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebileceklerinin kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz¹¹⁵. Zira, ihtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçları yönünden mevzuatta bir fark öngörülmediği gibi, aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin "*mahkemeye erişim*¹¹⁶" ve dolayısıyla, "*adil*

¹⁰⁹ **Yüce, Mehmet:** "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları", Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss:131-144, s.138.

¹¹⁰ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018, md. 55.

¹¹¹ **Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhâl:** Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s. 488.

¹¹² Nitekim bu yöndeki görüşler Danıştay kararlarında 'karşı oy' olarak yer almakta ise de kabul görmemiştir. Örneğin, Dan. 4. D., 15.03.2021, E:2016/634, K:2021/1583, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹¹³ **Yüce**, s.138. Ayrıca Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 59 ve 61.

¹¹⁴ Örneğin, **Yüce**, s.138; **Yerlikaya, G. Kürşat:** Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005. s. 159 ve **İnce, Eyyup:** "Son Yargı Kararları Doğrultusunda Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan", Vergi Sorunları Dergisi, S:374, Kasım/2019, ss:47-57, s.49

¹¹⁵ Aynı yönde Bkz. **Şengöz, Yunus/ Aydın, Fazıl/ Acar, Fatih:** Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2011, s. 59.

¹¹⁶ Mahkemeye erişim hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (md. 6), herkesin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının görülmesini isteme hakkına sahip olduğu şeklindeki düzenleme yanında Anayasamızın 36, 40, 125, 138, 154 ve 155. maddeleri de bu anlamda ele alınabilir. Bkz. **Topçu, Kader**

yargılanma¹¹⁷" hakkına müdahale anlamına geleceği de açık olup, Danıştay'ın çok sayıda kararında da bu gerekçeye yer verilmiştir¹¹⁸.

C. İHTİRAZI KAYITLA BEYAN KONUSUNDA BAZI SINIRLAMALAR

Pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması, önceki yıllarda yargı tarafından mümkün görülürken¹¹⁹, ihtirazi kayıtlı ve pişmanlıkla beyanname verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçların farklı olduğu gerekçesiyle içtihat değişikliğine gidilmiş durumdadır. Danıştay'ın müstekar hale gelmiş kararlarına göre, her iki beyan yöntemi farklı amaçlar içeren uygulamalar olduğundan kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına, süresinde ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak bulunmamaktadır¹²⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin kararı da bu yöndedir¹²¹.

Melis: Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.245. AYM, mahkemeye erişim hakkını, bir uyuşmazlığın mahkeme önüne taşınması ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını talep edebilme şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. AYM, 01.02.2017, B. No:2014/19070, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi:25.08.2023) Ancak belirtmek gerekir ki burada kastedilen 'mahkeme', teorik ve soyut özgürlük vermekten ziyade, gerçek, somut ve fiilen kullanılabilir güvence sağlaması gereken bir mercidir. **Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat:** İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.315. Diğer yandan adil yargılanma hakkı, ceza davaları kadar idari davalar için de geçerli olup, sadece mahkemede yargılamaların yürütülmesini değil, bu yargılamaları başlatma hakkını da içermektedir. Bkz. **Zrvandyan, Arman:** İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar, Avrupa Konseyi Yayını, Arat, Nilay (Çeviren), Ankara, 2021, s.63.

¹¹⁷ AİHM içtihatlarında da yorumlanan 'adil yargılanma hakkı', AİHS'nin 6/1. maddesinde, "*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.*" şeklinde düzenlenmiştir. Düzenleme nedeniyle, ulusal idare/kamu hukuku sisteminden kaynaklanan bir dava md. 6/1 bağlamında ceza hukuku unsuru kapsamına girmediği sürece, bu hüküm çerçevesinde değerlendirilmesi 'medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili bir tespit' içermesine bağlıdır. Bkz. **Zrvandyan**, s.17.

¹¹⁸ Örneğin Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835 ve Dan. 9. D., 01.12.2021, E:2019/4604, K:2021/5889, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹¹⁹ Pişmanlık talebi ile verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği yönünde Dan. 3. D., 06.05.1998, E:1997/2273, K:1998/1603, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁰ Örneğin Dan. VDDK, 27.06.2012, E:2012/167, K:2012/300; Dan. 9. Daire, 14.03.2022, E:2019/2383, K:2022/842, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹²¹ AYM, 27.02.2019, B. Başvuru No:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734. AYM kararına rağmen, idari yargının, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi kapsamında tarh edilerek tahakkuk ettirilen vergilerin hukuka uygunluğu denetimini yapmayı kabul etmemesi 'kanun temeli'ndeyken, bireysel başvuru mercinin denetimi 'hak eksenli'dir. Bu nedenle AYM bireysel başvuruda hem mülkiyet hakkına gerçekleşen idari müdahaleyi ve hem de bu müdahaleye karşı etkin bir itiraz olanağının tanınıp tanınmadığına ilişkin yargısal tasarrufu bir bütün olarak denetlemek durumundadır. Bu yönde Bkz. **Yılmazoğlu, Yunus Emre:** "Bireysel Başvurunun Vergi Yargısındaki Dönüştürücü Etkisi -Mülkiyet Hakkı Bağlamında Bir değerlendirme-", Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Gemalmaz, H. Burak/ Arslan Öncü, Gülay (Editörler), Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss:327-356, s.334.

Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ettiği ve vergi ziyana yol açan fiilden pişman olarak bu yönde beyanname verdiği, bu nedenle dava açılmasının pişmanlık haliyle bağdaşmadığı kabulünden farklı olarak bu yaklaşımın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı, çünkü bu durumda mükellefin pişmanlık beyanında bulunmadığı ortadadır. Ancak bu durumda da karşımıza iki farklı olay çıkmaktadır. İlkinde mükellefin kanuni süreden sonra kendiliğinden bir beyannameyi ilk defa vermesi ya da düzeltme beyannamesi vermesi söz konusu iken ikincisinde ise idarenin yaptırım tehdidi de içeren bir yazısı sonrasında düzeltme beyannamesi verilmesi söz konusu olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, idarenin yaptığı yorumla beyan edilmesi gereken bir matrahın bulunduğunu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunu ileri sürmesi üzerine vergi mükellefine bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteme ve idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası varsa, bu iddiasının tartışılma imkanının hukuken tanınması gerektiği görüşündedir¹²². Buna göre Kanunun düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlanması, mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararından sonra Danıştay Daireleri de idarece mevzuat gereğince re'sen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp “*mükelleften düzeltme beyannamesi verilmesinin istendiği*” durumlarda kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazı kayıt konularak dava açılacağı yolunda karar vermeye başlamışlardır¹²³. İlgili bölümde de değindiğimiz üzere izaha davet uygulamasında da aynı nedenle ve Kanunda aksine bir hüküm de olmamasından dolayı bu çerçevede verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konularak dava açılacağı görüşüdeyiz. Diğer yandan bu tartışmanın kanuni süresinde beyanname verildikten sonra yine kanuni süresinde verilen düzeltme beyannameleri ile bir ilgisi olmayıp, bu şekilde kanuni süre içinde ihtirazı kayıtla düzeltme beyannamesi verilerek bunun davaya konu edilmesinde bir engel yoktur¹²⁴.

Vergi hukukunu ilgilendiren bir konuda yasamanın açık bir iradesi bulunmamasına rağmen hakkın özünü kısıtlayarak hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunup ihlaline yol açtığı ve yargı kararıyla hukukilik denetiminden yoksun bir alan oluşturulmasına neden olduğu gerekçesiyle eleştirilen “*süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt*

¹²² AYM, 27.02.2019, B. Başvuru No:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734.

¹²³ Dan. 3. D., 14.12.2020, E:2020/493, K:2020/5489; Dan. 3. D., 20.01.2021, E:2019/3477, K:2021/77; Dan.4. D., 05.11.2020, E:2016/7281, K:2020/4250; Dan. 9. D., 16.03.2021, E:2019/2208, K:2021/1867, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁴ **Candan**, (İdari Yargılama), s.207.

konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği” yolundaki yargı kararları için¹²⁵ bir dönem de böylece sona ermiş olmaktadır.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması konusunda tartışmalar yukarıdaki şekilde çözülmüş görünse de beyannamenin kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıt konulmaksızın verilmesinden sonra, yine kanuni süresi içinde düzeltme beyannamesi verilerek ya da ayrıca bir dilekçe ile ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı sorunu devam etmektedir¹²⁶. Kimi Danıştay kararlarında bu konuya olumsuz¹²⁷, kimisinde ise olumlu¹²⁸ yaklaşıldığı görülmektedir.

D. İHTİRAZI KAYDIN DAVAYA DÖNÜŞMESİ

İhtirazi kayıtla verilen beyannameye dayalı tarh, sonuç olarak bir tarh işlemi olup, iptal davasına konu edilebilme anlamında kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olmakla beraber tahakkuk fişi esasına¹²⁹ göre işlem yapıldığından ve bunun da tebliği gerekli olmadığından¹³⁰ dava, tahakkuk fişi düzenlenme tarihinden itibaren genel süre olan 30 gün içinde¹³¹ açılmalıdır. Bu nedenle mükellefin ihtirazi kaydının kabul veya (zımnen de olsa) reddi yolunda idarenin yeni bir işlem tesis etmesi de beklenmeyecektir. Dolayısıyla görüşümüze göre, mükellefin ihtirazi kaydını bildirmesi yeterli olup, bunun gerekçesini

¹²⁵ **Göker, Cenker / Yılmazoğlu, Yunus Emre:** “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2017, C:75, S:3, ss:81-100, s. 98.

¹²⁶ Candan’ın da ifade ettiği üzere Vergi Usul Kanunu’na göre verilmiş zamanları yönünden beyannameler, kanuni süresinde verilenler ve kanuni süresi geçtikten sonra verilenler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu durumda düzeltme beyannamesi, mükellefin kanuni süresi içerisinde beyanname vermesinden sonra, beyanında eksiklik olduğunun farkına varması veya idarece kendisine hatırlatılması üzerine verdiği bir beyanname olabilir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 207. Kanuni süresi içinde verilen bir beyanname sonrasında yine kanuni süresi için verilen bir diğer beyannamenin bu nedenle düzeltme beyannamesi olarak değil, kanuni süresinde verilen beyanname olarak değerlendirilmesi gerekir.

¹²⁷ “Beyanname verilme süresi içerisinde de olsa beyannamenin verilmesinden sonra kayıtlara intikal ettirilen dilekçeler ile konulmak istenen ihtirazi kaydın açıklanan etkiyi göstermesi olanaklı değildir.” Bkz. Dan. 7. D., 12.03.2015, E:2012/481, K:2015/1299, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Ancak karara konu olayda kanuni süresi için ihtirazi kayıtla verilen bir düzeltme beyannamesi değil, ihtirazi kayıt konulmaksızın verilen beyannameden sonra ancak kanuni beyanname verme süresi içinde ayrıca verilen bir ihtirazi kayıt dilekçesi olduğunu belirtmekte yarar görüyoruz.

¹²⁸ “Yükümlülerin; süresi içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebilecekleri Kabul edilmekte olup, ihtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçlarının yönünden mevzuatta bir fark öngörülmemiştir. Aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin ‘mahkemeye erişim hakkına’ dolayısıyla ‘adil yargılanma’ hakkına müdahale anlamına geleceği açıktır.” Bkz. Dan. 9. D., 16.11.2021, E:2018/7032, K:2021/5473, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023. Ayrıca aynı yönde Bkz. Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁹ Vergi Usul Kanunu md. 28.

¹³⁰ Vergi Usul Kanunu md. 93.

¹³¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 7.

ve/veya ilgili olduğu matrah/vergi kısmını açıklamaya zorlanması söz konusu olmamalıdır.

Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşı dava açması durumunda yürütme kendiliğinden durmayıp¹³², bu davalarda yürütme ancak şartların varlığı, davacının bu yöndeki talebi ve de mahkemenin kararıyla durur¹³³. İhbarname esasına dayalı olarak, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalardan farklı olarak ihtirazi kayıt müessesesinin eskiden kötü niyetli mükelleflerce istismar edilerek verginin ödenmesinde gecikme sağlanmaya çalışılmış ve Hazine'nin de bu gelişmelerden zarar görmüş olması¹³⁴ yürütmenin (tahsilat işlemlerinin) kendiliğinden durmamasının en büyük nedeni olarak görülmektedir. Diğer yandan, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere dayalı tarhiyat tahakkuk aşamasından da geçmiş olduğu için açılan davanın sonucuna göre yine ihbarname esasına göre yapılan tarhiyatlardan farklı olarak mükellefe yeni bir bildirim tebliği ile ödeme için süre verilmesi de¹³⁵ söz konusu değildir¹³⁶.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Kişilerin kendi beyan ettikleri matrah ve vergiye dava açamamaları Kanun ile özel olarak düzenlenmiştir ve tek başına bu durum hak arama önünde bir engel olarak nitelenemez. Zira, mükelleflerin bu durumda beyanlarına ihtirazi kayıt koyarak yargıya başvurmaları imkan dahilindedir. Re'sen veya ikmalen tarhiyattan farklı olarak bu seçenekte dava açılması ile tahsilat işlemleri kendiliğinden durmamakta, ayrı bir yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu durum da hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim anlamında bir sınırlandırma olarak değerlendirilemez.

¹³² İdari Yargılama Usul Kanunu md. 27.

¹³³ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27/4 uyarınca, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, “*tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini*” durdurması, dava açılmakla yürütmenin durmayacağı genel kuralından ayrı bir durumdur. İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda, tarh işlemi tebliğ edildiğinde kişilerin mülkiyet hakkı üzerinde henüz bir sonuç doğmamakla birlikte, hakkın etkilenebileceği bir süreç başlamış olmaktadır. Bu tarhiyatlar idarenin tespitlerine dayandığından, verginin tahakkukundan önce ödevliye bu tespitlerin hukuka aykırılığını ileri sürme hakkı tanınmış durumdadır. Bu aşamada tahsilat işlemlerinin dava açılmakla durması buna bağlıdır. Oysa beyana dayalı tarh işlemini eş zamanlı olarak tahakkuk aşaması takip etmekte ve aynı zamanda bu tarhiyata dayanak vergilendirme unsurları zaten mükellef tarafından tespit / hesap ve beyan edilmektedir. Aynı yönde Bkz. Yılmazoğlu, Yunus Emre: Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2016, s. 52. Bu açıdan ihtirazi kayıtlarla beyan, bu şekilde bir kayıt içermeyen beyanlar ile aynı hukuki rejime tabi olmaktadır.

¹³⁴ **Kıratlı, Metin:** “Yürütmenin Durdurulması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Y:1966, C:21, S:4, ss:173-196, s. 176; **Yerlikaya,** s. 161.

¹³⁵ Vergi Usul Kanunu md. 112.

¹³⁶ **Gelir İdaresi Başkanlığı,** (Yönerge), md. 97.

Kaldı ki yürütmenin durdurulması yolunda karar verme seçeneğinde mahkeme durumun gereklerine göre teminat aramadan da bu kararı verebilmektedir.

Mükelleflerin ihtirazı kayıtla verdikleri beyanname konusu vergileri ödemeleri halinde yargı kararına göre bunları iade almaları ve bu durumda da ödeme tarihinden iade tarihine kadar tecil faizi oranında bir faizi talep etmeleri mümkündür. Bu nedenle bu yolun, mükellefin mülkiyet hakkına da olumsuz bir etki yaptığı da söylenemez.

İhtirazı kayıtla beyanda iki sınırlama söz konusu olup, ilki pişmanlık talepli verilen beyannameler ile ilgilidir. Yukarıda da değinildiği üzere yargının kabulü pişmanlık müessesesi ile ihtirazı kayıtla beyanın birbiriyle tezat uygulamalar olduğu ve pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı şeklindedir. İkinci sınırlama ise ancak kanuni süresinde verilen beyannameye ihtirazı kayıt konulabileceği, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulmasının ancak bunların idarenin müeyyideli yazıları üzerine verilmeleri halinde söz konusu olmasıdır. Yani kanuni süresinden sonra verilen beyanname idarenin yaptırım tehdidi içeren bir bildirim üzerine verilmiş ise ihtirazı kayda ve devamla davaya konu edilebilecekken, kendiliğinden kanuni süresi sonrasında verilen beyannameler için bu yol kullanılamayacaktır.

Her şeyden önce ihtirazı kayıtla beyan, beyanına karşı kişinin dava açamayacağı kuralının bir istisnası olduğundan belirli şart ve sürelerde kullanılması gereklidir. Diğer yandan, düzeltme beyanname vermeyen mükellef zaten idarece yapılan tarhiyatı yargıya taşıma imkanına da sahiptir. Dolayısıyla idarenin yaptırım tehdidi içeren bir bildirim söz konusu değilken verilecek beyannamelere ihtirazı kayıt konulabileceğini kabul, pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı kuralı ile birlikte ele alınmalıdır. Hak arama özgürlüğü önünde bu yönde bir kısıtlama olmadığı görüşünderiz.

V. VERGİ HATALARINDA DÜZELTME

A. VERGİ HATASININ TANIMI VE DÜZELTMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş ya da alınmış olabilir¹³⁷. Kanun bunu “*vergi*

¹³⁷ Erdem, bunu Anayasal bir ilke olan mali güç ile ilişkilendirerek, vergilendirmede kişilerin görünüşteki değil gerçek durumlarının esas alınmasının kabul edilmesinin sonucu olarak vergi hatası ve düzeltme müessesesinin kabul edildiğini ifade etmektedir. Yazar aynı zamanda Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinden hareketle kabul edilen vergilendirme gerçeklik ilkesinin de bunu gerekli kıldığını savunmaktadır. Bkz. **Erdem**, 349.

*hatası*¹³⁸” olarak tanımlamakta¹³⁹ ve i) matrahta hata, ii) vergi miktarında hata, iii) mükerrer vergi istenmesi şeklindeki hataları ise “*hesap hataları*” olarak adlandırmakta¹⁴⁰; “*düzeltilme yetkisini*” vergi dairesi¹⁴¹ müdürünün kararına¹⁴² bırakmaktadır.

Her ne kadar Kanun, vergilendirme kitabının genel esaslar kısmında, vergi alacağıнын tayini bölümünde yani tarhiyata ilişkin seri maddeler içinde¹⁴³ değil, vergi alacağıнын kalkması kısmında, vergi hatalarını düzeltme bölümünde¹⁴⁴ yer vermiş olsa da “*düzeltilme*” işleminin¹⁴⁵ bir tarh tür¹⁴⁶ ve usulü olarak kabulü gerekir.

Mükellef lehine düzeltmede, esasen bir idari işlemin belli hükümlerinin geleceğe etkili kısmen yürürlükten kaldırılması yani idari işlemin “*noksanlaşma veya ikame yoluyla başkalaşarak*” yürürlükte kalmaya devam etmesi, bu haliyle işlemin değiştirilmesi söz konusudur¹⁴⁷. Ancak mükellef aleyhine düzeltmede, mevcut idari işlemde noksanlaşma bir yana “*ekleme*” (yeni bir tarhiyat) şeklinde yeni bir idari işlem söz konusu olduğundan düzeltme bu yönü de dikkate alındığında (özel bir) “*değiştirme*” haline gelmektedir.

Vergi yargısının normal işleyiş sürecinde vergi hatası bulunsun bulunmasın her türlü sakatlığın denetlenmesi olanağı varken, düzeltmenin yalnız vergi hatalarına özgü bir yol olması; uygulamada dava açma süresi geçtikten sonra başvuruda bulunan

¹³⁸ Vergi hukukunda hata kavramı, vergilerin kamu gelirlerinin en önemli kaynağını oluşturması yanında hem kamu yararı hem de kişilerin mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi bakımından önem gösterdiğinden diğer hukuk dallarından ayrıştırılarak ‘vergi hatası’ olarak özellikle tanımlanmış, çeşitleri belirlenmiş ve düzeltilmesine ilişkin ayrı bir usule tabi tutulmuştur. Bkz. **Kılıç**, s.45.

¹³⁹ Vergi Usul Kanunu md. 116.

¹⁴⁰ Vergi Usul Kanunu md. 117.

¹⁴¹ Vergi Usul Kanunu md. 4, vergi dairesini, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımladığına göre, md. 120 özel düzenleme yapmamış olsa idi bile “*yetki ve usulde paralellik*” ilkesi gereği düzeltme yetkisinin vergi dairesi ve dolayısıyla müdüründe olması gerekecekti.

¹⁴² Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁴³ Vergi Usul Kanunu md. 28, 29, 30 ve mük. md. 30.

¹⁴⁴ Vergi Usul Kanunu md. 116 vd.

¹⁴⁵ Kırbas, “*vergi hatalarını düzeltme yoluyla tarh*” başlığında, bunu bir tarh çeşidi olarak ele almaktadır. **Kırbas, Sadık**: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s. 125. Ancak bir kısım yazarlar örneğin Öner ise bunu Vergi Usul Kanunu sistematığına uygun olarak zamanlaşımı, uzlaşma, terkin ile birlikte “*vergi borcunu sona erdiren nedenler*” arasında ele almaktadır. **Öner, Erdoğan**: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 146.

¹⁴⁶ Kırbas, “*vergi hatalarını düzeltme yoluyla tarh*” başlığında, bunu bir tarh çeşidi olarak ele almaktadır. **Kırbas**, s. 125. Aynı yönde Bkz. **Arslan, Mehmet**: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016, s.95, s. 206. Bilici de “*düzeltilme yoluyla tarh*” şeklinde değerlendirme yapmakta ve ayrıca “*yargı kararları sonucunda*”, karar gereğinin yerine getirilmesini de düzeltme yoluyla tarha dahil etmektedir. Bkz. **Bilici, Nurettin**: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 68. Ancak bir kısım yazarlar örneğin Öner ise bunu Vergi Usul Kanunu sistematığına uygun olarak zamanlaşımı, uzlaşma, terkin ile birlikte “*vergi borcunu sona erdiren nedenler*” arasında incelemektedir. **Öner**, s. 146. Ancak yeni tarihli çalışmalarda “*düzeltilme tarhi*” kavramına yer verildiği de görülmektedir. Örneğin Bkz. **Acar, Zeynep Sena**: Türk Vergi Hukukunda Tarh, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s.232.

¹⁴⁷ **Bülbül, Erdoğan**: İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 123.

mükellefin¹⁴⁸ iddiasının aksine, yargının olayda bir hata değil, hukuki uyuşmazlık, bir yorum ya da içtihat konusu uyuşmazlık söz konusu olduğu sonucuna vardığı durumlarda davayı usulden reddetme yoluna gitmesi¹⁴⁹ bu müessesenin özelliği olarak kabul edilmektedir¹⁵⁰. Bu yaklaşım, ödeme emri öncesi işlemlere dava açılmaması olgusunun “gerçekte olmayan bir borcun gerçek sayılması” sonucunu doğurması nedeniyle eleştiriyeye açıktır¹⁵¹.

B. DÜZELTME İŞLEMİNİN ŞEKLİ

Vergi hataları fazla alınan bir vergi varsa mükellefe iadeyi ve eksik alınan bir vergi var ise bunun istenmesini gerektirmekte olup, her iki durumda da bu hatalar “düzeltme fişi”ne dayanılarak¹⁵² düzeltilecektir. Kanun, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla verginin aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacağını, düzeltme fişinin bir nüshasının, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edileceğini ve mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmaması durumunda hakkının sona ereceğini düzenlemektedir¹⁵³.

Kanun, fazla tarh edilen verginin düzeltilmesine ilişkin düzeltme fişinin mükellefe tebliğini düzenlediği halde¹⁵⁴, vergi hatası kapsamında eksik tarh edilen vergi için böyle bir düzenleme yapmamıştır. Zira burada aynen ikmalen veya re’sen tarhiyatta olduğu gibi devreye “İhbarname” esası¹⁵⁵ girmekte olup, bu durumda “düzeltme fişi” ancak (elbette

¹⁴⁸ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁴⁹ Dan. 3. D., 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182; Dan. 4. D., 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709; Dan. 9. D., 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468; Dan. VDDK, 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁵⁰ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, bu durumu Danıştay Kanunu’nun değişiklik öncesi 23 ve 24. maddeleri çerçevesinde ele almış olup yapılan değişiklik sonrası Danıştay’ın bu tür davalara artık ilk derece mahkemesi olarak bakması söz konusu değilse de temyiz aşamasında verilen ve yukarıda örneklenen kararlarda da halen bu yolda kararlar verildiği görülmektedir. **Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami:** Vergi Hukuku - Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982, s. 55.

¹⁵¹ Aynı yönde Bkz. **Bahçeci, Barış:** Kamu Alacağına Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 225. Diğer yandan Bahçeci’nin, “Danıştay kararının aksine kamu düzenini bozacak olan, tahsilât işlemlerinin yürütmesini durdurmaya bir dava görülmesi değil, salt dava açma süresi geçtiği gerekçesiyle gerçek olmayan bir kamu borcun gerçek sayılarak idarenin haksız tahsilâtına izin verilmesidir.” görüşüne aynen katılıyoruz. Bkz. **Bahçeci**, s. 225.

¹⁵² Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁵³ Vergi Usul Kanunu md. 120. Maddede yer alan bir yıllık süre hak düşürücü süre olup, süre geçtikten sonra verginin iadesi olanaklı değildir. Bkz. **Gökbel, Doğan:** Mükellef Hakları, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019, s. 211. (Mükellef Hakları)

¹⁵⁴ Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁵⁵ Vergi Usul Kanunu md. 34 ve md. 366.

ikmalen tarha dair) ihbarnamenin sebep unsuru olacak ve ihbarnamenin (ve ekinde düzeltme fişinin¹⁵⁶) mükellefe tebliği ile işlem tamam olacaktır.

Bu açıklamalara göre, düzeltme işlemi, fazla alınan bir vergi nedeniyle mükellef lehine yapılıyor ise “*yararlandırıcı bir idari işlem*¹⁵⁷”; eksik alınan bir vergi nedeniyle mükellef aleyhine yapılıyor ise “*ikmalen tarh*¹⁵⁸” şeklinde “*yükümlendirici bir idari işlem*” söz konusu olmaktadır¹⁵⁹. Ancak her iki durumda da vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem şeklindeki “*tarh*” tanımına uygun, ancak bu kez doğru hesaplama ile doğru alacak miktarı tespitine yönelik “*eskisini / hatalı olanı düzelten*” yeni ama “*değiştirici*” bir tarh söz konusu olduğu görüşüdeyiz. Hatta bir adım ötesi, düzeltmenin (ikmalen veya re’sen tarh edilen vergilerde) tarhiyata uygulanan ceza oranının düşürülmesi ile mükellef lehine değiştirildiği / düzeltildiği durumlarda da tarhiyatın diğer hukuki sonuçları değişeceğinden bunun da dikkate alınması görüşüdeyiz¹⁶⁰. Kanunun “*düzeltilmede zamanaşımı*”nı¹⁶¹ “*tarh zamanaşımı*¹⁶²” ile paralel düzenlemiş olması da görüşümüzü desteklemektedir.

¹⁵⁶ Her ne kadar Vergi Usul Kanunu md. 35 ile ihbarnamaya eklenecek belgeler olarak takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporu sayılmış ise de Yönerge’de (md. 86) “*Mükellefe tebliğ edilecek ihbarnamaya, tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve ekleri, takdir komisyonu kararı, tutanak, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi belgelerin birer örneğinin eklenmesi zorunludur.*” açıklaması yer almakta olup, bu açıklamada görüşümüzü desteklemektedir.

¹⁵⁷ “*Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda, mükellef adına fazla ve yersiz tarh ve/veya tahakkuk etmiş olan vergi, düzeltme fişine dayanılarak terkin; tahsil olunmuşsa mükellefe red ve iade edilir.*”, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 100. Burada kullanılan “*terkin*” ve “*red ve iade*” kavramları yerine GK md. 210’da olduğu gibi “*geri verme*” ve “*kaldırma*” kavramlarının kullanılması daha uygun olabilir.

¹⁵⁸ Yönerge’de “*Vergi hatalarının tespit edilmesi sonucunda ortaya çıkan vergi veya vergi farkı, tarhiyata dayanak teşkil eden açıklamaların yer aldığı düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır.*” şeklinde yer alan açıklama açıklama, “*düzeltilmenin*” mükellef aleyhine olması durumunda yeni bir “*ikmalen tarh*” gereğine işaret etmektedir. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 100.

¹⁵⁹ Düzeltmeye konu tarhiyatın ikmalen veya re’sen tarh yöntemiyle yapılmış olmasının, bunlara dair düzeltmede artık daha önce yapılmış bir tarh söz konusu olduğundan mükellef aleyhine yapılan düzeltme işleminin her durumda ikmalen tarh kimliği taşıyacağı kanaatindeyiz.

¹⁶⁰ Mükellef adına üç kat vergi ziyai cezalı (Vergi Usul Kanunu md. 341 ve md. 359) yapılan tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu md. 359 uygulaması nedeniyle uzlaşma imkanı bulunmayan durumlarda, vergi dairesinin daha sonra md. 359 uygulamasından vazgeçerek ceza oranını bir kat uygulayarak düzeltme yapması durumu buna örnektir. Ceza oranı daha en baştan bir kat uygulanmış olsa mükellefin uzlaşma hakkı doğacaktır. Ancak Danıştay’ın bir kararından yola çıkıldığında bu durumda düzeltme/düzeltilme fişi tebliği sonrası mükellefe uzlaşma başvurusu hakkı tanınmadığı görülmektedir. Olayda, davalı idarece, bir katı aşan vergi ziyai cezasının, düzeltme fişiyle terkin edildiğinin davacıya bildirilmesinin ardından, davacı tarafından önceki ihbarnamelerin idarece iptal edilip bir kat vergi ziyai cezalı vergi tarhiyatına ilişkin yeniden ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi, böylece uzlaşma talep etme hakkının tanınması istemiyle yapılan başvurunun reddi işlemi dava konusu yapılmış ise de davanın reddine dair kararın temyiz aşamasında onandığı anlaşılmaktadır. Dan. 9. D., 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁶¹ Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁶² Vergi Usul Kanunu md. 114.

C. DÜZELTME TALEBİNİN YAPILDIĞI ANA GÖRE HUKUKİ SONUÇLARDA FARKLILAŞMA

Kanunda¹⁶³, itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddolunduğu takdirde düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği ve bu durumda itiraz hükümleri uygulanacağı öngörülmüşken değişiklik sırasında¹⁶⁴ bu kısım madde hükmünden çıkarılmıştır. Zaten idari yargıya dair bir seri kanunun¹⁶⁵ yürürlüğe girmesi sonrasında “*vergide itiraz yolu*” da kaldırılarak bunlar için yargıda vergi davası açılması imkanı tanınmış, ancak yeni düzenlemelerde düzeltme başvurusunun vergi davası açma süresini durduracağı ve reddi halinde sürenin yeniden işlemeye başlayacağı yolunda bir hükme Vergi Usul Kanunu veya İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer verilmemiştir¹⁶⁶.

Ancak Danıştay’ın, vergilendirme hatası bulunduğu iddiasıyla dava açma süresi içinde yapılan başvurunun süreyi durduracağı, idarenin bunu kanuni süre içinde cevaplamaması durumunda dava süresinin işlemeye devam edeceği, ancak bu süreden sonra verilen cevabın dava süresine etki etmeyeceği gibi yeni bir dava açma süresi de başlatmayacağı yolundaki kararı¹⁶⁷ öğretide kabul görmektedir¹⁶⁸. Burada yeni bir dava açma süresi başlatmama hususu, bizzat düzeltme talebine konu edilen işleme ilişkin olup, dava açma süresini geçirmeden düzeltme istemesine rağmen, bu istemin ilgili vergi dairesi müdürlüğüne reddedildiği ancak, bu süreçte dava açma süresinin geçirildiği durumlarda düzeltme isteminin reddi üzerine vergi mahkemesine başvurulmasına olanak bulunmasa da vergi dairesine yapılan başvurunun reddi sonucunda şikayet merciine müracaat edilerek cevaba göre dava açma hakkı kullanılabileninden¹⁶⁹ bu durumlarda

¹⁶³ Vergi Usul Kanunu md. 123.

¹⁶⁴ 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu md. 23.

¹⁶⁵ 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 Kanunu.

¹⁶⁶ Öğretide kimi görüş, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu ile ilgili hükmün kaldırılmasının isabetli olmadığını savunmaktadır. Örneğin Bkz. **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 230.

¹⁶⁷ Dan. 4. D., 11.07.1985, E:1985/2569, K:1985/1931. Danıştay Dergisi, Y:16, 1986, S:60-61, ss:2018-211.

¹⁶⁸ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 230. **Oktar**, s. 169. **Aksoy**, s. 112; **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 444-446. Candan da görüşünde aynı sonucu ortaya koymakla beraber dayanak olarak, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11/4. maddesinin yürürlükten kaldırılmasından sonra bu madde uyarınca yapılmış başvurunun dava açma süresini durduracağını işaret etmektedir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 616. Balcı ise bu şekildeki bir başvurunun dava açma süresini durdurması için İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 11 anlamında vergi dairesine değil, hiyerarşik üst makam olan vergi dairesi başkanlığına yapılmış olması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. **Balcı**, (Vergi Hataları), s. 209-210.

¹⁶⁹ Serter’in de belirttiği üzere Türk hukukunda zorunlu idari başvurular istisnai olarak bazı işlemler için öngörülmüştür. İşte bu istisnai durumlarda dava açılması ancak zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi sonucunda mümkün olmaktadır. Bkz. **Serter, Yusuf Ziya**: İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.519.

mahkemenin süre aşımı nedeniyle davanın reddi değil merciine tevdi kararı vermesi gerekmektedir¹⁷⁰.

Diğer yandan Danıştay'ın bir başka kararında ise hem dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve düzeltme isteminin reddi ve durumun ilgisine tebliği halinde¹⁷¹ dava açma süresi içinde dava açılması gerektiği¹⁷² sonucuna varılmış ve hem de kararda dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanların ise şikayet yolu ile başvuru yapabileceği değerlendirilmiştir¹⁷³.

D. ŞİKAYET YOLUYLA DÜZELTME BAŞVURUSU

Kanun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na¹⁷⁴ müracaat edebileceklerini düzenlemektedir¹⁷⁵. Bu olasılıkta vergi hatalarının yargısal çözümü iki aşamalı bir sürece tabidir¹⁷⁶. İlk aşamada mükellef dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine düzeltme için başvuru yapacak, bu başvuru reddedilirse ikinci aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikayet yolu ile başvuru yapacak ve ancak bunun da reddi halinde dava açma imkanı doğacaktır¹⁷⁷. Her iki idari başvuru için de Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamakla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu¹⁷⁸ uyarınca başvuruya cevap için beklenme süresinin otuz gün olduğu kabul görmektedir¹⁷⁹. Her ne kadar Kanun'da “*müracaat edebilirler*” ifadesi kullanıldığından¹⁸⁰ bir ihtiyarılık olduğu izlenimi doğabilirse de bu yolun zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir süreç olduğu kabul görmektedir¹⁸¹. Aksi halde idari merci tecavüzü nedeniyle açılan davada mercie

¹⁷⁰ Dan. VDDK 26.11.1999, E:1999/166, K:1999/493, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁷¹ Vergi Usul Kanunu md. 123.

¹⁷² Bkz. İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 11.

¹⁷³ Dan. VDDK, 04.05.1987, E:1987/11 K:1987/12. Danıştay Dergisi, Y:18, 1988, S:68-79, ss:244-150.

¹⁷⁴ Kanun hükmünde Bakanlıktan söz edilmekte ise de uygulama Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuru yapılması şeklindedir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 619, 620. Ayrıca bu tür başvuruların esas alınarak yapılan yargılamalara dair Bkz. Dan. 3. D., 23.02.2023, E:2020/1718, K:2023/444; Dan. 4. D., 23.02.2023, E:2021/2887, K:2023/965; Dan. 9. D., 12.04.2023, E:2023/1884, K:2023/1416, Dan. VDDK, 08.03.2023, E:2021/1092, K:2023/190, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

¹⁷⁵ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁷⁶ **Karakoç, Yusuf**: Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 89 (Süreler).

¹⁷⁷ **Kükreç, Ceyda**: Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2016, s.70.

¹⁷⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 10 ve 11.

¹⁷⁹ **Karakoç**, (Süreler), s. 89; **Akdoğan, Abdurrahman**: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, s. 187 (Vergi Hukuku).

¹⁸⁰ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁸¹ **Candan**, (İdari Yargılama), s. 621. **Balcı**, (Vergi Hataları), s. 237. Aksi yönde Bkz. **Sarıaşlan, Osman**: Vergi yargılama Hukukunda İlk İnceleme, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021, s. 345. **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 609, 610

tevdi kararı verilmesi söz konusu olacaktır. Kanun lafzının bu yönde bir kesinlik içeren ifade içermemesinin hak kayıplarına neden olabileceği düşünülmektedir¹⁸².

Danıştay'ın ve özellikle 9. Dairenin güncelliğini yitiren kararlarında, ödeme emri ve haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamasındaki işlemlere ilişkin vergi hatalarının da düzeltme-şikayet kapsamında olduğu kabul edilmiş ise de güncel yargı kararlarında bu yola başvurulamayacağı kabul edilmektedir¹⁸³. Ancak bu durum, ödeme emri içeriği vergi ve cezalar yönünden yolun tümüyle kapalı olduğu anlamına da gelmemektedir¹⁸⁴. Zira, müteselsil sorumluluğu veya ikincil derecede sorumluluğu bulunan kanuni temsilci, limited şirket ortağı, meslek mensupları gibi kişiler hakkında takibata ödeme emri ile başlandıktan sonra, ödeme emrine karşı on beş günlük dava süresinin geçirildiği durumlarda vergi hatası kapsamında bir durum bulunsa bile, ödeme emri düzeltme-şikayete konu olamayacağı görüş ve uygulamasının mağduriyetlere neden olması söz konusudur¹⁸⁵.

E. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

Bir diğer önemli husus ise düzeltme başvurusunun yapılabileceği tarih veya zaman aralığıdır. Kanun, “*düzeltilmede zamanaşımı*¹⁸⁶” kavramı ile adlandırdığı bu müessesesi “*tarh zamanaşımı*¹⁸⁷” ile paralel düzenlemiştir. Yani tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları kural olarak düzeltilemez. Ancak zamanaşımı süresi; i) zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ii) ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; iii)

¹⁸² Bu açıdan Balcı'nın “...213 sayılı Kanun'un 124'üncü maddesinde yer alan “Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler” ifadesi hukuki tartışmaya mahal bırakmayacak açıklık ve yalınlıkta, örneğin; “düzeltme başvurusu reddolunanlar yapacakları şikâyet başvurusunun reddi üzerine dava açabilirler” şeklinde yasal değişiklik yapılmasının faydalı olacağı...” görüşüne katılıyoruz. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Vergi Yargısında Merciiine Tevdi Kararları Sonrası Açılan Davalarda Süre Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar, (<https://vergialgi.com/vergi-yargisinda-merciine-tevdi-kararları-sonrasi-acilan-davalarda-sure-konusunda-yasanan-hukuki-so>), Erişim Tarihi: 26.11.2023).

¹⁸³ **Balcı, Mustafa:** Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 926, 927. (Kamu İcra) Her iki yönde kararlar için aynı sayfalarda dp:1531 ve 1532.

¹⁸⁴ **Balcı,** Kamu İcra, s. 929. Bu yönde kararlar için aynı sayfa dp:1534. Karakoç, geçmişte egemen anlayışın aksine bugün ödeme emri aşamasında da hata düzeltme yoluna gidilmesinin mümkün olduğunun kabul edildiğini ifade etmektedir. **Karakoç,** (Vergi Yargılaması), s. 147. Aynı yönde Bkz. **Oktar,** s. 171.

¹⁸⁵ Balcı'nın, “...hukuki tartışmaları sonlandırmak ve mağduriyete mahal vermemek adına 213 sayılı Kanun'da yapılacak düzenleme ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlerin de düzeltme-şikâyet müessesesinin kapsamına dâhil olduğunun açık şekilde belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.” görüşü bu anlamda önemlidir. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Düzeltme-Şikâyet konusunda yaşanan hukuki sorunlar, (<https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

¹⁸⁶ Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁸⁷ Vergi Usul Kanunu md. 114.

ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin¹⁸⁸ yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır. Kanunda yer alan bu ek sürenin uygulanabilmesi, hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgisine tebliğ edilmiş olmasına bağlı olup, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ olunan tarh ve ceza kesme işlemindeki vergi hatalarının düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun, tarh zamanaşımı süresinin dolduğundan söz edilerek reddi mümkün değildir¹⁸⁹.

Diğer yandan, gerçek hukuki durumun açıklığa kavuşması, hukuki istikrarın ve vergi idaresinin güvenliği açısından düzeltme hakkının sürelerle kısıtlanması zorunluluğu anlaşılır bir yaklaşım ise de¹⁹⁰ tarh zamanaşımı¹⁹¹ paralelinde düzenlenen düzeltme zamanaşımı¹⁹², tahsil zamanaşımı¹⁹³ dolmadığından tahsil işlemlerine devam edilen işlemleri kapsamadığı için bir yönüyle mükellefi koruma anlamında eksik kalmaktadır. İdarenin tahsil zamanaşımı için süresi mevcut iken, mükellefin ise tarh zamanaşımına yapılan atıf ile düzeltme talep etme hakkının kalmamış olacağı ve bunun da eşitsizliğe yol açacağı, bu nedenle henüz tahsil edilmemiş bir vergi varsa hatalarının düzeltilmesinin de mümkün olması gerektiği düşünülebilir¹⁹⁴.

F. DÜZELTME TALEBİNE KONU HATANIN “AÇIK” OLMASI GEREĞİ

Sorunlu bir diğer alan ise “*vergilendirme hataları*” ile ilgili hükümden¹⁹⁵ kullanılan, “*açık olarak*” ibaresi kaynaklıdır. Öğretide genel kabul, vergilendirmenin esasına ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan hususlardan kaynaklanan hukuki uyumsuzlukların vergi hatası kapsamında olmadığı yolundadır¹⁹⁶. Vergi hatasının açık olması, i) herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılır olması ve ii) yorum teknikleri uygulanmadan anlaşılabilir olmasını gerektirmektedir¹⁹⁷.

¹⁸⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) md. 62 vd.

¹⁸⁹ Dan. 9. D., 20.04.2015, E:2012/3761, K:2015/2921, (www.corpus.com.tr), Erişim tarihi: 25.08.2023.

¹⁹⁰ **Küçükkaya, Mehmet:** “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, Ocak/2018, S:437, ss:36-43, s.43.

¹⁹¹ Vergi Usul Kanunu md. 114.

¹⁹² Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁹³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun md. 101.

¹⁹⁴ **Şentürk, Akın Gencer:** “Vergi Usul Kanunu’nun ‘Düzeltilmede Zamanaşımı’ Hükümü Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:317, Şubat/2015, ss:93-103, s.101.

¹⁹⁵ Vergi Usul Kanunu md. 118.

¹⁹⁶ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 199; **Aksoy,** s.113; **Karakoç,** (Vergi Yargılaması), s. 59.

¹⁹⁷ Karakoç’un, “...vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan noktalardan, bu olayların karmaşık niteliğinden, nitelendirmelerindeki görüş ayrılıklarından, kanun hükümlerinin

G. ARA DEĞERLENDİRME

Mali güce göre vergileme ve vergilerin kanuniliği Anayasal ilkeleri ışığında vergi hukukunda hata düzeltme esasen gerçek verginin alınması ile ilgili olup, müessese aynı zamanda hak arama özgürlüğü ile de doğrudan ilgilidir.

Hatanın idare tarafından re'sen düzeltilebiliyor olması yanında mükellefin başvuru imkanının da söz konusu olması, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddi için Kanunda özel bir idari başvuru yolu ve devamında yargı yolunun öngörülmüş olması olumlu düzenlemelerdir. Ancak, özellikle dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin yargıya taşınması durumunda “*hukuki uyumsuzluk*” ve “*yorum*” gibi gerekçelerle dava nedenlerinin sınırlı bir şekilde ele alınıyor olması hak arama yolunda bir sınırlandırma olarak değerlendirilebilir. Tarh işleminin yargıya taşınması için öngörülen bir süre / imkan olduğu ve burada öngörülen sürenin dava açma süresi olarak “*hak düşürücü süre*” olduğu¹⁹⁸ bu savın karşısında konulabilirse de bu karşı görüş ancak doğrudan tarhın muhatabı olanlar için geçerli olabilir. Limited şirket (geçmişteki) ortakları ya da tüzel kişilerin (geçmişteki) kanuni temsilcileri gibi ikincil sorumlular tarhiyat aşamasında muhatap alınmadıkları için bu şekilde bir hak kullanma imkanına sahip değillerdir. Dolayısıyla düzeltme ile ilgili açılan davalarda, dava nedenlerinin sınırlandırılması en azından bunlar anlamında hak arama özgürlüklerinin sınırlandırılması ile mülkiyet haklarının ihlali sonucu doğurabilmektedir.

Düzeltilme başvurularının tarh zamanaşımı ile sınırlı tutulması “*görünüşte*” makul ise de tarh zamanaşımı geçtikten sonra ama tahsilat zamanaşımı süresi dolmadığı için cebri tahsilat / takibat sürecinin devam ettiği hallerde bir hak ihlalinden söz edilebilir. Zira tahsil zamanaşımı dolmadığından idare takip yetkisine sahip iken mükellefin bu süre içinde düzeltme talep etme hakkı tanınmamaktadır. Bu durum yine özellikle tarh işleminde ve hatta asıl borçlu hakkındaki takipte muhatap alınmayan ve durumu ancak kendilerine tebliğ edilen ödeme emri ile öğrenebilen limited şirket (geçmişteki) ortakları ya da tüzel kişilerin (geçmişteki) kanuni temsilcileri gibi ikincil sorumlular açısından ihlaller yaratabilmektedir.

yorumundaki tartışmalardan ortaya çıkan çekişmeler...”i hukuki uyumsuzluk olarak tanımlaması bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 607.

¹⁹⁸ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 268.

VI. CEZALARDA İNDİRİM

A. KANUNİ DÜZENLEME VE TEDVİN ZAFİYETİ

Vergi cezalarında indirim müessesesi, Kanunda mükellef veya vergi sorumlusuna yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan¹⁹⁹ bir tedvin zafiyeti göstermektedir. Zira, vergi cezaları, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler adına kesildiğinden mükellef veya vergi sorumluları dışında kalanları da kapsayan daha geniş bir kitleyi ilgilendirmektedir.

Kanun, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları düzenlerken, “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.” hükmünde²⁰⁰ “kendilerine vergi cezası kesilenler” ibaresini kullanmış olup, diğer yandan vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin Kanunda yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı da açıkça düzenlenmiş durumdadır²⁰¹. Kanunda, belli fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenlere vergi cezası kesilmesi²⁰² yanında cezanın muhatabının, veli, vasi veya kayyım olduğu durumlar da²⁰³ söz konusudur.

Diğer yandan Kanunun cezalarda indirimi düzenlerken mükellef veya vergi sorumlusu şeklinde ifade kullanması, hem mükellef veya vergi sorumlusu olmayan ceza muhataplarını dışlaması ve hem de zaten mükellef kavramının vergi sorumlusu kavramını da içeriyor olması²⁰⁴ açısından kendi içinde gereksiz bir tekrar oluşturması nedeniyle eleştiriye açıktır.

Kanunun, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve ancak lafzın açık olmadığı hallerde (belli şartlar ile) yorum yapılabileceği yolundaki hükmü²⁰⁵ dikkate alındığından sadece lafız ile hareket edildiğinde²⁰⁶, mükellef veya vergi sorumlusu sıfatı taşımayan diğer ceza muhataplarının cezalarda indirim müessesesinden yararlanamayacağı gibi bir sonuca ulaşılması olasıdır²⁰⁷. Ancak uygulamada Kanunun bu

¹⁹⁹ Vergi Usul Kanunu md. 376.

²⁰⁰ Vergi Usul Kanunu md. 377.

²⁰¹ Vergi Usul Kanunu md. 331.

²⁰² Vergi Usul Kanunu md. 344.

²⁰³ Vergi Usul Kanunu md. 332.

²⁰⁴ Vergi Usul Kanunu md. 8.

²⁰⁵ Vergi Usul Kanunu md. 3.

²⁰⁶ **Sözer, Ali Nazım:** Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, s.45 vd.

²⁰⁷ Aynı tedvin zafiyeti, Vergi Usul Kanunu ek md. 1 hükmünde uzlaşma ile ilgili olarak “mükellef” ve yanı sıra “iştirak edenler” şeklindeki düzenlemede de görülmektedir.

şekildeki lafzı dikkate alınmadan adına ceza kesilenlerin tümü için cezalarda indirim müessesesinden yararlandırıldıkları görülmektedir.

B. UYGULAMA ŞEKLİ VE ŞARTLARI

Müessesenin uygulanma şekil ve şartları şöyledir:

Kanun, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının tamamının ve cezaların ise yarısının ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içinde vergi dairesine başvurularak vadesinde veya teminat gösterilerek²⁰⁸ vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeneceğinin bildirilmiş olmasını bir şart olarak aramaktadır²⁰⁹. Burada ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının tamamının ödenmesi gerektiği vurgusundan hemen sonra cezalar sayılırken arada "ve" bağlacı kullanılmış olması ayrı bir tedvin zafiyeti olarak ele alınabilir. Vergi veya vergi farkının tamamının ödenmesi gerektiği ilk bakışta anlaşılammakta ve ayrıca vergi tarhi söz konusu olmadan da vergi cezaları (ve özellikle özel usulsüzlük cezası) kesilebildiğinden madde amacını tam olarak ortaya koyamamaktadır. Diğer yandan beyana dayalı tarhiyatta zaten bir vergi cezası gündeme gelmeyeceğine göre maddenin bu şekilde ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat vurgusu ile başlaması da anlamlı değildir. Kaldı ki pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere dayalı tarh yöntemi de beyana dayalı olup, burada da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir.

Vergi beyannamesi kanuni süre geçtikten sonra pişmanlık ve ıslah talebi ile verilecek²¹⁰ ve bu durumda vergi ziyayı cezası²¹¹ kesilmeyecek olsa da usulsüzlük cezası²¹² ve elektronik ortamda beyannamenin geç verilmesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası²¹³ kesilebilmektedir. Kanun bu durumu da öngörerek, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulamayı mümkün kılmıştır.

Diğer yandan kanuni süresi geçtikten sonra ancak pişmanlık ve ıslah talebi olmadan da beyanname verilmesi mümkün olup, bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden yapılan tarh re'sen tarhiyat olarak kabul edilmekte, bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmese de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır²¹⁴.

²⁰⁸ AATUHK md. 10.

²⁰⁹ **Erdem**, s. 377.

²¹⁰ Vergi Usul Kanunu md. 371.

²¹¹ Vergi Usul Kanunu md. 344.

²¹² Vergi Usul Kanunu md. 352.

²¹³ Vergi Usul Kanunu Mük. md. 355.

²¹⁴ Vergi Usul Kanunu md 30 ve md. 344.

Dolayısıyla bu olasılıkta cezalarda indirim müessesesinden yararlanma önünde bir engel bulunmamaktadır.

C. UZLAŞMA KURUMU İLE ETKİLEŞİMİ

Kanun düzenlemesinin ikinci kısmı ise maddeye daha sonra ve uzlaşma ile ilgili madde hükmü²¹⁵ ile paralel bir düzenleme ile eklenmiştir. Buna göre, uzlaşmanın vaki olması durumunda, muhatap üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini, ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmektedir. Bu durumda mükellef veya ceza sorumlusu en başta cezalarda indirim için bir talepte bulunmamış, bunun yerine uzlaşma talep etmiş ve uzlaşmaya varılmış olması durumunda, uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamının ve (uzlaşılan) cezanın %75'ini ödemek kaydıyla ek olarak %25 oranında ceza indiriminden yararlanma imkanına sahip olmaktadır. Bu açıdan ele alındığında cezalarda indirim müessesesi, gecikerek tahsil edilecek cezanın değerini hemen ödeme değerine iskonto etme amacına yöneliktir²¹⁶.

Diğer yandan cezalarda indirim müessesesi için başvuru yapılması ama aynı zamanda uzlaşma da talep edilmesi durumunda bu şekilde ceza indirimi için uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçilmesi şartıyla indirim geçerli olmaktadır. Bunun aksi, yani önce cezalarda indirim uygulaması için başvuru yapıp aynı sürede uzlaşma talep edilmesi durumunda ise uzlaşma hükümlerinden yararlanılabildiği için ödenmemiş tutarlar için²¹⁷ cezalarda indirim uygulamasından vazgeçildiğinin bildirilmiş olması gereklidir. Ancak, düzenlenen ihbarnamelerdeki tutarlar için indirim uygulamasından yararlanıp ödeme yapıldıktan sonra, uzlaşma hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir²¹⁸.

Uzlaşma ve ceza indirimi müesseseleri, her iki yöntemde de idarenin, mükellefin yargıya gitmekten vazgeçmesi karşılığında bir miktar alacağından feragat etmeye razı olması nedeniyle fonksiyonel açıdan benzerlik göstermektedir²¹⁹. Ancak cezada indirimin otomatikleşmesi²²⁰ yanında ceza indiriminin (her ne kadar vergi aslının ödenmesi şartı

²¹⁵ Vergi Usul Kanunu ek md. 9.

²¹⁶ **Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul 1982, s. 360.

²¹⁷ Vergi Usul Kanunu ek md. 9, “Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz.” hükmü bu yolda değerlendirilmektedir.

²¹⁸ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022, s.7.

²¹⁹ **Taşkan, Yusuf Ziya:** “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, Vergi Dünyası Dergisi, S:309, 2007, ss:118-122, s. 121 (Vergi Uyuşmazlıkları).

²²⁰ Cezalarda indirim uygulamasında “otomatik indirim” kavramı kullanımı için Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s.463.

olsa da bir indirim yapılmaması nedeniyle) sadece vergi cezaları ilgili kısıtlı bir yöntem olması²²¹ müesseseler arasında bir farklılık olarak dikkat çekmektedir.

D. ŞARTLARIN İHLALİ HALİNDE DURUM

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası Kanunda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yapılırsa cezalarda indirim müessesesi uygulanmamakta ve uygulanmış ise iptal edilmektedir²²². Müessesenin amacının, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargısal uyuşmazlık haline gelmeden çözümlenmesi ve bir an önce tahsilin gerçekleşmesi olduğu²²³ dikkate alındığında bu, anlaşılır bir durumdur.

Kanun düzenlemesinden ceza indirim talebinin vergi aslı ve buna ilişkin cezanın tümü için yapılması gerektiği ortaya çıktığından²²⁴, vergi ve/veya cezanın bir kısmı için dava açıp bir kısmı için de indirim talebinde bulunulamayacağı ortaya çıkmaktadır. Ancak vergilendirme dönemi ve/veya vergi türleri farklılığı durumunda bir dönem veya bir vergi türü için dava ve diğerleri için cezalarda indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Yeri gelmişken müesseseye dair düzenlemenin mükellefler açısından farklı hukuki sonuçlara neden olabilecek bir düzenleme zafiyetinden söz etmek gerekir. Yapılan tarhiyat, kaçakçılık suçları kapsamında bir fiile dayalı ise vergi ziyayı cezası üç kat uygulanmakta²²⁵ ve uzlaşma yolu kapalı²²⁶ olmaktadır. Mükellefin bu cezalı tarhiyat için cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak yanında dava açma hakkı da bulunmaktadır. Açılan davada cezanın üç kat değil bir kat olarak kesilmesi gerektiği

²²¹ Taşkan, (Vergi Uyuşmazlıkları), s.133.

²²² Ödeme şartının ihlali halinde tekrar bir ceza ihbarnamesi tebliği yoluna gidilmemekte, indirim uygulanarak yapılan tahakkuk işlemi iptal edilerek yeniden ilk ihbarnameye dayalı olarak bu kez cezanın tamamının tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Nitekim bir davada, "...ihbarnameler ile duyurulan vergi ziyayı cezalarıyla ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden yararlanılarak indirim hakkının kullanılması üzerine sistemden tahakkuk fişleri ile vergi ziyayı cezası tahakkuk ettirildiği ancak vadesinde ödeme yapılmaması nedeniyle sistem tarafından ek tahakkuk verilerek tarhiyatların ilk haline çevrildiği dolayısıyla, tahakkuk fişlerinde yer alan vergi ziyayı cezalarının davacı tarafından vadesinde ödenmemesi nedeniyle bu aşamadan sonra sadece vergi ve ceza ihbarnameleriyle duyurulan tutardaki vergi ziyayı cezasından sorumlu olunacağı, bu nedenle tahakkuk fişlerinde yer alan vergi ziyayı cezalarının davalı idarece terkin edilmesi gerektiği..." gerekçesiyle verilen karar Danıştay tarafından aynen onanmıştır. Bkz. Dan. 3. D., 19.01.2021, E:2020/201, K:2021/58, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023. Aynı kararda her ne kadar tahakkuk fişlerine konu vergi ziyayı cezalarının iptaline karar verilmiş ise de tahakkuk eden vergi, hesaplanan gecikme faizi ile ihbarname ile duyurulan vergi ziyayı cezaları yönünden davanın reddedildiğini ayrıca belirtmek isteriz.

²²³ Aksoy, s. 114; Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 155.

²²⁴ Vergi Usul Kanunu md. 376/1, "İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının..." hükmünü içermektedir.

²²⁵ Vergi Usul Kanunu md. 344.

²²⁶ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ve ek md. 11.

yolunda bir yargı kararı ihdas edilmesi durumunda mükellef bu noktada artık cezalarda indirim müessesesinden yararlanamadığından, daha en başta bir kat cezalı tarhiyata muhatap olan mükellefe göre daha fazla bir mali yük ile karşılaşmaktadır. Kanunun bu yönde düzenlenmesinde yarar olduğu düşüncesindeyiz²²⁷.

Kanunun açık düzenlemesi yukarıda açıklanan şekilde olup, öğretide bazı yazarlar tarafından mükellef veya vergi sorumlularının yanlışlıkla veya bilmeyerek vergi ziyasına neden olmaları, bu durumda iyi niyetlerinin bir sonucu olarak kendilerine böyle bir çözüm önerisi sunulduğu yönündeki açıklamaların²²⁸ hukuki bir dayanağı bulunmamaktadır. Aksine, cezalarda indirimin vergi ödevlisinin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yolu olması, indirim talebinin reddi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaması gibi nedenlerle, başvuru halinde şartların yerine getirilmesi kaydıyla cezalarda indirim imkanından otomatik olarak yararlanılmaktadır²²⁹.

E. KABAHAHLER KANUNUYLA ETKİLEŞİM

Kabahatler Kanunu'na göre²³⁰ kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirebilmekte; aksi halde ise kanunlarında ödeme süresi düzenlenmemiş olan idari para cezaları, tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Kanuna göre idari para cezasının ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, cezadan %25 oranında indirim yapılmakta ve fakat ödeme yapılması, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilememektedir.

Vergi cezasının muhatabının, genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanunu'nda yer alan²³¹ peşin ödeme indirimi ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalarda indirim²³² müesseselerinden hangisinden yararlanması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır²³³. Kabahatler Kanunu, kabahatler ve yaptırımları bakımından

²²⁷ Aynı yönde görüş ve örnek hesaplama için Bkz. **Yıldırım, Ali Haydar/ Kolotoğlu, Olcay**: “Ceza – Uzlaşma – Ceza İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S:173, Şubat/2003, ss:93-95, s. 94.

²²⁸ **Korkmaz, Mustafa**: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, Vergi Sorunları Dergisi, S:333, Haziran/2016, ss: 7-17.

²²⁹ **Karakoç, Yusuf**: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2014, C:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, Özel Sayısı, ss: 3637 – 3739, s. 3648 (Cezalarda İndirim).

²³⁰ Kabahatler Kanunu md. 17/6.

²³¹ Kabahatler Kanunu md. 17/6.

²³² Vergi Usul Kanunu md. 376.

²³³ Örneğin Karakoç, “Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun (vergi) kabahatler(in)e ilişkin cezaların indirimi ödenmesini düzenleyen hükümlerinin hangisinin uygulanacağı bir yürürlük sorunudur. Uygulanacak olan kanun hükmü belirlendikten sonra, o hükmün uygulanması zorunludur. Bu nedenle, ceza muhatabının iki ayrı kanun hükmündeki düzenlemelerden seçimlik bir hak şeklinde yararlanması veya bu şekilde uygulama yapılabileceği düşünülmektedir”. gerekçesiyle, bireyin Vergi Usul Kanunu veya Kabahatler Kanunu anlamında seçimlik hakkı olduğunu öne sürmektedir. Bkz. **Karakoç**, (Cezalarda

genel kanun niteliğindedir. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatleri ve bunlara uygulanması gereken vergi cezalarına ilişkin düzenlemeleri ise, Kabahatler Kanunu'na göre özel kanun/hüküm niteliği taşımaktadır.

Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyayı suçunun bir kabahat, buna ilişkin cezanın da bir idari yaptırım olduğu düşünülürse, Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'na göre genel kanun niteliğinde olduğu anlaşılacaktır. Burada şunu da eklemekte yarar vardır, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin genel kuralları koyan bir kanun olduğu kabul edilse bile yine de Kabahatler Kanunu'na göre genel kanun haline gelmeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun genel niteliği ancak bir başka vergisel düzenleme ile karşılaştırıldığında ortaya çıkacaktır²³⁴.

Nitekim Kabahatler Kanunu'na, 5348 sayılı kanunla getirilen Ek madde 1 ile vergi mahkemelerinin görev alanına giren hükümlerin saklı olduğu belirtilerek ayrı bir ihtisas olan vergi hukukuna ilişkin bu farklılık vurgulanmıştır²³⁵. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden bu yana Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görülen davalarda da Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğine uygun olarak Vergi Usul Kanunu uygulamasına devam edilmiştir. Aksi halde birazdan da görüleceği üzere Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'nun birçok kurumunu uygulanamaz hale getirmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle sonraki tarihli Kabahatler Kanunu'nun genel, önceki tarihli Vergi Usul Kanunu'nun ise özel kanun olduğundan hareketle, yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığını kabul etmek mümkün görünmemektedir²³⁶.

Her iki indirim müessesesinin uygulanmasına engel olan herhangi bir hukuki düzenleme bulunmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartlar incelendiğinde, cezalarda indirimin ancak vergi ve vergi farkının tamamının bu madde kapsamında belirtilen indirimlerden arta kalan ceza ile birlikte

İndirim), s. 3719, 3720. Aksi yönde Bkz. **Taşdelen, Aziz:** Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 106.

²³⁴ **Torunoğlu, Tahsin:** "Vergi Zıyayı Kabahati", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:477-544, s.496

²³⁵ Vergi cezası kesilmesinin idari nitelikte işlem olarak Kabahatler Kanunu kapsamına girmesine karşın vergi hukukunun uygulama alanı ve özellikleri dikkate alınarak, Ek md. 1 ile bunlara ilişkin açılan davalara bakma görevinin vergi mahkemelerine ait olması, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanmasına bir engel teşkil etmemektedir. Aynı yönde. Bkz. **Karakoç, Yusuf:** "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", Akkaya, Mustafa/ Müftüoğlu, Zeynep/ Acun, Umut/ Yalçın, Can/ Çankaya, Yiğitcan (Editörler), Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss:321-382, s.329 (Armağan 1).

²³⁶ **Sözer**, s. 124 vd. Ayrıca Bkz. **Torunoğlu**, s.497. Vergi kabahatleri hukukunda kabahatler hukukuna dair genel kuralların farklı olması gerektiği düşüncesi kabul edilmemelidir şeklinde özetleyebileceğimiz aksi görüş için Bkz. **Rençber, Altan:** Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 88.

ödenmesi durumunda mümkün olabileceği, dolayısıyla, aynı idari para cezası için Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan peşin ödeme indiriminin ayrıca uygulanması dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki şartların ihlali anlamına geleceğinden her iki uygulamadan birlikte yararlanılması mümkün değildir²³⁷.

F. ARA DEĞERLENDİRME

Cezalarda indirim ile ilgili Kanun düzenlemesinde dikkati çeken en temel özelliklerden birisi, ceza indiriminin her bir ceza kesme işlemi için defalarca ve aynı oranda uygulanabiliyor olmasıdır. Kanunun önceki halinde (7194 sayılı Kanun ile değişiklik öncesi) vergi ziyayı cezası ile sınırlı olmak üzere ilk defa için yarısı diğerlerinde ise üçte birinin indirimi düzenlenmişken yürürlükteki hükümde böyle bir ayırım olmaksızın cezanın yarısının indirilmesi düzenlenmiştir. Cezada indirim, her defasında aynı oranda indirim yapılabilmesi yönünden “otomatikleştirilmesi” tartışmaya açıktır²³⁸.

Yine yürürlükteki hüküm, müesseseyi uzlaşma ile ilişkilendirmiş ve uzlaşma halinde ayrıca bir indirim daha öngörülmüştür. Bu ise uzlaşma ile varılan sonuçların tahsilinin sağlanması yönünden bir teşvik gibi görülmekte ve mükellefler açısından doğrudan cezalarda indirim talep edilmesi yerine önce uzlaşma ve akabinde cezalarda indirim talep edilmesini anlamlı kılmaktadır. Ancak bunun yerine uzlaşmaya varılması durumunda ödeme yapılmamasına bağlı olarak uzlaşma sonuçlarının ortadan kaldırılması yolunda bir düzenleme daha pratik olmak yanında tahsilat açısından da yararlı olabilecektir. Mevcut sistematik içinde ödeme yapılmaması sadece cezalarda indirimi ortadan kaldırmaktadır. O halde, önce uzlaşma sağlanan bir durumda ayrıca ceza indirimi yapılsın yapılsın ödeme yapılmayan hallerde uzlaşma sonucu etkilenmezken doğrudan ceza indirimine gidilen hallerde ödeme yapılmaması halinde indirimin ortadan kaldırılıyor olması bir çelişki ve mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır.

Öğretide ceza indirimi uygulaması mükelleflerin dava açma hakkını kullanmamaları karşılığında sağlanan bir kolaylık olarak nitelendiğinden yargısal çözüme bir alternatif olarak değerlendirilmektedir²³⁹. Ancak müesseseye ilişkin mükellef hakkını sınırlandıran en önemli husus, -Kabahatler Kanunu uygulamasından farklı olarak- cezalarda indirimin, vergi ve/veya cezanın dava konusu yapılmaması şartına bağlanmış

²³⁷ **Candan, Turgut:** Vergi Suç ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s. 522 (Vergi Cezaları).

²³⁸ Nitekim Karakoç, “Bu kurum, cezalarda otomatik indirim olarak da nitelendirilmektedir. Aslında bu yönüyle cezalarda indirim, vergilerin / cezaların kanuniliği ilkesine aykırıdır.” şeklinde durumu tespit etmektedir. Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s. 463.

²³⁹ **Taşkan, Yusuf Ziya:** Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s.326 (Vergi Hukuku).

olmasıdır. Bu düzenleme mükellefin mahkemeye erişim hakkını sınırlandırmaktadır. Oysa Kabahatler Kanunu'nda yer alan benzer bir uygulamada ödemeye bağlı ceza indirimi yapılmış olması yargıya başvuru önünde bir engel değildir. Vergi cezalarının da esasen kabahate bağlı bir idari yaptırım olduğu dikkate alındığında aynı hukuki zeminde farklı hukuki yaklaşımlar sergilenmesinin sorunlu olduğu da ortaya çıkmaktadır.

Ön koşul içeren çözüm yollarının mükellef iradesini sakatladığı, bu ve benzer düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri kısıtladığı ve hukuk devletinin gereklerine uygun olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmıştır.

Ekonomik veya cezai yönden görece daha ağır bir yaptırıma uğrama ihtimali, mükellefi endişeyle söz konusu müesseselere yönlendirebilecektir. Fakat bu durumun ötesinde olaya sadece ekonomik veya cezai yönden bakmak, durumu tek taraflı ele alma sebebiyle temel hak ve özgürlüklerin zedelendiğinin üstünü örtebilecektir. Kısa vadede sadece ödeme veya hapis cezası başlıkları üzerinden bir tartışma ilerlese de bu noktada altı çizilmesi gereken asıl kısım, belirli vaatler karşılığında mükelleflerin anayasal güvenceye tabi hak arama hürriyetinden vazgeçiyor olmasıdır.

Önümüzde somut olarak konuya ışık tutacak bazı örnekler mevcuttur. Örneğin Kabahatler Kanunu'nun 17/6. maddesi, "*Kanunlarında ödeme süresi düzenlenmemiş olan idari para cezaları, tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasının ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, cezadan %25 oranında indirim yapılır.*" şeklinde iken Kanun değişikliği ile²⁴⁰ bu hükme "*Ödeme yapılması, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.*" hükmü eklenmiştir.

Ayrıca her ne kadar peşin ödemede yapılan indirimin itiraz yoluna başvurmayı engellemeyecek olsa da kararın Kurum lehine olması durumunda daha önce tahsil edilmemiş olan dörtte birlik ceza tutarının (zammıyla birlikte) tahsil edileceği yolundaki 5510 sayılı Kanununun 102. maddesi hükmü, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'nın 36/1 hükmü çerçevesinde değerlendirilerek iptal edildiği de²⁴¹ göz ardı edilmemelidir.

²⁴⁰ (Ek cümle: 1/7/2022-7417/46 md.)

²⁴¹ Karar, "*Kişilere yargı mercileri önünde dava açma hakkı tanıyan bir düzenlemenin, mahkemeye erişimi etkisiz kılacak ya da yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde zorlaştırıcı veya caydırıcı nitelikte kurallar içermesi halinde bu düzenlemenin hak arama özgürlüğüne uygun olduğundan söz edilemez.*" ve "*Peşin ödeme sonrasında idari para cezasına karşı idareye itiraz veya yargı yoluna başvurulması ve bu başvurunun reddine karar verilmesi durumunda, daha önce tahsilinden vazgeçilmiş olan dörtte birlik ceza tutarının tahsil edileceğinin öngörülmesi, bu cezalara karşı hak arama özgürlüğünü kullanan kişilere bir tür yaptırım uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Peşin ödedikleri idari para cezası tutarı dışında yeni bir ödeme ile yükümlü kılınmaları, kişilerin bu cezalara karşı itiraz veya dava yoluna başvurmalarını caydırıcı bir nitelik taşımaktadır. Peşin ödeme sonrası itiraz yoluna başvurulmadığı ya da dava açılmadığı takdirde idarece hiçbir zaman istenilemeyecek olan bir tutarın, bu yollara başvuran ve başvurusu reddedilen kişilerden tahsil edileceğinin öngörülmesi, hak arama özgürlüğünün ihlaline yol açan açık bir*

VII. ETKİN PİŞMANLIK

A. MÜESSESE HAKKINDA GENEL BİLGİLER VE ADLANDIRMA SORUNU

Ceza hukuku öğretisinde etkin pişmanlık, failin, sonucu yani suç olayını meydana getirebilmek için yeterli ve gerekli icra hareketlerinin tamamlanmasından sonra²⁴², pişmanlık duyarak²⁴³ bu hareketlerin etkilerini ortadan kaldırma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda genel hükümler arasında sadece “Gönüllü vazgeçme²⁴⁴” düzenlenmiş olup, etkin pişmanlık bir kısım suçlar için özel olarak²⁴⁵ düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu, Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup²⁴⁶, gerek madde başlığında ve gerekse metin içeriğinde “*etkin pişmanlık*” kavramı yer almamakla beraber müesseseyi ihdas eden 7194 sayılı Kanun gerekçesinde de bu şekilde yer verilmesinin etkisiyle öğretide de “*etkin pişmanlık*” kavramı kullanıldığı görülmektedir²⁴⁷. Etkin pişmanlık, hareketin icrasının tamamlanmasından sonra failin kendi çabasıyla sonucun gerçekleşmesini engellemesi²⁴⁸ olduğuna göre, failin pişmanlık duyup duymadığına bir önem atfedilmeden sırf hürriyeti bağlayıcı cezada bir indirim alınabilmesi için başvurulmuş bu yolun “*etkin pişmanlık*” olarak adlandırılması uygun görünmemektedir. Bu nedenle “*Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim*²⁴⁹” ile uyumlu olarak madde başlığının²⁵⁰ “*Kaçakçılık Suçları, Cezaları ve Cezalarda İndirim*” olarak değiştirilmesi bir çözüm olarak değerlendirilebilir.

Esasen vergi kaçakçılık suçlarında, suça konu fiilin hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını ile bir ceza yargılamasına konu edilmesi yanında bu fiiller bir vergi ziyana neden olmuşsa ayrıca parasal bir ceza olan vergi ziyatı cezası uygulanması da söz konusu

müdahaledir.” gerekçelerine dayanmaktadır. Bkz. AYM, 28.11.2013, E:2013/40, K:2013/139, RG:09.05.2014 - 28995.

²⁴² **Demirbaş, Timur:** Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 478; **Demirbaş, Timur/ Erdem, Ruhan:** Ceza Hukuku Pratik Çalışmaları, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 170; **Bayraktar, Köksal:** “Faal Nedamet”, İÜHF, 1968, C:33, S:3-4; ss:120-154; s.123

²⁴³ **Koca, Mahmut/ Üzülmüş, İlhan:** Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 444.

²⁴⁴ Türk Ceza Kanunu (TCK) md. 36.

²⁴⁵ TCK md. 93, 110, 168, 184, 185, 192, 201, 222 gibi.

²⁴⁶ Vergi Usul Kanunu md. 359 vd.

²⁴⁷ Örneğin, **Oktar**, s.504; **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 350; **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s.514; **Candan, Turgut:** Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, 578, 579 (Vergi Suçları); **Çalışkan, Suat/ Atar, Mustafa:** Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık, Platon Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.232.

²⁴⁸ **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s.514.

²⁴⁹ Vergi Usul Kanunu md. 376.

²⁵⁰ Vergi Usul Kanunu md. 359.

olmaktadır. Söz konusu madde hükmünde 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme yapılıncaya kadar bu suçlar bakımından “soruşturma” ve “kovuşturma” aşamalarında ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmemiştir²⁵¹. Yapılan düzenleme ile bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek cezanın yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirilmesi öngörülmüştür. Kanun koyucu, vergi kaçakçılık suçları yönünden kesinleşmiş ve infaz aşamasında olan dosyalar hakkında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması açısından ayrı bir düzenleme²⁵² yapmıştır.

Her iki maddede de ceza indiriminden yararlanılması, tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi yanında ayrıca vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şeklinde diğer bir şarta da bağlanmıştır.

B. ETKİN PİŞMANLIĞIN BİREYİN HAK ARAMAKTAN VAZGEÇMESİ ŞARTINA BAĞLANMIŞ OLMASI

Müessesenin uygulanması açısından, hürriyeti bağlayıcı cezada belirli bir indirim için soruşturma veya kovuşturma aşamasında vergi, ceza ve fer’ilerinin ödenmesi yanında vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yoluna başvurulmuş ise vazgeçilmesi gibi diğer bir şart daha aranması hukuken sorunlu bir düzenlemedir. Zira, hak arama özgürlüğünü bir şekilde sınırlayan her uygulamanın hukuk devletinde bir sorun olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Müesseseyi ihdas eden Kanun gerekçesinde, “Mükellefler gerek tarhiyattan önce gerekse tarhiyattan sonra vergi ve cezalar için idareden uzlaşma talep edebilmektedir. Uzlaşma gerçekleşmesi halinde mükellefler uzlaşılan vergi ve cezalar için artık dava açma yoluna gidememektedir. Benzer düzenleme etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından da getirilmektedir.” şeklinde kullanılan ifadeler konuyu kavramaktan uzaktır.

Her şeyden önce, vergi kaçakçılık suçlarına konu fiillere dayalı cezalı vergi tarhiyatları uzlaşma kapsamına girmediği gibi, uzlaşmaya konu işlemlerde mükelleflerin

²⁵¹ **Bati**, (Vergi Hukuku), s. 350.

²⁵² Vergi Usul Kanunu geç. md. 34.

uzlaşıp uzlaşmamasının tek etkisi mali sonuçlarda yani tarh edilen vergi, kesilen ceza ve fer'ilerinde meydana gelmektedir. Oysa etkin pişmanlık müessesinde hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını ile devam eden bir soruşturma veya kovuşturma söz konusudur. Kanun gerekçesinde uzlaşma ile etkin pişmanlığın kıyaslanarak bağdaştırılmaya çalışılması yerinde olmamıştır.

Yine gerekçede, “... söz konusu müesseselerin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabilecektir. Bu bakımdan mükellefler belirtilen uygulamalardan tercih edip, dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek, sağlanan indirim imkanından faydalanabilecektir.” açıklaması da yerinde değildir. Öncelikle uzlaşmanın sonuçları sadece mali yönden olup, ceza yargılamasının zaten söz konusu olmadığı bu seçenekte mali yönden de yargı yolunun kapatılmasının kabul edilmesi ile mali sonuçları giderilse bile ceza yargılamasının (sadece cezalarda belirli bir indirimin uygulanacak olmasına karşın) devam edeceği etkin pişmanlığın benzeşimi mümkün değildir. Diğer yandan, uygulamanın zorunlu olmadığı ve mükellefin isteğine bırakıldığı yaklaşımı mükellefin hakkını kullanmada bir yandan mali diğer yandan hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımları baskısı altında vereceği karara aşırı bir anlam yüklemek olacaktır.

Kanun gerekçesinde yer alan ve müesseseyi uzlaşmaya yakınsayan ifadeler ve öğretilerde bir kısım yazar tarafından bunun özel bir uzlaşma şekli olduğu²⁵³ yönündeki yaklaşımlar, kıyas çağrışımı yapmaktadır. Kaldı ki her iki müessese arasında, birisinde ceza yargılaması ve hürriyeti bağlayıcı ceza tehdidi söz konusu olması gibi büyük bir farklılık da söz konusudur. Uzlaşmaya başvuruda temel şart, mükellefin Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi, yanılmanın veya vergi hatalarının söz konusu olması, yargı kararları ile idare arasında görüş farklılıkları olması durumu olduğuna göre sadece bu nedenle dahi etkin pişmanlığın uzlaşmaya çok uzak olduğu açıktır. Aynı bir başlık altında ele aldığımız uzlaşmada, Uzlaşma Komisyonu vergi ve cezalar (uygulama böyle değilse de) için indirim oranı belirleme konusunda serbest iken etkin pişmanlıkta idarenin bir unsuru olaya dahil olmadan Kanunla belirlenmiş vergi, ceza ve fer'i tutarlarının ödenmesi ile soruşturma veya kovuşturma evresinde yapılan ödemeye göre hürriyeti bağlayıcı cezalarda belirli oranda bir indirim söz konusu olmaktadır.

Erken bir aşamada ortaya çıkan pişmanlık dolayısıyla sadece vergi ve pişmanlık zammını ödemek suretiyle cezadan kurtulma imkanının tanınması, buna karşın sonraki evrelerde ceza davası ortadan kaldırılmayıp cezada indirim imkanının tanınmasının

²⁵³ Bu anlamda örneğin Candan tarafından, “Biz; düzenlemenin, etkin pişmanlık müessesesi değil de; bir tür koşulları yasayla belirlenmiş, uzlaşma müessesesi öngördüğünü düşünüyoruz.” yaklaşımını da doğru bulmuyoruz. Bkz. Candan, (Vergi Suçları), s. 580.

kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu kuşkusuzdur²⁵⁴. Bu nedenle konunun pişmanlık ve ıslah müessesesi²⁵⁵ ile de bir ilişkisi ve benzerliği yoktur. Zira pişmanlık müessesesinde henüz ortada bir ceza soruşturması veya kovuşturması yok iken mükellefin kendiliğinden idareye haber vererek mali sonuçlarını ortadan kaldırması ve bu nedenle de artık bir soruşturma veya kovuşturmaya uğrama olasılığını bertaraf etmesi söz konusudur²⁵⁶.

C. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi kaçakçılık suçlarında etkin pişmanlık müessesesinin, pişmanlık veya uzlaşma müesseseleri ile ilişkisi / benzerliği bulunmamaktadır. Etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu, buna rağmen devam edecek yargılamanın sonunda yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi halinde ortaya bir belirsizlik çıkarmaktadır. Zira, vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği tespit edildiğinde, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı ve dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödemesi gereken bir vergi olmadığı da saptanmış olacaktır. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır.

Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır²⁵⁷.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu gerekçelerle söz konusu kuralı da içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359. maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediği gerekçesiyle ‘önce’ geçici 34. madde yönünden iptal kararı vermiş ve “*Bu fıkırdaki belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya*

²⁵⁴ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

²⁵⁵ Vergi Usul Kanunu md. 371.

²⁵⁶ Aynı yönde Bkz. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 514.

²⁵⁷ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir²⁵⁸. Anayasa Mahkemesi ‘daha sonra’ bir başka kararı ile Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde “*Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” şeklinde yer alan hükmü de ‘önceki’ karara atıf yaparak aynı gerekçeyle²⁵⁹ iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararları sonrasında Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenmiş etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmasında, kesilen ceza (ve/veya tarh edilen verginin) vergi mahkemesi nezdinde dava konusu yapılmış olması önünde bir engel kalmamıştır. Açılan dava ile tahsilat işlemleri kendiliğinden duracağından²⁶⁰ mükellefler Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinde, “*Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.*” hükmüne istinaden, isterlerse yargılama aşamasında ödeme yapabilecektir. İşte bu durumda idari işlemin olağan kanun yolları tüketilerek kesinleşmesi ve ceza yargılamasından da mahkûmiyet kararı çıkması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki “*...soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında indirilir*” hükmünün uygulanması mümkün hale gelmiş bulunmaktadır²⁶¹.

Son olarak belirtmek gerekir ki, tüzel kişilerde vergi ziyasına bağlı olarak parasal yaptırımlar tüzel kişi adına uygulanırken²⁶² suç iddiasına bağlı olarak yargılanan ise bir

²⁵⁸ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

²⁵⁹ AYM, 13.09.2023, E:2022/81, K:2023/153, RG: 29.11.2023 – 32384. Önceki karara atfen gerekçeye taşınan kısım şöyledir: “*... etkin pişmanlık ve özel aştan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödemediği kesin olarak ortaya çıkmakta; diğer hâllerde vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.*”

²⁶⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27/4.

²⁶¹ Aynı yönde Bkz. **Bakmaz, Zübeyir**: AYM’nin Son İptal Kararı ve Yeni Dönem Uygulaması, (<https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:713555384664076288/>), Erişim Tarihi: 29.11.2023.

²⁶² Kanun, “*... mükellef veya sorumlu hakkında ...*” ibaresi ile vergi ziyayı kabahatinin sadece vergi mükellefi ve sorumlusu tarafından işlenebileceğini düzenlenmiş olup, bu da vergi ziyayı kabahatini özgü kabahat haline getirmektedir. Bkz. **Rençber**, s. 334.

gerçek kişi olduğundan²⁶³, etkin pişmanlık şartlarından ödeme şartının yerine getirilmesi tüzel kişi inisiyatifinde olduğundan yargılanan gerçek kişi yönünden bir irade kullanımı söz konusu olamayacaktır²⁶⁴. Ayrıca bu durumda fail gerçek kişi ödeme şartını kendisi yerine getirirse bile ikinci şart olarak dava açma ya da açılmış davadan vazgeçme şartını sağlayamayacaktır, zira bu davada ehliyet gerçek kişide değil tüzel kişide olacaktır²⁶⁵. Yapılan düzenleme bu yönüyle de çok önemli bir uygulama zorluğu içermektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin de belirttiği üzere, ceza yargılaması anlamında bir kısım indirimlerin vergi ve buna bağlı kalemlerin ödenmesi şartına bağlı tutulması nedeniyle, yargılama fiillerin işlenmemiş olması ya da faillerin farklı kişiler olması nedeniyle beraat ile sonuçlanması olasılığında ödenen kalemlerin iadesi söz konusu olmadığından, bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. İşte bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.

VIII. UZLAŞMA

A. TANIM VE ŞARTLAR

Uzlaşma, Kanunda öngörülen şartların varlığı halinde salınan vergi ve kesilen cezalar hakkında dava yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ile mükellefin mükellef iradesi ile karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmalarıdır²⁶⁶. Uzlaşma, Kanuna 205 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile eklenmiştir. İlk halinde müessese, (bugün sadece “uzlaşma” veya “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak adlandırılan şekilde) vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesilmesi sonrası uyuşmazlıkların vergi yargısı organlarına intikalinden önce, idareyle mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması amacıyla başvurulabilecek bir yol olarak kurgulanmıştır. Zaten müessesesinin bu ilk halinde uzlaşma başvuru süresi, dava açma süresi olarak öngörülmüşse de daha sonra çalışmaya ara verme (adli tatil) etkisi ile bir kısım mükelleflerin daha avantajlı konuma

²⁶³ Ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı gereği olarak, tüzel kişinin organ veya temsilcinin fiil ve tasarrufları dolayısıyla tüzel kişi hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Aynı yönde AYM, 18.12.1973, E:1973/3, K:1973/37, RG:18.06.1974-14919.

²⁶⁴ **Ozansoy, Ahmet:** “Vergi Usul Kanunu’nda Kaçakçılık Suçları İçin Getirilen Etkin Pişmanlık Müessesesinin Hukuki Olarak Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:42, S:493, Eylül/2022, ss:37-42, s.41.

²⁶⁵ **Ozansoy**, s.41.

²⁶⁶ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, 449; **Karataş Durmuş, Neslihan:** Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 124, 125.

geçtiği gerekçesiyle başvuru süresi 30 gün olarak dava açması süresinden ayrı bir şekilde tespit edilmiştir²⁶⁷. Uygulama bu şekilde başladıktan sonra, amaç, vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek olduğuna göre, “*tarh işlemine başlamadan önce*” mükelleflerin idareyle anlaşabilmelerine imkan vermek üzere²⁶⁸ Kanuna “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” yolu da eklenmiştir.

Başka ülkelerde, anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanan uzlaşmayı, belli tutardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi idaresi ile mükellefin pazarlık yapması ile anlaşmaları şeklinde tanımlayabiliriz²⁶⁹. Ancak bu talep ancak mükellef tarafından yapılabilmekte, idarenin bu şekilde bir talepte bulunma ve hatta uzlaşmaya başvuruya davet etme yetkisi²⁷⁰ bulunmamaktadır. Ülkemizde vergi yargı organlarının işini hafifletmek, vergi tahsilini hızlandırmak ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle 1963 yılında uygulanmaya başlanmış²⁷¹ uygulamanın kaynağı olan Alman uygulaması Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında kaldırılmıştır²⁷².

Danıştay; uzlaşmayı, kamu alacağıının zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesinin, vergi yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının, yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve gider kaybına uğramamaları amacıyla vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması şeklinde tanımlamaktadır²⁷³.

B. HAK ARAMA ANLAMINDA YARATILAN KISITLAMA

Kanunun, “*mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz*” şeklindeki hükmü uzlaşılan miktar için itiraz, dava ve şikayet olanaklarının tükenmesi nedeniyle uyuşmazlık hakkında “*kesinleşmiş*” bir sonuç doğuruyor olsa da buradaki kesinlik idari işlemin kendisine yönelik bir durum olup, işlemin konusuna yönelik bir

²⁶⁷ 3239 sayılı Kanun gerekçesinden. Bkz. (www.coprus.com.tr), Erişim Tarihi: 24.11.2023.

²⁶⁸ 3239 sayılı Kanun gerekçesinden. Bkz. (www.coprus.com.tr), Erişim Tarihi: 24.11.2023.

²⁶⁹ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 192; **Karataş Durmuş**, s. 125.

²⁷⁰ Bu açıdan “*Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.*” şeklindeki Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 11 görüşümüzce Kanuni dayanaktan yoksundur. Bu ancak bir “*hakın hatırlatılması*” anlamında ele alınabilir.

²⁷¹ **Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay**: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 218.

²⁷² **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 192; aynı yönde Bkz. **Yiğit, Uğur**: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 296.

²⁷³ Dan. BK, 23.10.1986, E:1986/2 K:1986/2, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

kesinlik olarak kabul edilemez²⁷⁴. Her ne kadar iptal davası, tek yanlı bir idari karardan menfaati ihlal edilen ve bu kararın hukuka uygunluğunu tartışmak için her türlü yargısal yoldan mahrum bulunan kişi için mümkün tutulmalı²⁷⁵ ise de uzlaşmanın tek yanlı bir işlem olmamasına karşın yine de belli ölçüde hak arama kısıtlaması içermektedir. Zira, uzlaşmanın kapsamının ve sınırının kanunda belirlenmemiş olması nedeniyle hukuk devleti, vergide kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesine aykırı olması²⁷⁶ yanında suç ve cezada kanunilik ilkelerine aykırı olduğu yolunda görüşler²⁷⁷ mevcut olup, uygulamada uzlaşmada indirim oranlarının genel olarak adı resmi olarak konulmamış standart bir uygulama yapılmasına (vergide indirim yapılmaması, cezalarda ise %80'e kadar varan oranlarda indirim yapılması²⁷⁸) karşın kimi mükelleflerde standartlardan sapmalar söz konusu olması bu eleştirilere bizim de katılmamıza neden olmaktadır.

C. UZLAŞMA TÜRLERİ: TARHİYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA

Uzlaşma, yapılan tarhiyatın türü ile bağlantısı yönünden Kanunda (tarhiyat sonrası) “uzlaşma” ve “tarhiyat öncesi uzlaşma” olarak ayrımlanmış²⁷⁹ olup, bu ayrıma göre değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimselerce, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman yapılabilmektedir²⁸⁰. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirirse mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmektedir²⁸¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma²⁸², vergi incelemesine dayanılarak “tarh edilecek” vergiler (ve bir kısım vergi cezaları) için düzenlenmiş olup, kanun lafzında kullanılan “tarh edilecek” ibaresi henüz ortada bir tarhiyat olmadan bu müessesenin

²⁷⁴ Akıncı, Müslüm: İdari Yargıda Adil Yargılama Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.400.

²⁷⁵ Fransız Danıştay'ı yaklaşımına dair bu değerlendirme için Bkz. Sezginer, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 51.

²⁷⁶ Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y:2008, C: 25, S: 2, s. 309- 337 (Uzlaşma).

²⁷⁷ Saban, (Vergi Hukuku), s.89. Ayrıca Bkz. Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s. 178.

²⁷⁸ Taşyürek, Faruk: Uzlaşma Müessesesinde Son Durum, (www.alomaliye.com), Erişim Tarihi: 23.11.2023; Oral, Hasan: Vergi İncelemesinde Avukatların Hakları Sorumlulukları Rehberi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2023, s. 32.

²⁷⁹ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ila ek md. 11.

²⁸⁰ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸¹ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 12.

²⁸² Vergi Usul Kanunu Ek md. 11.

devreye gireceğini ve zaten bu nedenle de münhasıran “*vergi incelemesine*” ve devamlı “*yapılacak ikmalen veya re’sen vergi tarhının söz konusu olmasına*”²⁸³” bağlı olarak ele alındığını ortaya koymaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma²⁸⁴ (veya sadece “*uzlaşma*”) ise, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler (ve bir kısım vergi cezaları) için öngörülmüş olup, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak burada tarh (ve hatta tebliğ) edilmiş bir vergi söz konusu olmaktadır. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmanın, vergi incelemesinin başlamasından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süreçte yani henüz ortada tarh işlemi ve hatta tamamlanmış bir hazırlık işlemi dahi yok iken talep edilebilirken²⁸⁵; tarhiyat sonrası uzlaşma ancak vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren (aynı zamanda dava açma süresi de olan) 30 gün içinde yapılabilmektedir²⁸⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olduğundan idare hukuku açısından uzlaşma, ilk bakışta tarh işlemi yönünden özellik göstermez. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada ortada bir tarh işlemi olmadığı için, bunun nitelendirilmesi farklılık gösterebilir. Diğer yandan Kanun mükellef veya adına ceza kesilenin; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağını ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağını da öngörmüştür²⁸⁷.

Bu haliyle gerek tarhiyat öncesi ve gerek tarhiyat sonrası uzlaşma, idari işlemin unsurlarından “*yargı denetimine tabi olma*” unsurunu taşımamaktadır²⁸⁸. Uzlaşmanın,

²⁸³ **Candan, Turgut:** Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006 (Vergilendirme), s. 381

²⁸⁴ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 vd.

²⁸⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸⁶ Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸⁷ Vergi Usul Kanunu Ek md. 6 ve Ek md. 11.

²⁸⁸ Danıştay, vergilendirilemeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesinin açık bir vergi hatası olması nedeniyle, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartlarının mevcut olduğu hallerde uzlaşmaya varılmasının düzeltmeyle ilgili hükümlerin uygulanmasına engel olmayacağı görüşündedir. Örneğin Dan. 3. D., 04.04.2006, E:2005/2364, K:2006/942, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Bir başka Danıştay kararında, “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun genel sistematığına bakıldığında, vergi sistemimizde hata üzerinden vergi alınmaması esasının açık şekilde benimsendiği görülmektedir. Zira; Vergi Usul Kanunu’nun 116., 117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi imkanının sağlanması bunun en açık kanıtıdır. Her halükarda hata, hukuka aykırı bir idari işlemin varlığını göstermektedir. Aksi durum, ‘hata üzerinden vergi alınmasına’ yol açılacaktır ki, kanun koyucunun söz konusu madde düzenlemesiyle bunu amaçlamadığı açıktır. ... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 117. Maddesinde, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanan verginin mükerrer olması halinde hesap hatası olduğu açık olarak belirtildiğinden, yukarıda da açıklandığı üzere, üzerinde uzlaşılsa da mükerrer vergilendirme olduğu durumlarda bu hataların düzeltme ve şikayet yoluyla düzeltilmesinin istenmesi mümkündür.*” şeklinde yer verilen görüş de aynı yöndedir. Bkz. Dan. 4. D., 15.12.2020, E:2016/20695, K:2020/5724, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

bir sözleşme²⁸⁹ olduğu yolunda görüşler ve Danıştay kararları²⁹⁰ yanında “*vergi ve cezaya yönelik yargı yoluna başvurmadan önce idari bir başvuru yolu olarak*” değerlendirildiği bir Anayasa Mahkemesi kararı²⁹¹ varsa da burada ayrıntıya girilmeyecektir.

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşma ve gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, “*uzlaşma tutanağı*”na istinaden tahakkuk fişi düzenlenmekte olup, beyana dayalı vergiler üzerinden alınan vergilerin tarh ve tahakkukunda kullanılan tahakkuk fişinin²⁹² bu şekilde kullanımının sistem bütünlüğünü bozduğu söylenebilir. Diğer yandan her ne kadar ikmalen veya re’sen vergi tarhı ile ilgili olsa da özellikle tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz bir ihbarname de söz konusu olmadığından ihbarname esasının²⁹³ da en azından bu kısım için uygulanamayacağı açıktır.

Tebliğ ile sona eren tarh aşaması sonrasında, tarh edilen vergiye karşı kanunlar, bazı idari veya yargısal başvuru yolları kabul etmiş olup, vergi ancak bu aşamalardan geçtikten sonra tahsil edilebilir duruma gelecektir. Bu bağlamda, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden “*tahakkuk*”, tarhiyata dava açılmaması veya açılmışsa vergi mahkemesi tarafından reddi ile ortaya çıkan bir durumken, dava açılmış olması durumunda hukuk yollarının tüketilmesi ile ulaşılan “*kesinleşme*”nin farklı kavramlar olduğunu belirtmekte de yarar bulunmaktadır²⁹⁴. Tahakkuk aşaması, tarh işleminin sona erdiği anda gerçekleşmekte ve ayrı bir aşama olan tahsil de kural olarak bundan sonra başlamaktadır. Başka bir ifade ile tarh işlemi, tebliğ ile sona erdiği halde tahakkuk işlemi, tarhı içine alsın da ancak verginin itiraz derecelerinden geçmesi veya bunun için öngörülen süre içinde dava yoluna gidilmemesi ile sona ermektedir.

D. UZLAŞMA TÜRLERİ İTİBARIYLA HUKUKİ SONUÇLARDA FARKLILIKLAR

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında çok önemli farklılıklar söz konusudur. Öncelikle, tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz bir ceza kesilmesi

²⁸⁹ **Gerçek, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 124; **Öncel/ Kumru/ Çağan/ Göker,** s. 185; **Demirbaş Aksüt, Burcu:** Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 281.

²⁹⁰ Derece mahkemelerinin “*uzlaşma tutanaklarının tarafların özgür iradesiyle gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde olmasından dolayı uzlaşma tutanaklarında belirtilen hususların tarafları bağlayıcı olduğu*” şeklinde gerekçelere yer verdiği kararların Danıştay tarafından onanmasına dair çok sayıda karar mevcuttur. Örneğin, Dan. 4. D., 29.01.2002, E:2002/1142, K:2003/261 ve Dan. 4. D., 20.12.1999, E:1999/653, K:1999/4781, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

²⁹¹ AYM, 06.01.2011, E:2010/117, K:2011/2, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>), Erişim Tarihi: 25.08.2023).

²⁹² Vergi Usul Kanunu md. 28.

²⁹³ Vergi Usul Kanunu md. 34.

²⁹⁴ **Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan:** Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2010, s. 60, 161; **Kırbaş,** s. 132.

söz konusu değilken uzlaşmaya varılmış olacağından tekerrür²⁹⁵ uygulaması yapılmamakta, uzlaşılan tutarlar doğrudan tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmekte, ancak uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ihbarname esasına göre ceza kesilmesi durumunda ise²⁹⁶ aynı cezaya bu kez (şartları var ise) tekerrür nedeniyle artırım yapılmaktadır²⁹⁷. Bu ise hem mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönlendiren / zorlayan ve hem de eşitler arasında fark yaratan bir durum yarattığından görüşümüze göre yeniden bir düzenleme yapılmasını gerektirmektedir. Zira, tarhiyat sonrası uzlaşma talep eden artırılmış cezalar üzerinden uzlaşma talep etmek zorunda kalmaktadır.

İkinci olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan vergi ve / veya ceza hakkında yargı yoluna gidilemeyecek²⁹⁸; ancak uzlaşılamayan vergi veya ceza kısmı için ihbarname esasına göre vergi tarhi ve ceza kesilmesi söz konusu olduğundan²⁹⁹ mükellefler bu kısım için dava açma hakkını ise ihbarname tebliği sonrasında kullanabileceklerdir. Diğer yandan Kanunun “uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir” hükmü nedeniyle³⁰⁰ uzlaşılamayan vergi ‘veya’ ceza için dava açılması imkanı bulunduğu sonucu ortaya çıkmakta ise de uygulamada vergi ‘ve’ cezalar için ayrı ayrı uzlaşma görüşmesi yapılmaması nedeniyle pratikte bu hükmün karşılığı bulunmadığı söylenebilir.

Son bir fark olarak da uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi gereken vadeler işaret edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma tutanakları üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar uzlaşılan tarihten itibaren bir ay içinde ödenirken³⁰¹, tarhiyat sonrası uzlaşmada önce ihbarname tebliği gerektiğinden ve bundan sonra otuz günlük bir sürede uzlaşma talep edilip görüşmeler yapılarak uzlaşma gerçekleşeceğinden her ne kadar veri aslı için ek bir gecikme faizi yükü oluşsa da ödeme vadesi ötelenmiş olmaktadır³⁰².

Her iki uzlaşma türü için başka bir tartışma yaratabilecek husus ise Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” (mük. md 121) düzenlemesidir. Söz konusu düzenleme uyarınca, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti

²⁹⁵ Vergi Usul Kanunu md. 339.

²⁹⁶ Vergi Usul Kanunu md. 366.

²⁹⁷ **Öncü, Kerem:** “Vergi, Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İlişkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2017, S:130, ss:253-276, s. 274, 275.

²⁹⁸ Karakoç, Kanunda bu yönde açıklık olmamakla birlikte gerek Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 17 hükmü ve gerekse uzlaşmanın niteliğinden bu sonuca ulaşmanın mümkün olduğunu belirtmektedir.

Karakoç, (Vergi Yargılaması), s. 57.

²⁹⁹ Vergi Usul Kanunu md. 34 ve md. 366.

³⁰⁰ Vergi Usul Kanunu ek md. 7.

³⁰¹ Vergi Usul Kanunu ek md. 8.

³⁰² Vergi Usul Kanunu md. 112.

nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir.

Maddede yer alan, “...belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)” hükmü 7338 sayılı Kanun³⁰³ ile yapılan değişiklik sırasında hükümden çıkarılmıştır. Maddenin yürürlükteki hali, “...belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)” şeklindedir.

Yapılan değişikliğin gerekçesi, “Ayrıca vergiye uyumlu mükelleflere yapılan vergi indirimi uygulamasında, yararlanma şartı olan tarhiyat yapılmama kuralı değiştirilerek kesinleşen tarhiyat olmaması şekline dönüştürülmektedir. Böylece kesinleşmediği sürece tarhiyat yapılmasının uyumlu mükellef indiriminden yararlanmayı etkilememesi amaçlanmaktadır.” şeklinde ifade edilmektedir³⁰⁴.

Yukarıda tekerrür için yaptığımız açıklamalar burada da geçerlidir. Madde metninden “uzlaşma” bir bütün olarak çıkarılmak suretiyle tarhiyatın uzlaşmada tümüyle kaldırılmış olması gibi ağır bir şart kaldırılmış görünse de i) tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyattan önce yapıldığı için tarhiyatın kesinleşmesi söz konusu olmayacağından her durumda vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılabilirken, ii) tarhiyat sonrası uzlaşmada tarhiyat söz konusu olduğundan ancak uzlaşılan tutarların maddede belirtilen %1’lik sınırın altında kalması halinde uygulama yapılabilecektir. Bu durum da yine tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalar açısından bir farklılık yarattığından görüşümüze göre bunun gidilmesine yönelik bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

³⁰³ RG: 14.10.2021 - 31640.

³⁰⁴ 7338 sayılı Kanun gerekçesinden, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Uzlaşma, mükellef ile idare arasında sağlanacak bir anlaşma ile sorunun barışçıl bir çözüm ile ortadan kaldırılması olarak sunulmakta ise de madde lafzı kendi içinde dahi sorunlar içermekte olup, birden çok noktada çeşitli hakları ihlal eder durumdadır.

Her şeyden önce, “*vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten*” kaynaklanıyor olması uzlaşma için bir neden olarak aranıyor ise bunun değerlendirme ve tespiti nasıl yapılacaktır sorusu cevapsızdır ve tümüyle keyfiliğe neden olacak kadar aşırı bir takdir yetkisi içermektedir. Kaldı ki, ceza hukuku yönünden dahi “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe*” sınırlı bir etki gösterirken, bunu ceza dışında ayrıca vergide bir indirim neden olarak kabul etmek anlamlı değildir. Zira, vergi aslı her durumda zaten tarh edilen kadar ödenmiş / ödenecek olmak durumundadır.

Yine madde lafzına göre ikinci bir uzlaşma nedeni, “*369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının*” vurgusu ile ifade edilmektedir. Atıf yapılan söz konusu madde “*vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz*” hükmünü içermektedir. Bu durumda eğer ‘yanılma ve görüş değişikliği’ söz konusuysa vergi aslı yönünden uzlaşma mümkün olmamalıdır. Zira, ilgili madde ceza kesilmeyeceği ve faiz hesaplanmayacağı hükmünü içerdiğinden vergi aslının araması gerektiği açıktır. Ayrıca bu maddedeki şartlar gerçekleşmişse zaten ceza hiç kesilmeyecek hatta faiz aranmayacak olduğuna göre uzlaşılabilir bir cezanın da söz konusu olmaması gerekir. Bu durumda ceza kesilmişse, düzeltme hükümleri çerçevesinde bunun kaldırılması gerekli olmaktadır.

Benzer bir garabet, “*bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu*” şeklindeki madde lafzında görülmektedir. Vergi hataları ve düzeltme konusu birden çok maddede düzenlenmiş olup, bunun yolu söz konusu düzenlemeler iken neden uzlaşma için bir neden kabul edildiği de anlaşılır değildir. Kaldı ki uzlaşmada dahi vergi hatası yapıldığı durumlarda yine başvurulacak yöntem vergi hatalarında düzeltme yolu olduğuna göre³⁰⁵ bunun daha en başta izlenmemesi için bir neden olmamalıdır. Düzeltme yetkisi vergi dairesi müdüründe (Başkan veya grup müdürü, başkanlık olmayan yerlerde vergi dairesi müdürü) olduğuna göre, bu yönden bir başka makam tarafından kullanılacak yetkinin uzlaşma komisyonlarına tanınması izahı olmayan bir durumdur. İkmalen veya re’sen tarhiyatlarda genel olarak dayanağın vergi inceleme raporları olduğu dikkate alındığında, bir liyakat mesleği olan vergi müfettişliği tarafından düzenlenmiş raporların, üstelik

³⁰⁵ Şengöz/ Aydın/ Acar, s. 138.

Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra halen nasıl olup da vergi hatası içerebileceği de sistemin sorgulanması için yeterli bir nedendir.

Diğer yandan, “yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi” yolundaki lafız, çok soyut ve keyfiliğe varacak derecede takdir yetkisi içerdiğinden suistimale müsait görünmektedir. Yargı kararlarının müstekar hale geldiği durumlarda dahi idarenin aksine birel işlemler tesis etmeye devam ettiği gerçeği karşısında bu gerekçe ikna edici değildir. Yukarıda vurguladığımız üzere, özellikle vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından incelendiği, mükelleflerin dinlenme haklarını kullandığı durumlarda bu Komisyonunun dikkate al(a)madığı bir hususun Uzlaşma Komisyonu tarafından dikkate alınabiliyor olması, iki Komisyondan birinin ve/veya dinlenme ile uzlaşma yollarının varlığının sorgulanmasını da gerektirir.

Bir diğer konu ise vergi kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezaların uzlaşma konusuna girmiyor olmasıdır. Kaçakçılık suçunun işlenmediğine dair mahkeme kararına dayalı olarak uzlaşma talep edilmesi halinde, talebin değişik gerekçelerle reddi yoluna gidilmektedir. Bu durum, mükellefin idarenin hukuka aykırı olarak ceza kesmesi yüzünden uzlaşma hakkını kullanmaktan mahrum edilmesi sonucunu doğurmaktadır³⁰⁶. Vergi kaçakçılığına dair fiillere dayalı üç kat oranda da ceza uygulanan tarhiyatın dava konusu edilmesi durumunda vergi mahkemesi tarafından cezanın bir kat olarak uygulanması gerektiğine karar verilmesi ya da ceza mahkemesi tarafından verilen beraat kararının geriye dönük olarak uzlaşmaya dair yeni bir hak kullanımına konu edilememesi bu anlamda eleştiriye açıktır.

Son olarak, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olması yanında mükellef veya adına ceza kesilenlerin; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açma imkanını kaybetmeleri yanında hiçbir mercie şikayette bulunamamaları bir hak ihlali yaratmaktadır. Zira, yargısal bir faaliyet olmayan ve üyeleri de hakimlik teminatından yararlanmayan uzlaşma komisyonlarının kararlarının kesinliği, bunlara Anayasa'nın “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmüne aykırı olarak bir yargı dışı alan yaratmakta olduğu gibi, vergide mali güç ve eşitlik ilkeleri yanında kanun önünde eşitlik ilkesini de ihlal eder durumdadır. Aynı

³⁰⁶ **Karakoç, Yusuf:** “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:3-26, s.18 (Armağan 2).

durumda olanlara farklı uzlaşma sonuçları yaratılabilme olasılığı dahi bu kuruma tereddütle yaklaşmak için yeterlidir.

Uzlaşma ile mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlığın hızlı, ucuz ve kesin çözümlenebiliyor olması şeklindeki sunuş tarzı hak ihlallerini ortadan kaldırmamakta olup, kaynak ülke olan Almanya'nın dahi kısa bir süre sonunda bu kurumun Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle uygulamaya son verdiği göz ardı edilmemelidir.

IX. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

A. KANUN DÜZENLEMESİ

Kanun yolu, davanın taraflarına, hatalı verildiği öne sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesini talep etme imkanını sağlayan hukuki bir başvuru yolu olup, öğretide genel olarak istinaf ve temyiz, “*olağan*”, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi, “*olağanüstü*” kanun yolu olarak nitelenmektedir³⁰⁷. Ele aldığımız müessese, mükellef tarafından yargı yoluna başvurulduktan sonra yine mükellefin inisiyatifine bağlı olarak mükellef ile vergi idaresinin yargı süreci dışında bir noktada buluşma imkanını yaratan bir “*geç idari çözüm yöntemi*”³⁰⁸ olarak nitelenebilir. Kanun yolundan vazgeçme bir geç idari çözüm yöntemi ise de bu onu uzlaşma ile yakın bir hale getirmez³⁰⁹. Zira, kanun yolundan vazgeçmede, uzlaşmadan farklı olarak mükellefin kanun hükümlerine nüfuz edememe, yorum farkları, vergi hataları gibi bir kısım şartları öne sürmek gibi bir durum söz konusu olmadığı gibi, uzlaşmada idarenin uzlaşmama gibi bir imkanı ya da uzlaşırsa burada oran konusunda bir takdir yetkisi söz konusu iken kanun yolundan vazgeçme uygulamasında bu talebi reddetme ya da farklı oranlar uygulama gibi bir durum söz konusu değildir³¹⁰.

Müessese Kanunda “*kanun yolundan vazgeçme*” adı altında düzenlenmiştir³¹¹. Madde lafzında “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda*” ifadesi yer aldığından bu uygulama için ilk şartın ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat ya da

³⁰⁷ Gözübüyük, A. Şeref/ Tan, Turgut: İdare Hukuku Cilt – II İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s.1106.

³⁰⁸ Taşkan, (Vergi Hukuku), s. 343.

³⁰⁹ Örneğin Öner, kanun yolundan vazgeçmeyi, “*kanun yoluna başvuru aşamasında uzlaşma*” olarak nitelenmektedir. Bkz. Öner, s.243.

³¹⁰ Alp, s. 243.

³¹¹ Vergi Usul Kanunu md. 379.

kesilen bir cezanın varlığı olduğu ortaya çıkmaktadır³¹². Zira vergi/ceza ihbarnamesi³¹³ ancak bunların söz konusu olduğu durumlarda düzenlenmektedir. Ancak lafızda vergi/ceza ihbarnamesi ibaresinin kullanılmış olması, vergi aslı ile bağlı olmayan cezalar ya da vergi tarhiyatının söz konusu olmadığı durumlarda da uygulamanın yapılabilmesine izin vermektedir. Bu arada “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan dava*” şeklindeki ibarenin, açılan davalarda dava konusunun³¹⁴ ihbarname değil, içeriği tarh edilen vergi veya kesilen ceza olması nedeni ile eleştiriye açık olduğunu belirtmek isteriz.

B. “KANUN YOLU”NA KONU KARARIN ÖZELLİĞİ

Madde lafzından ortaya çıkan bir diğer şart ise, “*süresinde açılan dava*”nın söz konusu olması gerektiğidir. O halde, sadece vergi/ceza ihbarnamesi ile yapılan ve ancak “*süresinde*” açılmış bir dava söz konusu ise bu müessese uygulanabilecektir. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür³¹⁵.

Uygulama, bu şekilde açılmış bir davada, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar³¹⁶ ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar³¹⁷ sonrası ve karar ile oluşan hukuki duruma göre yapılacaktır. Ancak Kanun Danıştayın bozma kararı³¹⁸ üzerine verilen kararları uygulama dışı bırakmıştır. Maddede, istinaf ve temyiz yolu açık kararlardan söz edilmekte ise de kararın niteliğinden söz edilmemektedir. Ancak, süresinde açılmış bir dava şart olduğuna göre süre aşımı nedeniyle verilmiş bir karar için uygulama yapılamayacağı yanında lafızda, “*kaldırma*” ve “*onama*” ile “*Danıştayın bozma kararı üzerine*” gibi ibarelerden kararın esasa dair “*kabul / red / kısmen kabul – kısmen red*” şeklinde olması gerektiği anlaşılmaktadır³¹⁹. Diğer yandan düzenlemeye dair madde “*kanun yolundan vazgeçme*” şeklinde ise de içerik hükümde

³¹² Buna göre, Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen, beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen, Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan şikayet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen, ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

³¹³ Vergi Usul Kanunu md. 34, 35 ve md. 366.

³¹⁴ Vergi Usul Kanunu md. 378.

³¹⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 7.

³¹⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 45.

³¹⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 46.

³¹⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 49.

³¹⁹ Öğretide bazı yazarlar, kapsam dışı kararlar şeklinde tek tek sayma yoluna gitmekte ise de Kanun lafzından yargı kararının esasa dair olması gerektiği anlaşıldığından buna gerek görmüyoruz. Bu tür yaklaşımlara örnek olarak Bkz., **Taşkıran, Tarık**: “Kanun Yolundan Vazgeçme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, 466, Haziran/2020, ss:121-130, s:123; **Fil, Nimet**: “Vergi Sistemimize Yeni Giren ‘Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi’ Ne Anlama Gelmektedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, S:465, Mayıs/2020, ss:146-149, s:147.

sadece istinaf ve temyiz kanun yolundan söz edilmesi nedeni ile kanun yararına temyiz³²⁰ ya da yargılamanın yenilenmesi³²¹ kapsam dışı kalmaktadır³²².

Düzenlemenin böylece uyumsuzluğu bir an önce ilk derecede sonuçlandırarak alacağın tahsilini amaçladığı ortaya çıkmaktadır. Uygulama bu yönüyle “*cezalarda indirim*” müessesesi ile benzerlik göstermektedir. Nitekim maddenin ihdas edildiği Kanun gerekçesinde de³²³ bu durum, “*Vergiye gönüllü uyumu artıracak şekilde her aşamada mükellefe tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödemeyi teşvik edici indirim mekanizmaları getirilmektedir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Mükellefe tanınan kanun yolundan vazgeçme hakkı onun için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi³²⁴ içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin³²⁵ ilgili vergi dairesine³²⁶ verilmesi şartına bağlı olup, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın vergi ve/veya ceza Kanunda belirtilen oranlar³²⁷ dikkate alınarak tahakkuk etmiş olmakta ve tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu noktada başvurunun bir yargı kararı sonrasında olmasına rağmen, kararının kendisinin taraf iradelerini içeren bir anlaşma ya da yargılama hukuku bakımından bir sulh - daveti veya arabuluculuk önerisi olmayıp³²⁸ mükellefin mahkeme kararı üzerine dilekçe ile idareye başvuru yapmasının kanunen kendisine tek taraflı irade beyanına bağlı olarak tanınmış bir hak olduğunu belirtmekte yarar görüyoruz.

Kanun, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçeyi şart olarak aradığından uygulamanın her bir dava dosyası bağlamında yapılacağı anlaşılmaktadır. Yani dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların

³²⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 51.

³²¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 52.

³²² Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 327, 328.

³²³ Kanun değişikliği öncelikle 7193 sayılı Kanun ile yapılmış ancak Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilmesi nedeniyle 7194 sayılı Kanun olarak kanunlaşarak yürürlüğe girmiştir. Gerekçenin bu kısmı 7193 sayılı Kanun ile ilgili teklifte yer almaktadır. Bkz. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³²⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 45 ve 46.

³²⁵ Söz konusu dilekçe, maddenin idareye verdiği yetkiye dayalı olarak çıkarılan 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 20.02.2020 – 31045) ekinde yer almaktadır.

³²⁶ 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, ilgili vergi dairesini dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesi olarak işaret etmektedir. Ayrıca Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 4, İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14 ve 32 ile 2576 sayılı Kanun md. 6.

³²⁷ Bireyin davasının reddi halinde vergi tutarının tamamı, kabulü halinde %60'ı ve cezanın her durumda %75'i; bağlı olduğu vergi aslı dava konusu edilmeyen veya vergi aslına bağlı olmayan cezalarda ise davanın kabul edilen kısmı için %25, reddedilen kısmı için %75 oranında hesaplanan tutar tahakkuk etmiş olacaktır. Kanun lafzında “*kaldırılan*” ve “*tasdik edilen*” ibareleri kullanılmış olması, yargılama hukuku kavramları yönünden eleştiriye açıktır.

³²⁸ Şenyüz, Doğan: “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, S:185, ss:1165-1998, s.1170 (Vazgeçme).

bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması halinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

C. SÜRESİNDE ÖDEME YAPILMAYAN DURUMLARA BAĞLANAN HUKUKİ SONUÇ

Kanun, “*cezalarda indirim*” müessesesinden farklı olarak bu uygulamada, yararlanan mükelleflerin süresinde ödeme yapmaması halinde uygulamayı iptal etme yerine aksine süresinde ödeme yapılmasını teşvik amacıyla süresinde ödeme yapılmasında bir indirim yapılmasını daha öngörmüştür. Buna göre, tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi³²⁹ ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, mahkeme kararının vergi aslı için iptal yönünde olması şartıyla vergi ve her durumda ceza tutarından %20 oranında bir indirim daha yapılmaktadır.

İlk bölümde yer alan ve adeta kanun yolundan vazgeçme ile otomatik yapılan indirimler, ödeme yapılmaması halinde iptal edilmediği halde, ikinci bölümde süresinde ödeme şartı ile yapılan indirimlerin, ödemenin süresinde yapılmaması halinde iptal edileceği düzenlenmiştir. Maddede, “*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.*” hükmü sadece ikinci bölümde, süresinde ödememeye bağlı indirimleri kapsamaktadır³³⁰.

D. BAŞVURUNUN ŞEKLİ VE SONUÇLARI

Yukarıda belirtildiği üzere uygulama mükellefin belirli sürede başvuru yapmasına bağlı olup, Kanun bunun “*kanun yolundan vazgeçme dilekçesi*” ile yapılacağını ve dilekçenin yargı organına değil vergi dairesine verileceğini, dilekçe verme tarihinin kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edileceğini ve vergi dairesinin bu dilekçeyi ilgili yargı merciine göndereceğini düzenlemiştir. İdari yargılama usulünde feragat³³¹

³²⁹ Vergi Usul Kanunu md. 112 uyarınca, kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanacak ve bu da aynı süre içinde ödenecektir.

³³⁰ Nitekim Genel Tebliğ'de, “*Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacaktır.*” şeklindeki açıklamada “*ayrıca*” vurgusu, ikinci indirimin ancak süresinde ödeme halinde olacağına işaret etmektedir. Zaten Genel Tebliğ, bu ikinci indirimi “*Ödeme ve Süresinde Ödemeye Bağlı Olarak Yapılacak İndirim*” başlığı altında ele almış durumdadır.

³³¹ Her ne kadar İdari Yargılama Usulü Kanunu, feragat uygulaması yönünden Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu) atıf yapmakta ise de öğretilerde feragata ilişkin HMK hükümlerinin idari yargıda iptal davalarında aynen uygulanamayacağı görüşü hakimdir. Bkz.

tartışmalı bir konu olup, bunun özellikle kanun yolu aşamasında yapılabilmesi bu tartışmanın başka bir boyutudur. Ele aldığımız kanun yolundan vazgeçme müessesesinde bir yaptırım ya da mali yükten kurtulmak amacıyla bir haktan, kanun yoluna başvuru hakkından vazgeçme söz konusu iken feragatte ise kayıtsız ve şartsız olarak bir uyumsuzluğu sona erdiren ve bir beklenti içermeyen irade beyanı söz konusudur. Dolayısıyla maddede feragat kavramı yerine “*kanun yolundan vazgeçme*” ibaresinin bilinçli olarak tercih edildiği izlenimi uyanmaktadır.

Mükellefin bu şekilde kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vermesi durumunda uyumsuzluğun artık idare tarafından da sürdürülmesi mümkün olmadığı gibi eğer idare istinaf veya temyiz yoluna başvurmuş ise bu başvurular da incelenmeyecek, kanun yolu (dava) konusuz kalacak³³² ve bu yönde karar verilecektir. Mükellefin, bu müesseseye başvurmadan önce kanun yoluna başvurması ve sonrasında idareye bu yolda dilekçe vermesi etkisiz bir başvuru olacak, bu yönde bir başvuru doğrudan yargıya yapılırsa bu ise artık kanun yolundan vazgeçme değil, kanun yolundan feragat olarak değerlendirilecek³³³ mükellef bu müessesenin getirdiği imkanlardan yararlanamayacaktır.

Her ne kadar vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmakta³³⁴ ise de bu noktada mükellefin dava açmadan önce veya davanın devamı sırasında davaya konu vergi ve/veya cezayı kısmen veya tamamen ödemiş olması olasılığının da ele alınması gereklidir. Zira dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilmektedir³³⁵. Kanun bu durumu da öngörerek kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyayı cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı dahil tutarların, bu müesseseye göre ödenecek tutarlara mahsup edileceğini düzenlemiştir. Maddenin bu kısmında sadece vergi ziyayı cezasının ismen belirtilmiş olması nedeniyle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için bu imkanın söz konusu olmadığı ortaya çıktığından, düzenleme bu yönüyle eleştiriye açıktır.

Çakmak, Münci: İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s.329 ve **Günday, Metin:** “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü, Danıştay Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, Danıştay Yayınları, Ankara, 2003, ss:79-86, s. 85.

³³² Şenyüz, (Vazgeçme), s. 1180.

³³³ Şenyüz, (Vazgeçme), s. 1181.

³³⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27.

³³⁵ Vergi Usul Kanunu md. 112.

Bu şekilde kanun yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ilerinin karşılıklı olarak talep edilmeyeceği ve bu alacaklar için icra takibi yapılmayacağı maddede düzenlenmiş ve alışlageldiği üzere maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda idareye yetki verilmiştir.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Ele aldığımız müessese, 7194 sayılı Kanun ile 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere ihdas edilmiş olup, incelediğimiz diğer müesseselere göre görece daha yeni bir uygulamadır.

Müesseseye yönelik ilk eleştirimiz, düzenleme yargılama ve usul hukuku ile ilgili olduğu halde Kanunda daha ziyade idareye yönelik olan “kaldırılan” ve “tasdik edilen” ibarelerinin kullanılması ile ilgilidir. Bunun yerine “iptaline karar verilen / iptal edilen” ya da “davanın reddedilen kısmı” ibareleri daha uygun düşecektir.

İkinci olarak, kanun yolundan vazgeçmede, mahkemece iptaline karar verilen vergiler için dahi %60 gibi bir oranda ödemenin şart koşulmasına yöneliktir. Oysa bu aşamada kanun yolundan vazgeçilmesinde mükelleften çok idarenin yararı söz konusudur ki indirim oranının buna göre daha yüksek olması beklenir. Nitekim mali yapılandırma kanunlarında, yargılama aşamalarına ve bu aşamalarda verilen kararların sonucuna göre cezalar dışarıda bırakılsa bile mükellef lehine daha fazla indirimler sağlanıyor olması mükellefleri kanun yolundan vazgeçme yerine uyuşmazlığı (en azından yeni bir mali yapılandırma kanunu çıkıncaya dek) sürdürmeye yöneltmektedir³³⁶.

Ancak müessesede en önemli hak sınırlaması, Kanun ile belirlenmiş indirim oranlarından yararlanılmasının kanun yolundan vazgeçilmesine, bir anlamda hak arayışının sonlandırılmasına bağlanmış olmasıdır. Oysa cezalarda indirim müessesesi ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalarda olduğu gibi bu yolda belirli oranlarda indirimin ödeme şartına bağlanması ancak bunun için yargılamanın sonlandırılmasının bir şart olarak aranmıyor olması hukuki açıdan daha doğru olacaktır. Üstelik bu olasılıkta dahi ödemeyi yapan mükellefin yargılama sonunda haklı çıkması durumunda ödemesinin kendisine iadesi yolunun da açık olması gerektiği kanaatindeyiz. Bu duruma ilişkin, Kanunun 112. maddesine bir hüküm eklenmesi bütünlük anlamında da yararlı olacaktır.

³³⁶ Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlığının hızlıca çözümü yönünden bir benzerlik gösterse de sağladığı indirim ve oranlar dikkate alındığında mali yapılandırma kanunlarında yer alan ihtilaflı alacaklara ilişkin düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nda kalıcı hale getirilerek düzenlenmiş şekli olduğu söylenemez. Aksi yönde Bkz. **Bozdoğanoglu, Burçin:** Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları Ceza – Dava- Yargılama, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 376.

X. KAMU DENETÇİLİĞİNE (OMBUDSMAN) BAŞVURU

A. MÜESSESENİN KISACA TANITIMI VE TARİHÇESİ

İsveç'te doğan ve gelişen bir denetim sistemi olan³³⁷ Ombudsman, o dilde, vekil-temsilci anlamına gelen “*ombud*” ile kişi anlamına gelen “*man*” sözcüklerinin birleştirilmesi suretiyle türetilmiş olup³³⁸, kişi adına hareket etmeye ve onun haklarını korumaya yetkili kılınmış kimse³³⁹ veya kısaca “*yurttaşı koruyan kamu görevlisini*³⁴⁰” ifade etmektedir. Diğer bir açıdan Ombudsman, genel olarak, kamu makamlarının yapmış olduğu işlemleri Parlamento adına denetleyen bağımsız ve tarafsız bir kurumdur ve bir yönüyle idarenin işleyişini denetleyen bir yapı iken diğer yönü ile gerçek ve tüzel kişiler açısından bir tür alternatif hak arama yolu niteliğine sahiptir³⁴¹. Hukukumuzda bu müessese, (her ne kadar Kamu Denetçiliği Kurumu, bu unvanı yanında “(Ombudsmanlık)” ibaresini kullanıyor olsa da) “*Kamu Denetçiliği*” şeklinde kavramlaştırılmış olup, çalışmada da bu şekilde anılacaktır³⁴².

Kamu Denetçiliği Kurumu ilk defa 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'yla³⁴³ kurulmuş, ilgili kurumun Türkiye Büyük Millet Meclisi ile olan ilişkisinin anayasal dayanaktan yoksun olması gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi tarafından kanunun tümü Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir³⁴⁴. Anayasada 2010 yılında yapılan değişiklik sonrası sağlanan hukuki zeminde 5982 sayılı Kanunla yeniden ihdas edilmiştir. Değişikliğin asıl amacı Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım talebi yönünden uyum sürecinin bir parçası olarak görülmesidir³⁴⁵. Anayasa uyarınca³⁴⁶ vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Bu başvurular Türkiye Büyük Millet

³³⁷ **Eroğlu, Hamza:** İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Bası, Kalite Matbaası, Ankara, 1978, s. 361-362;

³³⁸ **Gerçek, Adnan/ Özcan, Onur:** “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S:324, Eylül/2015, ss:49-64, s.50.

³³⁹ **Baylan, Ömer:** Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü, İçişleri Bakanlığı Yayını, Ankara, 1978, s.1 ve 2.

³⁴⁰ **Yılmaz, Ejder:** Hukuk Sözlüğü, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 934.

³⁴¹ **Aykın, Hasan:** “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S:418, Haziran/2016, s.22-23.

³⁴² Kurumun internet sitesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)” ibaresi yer almakta ve olup, Kurum kararlarında da bu ibareyi kullanmaktadır. Bkz. (<https://kdk.gov.tr/>), Erişim Tarihi: 23.11.2023 ve (<https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama>), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

³⁴³ RG: 13.10.2006- 26318.

³⁴⁴ AYM, 25.12.2008, E:2006/140, K:2008/185, RG:04.04.2009 – 27190.

³⁴⁵ **Atalay, Cengiz:** “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Ortaya Çıkışı”, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:12, Nisan/2016, s:467-470.

³⁴⁶ AY md. 74.

Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından incelenmekte ve başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilmektedir. Anayasanın bu hükmünden anlaşıldığı üzere bizde, “*parlamento ombudsmanlığı*” sistemi kabul edilmiştir³⁴⁷. Her ne kadar bu şekilde bir “*bağlılık*” söz konusu ise de Anayasa düzenlemesinden³⁴⁸ uyarlandığı anlaşılan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun “*Bağımsızlık ve tarafsızlık*” başlıklı maddesi³⁴⁹ ile Başdenetçi ve denetçilere bir bağımsızlık sağlanmaya çalışılmıştır³⁵⁰.

Bu çerçevede Anayasanın emri doğrultusunda Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu³⁵¹ kabul edilerek kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete³⁵² uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere gerekli düzenlemeler³⁵³ yapılmış ve ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik³⁵⁴ çıkarılmıştır.

B. KURUM FAALİYETLERİ

Konumuz açısından ilgili mevzuatın işaret ettiği önemli hususlardan birisi, kurumun faaliyetinin araştırma ve öneride bulunmakla sınırlı olması³⁵⁵ yani bu yolun yargısal denetim gibi hukuki bir yaptırım veya (her ne kadar idare nezdinde tavassutta bulunarak bu yönde bir çaba harcarsa da) düzeltici etkisi olmamasıdır³⁵⁶. Bu anlamda Kurumun önerilerinin bağlayıcılığı söz konusu olmadığından öneriden ibaret Kurum işleminin icrai işlem niteliği olmadığından³⁵⁷ mükellef tarafından ayrıca bir iptal davasına konu edilmesi de mümkün bulunmamaktadır³⁵⁸. Bu açıdan ele alındığında Kurum faaliyetlerinin daha çok hazırladığı raporlarla³⁵⁹ parlamento ve kamuoyunu

³⁴⁷ **Türk, Hikmet Sami:** Temel Yasa Anayasa, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.403.

³⁴⁸ AY md. 138.

³⁴⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 12.

³⁵⁰ **Türk,** s.403, 404.

³⁵¹ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu. (RG: 29.06.2012 – 28338)

³⁵² **Odyakmaz, Zehra:** “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S.4, Y.4, 2013, s. 1-85, s. 11

³⁵³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1.

³⁵⁴ RG: 28.03.2013 – 28601.

³⁵⁵ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1.

³⁵⁶ **Özbudun, Ergun:** Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.129

³⁵⁷ Bkz. İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14.

³⁵⁸ **Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel:** İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 811.

³⁵⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 22.

bilgilendirmek ve idarenin hak ihlallerine dikkat çekerek bu konularda gerekli idari ve kanuni düzenlemelerin yapılmasını sağlamaya çalışmak şeklinde olduğu söylenebilir³⁶⁰.

Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikayetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına inceleme ve araştırma yetkisine sahiptir. Bu yetkisini kullanırken, idari işlemler yalnızca hukuka uygunluk yönünden değil; hakkaniyete uygunluk yönünden de incelenmektedir³⁶¹. Bu yönüyle kurumun denetimi “*yerindelik denetimi*”ni gündeme getirmekte ve idari yargıdaki yerindelik denetimi yasağının³⁶² bertaraf edilmiş olması³⁶³ ile diğer hak arama yollarından ayrılmaktadır. Vergileme, idari nitelikli bir işlemidir. Bu nedenledir ki; herhangi bir şekilde vergileme işleminde görev ve yetkisi bulunan tüm idarelerin işlem ve uygulamaları ile çalışanların tutum ve davranışları Kamu Denetçiliği Kurumu’nun denetimi kapsamına girmektedir. Mevcut durumda Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat, mükellefin vergi idaresinin hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğunu düşündüğü işlem, eylem ve uygulamaları aleyhine başvuruda bulunabileceği yeni bir hak arama yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu kurumun etkili bir koruma mekanizmasına dönüşmesi elbette bir beklentidir. Ombudsmanın tavsiye kararlarına bağlayıcı olmamalarına rağmen çoğunlukla uyulması, o ülkenin demokrasiyi algılaması ve uygulaması ile birebir ilgilidir³⁶⁴. Ülkemizde vergi idaresinin uyuşmazlık pratiği, yargı içtihatları karşısındaki uyma / uymama geleneği ve en nihayetinde bir konudaki yerleşik içtihada rağmen eski uygulamayı sürdürme ve aleyhindeki yargı kararını her hal ve karda temyiz etme geleneği, umut verici değildir³⁶⁵.

Kamu denetçisinin görevi, mükelleflerin temel haklarının korunması veya yönetimin karşısında zor durumda kalan mükelleflere yardım etmek olup, kamu denetçisi işlevi gereği yargıca yakın olsa da bir yargıç olmadığı gibi yargıya müdahale de edemez³⁶⁶. Bu anlamda yargı organınca çözümlenmesi zorunlu olan ve hukuk temeline dayanan uyuşmazlıklara karışmamakta ancak özgürlük, iyi yönetim³⁶⁷ ve hakkaniyet adına çözümler önermektedir³⁶⁸. Kurumun 2021 yılında vergi işlemlerine ilişkin 167,

³⁶⁰ Özbudun, s.129

³⁶¹ Yaltı, Billur: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvuru ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, S:286, Temmuz/2012, ss:110-121, s.113 (Ombudsman).

³⁶² AY md. 125 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 2.

³⁶³ Baş, Ömer Can: İdarenin Yargı Dışı Denetim Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023, s.101.

³⁶⁴ Yaltı, (Ombudsman), s.116.

³⁶⁵ Yaltı, (Ombudsman), s.116.

³⁶⁶ Fendoğlu, Hasan Tahsin: Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 133.

³⁶⁷ T. C. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun “*iyi yönetim ilkeleri*”ne yaklaşımı için Bkz. T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) İyi Yönetim İlkeleri Rehberi, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Yayını, Ankara, 2019, s.28-144.

³⁶⁸ Fendoğlu, s. 133. Ayrıca Bkz. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1 ve md. 5.

ekonomi, maliye ve vergiye ilişkin diğer konulara ilişkin 186 ve kamu alacaklarına ilişkin 52 adet şikayet aldığı görülmekte olup³⁶⁹, mükelleflerin bu yolu tercih ettiklerini söylemek mümkün değildir.

Anayasa uyarınca, hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz³⁷⁰. Bu durumda ombudsmanın zaten “öneri” niteliği taşıdığı Anayasa ve kendi kanununda özel olarak belirtilen görüşlerinin yargısal anlamda bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

C. KURUMA BAŞVURUNUN DAVA SÜRESİNE ETKİSİ

Kuruma yapılan başvurunun en önemli sonucu, dava açma süresi içinde yapılan başvurunun, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurması³⁷¹ şeklindedir. Başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi halinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlamakta, başvurunun Kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi halinde ise ilgili merci Kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır³⁷². Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar³⁷³.

Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının³⁷⁴ tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak Kurum, telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali bulunan hallerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir³⁷⁵.

D. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi hukuku alanında uyuşmazlıkların çözümü konusunda da kullanılacak bir yol olarak Kamu Denetçiliğine başvuru, Anayasal bir hak olan dilekçe ve bilgi edinme

³⁶⁹ T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Raporu, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Yayını, Ankara, 2022, s. 74.

³⁷⁰ AY md. 138.

³⁷¹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 17.

³⁷² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 21.

³⁷³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 21.

³⁷⁴ Bu yönde Gümrük Kanunu uygulaması örnek gösterilebilir.

³⁷⁵ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 17.

hakkı çerçevesinde ele alınabilir. Mükellefin izahat talebinde, henüz ortada bir işlem ve uyumsuzluk yok iken mükellefin dilekçe ve bilgi edinme hakkı söz konusu iken burada ortada bir uyumsuzluk olması farklılık yaratmaktadır.

Başvurunun dava açma süresini belli şartlarla durduruyor olması, başvuru sonrasında yargıya başvuru önünde bir engel olmaması mükellefler açısından olumlu değerlendirilebilir. Ancak verilen kararın bağlayıcı olmaması yanı sıra başvurunun (varsa) öncelikle idari başvuru yollarının tüketilmiş olmasına bağlanması ise bir olumsuzluk olarak değerlendirilebilir.

İlgili bölümde ele aldığımız üzere, istatistikler incelendiğinde henüz bu yolun işlerlik anlamında mükellefler tarafından çok da tercih edilmediğine işaret etmektedir.

XI. “AF”, “YAPILANDIRMA” VE BENZERİ ADLAR TAŞIYAN ÖZEL KANUNLAR İLE YAPILAN UYGULAMALAR

A. ÇEŞİTLİ ADLARLA KABUL EDİLEN KANUNLARIN ÖZELLİKLERİ

Sözlük anlamı olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelen af kavramı³⁷⁶ Türk hukuk sistemi içerisinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması olarak tanımlanabilir³⁷⁷. Vergi hukukunda af kavramı ise vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir³⁷⁸.

Genel olarak vergi aflarının çeşitli biçimlerde uygulandığı görülür; örneğin; vergi yükümlülerinin beyanda bulunmama cezalarının affi anlamına gelen beyan affi, geçmiş vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi anlamına gelen düzeltme affi, yaptıkları ödeme karşılığında vergi yükümlülerinin belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının

³⁷⁶ **Türk Dil Kurumu:** Güncel Türkçe Sözlük, (www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

³⁷⁷ **Aygün, Recep:** “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 88.

³⁷⁸ Öğretide “*mali af veya vergi affi*”, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde ya da Devletin kanunla alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağının ortadan kaldırılması olarak tanımlanmaktadır. Bkz. **Aslan**, s.73, 74. Tuncer ise, “*mali af*” ile “*vergi affi*” kavramlarının farklı olduğunu, çünkü mali affin vergi ilişkisi dışında kalan, devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları ve bütçe uygulamasından kaynaklanan parasal alacakları da kapsayan geniş ve belirsiz bir kavram olduğunu ifade etmektedir. **Tuncer, Selahattin:** Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.6. Vergi affi ile Devlet vergi cezalarını toplama hakkından vazgeçerek vergi kaçırıcılara sisteme dahil olmaları için bir şans tanımakta ve bu nedenle af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte, bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmının da affedildiği görülmektedir. Bkz. **Yiğit**, s. 286.

araştırılmaması anlamına gelen araştırma affi, geçmiş dönemlerde yasal olarak düzenli tutulmayan kayıtların affi anlamına gelen kayıt tutma affi ve saptanan suçluların kovuşturulmaması anlamına gelen kovuşturma affi bunlardan en çok uygulananlarıdır³⁷⁹.

Vergi af ve yapılandırmaları, bazen içi içe geçse de “af” ile suç bağlamında ceza hukukunun ve bazen de buna bağlı olarak vergi aslı yanında yaptırımı parasal olan “vergisel kabahatler” ile ilgili olarak vergi hukukunun etkilenmesine karşın “yapılandırma”larda³⁸⁰ sadece vergi aslı ve yaptırımı parasal olan vergi kabahatleri yönünden münhasıran vergi hukukunun etki alanı içinde kalınmaktadır. Her ne kadar bunlar iki ayrı müessese olsa da vergi afları için yapılan “eşitsizlikte metastaz³⁸¹” nitelemesinin³⁸² yapılandırma uygulamaları için de geçerli olduğu görüşündeyiz. Aynı şekilde, 5811, 6486, 6736, 7143, 7186 ve 7256 sayılı Kanunlar ile yapılan ve 5811 sayılı Kanun örneğindeki gibi “*Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*” şeklinde adlandırılrsa da uygulamada “*varlık barışı*” olarak nitelenen Kanunların da Kanun ile vergi yükümlülerine bir “hak” alanı açıyor olması nedeniyle³⁸³ aynı sınıflandırmaya dahil edilmesi gerekir. Ancak bu “*metastaz*”ların hepsinin bir “af” sayılıp sayılmayacağı ayrı bir tartışmanın konusudur.

Anayasa, genel ve özel af ilanını Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne³⁸⁴ ve bazı hallerde kişiye özel olarak cezayı hafifletme / kaldırma yetkisini Cumhurbaşkanına³⁸⁵ vermiştir. Anayasada bu konuda vergiye ilişkin özel bir düzenleme olmadığı gibi bir yasaklama da söz konusu değildir. Dolayısıyla, bu içerikte düzenlemeler yapılmasına anayasal bir engel olmadığı kabul edilebilir. Vergilerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılabilmesi³⁸⁶ ilkesinin zaten bu düzenlemeler için yasamaya yeterli bir alan bıraktığı sonuç ortaya çıkmaktadır. Sorun, bu yetkinin varlığı değil, cömertçe kullanılmasıdır³⁸⁷. Gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, “af” veya bilindiği anlamıyla “yapılandırma” yönünde

³⁷⁹ Arıkan, Zeynep / Yurtsever, Hatice: “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 61.

³⁸⁰ Kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya dava aşamasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde farklı kanuni düzenlemelerde ancak oldukça benzer özellikler gösterecek şekilde kanunlaşa geldiğinden genel olarak tüm bu kanunlar “*mali yapılandırma*” üst başlığı altında isimlendirilmektedir. Aynı yönde Bkz. Bozdoğanoglu, s.394.

³⁸¹ Metastaz, kanserli hücrelerin sağlıklı hücrelere sıçraması yayılması anlamında tıbbi bir terimdir. (www.wikipedia.org). Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³⁸² Saban, (Vergi Hukuku), s. 176.

³⁸³ Saban, Nihal: “Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performansa Örneği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt - I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009, ss:493 – 505, s. 497 (Adaletsiz Hak).

³⁸⁴ AY md. 87.

³⁸⁵ AY md. 104.

³⁸⁶ AY md. 73.

³⁸⁷ Saban, (Vergi Hukuku), s. 177.

hükümler içermediğinden bu amaçla çıkarılan özel kanunlar dikkate alınmak, bunların değerlendirilmesinde ise Anayasa, vergi ve ceza kanunlarının genel kuralları değerlendirilmek durumundadır³⁸⁸. Bu yöndeki Kanunların büyük bir kısmı Anayasa Mahkemesi önüne getirilmediği gibi mahkeme önüne gelenlerde ise Anayasa Mahkemesi'nin bu Kanunların çoğunu Anayasaya aykırı bulmadığı³⁸⁹ tespit edilebilmektedir.

Günümüzden geriye doğru gidildiğinde en yakın olarak 4811 sayılı Kanunun vergi hukuku ve bu bağlamda ceza hukuku açısından bir “*af kanunu*” niteliği taşıdığı görülmektedir. Nitekim söz konusu Kanun 14. maddesinde “*İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi zıyana sebebiyet verildiği hallerde, (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanılabilmesi için; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır.*” şeklinde yer alan hüküm bu Kanunun bir af kanunu olduğuna işaret etmektedir.

Söz konusu 4811 sayılı Kanun sonrasında da birbirine benzer hükümler içeren ancak ceza hukuku anlamında bir af kanunu niteliği taşımayan birçok yapılandırma kanunu çıkarılmıştır³⁹⁰. Ancak bu kanunların tümünde konu vergi hukuku olunca bunlar sadece amme alacakları yönünden düzenlemeler getirmiş ve ceza hukuka alanına girmemiştir. Bu nedenle söz konusu Kanunlar, “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.*” şeklindeki Anayasa hükmünün³⁹¹, “*genel ve özel af ilanına karar vermek*” kısmı ile değil, “*kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” şeklindeki genel kısmı ile değerlendirilmek durumundadır. Meclisin idari yaptırımları kaldırma yetkisinin kaynağının Anayasada belirtilen “*genel ve özel af ilan etmek*” ifadesi değil, “*yasama yetkisinin genelliği ilkesi*” olması, Meclisin ceza hukuku anlamındaki cezaları af yetkisinin doğrudan Anayasada düzenlenmesinin temel sebeplerinden birinin ona bu yetkiyi vermek değil, affın yargı kararlarıyla çelişiyor olması ile ilgili bir husustur. Oysa idari yaptırımlar bir yargı kararıyla değil idarece re’sen tespit edilen yaptırımlar olduğundan, bunların kaldırılmasının yargı kararlarının bağlayıcılığı ilkesiyle çelişmesi

³⁸⁸ **Saban**, (Vergi Hukuku), s. 180.

³⁸⁹ Örneğin Bkz. AYM, 19.03.1987, E:1986/5 K:1987/7, RG: 12.11.1987 - 19632.

³⁹⁰ Söz konusu kanunlara dair bir liste için Bkz. **Batu, Murat**: Bir Seçim Havucu (Mu?); Yine Yeniden Vergi Affı (Vergi Affı), (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/bir-secim-havucu-mu-yine-yeniden-vergi-affi,38365>), Erişim Tarihi: 25.08. 2023.

³⁹¹ AY md. 87.

söz konusu değildir. Bu sebeple bunlara yönelik Meclis yetkisinin Anayasada açıkça belirtilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu durumda sadece mali konularla ilgilenen yapılandırma / barış / matrah artırımı içerikli kanunlar bir “*Af Kanunu*” olmadığına göre değerlendirilmeler de “*Genel Kanun*” ilkelerine göre yapılmak durumundadır.

Diğer yandan; suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, aynı zamanda kişinin kendisine yöneltilen isnadın bir hakim ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına geldiğine göre mali içerikli vergi cezalarının da bu çerçevede ele alınması gereklidir. Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtır ya da ima ediyor ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*masumluk karinesi*” ihlal edilmiş sayılmalıdır; dolayısıyla mali de olsa bir cezayı ortadan kaldıran kanundan yararlanmak suretiyle, açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir imaj yaratılarak düşmüşse, mahkemeye başvurma hakkını da ihlal etmiş sayılır³⁹². Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi yükümlüsünün vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetini kanıtlamasının yolunun hiçbir vergi affı yasası ile kapatılmamış olduğu³⁹³ bir karşı görüş olarak öne sürülebilir.

Bu husus dışarıda bırakıldığında vergi aflarının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanan yaygın bir araç olduğu, ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan ödeme gücü zorluklarına karşın toplumsal barışı sağlamak veya yapılacak kapsamlı bir reformla birlikte yeni bir sayfa açmak adına vergi aflarının vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği vardır. Ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sık sık başvurulmuş bir araç olması durumunda, mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüklerini erteleme yoluna gitmelerine bağlı olarak vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir³⁹⁴.

Son olarak kabul edilen 7440 sayılı Kanun da öncekiler ile aynı yolda hükümler getirmiş, kesinleşmiş alacaklar yanında henüz dava açma süresi geçmemiş ya da açılmış davaların kesinleşmemiş olduğu alacaklarda da dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmiş olması şartına bağlı olarak indirim, taksitlendirme, cezalarda kaldırma ve

³⁹² **Ağar, Serkan:** “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 59, 2005, s. 354.

³⁹³ **Uçan, Emine Sevcan:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), İzmir, 2013, s. 82.

³⁹⁴ **Aygün,** s. 92.

yeniden faiz hesaplama uygulamasına dayanak alınmıştır. Bunun dışında söz konusu Kanun öncekiler gibi matrah artırımını imkanı getirmiş, farklı olarak henüz kapanmamış hesap dönemi (2022 takvim yılı) için de ilk kez matrah artırımını yapma imkanı getirilmiştir.

Matrah artırımını ile ilgili düzenlemeler, borç yapılandırmasından farklı bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Burada esasen yükümlülerin matrah artırımını yapmaya zorlandığı söylenebilir. Zira Kanuna göre yükümlüler, geçmişte beyan ettikleri gelirlerini belli bir oranda artırdıklarında, artırım yapılan geçmiş beş yıla kadar hesapları incelenmeyecektir. Sık sık bir vergi affi kanununun çıkarıldığı ve vergi inceleme oranının düşüklüğü de göz önünde bulundurulursa, sıklıkla başvurulmuş af uygulamaları mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmesi konusunda isteksiz davranmalarına neden olmakta ve af uygulamalarının dürüst mükellefler için ceza, diğerleri için ise bir ödül mekanizması olarak görülmesine neden olmaktadır³⁹⁵. Artırımın asgari miktarları Kanun'da belirlenmiş olduğundan, aslında inceleme sonucunda çok daha yüksek matrahlar ve vergi borçları, hatta vergi kaçakçılığı suçuna yol açan fiiller ile vergi kabahatleri saptanabilecek olmasına rağmen, bunların görmezden gelinmesi ve hatta daha düşük vergilendirme yapılma garantisi verilmesi sağlıklı bir vergilendirme politikası izlenmesi önünde büyük bir engeldir³⁹⁶. Oysa afların uzun dönemde vergi uyumunu artırması için tek seferlik uygulanması, mükelleflerde af beklentisi yaratılmaması ve kayıt dışılıkla mücadelede vergi aflarının etkileri bakımından söz konusu sonuçların da göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır³⁹⁷.

B. ARA DEĞERLENDİRME

Genel olarak “*vergi affi*” olarak adlandırılrsa da son yıllarda çıkarılma aralığı daha yakın ve sık hale gelen özel kanunlar, Türk Ceza Kanunu anlamında değilse de vergi kabahatleri karşılığı öngörülmüş idari para cezası nitelikli vergi cezalarının tahsilatlarından vazgeçilmesi nedeniyle bir “*af*” ve vergi asıllarının kısmen de olsa tahsilinden vazgeçilmesi ve yeni vadeler belirlenmesi nedeniyle “*mali yapılandırma*”³⁹⁸ niteliği taşımaktadır.

³⁹⁵ **Yaraşır, Sevinç:** “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:379, Mart/2013, ss:175-187, s.186.

³⁹⁶ **Başaran Yavaşlar, Funda:** “Af Yasası’nda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Dünya Gazetesi, 14.03.2023 (Af Yasası).

³⁹⁷ **Ecemiş, Adile:** “Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumu Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, Vergi Dünyası Dergisi, S:395, Temmuz/2014, ss:121-128, s.128.

³⁹⁸ Öğretide vergi aslından yapılan indirimler için de “*yapılandırma*” yerine “*af*” kavramı kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 171; **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 386. Oktar ise “*vergi affi (mali af)*” kavramını tercih etmektedir. Bkz, **Oktar**, s. 196.

Konumuz özelinde ele alındığında geçmiştekiler yanında son olarak çalışmamızın kaleme alındığı sırada kabul edilen 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da öncülleri gibi birden fazla olasılıkta mükelleflere çeşitli imkanlar tanımaktadır.

Kesinleşen alacaklar yönünden vergi aslında indirim yapılmaması, ancak cezaların tümüyle kaldırılması; kesinleşmeyen, yani henüz idari veya yargısal başvurular için süresi geçmemiş veya bu süreçler devam eden tarh işlemlerinde ise yine cezaların tümüyle kaldırılması yanında vergi asıllarında da belirli ve çeşitli oranlarda indirim yapılması söz konusu ise de tüm bunlar, “*dava açılmaması*” ya da “*açılmış davadan vazgeçilmesi*” şartına bağlanmış durumdadır³⁹⁹.

Vergi asılları yönünden indirimler öngörülmesi, vergilerin kanuniliği, mali güce göre vergileme, kanun önünde eşitlik ve vergi adaleti⁴⁰⁰ yönünden mükellefler arasında farklılıklar yaratma ve ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler için bir “*hak ihlal*” alanı yaratmaktadır⁴⁰¹. Ayrıca vergilerini tam ve zamanında ödeyen mükellefler ile aksine davrananlar arasında bir farklılık yaratılması yanında vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler ile bunları ödemeyip sürüncemede bırakanlar arasında da hukuki ve mali yönden farklılıklar yaratılması⁴⁰² vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesini ihlal etmektedir.

Bu husus dışarıda bırakıldığında dahi, kanunların bir kısım imkanlardan yararlanılmasını, dava açılmaması veya açılmış davadan vazgeçilmesi şartına bağlamış

³⁹⁹ Şenyüz, devletin muhatabın başvurmasıyla sonuç doğurmak üzere kendi cezalarından “*adeta bir kanuni sulh anlaşması ile tek taraflı olarak feragat etmekte*” olduğunu ifade etmektedir. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 274. Ancak biz, burada temel olarak (kanunlar ‘vazgeçme’ ifadesini tercih etse de) bir feragat varsa bunun devlet tarafından değil, bireyin dava açmama veya açılmış davadan vazgeçmesi şeklinde olduğu görüşündeyiz. Kaldı ki burada kullanılan “*kanuni bir sulh*” benzetmesi de tartışmaya açıktır. Eğer “*sulh*” yönünden bir benzetme yapılacaksa bu olsa olsa “*yapılandırma kanununun bireyi sulhe davet*” ettiği şeklinde olabilecektir. Biz, cezalarla sınırlı olmak üzere kısmen Mutluer/ Dayanç’ın, “*devletin cezalandırma hakkından vazgeçmesi*” nitelemesine katılıyor olsak da vergi aslı yönünden hukuki bir niteleme mümkün görünmemektedir. Bkz. Mutluer/ Dayanç, s. 225. Bu nedenle, Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker’in “*Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi*” şeklindeki kullanımı daha kapsayıcı görünmektedir. Bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 171.

⁴⁰⁰ Bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımı arasındaki farklılıklar, milli gelirin de adaletsiz dağılımına yol açtığından Devletin bu noktada adaleti sağlamak üzere yapabileceği müdahalelerden birisi de vergiler olup, vergi adaleti ya da vergide adalet, vergi yükünün kişiler arasında en hakkaniyeti vaziyette nasıl düzenlenebileceğini kapsayan bir kavramdır. Bkz. Zorlu, Süleyman Emre/ Çataloğlu, Gülen: AİHS ve Anayasa Hukuku Bağlamında Vergide Adalet İlkesi, Adalet Yayinevi, Ankara, 2023, s.26.

⁴⁰¹ Şenyüz, vergi aflarından yararlanılanlar ile yararlanmayanlar arasında yaratılan eşitsizliği gidermek bakımından vergilerini zamanında ödeyen ve bu nedenle uyumlu mükellef olarak nitelendirilen mükellefler için vergi indirimi getirildiğini ifade etmektedir. Bkz. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 275. Ancak Gelir Vergisi Kanunu Mük. 121. maddede düzenlenmiş “*vergiye uyumlu mükellef indirimi*”nin, tahakkuk edecek verginin %5’i ve ayrıca belirli bir üst tutar ile sınırlandırılmış olması nedeniyle eşitsizliği giderecek nitelikte olmadığı görüşündeyiz.

⁴⁰² Çetin Gerger, s. 81.

olması, en azından Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan, “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” hükmü açısından mahkemeye erişim ve adil yargılama anlamında başlı başına bir hak ihlali yaratmaktadır. Zira mükellef, kanun yoluyla da olsa dava açmama / açtığı davadan vazgeçmeye mecbur bırakılmaktadır.

Ele aldığımız, vergi uyuşmazlıklarının yargı dışı yöntemlerle çözümü yollarında genel olarak mükellefe sunulan avantajların dava açmama ya da açılmış davadan vazgeçme şartına bağlanması, yargılama mümkün olsa idi yargı kararına göre oluşacak sonuca göre mükellef haklarının temin edilmesini önleme amacı izliyor görünmektedir. İşte bu noktada kamu yararı ile mükellefin katlanacağı yük arasında, hemen hemen tüm yollarda yargıya ulaşmada bir sınırlandırma getirilerek dengesinin bozulduğu görülmektedir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, mahkemeye ulaşma hakkının, adil yargılanma hakkının kurucu unsurlarından biri olduğunu, mutlak olmayıp sınırlandırılabilirliği mümkünse de hakkın özünün ortadan kaldırılacak şekil veya derecede sınırlandırılıp azaltılamayacağına vurgu yapmaktadır⁴⁰³.

Başlangıçta değindiğimiz üzere vergilendirmede Devlet'in egemenlik hakkı kullanımını söz konusu olup, mükellef hakları⁴⁰⁴ olarak adlandırılan haklar temelde zayıf konumdaki mükellefi korumaya yöneliktir. Bunlardan en önemlisi mahkemeye ulaşma hakkı olup, bu hak, mükellefin her türlü iddiasını bir mahkeme ya da yargı yeri önüne çıkarma yani hukuken ve fiilen mahkemeye ulaşma hakkını güvence altına almaktadır⁴⁰⁵. Anayasanın idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunu açık tutması da bu bağlamda ele alınabilir.

Son olarak yine “*vergi af*” kanunlarıyla, Anayasa'nın 125. maddesinde, “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmünün bertaraf edilerek idarenin yaptığı işlem ve eylemler açısından yargı denetimi dışında bir alan

⁴⁰³ Janosevic v İsveç, p:80 vd., Aktaran **Yaltı, Billur**: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 116, 117 (Vergi Yükümlüsü).

⁴⁰⁴ Mükellef hakları, genel hukuk düzeninde tanınmış olan bireyin genel haklarının vergi hukukundaki hali olarak tanımlanabilir. Bu anlamda çalışmamızda ele alınan birçok husus, ‘mükellefin özel hakları’ olarak değerlendirilmektedir. Bkz. **Gerçek, Adnan/ Çetin Gerger, Güneş/ Taşkın, Çağatan/ Bakar, Feride/ Güzel, Simla**: Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi Teorik Çerçeve – Analiz – Öneriler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 21 ve s. 85-106. Farklı tanımlamalar için Bkz. **Kükrer**, s. 25 vd.; **Çetin Gerger**, s. 24. Taylar/ Gök/ Demirbaş Aksüt/ Artun ise mükellef haklarını, bunların korunması açısından hukuki güvenlik ilkesi ile bağlantılı olarak ele almaktadır. Bkz. **Taylar, Yıldırım/ Gök, Özgecan/ Demirbaş Aksüt, Burcu/ Artun, Emine Sevcan**: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 3 vd. Gökbel, mükellef haklarını, “... vergilendirme ilişkisinden dolayı, devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar...” olarak tanımlamaktadır. **Gökbel**, Mükellef Hakları, s. 8.

⁴⁰⁵ **Yaltı**, (Vergi Yükümlüsü), s.114.

yaratıldığı ve mükellefin mali yükü azaltılıyor görünümü altında idarenin işlem ve eylemlerinin de bir anlamda “temize çekildiği” söylenebilir.

Kanunların kabul tarihi itibarıyla kesinleşmiş veya henüz kesinleşmemiş vergi, ceza ve fer’ilerinin yapılandırılması dışında “*matrah artırımı*” yöntemiyle mükelleflere adeta vergi incelemesinden koruyan bir “*sigorta poliçesi*” verilmesi ise “*ekonomik nedenler*” ile Hazineye ek gelir yaratma dışında hiçbir hukuki gerekçeye dayandırılmamaktadır.

SONUÇ

Uyuşmazlık, iki ya da daha çok taraf arasında yaşanan bir anlaşmazlığın, çekişme ve çatışmaya dönüşmesi, çözüm ise tarafların hukuki yolları kullanarak bu uyuşmazlığı sona erdirmeleridir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin önünde,

- i. vergilendirme ile ilgili bir olayın henüz anlaşmazlık aşamasına geçilmeden, örneğin özelge alınarak uyuşmazlığın önlenmesi,
- ii. doğmuş anlaşmazlığın bir çözüm yolu olarak yargıya gidilmeden örneğin uzlaşma veya cezada indirim yoluyla idari aşamada çözümlenmesi,
- iii. yargıya taşınmış anlaşmazlığın yargı tarafından çözüme kavuşturulmasının beklenmesi,
- iv. yargısal süreci devam eden uyuşmazlığın ya başlangıçta var olan kanun hükümleriyle düzenlenmiş müesseselerden örneğin kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile ya da uyuşmazlık devam ederken kabul edilen özel kanunlardan örneğin yapılandırmadan yararlanarak çözümlenmesi

şeklinde seçenekler bulunmaktadır. Bu seçeneklerden hangilerini tercih edeceği veya doğrudan yargıya gidilmesi mükellefin iradesine bağlı ise de bunların tümü farklı mali sonuçlar doğurmak yanında yine mükellef tarafından öngörülemez farklı hukuki belirsizlikler içermektedir. Yine her bir seçim, mükellef açısından bir (diğer seçenekler yönünden) vazgeçme anlamına da gelmektedir. Üstelik doğmuş uyuşmazlığın idari yollardan çözümü, konuyu yargıya taşıma ya da yargıya taşınmışsa bundan vazgeçilmesi gibi bir şartı da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla bu tür düzenlemelerde dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi veya kanun yollarına başvurulmaması gibi koşulların öngörülmesi, çeşitli avantajlar sağlanarak hakkaniyete uygun bir denge kurulmaya çalışıldığı izlenimi verse de esasen tek taraflı bir biçimde ilgililere yük yüklenmesi anlamına gelmektedir.

Ele alınan düzenlemeler ile devletin vergi alacağına en kısa zamanda kavuşabilmesi mümkün ve kabul edilebilir bir amaç ise de bu alacağın hızlı bir şekilde kesinleştirilmesi ve ayrıca yargının iş yükünü hafifletebilmesi şeklindeki diğer amaçlar mükellef açısından bir hak arama sınırlaması ve sonunda mülkiyet hakkına el atılmasına razı olması anlamında kabul edilir görünmemektedir. İlgililerin sağlanan olanaklardan yararlanmaları yanında dava haklarının muhafaza edilmesi ancak bu hakkın kullanımının devletin bir tahsilat yapmasını engellenmemiş olması adalete uygun olarak taraflar arasında bir menfaatler dengesinin kurulmasına da hizmet edecektir. Bu yaklaşımda, mükellef, bir yandan yargıya başvurma hakkını kullanırken bir yandan da bu hakkı kullanma sırasında indirimli de olsa bir ödeme yapmasına karşın yargı sonunda bu ödemeyi iade alma hakkını elinde tutmuş; devlet ise yargılama sonunda kavuşabileceği tahsil etme imkanını önceden indirimli de olsa kullanabilmiş olacaktır.

Açıklanan çerçevede, vergi uyuşmazlıklarının yargı dışı veya karma yollarla önlenmesi veya çözümü konusunda ele aldığımız her bir müessese, diğer müesseseler ile ilişki ve etkileşimleri yanında en sonunda mahkemeye erişim hakkı yönünden getirdiği sınırlamalar açısından ilgili başlık altında bir ara değerlendirme olarak incelenmiştir. Bu sınırlamalar, adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Zira adil yargılanmanın mümkün olabilmesi için, öncelikle mahkemeye erişim hakkının sağlanması gerekmektedir. Yargıya erişimin mümkün olmadığı yerde adil yargılanmadan zaten söz edilemeyecektir.

Konu bir bütün olarak ele alındığında, “mükelleflerin izahat talebi” ve “Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru” dışında kalanların tümünde mükelleflerin bu yollardan yararlanması, yargıya başvurmama veya başvurmuş ise bundan vazgeçme / kanun yolundan vazgeçme - yargılamanın sonlanması şeklinde mükellef açısından olumsuz bir etkiye sahiptir. Kaldı ki mükelleflerin izahat talebine idarece verilen cevapların idareyi ve özellikle vergi inceleme elemanlarını bağlayıcı niteliğine karşın, talep eden yönünden bir birel işlem ve internet sitesinde yayımlanması ile genel düzenleyici işlem niteliği kazanıp kazanmadığı üzerinde durulmadan dava dışı bırakılması da ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Beyana dayalı vergileme esaslı vergi sistemimizde mükelleflerin kendi beyanlarını davaya konu edemeyecekleri yönündeki düzenlemeye bir istisna teşkil eden ihtirazi kayıtlı beyan müessesesinin, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için müeyyide tehdidi üzerine verilip verilmediği ayırımına tabi tutulması, pişmanlık talepli verilen beyannamelerde ise bu yolun her durumda kapalı tutulması Kanunda açıkça düzenlenmemiş konularda yorumla getirilen sınırlandırmalar olarak değerlendirilebilir. İhtirazi kayıtlı beyanda, konu yargıya intikal ettiğinde ayrıca bir yürümenin durdurulması kararı alınmadıkça zaten tahsilat işlemlerinin durmadığı dikkate alındığında yargı

yolunun açık tutulması ile devletin bir zararının doğmayacağı, aksine hukuk devleti niteliğinin sağlanabileceği düşünülebilir.

Benzer yönden vergi hatalarına dair düzeltme müessesesinin daha ziyade verginin tahsili gereken aşamaya kadar ve özellikle tarh işlemine bağlı olarak değerlendirilmesi, yargı denetiminden geçerek kesinleşmiş ya da uzlaşmaya varılmış tarh işlemlerinde dahi vergi hatası bulunması durumunda düzeltme imkanının tanınıyor olması karşısında bir çelişki olarak ortadadır. Yine düzeltme işlemlerinin tarh zamanaşımına paralel düzenlenmesi, tahsilat işlemleri devam eden vergiler yönünden düzeltme imkanının sınırlandırılış olması bir hak ihlali yanında, hatadan vergi alınması (artık tahsil edilmesi) anlamına da gelebilecektir.

Bu nedenlerle devletin alacağını en hızlı ve en ucuz şekilde tahsil edebilme kaygısı bir yana, mükellef hakları diğer yana konularak yapılacak bir düzenleme hiçbir zaman arzu edilen dengeyi sağlamaya yönelik olmayacaktır. Yargıya gitme veya yargıdaki süreci devam ettirme yolunda sınırlamaların, idari çözümlerin ucuz ve hızlı olduğu, yargının iş yükünü azalttığı, vergi alacağının tahsilini çabuklaştırdığı söylenebilirse de asıl olan yargılamanın hızlı ve ucuz bir şekilde gerçekleştirilmesi olmalıdır.

Sonuç olarak çalışmada, idari çözüm yollarının ortadan kaldırılması ve tek çözüm mercii olarak yargının işaret edilmesi değil, idari çözüm yollarının korunarak yargısal sürecin devam ettirilebilmesi imkanının gerekliliği savunulmaktadır. Böylece hem anlaşmazlık mükellef tarafından yargıya götürülebilecek ve hem de bu yolun devamı öncesinde mükellef tarafından seçilmiş idari çözüm yoluna göre Devlet tarafından bir tahsilat yapılabilmiş olacaktır. Son tahlilde, yargısal sonuç mükellef lehine olduğunda mükellef ödediklerini iade alabilme imkanına kavuşurken, aleyhe olması durumunda ayrıca ek bir mali külfete katlanmamış olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR ve MAKALELER

Acar, Zeynep Sena: Türk Vergi Hukukunda Tarh, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Ağar, Serkan: “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 59, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005 (Kamu Maliyesi).

Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021 (Vergi Hukuku).

Akın Basa, Yeliz Neslihan: Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023.

Akıncı, Müslüm: İdari Yargıda Adil Yargılama Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Aksoy, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil: Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022.

Alp, Ziya: Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023.

Alpar, Erol: Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayını, Ankara, 1990.

Arıkan, Zeynep/ Yurtsever, Hatice: “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004.

Arslan, Mehmet: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016.

Aslan, Memduh: Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Atalay, Cengiz: “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Ortaya Çıkışı”, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:12, Nisan/2016.

Aygün, Recep: “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, Mayıs 2012.

Aykın, Hasan: “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S:418, Haziran/2016.

Bahçeci, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Bakmaz, Zübeyir: AYM'nin Son İptal Kararı ve Yeni Dönem Uygulaması, (<https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:7135555384664076288/>), Erişim Tarihi: 29.11.2023.

Balcı, Mustafa: Düzeltme-Şikâyet konusunda yaşanan hukuki sorunlar, (<https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

Balcı, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021 (Kamu İcra).

Balcı, Mustafa: Vergi Hataları İle Düzeltme – Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022 (Vergi Hataları).

Balcı, Mustafa: Vergi Yargısında Merciiine Tevdi Kararları Sonrası Açılan Davalarda Süre Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar, (<https://vergialgi.com/vergi-yargisinda-merciine-tevdi-kararlari-sonrasi-acilan-davalarda-sure-konusunda-yasanan-hukuki-so>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

Baş, Ömer Can: İdarenin Yargı Dışı Denetim Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Af Yasası’nda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Dünya Gazetesi, 14.03.2023 (Af Yasası).

Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet - Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar -” Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, S:433, Eylül/2017, ss:6-14 (İzaha Davet).

Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y:2008, C: 25, S: 2, ss. 309-337 (Uzlaşma).

Batı, Murat: Bir Seçim Havucu (Mu?); Yine Yeniden Vergi Affi, (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/bir-secim-havucu-mu-yine-yeniden-vergi-affi,38365>), Erişim Tarihi: 25.08.2023 (Vergi Affi).

Batı, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku).

Baylan, Ömer: Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü, İçişleri Bakanlığı Yayını, Ankara, 1978.

Bayraktar, Köksal: “Faal Nedamet”, İÜHFM, 1968, C:33, S:3-4; ss:120-154.

Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Bölükbaşı, Mustafa Oğuzhan: “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2021, C:29, S:1, ss:105-132.

Bulutoğlu, Kenan: Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul 1982.

Bülbül, Erdoğan: İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Candan, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022 (İdari Yargılama).

Candan, Turgut: Vergi Suç ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010 (Vergi Cezaları).

Candan, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006 (Vergilendirme).

Candan, Turgut: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Suçları).

Çakmak, Münci: İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Çalışkan, Suat/ Atar, Mustafa: Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık, Platon Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Çetin Gerger, Güneş: Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Çolak, Mustafa: Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Demirbaş Aksüt, Burcu: Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Demirbaş, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Demirbaş, Timur/ Erdem, Ruhan: Ceza Hukuku Pratik Çalışmaları, 7. Baskı, Seçkin

Yayıncılık, Ankara, 2016.

Derdiman, R. Cengiz: İdare Hukuku, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015.

Ecemiş, Adile: “Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumu Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, Vergi Dünyası Dergisi, S:395, Temmuz/2014, ss:121-128.

Edizdoğan, Nihat: Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991.

Ela, Hatice: “Vergi Aslına Bağlı (Tabi) Olma ve Vergi Kaybına Bağlı (Tabi) Olma Kavramları Üzerinden Vergi Ziyatı Cezası İle Süreli Hapis Cezasına Özgü Pişmanlık, İştirak, Tekerrür ve Birleşme Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları – 3 Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, ss:325-370.

Erdem, Tahir: Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Erdoğan, Meriç: “Beyannamenin Bağlayıcılığı ve İhtirazı Kayıt”, Vergi Sorunları Dergisi, S:402, Mart/2022, ss:24-47.

Erguvan, Derya Deviner: Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Eroğlu, Hamza: İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Baskı, Kalite Matbaası, Ankara, 1978.

Fendoğlu, Hasan Tahsin: Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Yetkin yayınları, Ankara, 2011.

Fil, Nimet: “Vergi Sistemimize Yeni Giren ‘Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi’ Ne Anlama Gelmektedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, S:465, Mayıs/2020, ss:146-149.

Gelir İdaresi Başkanlığı: İzaha Davet Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022 (İzaha Davet).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022 (İndirim).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018 (Yönerge).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022 (Pişmanlık).

Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gerçek, Adnan/ Özcan, Onur: “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S:324, Eylül/2015, ss:49-64.

Gerçek, Adnan/ Çetin Gerger, Güneş/ Taşkın, Çağatan/ Bakar, Feride/ Güzel, Simla: Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi Teorik Çerçeve – Analiz – Öneriler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Gökbel, Doğan: Mükellef Hakları, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019 (Mükellef Hakları).

Gökbel, Doğan: Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011 (Kaçınma).

Göker, Cenker/ Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Süresinden Sonra İhtirazı Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2017, C:75, S:3, ss:81-100.

Gönültaş, Nevin: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut: İdare Hukuku Cilt – II İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Gümüşkaya, Gamze: Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Günday, Metin: “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari

Yargılama Usulü, Danıştay Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, Danıştay Yayınları, Ankara, 2003, ss:79-86.

Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

Herekman, Aykut: Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

İnce, Eyyup: “Son Yargı Kararları Doğrultusunda Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan”, Vergi Sorunları Dergisi, S:374, Kasım/2019, ss:47-57.

İncel, Enes: Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.

Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

Karahanogulları, Onur: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019 (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf: “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, Akkaya, Mustafa/ Müftüoğlu, Zeynep/ Acun, Umut/ Yalçın, Can/ Çankaya, Yiğitcan (Editörler), Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss:321-382 (Armağan 1).

Karakoç, Yusuf: Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997 (Pişmanlık).

Karakoç, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:3-26 (Armağan 2).

Karakoç, Yusuf: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2014, C:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, Özel Sayısı, ss: 3637 – 3739 (Cezalarda İndirim).

Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021 (Vergi Yargılaması).

Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000 (Süreler).

Karataş Durmuş, Neslihan: Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Karyağdı, Nazmi: “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:343, Mart/2010, ss:21-26.

Kaya, Cemil: İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Kılıç, Didem Hande: Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Kırathı, Metin: “Yürütmenin Durdurulması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Y:1966, C:21, S:4, ss:173-196.

Kırbaş, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhale: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.

Koca, Mahmut/ Üzülmüş, İlhan: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Korkmaz, Mustafa: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, Vergi Sorunları Dergisi, S:333, Haziran/2016, ss: 7-17.

Küçükaya, Mehmet: “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanlaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, Ocak/2018, S:437, ss:36-43.

Kükrer, Ceyda: Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2016.

Mutlu Kaya, Özge: Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Odyakmaz, Zehra: “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S.4, Y.4, 2013, ss:1-85.

Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.

Oral, Hasan: Vergi İncelemesinde Avukatların Hakları Sorumlulukları Rehberi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2023.

Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal, Hilmi: Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Ozansoy, Ahmet: “Vergi Usul Kanunu’nda Kaçakçılık Suçları İçin Getirilen Etkin Pişmanlık Müessesesinin Hukuki Olarak Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:42, S:493, Eylül/2022, ss:37-42.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami: Vergi Hukuku - Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet:/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Öncü, Kerem: “Vergi, Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İlişkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2017, S:130, ss:253-276.

Öner, Erdoğan: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Özdemir, Muharrem: Vergi İcra Hukuku, Yılmaz Basım, İstanbul, 2018.

Öztürk, Nazım: Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020.

Rençber, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal: “Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performansa Örneği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt - I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009, ss:493 – 505 (Adaletsiz Hak).

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2021, s.89 (Vergi Hukuku).

Serter, Yusuf Ziya: İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Sezginer, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Sarıaslan, Osman: Vergi yargılama Hukukunda İlk İnceleme, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021.

Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Sözer, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Şengöz, Yunus/ Aydın, Fazıl/ Acar, Fatih: Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2011.

Şentürk, Akın Gencer: “Vergi Usul Kanunu’nun ‘Düzeltilmede Zamanaşımı’ Hükmü Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:317, Şubat/2015, ss:93-103.

Şenyüz, Doğan: “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, S:185, ss:1165-1998 (Vazgeçme).

Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2022 (Vergi Ceza).

Şirin, Z. Ertunç: “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:230-241.

Taş, Metin: Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

Taşdelen, Aziz: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Taşkan, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku).

Taşkan, Yusuf Ziya: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, Vergi Dünyası Dergisi, S:309, 2007, ss:118-122 (Vergi Uyuşmazlıkları).

Taşkıran, Tarık: “Kanun Yolundan Vazgeçme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, 466, Haziran/2020, ss:121-130.

Taşyürek, Faruk: Uzlaşma Müessesesinde Son Durum, (www.alomaliye.com), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

Taylar, Yıldırım/ Gök, Özgecan/ Demirbaş Aksüt, Burcu/ Artun, Emine Sevcan: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Topçu, Kader Melis: Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Torunoğlu, Tahsin: “Vergi Zıyaı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:477-544.

Tuncer, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

Türk Dil Kurumu: Güncel Türkçe Sözlük, (www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

Türk, Hikmet Sami: Temel Yasa Anayasa, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Türk Hukuk Kurumu: Türk Hukuk Lügati, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991.

Türkay, İmdat: “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, S:471, Kasım/2020, ss:113-135.

Uçan, Emine Sevcan: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), İzmir, 2013.

Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

Uzun Çam, Mine: Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Uzunöner, Mevlüt: Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020.

Üstün, Ümit Süleyman: “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:VII, S:1-2, Y:2012, ss:189-222.

Yaltı, Billur: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvuru ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, S:286, Temmuz/2012, ss:110-121 (Ombudsman).

Yaltı, Billur: “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen – Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:313-336 (Armağan).

Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006 (Vergi Yükümlüsü).

Yaraşır, Sevinç: “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:379, Mart/2013, ss:175-187.

Yerlikaya, G. Kürşat: Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005.

Yıldırım, Ali Haydar/ Kolotoğlu, Olcay: “Ceza – Uzlaşma – Ceza İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S:173, Şubat/2003, ss:93-95.

Yıldırım, Zübeyr: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Bireysel Başvurunun Vergi Yargısındaki Dönüştürücü Etkisi -Mülkiyet Hakkı Bağlamında Bir değerlendirme-”, Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Gemalmaz, H. Burak/ Arslan Öncü, Gülay (Editörler), Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss:327-356.

Yiğit, Uğur: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yüce, Mehmet: “Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları”, Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss:131-144.

Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa.

Zorlu, Süleyman Emre/ Çataloğlu, Gülen: AİHS ve Anayasa Hukuku Bağlamında Vergide Adalet ilkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

Zrvandyan, Arman: İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar, Avrupa Konseyi Yayını, Arat, Nilay (Çeviren), Ankara, 2021.

KARARLAR

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI

Janosevic v İsveç, p:80 vd., Aktaran **Yaltı, Billur:** Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 116, 117.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

AYM, 18.12.1973, E:1973/3, K:1973/37, RG:18.06.1974-14919.

AYM, 19.03.1987, E:1986/5 K:1987/7, RG: 12.11.1987-19632.

AYM, 25.12.2008, E:2006/140, K:2008/185, RG:04.04.2009-27190.

AYM, 06.01.2011, E:2010/117, K:2011/2, (anayasa.gov.tr; Erişim Tarihi:25.08.2023).

AYM, 28.11.2013, E:2013/40, K:2013/139, RG:09.05.2014-28995.

AYM, 01.02.2017, B. No:2014/19070, (anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi:25.08.2023).

AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG:19.07.2017-30128.

AYM, 27.02.2019, BN:2015/15100, RG: 03.04.2019-30734.

AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023-32141.

AYM, 13.09.2023, E:2022/81, K:2023/153, RG: 29.11.2023-32384.

DANIŞTAY KARARLARI

Aksi belirtilmedikçe kaynak (www.corpus.com.tr), Erişim tarihi: 25.08.2023.

Dan. 3. D., 11.10.1989, E:1989/1965, K:1989/2116.

Dan. 3. D., 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182.

Dan. 3. D., 24.09.1997, E:1996/6364, K:1997/3047.

Dan. 3. D., 06.05.1998, E:1997/2273, K:1998/1603.

Dan. 3. D., 17.04.2002, E:2000/2581, K:2022/1653. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

Dan. 3. D., 04.04.2006, E:2005/2364, K:2006/942.

Dan. 3. D., 14.12.2020, E:2020/493, K:2020/5489.

Dan. 3. D., 20.01.2021, E:2019/3477, K:2021/77.

- Dan. 3. D., 19.01.2021, E:2020/201, K:2021/58.
- Dan. 3. D., 28.03.2022, E:2019/6916, K:2022/1328.
- Dan. 3. D., 23.02.2023, E:2020/1718, K:2023/444. (Erişim tarihi: 26.11.2023)
- Dan. 4. D., 11.07.1985, E:1985/2569, K:1985/1931. (Danıştay Dergisi, Y:16, 1986, S:60-61, ss:2018-211)
- Dan. 4. D., 20.12.1999, E1999/653, K:1999/4781.
- Dan. 4. D., 08.03.2011, E:2010/1129, K:2011/982.
- Dan. 4. D., 29.01.2002, E:2002/1142, K:2003/261.
- Dan. 4. D., 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709.
- Dan. 4. D., 16.09.2020, E:2016/10221, K:2020/2992. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 4. D., 05.11.2020, E:2016/7281, K:2020/4250.
- Dan. 4. D., 19.11.2020, E:2016/9686, K:2020/4679.
- Dan. 4. D., 15.12.2020, E:2016/20695, K:2020/5724.
- Dan. 4. D., 15.03.2021, E:2016/634, K:2021/1583.
- Dan. 4. D., 19.01.2023, E:2019/3177, K:2023/307. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 4. D., 23.02.2023, E:2021/2887, K:2023/965. (Erişim tarihi: 26.11.2023).
- Dan. 4. D., 16.03.2023, E:2020/6199, K:2023/1463. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 7. D., 12.03.2015, E:2012/481, K:2015/1299.
- Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758. (Erişim tarihi: 23.11.2023)
- Dan. 9. D., 20.04.2015, E:2012/3761, K:2015/2921.
- Dan. 9. D., 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468.
- Dan. 9. D., 16.03.2021, E:2019/2208, K:2021/1867.
- Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835.
- Dan. 9. D., 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814.
- Dan. 9. D., 16.11.2021, E:2018/7032, K:2021/5473.
- Dan. 9. D., 01.12.2021, E:2019/4604, K:2021/5889.
- Dan. 9. D., 14.03.2022, E:2019/2383, K:2022/842
- Dan. 9. D., 14.04.2022, E:2019/2328, K:2022/1462. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2020/456, K:2022/4469. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2021/2248, K:2022/4494.
- Dan. 9. D., 04.10.2022, E:2020/5356, K:2022/4530. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 16.02.2023, E:2023/304, K:2023/287. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 12.04.2023, E:2023/1884, K:2023/1416. (Erişim tarihi: 26.11.2023).
- Dan. BK, 23.10.1986, E:1986/2 K:1986/2.
- Dan. VDDK, 04.05.1987, E:1987/11 K:1987/12. (Danıştay Dergisi, Y:18, 1988, S:68-79, ss:244-150.)
- Dan. VDDK, 26.11.1999, E:1999/166, K:1999/493.
- Dan. VDDK, 18.04.2008, E:2007/49, K:2008/249.

Dan. VDDK, 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596.

Dan. VDDK, 27.06.2012, E:2012/167, K:2012/300.

Dan. VDDK, 29.05.2013, E:2012/412, K:2013/232.

Dan. VDDK, 27.03.2019, E:2018/1095, K:2019/231. (Erişim tarihi: 23.11.2023)

Dan. VDDK, 04.12.2019, E:2019/1270, K:2019/1031. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

Dan. VDDK, 08.03.2023, E:2021/1092, K:2023/190. (Erişim tarihi: 26.11.2023).

Dan. VDDK, 24.05.2023, E:2022/1616, K:2023/529. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

