



VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İDARİ ETKİNLİK ÇALIŞMA GRUBU RAPORU

Şubat 2025



“Bu rapor; Vergi Konseyi’nin çalışmaları kapsamında, ilgili kamu ve sivil toplum kuruluşlarının temsilcileri ve/veya uzmanların katılımı ile oluşturulan çalışma grubu tarafından hazırlanmış olup, grup üyelerinin konuyla ilgili tespit, değerlendirme, görüş ve önerilerini içermektedir. Raporda belirtilen görüşler Hazine ve Maliye Bakanlığı veya herhangi bir biriminin resmi görüşü olarak kabul edilmemelidir. Raporda yer alan görüş ve açıklamalar nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı’na herhangi bir sorumluluk atfedilemez. Raporun tüm yayın hakları Vergi Konseyine ait olup, hak sahibinden 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 13 üncü ve müteakip maddelerine uygun yazılı izin alınmaksızın hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, elektronik ortama aktarılamaz. Raporda yer alan bilgiler hakkında gizlilik esasına uyulması gerekmektedir.”



ÇALIŞMA GRUBU ÜYELERİ

Koordinatör: Prof. Dr. Ersan ÖZ (Pamukkale Üni.)
Raportör: Dr. Öğr. Üyesi Cansu SEVİNÇ CEYHAN (Pamukkale Üni.)
Katkıda Bulunan Komisyon Üyeleri
Erdal ÇALIKOĞLU (YMM)
Prof. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ (Ankara Yıldırım Beyazıt Üni)
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN (Selçuk Üni. Hukuk Fak.)
Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ (Anadolu Üni. İİBF)
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA (Osmangazi Üni. İİBF)
Prof. Dr. Mehmet YÜCE (Uludağ Üni. İİBF)
Doç. Dr. Hakan BAY (Dokuz Eylül Üni. İİBF)
Doç. Dr. Osman SARIASLAN (İstanbul 6. Vergi Mahkemesi Başkanı)
Doç. Dr. Zübeyir BAKMAZ (YMM-İnönü Üni. İİBF)
Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU (Cumhuriyet Üni. İİBF)
Dr. Öğr. Üyesi Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT (DEÜ Hukuk Fak.)
Dr. Yunus Emre YILMAZOĞLU (Danıştay VDDK. K1d. Tetkik Hakimi)
Av. Dr. Gökçe SARISU KANMAZ (BASEAK Hukuk)
Volkan ERDOĞDU (Eskişehir Vergi Mahkemesi Başkanı)
Ercan TOKSOY (Vergi Müfettişi)
Fehmi EGE (Vergi Müfettişi)
Refik YAŞAR DURUSOY (YMM)
Selçuk GÜLTEN (SMMM)



İÇİNDEKİLER

YÖNETİCİ ÖZETİ	3
GİRİŞ	3
I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI	3
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	4
1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ VERGİ DENETİMİ AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ	4
2.1. HATA DÜZELTME MÜESSESESİ	6
2.1.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	6
2.1.2. Değerlendirme ve Öneriler	7
2.2. İZAHA DAVET MÜESSESESİ	7
2.2.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	7
2.2.2. Kapsam	10
2.2.3. İzaha Davetin Genel İlkeler Açısından Değerlendirilmesi	11
2.2.4. İzaha Davet Kurumunun Uygulanması	12
2.2.5. Değerlendirme ve Öneriler	14
2.3. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ	18
2.3.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	18
Pişmanlık ve Islah	18
2.3.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi	19
2.3.2.1. Pişmanlığı Kesen Hallerin Sınırları	19
2.3.2.2. Vergi Türü ve İnceleme Dönemi İtibariyle Pişmanlık Uygulaması	20
2.3.2.3. Başlayan Vergi İncelemelerinde Pişmanlık Uygulaması	21
2.3.2.4. E-Beyanname Sisteminin Kullanıcı Dostu Olması	21
2.3.2.5. Tek Tip Zam/Faiz Uygulaması	22
2.4. UZLAŞMA MÜESSESESİ	22
2.4.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	22
2.4.2. Uzlaşmanın Tanımı	23
2.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	24
2.4.3.1. Genel Olarak	24
2.4.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	25
2.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	26
2.4.4.1. Genel Olarak	26
2.4.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı	26
2.4.5. Uzlaşmanın Vaki Olmaması - Uzlaşmanın Temin Edilememesi	28
2.4.6. Uzlaşma Hakkında Özellikli Hususlar	29
2.4.7. Uzlaşma Müessesesinin Temel İlkeler Açısından Değerlendirilmesi	30
2.4.7.1. Genel Olarak	30
2.4.7.2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından	30
2.4.7.3. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından	31
2.4.7.4. Cezaların Kanuniliği İlkesi Açısından	33
2.4.7.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Açısından	34
2.4.8. Yabancı Ülke Uygulamaları	36
2.4.8.1. Genel Olarak	36
2.4.8.2. Amerika Birleşik Devletleri	37
2.4.8.3. İngiltere	38
2.4.8.4. Avustralya	39
2.4.8.5. Hollanda	39
2.4.8.6. Almanya	39
2.4.8.7. Fransa	40
2.4.9. Değerlendirme ve Öneriler	41
2.5. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ	46
2.5.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	47
Madde 379 – Kanun Yolundan Vazgeçme	47
2.5.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi	49



Şekil 1: Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Tahakkuk Edecek Vergi ve Cezalar.....	49
2.5.3. Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi İstişare Kurulu Önerisi.....	51
2.5.4. İlk Derece Kararı Çıkana Kadar Kanun Yolundan Vazgeçme.....	52
2.5.5. Değerlendirme ve Öneriler.....	53
3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN DİĞER ÖNERİLER.....	54
3.1. E-UZLAŞMA.....	54
3.1.1. Elektronik Uzlaşma Önerisi	54
3.1.1.1. Sistem Mimarisi	55
Şekil 2: E-Uzlaşma Sistem Mimarisi	56
3.1.1.2. Blok Zinciri	57
3.1.2. Elektronik Uzlaşma Önerisinin Faydaları	58
3.1.3. Elektronik Uzlaşma Uygulamasının Güçlükleri.....	60
3.1.4. Yasal Düzenleme Gerekliliği	60
3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	61
3.2.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Uygulama Durumu	61
Tablo 1: Peşin Fiyatlandırma İstatistikleri	62
3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Uygulamasında Mevcut Durum	64
Tablo 2: Karşılıklı Anlaşma Uygulaması İstatistikleri.....	65
3.3. ÖZELGE SİSTEMİNİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ETKİN KULLANIMI	66
3.3.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	67
3.3.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi.....	68
3.3.2.1. Özelgelerin Cevaplanmasında Süre.....	68
3.3.2.2. Özelge Başvuru Süresi	70
3.3.2.3. Özelgelere Erişim.....	71
3.3.2.4. Grup Özelge Sistemi	72
3.3.2.5. Özelge Havuzu	72
3.3.2.6. Özelge Başvuru Harcı	73
4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	73
4.1. İDARİ YARGI SAVCILIĞI ÖNERİSİ	73
4.1.1. Genel Olarak.....	73
4.1.2. Oluşturulacak İdari Yargı Savcılığının Görev ve Sorumlulukları.....	75
İDARİ YARGI SAVCILIĞININ GÖREV VE SORUMLULUKLARI.....	76
4.1.3. İdari Dava Açılmadan Önce veya Dava Devam Ederken İdari Yargı Savcılığının Vergi İhtilaflarının Çözümünde Üstelenebileceği Roller: “Savcılık Anlaşması”.....	78
4.1.4. İdari Davaların Karara Bağlanmasından Sonra İdari Yargı Savcılığının Kararların Doğru ve Eksiksiz Bir Biçimde İnfazı İle İkinci Bir Uyuşmazlık Doğmasına Engel Olma Rolü: “Yargısal Korunma” ⁴⁷	79
4.1.5. Değerlendirme ve Öneriler.....	81
4.2. İDARİ BAŞVURU KOMİSYONU ÖNERİSİ	82
4.2.1. Genel Olarak.....	82
4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı Yoluna Başvurmadan Önce İdareye Başvurulması	83
4.2.2.1. İdareye Yapılan Başvuruların Kurulacak Bir Komisyon Tarafından İncelenmesi	84
4.2.2.2. Komisyonun sorumluluğunun sınırlandırılması.....	85
4.3. TEMYİZ İZNİ ÖNERİSİ	85
4.3.1. Vergi İhtilaflarının Çözümünde İdarenin Etkinliğinin Artırılmasında İçtihatların Önemi	85
4.3.2. Danıştayın İçtihat Mercii Rolü ve İçtihat Üretimi Amacıyla Öngörülen Yöntemler.....	90
4.3.2.1. Danıştayın İçtihat Mercii Rolü.....	90
4.3.2.2. İçtihat Üretimi Amacıyla Öngörülen Yöntemler.....	93
4.3.2.2.1. Danıştay Kararlarını Konu Alan Yöntemler:.....	93
4.3.2.2.1.1. İçtihatların Birleştirilmesi	93
4.3.2.2.1.2. Temyiz	93
4.3.2.2.2. Diğer İdari Yargı Mercilerinin Kararlarını Konu Alan Yöntemler: 4.3.2.2.1. Temyiz	94



2. Kanun Yararına Temyiz	94
3. Karar Aykırılıklarının Giderilmesi	95
4.3.3. Danıştayın İçtihat Mercii Rolünü Etkin Bir Şekilde İfa Etmesinin Önündeki Engeller	95
4.3.3.1. Temyiz İncelemesinin Kapsamının Daraltılmasında Uygulanan Tedbirler	95
4.3.3.2. İstatiksel Veriler Bağlamında Mevcut Filtreleme Sisteminin Etkinliği	98
4.3.4. Karşılaştırmalı Hukukta Uygulanan Sistemler	100
4.3.5. Değerlendirme ve Öneriler	103
5. MÜKELLEFLERİN ÖZEL ESASLARA ALINMASINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	104
5.1. Literatür Özeti	104
5.2. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	105
5.3. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi	107
5.4. Değerlendirme ve Öneriler	108
6. 6183 SAYILI KANUNDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	109
6.1. Literatür Özeti	109
6.2. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama	110
6.3. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi	111
6.3.1. 6183 sayılı Kanunun 58'inci Maddesinde Yer Alan Deyimlerin Değiştirilmesine Yönelik Öneri	111
6.3.2. 6183 sayılı Kanunun 55'inci Maddesinde Ödeme Emrine Dava Yolu ve Süresinin Gösterilmesine Yönelik Öneri	112
6.3.3. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davada Karar Verme Süresinin Kaldırılmasına Yönelik Öneri	112
6.3.4. Ödeme Emrine İtirazın Şekli ve İncelenmesine İlişkin Öneri	113
6.3.5. Dava Sonucunda Verilen Kararın Kesin Olduğuna İlişkin Hükmün Kaldırılmasına Yönelik Öneri	113
6.3.6. Vergi ve Vergi Dışı Alacaklar İçin Ayrı Ödeme Emri Düzenlenmesine Yönelik Öneri	113
6.3.7. Vergi Alacağına İlişkin Düzenlenen Ödeme Emrinin İhbarname Bazlı Düzenlenmesine Yönelik Öneri	114
6.3.8. Kanuni Temsilci/Şirket Ortağı Sıfatıyla Düzenlenen Ödeme Emirlerine İlişkin Öneriler ...	114
6.3.9. Ödeme Emrine İtiraz Yollarının Genişletilmesine İlişkin Öneri	115
6.3.10. Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğunun Gözden Geçirilmesine Yönelik Öneri	115
6.3.11. Tahsil Zamanaşımına Azami Sınır Getirilmek Suretiyle Uyuşmazlıkların Önlenmesine Yönelik Öneri	116
6.3.12. Değerlendirme ve Öneriler	118
7. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI	118
7.1.1. Arabuluculuk Kavramı ve Kapsamı	118
7.1.2. Arabuluculuk Türleri	119
7.1.3. Arabuluculuğa İlişkin İstatistiki Veriler	119
Tablo 3: 2015-2023 Yılları Arasındaki Arabuluculuk Verileri	119
7.1.4. Değerlendirme ve Öneriler	120
7.2. TAHKİM	121
7.2.1. Tahkim Kavramı	121
7.2.2. Tahkimin Kapsamı	121
7.2.3. Tahkimin Avantajları	121
7.1.4. Tahkimin Dezavantajları	122
7.2.5. Değerlendirme ve Öneriler	123
7.3. OMBUDSMANLIK	123
7.3.1. Ombudsmanlık ve Ombudsman Kavramı	123
7.3.2. Vergi Ombudsmanı	124
7.3.3. Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Veriler	125
Tablo 4: 2013-2023 Yılları Arası Ombudsmanlık Kurumuna Başvuru Sayıları	125



Tablo 5: 2023 Yılı Şikâyetlerin Başvuran Türlerine Göre Dağılımı.....	126
Tablo 6: 2023 Yılı Şikâyet Başvurularının Konularına Göre Dağılımı	127
Tablo 7: 2023 Yılında Verilen Kararların Türleri	128
7.3.4. Değerlendirme ve Öneriler.....	128
SONUÇ	129
KAYNAKÇA	134
Yargı Kararları	141
AYM Kararları	141

TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ

Tablo 1: Peşin Fiyatlandırma İstatistikleri

Tablo 2: Karşılıklı Anlaşma Uygulaması İstatistikleri

Tablo 3: 2015-2023 Yılları Arasındaki Arabuluculuk Verileri

Tablo 4: 2013-2023 Yılları Arası Ombudsmanlık Kurumuna Başvuru Sayıları

Tablo 5: 2023 Yılı Şikâyetlerin Başvuran Türlerine Göre Dağılımı

Tablo 6: 2023 Yılı Şikâyet Başvurularının Konularına Göre Dağılımı

Tablo 7: 2023 Yılında Verilen Kararların Türleri

Şekil 1: Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Tahakkuk Edecek Vergi ve Cezalar

Şekil 2: E-Uzlaşma Sistem Mimarisi

Şekil 3: İdari Yargı Savcılığının Görev ve Sorumlulukları

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AYM: Anayasa Mahkemesi

İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV: Katma Değer Vergisi

PFA: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

VUK: Vergi Usul Kanunu

YÖNETİCİ ÖZETİ

”Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari etkinlik“ adlı Vergi Konseyi çalışma grubu raporu, verginin alacaklısı devlet ile verginin borçlusu mükellef arasındaki ihtilaflarının önemli bölümünün idari aşamada çözüme kavuşturulma gayretinin hukuki ve fiili kalitesini artırmaya yöneliktir. Gerek vergi mimarisinden kaynaklanan, gerekse vergi mevzuatının işleyişinden kaynaklanan usule ve esasa dair vergilendirme işlemlerinden ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinin, verginin tarafları açısından birçok faydası bulunmaktadır. Bu çalışmada, ortaya çıkan ve çıkması muhtemel ihtilaflardan yola çıkılarak hem mevcut idari çözüm mekanizmaları irdelenmiş hem alternatif yollar tartışılmış, aksayan yönlerle öneriler getirilmiş ve yeni yöntemler de önerilmiştir.

GİRİŞ

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Uyuşmazlık, “İki tarafın bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmasından ortaya çıkan anlaşmazlık” olarak tanımlanmaktadır (Adalet Bakanlığı, Erişim:14.02.2025). Vergi hukukunda ise uyuşmazlık, vergi idaresi ve mükellef arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil süreçlerine ilişkin olarak ortaya çıkan anlaşmazlıklar şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2012:74; Biniş, 2013:17). Dolayısıyla verginin doğumundan vergilendirme sürecinin sona ermesine kadar tüm süreç boyunca taraflar arasında uyumsuzluk doğması mümkündür.

Vergi uyuşmazlığı, hem idare hem de mükellef bakımından gelir kaybına yol açmaktadır. Şöyle ki, vergi uyuşmazlıklarının sayıca fazla olması ve uyuşmazlık çözüm süresinin uzun olması, idare bakımından verginin geç tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilememesi sonucuna yol açabilmektedir. Mükellef bakımından ise vergi uyuşmazlığı vergi bilincinde ve vergi idaresine duyulan güvende sarsılmaya yol açmakta ve uyuşmazlık çözüm süresinin uzun olması mükellef bakımından da zaman ve gelir kaybına yol açabilmektedir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının mümkün olan en kısa sürede ve en verimli şekilde çözülebilmesi idare ve mükellef bakımından kazan-kazan ilişkisi ile sonuçlanması anlamına gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının mümkün olan en kısa sürede çözülebilmesi ise öncelikle vergi uyuşmazlıklarının daha doğmadan engellenebilmesi; ardından idari aşamada mükellef ve idare arasındaki görüşmeler ile çözülebilmesi ile olacaktır. Bu iki seçenek mümkün olmadığı takdirde vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü gündeme gelecektir. Bu akımdan yargı iş yükünün azalması ve mevcut yargılama süresinin kısalması ile vergi uyuşmazlığının daha etkin ve adaletli çözümü mümkün

olacaktır.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Mükellef ve idare arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının idari yolla veya yargısal yolla çözümü mümkündür. Mevzuatımızda uygulanan idari çözüm yolları, hata düzeltme, izaha davet, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ile kanun yolundan vazgeçme yer almaktadır. Mevcut uyuşmazlık çözüm sisteminde, çözüm yollarının devreye girebilmesi için “pişmanlık ve ıslah” ve “izaha davet” müesseseleri dışındaki diğer yollar bakımından, öncelikle uyuşmazlığın doğmuş olması gerekmektedir. Bu bakımdan, esasında vergi uyuşmazlığının doğmadan önce, vergi idaresi ve mükellef arasında ilerde doğması muhtemel olan uyuşmazlıklar, vergi denetimi sırasında saptanmaktadır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari etkinliğin artırılabilmesi için vergi denetimi sırasında bir uyuşmazlık çözüm yöntemi geliştirilmesi ve uygulanması gereklidir. Bu bakımdan, raporda öncelikle vergi uyuşmazlıklarının vergi denetimi aşamasında çözümü için önerilen yöntem açıklanmıştır.

Ardından raporda vergi uyuşmazlıklarının çözümü için mevzuatımızda ve uygulamamızda yer alan hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri değerlendirilmiştir. Her bir müessese için uygulamada yaşanan sorunlar saptanarak bu sorunların çözümü için mevzuat değişiklikleri ve farklı uygulama yöntemleri ile modelleri önerilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülememesi halinde ise yargısal yolla çözümü söz konusu olmaktadır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki mevzuatımızda bir vergi uyuşmazlığının çözümü için yargı yoluna başvurmak için öncesinde idari çözüm yollarına başvuru şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükellefler vergi uyuşmazlığı hakkında doğrudan dava açabilmektedir. Bu durumun ise vergi yargısının iş yükünü arttırdığı; artan yargı iş yükünün ise uzayan dava süreleri dolayısıyla mükellefler ve idare bakımından hak ve zaman kaybına neden olduğu görülmektedir. Bu sorunlar dikkate alınarak raporda uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümünün idari etkinlik bakımından önemi dikkate alınarak ayrı bir bölümde yargısal sürece ilişkin sorunlar tespit edilmiş ve önerilere yer verilmiştir.

1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ VERGİ DENETİMİ AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ

Vergi uyuşmazlıkların temelinde çoğunlukla vergi incelemeleri yatmaktadır. Vergi incelemelerindeki yanlış değerlendirmeler, neticede uyuşmazlıkların doğmasına yol açmaktadır. Bu yüzden incelemeler konusuna önemle eğilmek gerekir. Bu itibarla iki öneri getirilebilir:

a. Vergi incelemesi başladıktan sonra mükellefe pişmanlıktan yararlanma hakkı tanınmalıdır:

Vergi incelemelerine başlandığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren mükellefe pişmanlık yoluna başvurulabilme imkânı (belki daha kısa bir süre -7gün-) tanınmalıdır. Böylece zaten sınırlı olan inceleme oranları dolayısıyla, incelemelerin etkinliği sağlanabilir.

b. Bir incelemeye başlamadan önce, konuyla ilgili daha önce yapılan bir inceleme mevcutsa, bir komisyondan görüş alınmak şartıyla inceleme yapılması gerekir:

İnceleme sonuçları (inceleme sonrası mükellefin dava açması halinde davanın sonuçları) dikkate alınmalı ve ona göre tekrar inceleme yapılıp yapılmamasına karar verilmelidir. Örneğin 2020 yılına ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanan ihbarname, vergi mahkemesince iptal edilince, bu sefer mahkeme kararı hiç dikkate alınmaksızın 2021 ve daha sonraki yıllar için tekrar inceleme yapılabilir.

Benzer bir duruma örnek vermek gerekirse; denetim sonucunda bazı mükelleflere ilişkin vergi tekniği raporları ve vergi inceleme raporları düzenlenerek ilgili vergi dairesine işlem yapılması için gönderilir ve Vergi Dairesi de ihbarnameleri düzenleyip mükellefe tebliğ eder. Mükellefin açtığı dava sonucunda ihbarnamelerin iptaline karar verilirse, bu durumda düzenlenen VTR ve VİR'ler de hükümsüz hale gelir. Ancak, dava süresince vergi müfettişleri ilgili mükellefin mal/hizmet alım/satımı yaptığı diğer mükellefleri de incelemeye başlamaktadır. Düzenlenen raporlara istinaden işlem yapılması için raporları ilgili Vergi Dairelerine gönderirler. Vergi Daireleri de gönderilen raporlara istinaden ihbarname düzenleyerek mükelleflere gönderir. Ancak gönderilen bu ihbarnameler, asıl asıl mükellefe ait VTR ve VİR'lerinin mahkemece iptal edilmesi dolayısıyla hukuka aykırı hale gelmiş olmaktadır. Bu sebeple mal/hizmet alışverişinde bulunan mükellefler adına düzenlenen ihbarnameler de zaten düzenlendikleri bu sebeple hukuka aykırı nitelikte olmaktadır. Nitekim bu ihbarnamelerin iptali istemiyle açılan davalarda mahkemeler de dayanak VTR ve VİR'lerin daha önceki mahkeme kararlarıyla iptal edildiğini belirterek dayanaksız olan ihbarnamelerin iptaline hükmetmektedir.

İşte bu gibi sebepler, bazı vergi incelemelerinin gereksiz yapılmasına ve gereksiz uyuşmazlıkların doğmasına yol açılmaktadır. Bu yüzden daha önceki toplantılarda bahsedilen DATAP'ın daha etkin hale getirilmesi şarttır. Vergi idaresi ile vergi denetim kurulu arasında mutlaka bir istişare/işbirliği mekanizması kurulmalıdır. Vergi inceleme raporlarının sonucu vergi avukatları ile işbirliği sayesinde takip edilmelidir. Daha önceki bir vergi tekniği/vergi inceleme raporuyla ilgili veya onunla bağlantılı yeni bir inceleme yapılacağına, mutlaka bir komisyon

görüşü alınması zorunlu hale getirilmelidir. Vergi idaresinden konuyla ilgili bir müdür, daha önceki ilgili vergi davalarına bakmış vergi avukatları ve vergi müfettişlerinden oluşan bir komisyon, yeni yapılması planlanan önceki vergi inceleme raporlarıyla ilgili veya raporlarla bağlantılı yeni incelemelerin başlamasına karar vermelidir. Hukuka aykırılığı kesinleşen önceki raporlara dayanılarak yeni incelemelerin yapılmasına ve böylelikle yeni uyuşmazlıkların çıkmasına engel olunmalıdır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA MEVCUT İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. HATA DÜZELTME MÜESSESESİ

2.1.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'inci maddede vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

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

2.1.2. Değerlendirme ve Öneriler

Hataların ortaya çıkması noktasında Kanunda geçen ilk dört bent idarenin uhdesinde olduğu, beşinci bendin ise mükellef eksikliğini göstermektedir. Uygulama açısından değerlendirildiğinde idari açıdan bir eksikliğin veya yanlışlığın tespit edilememesi durumunda mükellefin müracaatı ile eksikliğin veya yanlışlığın giderilmesine yönelik bir başvurunun çok kısıtlı düzeyde olduğu görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde özellikle vergi dairesi nezdinde mükelleflerin sıkıntı yaşamış olduğu ortak konular ile ilgili bir çalışma yapıp bu konular ile ilgili hem vergi dairelerinde uygulama birliğinin sağlanması açısından hem de mükellefleri bu konuda özendirmeye yönelik çalışmalar yapılabilir.

2.2. İZAHA DAVET MÜESSESESİ

2.2.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) mülga 370'inci maddesi 6728 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile yeniden düzenlenerek, vergi sistemine izaha davet kurumu kazandırılmıştır¹. İzaha davet, henüz uyuşmazlık aşamasına gelmemiş, ancak vergi idaresi ile mükellef arasında sorun olabilecek konuları çözüme kavuşturma amacıyla düzenlenen, vergi idaresinin denetimler sırasında verginin ziya uğradığını gösteren emarelere ulaşılması halinde uygulanabilecek idari aşamada çözüm yollarından biridir (Erdem, 2017: 160-161; Coşkun, 2019: 66 ve 74; Karakoç, 2021: 73-75; Uzun Çam, 2021:17 ve 22; Uzunöner, 2020: 63).

¹ 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 09.08.2019-29796.

Maddenin son fıkrasında yer alan uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi uyarınca çıkarılan (mülga) 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (RG. 25.07.2017-30134) ile izaha davetin kapsamı, ön tespit, izaha davet komisyonları ve diğer hususlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Ardından anılan Kanun maddesinde 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanun² ile değişiklik yapılmıştır. Söz konusu Kanun değişikliği ile mükelleflerin izaha davet edilmeleri, mükelleflerin izahta bulunmaları ve beyanname vermeleriyle ilgili belirlenmiş olan süreler uzatılmıştır. Önceki düzenlemede izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması gerektiği belirtilirken, yapılan kanun değişikliği ile bu süre 30 gün olarak belirlenmiştir. Söz konusu değişiklik ile sağlanan önemli iyileştirmelerden bir diğeri ise mükellefler tarafından yapılan izahın değerlendirilme süresinin bağımsız bir süreç olarak tanımlanmasıdır. Madde kendi içerisinde (a) ve (b) bendi olarak yapılandırılmış, sahte ve muhteviyatı itibarıyla sahte belge kullanma fiiline ilişkin kısımda değişikliğe gidilerek, *"her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi"* kısmı *"bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen"* şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca eskiden *"ve"* bağlacı ile bağlı olan *"bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir"* kısmı *"veya"* bağlacı ile bağlanmıştır. Maddenin ilk halinden farklı olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde belirlenen mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin b bendi kapsamında otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi için davet edilmektedir. Bununla birlikte, değişiklikten önceki uygulamada sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma yönünden izaha davet edilen mükellefler için izahta bulunma imkânı mevcutken, mevzuat değişikliği ile birlikte sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler için izahta bulunma kaldırılarak, sadece kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere ilişkin düzeltme beyannamesi vererek indirimli ceza uygulamasından yararlanma imkânı getirilmiştir. Zira izaha davet edilen mükelleflerin izahlarını defter ve belge dâhil her türlü bilgi ve belge ile destekleyebilmeleri nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri kullanmadığını ispat etme amacıyla defter ve belge ibraz etmesi durumu, bir yönüyle vergi incelemesine benzerliği nedeniyle izaha davetin asıl amacına uygun düşmemekteydi.

² 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 373 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 07.12.2019-30971.

Değişiklik sonrasındaki düzenleme şöyledir;

"MADDE 370- a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahatda bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

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

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (500 bin) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun

51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön 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 yetkilidir.”

Daha sonra 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (RG. 30.07.2020-31201) ile 482 Sıra No'lu Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğde, (mülga) 482 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği'nden farklı olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlere ilişkin işlemler açıklanmıştır. Ayrıca (mülga) 482 Sıra No'lu Genel Tebliğde mükelleflerin izaha davet edilebileceği konular (16 adet konu) sayılmak suretiyle sınırlandırılırken, 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde izaha davet konuları tek tek sayılmamıştır.

2.2.2. Kapsam

İzaha davet kurumunun muhatabını mükellefler oluşturmaktadır. Haklarında vergi ziyasına sebebiyet verdiğiine ilişkin ön tesbit bulunan vergi sorumluları da izaha davet kapsamında yer almaktadır (Candan, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, 23.08.2024; Rençber, 2018: 140; Uzunöner, 2020: 124; Uzun Çam, 2021: 39-40).

İzaha davet kurumuna ilişkin yapılan ilk düzenlemedeki madde metninde vergi türü sınırlaması olmaksızın maddedeki kapsam dahilinde bütün mükelleflerin izaha davet edebileceği görülmektedir. Ancak maddenin dördüncü fıkrasında yer alan izaha davet kurumunun kapsamını belirleme noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde (mülga) 482 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğ'in 2'nci maddesinde izaha davet edilecek mükellef grupları 16 başlıkta belirlenmişti. Yapılan Kanun değişikliği akabinde yayımlanan 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde ise izaha davet konuları tek tek sayılmamıştır. Bu durum mükelleflerin herhangi bir

konuda VUK madde 370/a kapsamında izaha davet edilebilmesine imkân sağlamış gibi görünse de, mevcut Tebliğde yer alan; *“Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler.”* düzenlemesi izaha davet müessesesinin uygulama alanını belirsiz hale getirmiştir. Bu durumun, mükelleflerin kendileri açısından bir hak olan indirimli ceza uygulamasının sınırlarını önceden bilememesine, mükellefler açısından farklı uygulamalara sebep olmasına ve netice itibarıyla müesseseden beklenen faydanın elde edilememesine neden olabileceği değerlendirilmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili bakımından ise kanunda yer alan sınırları aşıp aşılmadığı her bir takvim yılı için ayrı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda bir takvim yılında kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı 100 bin Türk lirasını geçse (her yıl yeniden değerlendirme kapsamında güncellenmektedir-2024 yılı için 500.000 TL) dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması durumunda mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilmektedir.

2.2.3. İzaha Davetin Genel İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

İzaha daveti düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 370’inci maddesinin (c) fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı’na izaha davetin kapsamını ve izaha davet edilecekleri belirleme yetkisi verilmiştir. Eski tebliğ zamanında belirlenen 16 konu için kanunda yer alan kapsamı daralttığı ve vergi ziyai kabahati işleyen mükelleflerin bir kısmının izaha davet kapsamına alınması idarenin hangi gerekçeyle bu tasarrufta bulunduğu belirsiz olması sebebiyle eleştirilmekte ve kanunîlik, hukukî güvenlik ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilmekteydi (Başaran Yavaşlar, 2017: 9-10 ve 13; Rençber, 2018: 146-147; Coşkun, 2019: 69; Uzunöner, 2020: 71; Uzun Çam, 2021: 179 ve 189)³.

519 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile kapsama ilişkin bir önceki tebliğde yer verilen 16 konu sınırlaması kaldırılmış, Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerince yapılan analiz çalışmaları çerçevesinde izaha davet kapsamına alınacak konuların belirleneceği belirtilmiştir. Kapsamı ve izaha davet edilecekleri kanunla belirlemek yerine, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen bu yetki vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2017: 10;

³Tebliğle konu sınırlaması yapılan dönemde, izaha davet edilecek konulara bakıldığında bazılarının mükellefin hukuka aykırı davranışlarını açıkça ortaya koyan emareler olduğunun görüldüğü, bu durumlarda vergi idaresinin mükelleften izahat istemek yerine doğrudan inceleme yapıp ceza kesmesi gerektiği aksinin yasal idare ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. Başaran Yavaşlar, 2017: 9; Rençber, 2018: 142. Ayrıca bkz. Odçıkın, 2020: 448-449.

Uzunöner, 2020: 72; Odçıkın, 2020: 445-446; Uzun Çam, 2021: 180-181; Alp, 2023: 111).

İzaha davet edilecek mükelleflerin belirlenmesi konusunda idareye takdir yetkisi verilmesinin eşitlik ilkesine de aykırılık taşıdığı belirtilmektedir (Uzun Çam, 2021: 189; Alp, 2023:112)⁴. Vergi incelemesine yetkili olanların elde ettikleri bilgi, bulgu ve belgeleri Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna sunmalarıyla süreç başlamaktadır. İnceleme elemanlarına ise iletme zorunluluğu getirilmemesinin aynı durumda olan bazı mükelleflerin izaha davet kurumundan yararlanıp daha az ceza ödemesine, bazılarının ise izaha davet kurumundan yararlanmadıkları için yararlına göre daha fazla ceza ödemesine sebep olabilmektedir. Bu durum ise eşitlik ilkesine aykırıdır (Rençber, 2018: 145). Bu noktada idarenin, izaha davet edilecek mükellefleri belirlerken haklı bir gerekçesinin olması ve bu yetkiyi mükelleflerin ayrımcılığa uğramama hakkını gözeterek kullanması gerekmektedir (Uzun Çam, 2021:190).

2.2.4. İzaha Davet Kurumunun Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesine göre izaha davet; vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında mükelleflerin açıklama yapmak üzere davet edilmesini ifade etmektedir.

İzaha davet süreci, inceleme yapmaya yetkili memurlar tarafından doğrudan veya dolaylı yoldan elde edilen bilgi, bulgu ve verilerin yetkili komisyona intikal ettirilmesiyle başlamaktadır (519 No.'lu VUK Genel Tebliğ m.3). Ön tespiti yapacak komisyon üyeleriyle bu ön tespiti kaynaklık eden emareleri temin edecek olan kişiler farklı kişiler olup, inceleme yapmaya veya bilgi toplamaya yetkili olanlar tarafından temin edilen bilgi, belge ve verilerin hangilerinin komisyona iletilmesinin mecburi olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ön tespiti konu hangi kanuna aykırı davranışlar için izaha davet yazısı gönderilmesi gerektiğine yönelik inceleme elemanları tarafından bir değerlendirme yapılması gerekmekte ve buna ilişkin objektif şartları da içine alacak şekilde bir kanun değişikliği yapılmasının gerektiği belirtilmektedir (Alp, 2023: 114).

Mükelleflerin izaha davet edilmesi durumunda vergi ziyasına ilişkin ön tespitlerle ilgili

⁴ Burada idareye takdir yetkisi verilmediği, "izaha davet edilebilir" ifadesinin idarenin vergi ziyasına sebebiyet veren tüm mükellefleri tespit etme zorunluluğu bulunmadığını belirtmek için kullandığı yönünde bkz. Uzunöner, 2020: 94).

izahta bulunmak istemesi durumunda 30 günlük süresi vardır ⁵. Kanunî süre olan bu süre içerisinde izahta bulunulması gerektiğinden, süreye uyulmaması durumunda izahta bulunma hakkı ortadan kalkmaktadır (Uzun Çam, 2021: 99). İzaha davet edilen mükellef Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi kapsamında olan kendi durumunu ispatlamak için her türlü delili ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna sunabilmektedir. Yapılan izahın ön tespit ve izah değerlendirme komisyonu tarafından en geç 45 gün içerisinde değerlendirilerek sonuca bağlanması gerekmektedir (519 No.'lu VUK Genel Tebliğ m.5.3)⁶.

Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonu tarafından mükellefin vergi ziyaına sebebiyet vermediğinin anlaşılması durumunda, mükellef hakkında herhangi bir işlem yapılmayacaktır. İzahın yeterli bulunmaması halinde ise 30 gün içerisinde hiç vermediği beyannamesini vermesi, eksik yapılan beyanı tamamlaması veya yanlış beyanı düzeltmesi ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin izah zammı ile birlikte ödenmesi durumunda vergi ziyası cezası % 20 oranında kesilecektir. Mükellefin izahta bulunmaması durumu için maddede bir düzenleme yokken, 519 No.'lu VUK. Genel Tebliğinde izahta bulunulmaması ile süresinde yapılan izahın komisyon tarafından yeterli bulunmaması aynı sonuca bağlanmıştır⁷.

İzaha davet edilen mükellefler için vergi kanunları ile düzenlenen diğer uygulamalardan faydalanılıp faydalanılamayacağına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan birincisi kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, davet konusu tespitle sınırlı olarak, Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağına yönelik hükümdür. Aynı şekilde haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyaına neden olunmadığı yönünde mükellef tarafından izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz. Netice itibarıyla izaha davet müessesesi takdire veya incelemeye sevk edilmeden önce mükelleflere tanınan bir indirimli ceza uygulaması hakkıdır. Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen ek 1'inci

⁵ Önceki düzenlemede bu süre 15 gün olarak belirlenmişti. Yapılan değişiklikle sürenin 30 gün olarak belirlenmesi, mükelleflerin izaha hazırlanırken ihtiyacı olan zaman dikkate alındığında (araştırma yapma, delilleri toplaması için olan süre gibi) süreci sağlıklı yürütebilmesi için mükellefler açısından olumlu bir gelişmedir.

⁶ Önceki düzenlemede bu süre on gün olarak belirlenmişti. Sağlıklı bir değerlendirmenin yapılabilmesi için yetersiz bir düzenlemeydi. Bkz. Uzun Çam, 2021: 103).

⁷ Bu durumun kanunilik ve eşitlik ilkelerin aykırı olduğu yönünde bkz. Uzun Çam, 2021: 112; Alp, 2023: 147.

maddesine göre 370'inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamında değildir. 370'inci maddenin (a) fıkrası kapsamında olan %20 olarak kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin maddede sınırlayıcı bir düzenleme olmadığı için uzlaşma kapsamındadır. 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ'in 5.2 ve 6.2 maddesinde de bu duruma yer verilmiştir. Aynı maddelerde cezalarda indirim kurumundan ise hem Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezası için hem de Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyai cezası için faydalanmak mümkündür.

2.2.5. Değerlendirme ve Öneriler

Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarından olan izaha davet kurumu ile vergi uyuşmazlıklarının önlenmesi-azaltılması amaçlanmaktadır. İzaha davet kurumuyla mükelleflere kendilerini açıklama yapma imkânı verilmekte, bu da mükellef ile idare arasındaki işbirliğini güçlendirmektedir. Bu durumun vergi uyumuna katkı sağlayacağı da muhakkaktır⁸. Kurumun daha iyi işleyebilmesi-işlevselliğini koruyabilmesi için şu çözüm önerilerinde bulunulabilir:

- İzaha davet müessesesi kapsamında ele alınacak konuların kapsamının ilgili kanun maddesinde açık ve kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir. Önceki düzenlemede olduğu gibi tadadi olarak konuların belirlenmesinden ziyade vergi ziyainı ortaya çıkarabilecek hangi durumların (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede olduğu gibi) kapsam dahilinde olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılması veya ön tespiti konu hangi kanuna aykırı davranışlar için izaha davet yazısı gönderilmesi gerektiğine yönelik inceleme elemanları tarafından bir değerlendirme yapılması ve buna ilişkin objektif şartları da içine alacak şekilde bir kanun değişikliği yapılması önerilebilir.
- İzaha davet sürecinde mükelleflerin sağlıklı bir şekilde izahatı bulunabilmeleri için idarenin elindeki bilgi ve belgelerin izaha davet yazısında mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir (Uzunöner, 2020: 179).
- İzaha davet kurumuyla hem Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin hem (a) fıkrasıyla hem de (b) fıkrasında vergi ziyai cezasının % 20 kesilmesi sonucuna bağlanmış ve her iki durum için de cezalarda indirimden yararlanma imkanı getirilmiştir. Bu noktada artık izaha davet kurumundan yararlanan ve kesilmesi gerekenden % 80 daha

⁸ İzaha davet kurumunun vergi uyumu ilişkisi için bkz. Biyan/Altundal Biyan/Ötgen, 2021: 335-336.

az ceza kesilen mükellefe cezalarda indirim hakkı tanımamak gerekmektedir.

- Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin, 370'inci madde kapsamında kesilen cezalar için VUK Ek-1 maddede yer alan uzlaşma hakkından faydalanamayacağı belirlenmişken, ödeme şartını ihlâl eden mükelleflere kesilecek ikmal cezası için uzlaşma talep edilip edilemeyeceğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır⁹. Bu noktada ödeme şartını ihlâl eden mükellefe kesilen ikmal cezası için uzlaşma yolu kapatılmalıdır.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "IV/E/5 İşlemlerin Gerçekliğini İspat" başlıklı bölümü ile VUK 370/b uygulaması arasındaki farklılıkların giderilmesi veya Kanun ile limitleri ve şartları belirlenmiş 370/b (izaha davet) uygulaması karşısında, KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürütülen ispata davet uygulamasının kaldırılması önerilmektedir.
- Mükelleflerin izahta bulunma süresi içinde düzeltme beyannamesi vermesi durumunda yapılacak işlemlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere izaha davet kapsamında mükelleflere izahta bulunmaları için 30 günlük süre verilmektedir. Bu süre içerisinde bulundukları izahın kabul edilememesi durumu ile verilen sürede izahta bulunulmaması durumunda neler yapılması gerektiği 519 Sıra No'lu Tebliğ ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Zira Tebliğde de açıklandığı üzere, haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmamaları durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Ancak 30 günlük izah süresi içerisinde mükellef tarafından kanuni süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü

⁹ " Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır." (VUK Genel Tebliğ 7.2)



maddesinin uygulanması gerekmekte olup mükellefler açısından izahta bulunmadığı durumdan daha dezavantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır.

- Ön tespit aşaması daha etkin hale getirilmelidir (Örneğin; gönderilen izaha davet yazısında mükelleflere süre verilerek öncelikle pişmanlıkla beyanname vermelerinin sağlanması ve bu şekilde beyanname veren mükellefler hakkında izaha davete devam edilmemesi).
- İzaha davet sürecinde beyanname veren mükelleflerin verecekleri beyannamelerde sistemsal olarak yapılan hatalı beyan türü seçmelerinin önüne geçilmelidir. Mükellefler izaha davet sürecinde verecekleri düzeltme beyannamesini verirken, bu beyannamenin izaha davet sürecinden kaynaklandığını belirtir seçimleri yapmak zorundalar. Ancak uygulamada mükellefler tarafından e-beyanname sistemi kullanılırken bu seçim yapılmaksızın beyanname verilmekte ve %20 oranında vergi ziyayı kesilmesi gerekirken kanunî süresinden sonra verilen beyanname olarak verildiğinden %50 oranında vergi ziyayı cezası ile karşı karşıya kalabilmektedirler.
- 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 3. Ön Tespit başlıklı bölümünde tanımlanan Ön Tespit; vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir. Tebliğde yapılan açıklamadan da görüleceği üzere, ön tespiti yapmakla görevli ve yetkili bulunan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonlarının, kendilerine gönderilen konunun izaha davet kapsamına girip girmediği yönünde bir tespit ve değerlendirme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Söz konusu komisyonlar uygulamada, yalnızca kendilerine sevk edilen mükelleflerin izaha davet süreçlerini yürütmekle daha açık bir ifadeyle mükelleflerden izahat isteme ve bu izahatları değerlendirmekle görevlendirilmiş durumdadır. Bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığına tüm süreci işleten Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonlarının karar verme yetkisi bulunmalıdır.
- İzaha davet müessesesini uygulayan iki birim olan Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı birimlerinin farklı uygulamalar yapmalarını engellemek için komisyon işlemlerinin tebliğ ile net olarak belirlenmeli veya komisyonların

çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik yayımlanmalıdır.

- İzahın kabul edilmemesi durumunda takdir komisyonuna sevk yerine izah değerlendirme komisyonlarına matrah takdir etme yetkisinin verilip verilemeyeceği tartışılmalıdır. İzaha davet sürecinin etkinliğini artırmak amacıyla matrah takdir etme yetkisinin verilmesi getirilebilir. Uygulamada takdir komisyonları tarafından yürütülen işlem süreçlerinin uzun olması, takdir komisyonları tarafından yapılan tarhiyatların çeşitli gerekçelerle (büyük bir çoğunluğu inceleme yapılmaksızın matrah takdir edildiği gerekçesiyle) mahkeme kararları ile bozulduğu görülmektedir. Bununla birlikte inceleme öncesi bir süreç olan izaha davet sürecinin de mükellefler nezdinde etkin olması gerektiği düşüncesinden hareketle bu yönde bir öneri getirilmiştir.
- İzaha davet işlerinin yürütülmesinde uzmanlaşma sağlanmalıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde değinilen izaha davet müessesesi maddenin ihdas edildiği dönemden günümüze kadar çok etkili ve verimli bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir. İzaha davet müessesesi ile ilgili yapılacak yeni yasal düzenlemelerle birlikte bu müessesenin ve oluşturulacak olan izaha davet komisyonlarının etkin bir şekilde çalışmasıyla vergi uyuşmazlıkları daha hızlı bir şekilde çözülebilecektir. Kanun maddesinin konuluş amacı mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların herhangi bir vergi incelemesine ve buna bağlı olarak hukuki olarak ihtilafa düşmeden çözülmesidir. Ancak uygulamada bu durumun bu şekilde olmadığı görülmektedir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 24.05.2024 tarih ve 525 sayılı Olur'ları ile vergi incelemelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacıyla yıl bazında 250.000 TL ve altı tutarlı sahte belge kullanma yönünden iş emirlerinin inceleme yapılmaksızın kapatılmasına yönelik uygulamasının ardından yeni gönderilen iş emirlerinde ise yine aynı mahiyette olan iş emirlerinin inceleme yapılmaksızın kapatılmaması (izaha davet yazısı yollanılmasına rağmen davete icabet edilmemesi, bir neticeyevarılamaması v.s gibi nedenlerle) yönündeki uygulaması bu müessese ile ilgili mevcut durumun yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca izaha davet müessesesi ve uzlaşma müessesesi arasındaki ayrımın daha doğru bir şekilde vurgulanması ve ekonomik açıdan mükelleflerin hangi durumda daha avantajlı olabileceği ile ilgili durumun netleştirilmesi gereklidir. Çünkü izaha davet ile uzlaşmada ödenen ceza oran olarak neredeyse birbirine eşit durumdadır. Ancak izaha davet kapsamında kesilen cezanın uzlaşma konusu olmasının mümkün olduğu dikkate alındığında izaha davette ödenen cezanın gerçekte daha az olduğu ve izaha davetin daha avantajlı olduğu söylenebilecektir.

2.3. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

2.3.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

Pişmanlık ve Islah müessesesi VUK'nun Cezalar başlıklı 4'üncü Kitabı, Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması başlıklı Üçüncü Kısım, Cezaların Ödenmesi ve Kalkması başlıklı İkinci Bölümünde düzenlenmiş olup, cezaları ortadan kaldıran bir ıslah müessesesidir. Kanun metni aşağıdaki gibidir.

Pişmanlık ve Islah

Madde 371

(Değişik: 23/1/2008 - 5728/281 md.) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde (7338 sayılı kanunun 42'nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 26.10.2021) haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
4. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

(7338 sayılı Kanunun 42'inci maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Hazine ve Maliye Bakanlığı

Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2.3.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi

2.3.2.1. Pişmanlığı Kesen Hallerin Sınırları

Pişmanlık ve Islah müessesinden yararlanmaya sadece ihbar, vergi incelemesine başlanması, izaha davet ve takdir komisyonuna sevk halleri engel olmalıdır. Mevcut mevzuat metni bunu öngörmesine rağmen vergi dairesi uygulamalarında mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesi yapılmaksızın, mükellefler VUK'nun 344'üncü maddesinin son fıkra hükmüne yönlendirilmekte bu şekilde %50 oranında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu durum en çok idarenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı, Vergi Tekniği İnceleme Raporu veya başka verilerle tespit/iddia edilen mükellefe vergi dairesinin, söz konusu düzeltmeleri yapması aksi takdirde hakkında özel esaslar uygulanacağını (bilinen adı ile kod uygulaması) bildiren yazısı ile ortaya çıkmaktadır. İdare söz konusu düzeltmeyi pişmanlık yolu ile değil düzeltme yoluyla almak istemektedir. İdare bu yola %50 oranında vergi ziyai cezası uygulamak istemekte, pişmanlığa izin vermemektedir. (Bu uygulama GİB'in Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberinin 26'ncı maddesinde "KDV uygulamasında, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin olumsuzluğun giderilmesi daveti üzerine bu alımlara ilişkin tutarları indirim hesaplarından çıkararak düzeltmesi durumunda, Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Şeklinde açıklanmıştır) (1) Söz konusu uygulamanın kanuni bir dayanağı bulunmamakta olup, bu şekilde pişmanlığı kesen haller vergi dairesi uygulaması ile genişletilmektedir. Bu uygulamanın yukarıda belirtilen haller ile sınırlandırılması yerinde olacaktır.

Mükelleflerin bir kısmının buna uyduğu gözlemlenmekle birlikte bir kısmının da ceza nedeniyle dava konusu ettiği açıktır. Vergi Davalarının çok önemli bir kısmının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı olduğu da dikkat alındığında söz konusu durum önemli hale gelmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, pişmanlık ve ıslah hükümleri 344'üncü maddenin 3'üncü fıkrasının hükümlerini de (%50 ceza uygulamalı) kapsayacak şekilde uygulanmalıdır. Buna göre, ilgili fıkranın da hükmü kalmamıştır. Kanuni süresinde ek beyan olarak veya kanuni süresinden sonra verilen tüm beyannameler için söz konusu öneriler dikkate alınarak pişmanlık uygulanmalı ve uygulamada düzeltme veya pişmanlık ayırımı kaldırılarak tek tip cezasız pişmanlık uygulamasına geçilmelidir. Buna göre de 3'üncü fıkra hükmü kaldırılmalıdır.

Sonuç itibariyle VUK'nun 344'üncü maddesindeki düzeltme beyannamelerine %50

oranında vergi ziyai cezası uygulaması kaldırılmalı, kanundaki sınırlamalar uygulama ile genişletilmemeli ve kanuni sınırlamalar dışındaki tüm beyannameler pişmanlık ile cezasız verilebilmelidir.

2.3.2.2. Vergi Türü ve İnceleme Dönemi İtibariyle Pişmanlık Uygulaması

Herhangi bir vergi incelemesine başlanması veya takdir komisyonuna sevk pişmanlığı keserken 7338 sayılı Kanunun 42'nci maddesi ile yapılan değişiklik ile "haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlanması veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna sevk" pişmanlığı keser hale getirilmiştir. Kanunun gerekçesinde bu durum, "mükelleflerin vergiye uyumunun arttırılması amacıyla, devam etmekte olan bir vergi incelemesinin ilgili olduğu vergi türünden ve takdir komisyonuna sevk edilen olayın ilgili olduğu vergi türünden farklı vergi türü için madde hükmünü uygulanabilmesi temin edilmektedir" şeklinde açıklanmıştır. Bu pişmanlık müessesinde yıllar sonra yapıla olumlu bir değişikliktir. Buna göre örneğin ÖTV açısından incelemeye alınan bir mükellef örneğin 2 nolu KDV için pişmanlık verebilir hale gelmiştir. Ancak, burada iki tip sorun karşımıza çıkmaktadır.

1. Uygulamada vergi türü için e-beyanname sistemi açık olmakla birlikte yıl itibariyle pişmanlık verilememektedir. Örneğin 2020 yılı KDV yönünden incelemeye alınan bir mükellefin aynı vergi türü için sadece 2020 KDV dönemlerine değil, tüm yıllarına/dönemlerine e beyanname sisteminde bloke koyulmakta, pişmanlıkla beyanname verilmesine izin verilmemektedir. (Bu uygulamada da düzeltme ile %50 vergi ziyai cezalı beyanname verilebilir ancak inceleme sonunda cezanın tama tamamlanması beklenmektedir) Bilindiği üzere, vergi incelemesi vergi türleri ve dönemleri itibariyle yapılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde vergi incelemesinin düzenlenecek "İncelemeye Başlama Bildirimi" ile başlayacağı belirtilmiş, 11'inci maddesinde de ilgili bildirimde inceleme türü (tam/sınırlı) ve inceleme döneminin yer alması gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre, vergi incelemesi dönemler itibariyle tam veya sınırlı olarak yapılmaktadır. Örneğimize geri dönecek olursak, 2020 yılı (1-12 hesap dönemi) KDV açısından incelemeye alınan mükellef 2021 yılı KDV için pişmanlık verememektedir. (Mükelleflerin bu durumda beyanname vermesi için incelemenin bitmesi beklenmekte, buda çok uzun zaman alabilmekte ve mükelleflerin gecikme faizi kaybı dolayısıyla vazgeçmelerine de neden olabilmektedir) Bu durumda kanunda değişiklik yapılarak vergi türleri ve inceleme dönemleri dışındaki tür ve dönemler için mükelleflerin pişmanlık verebilir hale gelmesi gerekmektedir. Bu durum farklı yıllar için hazinenin bir an önce ödemeye kavuşması, mükellefin de inceleme ile aynı konu bile olsa farklı yıllar için vergiyi cezasız ödeme imkanına kavuşması anlamına gelmektedir.

maddesinde; tam inceleme, "Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini" sınırlı inceleme, "tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini" ifade eder şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Aynı yönetmeliğin 11'inci maddesinde incelemenin konusu incelemeye başlama bildiriminde bulunması gereken hususlardan sayılmıştır. Uygulamada sınırlı incelemelerin konu/vergi türü bazlı inceleme olduğu bilinmektedir. Örneğin 2022 yılında finansman gider kısıtlamasını doğru yapmadığından şüphelenilen bir mükellefin inceleme dönemi, 2022, vergi türü kurumlar vergisi ve inceleme konusu finansman gider kısıtlaması olmak durumundadır. Bu mükellef aynı yılda bazı sabit kıymetlerine yönelik amortismanlarını fazla ayırdığını tespit ederse ilgili vergi türü kurumlar vergisi olduğu için pişmanlık veremeyecektir. (hatta farklı yıl için de) Dolayısıyla sınırlı incelemelerde aynı vergi türü bile olsa inceleme konusu dışındaki konularda pişmanlıkla beyanname vermesine olanak sağlanmalıdır. Bunun için inceleme konuların net ve açık bir şekilde İncelemeye Başlama Bildirimine yazılması yerinde olacaktır.

Sonuç olarak, VUK'nun 371'inci maddesinde yapılacak değişiklik ile inceleme yılı ve sınırlı incelemelerde inceleme konusu dışındaki pişmanlıklara izin verilmelidir.

2.3.2.3. Başlayan Vergi İncelemelerinde Pişmanlık Uygulaması

Yukarıdaki öneri ile bağlantılı olarak incelemelerin çabuk tamamlanması ve hazinenin bir an önce vergi tahsilatını yapabilmesi açısından vergi incelemesine başladıktan (veya takdirkomisyonuna sevk) sonra da pişmanlık beyannamesi verilebilmesine imkan tanınmalıdır. Kesilecek ceza izaha davet uygulamasındaki %20 oranı dikkate alınarak örneğin %50-%75 oranında uygulanabilir. Burada vergi incelemesi sonucu bulunacak farktan pişmanlık ile beyan edilen kısım düşülerek kalan kısım için tam ceza uygulanabilir. Vergi incelemesi başladıktan bir süre sonraya kadar uygulanması sağlanıp, değişik alternatifler geliştirilebilir. Bu durumda mükellef haksız olduğunu düşündüğü konularda erken harekete geçmek suretiyle ceza ödememiş olacak, gecikme faizini az ödeyecek, hazine de vergi tahsilatına bir an önce başlayacaktır.

2.3.2.4. E-Beyanname Sisteminin Kullanıcı Dostu Olması

Uygulamada pişmanlıkla beyanname vermek için e beyanname sistemine giren bir mükellef Özel Onay seçeneğini seçerek ilerlemekte sonraki aşamada karşısına Kanuni Süresinden Sonra (KSS) ve Pişmanlık Talepli (PIS) kutucukları çıkmaktadır. Mükellefin KSS seçeneğini seçmesi halinde VUK'nun 344'üncü maddesi uyarınca %50 vergi ziyayı cezası kesilerek ihbarname düzenlenmekte ve mükellefin durumda ihbarname düzenlendikten sonra haberi olmaktadır. Mükellefin yanlış kutucuğu seçmesinden sonra geri dönüş olmadığı için e beyanname

sisteminin kullanışlı olmamasından dolayı mağduriyetler yaşanabilmektedir. Zaman zaman bu durum ihtilafa da konu olabilmekte olup, ulaşabildiğimiz Danıştay'ın bir adet kararı mükellef lehinedir. (ceza uygulanmaması gerektiği yönünde) (3) Buna göre, 2.1. madde de bahsettiğimiz üzere, ya VUK'nun 344'üncü maddesinin son fıkra hükmü kaldırılmalı ya da e beyanname sistemi bu tip hatalara izin vermeyecek şekilde dizayn edilmeli kullanıcı dostu olmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na yazdığı yazıda mükelleflerin değiştirme taleplerinin yazılı olarak mümkün olduğu ve vergi dairesi müdürlüğünce uygun görülmesi halinde mümkün olduğu belirtilmesine rağmen uygulamada değiştirme talepleri uygun görülmemektedir. (4) VUK'nun 344'üncü maddesi son fıkra hükmü tek tip cezası pişmanlık uygulamasına döndürülürse ikili düzeltme işlemine de gerek kalmayacaktır.

2.3.2.5. Tek Tip Zam/Faiz Uygulaması

Pişmanlık ve Islah hükümlerine göre ay kesri de 30 gün sayılmakta ve ay kesirleri için de aylık gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanmaktadır. Ay kesrinin 30 gün sayılarak faiz uygulanması zaman zaman pişmanlık zammının gecikme faizinden fazla hesaplanmasına neden olabilmektedir.

Aslında vergi uygulamalarında gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı ve izah zammı kavramı adı altında dört türlü faiz uygulaması mevcut olup, her birinin hesaplama şekli farklı farklıdır (izah zammı ile pişmanlık zammı hesap şekli aynı olmak üzere). Mükellefler çoğu zaman bu hesabı yapamamakta ve GİB'in internet sitesi üzerinden hesaplamaları yapmakta ve hatta ödemeye gittiklerinde çıkan hesap ile kendi hesapları da farklılaşabilmektedir. Önerimiz şudur ki, vergi kanunlarındaki bu faiz hesaplamalarının tek tanım ve tek hesaplama yöntemine indirgenmesidir. Pişmanlık ve Islah müessesesine dönecek olursak, bu öneriden hareketle ay kesri için pişmanlık zammı alınmaması ve hesaplamada gecikme zammı hesabı gibi günlük hesaba dönülmesi uygun olacaktır.

2.4. UZLAŞMA MÜESSESESİ

2.4.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

Vergi Mevzuatımıza girdiği günden bu yana birçok değişikliğe uğramak sureti ile günümüze gelen ve idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeksizin gönüllülük esası üzere çözülmesini hedef edinen uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek-1 ila Ek-11. maddeleri ile düzenleme altına alınmıştır. Söz konusu müessese her ne kadar sadece uzlaşma adı ile anılsa da esasen tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uygulamadan müteşekkildir. Raporlamanın amacına ulaşabilmesi adına uzlaşma müessesesi, en güncel hali ile tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma başlıkları altında

açıklanacak olup her birinin kapsamı ve uygulama alanlarına ilaveten özellikli hususlara ayrıca değinilecektir.

2.4.2. Uzlaşmanın Tanımı

Uzlaşma, birden fazla kişinin aralarında mevcut bulunan yahut çıkması muhtemel olan düşünce ve çıkar ayrılıklarını karşılıklı ödünler vermek suretiyle ortadan kaldırmak üzere anlaşmalarıdır. Uzlaşma, vergi hukuku bağlamında ise vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna intikal ettirilmeden tarafların karşılıklı görüşmeleri neticesinde çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰.

Uzlaşmayı, idare ile mükellefin aralarındaki uyuşmazlıkların yargıya gidilmeksizin idari yoldan çözümüne zemin hazırlayan bir uygulama olarak tanımlayabiliriz. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin çözümlerdir (Nas, 2008: 7).

Yapılan son değişiklik ile birlikte uzlaşma müessesesi sadece kesilen cezalar bağlamında hüküm ifade eder hale gelmiş olup neticede kapsamı daraltılmıştır. Söz konusu müessese hakkında ihdas edildiği günden bu yana birçok değişiklik yapılmış olup kapsama giren ve/veya girmeyen vergi/cezalar ayrıca uygulama hakkındaki birtakım hususlar zaman içerisinde değişkenlik göstermiştir. Çalışmanın amacına hizmet edebilmesi adına bahse konu uygulamayı tarihçesine girmeksizin güncel hali ile işlenecektir.

Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözülmesi ve vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin tereddütlerinin giderilmesi, kamu alacaklarının tahsil süresinin kısaltılması, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözüme kavuşturulması suretiyle mahkemelerin iş yükünün azaltılması gibi amaçlara hizmet etmek üzere Alman hukuk sisteminden ithal olunmuştur¹¹. 19.12.1963 tarihinde kabul edilmiş 205 sayılı Kanunla vergi

¹⁰ "Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması..." (DİBKK, 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2); Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 20. Baskı, YaklaşımYayıncılık, Ankara, 2012, s. 223.

¹¹ 205 sayılı Kanunun gerekçesinde uzlaşma kurumuyla ulaşılmak istenen amaçlar şu şekilde ifade edilmiştir: "Vergi ihtilaflarının sür'atle halli ve böylece vergi mükelleflerinin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazine'ye intikali ve nihayet İtiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur." Aktaran: Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C: III, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s. 3504; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 11. Bası, Ankara, 2003, s. 170.

mevzuatımıza giren uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 376'ncı maddesinden sonra gelmek üzere Ek 1-12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlk haliyle yalnızca tarh edilmiş vergiler bakımından uygulama alanı bulan uzlaşma müessesesinin kapsamı 04.12.1985 tarihinde kabul edilmiş 3239 sayılı Kanun ile VUK'nun Ek 11. maddesine "*Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*" hükmü eklenmek suretiyle tarhiyat öncesi vergilere de uygulanabilir biçimde genişletilmiştir.

Uzlaşma müessesesi, tanzim edildiği günden bu yana kapsam ve tarhiyat türü de dahil olmak üzere pek çok değişikliğe tabi tutulmuştur. Bu noktada uzlaşma müessesesinin tarihsel süreçte geçirmiş olduğu değişikliklere detaylıca yer verilmeyecek, müessese 02.08.2024 Tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun'la getirilen son değişiklikler çerçevesinde izah edilecektir.

Uzlaşma müessesesi, uygulanma zamanına göre tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılmakta olup yazının devamında uzlaşma kapsam ve uygulama alanları her bir uzlaşma türü itibarı ile ayrı ayrı işlenecektir.

2.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

2.4.3.1. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşma adında da anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi safhada uygulama alanı bulmakta olup uygulamaya dair yasal düzenleme VUK 'un Ek-11. maddesi ile yapılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanabilmek için öncelikle bir vergi incelemesinin mevcut olması ve uzlaşma kapsamına giren cezaların bu incelemeler sonucunda kesilecek olması gerekmektedir. Tarhi öngörülen vergi ve/veya kesilecek cezanın bir vergi incelemesine dayanıyor olması yeterli olup, uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya olası ceza muhatabının, bu talebine herhangi bir madde veya hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunluluğu bulunmamaktadır (Küçükkaya, 2008: 252).

7524 Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklik öncesinde vergi asılları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girebiliyorken değişiklik sonrasında vergi asılları bağlamında söz konusu uygulamadan yararlanılamamaktadır. Buradan hareketle, bir vergi incelemesine dayanmaması nedeni ile örneğin takdir komisyonu kararları veya yoklama fişleri ile yapılan tespitler üzere kesilen vergi cezaları noktasında tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılamayacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma idare tarafından re'sen uygulanan bir müessese olmayıp mükelleflerin talepleri doğrultusunda uygulanabilmektedir. Uzlaşma talebi vergi incelemesi ile ilgili son tutağın düzenlenmesine kadar her zaman yapılabilecek olup talebin vergi incelemesine ilişkin düzenlenecek vergi inceleme tutanağına işlenmesi talebin yapıldığı anlamına gelecektir.

Vergi incelemesinin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde muhataba uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmamakta ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmemektedir. Danıştay 4. Dairesinin 30.09.2021 tarihli ve E.2018/459, K.2021/4770 sayılı Kararı ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde önceki cümlemizdeki uygulamaya ilişkin hüküm iptal edilmiş olup Danıştay kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılığı ve fonksiyon gaspını iptal gerekçesi olarak göstermiştir.

2.4.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilebilecek hususlar aşağıdaki gibidir;

- İkmalen, re 'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları
- Belli bir tutarın üzerinde olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile yapılan düzenleme neticesinde vergi asılları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bununla birlikte uzlaşma müessesesi hakkında yapılan bir önceki değişiklik ile ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girebilmesi için fiil bazında kesilen ceza tutarının 2024 yılı için 23.000,00 TL tutarını aşması şartı getirilmiştir. Bu tutarı aşmayan cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlandırılmayacak olup bunlar için VUK 'un 376'ncı maddesinde yer alan indirim oranı %25 artırımlı yani %75 olarak uygulanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmeyen hususları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

- Vergi incelemeleri neticesinde tarh edilmesi önerilenler dahil vergi asılları
- VUK 'un 359'uncu maddesi kapsamındaki fiillerin işlenmesi nedeni tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilmiş vergi ziyai cezaları
- VUK 'un 359'uncu maddesi ile düzenleme altına alınan fiillerin işlenmesine iştirak edenlere kesilen cezalar
- Belli bir tutarın altına kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

2.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

2.4.4.1. Genel Olarak

Vergi salınıp cezanın kesilmesinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada, mükellef ve vergi idaresi arasında anlaşmaya varılarak barışçıl bir yolla sona erdirilmesi olarak tanımlanan tarhiyat sonrası uzlaşma en çok başvurulmuş uzlaşma şeklidir (Kızılot ve Kızılot, 2005: 275). Uzlaşma müessesesi ilk tanzim edildiğinde yalnızca tarhiyat sonrası uyuşmazlıklar için uygulama alanı bulunduğundan bu uzlaşma türü bakımından "uzlaşma" ya da "genel uzlaşma" tabirlerinin kullanıldığı bilinmektedir (Edizdoğan vd, 2007: 240). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın uzlaşma kapsamında dahil edilmesiyle ayırt ediciliği sağlamak adına "tarhiyat sonrası uzlaşma" ifadesi kullanılmaya başlanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma VUK 'un "Uzlaşma" başlıklı Ek-1. maddesi ile düzenlenme altına alınmış olup uzlaşmanın bu hali, mükellef adına tarhiyat yapıldıktan ve/veya ceza kesildikten sonra uygulama alanı bulmaktadır. Muhatap tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin talebini vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine iletmelidir.

VUK 'un Ek-1. maddesinde yapılan düzenlemeler gereğince tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmek için birtakım koşulların varlığı aranmaktadır. Buna göre kesilen cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için vergi ziyana veya ceza kesilmesine ilişkin durumun;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
 - VUK 'un 369'uncu maddesinde belirtilen yanılmadan,
 - VUK 'un 116'ncı ve müteakip maddelerinde ifade edilen vergi hatalarından veya her türlü maddi hata bulunmasından,
 - İhtilaf konusu olayda idare ile yargının görüş farklılığı bulunmasından,
- kaynaklanması gerekmektedir.

2.4.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına giren hususlar aşağıdaki gibidir;

- İkmalen, re 'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları
- Belli bir tutarın üzerinde olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanunun 14'uncu maddesi ile yapılan düzenleme neticesinde vergi asılları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır. Uzlaşma müessesesi hakkında yapılan bir önceki değişiklik ile ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmeleri için fiil bazında kesilen ceza tutarının 2024 yılı için 23.000,00 TL tutarını aşması gerektiği düzenleme altına alınmıştır. Bahse konu tutarı aşmayan cezalar, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden yararlandırılmamaktadır. Bu cezalara yönelik olarak VUK 'un 376'ncı maddesi ile düzenleme altına alınan cezalarda indirim oranı %50 artırımlı olarak yani %75 oranında uygulanacaktır.

Tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarının uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için tarhiyat türünün ikmalen, re 'sen veya idarece olması gerekmektedir. Bu itibarla, beyana dayalı vergi tarhiyatlarına ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları söz konusu uygulama kapsamına girmeyecektir. Örnek vermek gerekirse, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerine herhangi bir tarhiyat çıkması halinde, bu tarhiyata ilişkin olarak %50 tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu durumda mükellefler vergi ziyai cezası için uzlaşma talebinde bulunabilecek olup aynı hal pişmanlık talepli verilen beyannamelerde pişmanlık şartlarının ihlalinde de geçerli olacaktır.

Beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin uzlaşma konusu yapılması mümkün olmayıp bunun istisnası ise; Veraset ve İntikal Vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri servet unsurlarının vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonunda ortaya çıkan ek vergi ve cezalar için uzlaşma talebinde bulunabilmeleridir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden yararlandırılmayacak hususları ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- İkmalen, re 'sen ve idarece yapılan bir tarhiyata konu olanlar da dahil olmak üzere vergi asılları
- VUK 'un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin işlenmesi nedeni tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilmiş vergi ziyai cezaları
- VUK 'un 359. maddesindeki fiillerin işlenmesine iştirak edenlere kesilen cezalar
- VUK 'un izahata davet müessesinin düzenlediği 370'inci maddesinin "b" bendi kapsamında kesilen vergi ziyai cezası
- Belli bir tutarın altına kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

VUK 'un 359'uncu maddesi ile düzenlenen kaçakçılık cezasını gerektiren fiillere ait vergi ziyai cezaları hiçbir zaman uzlaşmaya konu edilemez. Mükellefin vergi ziyasına sebep olan fiillerinden sadece bir bölümü kaçakçılık sayılan fiiller ile ilgili ise, tarhiyatın kaçakçılık fiilinden doğanlar hariç, vergi ziyasına sebep olan diğer fiillerden kaynaklı cezalar uzlaşma konusu yapılabilir. Burada amaç kaçakçının değil kaçakçılık fiilinin uygulamadan yararlandırılmamasıdır.

2.4.5. Uzlaşmanın Vaki Olmaması - Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellef veya temsilcisinin uzlaşma davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine gelmesine karşın uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıt koyarak imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacak olup bu durum en çok tarhiyat öncesi uzlaşmalar için önem arz etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebi hakkı ortadan kalkacaktır.

Uzlaşma komisyonu görüşmelerinin neticelenebileceği bir diğer hal ise uzlaşmanın vaki olmaması halidir. Mükellefin/temsilcinin uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etmemesi halinde durumu ihtiva eden bir tutanak düzenlenir ve söz konusu tutanak taraflarca imzalanır ve komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Dava açma süresinin son günü akşamına kadar nihai teklifin kabul edildiğinin vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellef veya ceza muhatabı; kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde dava açabilir. Bu halde, dava açma süresi bitmiş veya onbeş günden az kalmışsa süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren onbeş gün olarak uzar.

Tarhiyat sonrası uzlaşma açısından VUK 'un Ek-6. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma açısından ise Ek-11. maddede düzenlendiği üzere; uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Durum bu şekilde olmasına karşın Gelir İdaresi Başkanlığı, hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup uzlaşma konusu yapılan tarhiyatların düzeltilebileceği yönünde görüş beyan etmiştir. Bu itibarla, aşağıda belirtilen vergi hatalarının bulunması halinde üzerinde uzlaşmaya varılmış olsa dahi uzlaşılan hususların VUK 'un vergi hatalarının (vergilendirme hataları) düzeltilmesi hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olup bunlar;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar,

- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlar, şeklindedir.

Yukarıdaki hususu uzlaşma hakkındaki son değişiklik çerçevesinde okuyacak olursak, vergi ziyai cezaları, üzerinde uzlaşmaya varılmış olsa dahi yukarıda üç madde halinde sayılan hususların varlığı halinde düzeltme konu olabilecektir.

2.4.6. Uzlaşma Hakkında Özellikli Hususlar

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma müesseseleri ile ilgili olarak öne çıktığını değerlendirdiğimiz hususlara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir.

- 02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanunun 14. maddesi ile yapılan düzenleme neticesinde vergi asılları, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.
- Vergi ziyai cezasına sebep olan fiillerinden sadece bir kısmı kaçakçılık sayılan fiillerden ise tarhiyatın kaçakçılık fiilinden doğan kısmı hariç vergi ziyasına sebep olan diğer fiillerden kaynaklı kesilen cezalar uzlaşma konusu yapılabilir. Çünkü amaç kaçakçının değil kaçakçılığın uzlaşma kapsamı dışında tutulması olup bu itibarla kısmi uzlaşma mümkündür.
- Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olmaması halinde kalan dava açma sürenin onbeş günden az olması halinde sürenin onbeş gün olarak dikkate alınacağını yukarıda ifade etmiştik. Bu sürenin mali tatile denk gelen kısmı işlemeyecek, kalan kısım tatilden sonra kaldığı yerden işleyecektir. Bununla beraber 20 Temmuzda başlayan adli tatil (çalışmaya ara verme) de dikkate alınacak ve mükellefin dava açma süresi 7 Eylül 'e kadar uzayacaktır. Mükellefin idarenin nihai teklifini kabul etmesi birebir dava açma süresi ile ilişkilendirildiğinden dava açma süresi için geçerli olan ve bir önceki cümlemizde aktardığımız husus nihai teklifin kabulü noktasında da geçerli olacaktır. Uzlaşma talep süreleri ise dava açma süresi ile irtibatlandırılmadığından bu durumlarda önceki cümlemizde ifade edilenler hüküm ifade etmeyecektir.
- VUK 'un 13'üncü maddesi ile düzenlenen mücbir sebepler vergisel ödevlerin yerine getirilmesi noktasında uygulama alanı bulmaktadır. Mücbir sebeplerin uzlaşma talep sürelerine bağlamında etkili olup olmayacağı bir dönem tereddüt oluşturmuş ve tartışılmıştır çünkü neticede ortada vergisel bir ödevin yerine getirilmesinden ziyade bir hakkın kullanılması durumu söz konusudur. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma durumunda "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde", tarhiyat sonrası uzlaşma durumunda ise "Vergi

Dairelerince Yapılan Tarhiyatlara İlişkin Mükellefin Başvuru Yolları Rehberinde” bu durum açıklığa kavuşturulmuş olup mücbir sebeplerin uzlaşma taleplerine ilişkin süreler bağlamında da uygulama alanı bulacağı ifade edilmiştir.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma tarihinin mükellefe en az onbeş gün öncesinden bildirilmesi gerekmekte olup Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.05.2016 tarihli ve E:2016/605 sayılı kararına kadar muhatabın bu yönde kabul beyanı/talebi olması halinde onbeş gün beklenmeksizin daha önceki bir tarihte de uzlaşma görüşmesi yapılabilmekteydi. Fakat bahse konu kararda “Mükelleflere tarhiyat öncesi uzlaşma için en az 15 günlük süre verilmesi gerekmekte olup, mükellefin istemesi halinde bile 15 günlük süreden önceki bir tarih uzlaşma günü belirlenemeyeceği...” ifadelerine yer verdiğinden artık mükellefin talebi/kabulü olsa dahi 15 günlük süre öncesine tarhiyat öncesi uzlaşma günü verilememektedir.

2.4.7. Uzlaşma Müessesesinin Temel İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

2.4.7.1. Genel Olarak

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sık kullanılan bir idari başvuru yoludur. Mükellefler açısından uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesi ve idare ile pazarlık yapma imkanı tanıyan bir yöntemdir. İdare açısından uzlaşma ile alacak kısa sürede tahsil edilmekte ve mahkemelerin iş yükü azalmaktadır. Dolayısıyla zaman, emek ve maddi kayıpların azalmasına ve sosyal maliyetlerin düşürülmesine katkı sağlamaktadır (Canyaş, 2015: 182)¹². Bununla birlikte idarenin etkin rol aldığı uzlaşma müessesesinin vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde çeşitli yorumlar yapılması mümkündür.

2.4.7.2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından

Vergi adaletinin tamamlayıcısı olan vergilendirmede eşitlik ilkesi, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre vergilendirilmesi esasını ifade etmektedir. Uzlaşma müessesesinde mükellef hakkında hazırlanan vergi inceleme raporları ve buna göre tarh edilen vergilere¹³ bağlı olarak kesilen cezalara ilişkin mükellef ile idare pazarlık yapmaktadır. Mükelleflerin durumları birbirinden farklı olduğu için uygulama da farklı olmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde uzlaşma yatay eşitliğe uygun gibi görünse de vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir uygulama olarak değerlendirilmektedir (Karataş Durmuş, 2018: 230). Aynı

¹² Uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar için ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, (2021): 168-177.

¹³ 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 14’üncü maddesi ile yapılan değişiklikle verginin aslında uzlaşılması uygulaması kanundan çıkartıldı. Bundan dolayı sadece vergi cezalarında uzlaşma mümkün hale geldi. RG. 02.08.2024-32620.

durumda olan iki mükellefe gerekçe sunmaksızın farklı oranlar uygulanması veya farklı şehirlerde olmaları sebebiyle farklı uzlaşma komisyonlarının farklı oran uygulamaları eşitlik ilkesini zedelemektedir. Cezaları indirme konusunda komisyonlara oldukça geniş bir yetki tanındığı için aynı şehirdeki komisyonun dahi benzer durumlarda farklı şekilde karar verdiği görülmektedir. Komisyonlar her durum için indirim oranını farklı belirlediği düşünüldüğünde farklı durumlarda ne şekilde hareket edileceğine ilişkin kıstas belirlenmediği için vergide eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder (Karataş Durmuş, 2018: 230-232; Demirbaş Aksüt, 2021: 100). Ayrıca uzlaşmaya başvuran iki mükelleften birinin uzlaşmasına rağmen diğerinin uzlaşmama olasılığı da eşitlik ilkesi bakımından değerlendirilen bir diğer husustur (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2019: 187; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, 2019: 446; Karakoç, 2019: 574; Karakoç, 2020: 362; Karakoç, 2021: 93). Ancak bu durumda bir mükellefin indirim oranını kabul etmesi diğerinin etmemesi iradî bir durum olup, dava riskini göze alıp almamayla ilgilidir (Demirbaş Aksüt, 2021: 100).

Uzlaşmaya konu cezanın zamanaşımına uğrama ihtimaline karşılık komisyonların yıllara göre farklı uzlaşma oranı belirledikleri durumlarla da karşılaşmaktadır. Bu ise idareye tanınmış olan takdir yetkisinin zaman zaman keyfilğine dönüşmesine sebep olmaktadır (Üzeltürk, 2015: 60).

Uzlaşma miktarının tespitinde alt ve üst sınırların belirlenmemiş olması vergilerin eşitliği ilkesine aykırı bir uygulamadır. Bu durum ise mükellefler açısından cezaların caydırıcı etkisinin yok olmasına ve mükellef bakımından vergi incelemelerinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır (Gaygılı, 2018: 85). Bunun yanı sıra tüm mükelleflere seçimlik bir hak olarak tanınmış olsa da uzlaşma ile vergisini zamanında ödeyen ve ödemeyen mükellef arasında bir eşitsizlik de oluşmaktadır. Vergisini zamanında ödemediği uzlaşmaya giden mükellef vergi cezasında indirime gidildiğinde ilgili mükellefin bir tür ödülle karşılaştığı, bu nedenle mükellefin vergiyi zamanında ödememeye teşvik ettiği, vergiye gönüllü uyumu aksi yönde etkilediği ve kayıt dışılığa yol açtığı ifade edilmektedir (Adibeş/Akkurt, 2014: 58).

Mükellefin kasti davranışlarına bakılmadan sadece belirli mükellefler için getirilen bir çözüm yolu olması ve mükellefin beyana dayalı tarhiyatlarda ihtirazi kayıtlı beyannamesini vermesini dikkate almadan cezalar için uzlaşma hakkının elinden alınması da anayasanın eşitlik ilkesine aykırıdır (Başaran Yavaşlar, 2008: 232).

2.4.7.3. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından

Devletin vergi alacağını tahsil etmesi, devletin üzerinde bir ödev olduğu için uzlaşma ile bu ödevini dikkate almadığı, bu nedenle de verginin kanuniliği ilkesine ters düştüğü değerlendirilmektedir (Güneş, 2014: 206). Bunun yanı sıra, uzlaşma müessesesi, kanunla

belirlenen bir vergisel düzenlemeye aykırı davranan mükellef hakkında tarh edilen vergiyi ve/veya kesilen cezayı üç kişiden oluşan bir komisyon kararıyla ortadan kaldırmakta veya miktarını indirebilmektedir. İdarenin vergi veya cezayı indirirken ya da ortadan kaldırırken uygulaması gereken bir yasal düzenleme yer almamaktadır. Burada belirtilen yasal düzenleme, uzlaşma konusu miktar veya muhalefet edilen kanun maddesi gibi kriterlerin esas alınmak suretiyle ne şekilde uygulama yapılacağına ilişkin bir düzenlemeyi ifade etmektedir. Anayasanın 73/4'üncü maddesiyle Cumhurbaşkanına bile verilmeyen bir yetki uzlaşma komisyonlarına tanınmış durumda olduğu, bu nedenle uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkinin Anayasanın 73/4. maddesine tamamen aykırı olduğu değerlendirilmekteydi (Kaneti, 1987: 35; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, 2019: 446). Nitekim devletin egemenlik gücünün pazarlık konusu yapılması bakımından da uzlaşma müessesesi eleştirilmekteydi (Ozansoy, 2000: 210).

Anayasada kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerektiği belirtilen verginin idarenin kararıyla kaldırılması da verginin kanuniliği ve kanuni idare ilkesine aykırıdır (Karakoç, 2019: 574; Karakoç, 2021: 93-94; Şenyüz, 2017: 303). Vergilendirme konusunda anayasa ve kanunlar idareye takdir yetkisi tanımamaktadır. Uzlaşma yapma yetkisi idareye kanun ile tanınan bir yetki olsa dahi bu durum söz konusu tartışmayı geçersiz kılmamaktadır (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2019: 187; Karakoç, 2019: 575; Karakoç, 2020: 363; Karakoç, 2021: 93-94). Uzlaşmada idareye sınırsız bir yetki tanınmıştı ve bu yetkinin bazı durumlarda keyfiliğe de dönüştüğü görülmekteydi (Karataş Durmuş, 2018: 236).

02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile uzlaşma müessesesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. 7524 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Kanun gerekçesinde vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla ilgili düzenlemenin getirildiği belirtilmektedir (<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y2/T2/WebOnergeMetni/75ed27bb-edb9-4375-835e-30c626ab6507.pdf>, 07.08.2024). Yeni düzenleme ile birlikte 213 sayılı VUK. ek madde 1'e göre, mükellef tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları, vergi incelemesine dayanılarak kesilen vergi ziyai cezaları ile kanunda belirlenen tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Ayrıca 7524 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Geçici Madde 35 eklenmiştir. İlgili düzenlemeye göre, kanunun yayımından önce yapılmış uzlaşma başvurularının değişiklik öncesi hükümlere göre sonuçlandırılması hüküm altına alınmıştır.

Vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılmasıyla birlikte uzlaşma müessesesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırılığının da tekrar ele alınması gerekmektedir. Anayasaya göre kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gereken vergilerin, uzlaşma müessesesinde idarenin kararıyla kaldırılması anlamına gelen düzenleme 7524 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer bir ifadeyle, uzlaşmanın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığına sebep olan hükmü kaldırılarak yalnızca vergi cezalarının uzlaşma konusuna dahil edileceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

2.4.7.4. Cezaların Kanuniliği İlkesi Açısından

Evrensel bir hukuk ilkesi olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlenmenin birinci fıkrası *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez"* hükmünü ihtiva etmektedir. Bu hüküm suçta kanunilik ilkesini ortaya koyarken üçüncü fıkra da yer alan *"Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur."* ifadesiyle de cezada kanunilik ilkesine yer verilmiştir.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) suçları cürümler ve kabahatler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutarak düzenlemiştir. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak kabahatler ve kabahatler için öngörülen yaptırımlar suçta ve cezada kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmiştir. Ceza hukuku politikasında yaşanan gelişmeler ve kabahatleri suç olmaktan çıkarmaya yönelik eğilim neticesinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ile birlikte kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu (KK) adı altında yeni bir düzenleme yapılarak toplum, ahlâk, sağlık ve çevre gibi alanlarla birlikte "ekonomik düzen" in de korunması hedeflenmiştir (Taşdelen, 2010: 770).

Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesi ile kabahatler bakımından kanunilik ilkesi getirilmiştir. Anılan kanun maddesinin ilk fıkrası, hangi fiillerin kabahat oluşturacağını kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi, kanunun kapsamı ve koşulları doğrultusunda, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de belirlenebileceği hususunu hükme bağlamıştır. Bu hüküm, idarenin kabahatleri belirlerken kanunun çizdiği çerçeveyi dikkate alarak düzenleyici işlemler yapabileceğini ifade etmektedir. Bununla birlikte idare, yalnızca kanunun sınırları içinde kalarak, kabahatleri tanımlamak ve düzenlemekle mükelleftir. Bir diğer deyişle, kanunun çizdiği çerçevede yer almayan bir fiil idarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat olarak kabul edilemez. İkinci fıkra da ise kabahate karşı uygulanan yaptırımların türü, süresi ve miktarının yalnızca

kanunla belirlenebileceği hususu düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nda yapılan bu düzenleme itibariyle kabahatte kanunilik ilkesi bakımından kabahat ve yaptırım konusunda bir ayrım mevcuttur. Bu ayrıma göre kabahatler idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenebilirken söz konusu kabahatler için öngörülen yaptırımlar tür, miktar ve süre bakımından idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenememektedir (Bekar, 2011: 1039; Evren, 2011: 983).

Cezaların kanuniliği ilkesine göre cezalar yalnızca anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organ tarafından ve ancak kanun ile kaldırılabilir. Uzlaşma komisyonları tarafından cezanın tamamının veya bir kısmının indirilmesi diğer bir ifadeyle kaldırılması hali cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Karataş Durmuş, 2018: 237; Demirbaş Aksüt, 2021: 93).

2.4.7.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Açısından

Komisyon üyeleri, komisyonun çalışma usul ve esaslarına ilişkin VUK'ta ve ilgili yönetmeliklerde düzenlemeler bulunmasına karşılık komisyonların denetlenmesine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Komisyonların yetkilerinin geniş olması da göz önüne alındığında alınan kararların tartışmaya sebebiyet verdiği durumlar da oluşmaktadır. İdari kurul niteliğini taşıyan uzlaşma komisyonlarının objektifleştirilmesi ve denetime açık olması kamuda saydamlık ve şeffaf yönetim ile bilgi edinme hakkı bakımından önem taşımaktadır (Yılmaz, 2009: 347; Demirbaş Aksüt, 2021: 380). Uygulama bakımından belirli bir standart olmaması nedeniyle bu şekilde sınırlı ve sorumsuz bir yetkinin kötü kullanıma açık olduğu da dikkate alınmalıdır (Karataş Durmuş, 2018: 238).

Uzlaşma komisyonlarına verilen sınırsız yetkiler, komisyonların ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları ile belirli tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından mükellefe sunacakları tekliflerde herhangi bir sınırlama olmaksızın cezalarda indirim gitmelerini mümkün kılmaktadır. Söz konusu durum vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve vergilerin daha hızlı bir biçimde tahsil edilmesi amacını güden uzlaşma müessesesini etkisiz hale getirmektedir (Güçlü, 2007: 38).

Uzlaşma komisyonlarına ilişkin bir diğer problem ise, komisyon üyelerinin şahsi fikirleri, ruh halleri veya mükellefin komisyona sunduğu savunmanın sunuluş biçimi gibi durumların uzlaşılan tutarı etkileyebilmektedir. Komisyonlara tanınan sınırsız yetkiler komisyon kararlarının birbirinden çok farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Komisyonların bu sınırsız bir yetkilerinin, suistimale açık olduğu unutulmamalıdır (Korkusuz, 1998: 3).

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının teşekküllerinin Hazine ve Maliye Bakanlığında kurum içi hiyerarşisine aykırılığı da eleştirilen bir diğer husustur (Ozansoy, 2000:208).

Ülkemizde uzun süre önce hukuk sistemimize giren uzlaşma idari çözüm yolları arasında en çok başvurulanan yollardan biridir. Gelir İdaresi Başkanlığının raporlarında yıllar bazında farklı oranlarda uygulamalar olduğu görülebilmektedir.

Uyuşmazlıkların çözümünde çok kullanılan bir barışçıl çözüm yolu olmakla birlikte uzlaşmanın eleştiriye açık yönlerinin olduğu da söylenilebilir. Uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin sınırsız olması ve bir denetim mekanizmasının bulunmaması da mükellefler hakkında farklı kararlar verilmesine sebep olmuştur. Bu durum da eşitlik ilkesinin açıkça ihlal edildiğini göstermektedir (Karataş Durmuş, 2018: 240).

Uzlaşmaya ilişkin düzenleme VUK Ek 1. maddesi ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığına bunun uygulanması ile ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi tanınmıştır. Bakanlığın bu yetkiye dayanarak hareket etmesi hukuka uygun olmakla birlikte Anayasanın 73. maddesinde Cumhurbaşkanına bile tanınmayan yetki, Hazine ve Maliye Bakanlığının VUK Ek 1. maddesi ve Ek 11. maddesinden aldığı güç ile yönetmelik çıkararak uzlaşma komisyonuna verilmiştir (Karataş Durmuş, 2018: 241). Uzlaşma müessesesinin Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olduğu açık bir şekilde görünmektedir (Saban, 2019: 466).

Ülkemizde uzlaşma müessesesi Alman hukukundan alınmış ve uygulamanın anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2019: 186). Ancak bu durum uzlaşmanın kaldırılması gerektiği anlamına da gelmemektedir. Nitekim söz konusu uygulama hem idare hem mükellef açısından faydalar içermektedir. Bu nedenle uygulamanın sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır (Karataş Durmuş, 2018: 242).

Esasa ilişkin olarak, idarenin mükellefin ödevlerini zamanında yerine getirmesi, daha önce uzlaşma talebinde bulunması, uzlaşıldı ise ödemeyi zamanında yapması veya daha önce dava konusu olan uyuşmazlığın bulunması yönlerinden de incelemesi gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki mükellefin iyi niyetli yaklaşımları onlara karşı olarak da kullanılmamalıdır. Nitekim böyle bir durum hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eder (Karataş Durmuş, 2018: 243).

Uzlaşmaya ilişkin eleştirilen bir diğer husus ise uzlaşma yapıldıktan sonra mükellefin ödeme yapmaması durumunda uzlaşmanın bozulmamasıdır. Mükellefin ödeme yapmaması halinde uzlaşmanın amacı dışına çıkmış olmakta, bu ise uzlaşmanın kötüye kullanımına yol açmaktadır (Karataş Durmuş, 2018: 243; Demirbaş Aksüt, 2021: 378).

Uzlaşma çeşitleri hakkında da birtakım değerlendirmelerin yapılmasında fayda bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesinin henüz sonuçlanmamış olması gerekmektedir. Kanun gerekçesinde söz konusu hüküm ile mükellef ile idare arasında çıkması muhtemel uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasının hedeflendiği belirtilmiştir. Ancak bunun uygulanabilmesi için ise Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 13'üncü maddesine göre uzlaşma raporunun mükellefe ve komisyona intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada mükellef dava açtığında kazanma ihtimaline göre uzlaşma müessesesine başvurmaktadır. Dava açıp kazanması ihtimalini yüksek görüyor ise, uzlaşmada tarhiyat ve ceza tamamen ortadan kalkmadığı için, dava açmayı tercih etmektedir. Böylece davayı kazandığı takdirde ek tarhiyattan ve cezadan kurtulabilir. Bazı hallerde ise mükellef işlemin hukuka aykırı olmadığını düşünse dahi mahkeme sürecinin uzunluğunu ve düşük ihtimal olsa dahi olumsuz karar çıkma ihtimali mükellefi uzlaşmaya teşvik etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet, vergi incelemesi tamamlanmadan son çare olarak değerlendirilebilir (Karataş Durmuş, 2018: 244). Belirtmek gerekir ki tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz tarh edilmiş vergi bulunmadığı için idareye tanınan yetki tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre daha geniş kapsamlıdır (Üstün, 2006: 258).

2.4.8. Yabancı Ülke Uygulamaları

2.4.8.1. Genel Olarak

Yabancı ülke uygulamalarına genel olarak bakıldığında vergi anlaşmazlıklarını yargı yoluna gitmeden çözmek konusunda bir zihniyet değişikliğine gittikleri gözlemlenmektedir (Demirbaş Aksüt, 2021:105). Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku alanında, özel hukuk alanındaki düzenlemelerden daha geç olsa da -vergi anlaşmazlıklarının yargı dışında çözülmesinin olumlu yanları dikkate alınarak- birçok ülke vergi anlaşmazlıklarını çözmek için alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanmaya yönelmektedir (Demirbaş Aksüt, 2017: 50 vd.; Karataş Durmuş, 2018: 255 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:106 vd.)¹⁴. Raporun bu kısmında, vergi anlaşmazlıklarının çözüme kavuşturulması bakımından uygulanan alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına ilişkin seçilen ülkelerdeki düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemelerin hepsinin adı doğrudan uzlaşma olmasa da uygulama şekli açısından iç hukuktaki uzlaşma kurumuna yakın uygulamalardır. Nitekim bu alternatif çözüm yolları iç hukukta uygulanan uzlaşma kurumunun sorunlarını çözmede yol gösterebilecek niteliktedir. İncelenen yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında ilk olarak söylenebilecek şey şudur; vergi daireleri ile mükellef arasında çıkan bir

¹⁴ Genel olarak da vergi hukuku alanında da alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını ülkelerin kullanmasına ilişkin gelişmelere bakıldığında Anglo Amerikan hukuk sistemine dâhil olan ülkelerde yaygın ve yerleşik olarak uygulanmasının daha eski tarihlere dayandığı görülmekle birlikte, Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil olan ülkelerde de bu yollar kullanılmaktadır.

anlaşmazlıkta ilk olarak taraflar bir araya gelerek müzakere görüşmeleri yapmakta; bu şekilde anlaşmazlığın çözülememesi durumunda ise, yargı yoluna başvurulmadan önce üçüncü bir kişinin yardımıyla sorun çözülmeye çalışılmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2017: 50; Demirbaş Aksüt, 2021:105).

Çalışmada sırasıyla Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Avustralya, Hollanda, Almanya ve Fransa'daki düzenlemelere yer verilmektedir.

2.4.8.2. Amerika Birleşik Devletleri

Raporda ilk olarak alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını vergi hukuku alanında da nispeten daha uzun yıllar kullanan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki düzenlemelere değinilmesi uygun görülmüştür. Vergi anlaşmazlıklarının sayısını azaltmak, mümkün olduğu kadar anlaşmazlığın ilk aşamalarında sorunu çözmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak amaçlarıyla mükellefle anlaşma eğiliminde olan Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) oldukça geniş bir şekilde sisteminde anlaşmazlık çözüm yollarına yer vermektedir (Demirbaş Aksüt, 2017: 53 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:107 vd)¹⁵. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki, anlaşmazlığın yargıya taşınmadan tarafsız ve âdil bir şekilde çözülebilmesi için yerel bir gelir idaresi biriminden bağımsız çalışan İtiraz Birimi-Appeals Office kurulmuştur. Bu çerçevede İtiraz Birimi'nin yetkileri sadece itirazları cevaplamakla sınırlı değildir. Aynı zamanda bu birim, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak (uzlaşma, müzakere, arabuluculuk gibi) vergi anlaşmazlığının, mümkün olduğu kadar kısa zamanda ve düşük maliyetle idarî aşamada çözümünü sağlamaya çalışmaktadır. İdarî itiraz yolunu deneyen mükellefler, sonuçtan memnun kalmazlarsa dava yolunu da kullanabilirler. Mükellefler, vergi anlaşmazlığını idarî aşamada çözebilmek için önce mutad yollar olan, uzlaşma ve müzakere yolunu denemektedirler. Eğer mükellefler bu yolları kullanarak anlaşmazlığı çözemezlerse, idarî aşamada anlaşmazlığı çözmek için arabuluculuk yolunu da deneyebilirler.

Uzlaşma Önerisi, belirli durumlara ve şartlara bağlı olarak mükellefin, borçlu olduğu vergi borcunun tamamından daha azını ödeyerek, borcunun tamamından kurtulmak üzere Gelir İdaresi'ne yaptığı uzlaşma başvurusudur¹⁶. Uzlaşma önerisinde, mükellef borcunun ne kadarını ödeyebileceğine ilişkin vergi dairesine bir öneri sunmaktadır. Uzlaşma talebinin kabul

¹⁵ Amerika Birleşik Devletleri'ndeki yollar için ayrıca bkz. Karataş Durmuş, 2018: 278-282.

¹⁶ Uzlaşma önerisi için bkz. <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise>, erişim tarihi: 02.07.2024. Uzlaşma önerisi için ayrıca bkz. Erdem, 2012: 222-223; Serim, 2006: 104 vd.; Demirbaş Aksüt, 2017:56-57; Demirbaş Aksüt, 2021:114-115; Öz/Bozdoğan, 2019:341-344; Güneş, 2022: 125-126.

edilmesi durumunda da mükellef uzlaşmaya ilişkin sorumluluklarını zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın talep edilmesiyle, tahsilât işlemlerine başlamak da ertelenecektir.

İdarî aşamada anlaşmazlıkları çözmek için sisteme arabuluculuk eklenene kadar temel yol müzakere olmuştur (Mathews, 2004:713; Erdem, 2012: 223-224)¹⁷. Müzakere sürecinde, mükellefin itiraz başvurusu üzerine, bir İtiraz Birimi çalışanı görevlendirilmektedir. İtiraz Birimi, anlaşmazlığın esasına ilişkin anlaşılacak bir rakama ulaşılması için davanın maliyeti ve dava esnasında geçecek süreyi de dikkate alarak, durumu değerlendirir ve tarafların üzerinde anlaşabileceği bir anlaşma yapabilmek için İtiraz müzakeresinin yapılacağı bir zamanı belirler. Bu süreçte deliller değerlendirilir ve dava riski de dikkate alınarak İtiraz Birimi çalışanı, Gelir İdaresi için âdil bir çözüm belirlemeye çalışır. Amaç, bu sürecin sonunda uzlaşmaya varmaktır.

Arbuluculuk ise mükellefle Gelir İdaresi arasındaki itiraz sürecinde, müzakere sürecine, üçüncü bir tarafın eklenmesi olarak düşünülebilir (Mathews, 2004:717; Erdem, 2012: 226)¹⁸. Gelir İdaresi'nin arabuluculuk programlarının ortak özellikleri, gönüllülük esasına dayalı olması; vergi mahremiyetine uygun olması; emsal teşkil etmemesi ve ulaşılan sonuçların iki taraf açısından da kabul edilerek bir anlaşmaya bağlanmadığı sürece bağlayıcı olmamasıdır. Sistemde olan arabuluculuk programlarından en eski uygulananı itiraz ve müzakere sonrası arabuluculuktur (<https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation>, 02.07.2024). Hızlı Anlaşma Usulü (Fast Track Settlement-FTS) büyük ölçekli ve uluslararası işletmeler, uluslararası çıkarları olan kişiler, küçük ölçekli ve kendi istihdamına dayalı işletmeler ve vergiden muaf kurumlar ve kamu kurumları için uygulanan bir arabuluculuk sürecidir (<https://www.irs.gov/appeals/fast-track>, 02.07.2024). Küçük ölçekli ve kendi istihdamına dayalı işletmeler için anlaşmazlığı çözebilecek diğer bir seçenek ise Hızlı Arabuluculuktur (Fast Track Mediation) (https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-026-003, 02.07.2024).

2.4.8.3. İngiltere

Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak anlaşmazlıkları çözmek konusunda yoğun çabalar gösteren diğer bir ülke İngiltere'dir. Vergi anlaşmazlıklarının çözümündeki sürecin nisbeten karışık olması, bir anlaşmazlığı çözmeye önemli gecikmelerin görülmesi ve derdest dava sayısının artması vergi idaresini son zamanlarda yeni çözüm yolları aramaya itmiştir (Govind/Varanasi, 2013: 317)¹⁹. Vergi hukuku alanında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanılmasının zamanla daha önemli hale gelmesiyle İngiltere'de de vergi sistemi bu doğrultuda

¹⁷ Müzakere yolu için ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, 2017:57-58; Demirbaş Aksüt, 2021:115-116.

¹⁸ Arabuluculuk süreci için bkz. Demirbaş Aksüt, 2017: 58 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:116 vd.

¹⁹ Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, 2017: 63 vd.; Karataş Durmuş, 2018: 258 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:126 vd.

değiştirilmeye çalışılmaktadır. İngiltere Vergi İdaresi, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını geliştirmek ve Dava ve Anlaşma Stratejisi'ni yeniden gözden geçirmek için Anlaşmazlık Çözüm Birimi'ni (Dispute Resolution Unit- DRU) kurmuştur (Nians/Popplewell, 2014: 48 vd). Büyük uluslararası işletmeler, küçük-orta ölçekli girişimler, kendi adına çalışan bağımsız tâcirler, ortaklıklar ve gerçek kişiler gibi tüm vergi mükellefleri alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurabilirler²⁰.

2.4.8.4. Avustralya

Avustralya Vergi Dairesi (Australian Taxation Office-ATO), bir vergi anlaşmazlığının ortaya çıkması durumunda, bu sorunu çözmek için en hızlı yolun vergi dairesiyle iletişime geçmek olduğunu belirterek, anlaşmazlıkla ilgili önce vergi idaresine başvurmak konusunda mükellefi teşvik etmektedir²¹. Avusturalya Vergi İdaresi tarafından kullanılan alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının ilki kurum içi kolaylaştırmadır. Kurum içi kolaylaştırma, arabuluculuğun Avustralya Vergi Dairesi versiyonudur. Ücretsiz bir uygulamadır. Küçük işletmeler ve büyük işletmeler için bağımsız bir inceleme talep edilebilmesi de mümkündür (<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/dispute-a-decision/the-independent-review-process>, 02.07.2024). Ayrıca denetim aşamasında, itiraz veya dava sürecinde uzlaşma da yapılabilir (<https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/a-practical-guide-to-the-ato-code-of-settlement>, 02.07.2024).

2.4.8.5. Hollanda

Hollanda vergi sisteminde de bir vergi veya gümrük anlaşmazlığı içinde olan mükellefe taraflarca kabul edilebilir bir çözüm bulmak için arabuluculuk seçeneği sunulmaktadır. Hollanda vergi idaresinin kendi internet sitesinde arabuluculuğa ne zaman ve nasıl başvurulacağına ilişkin bilgilere yer verilmekte ve bu yolu kullanarak anlaşmazlığını çözülmesi konusunda mükellefler teşvik edilmektedir²².

2.4.8.6. Almanya

²⁰ Sürece ilişkin bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, 02.07.2024.

²¹ Avusturalya'daki vergi anlaşmazlıklarının alternatif yollarla çözülmesine ilişkin bkz. Demirbaş Aksüt, 2017: 68 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:137 vd.

²² Bu açıdan Hollanda Vergi İdaresinin sitesinde mükellefler için arabuluculukla ilgili bilgilere yer verilmekle birlikte, onların anlaşmazlığına arabuluculuğun uygun olup olmadığını değerlendirmeleri için bir kontrol listesine de yer verilmiştir. Bu listede çoğu soruya olumlu cevap verilmesi durumunda, arabuluculuğun dikkate alınmaya değer olduğu belirtilmektedir. Bkz. <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation>, 02.07.2024. Hollanda'daki vergi anlaşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözülmesine ilişkin bkz. Demirbaş Aksüt, 2017: 74 vd.; Demirbaş Aksüt, 2021:150 vd.

İdarenin kanunîliği ilkesinin ve vergilendirmede eşitliğin temel alındığı Almanya’da kanunen doğan vergi borcunun sözleşme ile ortadan kaldırılması mümkün değildir²³. Ancak etkin bir vergilendirmenin sağlanması ve hukukî güven ortamının güvence altına alınabilmesi için bazı durumlarda vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmanın yapılabileceği kabul edilmektedir (Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 1, <https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2020/Anhaenge/BMF-Schreiben-und-gleichlautende-Laendererlasse/Anhang-48/anhang-48.html>, 11.07.2024). Maddî unsurlarda uzlaşma, hukukî güvenin sağlanması ve hukukî başvuruların azaltılmasına ve bu sayede vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğinin tesbit edilebilmesi için iş ve zaman kaybının azaltılmasına hizmet etmektedir (Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5, <https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2020/Anhaenge/BMF-Schreiben-und-gleichlautende-Laendererlasse/Anhang-48/anhang-48.html>, 11.07.2024). Maddî unsurlarda uzlaşmanın yapılabilmesi için ise, vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğini tesbit etmenin çok karışık ve zor olması, buna bağlı olarak orantısız ve fazla bir harcama yapılmasına neden olması gerekmektedir. Bu anlamda maddî olayın belirlenemiyor olması veya belirlenmesinde katlanılmayacak büyüklükte bir çaba gösterilmesi durumunda uzlaşma yapılması mümkündür (Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 3, <https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2020/Anhaenge/BMF-Schreiben-und-gleichlautende-Laendererlasse/Anhang-48/anhang-48.html>, 11.07.2024).

2.4.8.7. Fransa

Fransa’da da vergi anlaşmazlıklarını çözüme kavuşturmak için idarî aşamada çözüm yollarından faydalanılmaktadır. Vergi idaresi ile görüşme ve Danışmana başvuru tüketilmesi zorunlu yollar olup, diğer yöntemler açısından mükellefler serbesttirler (Karataş Durmuş, 2016: 51 ve 72)²⁴. Bu yollardan sonuç alamayan mükelleflerin uzlaşma, arabuluculuk ya da aracılık yolunu tercih etmeleri mümkündür (Karataş Durmuş, 2016: 72). Uzlaşma vergilendirme işlemi kesinleşmeden önceki aşamada başvurulabilecek bir yol olup, verginin aslı üzerinde bir değişiklik yapılması mümkün değildir. Vergi para cezaları, ek vergi tarhiyatı ve gecikme faizleri uzlaşmaya konu olabilmekte olup, uzlaşma kesinleştikten sonra başka herhangi bir yargı organına

²³ Almanya’daki maddî unsurlardaki uzlaşma uygulamasına ilişkin bkz. Demirbaş Aksüt, 2021:159 vd.

²⁴ Bu yollar için ayrıca bkz. Karataş Durmuş, 2018: 272 vd.

başvurabilmek mümkün değildir²⁵. Arabuluculuk da mükelleflerin karşılaştıkları vergisel problemler ile vergilendirme işlemini gerçekleştiren vergi idaresinin yetkisiyle ilgili problemler incelenmektedir. Arabuluculuğa başvuru, vergi tahsilatını durdurmamakta, yargıya başvuru sürelerine de etki etmemektedir. Arabuluculuk sürecinde arabulucunun verdiği karar idarî işlem niteliği taşır ve verilen karar ile uyuşmazlık kesin olarak sona erer²⁶. Aracıya başvurmak ise, arabuluculuk ve bölgesel danışmana yapılan başvurunun sonrasında mümkündür. Aracının verdiği kararlar tavsiye niteliğinde olup, idareyi bağlamamaktadır²⁷.

2.4.9. Değerlendirme ve Öneriler

İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların (yapılan son değişiklik ile vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların) yargıya intikal etmeksizin gönüllü uyum çerçevesinde çözümünü temin eden uzlaşma kurumu vergisel süreçlerin işleyişi açısından mevzuatımızda önemli bir yere sahiptir. Bu uygulama ile hem idare vergi gelirini erken safhada elde etme imkanına kavuşmakta hem de mükellefler yargı sürecindeki belirsizlikler ile karşı karşıya kalmaktan kurtulmaktadırlar. Uzlaşmanın sağladığı bir diğer avantaj ise vergi yargısının üzerindeki iş yükünün bir nebze de olsa azalmasını sağlıyor olmasıdır. Çalışma kapsamında uzlaşma kurumunun öne çıkan yönleri, ilkeler kapsamında değerlendirilmesi, yabancı ülke uygulamaları ve değiştirilmesi gereken yönleri genel ele olarak ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda uzlaşma kurumuna ilişkin yapılması gereken öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi aslında uzlaşmanın tekrar kapsam dahiline alınması gerekmektedir. Aksi uzlaşma kurumunun mantığı ile çelişki yaratmaktadır. Şöyle ki; vergi incelemesi sonucunda vergi ve/ya ceza tutarı ortaya çıkmakta ve bu inceleme raporuna göre vergi tarh edilerek ve ceza kesilerek mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmektedir. Bu süreçte henüz kesinleşmiş bir vergi alacağından bahsetmek mümkün değildir. Mükellefin bu vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açma hakkı olduğu gibi kendisine uygun idarî aşamada çözüm yollarına başvurma imkânı da bulunmaktadır. Dava açıldığında ise yürütme kendiliğinden durmakta ve davanın sonucuna kadar vergi tahakkuk etmemektedir. Görüldüğü üzere aslında hala yargı önünde tartışma konusu yapılabilecek idarenin bir işlemi mevcuttur. Diğer idari işlemlerden farklı olarak da dava açıldığında yürütüme kendiliğinden durmaktadır. Kesinleşmemiş hatta tahakkuk

²⁵ Fransa'daki uzlaşma uygulaması için bkz. Karataş Durmuş, 2016: 66-72; Öz/Bozdoğan: 2019, 346-347; Güneş, 2022: 126-128.

²⁶ Fransa'daki arabuluculuk uygulaması için bkz. Karataş Durmuş, 2016: 55-56; Karataş Durmuş, 2018: 274-275.

²⁷ Fransa'daki aracılık uygulaması için bkz. Karataş Durmuş, 2016: 56-59; Karataş Durmuş, 2018: 276-278.



bile etmemiş bir vergi için uzlaşma yoluna başvurulamaması ve bu verginin neden tarh edildiğinin idare ile uzlaşma görüşmeleri sırasında tartışılmaması ve bir yanlışlık varsa bu aşamada düzeltilmesinin mümkün olmaması uzlaşma kurumunun getiriliş mantığıyla uygun değildir. Ayrıca ceza için uzlaşan ancak vergi aslında uzlaşma imkânı olmadığı için dava açan bir mükellefin vergi aslının mahkeme kararıyla kaldırılması durumunda mükellef vergi aslı olmayan ancak vergi aslına bağlı olarak kesilen cezayı ödeme durumuyla karşılaşacaktır. Görüldüğü üzere bu durum bir çelişki ortaya çıkaracaktır. Vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması yerine uzlaşma kurumunun getiriliş mantığına uygun olarak daha etkin daha işlevsel uygulanması için önerilen değişikliklerin yapılması yerinde olacaktır.

Vergi idaresi, vergi hukuku kapsamında bağlı yetkiyle hareket etmekte olup, verginin yasallığı ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkan herhangi bir vergi alacağını tahsil etmekten vazgeçme konusunda takdir yetkisine sahip değildir. Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşınmadan hızlı bir şekilde çözmek, vergi alacağını süratli bir biçimde tahsil etmek, mükellef ve idareyi yargılama giderlerinden kurtarmak gibi pek çok faydayı bünyesinde barındırmakla birlikte devletin egemenlik yetkisinin bir yansıması olan vergiden vazgeçilmesi sebebi ile eleştirilmiştir. Bu eleştiriler doğrultusunda, 28/7/2024 tarih ve 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler neticesinde vergi asılları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bununla birlikte vergi asıllarını uzlaşma kapsamından çıkarmadan vergilerin kanuniliği ilkesi ile uyumlu bir uzlaşma prosedürü sağlamak teorik olarak imkan dahilindedir.

Vergi asıllarının uzlaşma kapsamında kalacağı bu uzlaşma modelinde mükellef ve vergi idaresi arasında yapılacak görüşmelerin temeli vergi miktarları değil vergiyi doğuran olay olmalıdır. Uzlaşma görüşmelerinde uyuşmazlığın esasına girilerek bir değerlendirme yapılmalı, uzlaşmaya konu uyuşmazlık özelinde hangi sebeplerle ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapıldığı ve/veya ceza kesildiğine dair bir tartışma ortamı yaratılmalıdır. Söz konusu tartışmalar yapılırken mükellefe de uyuşmazlığa ilişkin savunma hakkı tanınmalıdır. Nitekim bu durum "dava sürecinde taraflar arasında hak ve yükümlülükler açısından tam bir denge ve eşitliğin sağlanması" olarak ifade edilen silahların eşitliği ilkesinin de bir gereğidir²⁸.

Uzlaşma görüşmelerinde somut uyuşmazlığa özgü durumlar önceden belirlenmiş objektif kriterler doğrultusunda değerlendirilip yargı içtihatlarıyla birlikte yorumlanmalı ve nihai olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği saptanmalıdır. Bu halde, vergiyi doğuran olayın ele alınması söz konusu olduğundan, kanunla belirlenen bir verginin ortadan kaldırılmasından söz edilemeyecek, koşullarına uygun yapılmış vergi incelemesi ya da tarhiyat sonucu doğan vergiden vazgeçilmeyecektir. Bununla birlikte mükellefin uyuşmazlığa ilişkin iddialarını veya özel durumlarını açıklayabildiği ölçüde yapılan ikmalen veya re'sen tarhiyat işlemi geri alınabilecektir. Vergi incelemesinin sonuçlarının taraflar bakımından tartışılmasına imkân veren bir uzlaşma modeli kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.

Mükellef ve vergi idaresi arasında mevcut vergi uyuşmazlığının çözümünde uyuşmazlığın esasına girilerek değerlendirme yapılması vergilemede eşitlik ilkesi bakımından da bir problem teşkil etmeyecektir. Bu noktada önem arz eden husus idarenin tarafsızlığını yansıtan bir düzenin sağlanmasıdır. Uzlaşma komisyonları üyelerinin vergi idaresi tarafından atanmaları bu üyelerin genellikle vergi idaresinin tarafı ve temsilcileri olduğu izlenimini yaratmaktadır. Komisyonlara dair bu izlenimi değiştirebilmek adına komisyonlara vergi uyuşmazlığının tarafının bulunduğu ilde bulunan muhasebe ve mali müşavirler odasının teklif edeceği bir üye atanabilir.

- Tarhiyat sonrası uzlaşma sebepleri kaldırılmalıdır. Hem tarhiyat öncesi uzlaşmaya hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar (tarhiyat yöntemi ve başvurulabilecek cezalar açısından) sınırlandırılmıştır. Bunun haricinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için ek sebeplerin aranmasına gerek yoktur.

²⁸ Silahların eşitliği ilkesinin vergi incelemesi sürecine de kısmen de olsa yansıtılması gerektiğine dair bkz. Tahir Erdem, Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 343.

- Vergi ve cezada hangi oranda indirim yapılacağı konusu uzlaşma komisyonlarının yetkisi dâhilinde olmakla birlikte, genel bir oran getirmek veya belirleme yapmak uzlaşmanın yapısına uygun değildir. Bunun yerine komisyonların, takdir yetkilerini kullanırken, indirebilecekleri oranları belirlerken, anlaşmazlığın esasını oluşturan sorunun özelinde bir değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Bu değerlendirme yapılırken uzlaşma görüşmelerinde anlaşmazlığın hukukî temelindeki güçlü ve zayıf yanlarının da dikkate alınması gerekmektedir.
- Uzlaşma komisyonlarının mükelleflerle yaptıkları anlaşma çerçevesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları ile belirli tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahsilinden vazgeçmeleri kabahatlerde kanunilik ilkesiyle çelişmektedir. Zira bu ilkenin bir sonucu olarak ceza kesilmesinden veya cezanın tahsilinden ancak kanunla vazgeçilebilir. Daha önce de ifade edildiği üzere; bağlı yetkilerle donatılmış olan idarenin, vergi mevzuatına göre ortaya çıkan bir vergi alacağından vazgeçme bakımından takdir yetkisi bulunmamaktadır. Aksi bir kabul; verginin kanuniliği ilkesine, kabahatlerin ve idarenin kanuniliği ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına aykırı olacaktır. Bununla birlikte özellikle vergi ziyai suçu ve cezası bakımından kanunilik ilkesinin aranması temel hak ve hürriyetler açısından elzemdir.
- Uzlaşma komisyonları için bir denetim mekanizması getirilmelidir. Bu kapsamda uzlaşma tutanağı değerlendirme komisyonu kurulması önerilmektedir. Böylelikle uzlaşma kapsamında yapılan indirim tutarı bu komisyonca değerlendirilecektir. Ayrıca komisyon, bir yandan her bir somut durumun özelliğine göre değerlendirme yapılmasına olanak tanırken diğer yandan da benzer durumlara ilişkin benzer yaklaşımların geliştirilmesi için de objektif kriterler getirmelidir.
- Uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte vergi ve/ya da cezanın ödenmesi için mükellefe belli bir süre belirlenmelidir (örneğin en geç üç ay içinde ödenmesi ve bu üç ay içinde ödenmesi durumunda mükelleften geçen üç ayın faizinin alınması gibi). Bu sürede ödenmezse uzlaşmanın geçerli olmayacağı şeklinde bir düzenleme de yapılmalıdır.

- Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılan tutarın tamamının bir kerede ödenmesinin mükellef tarafından mümkün olmaması durumunda ise uzlaşılan tutara ilişkin ödeme seçenekleri üzerinde de bir anlaşmaya varılabilmelidir.
- Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilere iletişim teknikleri, anlaşmazlık-uyuşmazlık çözüm yöntemleri, çatışma yönetimi, davranış psikolojisi gibi belli eğitimlerden geçme zorunluluğu getirilmelidir. Kurum içi eğitim olarak düzenlenebilecek bu eğitimleri alanların ve başarılı olanların komisyonlarda üye olması yerinde olacaktır. Belli aralıklarla da eğitimlerin yenilenmesi önerilmektedir.

Yukarıdaki öneriler esas alınarak ve onlara ek olarak uzlaşma kurumuna ilişkin yapılması önerilen temel değişikliğin kapsamı şu şekilde olabilir²⁹:

Mükellef uzlaşmaya başvurarak aslında idarenin kararını yeniden tartışmaya açmaktadır. Vergi idaresinin ve mükellefin üçüncü bir kişi olan uzlaşma komisyonu önünde bir araya gelmesi önerilmektedir. Bu görüşmelerde aslında vergiyi doğuran olay tartışılmalıdır. Karşılıklı yapılan açıklamalar üzerine, idarenin yeniden bir vergi ve ceza önermesi, bu süreçte de uzlaşma komisyonun taraflara yardımcı olması mümkündür. Kanunla konulan bir verginin kaldırılmasından ziyade vergi incelemesinin sonuçlarının taraflar açısından değerlendirilmesi ve tartışılmasına zemin hazırlanması amaçlanmaktadır. Bu da ancak işin esasına girerek durumun taraflarca ve uzlaşma komisyonunca değerlendirildiği uzlaşma görüşmelerinin yapılmasıyla mümkün olacaktır. Diğer yönü ise, mükellefle bir araya gelen vergi idaresi, vergi incelemesinde veya vergi/ceza ihbarnamesinde herhangi bir sorun olmamasına rağmen, başka etkenleri düşünerek bir indirim oranının önerilmesidir. Bu durumda vergi aslı ve/ya da cezasında uzlaşmak, kanunîlik ilkesi açısından aykırılığa sebep olmaktadır. Bu noktada ise, uzlaşma, vergi aslı ve/ya cezasının daha hızlı ve az maliyetli şekilde tahsiline imkân sağlamakta ve kamu yararını gerçekleştirmeye aracılık etmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi esas olmakla birlikte yasama ve yürütme organı arasındaki ayrımın yumuşatıldığı da dikkate alındığında, uzlaşma, vergilerin tahsilinde sınırlı olarak idareye takdir yetkisi verilmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır. Uzlaşılabilecek meblağın vergi ve ceza adaletini sarsmaması ve cezaların etkinliğinin korunması önem taşımaktadır. Uzlaşma ile kanunî sınırlar içinde kişiler lehine bir düzenleme getirildiği, kişiler bakımından kanunîlik ilkesini zedelenmediği, uzlaşmanın yalnızca devlet yönünden vergilerin kanunîliği ilkesini zedelediği, kişinin sosyal ve ekonomik durumunun, güvenliğinin ve özgürlüğünün zarar görmediği de vurgulanmalıdır.

²⁹ Bu değişiklik önerisinin kapsamına ilişkin ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, 2021: 362-370 ve 379-380.

Uzlaşmanın vergi hukukundaki ilkelere aykırılığı değerlendirilirken en önemli hususlar, vergi aslı ve/ya da cezasından ne kadar indirim yapılacağı; bu indirimin miktarının neye göre belirleneceği ve mükellefler arasında yapılacak farklı indirimlerin hangi sebebe dayandığının ortaya konulmasıdır. İndirimin gerekçesinin haklı bir sebebe dayanması son derece önemlidir. Nitekim uzlaşma ile vergi incelemesi sırasında veya sonucundaki vergi müfettişinin kararının, taraflar ve tarafların dışında soruna daha dışarıdan bakan uzman bir kişiyle/komisyonla değerlendirilmesi, işin esasına girerek neden ek veya yeni tarhiyat yapıldığı ve/ya da ceza kesildiği üzerinde tarafların tartışması ve bu tartışma sonucunda tarafların güçlü ve güçsüz olduğu yönler değerlendirilerek bu değerlendirme üzerine bir tutar üzerinde anlaşmaları sağlanmalıdır. Böylelikle vergi idaresinin, vergi incelemesi sonucunda oluşan iradesini, mükellefle birlikte yeniden değerlendirme imkânına sahip olması, vergi ve cezaların kanuniliğine aykırılık teşkil etmeden, gerektiği durumlarda vergi aslında ve/ya da cezasında indirim yapılmasını mümkün hale getirecektir. Sorunun esası üzerinden bir değerlendirme yapılarak, tarafların birbirlerini dinlemeleri sonucunda o sorunu çözmeye özgü bir indirim önerilmesi ve bu indirim üzerinde anlaşmaya varılması eşitlik ilkesi açısından herhangi bir problem oluşturmayacaktır. Nitekim bu durumda mükelleflere kendi özel durumlarına göre indirim uygulamasının gerekçesi bulunmaktadır. Burada uzlaşma komisyonu tarafları dinlemeli, gereken noktalarda müdahale etmeli ve mükellefin içinde bulunduğu özel şartları ve işin esasına ilişkin problemi dikkate alarak bir indirim oranı önermelidir. Ayrıca kurulacak olan uzlaşma tutanağı değerlendirme komisyonu ile uzlaşma sonuçlarının denetimi sağlanabilir. Bu şekilde uzlaşma sonuçları üzerinde değerlendirme yapılarak belli durumlara belli indirimler uygulanması söz konusu olabilir.

Uzlaşma komisyonlarının yapısı önerilen şekilde değiştirilmesi durumunda bu yapının yılsonunda ne tür anlaşmazlıklarla ilgili uzlaşmanın sağlandığına ilişkin genel bir faaliyet raporu yayınlaması, bu faaliyet raporunda uzlaşma tutanaklarına anonimleştirerek yer verilmesi idarenin genel eğiliminin nasıl olduğunun ortaya konulması açısından da önemlidir. Uzlaşmaya başvuruyu düşünen mükellefler de kendileri için rehber niteliğinde olacak bu raporlardan yararlanabileceklerdir.

2.5. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesi, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27. maddesi ile birlikte vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır. Söz konusu müessese

hakkındaki yasal düzenleme ve değerlendirmelerimize ayrıca tespit ve önerilerimize aşağıda yer verilmiştir.

2.5.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379'uncu maddesi ile düzenleme altına alınan "Kanun Yolundan Vazgeçme" müessesine ilişkin madde metni aşağıdaki gibidir;

Madde 379 – Kanun Yolundan Vazgeçme

"Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

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

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

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

517 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesi hakkındaki detaylar düzenleme altına alınmış olup tebliğde öne çıkan bir bölüm aşağıdaki gibidir;

"Bugün gelinen noktada, yargılama sürecinin sonuçlanmasını beklemeksizin tarhiyat ve cezalara ilişkin uyuşmazlıkların yargılama aşamasında da çözümlenmesini ve böylece İdare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumu her aşamaya yaymayı sağlayacak bir müesseseye ihtiyaç duyulmuştur.

Bu anlamda, İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla 7/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27 nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi ihdas edilmiştir.

Buna göre, özetle; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, İdarece de ihtilaflar sürdürülmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektir. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacaktır.”³⁰

³⁰ Kanun Yolundan Vazgeçme hükümlerinin uygulama alanı bulduğu 2020 yılı başından bu yana bu kapsamda yapılan işlemlerden dolayı vazgeçilen dava sayısına ve ulaşılan çözüme dair veriler temin edebilmiş olsa uygulamanın verimli olup olmadığı sağlıklı bir şekilde analiz edilebilir. Bu sayede eğer kayda değer bir davadan vazgeçme sayısına ulaşılmış ayrıca süreç devamında tahsilat anlamında da olumlu veriler elde edilmiş ise bu hükmün idari çözüm yolu olarak faydalı olarak değerlendirilebiliriz.

2.5.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi

Öncelikle Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesinde öne çıkan hususları maddeler halinde işlemenin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Buna göre düzenlemede öne çıktığını değerlendirdiğimiz hususlar ve bu konularda değerlendirmelerimiz kısaca aşağıdaki gibidir;

- Uygulamadan yararlanılabilmesi için öncelikle bir vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan bir davanın varlığı aranmaktadır. İhbarnameye karşı açılmayan davalara (örneğin düzeltme veya şikayet yolunda açılan davalar) ayrıca yasal süresi geçtikten sonra açılan davalara ilişkin süreçlerde kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanılamayacaktır.
- İlk derece olarak davaya bakan yargı organının kararı istinaf ve/veya temyiz süreçlerine açık olmalıdır. İstinaf ve temyiz yoluna açık olmayan kesin nitelikteki kararlar söz konusu olduğunda uygulamadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.
- Kısmen kanun yolundan vazgeçmek mümkün olmayıp dava konusu tüm vergi ve ceza türleri için istinaf veya temyiz yolundan vazgeçilmesi gerekmektedir.
- Kanun yolundan vazgeçme halinde ilk derece kararının tasdik ve/veya terkin yönünde olması durumuna göre tahakkuk edecek vergi ve cezaları gösteren tablo aşağıdaki gibidir;

Şekil 1: Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Tahakkuk Edecek Vergi ve Cezalar

Tasdik edilen Verginin Tamamı	Terkin edilen Verginin %60	Tasdik Edilen Cezanın %75 'i (Asla bağlı olmayan Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük)	Kaldırılan Cezanın %25 'i (Asla bağlı olmayan Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük)
+	+		
Vergi Ziyai Cezasının %75 'i	(Vergi Ziyai Cezası yok!!)		



Tahakkuk eden vergi ve cezalar gecikme faizleri ile birlikte tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenirse vergi ve cezalardan ilave %20 indirim yapılır. (Söz konusu ilave indirim tasdik edilerek tahakkuk eden vergiler için uygulanmaz)

➤ Kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ilgili vergi dairesine verildiği tarih itibarı ile yukarıda belirtilen indirimlerden sonra kalan tutarlar tahakkuk edecek olup tahakkuk eden vergi ve vergi cezalarının %80 'nin vergiye ilişkin gecikme faizi ile birlikte ödenmesi halinde vergi ve cezalardan kalan %20 'lik kısmın tahsili aranmayacaktır. Tasdik edilmek sureti ile tahakkuk eden vergilerde önceki cümlemizde ifade edilen indirim yapılmayacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi aslı üzerinden hesaplanacak gecikme faizi, koşulların varlığı halinde yapılacak ilave indirim sonrasındaki tutarlar üzerinden hesaplanacaktır.

➤ Kanun yolundan vazgeçme hükümleri uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer 'ileri karşılıklı olarak talep edilmeyecek ayrıca bu alacaklar için icra takibi yapılamayacaktır.

Son yıllarda yapılan birtakım vergi düzenlemeleri ile mükelleflerin vergiye uyumunun artırılmasının, devletin vergi gelirine ulaşma süresinin kısaltılmasının ve vergi yargısı üzerindeki yükün hafifletilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Aslında bu üç amaç da birbiri ile bağlantılı olup örneğin yargıdaki iş yükü nedeni ile uzayan tahsilat sürelerinin kısaltılması adına uyuşmazlıkların sürecin her aşamasında idari yollarla gönüllü çözümüne zemin hazırlanması gerekmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme uygulaması öncesinde mükellefler yargı yoluna gittikleri andan itibaren idare ile yaşadıkları sorunu idari yoldan çözümü hakkını neredeyse kaybetmekte idiler. Bu düzenleme ile mükellefler uyuşmazlığın çözümüne yönelik olarak yargı yoluna gitseler dahi sorunu idari yoldan çözme imkanına sahip olmaktadır. Bu itibarla, idare de ileride tahsil edebileceği geliri daha yakın bir zamanda tahsil imkanına kavuşmakta olup paranın zaman değeri ve kamu finansman planlaması dikkate alındığında bu durumun oldukça değerli olduğu

görülmektedir.

2.5.3. Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi İstişare Kurulu Önerisi

Kanun yolundan vazgeçme uygulaması ile vergi yargısı üzerindeki yükün hafiflediği bir gerçek olsa da müessesesinin bir yargı kararına karşı istinaf ve temyiz haklarının kullanım sürecinde kullanılabildiği göz önüne alındığında yargı yükünün azaltılması noktasında nihai bir çözüm odağı olmadığı da görülmektedir. Yargı üzerindeki yükün hafifletilmesi açısından aşağıda özet şekilde açıkladığımız türden bir projenin hayata geçirilmesinin yerinde olacağını değerlendirilmektedir.

Vergi yargısında oluşan yükün en önemli nedeninin, aynı kanunlardan hareket eden vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki uygulama ve görüş farklılıkları olduğu değerlendirilmektedir. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak adına iki yapı arasında etkin ve verimli iletişim kanallarının kurulmalıdır. Peki, bu ne şekilde yapılabilir?

Önceki paragrafta ifade edilen durumunun oluşturulabilmesi esasen hiç de zor değil³¹. Sorunun çözümü noktasında yapılması gereken, vergi yargısı ile vergi idaresi arasında bir istişare kurulu kurulması ayrıca bu kurulun etkin ve verimli bir şekilde çalışmasıdır. Bu türden bir kurulun resmi olarak kurulması dava tarafı ile yargılamayı yapanın aynı safta olması gibi eleştirilebilecek bir durum oluşturabilecektir. Bunun aşılması adına resmi olarak bu şekilde bir teşekkül kurulmaksızın Bakanlıkların ilgili birimlerinin belirli periyotlarla görüşmesi ile de ulaşılmak istenen amaç hasıl olabilecektir.

Etkin ve verimli çalışma nedir ve buradan nasıl bir çözüme varılacağı sorusu ise sadece bir örnek üzerinden şu şekilde açıklanabilir: Sahte belge kullanma incelemelerinde belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığına göre 213 sayılı VUK 'un 359. maddesi ile düzenleme altına alınan kaçakçılık suçlarının işlenip işlenmediği belirlenmektedir. Tam bu noktada vergi yargısı ile idarenin olayları aynı yasal mevzuat çerçevesinde yorumlaması sonuçlarının zaman zaman hatta çokça farklı çıkabildiği görülmektedir. Önerilen şekilde kurulacak bir kurulda (veya bu mahiyette yapılacak periyodik görüşmelerde) üyelerin somut olaylar üzerinde tartışarak alacakları tavsiye kararları ile bu türden uyuşmazlıklar azalabilecektir. Bu öneriye ihtilafın idari

³¹ Bir katılımcının idarenin milyonlarca TL tutarında karşı taraf vekalet ücreti ödediğini ifade ettiği dikkate alınırsa bu sorunun kamu maliyesi/finansmanı açısından da ne derecede önemli olduğu görülecektir.

yoldan çözümü denilemese de vergi yargısının iş yükünü daha iş yargı aşamasına kadar gelmeden azaltacaktır.

Kurulması önerilen kurula “Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi İstişare Kurulu” adı verilebilecek olup kurul üyeleri içerisinde; Vergi Yargısınca seçilen üyeler, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulunca seçilen üyeler ayrıca konu hakkında uzman Akademisyenlerin de bulunmasında fayda olacağı kanaati hasıldır. Yasal olarak bir kurul kurulmasındansa görüşmeler üzerinden önerinin değerlendirilmesi halinde ise kurula alınmasına önerilen uzmanların görüşmelere davet edilmesi yolu ile de amaç hasıl olacaktır.

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı sürecinde girmeden çözümlenmesi noktasında yargıya giden uyuşmazlıkların hangi konular ile alakalı olduğuna yönelik olarak detaylı çalışmaların yapılarak idare ile yargı arasındaki yorum farklılıklarının da özenle belirlenmesi önerilen uygulamanın verimi açısından önem arz etmektedir.

Kanun yolundan vazgeçme uygulamasının uyuşmazlıkların çözümünde etkin olup olmadığı üzerine sağlıklı bir yorum yapmak için esasen birtakım verilere sahip olmanın gerekliliği ortadadır. Örneğin, uygulamadan faydalanabilecek mükelleflerin ne kadarlık bir kısmının bundan yararlandığının ayrıca söz konusu müessese kaynaklı olarak hangi sürede ve ne kadarlık tutarda tahsilat yapılmasının bilinmesi fayda sağlayacaktır.

2.5.4. İlk Derece Kararı Çıkana Kadar Kanun Yolundan Vazgeçme

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere kanun yolundan vazgeçme müessesesinin etkin olup olmadığı anlamında somut bir tespit yapabilmek adına uygulama ile ilgili bir takım verilerin elimizde olması gerekmektedir. Verilere dayalı öneriler dışında uygulamanın genişletilmesine yönelik şu şekilde bir uygulamanın faydalı olacağı kanaatindeyiz. Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesinin temel amacının yargı süreçleri kaynaklı olarak uzayan uyuşmazlık çözüm sürelerinin mükelleflerin gönüllü uyumları ile kısaltılması ve bu vesile ile devletin vergi gelirini erkenden elde etmesinin sağlanması olduğu görülmektedir. Düzenleme incelendiğinde mükelleflerin ancak uyuşmazlık ile ilgili istinafa veya temyize açık mahkeme kararı çıktıktan sonra söz konusu düzenlemeden yararlanabildiği görülmektedir. Uyuşmazlığın yargıya gitmesi halinde ilk mahkeme kararı çıkana kadar mükellef kararı beklemek durumundadır. Kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi ile güdülen amacın daha geniş kapsamlı gerçekleştirilebilmesi adına mükelleflere dava açılmasından ilk derece mahkeme kararı çıkana kadar ki sürede de belirli şartlar altında bu müesseseden faydalanma imkanı getirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Konu hakkındaki öneri şu şekildedir;

Uzlaşma (gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası) görüşmesine girmiş ancak yapılan nihai teklifi içinde bulunduğu şartlar ve durumu gereğince kabul etmeyip uyuşmazlığın çözümü için yargıya giden mükelleflere ilk derece kararı çıkana kadar da kanun yolundan vazgeçme müessesesinin önü açılabilir. Bu durumda olan mükelleflerin kanun yolundan vazgeçmek istemeleri halinde uzlaşma görüşmelerindeki nihai teklifte yer alan vergilerin tamamının ve bunlara bağlı vergi ziyai cezalarına ilişkin teklifin %10 indirimli halinin ödenmesi halinde muhatapların uygulamadan yararlanabileceği yönünden bir düzenleme hayata geçirilebilir. Bunun yanı sıra asla bağla olmayan vergi cezalarının yargıya taşınması halinde de yine uzlaşma görüşmelerinde yapılan nihai teklifin %10 eksiğinin ödenmesi halinde kanun yolundan vazgeçilmesinden faydalanılabilmesi yönünden düzenleme yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz. Bu şekilde yapılacak bir düzenleme ile kamu gelirine erken kavuşmuş, yargının iş yükünün azalmasına bir nebze de olsa katkı sağlanmış ve mükellefin de dava sürecince yaşadığı belirsizlik kurtularak cüzi de olsa indirimlerden yararlanarak dava masraflarından kurtulmuş olacaktır. Özetle önerilen şekilde yapılacak bir düzenleme ile uygulamanın kapsamı genişletilerek istenen amaca daha geniş çerçevede ulaşım imkanı hasıl olacaktır.

2.5.5. Değerlendirme ve Öneriler

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin, uyuşmazlıkların her aşama mükellefin gönüllü uyumu ile çözümüne imkan sağlaması hasebi ile gayet yerinde olduğu düşünülmektedir. Bununla beraber uygulamanın etkin ve verimli olup olmadığını net bir şekilde anlayabilmek ve bu hususta somut değerlendirmeler yapabilmek adına uygulamanın çıktıları ile ilgili birtakım verilere ihtiyaç duyulduğu da açıktır. Söz konusu verilere erişim sağlanması halinde yazımızda işlediğimizden daha net ve somut eleştiri ayrıca önerilere yer verilebileceği unutulmamalıdır.

Buna karşın yazımızda ortaya konulan istişare kurulu veya bu mahiyetteki görüşmeler bütünü önerisinin hayata geçirilmesi ile yargının üzerindeki iş yükünün hafifleyeceği ve dolayısı ile kamunun ihtilafa konu vergi gelirlerine daha erken ulaşım sağlayacağı açıktır.

Yazımızda işlediğimiz ikinci öneri ise kanun yolundan vazgeçme uygulamasından davanın açılmasından ilk derece kararının açıklamasına kadar geçen süreçte de uygulama alanı bulabilmesine yönelik olup bu vesile ile müessesenin uygulaması genişletilecektir. Bu itibarla, idare elde etmek istediği amaca daha geniş kapsamlı olarak erişim imkanına kavuşacaktır.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN DİĞER ÖNERİLER

3.1. E-UZLAŞMA

Günümüzde teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme hızlanmıştır. 21'inci yüzyılın başlarında farkına varabildiğimiz, ancak geleceği çok öncelerden belli olan yeni bir dönem içinde bulunuyoruz (Apilioğulları, 2018:9)³². Yapay zeka, makine öğrenmesi, metaverse, nesnelerin interneti ve yazılım alanlarında yaşanan gelişmeler vergisel süreçleri de etkilemektedir. Bireylerin iletişim kurma, işlem yapma, öğrenme ve paylaşma şekilleri internetin ve telekomünikasyon ağlarının gelişimiyle birlikte önemli bir değişim göstermiş, mesafe ve zaman artık iletişimin önünde engel oluşturmamaya başlamıştır (Dikmen ve Çiçek, 2020: 232)³³. Maliye Bakanlığı son on yılda, e-fatura, e-arşiv fatura, e-defter, defter beyan sistemi, e-serbest meslek makbuzu, e-beyanname, e-haciz gibi pek çok süreci dijital ortama taşımıştır. Bu çalışmamızda mükellefin isteğine bağlı olarak bir seçenek olarak sunulabilecek e-uzlaşma modeli önerisi değerlendirilecektir.

3.1.1. Elektronik Uzlaşma Önerisi

Vergisel problemlerin yargıya taşınmaksızın idari aşamada çözümünü sağlayabilmek amacıyla pek çok müessese getirilmiştir. Uzlaşma bu yöntemlerden birisidir. Özetle taraflar bir masa etrafında bir araya gelerek, yasal sınırlar içerisinde vergisel problemlerine yönelik anlaşmaya çalışmaktadırlar. Bu uzlaşma yönteminde, uyuşmazlığı oluşturan her iki tarafında açık rızası bulunmakta, sorun yargıya intikal etmeksizin çözümlenmektedir. Çözüm için tarafların fiziken bir araya gelmesi, vergisel konu üzerinde görüşlerini, argümanlarını karşı tarafa iletmesi, uygun bir müzakere zemininin oluşması gerekmektedir. Uzlaşma yönteminin kullanılmasının ve sonucun olumlu olmasının yargının iş yükünü azaltmanın yanı sıra hazineye kaynak sağlama gibi bir etkisi de bulunmaktadır. Genellikle üzerinde uzlaşılan, mutabakata varılan vergi konusu tahsilat aşamasına geçmektedir.

Dijitalleşme kavramı, gerçek bilginin fiziksel bir yere bağlı kalmayacak şekilde sunulması olarak tanımlanmaktadır (Dede, 2021: 9)³⁴. Uzlaşma çözümünün temelinde, görüş alışverişi yapılabilmesi, fikirlerin karşı tarafı ikna edilebilecek şekilde sunulması, tarafların konu üzerinde anlaşabilmesi bulunmaktadır. Tarafların fiziken bir araya gelmesi veya bir masa etrafında toplanması, klasik vergisel uzlaşma sisteminin asli bir unsurudur. Dijitalleşme ile fiziken değil

³² Lütfi Apilioğulları (2018), "Dijital Dönüşümü Yol Haritası, Sayfa:9

³³ Süleyman Dikmen ve Hüseyin Güçlü Çiçek (2020), "Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü", Sayfa:232, Kitap Bölümü.

³⁴ Adnan Dede (2021), "Dijital Muhasebe ve XBRL Sınıflandırma Sistemleri (Taksonomiler)", Sayfa:9.

sanal ortamda bir araya gelinmesi veya fiziken bir masa yerine sanal bir ortamda gerçek zamanlı buluşulması mümkün hale gelmiştir. Dijital ortamda insanlar yüz yüze görüşüyormuş veya yan yana bulunuyorlarmış gibi etkileşime girebilmektedirler. Bu alanda ilerleyen teknolojiler arasında sanal gerçeklik, artırılmış gerçeklik ve metaverse uygulamaları öne çıkmaktadır. Bu yeni teknolojik gelişmeler beş duyu organını da etkileyerek, oradaymış hissi oluşturabilmektedirler.

Dijital devlete götüren sürecin başlangıcını, küresel devlet diye adlandırılan olgunun başlangıcıyla bir tutmanın doğru bir yaklaşım olduğu düşünülmektedir (Çatlı, 2021: 25)³⁵. Dijital ortamda klasik devlet hizmetlerinin bir kısmı sunulabilmektedir. Bu hizmetlerin önemli bir bölümünün vergi ile ilgili alanlarda olduğunu da ifade edebiliriz. Bu çalışmanın özünde vergisel bir müessese olan uzlaşmanın, dijital ortama taşınıp taşınamayacağı, dijital ortamda uzlaşmanın gerçekleştirilmesi durumunda dikkat edilmesi gereken hususların neler olabileceğinin incelenmesi bulunmaktadır.

3.1.1.1. Sistem Mimarisi

Dijital ortamda insanlar bireysel olarak etkileşimde bulunabilmektedirler. Aynı zamanda sosyal medya platformları aracılığıyla bir araya gelebilmektedirler. Bireysel veya topluluk halinde sesli, görüntülü, yazılı mesajlı veya video mesajlı görüşmeye uygun pek çok yazılım kullanılabilmektedir. Günümüzde akıllı cep telefonları aracılığıyla bu görüşmelere mobil araçlarla da kolaylıkla katılmak mümkün hale gelmiştir.

Ses ve Görüntü Bilişim Sistemi (SEGBİS) adı verilen sistem Türkiye adli sisteminde uygulanmaktadır. Bu sistem sayesinde mahkeme huzuruna gelemeyen veya getirilmesi sağlık gibi çeşitli sebeplerle mümkün olmayan kişilerini dijital ortamda sesli, görüntülü ifade vermesi sağlanmaktadır. Kısaca taraflar mahkeme huzurunda fiziken bulunmak, kürsü etrafında toplanmak yerine, dijital iletişim platformları aracılığıyla işlerini görebilmektedirler. Dijital (e) uzlaşma uygulamasında ise benzer bir sistem kullanılması mümkündür.

Bütünüyle yeni bir sistem mimarisi kurgulamak yerine SEGBİS yapısını dijital (e-) uzlaşma uygulamasında kullanmak bir politika tercihi olarak öne çıkmaktadır. Bu sistemin yazılım algoritmalarına aşağıdaki kontroller eklenebilir.

Kontrol 1: Uzlaşmaya Katılan Tarafların E-İmza/Mali Mühür ve Kimlik Kontrolleri

Kontrol 2: Uzlaşmaya Katılan Vekil ve SMMM'lerin E-İmza/Mali Mühür ve Yetki Kontrolü

Kontrol 3: Uzlaşılan Vergi Aslı Olmadığının Sadece Cezaların Uzlaşıldığının Tespiti

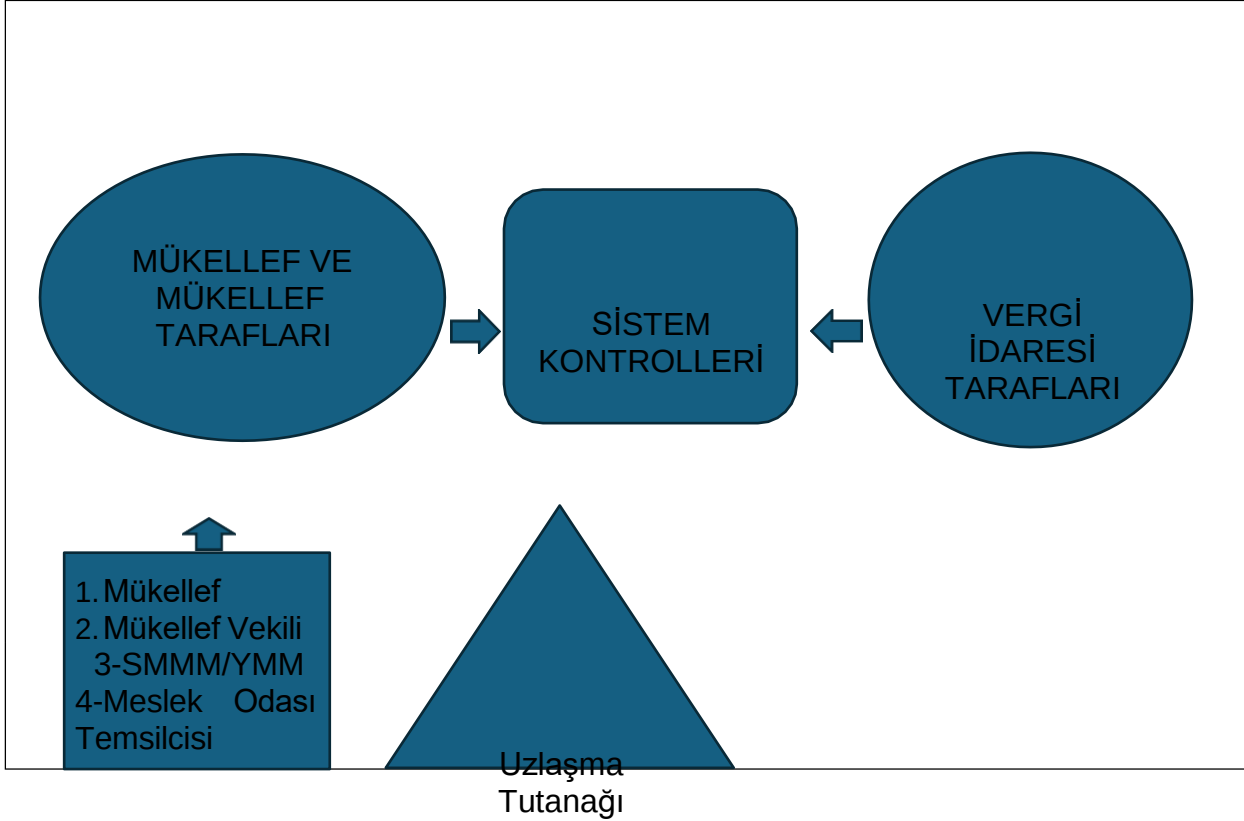
³⁵ Mehmet Çatlı (2021), "Dijital Devlet Teorisi", Sayfa:25.

Kontrol 4: Nihai Uzlaşma Tutanağının Oluşturulması ve Taraflarca Dijital İmzalanması

Kontrol 5: Uzlaşmanın Vaki Olmadığına Dair Tutanağın Hazırlanması ve İmzalanması

Kuşkusuz yukarıdaki kontrollerin artırılarak dijital (e-) uzlaşma yazılımının geliştirilmesi mümkündür.

Şekil 2: E-Uzlaşma Sistem Mimarisi



Şekil 1’de görüleceği üzere e-uzlaşma mimarisi sistemin başarılı olabilmesi için tarafları bir araya getiren, çeşitli katılımcılara izin veren, sistem teknik kontrollerinin yapılmasına olanak sağlayan ve nihayetinde dijital ortamda uzlaşma tutanağını üretilip, taraflarca elektronik imzalı halini saklayan bir yapı gerekmektedir.

3.1.1.2. Blok Zinciri

Blokszincir teknolojisi gerçek zamanlı, güvenilir bilgiyi geniş bir kitleye ulaştırabilme ve hem mükelleflerin hem de vergi makamlarının elde edinilen bilgiye eşit şekilde güven duyabileceği bir sistem yaratabilme yeteneğine sahiptir (Ceran vd, 2022: 19)³⁶. Blok zinciri teknolojisinin dijital (e-) ulaşma sisteminde kullanılması mümkündür. Her bir vergi dairesindeki dijital (e-) ulaşma uygulamaları blok zinciri teknoloji aracılığıyla kayıtlanabilir. Böylece kayıtların değiştirilmesi engellenebilir.

On yıl öncesine kadar araştırmacılar tarafından fazla incelenen bir konu olmamasına rağmen, özellikle Covid-19 pandemisinde alınan tedbirler kapsamında dünya genelinde ekonomi, eğitim, sağlık gibi pek çok alanda internet tabanlı hizmetlerin kullanılmaya başlaması blok zinciri kavramını görünür kılmış ve bu kavram üzerinde dikkatleri daha da arttırmıştır (Yılmaz Soğuksu 2022: 6) ³⁷ . Vergi alanında blok zinciri uygulamaları kullanılabilir. Bu kapsamda değiştirilemezlik, veri güvenliğinin sağlanması, şeffaf bir şekilde kayıtların doğrulanabilirliği sağlanabilir. Varlıkların mülkiyetinin devri ve doğrulanmış finansal bilgilerin deftere kaydedilmesi ile ilgilenir (Senal, 2022:209)³⁸. Ulaşma bilgilerinin kayıtlanması noktasında blok zinciri teknolojisinin kullanımı çeşitli avantajlar meydana getirebilir.

³⁶ Yunus Ceran, Merve Öz ve Kemal Özdemir, "Dijital Dönüşüm Sürecinde Üç Taraflı Muhasebe Sistemi ve Blokszincir Teknolojisi", Kitap Bölümü, Sayfa:19. Nobel Yayınevi, 2022.

³⁷ Züleyha Yılmaz Soğuksu (2022), "Dijital Çağda Muhasebe (Blok Zinciri, Kripto Paralar, NFT ve Metaverse)", Sayfa:6. 57

³⁸ Serpil Senal (2022), "Blokszincir ve Finansal Raporlama Süreci Üzerindeki Etkisi, Kitap Bölümü, Sayfa:209.

3.1.2. Elektronik Uzlaşma Önerisinin Faydaları

Şüphesiz elektronik vergileme, vergi idaresinin hızla gelişen yeni teknolojinin olanaklarını kullanarak kurumsal değişim stratejilerini ele aldığı bir süreç olarak ön görülmektedir (Çolak, 2023: 75)³⁹. E-Viz sistemi ile vergi inceleme süreçleri dijital ortama taşınmıştır. Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi İdaeleri Denetim Daire Başkanlıklarında Aralık 2022'den beri kullanılan sistem, Mayıs 2023 itibarıyla Adana ve Gaziantep hariç Vergi Denetim Kuruluna bağlı tüm illerde kullanıma açılmıştır. E-Viz esas olarak iki ayrı sistemin birleşimidir. Bunlar,

- a) Yetkili Tanımlama Sistemi (YTS)
- b) Veri İbraz Sistemi

Dijital (e-) uzlaşma uygulamaları kapsamında bu iki sistem kullanılabilir. Bu durumda yeni bir yazılım geliştirme maliyetleri azaltılmış olacak ve kullanıcıların sistem ara yüzlerine hakim olmasını sağlayacaktır. Hem e-viz hem de dijital (e-) uzlaşma sistemlerini kullanan kişilerin adaptasyon süreçlerini kısaltacak ve hata yapma olasılıklarını da azaltabilecektir. E-tutanak uygulaması çalışmaları da hızla devam etmektedir. Elektronik tutanak uygulamasının yaygınlaşmasıyla elektronik uzlaşma tutanağı hazırlanması da mümkün hale gelecektir.

VDKonferans sistemi vergi müfettişlerinin mükellefler ile video konferans sistemi üzerinden görüşme yapmasına olanak sağlamaktadır. Milli konferans sisteminin temel özellikleri şunlardır:

- Güvenli sesli ve görüntülü iletişim imkanı,
- Dosya paylaşımı,
- Ekran paylaşımı imkanı,
- Anlık mesajlaşma ve beyaz tahta kullanım olanağı,
- Oda kilitleme/Bekleme odası

Sistemin mekandan bağımsız olması, toplantı, eğitim ve konferans süreçlerinin elektronik ortama taşınmasıyla organizasyon masraflarının azalmasına yol açabilmektedir.

Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarının temelinde yetkili tanımlama sistemi kullanılabilir.

³⁹ Mustafa Çolak (2023), "Mali Hukuk ve Dijitalleşme", Sayfa:75

Dijital arşivleme ile ilgili tek bir çözüm yolu ya da örnek yoktur (Mater, 2023: 26)⁴⁰. Blok zinciri sistemi veya SEGBİS benzeri yapı da kullanılabilir. Kullanılacak algoritma veya yazılım arayüzleri ne olursa olsun dijital (e-) uzlaşma uygulamaları aşağıdaki faydaları sağlayabilir:

1.Motivasyon: Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarına taraflar daha rahat bir ortamdan katılabileceklerdir. Böylece gerginlikler azalabileceği gibi uzlaşma motivasyonu da yüksek olabilecektir.

2.Odaklanma: Dijital (e-) uzlaşma uygulamaları ile taraflar daha konuya odaklanmaktadır. Sistemin amacı uzlaşma görüşmelerini hızlandırmak ve konunun dağılmasını önlemek olmaktadır. Dijital uygulamaların kullanılması sırasında insanlar daha dikkatli olabilmekte, uyuşmazlığın çözümüne odaklı hareket edebilmektedirler.

4.Gerçekçilik: Dijital (e-) uzlaşma uygulamaları içerisinde taraflar sanki fiziki ortamda beraberlermiş gibi hissedebilmektedirler. Bu durum dijital (e-) uzlaşma uygulamalarının taraflarda oluşturduğu hisle ilgilidir. Sanal gerçeklik metaverse gibi teknolojiler ile gerçekçilik özelliği teknolojinin izin verdiği oranda artırılabilir.

5.Etkileşim: Tarafların uzlaşabilmesi için rahat bir iletişim ortamının olması gerekmektedir. Dijital (e-) uzlaşma uygulamaları içerisinde ses veya görüntünün donması, kopması, bütünüyle kesilmesi gibi sorunlar olabilir. Ancak bu tip teknik sorunların bulunmaması durumunda uygun etkileşim ortamı ile uzlaşmanın olumlu sonuçlanma potansiyeli artmaktadır.

6.Zaman ve Mekân Sınırlarının Aşılması: Klasik uzlaşma uygulamasında mükellefin, temsilcisinin veya SMMM'nin yol, trafik, park yeri gibi sorunlarla uğraşarak zamanında uzlaşma salonunda olması gerekmektedir. Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarında ise zaman ve mekân sınırlamalarının etkileri daha sınırlı kalmakta, trafikte zaman kaybetme, park yeri arama gibi sorunlar olmamaktadır.

7.Kayıt Altında Olma: Klasik uzlaşma uygulamalarında sadece uzlaşma tutanağı kağıt ortamında saklanmaktadır. Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarında ise uzlaşma toplantısı dahil olmak üzere, uzlaşma tutanağına kadar tüm aşamalar kayıt altına alınmaktadır. Böylece dijital belgeler, dijital imzaların yanı sıra toplantı ses ve görüntüleri de saklanabilmektedir.

Yukarıda sayılanların dışında dijital (e-) uzlaşma sisteminin faydaları sayılabilir. Belli başlı faydalar içerisinde uzlaşmaya rahat bir ortam sağlamak, tarafların uzlaşma potansiyelini

⁴⁰ Emine Cengiz Mater (2023), "Dijital Çağda Doğuştan Dijital Belgelerin Belge ve Arşiv Yönetimi Süreçleri", Sayfa:26

arttırmak, yargının iş yükünü azaltmak, vergi ve cezaların hazineye intikal sürecini hızlandırmak ifade edilebilir.

E-Viz, E-Tutanak ve VDKonferans sistemlerinin alt yapılarının birleştirilerek e-uzlaşma sistem mimarisinin oluşturulması mümkün görülmektedir.

3.1.3. Elektronik Uzlaşma Uygulamasının Güçlükleri

Bu nedenle dijital verilerin, dijital delil olarak kabulü için aslına uygun olduklarının ve değiştirilmemiş olduklarının ispat edilmesi de zorunludur (Göksoy, 2019: 96)⁴¹. Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarında kayıtların sağlıklı bir şekilde zaman aşımı süreleri içerisinde tutulması gerekmektedir. İstenildiği anda verilere dijital (e-) uzlaşma kayıtlarına ulaşmak, kayıtlarda yer alan dijital belgeleri doğrulamak, belgenin kaynağını sorgulamak, e-imza uygulamalarını kontrol etmek mümkündür.

Dijital verilerin bir kısmı herkes tarafından yorumlanabilirken, çoğunluğu da sadece uzman kişiler tarafından anlaşılabilir, değerlendirilebilir ve çözümlenebilir (Şimşek vd, 2012: 13)⁴². Uygulamada sık rastlanmasa da dijital (e-) uzlaşma uygulamalarının dava konusu edilmesi halinde dijital belge içeriğinin, uzlaşma görüşmesi ses ve video dosyalarının yorumlanması, analiz edilmesi gerekebilir.

Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarına adaptasyon belirli bir süre gerektirmektedir. Mükelleflerin, SMMM'lerin sistem kullanımına alışmaları, arayüzde yer alan menülere, butonlara, dosya yükleme alanlarına, e-imza kullanımı süreçlerine hâkim olmaları belirli bir eğitim ve deneyim istemektedir. Bu sebeple e-uzlaşma önerisinin zorunlu bir uygulama olmaması, belirli bir süre içinde olsa mükellefin isteğine bağlı bir seçenek olmasının faydalı olabileceği ifade edilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu sistemlere yönelik eğitim videoları, kullanım kılavuzları yayınlamaktadır.

3.1.4. Yasal Düzenleme Gerekliği

Değişen ekonomik ortam, gelir idarelerini nitelik, teknoloji ve bilgi yönetimi alanlarında değişime zorlamaktadır (Kılıçer ve Peker, 2022: 69)⁴³. Değişen teknolojilere uyum sağlayabilmek, vergi mevzuatının değişimi de beraberinde getirmektedir. 213 sayılı Vergi Usul

⁴¹ Resul Göksoy (2019), "Ceza Muhakemesinde Dijital Delillerin Elde Edilmesi ve Güvenirliğinin Sağlanması", Sayfa:96.

⁴² Yılmaz Şimşek, Muharrem Durmaz ve Nurullah Karataş (2012), "Dijital Delil Yönetimi", Sayfa:13.

⁴³ Erkan Kılıçer ve İmren Peker (2022), "Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları", Sayfa:69

Kanununun mükerrer 242'nci maddesinde yapılan değişiklik ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Vergi Usul Kanunu Ek Madde 1'de ise "Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçlara ilişkin cezaların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir" denilmektedir. 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı resmî gazetede "Uzlaşma Yönetmeliği" yayınlanmıştır. O günün teknolojik düzeyine göre hazırlandığından söz konusu yönetmelikte dijital uygulamalara yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

Dijital (e-) uzlaşma uygulamalarının hayata geçirilmesinde hem yasa hem de yönetmelik değiştirilmelidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellefin yanı sıra dijital (e-) uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu katılımına izin veren bir sistem gerekmektedir. Ayrıca dijital (e-) uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda idarenin nihai teklifinin dijital (e-) uzlaşma tutanağına kayıtlanabilmesi yasal bir zorunluluk olmalıdır.

3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

3.2.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Uygulama Durumu

Günümüzün gelişen ve giderek karmaşıklaşan ekonomik dünyasında, sayı ve büyüklük olarak giderek daha fazla işlem ilişkili kişiler arasında gerçekleşmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA) , giderek karmaşıklaşan ve vergi idarelerinin giderek daha çok önem verdiği, gözetim ve inceleme için kaynak ayırdığı ilişkili kişi işlemleriyle ilgili vergilendirme süreçlerinin etkin ve güvenli şekilde yönetilebilmesi imkanı vermektedir. Anlaşma yapma süreci, ciddi kaynak ve efor gerektirmekte birlikte çıktıları, sağladığı güvenceler nedeniyle bir çok giderek daha fazla sayıda peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla ilgili bazı ülkelerdeki istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 1: Peşin Fiyatlandırma İstatistikleri

Ülke	2023 sonu yürürlü kte olan PFA sayısı	Çok lu Anl aşm a Sayı sı	Tekl i Anl aşm a Sayı sı	2023 Yılı İçind e Yapıl an Başv uru Sayısı	2023 yılında Kabul Ed. Anlaşma Sayısı
Avusturya	34	27	7	11	11
Belçika*	1922	20	1902	422	2128
Çekya	74	6	68	27	18
Danimarka	39	39	-	15	19
Finlandiya	24	24	-	19	2
Fransa	54	38	16	57	28
Almanya	50	50	-	82	40
Macaristan	57	6	51	9	16
İtalya	355	52	303	137	132
Polonya	196	14	182	31	98

Romanya	22	5	17	26	19
İspanya	122	14	108	81	51
Türkiye	19**	?	?	1***	_*****

Kaynak: Avrupa Birliği/Statistics on APAs in EU at the End of 2023.

*Belçika transfer fiyatlandırması konulu daha dar kapsamlı başvuruları da PFA olarak raporlamaktadır.

**Türkiye ile ilgili yürürlükte olan PFA sayısına yönelik bir istatistik yayınlanmamaktadır, bu sayı bu güne kadar sonuçlanmış olan bütün anlaşmaları ifade etmektedir ve uygulamadan edinilen bilgiler ile vergi idaresinden alınan sözlü teyide dayanmaktadır.

***Kaynak OECD

Yukarıdaki tablodan, özellikle Almanya, Fransa, İtalya, İspanya, Polonya gibi ülkelerle karşılaştırıldığında, Türkiye'nin PFA uygulaması ile ilgili olarak uzun bir mesafe katetmesi gerektiği net olarak görülmektedir. Dönem dönem görülen cılız girişimleri dışında, vergi idaresinin genel olarak PFA uygulamasını benimsemediğini, teşvik etmediğini söylemek mümkündür. Mükelleflerin PFA uygulamasını tercih etmemelerinin temel nedenleri olarak aşağıdaki hususları saymak mümkündür;

- PFA sonucu ile ilgili belirsizlikler
- PFA başvurusunun vergi inceleme sürecini tetikleme ihtimali
- Aşırı bilgi,açıklama talebi, ticari sır sayılabilecek türden bilgilerin de istenmesi
- Sürecin uzun ve maliyetli olması
- Gizli emsal kullanımı ve bu emsallere dayanarak çok yüksek kar marjları istenmesi
- Vergi afları
- PFA uygulamalarının gümrük açısından bağlayıcı olmaması

PFA uygulamasının yaygın olarak kullanıldığı ülkelerde, gerek mükellefler gerekse de vergi idareleri açısından karmaşık ve inceleme gerektiren işlemler ile ilgili olarak en sağlıklı ve efektif yaklaşımın PFA olduğu görülmektedir. Ülkemiz açısından da aşlangıç aşamasında maliyetine ve iş yüküne rağmen PFA'ların mükellefler için en uygun çözüm olduğunu, öngörülebilirliği artırması nedeniyle ilave katkılarının da çok ciddi boyutta olabileceğini söylemek mümkündür. Bu nedenle, ülkemizdeki PFA sayısının artırılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına

ilişkin ihtilafların henüz ihtilaf meydana gelmeden çözüme kavuşturulması için Gelir İdaresi Başkanlığındaki memurlar tarafından yürütülen Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için ayrıca bir idari birim kurulabilir.

3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Uygulamasında Mevcut Durum

Karşılıklı Anlaşma Usulü" (KAU), uluslararası vergi anlaşmazlıklarını çözmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında öngörölmüş bir mekanizmadır ve Türkiye'nin akdettiği anlaşmalarının tamamında yer almaktadır.

KAU, bir ülkenin mukimlerinin, başka bir ülkede vergiye tabi tutulmalarında anlaşma hükümlerine aykırılıklar veya yanlış yorumlar olduğunda başvurabileceği bir çözüm yoludur. Türkiye'de yürürlükte olan anlaşmalara göre, mükellefler anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiklerini düşündüklerinde, mukim oldukları ülkenin yetkili makamına başvurarak KAU sürecini başlatabilirler.

OECD ve BM model anlaşmalarında, KAU ile anlaşma hükümlerinin yanlış yorumlanması veya uygulanması gibi konular ele alınmakta ve özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, mukimlerin veya gelir elde ettikleri ülkede aykırı bir vergilendirmeye tabi olanların yetkili makamlara başvurmasını sağlayarak taraf ülkelerin doğrudan görüşmelerle çözüme ulaşmasını hedeflenmektedir.

Türkiye'de Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) uygulaması, vergi anlaşmazlıklarının çözümünde potansiyel bir araç gündeme gelse de etkinliği çeşitli nedenlerle sınırlı kalabilmektedir. Daha önce iç mevzuatımızda yer almaması ve bu nedenle idari veya yargısal süreçlerde hak düşürücü sürelerin hesabında dikkate alınamaması gibi nedenlerle çok sınırlı uygulama imkanı bulunabilen KAU başvurularının, 2021 yılında yapılan ve 2022 yılı başında yürürlüğe giren düzenlemelerle (7338 sayılı Kanun, VUK Ek Madde 14-18) artması beklenmektedir.

Aşağıdaki tabloda ülkeler itibarıyla 2023 yılı başı ve sonu KAU uygulamasına ilişkin sayılar yer almaktadır.

Tablo 2: Karşılıklı Anlaşma Uygulaması İstatistikleri

Ülke	2023 Başlangıç Envanteri	2023 Yılı Başvuruları	2023 Yılı Cevaplanan	2023 Yılı Sonu Kalan
Avusturya	43	27	7	11
Belçika	134	59	39	154
Çekya	30	11	8	33
Danimarka	86	28	36	78
Finlandiya	33	13	6	40
Fransa	315	74	139	250
Almanya	485	173	167	491
Macaristan	7	2	2	7
İtalya	479	108	151	436
Polonya	72	20	29	63
Romanya	22	5	17	26
Türkiye	14	3	4	13*

Kaynak: Avrupa Birliği/Statistics on APAs in EU at the End of 2023.

*Türkiye ile ilgili veri OECD raporundan derlenmiştir. Türkiye bu konuyla ilgili herhangi bir istatistik yayınlamamaktadır. Bildiğimiz kadarıyla olumlu sonuçlanmış bir süreç yoktur. Cevaplamalar ağırlıklı olarak mükellef tarafından geri çekilen veya yerel mevzuat çerçevesinde çözüm sağlanan başvurulara ilişkindir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında olduğu gibi, Türkiye'nin KAU uygulamasının çok çok sınırlı kaldığını ve efektif olarak kullanılmadığını söylemek mümkündür. KAU sürecinin efektif kullanımı, vergi anlaşmazlıklarının daha efektif çözümü suretiyle mükellef açısından daha öngörülebilir bir vergi ortamı sağlaması, uyum maliyetini azaltmasının yanısıra ülkelerin yaptığı

anlaşmaların arkasında durduğunu göstermesi ve bu anlamda uluslararası yatırımcılara güven vermesi açısından önemlidir.

Türkiye'nin KAU sürecini kullanmamasının esas nedenlerinden biri bu uygulamaya yerel mevzuatta yer verilmemiş olması ve herhangi bir vergi uyuşmazlığının KAU kapsamında çözümüne başvurulmasının dava açılmasıyla ilgili süreleri değiştirmemesi idi (dava açılmış ise KAU başvurusu kabul edilmiyor, sadece KAU başvurusunda bulunulması halinde de dava açma süresi kaçırılıyordu, idarenin uzlaşma başvurusu ile birlikte KAU başvurusunu da kabul ettiği çok sınırlı sayıdaki olayda KAU süreci işletilebilmişti). KAU uygulamasının (7338 sayılı kanunla) yerel mevzuata dahil edilerek dava ve uzlaşma süreçlerinde dikkate alınması (dava veya uzlaşma konusu edilen işlemde KAU sürecinin tamamlanması beklenmesi gerekmektedir) ve vergi asıllarının uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması nedeniyle KAU başvuru sayısının artması muhtemeldir. Sürecin etkin kullanımının sayıların artmasından öte bir anlamı vardır. Yeterli kaynak aktarılmadığı, ilke ve usullerin uygulama ve takibinin doğru yapılmadığı durumda, dava süreçlerinin daha da uzamasından öte bir sonuç elde edilememiş olunacaktır.

3.3. ÖZELGE SİSTEMİNİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ETKİN KULLANIMI

Vergi uyuşmazlıkları, idari aşamada çözüm yolları ve/veya yargı aşamasında çözüm yollarına başvurarak çözümlenmektedir. Mükellef ile vergi idaresinin uyuşmazlığı yargı yoluna götürmeden barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturmalarına ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları denilmekte iken, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenememesi ya da bu yollara başvurulmadan doğrudan dava açma yoluna gidilmesi haline ise vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm yolları denmektedir (Şenyüz vd., 2012: 236).

Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları, uzlaşma, hataların düzeltilmesi, izaha davet, üst makama başvuru, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim olarak sıralanabilir.

Özelge ise mükelleflerin bilgilendirilme hakkının bir parçası olarak, vergi kanunlarında yer alan soyut ve genel nitelikli hükümlerin somut olaylara uygulamasında, mevzuatın yorumlanması yönündeki ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Nitekim, vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karmaşık bir yapı arz etmesi, uluslararası vergi hukukundaki güncel gelişmeler ve bunların yerel mevzuattaki görünüşleri ile teknolojik gelişmeler, mükelleflerin mevzuatı yorumlama konusunda idareden izahat talep etme ihtiyacını

artırmaktadır (Aykın, 2015:276). Sadece açıklama talep eden mükellefe ve onun açıklama istediği olaylara özgü olarak verilmiş olmaları nedeniyle, vergi hukukunun bağlayıcı olmayan kaynakları arasında sayılan özgelere (Karakoç, 2011:110) başvuru ihtiyacının bu denli artıyor olması da, özelge sistemin etkili bir şekilde çalışmasını gerektirmektedir. Aksi takdirde, mükelleflerin uygulamada tereddüde düştüğü vergisel durumlarını açıklığa kavuşturamamaları hali, ya vergi incelemesi ve sonucunda gerçekleştirilen tarhiyatlar ya da ihtirazi kayıt yoluyla davaya başvurulması durumlarına yol açmaktadır ki; bu durum da özelge sisteminin etkili bir şekilde işleminin aslında vergi sorunlarının idari aşamada çözülmesine katkı sunduğu hususunu gözler önüne sermektedir.

Çalışmamızda, özelge müessesesi hakkındaki mevzuata değinildikten sonra konuya ilişkin tespit ve önerilerimize yer verilmiştir.

3.3.1. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

Özelge müessesesinin düzenlendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun "Mükelleflerin İzahat Talebi" başlıklı 413'üncü maddesi aşağıdaki şekildedir:

"Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özgelere, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özgelere ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özgelere verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özgelere, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir."

Madde hükmüne göre, mükelleflerin izahat talepleri;

- a. Tereddüte düşülen vergisel olaylara ilişkin olarak doğrudan ilgili mükellefe yapılan izahatlar (özelge) ve
- b. Çok sayıda mükellefin vergi mevzuatının uygulanması sırasında belli bir konudaki tereddütlerinin giderilmesi veya konunun kesinleştirilmesi amacı ile tüm mükelleflere yapılan izahatlar (sirküler)

yoluyla karşılanmaktadır.

VUK'un "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde ise 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 hesaplanmayacağı açıklanmaktadır. Dolayısıyla, izahatin mükellefin kendisine verilmiş olması halinde ve bu özelgeye uygun davranıldığı durumda, idarenin yine bu özelge ile bağlı olacağı ve mükellefin idareye güveninin korunması adına, ceza ve faiz uygulanmayacağı düzenlenmektedir.

Özelgelerin bağlayıcılığına ilişkin olarak ise, VUK'un "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre, vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından diğer ikincil vergi düzenlemelerinin yanı sıra, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği düzenlendiğinden, özelgelerin vergi idaresi için bağlayıcı nitelikte olduğu ve bu bağlayıcılığın da kanundan kaynaklandığı söylenebilecektir. Öyle ki, özelgeye aykırı bir inceleme raporu düzenlenmesi halinde, bu raporun dayanak alındığı bir tarhiyatın iptali söz konusu olabilmektedir (Yılmaz, 2019:153).

28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" ("Yönetmelik") de özelge müessesesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

3.3.2. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi

3.3.2.1. Özelgelerin Cevaplanmasında Süre

Uygulamada, bir kısım özelgelere makul süre içerisinde cevap verilmediği, kimi özelgelere ise hiç cevap verilmediği tecrübe edilmektedir.

Mevcut yasa hükmü ya da ikincil düzenlemeler, özelgelerin ne kadar sürede cevaplandırılacağına ilişkin idareyi zorlayıcı herhangi bir düzenleme içermemektedir. Nitekim,

VUK'un 413'üncü maddesi, 2003 ve 2010 yıllarında olmak üzere iki defa değiştirilmiş olup, ilk değişiklik 4962 sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle, anılan maddenin ikinci fıkrasında yer alan "en kısa zamanda" ibaresi yerine "yazı ile veya sirkülerle" ibaresi konulmak suretiyle yapılmış; sonraki değişiklikler ile de 2003'te kaldırılan "en kısa zamanda" ifadesinin yerini alabilecek şekilde, özelge taleplerinin cevaplandırılmasında süreye ilişkin bir sınırlamaya yer verilmemiştir (Aykın, 2015:276).

Özelge taleplerinin cevaplandırılmasında süre hususuna ilişkin, kanun düzeyinde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte, etkin, verimli, hesap verebilir, vatandaş beyanına güvenen ve şeffaf bir kamu yönetimi oluşturmak; kamu hizmetlerinin hızlı, kaliteli, basitleştirilmiş ve düşük maliyetli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere, idarelerin uyması gereken usul ve esasları düzenlemek amacıyla getirilen Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik'in "Hizmet Standartları Oluşturma" başlıklı 6'ncı maddesinde,

"İdareler, ek-2'de yer alan örneğe göre hizmet standartlarını oluşturur. Ek-3'te belirtilen açıklamalara göre oluşturulan hizmet standartları tablosunda; hizmetin adı, başvuruda istenen belgeler, hizmetin ne kadar sürede tamamlanacağı ve şikâyet mercilerine ilişkin bilgiler yer alır. Bu tablo, hizmeti doğrudan sunan birimlerce vatandaşların kolayca görebileceği panolarda, kurumsal internet sayfalarında ve e-Devlet Kapısında duyurulur. Ayrıca, idarenin danışma masalarında da istenilen belgeleri gösteren dokümanlar bulundurulabilir ve talep edenlere ücretsiz olarak verilir." düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu çerçevede idare tarafından hazırlanan, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Gelir Müdürlükleri ve Vergi Daire Müdürlükleri/Bağlı Vergi Daireleri için hazırlanan hizmet standartları tablolarından⁴⁴, "Vergi Dairesi Başkanlığı Kamu Hizmet Standartları Tablosu"nın ilk sırasında, "Özelge Taleplerinin Cevaplandırılması" hizmetinin "en geç 45 gün içinde" tamamlanacağı belirtilmiştir.

Ne var ki, bahsi geçen süre sınırının idare üzerinde herhangi bir zorlayıcı etkisi bulunmadığı ya da herhangi bir yaptırımının olmadığı açıktır.

Sonuç itibariyle, özelge talebine makul sürede yanıt alamayan mükellef, görüş sorduğu vergi uygulaması ile ilgili tereddüdünü gideremediğinden ya gerçekleştirilen vergi uygulaması bir vergi incelemesinde hedef haline gelmekte ya da mükellef kendi isteği ile konuyu ihtirazi

⁴⁴ <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/kamu-hizmet-standartlari-ve-hizmet-envanteri-tablolari>

kayıtla yargı yoluna taşımaktadır.

Merkezi sistem, emsal havuzdaki tip özelgeye uygun özelge üretimini öngördüğünden, vergi mükellefi koşulların aynılığına dayanarak aynı içerikte özelge alabilme yönünde **makul bir beklenti** içinde olmaktadır. Talebe rağmen, vergi mükellefine haklı bir nedene dayanmaksızın özelge verilmemesi/reddi, eşit muamele yükümlülüğünün ihlali anlamını taşır.

Vergi idaresi, takdir yetkisini kullanırken oluşturduğu kurallara uygun davranmalıdır, idarenin kendi oluşturduğu kurallardan, sadece belirli koşullar altında ayrılmalıdır. Açık olmayan bir vergisel durum hakkında, idarenin belirsizliği ve kuşkuyu ortadan kaldıracı mahiyette merkezi olarak oluşturduğu tutuma güvenen; bu açıklamaya uyduğu takdirde ek vergi tarhiyatı ile karşılaşmayacağı haklı beklentisi içinde olan vergi mükellefinin bu beklentisinin korunması düşünülmelidir.

Mükelleflerin bilgi edinme hakkının doğru bir şekilde karşılanabilmesi ve özelge müessesesinin işlevini doğru bir şekilde gerçekleştirebilmesi için, vergi hukukunun temel ilkeleri dikkate alınarak, süre yönünden idareyi zorlayıcı bir kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

3.3.2.2. Özelge Başvuru Süresi

Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir.

Ancak ilk maddede belirtilen sorun ile ilgili olarak da, özelge taleplerine makul bir sürede yanıt alınmaması özelge müessesesini işlevsiz bırakmaktadır.

Öte yandan, bazen işlemler gerçekleştirildikten sonra da uygulamaya ilişkin izahat istenmesi gerekli olabilmektedir. Özellikle işlemi vergisiz olarak gerçekleştiren kamu kurumları (örneğin noterler), uygulamalarının doğruluğunu teyit etmek için işlemten sonra İdare'ye başvurabilmektedir. Ancak bu başvurular eksiksiz bir şekilde yapılmadığından, İdare yanlış yönlendirilebilmekte ve sonuçta da hatalı görüşler verilebilmektedir. İlk başvurudaki eksik bilgileri düzelterek doğru bilgilerle yeniden bir değerlendirme isteyen mükellefe ise, işlemin gerçekleştirilmiş olduğu gerekçesiyle özelge kapsamında görüş verilmemektedir.

Bu tür olumsuzlukları gidermek adına, mükelleflere, vergi uygulamalarıyla ilgili işlemler gerçekleştirildikten belli bir süre içinde de özelge başvurusunda bulunabilme imkanı sağlanmalıdır.

3.3.2.3. Özelgelere Erişim

Uygulamada, özellikle mükellefler açısından inceleme riskinin mevcut olduğu tereddütlü konularla ilgili olarak bazı özelgelerin kamuya açık kaynaklardan edinilmesinde zorluk yaşandığı tecrübe edilmektedir.

Yönetmelik'in "Özelge Otomasyon Sistemi" başlıklı 12'nci maddesinde, Başkanlığın özelge talebinde bulunulması, özelge taslaklarının; hazırlanması, Başkanlığa iletilmesi, Komisyonca onaylanması ve tayin edilmiş olan özelgelerle ilgili emsal özelge havuzu oluşturulmasını sağlamaya yönelik olarak bir Özelge Otomasyon Sistemi kuracağı belirtilmiştir ve tüm bu yasal çerçeve zemininde Gelir İdaresi Başkanlığı "E-Özelge Sistemi" adı altında özelge otomasyon sistemini hayata geçirmiştir (Aykın, 2016:163).

Mükelleflerin izahat taleplerinin karşılanabilmesi amacıyla düzenlenen özelgelerden hangilerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge havuzunda yayımlanacağı hangilerinin yayımlanmayacağına ilişkin kriterleri öngören bir düzenleme ise mevzuatımızda yer almamaktadır.

Oysa, mükellefin bilgilendirilme hakkının bir parçası olarak, Gelir İdaresi'nin görüşlerinde mükellefe şeffaflık sağlanabilmesi açısından, tayin edilen özelgelerin, Başkanlığın internet sitesinde, tüm mükelleflerin erişimine açık bir şekilde yayımlanması oldukça önemlidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde, pek çok sayıda özelgeye ulaşılabilmekeyse de, özellikle vergi idaresince sıkça eleştiri konusu edilen hususlarda, mükellef lehine tesis edilen bazı özelgelere, kamuya açık kaynaklardan ulaşılamaması, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan özelgelerle ilgili olarak seçici davranıldığı ve riskli konular hakkında düzenlenen özelgelerin yayımlanmadığı hususunda mükellefleri tereddüte düşürmektedir. Oysa, mükelleflerin her türlü özelgeye lehe/aleyhe ayrımı yapılmaksızın kolay bir şekilde ve kamuya açık kaynaklardan erişebilmesi, mükellefin bilgi edinme hakkının önemli bir parçasıdır. Keza, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında, idarenin benzer durumlar için geçmişte yapmış olduğu yorumları göz önüne alarak, yeni bir özelge istemeye talep etmeye gerek görmeden, idarece daha önce verilen ve internet sitesinde yayımlanan özelgelere göre işlem yapmaları sıkça rastlanan bir uygulamadır.

Bu kapsamda, hem vergi incelemelerine yön vermesi, hem de riskli vergi konularında uygulama yöntemlerinin mükelleflere şeffaf bir şekilde açıklanmasında yol gösterici olması açısından, tüm özelgelerin özelge havuzuna yüklenmesi; bunun mümkün olmaması halinde ise, en azından mükellefler açısından yüksek risk teşkil eden konularda herhangi bir ayırım

gözetilmeksizin tesis edilen tüm özelgelerin idarenin internet sitesinde yayımlanması gerekmektedir.

3.3.2.4. Grup Özelge Sistemi

Mevcut özelge sisteminde, özelgeler, bir mükellef tarafından talep edilebilmekte ve görüşler de anılan mükellefin olayına özgü şekilde verilmektedir. Holding ya da grup şirketlerinde, aynı konu ile ilgili özelge talep edilmesi gerekliliği doğması halinde, özelge başvurusu her bir şirket için ayrı ayrı yapılmakta ve bu husus da hem başvurunun yapılması hem de sürecin takibi anlamında, mükellefler ve İdare açısından gereksiz iş yükü ortaya çıkarmaktadır.

Özelge sisteminin etkin şekilde işleyebilmesi ve bahsi geçen bu iş yükünün azaltılması adına, holding yapılarında ya da aynı grup içerisinde bulunan birden fazla şirket adına aynı konuda özelge talep edilebilmeyi mümkün kılan gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

3.3.2.5. Özelge Havuzu

Mevcut özelge havuzunda yer alan özelgeler incelendiğinde, mevzuat değişikliği sebebiyle güncelliğini yitirdiği halde sistemde yer almaya devam eden pek çok özelge bulunduğu görülmektedir. Uygulama imkanı kalmamış bu özelgeler mükellefleri yanlış vergi uygulamalarına sevk edebilir. Bu sebeple, özelge havuzu düzenli olarak taranarak, mevzuat değişikliği sebebiyle güncelliği kalmamış özelgelerin özelge havuzundan çıkartılması gerekmektedir.

Bunun dışında, özelge havuzunda aynı konuya ilişkin verilmiş onlarca özelge de bulunmaktadır. İdarenin özelgeler ile istikrar kazanan görüşleri de dönem dönem taranarak, aynı konudaki özelgeleri kavrayan sirkülerler çıkarılabilir. Her ne kadar, izahat isteyen mükellefe verilen cevap/açıklama olan özelge ile izahat isteyen mükellefle aynı durumda bulunan diğer mükelleflerin uygulamalarına da yön vermek ve onlar bakımından da açıklık getirmek amacıyla yayımlanan sirküler arasında; ilkinin bireysel, ikincisinin genel olması dışında, nitelikleri bakımından herhangi fark bulunmasa da (Candan, 2024)⁴⁵, özelgelere kıyasla sirkülerlerin mükellefler nezdinde daha çok farkındalık yarattığı söylenebilir.

Sirküler, VUK, 369(1) kapsamında değerlendirilememiştir. VUK 369(2)'de ele alınmıştır. VUK, 413, VUK, 369 ve VUK 140'ıncı maddelerde tek bir kavram olarak sirküler kavramı kullanılmaktadır. Kanun, açıklayıcı-yorumlayıcı ve düzenleyici sirküler şeklinde bir ayırım

⁴⁵ Candan, T. (2020). Sirkülerlerin Düzenleyici İşlem Niteliği ve Dava Konusu Edilebilirliği. Sirkülerlerin Düzenleyici İşlem Niteliği ve Dava Konusu Edilebilirliği | Turgut Candan, (Erişim Tarihi: 3.11.2024).

yapmamıştır.

Düzenlemelerden anlaşılabacağı üzere sirküler ve özelgeler mükellef odaklıdır, konusu mükellef veya mükellef grubudur. Sorunlu veya açıklamaya muhtaç bulunan konuyu odak alan, mükellef veya mükellef grupları bakımından değil konu bazlı özelgelerin üretilmesi için yasal düzenlemeler yapılabilir. Müessesenin adı konu özeli itibarıyla düzenleneceği için yine özelge olarak kalabilir. Kişi bazlı özelge ve konu bazlı özelge şeklinde bir ayrım yapılabilir. Konu bazlı özelgeler ile mevcut özelgeler konusunda ileri sürülen itirazların bir kısmının çözülebileceği öngörülmektedir.

3.3.2.6. Özelge Başvuru Harcı

Mevcut düzenlemelerde, özelge talebinde bulunan mükelleflerden harç alınmasını öngören bir düzenleme bulunmamaktadır.

Uygulamada bazen mükelleflerin, uygulamasında tereddüt bulunmayan konularda dahi herhangi bir araştırma yapmaksızın özelge sistemine başvurdıkları görülmektedir. Mükelleflere özelge verilmesi süreci de idare açısından bir maliyet teşkil ettiğinden ve özelge sisteminin görüşe ihtiyacı olan mükellefler açısından daha efektif bir şekilde işleyebilmesini sağlamak adına, mükelleflerin bilgi edinme ihtiyacının önüne geçmeyecek ve fakat gereksiz özelge başvurularını da engelleyecek/gereksiz özelge başvuru sayısını azaltacak, maktu ve cüzi tutarda harç alınmasını sağlayacak bir düzenleme yapılabilecektir.

4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1. İDARİ YARGI SAVCILIĞI ÖNERİSİ

4.1.1. Genel Olarak

Vergi ihtilaflarının idari aşamada ya da yargıya taşınmadan önceki bir aşamada çözüme kavuşturulmasına ilişkin idari başvuru yolları ve diğer idari süreçlerin en çok eleştirilen tarafı idari etkinin belirleyici olmasıdır. Zira vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne ilişkin düzeltme şikâyet yolu, izaha davet uygulaması, uzlaşma ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 10 ve 11'inci madde başvuruları dahil hemen her yol ve süreçte kontrol idarenin elinde olup, bunlara ilişkin tüm işleyiş idarenin inisiyatifinde yürütülmektedir. Süreç kontrolünün idarenin elinde olmadığı Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru ise, bu kurum tarafından verilen kararların tavsiye niteliğine haiz olması hasebiyle istenen etki düzeyine sahip

değildir. Diğer bir anlatımla etkinliği henüz istenen düzeyde olmadığı gibi vergi alanında uzman bir kurum olmayan Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan başvuru süreci dışarda tutulacak olursa; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne ilişkin hukuk düzenimizdeki mevcut yol ve yöntemler, vergilendirme ve/veya (durumun gereklerine göre) cezalandırma işlemlerini yapan ve doğal olarak kendisinin tarafı olduğu (hatta işlemlerin tesisi noktasında patronu olduğu) idare tarafından yürütülmektedir. Bu da uyuşmazlığa taraf olan idareyi yaşanan ihtilafların çözümünde, diğer tarafa nazaran, daha etkili ve baskın bir konuma yükseltmektedir. Böylece uyuşmazlığın idari aşamada çözümünü ön gören idari süreçleri, çoğu kez ilgiler için maddi olayın gerçek ve gereklerini göz ardı ettiği düşünülen, adillik ve hakkaniyet noktasında istenileni veremeyen ve hepsinden öte gönülsüz yürütülen birer mekanizmaya dönüştürmektedir.

Eşit katılım ve etkinliğin olmadığı, idarece yapılan tek taraflı teklif ve kabule dayalı usuller ya da idarenin gelen taleplere karşı yine tek taraflı onay vermek suretiyle yürütülen mevcut müesseseler yoğun bir idari bakış açısı içermektedir. Dolayısıyla henüz vergilendirmeye ilişkin süreçler kesinleşmeden (idari kesinleşme oluşmadan) mükellef ile idarenin eşit düzeyde temsil ve etki düzeyine sahip bir zeminde buluşup yine eşit ifade kabiliyetine sahip oldukları bir ortamda uyuşmazlığı yargıya taşımadan çözüme kavuşturabilme imkanının sağlanması, vergi ihtilaflarının idari aşamada ya da diğer bir anlatımla yargısal aşamaya taşınmadan çözüme kavuşturulması noktasında mevcut birçok sorun ve anlaşmazlığı ortadan kaldıracaktır. Bunun için iki yol ve/veya yöntem karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak vergi ihtilaflarının idari çözümüne ilişkin mevcut yol ve süreçlerin aksayan yönleri elden geçirilip gerekli takviyelerle iyileştirme yapılabilir. Ancak bu yöntem, yukarıda ifade edilen idarenin baskın konumuna ilişkin bir ruhla kaleme alınan mevcut yolların temel felsefesini değiştirememesi gibi bir risk barındırmanın yanı sıra yeni bir perspektif de sunmayacaktır. Öyle ki bakış açısı ya da temel felsefi zemin değişmedikçe geçici iyileştirmeler zamanla aslına rücu edecek; bu da iyileştirmelerden beklenen adil ve hakkaniyetli bir sonuca varma imkânı sağlamayacaktır. Diğer taraftan idari aşamada veya yargısal aşamadan önce, mevcut çözüm yollarının iyi ve aksayan yolları da dikkate alınarak yeni ve etkili bir çözüm de inşa edilebilir. Bu da henüz hukuk düzenimizde olmayan ancak eksikliği hep hissedilip varlığında sadece bu konuda değil, idari yargılama pratiklerinin sair konuları da dahil birçok hususta hukuki yarar görülen bir müesseseyi, daha açık bir ifadeyle idari yargı savcılığını hayata geçirmek suretiyle olabilir.

İdari yargı savcılığı yargısal bağlamda da kendisine birçok görev ve sorumluluk verilerek, idari yargının daha etkin ve daha verimli çalışması sağlanabilir. Bununla beraber idari yargı savcılığı, idari ihtilafların yargılama öncesi aşamada çözüme kavuşturulmasında da etkili bir rol

üstlenebilir. Ancak çalışmanın özgülendiği amaç dikkate alınıp idari yargı savcılığının muhtemel yargısal etki ve fonksiyonları bir kenara bırakılacak olursa; bu kuruma verilecek idari uyuşmazlıkların yargılama önceki aşamada çözmeye yönelik işlev (görev ve/veya sorumluluk), vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümünde çok ciddi bir rol oynayacağı düşünülmektedir. Zira idari yargı savcılığı, vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümünde görülüp eleştiri konusu yapılan *"yüksek doz idare"* etkisini *"yargısal bir etkiyle"* yumuşatacak ve birçok uyuşmazlık uzun ve maliyetli bir yol olan yargıya gitmeden daha objektif ve daha adil bir şekilde çözüme kavuşturulma imkanına kavuşacaktır.

4.1.2. Oluşturulacak İdari Yargı Savcılığının Görev ve Sorumlulukları

Önerilen idari yargı savcılığının görev ve sorumluluklarına işaret etmeden önce kısaca kurumsal teşekkülünden söz etmek gerekir. Bu bağlamda idari yargı savcılığı, her bölge idare mahkemesinde ve o bölge idare mahkemesinin yetki alanında cereyan eden idari uyuşmazlıkların etkin ve etkili bir biçimde çözüme kavuşturulması için bölge idare mahkemesi istinaf dairesi müktesebinde bir yapı şeklinde örgütlenmelidir. Burada bir başsavcı ve yeteri kadar savcı görev yapmalı ve savcılar emsalleri arasında temayüz etmiş ve idari yargı hakimleri arasından en az bölge idare mahkemesi üyesi seçilme koşullarına haiz olanlardan atanmalıdır. Vergi konularında görevlendirilecek idari yargı savcılarının geçmişinde vergi mahkemesinde çalışmış olmaları en temel kriter olarak dikkate alınmalıdır.

Başsavcı, idari yargı savcılarının iş ve işlemlerini koordine etmenin yanı sıra kendisine gelen iş ve taleplerin gereğinin yapılması için bunları ilgili savcılara havale ederek her bir talebin savcılık kararına bağlanıp, taraflara tebliğini üstlenmelidir. Bunun için tıpkı bir mahkeme teşkilatı gibi yazı işleri müdürlüğü ve gerekli diğer fiziki imkânlar sağlanmalıdır.

İdari uyuşmazlıkların ortaya çıkış ve sonlanma süreçleri dikkate alındığında, oluşturulacak idari yargı savcılığının göre ve sorumlulukları üç aşamalı olarak kurgulanmalıdır. İlki idari davanın açılmadan önceki aşama, ikincisi idari davanın görülme aşaması ve üçüncü olarak da kararın verilmesinden sonraki aşama olmalıdır. Bu aşamaların tümünde savcılara verilecek görevlerin felsefi temelinde, söz konusu uyuşmazlığın en adil, en etkili ve en kısa sürede çözüme kavuşturulması olmalıdır. Konuya ilişkin düzenlemeler bu felsefenin hayata geçirilmesine yönelik pratikler üretmelidir. Bu çerçevede idari yargı savcılığının görev ve sorumluluklarını aşağıdaki gibi ifade etmek daha faydalı ve anlaşılır olacaktır.

Şekil 3: İdari Yargı Savcılığının Görev ve Sorumlulukları

İDARİ YARGI SAVCILIĞININ GÖREV VE SORUMLULUKLARI

İdari Dava Açılmadan Önce

- 1) Dava açılmadan önce yargısal uzlaşma taleplerini almak ve bu görüşmeleri organize etmek ve üçlü bir karara bağlamak.
- 2) İdarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı re'sen ya da başvuru üzerine harekete geçerek iptali için ilgili idari mahkemeye dava açmak.
- 3) Kamu menfaatini ilgilendiren genel düzenleyici işlemlere karşı bireysel bazda dava açılmadan önce

İdari Dava Devam Ederken

- 1) Dava devam ederken ortaya çıkan karşılıklı anlaşma taleplerini mahkemenin sevkı halinde, buna ilişkin görüşmeleri sevk ve idare etmek; sonuçta üçlü bir karara bağlamak.

İdari Dava Karara Bağlandıktan Sonra

- 1) Kararların infazına ilişkin uyuşmazlıkları karara bağlamak
- 2) Mahkeme ve istinaf daireli tarafından verilen kararların hukuka, AYM ve Danıştay içtihatlarına aykırılık teşkil edenlere karşı kanun yoluna başvurmak.



yapılan başvuruları
kabul edip, idari
dava açılmasına
karar
vermek.

Kurgu bu olmakla birlikte çalışma münhasıran vergi ihtilaflarının idari aşamada çözüme kavuşturulmasına ilişkin olduğundan, idari yargı savcılığının bu konuda nasıl bir rol üstlenebileceğinin ortaya konulması diğer hususların değerlendirme dışında tutulmasını gerektirmektedir.

4.1.3. İdari Dava Açılmadan Önce veya Dava Devam Ederken İdari Yargı Savcılığının Vergi İhtilaflarının Çözümünde Üstelenebileceği Roller: “Savcılık Anlaşması”

İdari yargı savcılığı hem idari hem de yargısal bir merci olmakla iki mecranın da kendine has etki kalemlerine sahip olacaktır. İdarelerden savcılık olması hasebiyle; yargıdan da idari etkinliği nedeniyle ayrışacak olan bu merci, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, özellikle de uyuşmazlığın yargısal aşamaya taşınmadan önceki bir konumda oldukça etkili bir rol oynayabilecektir. Zira idari yargı savcılığının yarı yargısal bir fonksiyonla idari bir aşamada faaliyet gösterecek olması, onun yürüteceği süreçleri idari aşamaya mal ederken; örgütlendiği yer ve çalışma esasları, görev ve sorumlulukları kapsamında ortaya koyduğu iş ve işlemlere yargısal bir ruh üfleyecektir. Diğer bir ifadeyle idari yargı savcılığının *yargı içerisinde örgütlenip yargısal içtihatlar ekseninde ve yargısal bir bakışla idari bir faaliyet* yürütecek olması, onu taraflar nezdinde daha etkili ve kabul edilebilir bir otorite olarak ön plana çıkaracaktır.

İdari yargı savcılığının uyuşmazlığın davaya dönüşmeden çözülmesi süreci tarafların bizzat ve/veya vekil vasıtasıyla eşit düzeyde katılacakları savcılık anlaşması görüşmeleri ile sonuca bağlanmalıdır. Bu görüşmeler, savcılık anlaşması talebinin taraflardan biri tarafından idari yargı savcılığına intikal ettirilmesinden sonra ilgili savcının taraflara yazdığı teklif hazırlama ve ilk görüşme ile ilk görüşmeden makul bir süre sonra yapılacak ikinci görüşmedir. İkinci görüşmede nihai anlaşma planlanmalıdır. Daha açık bir anlatımla savcılar, ilk toplantıda tarafların iddia ve taleplerini dinledikten ya da taraflardan gelen teklifleri alıp inceledikten sonra bir “anlaşma”⁴⁶ taslağı oluşturacak ve tarafların değerlendirmesine sunacaktır. İncelemenin sonunda yapılacak nihai görüşmede veya taraflara verilecek münasip bir sürenin sonunda anlaşma sağlanırsa bir tutanakla durum tespit edilecek ve anlaşmanın başsavcı tarafından onaylanması ile de uyuşmazlık bu aşamada sonlanmış olacak ve bu anlaşmaya karşı herhangi bir mercie başvurulmayacaktır.

Öte yandan savcılık anlaşması,

- Savcılığın taraflardan gelen talepleri değerlendirip olası yargısal süreçte verilmesi

⁴⁶ Burada önerilen “savcılık anlaşması” benzeri müesseseler ABD, Almanya gibi bazı ülkelerde ceza hukuku bağlamında örneklerini görmek mümkündür. Detay için bkz. ŞAHİN, Meral Ekici; “*Yargılamayı Hızlandıran Bir Model Olarak Alman Ceza Muhakemesi Hukukunda Hüküm Anlaşması*”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11(1), 2020, ss. 303-320.

BALO, Yusuf Solmaz; ÇETİNTÜRK Ekrem; “*Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı-Sanık Pazarlığı Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Y.2013, Sa. 1-2, ss. 1243-1292

muhtemel mahkeme kararlarını dikkate alarak yapacağı bir teklif üzerine hazırlanacak olması cihetiyle

- Ve en son aşamada tarafların ve görevli savcının imzası ve başsavcının onayı ile tekemmül ettirilerek nihayete bağlanarak hukuki varlık kazanması suretiyle ciddi bir hukuki güvenlik müessesesi oluşturacaktır.

Ayrıca savcılık anlaşması, dava devam ederken de başvurulabilecek bir yol olmalıdır. Dava açıldıktan sonra ve devam ederken tarafların talebi ile dosyada savcılık anlaşması yolunun işletilmesi de mümkün olmalıdır. Bu takdirde dosyaya bakan mahkeme bir ara kararı ile dosyanın savcılık anlaşması görüşmeleri için savcılığa sevkine karar vermeli, buradan bir karar gelen kadar dosya bekletilmedir. Gelen bildirimde göre ise kararını vermelidir. Şayet anlaşma sağlanmış ise Mahkeme savcılık anlaşması sebebiyle uyuşmazlık sonlandığından dosya esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına kararı vererek dosyayı kapatmalı. Anlaşma sağlanamamış ise bu kez yargılamaya kaldığı yerden devam ederek hüküm tesis etmelidir.

4.1.4. İdari Davaların Karara Bağlanmasından Sonra İdari Yargı Savcılığının Kararların Doğru ve Eksiksiz Bir Biçimde İnfazı İle İkinci Bir Uyuşmazlık Doğmasına Engel Olma Rolü: “Yargısal Korunma”⁴⁷

Malum olduğu üzere idari yargı mercileri tarafından verilen kararları diğer yargı kararları gibi her kes için bağlayıcıdır. Bu bağlayıcılık, davaya taraf olup davalı sıfatı ile uyuşmazlığa taraf olan idare için ise çok daha farklı bir anlam ifade etmekte; bir nevi “hukuki bir emir” niteliğine bürünmektedir. Diğer bir ifadeyle bir idari yargı kararı idare için iş ve işleyişinin bir parçası olup kendi hiyerarşisi içinden gelmediği halde uygulamak zorunda olduğu bir buyruktur. Daha somuta indirmek gerekirse de 2577 sayılı Kanununun 28’inci maddesine göre idarenin yargı kararlarını, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır. En temel hukuki güvenlik ilkesi ve doğal olarak hukuk devleti alameti olan bu durumun, maalesef uygulamada yeterli hassasiyetle ele alınmadığı zamanlar olabilmektedir. Bazen yargı kararlarının yanlış anlaşılması bazen de idari inisiyatifin yargı kararının çizdiği perspektifle örtüşmemesi nedeniyle yargı kararları tam ve eksiksiz bir biçimde uygulanmamakta ve bu durum ikinci ve hatta bazen de üçüncü bir idari uyuşmazlığa neden olabilmektedir. Böylece daha önce tüm yargısal süreçler tüketilerek bir yargı kararı ile neticelendirilen bir konu hakkında,

⁴⁷ Başlıkta yer alan “yargısal korunma” ifadesi, İlhan Özay’ın Yargısal Korunma adlı kitabından mülhem kullanılmıştır. İdari yarıya başvurmayı yargısal bir korunma olarak kurgulayan yazarın kitabın künyesi de şu şekildedir: ÖZAY, İlhan; **Yargısal Korunma**, Alfa/Aktüel Kitabevi, 2.b., 2001, Bursa.

kararın uygulanması noktasında yaşanan tereddüt, ihmal ve/veya direnç, idari yargılamadan murad edilen pratiğin hayata geçirilmesi imkânının ortadan kaldırmakta ve hatta idari yargı denetimini etkisiz bırakabilmektedir.⁴⁸

Şu hâlde idari yargı kararlarının gerektiği gibi uygulanmadığı ve/veya böyle bir savla ortaya çıkıldığı zaman bunların yeni bir davaya ve/veya ceza yargılamasına evrilmesine ve bu yolla adaletin tecellisinin gecikmesine mahal vermek yerine idari yargı savcılığına müracaatla ilgili idarenin yargı kararının doğru ve karar gerekleri gibi yerine getirilmesini talep edebilme imkânı getirilmelidir. Bu talebi yargısal korunma başvurusu olarak isimlendirmek mümkündür. Zira bu başvuru ile henüz ikinci bir yargılama aşamasına geçilmeden daha önceki yargılamada verilen kararın gereklerini mahkeme olmayan yargısal bir merciden talep etmek söz konusu olacaktır. Bu itibarla bu başvuru bir yönüyle ilgilinin korunmaya yönelik şahsi talebiyken diğer bir yönüyle de daha önce verilmiş mahkeme kararının uygulanmasını güvenceye alarak yargısal kararın bizzat kendisini korumaya hizmet edecektir. Öyle ki bu başvuru sadece münhasıran kendi yargı kolunda verilmiş mahkeme kararları için değil, aynı yargı kolunun görevine giren hususlarda verilmiş Anayasa Mahkemesi, Danıştay gibi yüksek mahkemelerin kararlarını da içermelidir.

Savcılık, yapılan korunma başvurusu üzerine söz konusu idari yargı kararının tüm sonuçlarını doğuracak şekilde uygulanıp uygulanmadığını inceleyip; karar gerekleri gibi uygulanmış ise talebin reddine uygulanmamış ise kararın gerektiği gibi infazı için ilgili idareye talimat kararı verebilmelidir. Sonuç olarak savcılığa yapılan yargısal korunma başvurusu, hem yargının kendi kararlarının uygulanmasını takip etmesi boyutuyla bizzat yargıya yargısal faaliyetle aranan adaletin korunması amacına yönelik olması boyutuyla da bireysel ve toplumsal yarara hizmet edecektir.

Öte yandan bazı durumlarda vergi yargılamasında sık karşılaşılan bir durum olarak: aynı maddi ve hukuki sebeplerden kaynaklı uyuşmazlıklarda birbirine aykırı kararlar verilebilmektedir⁴⁹. Bu kararların yargısal birliğe ve hukuka olan inancı sarsacağı ise ortadadır. Bu kararların hukuk sistemimizden ayıklanması ve bir içtihat ve hukuk birliğinin sağlanması

⁴⁸ Bu konuda bkz. GÜNEŞ, Felemez; "İYUK Madde 28/4 Değişikliği: Yargı Kararlarının İdare Tarafından Uygulanmaması Ve Çözüm Önerileri", **TAAD**, Yıl:7, Sayı:28 (Ekim 2016), ss. 103-128

⁴⁹ Burada kast edilen yargı kararlarının farklı karar vermesi değildir. Her bir yargı merciinin farklı karar vermesi işin doğasında vardır. Bu farklı kararların istinaf ve/veya Danıştay nezdinde mezc edilerek nihayete vardırılması sorun olarak görülmemektedir. Sorun: kararların bir birbirlerine zıt olması halidir. Burada ifade edilen ve kaçınılması gereken hal budur.

adına da oluşturulacak idari yargı savcılığı önemli görevler üstlenebilir⁵⁰.

4.1.5. Değerlendirme ve Öneriler

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümüne yönelik olarak, mevcut çözüm yollarının yanı sıra bir öneri olarak sunulan idari yargı savcılığı, hem idari yargının mevcut sorunları için önemli görevler üstlenebilecek hem de vergi ihtilaflarının “idari aşamada” çözümünde etkili bir rol oynayabilecektir. Zira vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümünde hukuk düzenimizde yer alan başvuru yolları ve bazı hukuki müesseseler, üstün kamu kudretini elinde bulunduran ve bu yönüyle karşı tarafa nazaran güçlü bir konumda olan idarenin kontrolünde işletilmektedir. Bu yönüyle ilgililere yeterli bir ifade alanı sunmamaktadır. Dolayısıyla idarenin idari ihtilafların çözümünde oynadığı bu belirleyici yol, onu -bazı durumlarda öyle olmasa dahi- dayatmacı olarak algılanma riskiyle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu riskin ve/veya bu riskin gerçekleşmiş mahsurlarının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu bağlamda idari aşamada ihtilaf çözümünü, sadece idarenin razı edilmesi gereken süreçlere indirgemek eksik olduğu kadar katılım açısından antidemokratik, sonuçları açısından kabul edilebilirlikten ve hakkaniyetten uzak olarak değerlendirilebilmektedir. Şu hâlde, tarafların yargının objektif ve tarafsız çatısı altında örgütlenen bir yapıda, eşit katılımı ancak henüz fiili bir yargılama süreci içermeyen bir zeminde buluşmaları ifade edilen sakıncaları giderecektir. Bu zeminin bir yasa değişikliği ile oluşturulacak yargısal ve idari görevlere haiz idari yargı savcılık müessesesi olması en doğrusu olacaktır. İdari savcıların temayüz etmiş idari yargı hakimleri arasından atanması, onların işlerini yargısal bir ruhla yapmalarına imkân verecek ve ihtilafların idari aşamada çözülme biçimini, *idarenin razı edilmesinden razı olması noktasına* getirecek; bu da taraf eşitliğine dayalı daha kabul edilebilir daha adil bir çözüm imkânı oluşturulacaktır. Bu anlaymayı da “savcılık anlayması” olarak ifade etmek mahiyet ve usul açısından uygun olacaktır.

Öte yanda idari yargıda ve tabi doğal olarak vergi yargısında görülen davaların büyük bir kısmını daha önce verilen yargısal (derece ya da kanun yoluna ilişkin) bir kararın infazının kararın gereklerine göre yapılmamasından (veya öyle olduğunun iddia edilmesinden) kaynaklanmaktadır. Bu uyuşmazlıklar da “idari aşamada” diğer bir anlatımla yargıya gitmeden önceki aşamada çözüme kavuşturulabilir niteliktedir. Bunlarda da oluşturulacak idari yargı savcılığı etkin bir rol üstlenebilir. Nitekim idari yargı savcılığı, mahkeme kararlarının gereklerine göre yerine getirilmediğine ilişkin şikayetleri inceleyip, kararın lüzumu dairesinde

⁵⁰ Bu konuda yapılan tespit ve değerlendirmeler için bkz. UYSAL, Zeki; “*Türk İdari Yargısında İçtihat Aykırılığının Önlenmesi Ve Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri*”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*- Yıl 9, Sayı 18, Aralık 2021, ss. 417-455.

icra edilip edilmediğini denetleyerek gerekirse yargısal bir emirle kararın gereklerine göre yerine getirilmesi için ilgili idareye talimat niteliğinde bir karar verebilmesi sağlanabilir ve bu türden uyuşmazlıklar da yargıya gitmeden bu aşamada çözülebilir. Öylece bu yolla yargı süreçlerinden geçmiş bir konunun yeniden bir davaya dönüşerek ikinci kez yargının önüne gelmesi engellenmiş olmasının yanı sıra etkili bir hukuki güvenlik müessesesi oluşturulmuş olacaktır. Bu başvuruyu da “yargısal korunma” olarak ifade etmek, korunmanın talep edildiği merci ve korunmanın talep edildiği nokta dikkate alındığında uygun olacağı düşünülmektedir.

4.2. İDARİ BAŞVURU KOMİSYONU ÖNERİSİ

4.2.1. Genel Olarak

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde esasen idarî ve yargısal olmak üzere 2 çözüm yolu bulunmaktadır. İdarî çözüm yollarının en önemli özelliği, bu yollara başvurulmasının isteğe bağlı (ihtiyarî) olmasıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergiler bakımından geçerlidir. Buna göre, mükellefler uyuşmazlık ortaya çıktığında isterlerse idarî çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi, isterlerse bu yollara hiç başvurmadan doğrudan dava açmayı da tercih edebilirler. Vergi uyuşmazlığı idarî aşamada çözüme kavuşturulduğunda, artık o konuyla ilgili olarak vergi yargısına gidilemeyecektir. Çünkü maksat hâsıl olmuş, uyuşmazlık çözülmüştür. (Üstün, 2020: 164).

Yargı yoluna gitmeden önce uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasının hem mükellefler hem de idare bakımından büyük faydaları olacaktır. Bu itibarla vergi idaresinin uyuşmazlık çözümünde daha aktif rol almasını ve idari çözüm yollarında etkinlik kazandırılması gerekir. Vergi yargısının gün geçtikçe artan yükü düşünüldüğünde, uyuşmazlıkların idarî aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Bu hususta ilk olarak, mükelleflerin idareye her zaman çekinmeden başvurulabilecekleri bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Mükelleflere bu konuda bilgilendirme de yapılmalıdır. İdareden gelen bir vergi yahut ceza ihbarnamesi, mükellefleri korkutmaktadır. Mükellefler idareden gelen bir yazı karşısında tedirgin olmaktadır. İdareye başvurmak yahut dava yoluna gidip mahkemeye başvurmak da mükellefleri ürkütmektedir. Mükellefler idare ile aralarının kötü olmasını istememektedir.

Mükelleflerin idareye rahatça başvurabilecekleri, her konuda idareye dilekçe verebilecekleri ve verdikleri dilekçelerin idare tarafından çözüleceği, kendilerinin idareyle aralarının bozulmayacağı mükelleflere anlatılmalıdır. Bu sayede mükellefler çekinmeden idareye başvurabilmelidirler.

4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı Yoluna Başvurmadan Önce İdareye Başvurulması

İYUK'un "Üst Makamlara Başvurma" başlıklı 11'inci maddesi şu şekildedir: "1. *İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

2. *Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*

3. *İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır".*

İYUK'un söz konusu 11'inci maddesi, vergi hataları bakımından tartışmasız bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim VUK'un 124'üncü maddesindeki "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler" hükmü de bu durumu teyit etmektedir.

Ancak vergi hatasının bulunmadığı durumlarda genel olarak dava açma süresi içinde idareye başvurulmasında uygulamada bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Danıştay dairelerinin; vergi davalarında İYUK'un 11'inci maddesi gereğince idareye başvurulup başvurulamayacağı (Vergi Dairesi Müdürlüğünün üst makamı olup olmadığı) konusunda çelişkili kararlar verdiği görülmektedir. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Bilici, 2019: 2774-275). Buradaki başvuru idarî denetim türlerinden aynı mercie başvuru (istitaf) yoluna tekabül etmektedir. (Öncel vd., 2022: 205).

Bu husustaki tereddüdün sebebi 1990 yılındaki kanun değişikliğiyle İYUK'un 11'inci maddesine eklenen 4'üncü fıkradaki "*İdari başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz*" hükmüdür. 1994 yılındaki kanun değişikliği ile bu fıkra kaldırılmış ve vergiyle ilgili işlemler açısından "üst makama başvurma" imkânının önündeki engel kalkmıştır (Bilici, 2019: 2775). Gerek söz konusu kanun değişikliği gerekse kamu denetçiliğine başvurma da dava açma süresini durduğu dikkate alındığında, İYUK'un 11'inci maddesi gereğince yapılacak başvurunun hayli hayli dava açma süresini durdurması gerektiği açıktır.

Yargının iş yükünü azaltabilmek ve uyuşmazlıkları idari aşamada çözüme kavuşturabilmek için İYUK'un 11'inci maddesi gereğince idareye başvurmayı, gümrük vergilerinde olduğu gibi zorunlu hale getirmek düşünülebilir. Bu bağlamda hata olmaksızın/hatadan bağımsız olarak idari dava açma süresi içinde İYUK'un 11'inci maddesi etkin kullanılarak idareye başvuru imkânı tanınmalıdır. Bu sayede birçok uyuşmazlık mahkemeye gitmeden daha kısa bir sürede çözüme imkanına kavuşacaktır.

Ancak, idarenin inisiyatif kullanma durumunun biraz zayıf kaldığı mutlaka dikkate alınmalıdır. İdareciler inisiyatif kullanıp ilgili idari işlemi, düzeltme, geri alma, kaldırma gibi yollara gidememektedir. Kamu zararının çıkmasından endişe etmektedirler. Sorumluluk almaktan korkmaktadırlar. Dolayısıyla böyle bir düzenlemenin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için idarenin etkinliğini artıracak birtakım düzenlemelerin de yapılması şarttır.

Burada idarenin etkinliğini sağlayabilmek için kanaatimce iki unsurun sağlanması gerekir:

4.2.2.1. İdareye Yapılan Başvuruların Kurulacak Bir Komisyon Tarafından İncelenmesi

İdarecilerin daha rahat karar verebilmelerini sağlayabilmek adına, bir komisyon kurulması düşünülmelidir. Bu komisyon, idare bünyesindeki tecrübeli avukatlardan, müdürlerden ve vergi müfettişlerinden teşekkül etmelidir. Bu komisyonların alacakları oy birliğiyle kararlar, bu komisyonların sorumluluğunu doğurmadan icra edilebilmelidir. Belirli miktarın üzerindeki rakamlar ise, oy birliğiyle alınan kararın akabinde Ankara'da kurulacak merkezi bir komisyon tarafından tekrar değerlendirilebilir.

Bu komisyonda 3 veya 5 kişiden oluşabilir. Üyeler dilekçenin mevzuata uygun olup olmadığını değerlendirmeli, ayrıca vergi avukatları da önceki emsal uyuşmazlıklardan da yararlanarak dilekçenin haklılığını, dava açılırsa davanın muhtemel sonuçlarını değerlendirmeli ve buna göre karar vermelidirler. Danıştay içtihatları ve müstakar içtihatlardan da yararlanılmalıdır. Komisyonlar, ilgili içtihatları, Danıştay kararlarını inceleyerek, mevcut olaydaki muhtemel gelişmeleri değerlendirmeli ve buna göre bir sonuca ulaşmalıdır. Bu sayede vergi idaresinin kaybedeceğinin kuvvetle muhtemel olduğu davaların açılmasının önüne geçilebilecek, dava kaybı neticesindeki diğer masraflardan da kurtulunacaktır.

Vergi hatalarının bulunduğu durumlarda da VUK'un 123'üncü maddesinde belirtilen ilgili servisin yetkililerinin bu komisyon içinde yer alması sağlanabilir.

Mevcut durumda birçok hata düzeltme talebi/başvuru idarecilerin inisiyatif kullanmamaları yahut sorumluluk altına girmek istememeleri dolayısıyla olumsuz sonuçlanmakta ve mükellefler dava açma yoluna gitmektedirler.

Ayrıca sadece vergi hatalarına karşı idareye başvurma yolunun olduğu, diğer durumlarda hata yoksa doğrudan dava açma yoluna gidileceği düşüncesi de idareye başvuruyu engelleyen bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden İYUK'un 11'inci maddesi çerçevesinde, bütün uyuşmazlıklarda -tahsil aşaması dahil- idareye başvuru imkanının bulunduğu, kanunda açıkça düzenlenmek suretiyle kabul edilmelidir.

4.2.2.2. Komisyonun sorumluluğunun sınırlandırılması

Bu sistemin etkinliği açısından komisyonun sadece kast ve ağır kusur gibi hallerde sorumlu olacağı düzenlenmeli, diğer durumlarda sorumluluğunun olmayacağı açıkça kanunda belirtilmelidir. Aksi halde komisyonunun, mevcut durumda olduğu gibi, inisiyatif almayacağı açıktır. Nitekim uygulamada vergi dairesince yapılan işlem hukuka aykırı olsa dahi memurların/müdürlerin sorumluluk almayarak işlemi kaldırmayıp mükellefe dava açmalarını söylemelerine sıklıkla rastlanmaktadır.

Komisyonunun sorumluluğunun sınırlandırılması için elbette komisyonunun da kararlarını ayrıntılı gerekçelere dayandırarak hazırlaması gerekir.

Böyle bir çözüm yolu, vergi avukatlarının aktif katılımını gerektirir. Bu yüzden de Dava Takip (DATAP) gibi yöntemlerle, avukatların özellikle vergi incelemeleri ve diğer vergi uyuşmazlıkları ile ilgili süreçleri, vergi müfettişleriyle işbirliği içinde düzenli takip etmeleri de önemlidir.

4.3. TEMYİZ İZNİ ÖNERİSİ

4.3.1. Vergi İhtilaflarının Çözümünde İdarenin Etkinliğinin Artırılmasında İçtihatların Önemi

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari çözüm yolları, vergi yükümlüsü ile idarenin anlaşma ya da "idari denetim ilkeleri çerçevesinde" vergi uyuşmazlıklarını sona erdirmesini sağlayan, kural olarak "başvurma zorunluluğu" bulunmayan yöntemlerdir (Öncel vd., 2023: 212).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında uzlaşma, izaha davet, pişmanlık, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi yöntemler ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun

10'uncu ve 11'inci maddesi kapsamında yapılan başvurular ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kapsamında bu kuruma yapılan başvuru (Kaneti vd., 2022: 469) Türk vergi sisteminde idari çözüm yollarından ilk akla gelenlerdir. Benzer şekilde gümrük vergileri açısından ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 210 ve devamında yer alan maddelerde öngörülen geri verme ve kaldırma hükümleri kapsamında yapılan başvurular ile 242'nci maddede öngörülen itiraz başvurusu idari çözüm yollarına örnek gösterilebilir.

İdari çözüm yolları vergi alacaklısı olan idareye vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşme sürecini kısaltma, uzun yargısal süreçlerin işletilmesini beklememe, yargılama giderlerini yüklenmeme, tahsilatı hızlandırma ve tesis ettiği idari işlemin hukuka uygunluğunu bir kez daha gözden geçirme imkânına kavuşma gibi avantajlar sağlar. Vergi yükümlüleri de uyuşmazlığın idari çözüm yollarından sona erdirilmesi ile uzun yargısal süreçlerin getirebileceği vergi borcuna ek mali yükümlülüklerden (gecikme faizi, gecikme zammı, yargılama giderleri) ve yargısal süreçleri beklemenin getirdiği psikolojik yükten kurtulma imkânına kavuşmuş olur. Ayrıca uyuşmazlığın idari çözüm yoluyla hızlı bir biçimde sonuçlandırılması yükümlüye ticari faaliyetlerinde ve mali planlamalarında öngörülebilirlik sağlar. Dolayısıyla uyuşmazlığın idari çözüm yolları ile neticelendirilmesi vergilendirme ilişkisinin her iki tarafı açısından bir kazan-kazan süreci olarak nitelenebilir.

İdari çözüm yollarının idare ve yükümlüler açısından tercih edilebilir olması ise bu yolların etkinliğine bağlıdır. İdari çözüm yollarında etkinlik, yolun kendi mahiyetinden kaynaklanan unsurlardan oluşan içsel unsurlar (başvurma usulü, bürokratik süreçlerin azlığı, sonuçlanma sürecinin kısalığı, netice alam şansı gibi) ile birtakım dışsal unsurlara bağlıdır.

İdari çözüm yollarında etkinlikle ilgili dışsal unsurların en önemlisi yargısal içtihatlarda süreklilik ve tutarlılıktır. Bir hukuki uyuşmazlık konusunda yargısal içtihat ne kadar belirli ve öngörülebilir olursa idari çözüm yolları da o kadar etkin işleyebilir. Bu öngörümüzü iki varsayım ile açıklayalım. İlk olarak yargı içtihadının idare lehine olduğunu farz edelim. Bu durumda idari çözüm yolunda idare vergi yükümlüsüne, yargı yoluna başvurması halinde karşılaşacağı sonucun kendi aleyhine olacağını ve ek olarak yargılama sürecine isabet eden gecikme faizi, gecikme zammı, yargılama giderleri gibi mali yükümlülüklerle de katlanması gerekeceğini bildirme imkânına kavuşur. Bu durum uyuşmazlığın idari çözüm yolunda bitirilebilmesi açısından yükümlüyü zorlayıcı bir neden oluşturacak ve böylece tahsilat hızlandırılabilir. İkinci olarak yargısal içtihadın vergi yükümlüsü lehine olduğunu farz edelim. Bu halde ise idari çözüm yolunda yükümlü, idareyi tesis ettiği işlemin hukuka uygunluğunu bir kez daha denetlemeye zorlayabilir ve bu denetim sonucunda yükümlünün itirazı haklı görüldüğü takdirde idare, işlemini geri alma,

kaldırma, değiştirme ya da hukuka uygun yeni bir vergilendirme işlemi tesis etme imkânına kavuşmuş olur. Böylece, sürecin sonunda idari işleminin hukuka aykırı bulunacağı bir yargılama süreci boşuna beklenmemiş olur, vergi borcu zamanaşımına uğramaz ve idare, yargılama giderlerini ödemek zorunda kalmaz. Yukarıdaki her iki varsayım, ancak yargısal içtihadın belirli ve öngörülebilir olduğu hallerde gerçeğe dönüşebilir, bu şekilde idari çözüm yolları etkin bir biçimde işleyebilir.

Yargısal içtihatlarla hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanmadığı, aynı uyuşmazlığın çözümüne ilişkin farkı yönde yargı kararlarının bulunduğu durumda ise hem idare hem yükümlü idari çözüm yolunda yukarıda anılan bildirim ya da itirazlarını etkin bir şekilde ileri sürmekten mahrum kalacaktır. Bu açıdan bakıldığında, idari çözüm yollarında etkinliğin farklı yönde verilen yargı kararlarını bir yönde birleştirebilecek ve hukuk uygulamasına olabildiğince yeknesak bir bakış açısı kazandırabilecek bir içtihat mercisinin varlığını gerektirdiği açıktır. Bu yargısal mercii, içtihat üretimine odaklanmalı, kural olarak her uyuşmazlık herhangi bir sınırlamaya tabi kalmadan bu mercii önüne getirilme fırsatına sahip olmalıdır. Ancak bu mercii de içtihat üretiminde bulunduğu ve yeknesak bir çözüm belirlediği ve böylece uygulamada belirlilik ve öngörülebilirliği sağladığı hukuki uyuşmazlıkları -ıçtihat değişikliğini gerekli kılan bir durum olmadıkça- tekraren görüşmeyi kabul etmeme olanağına sahip olmalı; hukuki istikrarı korumalıdır (Öz, 2004: 60). Başka bir anlatımla, içtihat mercisinin bir başvuruyu kabul edilebilir bulması, sadece ve sadece o konuda bir içtihadın var olmamasına, kanun değişikliği veya iptali ya da bireysel başvuru mercilerince verilmiş bir ihlal kararı gibi içtihat değişikliğini gerektiren bir durumun mevcut olmasına ve nihayet incelemeye konu kararın içtihadı aykırı olmasına bağlı olmalıdır. Bu objektif şartlar bulunmadıkça içtihat mercii başvuruyu kabul etmemelidir. Anılan mercii ancak bu şartlar dahilinde bir içtihat merciiine dönüşebilir, içtihatlarıyla uygulamaya yön verebilir ve yargılama öncesi alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ve bu kapsamda idari çözüm yollarında etkinliği sağlayabilir.

Ne yazık ki Türk idari yargı sisteminin şu anki örgütlenme ve faaliyet biçimi içtihadı belirliliği sağlamaya elverişli değildir. Türkiye’de yargısal süreçler hem çok uzun hem toplumun geneli açısından olabildiğince eşit, belirli ve öngörülebilir sonuçlar doğurmaktan uzaktır. Yargılama mercileri önüne taşınmış aynı konudaki hukuki uyuşmazlık tek hâkim, vergi mahkemesi heyeti, bölge idare mahkemesi ya da Danıştay tarafından verilen kesin nitelikteki kararlarla farklı şekillerde sonuçlandırılabilir. Hatta bazen aynı yargı mercii tarafından aynı hukuki uyuşmazlık herhangi bir gerekçe gösterilmeden farklı şekillerde karara bağlanabilmektedir. Bir hukuki uyuşmazlığın kesin nitelikte olan farklı yöndeki yargı kararlarıyla

farklı şekillerde sonuçlandırılması hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği ortadan kaldırmakta, “makul” düzeyde istikrar kazanmamış yargı kararları hukuki güvenlik ilkesini zedeleyerek (Arıkan, 2022: 146) yargıya güveni azaltmakta, *idari çözüm yollarında etkinliği engellemekte* ve belki kararın lehlerine çıkması umuduyla vergi yükümlülerini davacı sıfatıyla yargı mercileri önüne taşıyarak fasit bir daire, anlamsız bir hukuki sarmal doğurmaktadır.

Öte yandan, hukuki belirliliğin sağlanamamasının sonuçlarına bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından da işaret edilmektedir. AYM, müdahalenin dayanağının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinden yoksun olduğunu saptadığı takdirde adil yargılanma hakkının (hakkaniyete uygun yargılanma hakkının) ya da ilgili maddi hakkın ihlaline karar verebilmektedir.⁵¹

Hukuki süreçlerin uzunluğu ise makul sürede yargılanma hakkının ihlali nedeniyle

⁵¹ İçtihat farklılıklarının hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlaline neden olduğu yönündeki bazı AYM kararları (Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ile Danıştay ya da diğer idari yargı mercileri arasında yaşanan içtihat farklılıkları nedeniyle verilen ihlal kararları kapsamı dışında bırakılmıştır):

Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davalarda defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesinin ve yeknesaklığının sağlanamamış olmasının, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurduğu; içtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği hakkında: *Teslime Aydoğan*, B. No: 2015/4255, 9/6/2020; *Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/780, 24/6/2020; *Tasfiye Halinde Dis Reklam Elek. Bilg. Turz. San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/55435, 8/9/2020.

İçtihat farklılıklarının bir maddi hakkın ihlaline neden olduğu yönündeki bazı AYM kararları: Tasfiye dışındaki usullerle tüzel kişiliği sona eren şirketlerin tasfiyeden önceki borçlarının kanuni temsilci adına tarh edilip edilemeyeceği konusunda –olay tarihinde- farklı içtihatların bulunması ve 5520 sayılı Kanunun 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasının yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelendiği hakkında: *Tevfik Ayhan*, B. No: 2019/17968, 29/6/2022.

Yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 61. maddesi uyarınca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın mahiyetine ilişkin farklı içtihatların bulunması ve Kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelendiği hakkında: *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017.

devletin sürekli tazminat ödemesine neden olmaktadır.⁵²

Yargısal içtihatlar yoluyla hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin neden sağlanamadığına ve bunun sonuçlarına aşağıda ayrıntısıyla değinilecektir.

Ana amacı idari çözüm yollarında etkinliği sağlama olan ve Vergi Konseyi bünyesinde yürütülen bu çalışmada, idarenin kendisinden kaynaklanmayan dışsal bir unsurun düzeltilmesi yönünde öneri getirilmesi elbette eleştiriye açıktır ve ilk bakışta yakından ilgili görülmeyebilir. Ancak bilinmelidir ki, içsel unsurlar düzeltilerek idari çözüm yolları ne kadar mükemmel hale getirilirse getirilsin, yargı mercilerinin içtihatlar yoluyla belirli ve öngörülebilir bir hukuk oluşturmaları sağlanmadıkça, idari çözüm yollarının etkinliğinin artırılmasına yönelik her tedbir *eksik* kalacaktır.

⁵² Makul sürede yargılanma hakkının ihlali ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarında yer alan ve özellikle Danıştayda geçen temyiz ve karar düzeltme süresinin uzunluğunun eleştiri konusu yapıldığı kararlardan şu kesitler sunulabilir:

Nuri Özkan/Türkiye (B. No: 50733/99, 9/11/2004) kararında AİHM, idare mahkemesinin kararı ile bu karara yöneltilen temyiz incelemesinin sonuçlandırıldığı tarih arasındaki üç yıl altı aylık süre nedeniyle, gecikmenin temyiz istemini inceleyen makâmın tutumundan kaynaklandığı sonucuna ulaşmıştır (§ 21). *Buhur/Türkiye* (B. No: 24869/05, 20/7/2010) kararında, idari yargıda yargılamanın, ilk derece mahkemesinde yaklaşık iki yılda sonuçlandırıldığı; temyiz aşamasının bir yıl yedi ay, karar düzeltme aşamasının ise üç yıl dört ay sürdüğü gözlemlenmiştir. Toplam yargılama süresi iki derecede 6 yıl 9 aydır (§ 14). *Gürkan/Türkiye* kararında (B. No: 1154/04, 29/3/2011) atama işleminin iptali istemine konu uyuşmazlıkta AİHM, altı yıl altı ay süren yargılamada, davanın sadece temyiz ve karar düzeltme aşamalarının beş yıl on ay sürdüğünü ve bu gecikmenin, yargılamanın uzun sürmesine önemli ölçüde katkı yaptığını ifade etmektedir (§ 28). *Okçu/Türkiye* (B. No: 39515/03, 21/7/2009) kararında, maddi tazminat istemi yönünden davayı reddeden ve manevi tazminat istemini kısmen kabul eden idare mahkemesinin, ilk seferinde davayı üç yıl dört ayda karara bağladığını; kararın maddi tazminata ilişkin hüküm fıkrasının bozulması ile sonuçlanan temyiz aşamasının on beş ay, karar düzeltme aşamasının ise yaklaşık iki buçuk yıl sürdüğünü; maddi tazminat tutarının tespiti amacıyla bilirkişiye başvurulduktan sonra ilk bilirkişi raporunun bir yıl yedi ay, itiraz üzerine ikinci raporun yaklaşık on bir ayda alınabildiğini, toplamda bozmadan sonraki yargılama sürecinin üç yıldan fazla sürdüğünü, bu karara yöneltilen temyiz isteminin yaklaşık dört yılda sonuçlandırıldığı saptanmıştır (§§ 10-18). *Kök/Türkiye* (B. No: 1855/02, 19/10/2006) kararında, altı yıldan biraz fazla devam eden yargılamada, Danıştayın temyiz incelemesinde aşırı derecede yavaş hareket ettiği; dava dosyasının eksik olduğunu fark ederek 5 Mart 1999 tarihinde ara kararı vermesi için yaklaşık üç yıl geçtiği, bundan sonra temyiz aşamasının on bir ay daha sürdüğü ifade edilmektedir (§ 42). *Ahmet Kılıç/Türkiye* (B. No: 38473/02, 25/7/2006) kararında, temyiz aşamasında üç yıl iki ay gibi uzun bir sürenin geçtiği belirtilmektedir (§ 34). *Karakullukçu/Türkiye* (B. No: 49275/99, 22/11/2005) kararında, Danıştayın idarenin karar düzeltme istemi hakkında karar vermesinden önce geçen iki yıl gibi uzun bir sürenin görmezden gelinemeyeceğini belirtmiştir (§ 36). *Mete/Türkiye* (B. No: 39327/02, 25/10/2005) kararında, idare mahkemesinin karar tarihi ile Danıştayın başvuranın temyiz istemini reddettiği tarih arasında iki yıl sekiz aylık sürenin görmezden gelinemeyecek uzunlukta olduğu, ayrıca bu kararlar karar düzeltme isteminin reddi yolundaki karar tarihi arasında yaklaşık bir yıl dört aylık ek bir sürenin daha geçtiği tespit edilmiştir (§ 26). *Ormancı ve Diğerleri/Türkiye* (B. No: 43647/98, 21/12/2004) kararında, yetki konusundaki usul hükümlerine aykırı şekilde dava açılması nedeniyle başvuru sahiplerinin de dava sürecinin uzamasına katkıda bulunduklarını belirten AİHM, yetki hususunun 2577 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi uyarınca ilk inceleme aşamasında mahkemece araştırılması gerektiği halde, idare mahkemesinin dilekçenin sunulmasından ancak bir yıl on ay sonra yetkisizlik kararı verdiğine dikkat çekmiştir. Mahkemenin yetkisizlik kararı verilebilmesinin ancak tarafların görüşlerini iletmelerinden sonra mümkün olduğu kabul edilse bile, AİHM, davanın idare mahkemesi önünde bir yıl dört ay ve yirmi dört gün boyunca derdest kaldığını ve başvuru sahiplerinin bu gecikmenin tamamından sorumlu olduğu sonucuna varılamayacağını belirtmiştir (§§ 42, 43). *Erciyas/Türkiye* (B. No: 10971/05, 27/9/2011) kararında, AİHM, idare mahkemesinin esasa ilişkin kararını yedi aydan biraz fazla bir sürede ve gerçekleştirilebileceği tüm çabuklukla verdiğini; buna karşın, Danıştayın temyiz ve karar düzeltme istemlerini sırasıyla, yirmi iki ve on dokuz ayda sonuçlandırdığını vurgulamıştır (§ 31).

AYM de bir kararında (*Selahattin Akyl*, B. No: 2012/1198, 7/11/2013) idari yargılama sürelerinin uzunluğuna dikkat çekmiş ve "...ilk derece mahkemesinde, verilen karar sonrasında gerekçeli kararın taraflara tebliğ işlemlerinin başlatılması ve kanun yoluna başvurulması üzerine dosyanın üst mahkemeye sevk sürecinde gecikmelerin yaşandığını..." saptamıştır (§ 52). Ayrıca, "... kararın ilk kez temyiz edilmesi üzerine, temyiz merciinde kayda alınma tarihi nazara alındığında yaklaşık bir yıl on bir ay sonra kısmen onama kısmen bozma kararı tesis edildiği, ilk derece mahkemesinde verilen kararın tekrar temyiz edilmesi üzerine bir yıl on bir ay sonra dosyanın bozma kararı ile neticelendirildiği, davalı idareler tarafından yapılan karar düzeltme talebi sonrasında, bir yıl altı aylık bölümü Danıştay Savcılığına görüş bildirilmesi sürecini kapsamakla birlikte, toplam bir yıl dokuz ay sonra karar düzeltme talebinin değerlendirilerek reddine karar verildiği, ilk derece mahkemesince üçüncü kez verilen kararın temyiz edilmesi üzerine dosyanın 16/2/2012 tarihinde Danıştay'da kayda alındığı ve dava halihazırda Danıştay 6. Dairesi nezdinde derdest olmakla, bu sürecin yaklaşık bir yıl dokuz aydır devam etmekte olduğu..." belirtilmiştir (§ 53). AYM tarafından yargılamada kanun yolu incelemesinde geçen sürenin uzun olduğu vurgulanmış, ayrıca bozma kararı sonrasında dosyanın ilk derece mahkemesine sevkinde de gecikmeler yaşandığı belirtilmiştir. Aynı kararda AYM, özellikle yargı sisteminin yapısından kaynaklanan iş yükü ve organizasyon eksikliğinin somut başvuruya ilişkin yargılama süresinin uzaması üzerinde baskın bir etkiye sahip olduğu, ancak hukuk sisteminde var olan yapısal ve organizasyona ilişkin eksikliklerin, yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleştirilmesini izah edemeyeceğinin açık olduğunu belirtmiştir. (§ 58)

Nitekim karşılaştırmalı hukuk örnekleri irdelendiğinde yargısal içtihatlarla hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlandığı demokratik hukuk devletlerinde uyuşmazlıkların idari aşamada sonlandırılma oranının oldukça yüksek olduğu ve bu yolla birçok uyuşmazlığın yargı mercilerinin önüne taşınmadan idari çözüm yollarıyla sonuçlandırılabilirdiği görülmektedir. Bu nedenle soruna bütüncül bir yaklaşım sağlamak ve çalışma grubunda ortaya konulan diğer eserlerdeki değerli önerilere farklı bir açıdan destek vermek amacıyla bu satırlar kaleme alınmıştır.

İdari çözüm yolunda etkinlik sağlanmasının içtihatlar yoluyla belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanmasında bağlı olduğu yönündeki tezimizi dayanağını ortaya koyabilmek öncelikle idari yargı mercilerinin içtihat üretme kapasitesinde güncel durumun ortaya konulmasını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda öncelikle 6545 sayılı Kanunla benimsenen istinaf usulünde Danıştayın içtihat mercii rolüne (I/A) ve kısaca kanun koyucu tarafından içtihat üretimi amacıyla öngörülen yöntemlere (I/B) değinilecektir. İzleyen başlık altında, Danıştayın içtihat mercii rolünü gereği gibi ifa etmesi yönündeki engeller ortaya konulmaya çalışılacak (II); bu kapsamda temyiz incelemesinin kapsamının daraltılmasında uygulanan tedbirlere değinilecek (II/A) ve mevcut filtreleme sisteminin etkin olmamasının nedenleri istatistiksel veriler bağlamında irdelenecektir (II/B). Bir sonraki başlıkta ise karşılaştırmalı hukukta temyiz incelemesinin kapsamının daraltılmasında uygulanan yöntemlere kısaca göz atılacaktır (III). Son olarak karşılaştırmalı hukuktaki bu örnekler bağlamında Danıştayın içtihat mercii rolünün güçlendirilmesi için Türk idari yargı düzeninde içtihat odaklı çalışma prensibinin neden kabul edilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılarak incelemeye son verilecektir.

4.3.2. Danıştayın İçtihat Mercii Rolü ve İçtihat Üretimi Amacıyla Öngörülen Yöntemler

4.3.2.1. Danıştayın İçtihat Mercii Rolü

18/06/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunla⁵³ idari yargıda istinaf usulünün uygulanmasına yönelik olarak yapılan değişiklikle Türk idari yargı teşkilatı açısından yeni bir dönem başlamıştır. Temyiz mercii olarak idari yargı teşkilatının en üstünde konumlanan Danıştayın, bu yeni sistemde içtihat üretimi yoluyla idari yargı uygulamasına yön veren bir mercii olarak görev ifa etmesi kanun koyucu tarafından öngörülmüştür.

⁵³ RG, 28 Haziran 2014, Sayı 29044

Danıştayın bu görevini gereği gibi ifa edebilmesinin iş yükü sorununa çözüm bulunmasına ve temyiz incelemesinin kapsamının daraltılmasına bağlı olduğu düşünüen kanun koyucu, 6545 sayılı Kanun ve daha sonra 1/7/2016 tarih ve 6723 sayılı Kanunla⁵⁴ bu sorunların çözümüne yönelik birtakım değişiklikler yapmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6545 sayılı Kanunla değişik 45'inci maddesinin (6) numaralı fıkrasında "bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararlarının kesin olduğu" belirtilmiş, 46'ncı maddede ise temyiz edilebilecek kararlar sayma yoluyla belirtilmiştir. Bu doğrultuda kanun koyucunun istinaf kanun *yolunu esas kanun yolu*, temyiz kanun yolunu ise *şarta bağlı kanun yolu* olarak belirlediği anlaşılmaktadır.

Kanun koyucu 2577 sayılı Kanunun 46'ncı maddesinde öngördüğü konu ve miktar sınırlamaları yoluyla temyiz incelemesine tabi olabilecek dosya sayısına sınırlama getirmiş ve Danıştayın iş yükünü azaltmaya çalışmıştır. 6545 sayılı Kanunun gerekçesinde, istinaf sisteminden önce uygulanan itiraz usulünde Danıştayın iş yüküne dikkat çekilmiş; bu soruna çözüm bulmak ve "Danıştayın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi" amacıyla istinaf usulünde uyuşmazlıkların "yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak" bölge idare mahkemesi kararlarıyla kesin olarak sonuçlandırılacağı belirtilmiştir. Böylece kanun koyucu daha az bir iş yüküyle çalışan Danıştayın içtihat üretme rolüne odaklanabileceği varsayımını kabul etmiştir (TBMM, 2014).

Danıştayın içtihat mercii rolünün güçlendirilmesine yönelik değişiklikler sadece temyiz incelemesine gelebilecek dosya sayısının sınırlandırılmasına münhasır kalmamış ve 6723 sayılı Kanunla maddi vakıa denetiminin temyiz incelemesinin kapsamı dışında bırakılmasını temin edecek bir değişikliğe gidilmiştir. Anılan Kanunla yapılan değişiklik sonucunda, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23'üncü maddesinin "a" bendinde Danıştayın temyiz incelemesinin kapsamı, "*bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla*" sınırlandırılmıştır.

İstinaf aşamasında mahkeme kararlarının hukuki ve maddi yönden denetlenebilmesinin istinaf ile temyizi ayıran en önemli unsurdur (Karataş Durmuş, 2023: 37). İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi kararındaki maddi hatanın giderilmesi (Semiz, 2021: 85) ve hukuk kurallarının uygulanması noktasındaki yorumun denetimi amacıyla getirilmiştir. Danıştay Kanunu'nun

⁵⁴ RG, 23 Temmuz 2016, Sayı 29779 (mükerrer 2)

23'üncü maddesinin "a" bendinde yapılan değişiklikle maddi vakıa incelemesinin ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi tarafından yapılması, temyizde ise bu yönden bir inceleme yapılmaması esası benimsenmiştir.

Maddi olgu ve olayların denetiminin temyiz incelemesinin kapsamı dışına çıkarılması yoluyla temyiz incelemesinde bir hukuk kuralının somut olayda uygulanma biçiminin ortaya konulmasına odaklanması ve böylece ilgili uyuşmazlık bakımından belirlenecek içtihat kapsamında hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin temin edilmesi amaçlanmıştır. 6723 sayılı Kanun değişikliğine ilişkin gerekçede her dosyanın temyiz mahkemeleri önünde taşınmasının ve temyiz mahkemelerinin maddi vakıa incelemesi yapmalarının meydana getirdiği iş yükü sorununa dikkat çekilmiştir. Ayrıca istinaf sisteminin, davaların daha kısa zamanda sonuçlandırılması, maddi vakıa denetiminin istinaf mercileri tarafından yapılması, yüksek mahkemelerin ise asli görevini icra ederek "içtihat müessesesi" haline gelmesine imkân sağlanması amacıyla getirildiği vurgulanmıştır (TBMM, 2016).

Temyiz incelemesinin kapsamına ilişkin değişiklikler bir yana bırakıldığında, 6545 sayılı Kanunun gerekçesi ile 6723 sayılı Kanunun gerekçesinde iki hususun ön plana çıktığı görülmektedir:

- i. Her dosya için temyize başvurulması önlenerek Danıştayın içtihat mercii sıfatıyla bu görevini ifa edebileceği makul bir iş yüküyle çalışması
- ii. Uyuşmazlıkların Danıştay içtihatları doğrultusunda çözüme kavuşturularak %80'inin istinaf kanun yolunda kesinleşmesi

Kanun gerekçelerinde yer alan bu iki belirleme akla şu soruyu getirmektedir: Uyuşmazlıkların ilk derece mahkemesinin kesin nitelikteki kararıyla ya da istinaf incelemesi sonucunda kesinleşmesi ve bu nedenle temyiz istemine konu olmaması nedeniyle *uyuşmazlıkların büyük çoğunluğuna hâkim olmadığı bir sistemde Danıştay bu rolünü nasıl ifa edecektir* (Akyıldız, 2015: 18; Keskin, 2016: 259-260; Sancakdar, 2016: 72; Yılmaz, 2016: 437; Yılmaz, 2023: 1915)? Bu sorunun en olumsuz etkisini Danıştayın içtihat mercii rolü üzerinde göstereceği kuşkusuzdur. Çalışmanın izleyen bölümünde bu soruna çeşitli yönleriyle ışık tutulmaya çalışılacaktır.

Bu sorunun irdelenmesine geçmeden önce bu başlık altında son olarak kanun koyucunun içtihat üretimi için öngördüğü yöntemler kısaca incelenecektir.

4.3.2.2. İçtihat Üretimi Amacıyla Öngörülen Yöntemler

Danıştayın içtihat üretme ve uygulama birliğinin sağlanması yönünden mevcut sistemde kanun koyucunun dört ayrı yöntem öngördüğü söylenebilir:

- i. Temyiz (2577 sayılı Kanun md. 46)
- ii. İçtihatların birleştirilmesi (2575 sayılı Kanun md. 39, 40)
- iii. Kanun yararına temyiz (2577 sayılı Kanun md. 51)
- iv. Bölge idare mahkemeleri arasındaki karar aykırılığının giderilmesi (2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md. 3/C (4) numaralı fıkra/"c" bendi)

Bu dört yöntem, konu aldığı karar türleri bağlamında iki ayrı başlık altında bir tasnife tabi tutulabilir:

4.3.2.2.1. Danıştay Kararlarını Konu Alan Yöntemler:

4.3.2.2.1.1. İçtihatların Birleştirilmesi

2575 sayılı Kanunda öngörülen içtihatların birleştirilmesi yolu, "Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar" arasındaki aykırılık ya da uyuşmazlıkları gidermeye ve birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesine yöneliktir.

Bu konuda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu görevli olup bu Kurulun içtihatların birleştirilmesine ya da değiştirilmesine yönelik kararları Resmî Gazete'de yayımlanır (2575 sayılı Kanunun 40'ıncı maddesinin (3) numaralı fıkrası). Kanunda bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

4.3.2.2.1.2. Temyiz

2575 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinde sayılan ve Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacağı davalarda verilen kararlar ile 2577 sayılı Kanunun 39'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasının "a" bendi uyarınca bağlantılı davalarda Danıştay dava daireleri tarafından verilen kararlara yöneltilen temyiz istemleri Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu ya ad Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından sonuçlandırılır. Temyiz istemleri üzerine verilecek kararlar ile uygulamada belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanması mümkündür.

4.3.2.2.2. Diğer İdari Yargı Mercilerinin Kararlarını Konu Alan Yöntemler:

4.3.2.2.2.1. Temyiz

Temyiz incelemesinin konusunu (Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda verilen kararlar müstesna tutulmak kaydıyla) bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda verdiği kararlar oluşturmaktadır.

2577 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesinde "2576 sayılı Kanunun, 6545 Kanunla değişik 3'üncü maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurtda göreve başlayacakları tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümlerin uygulanacağı" kurala bağlanmıştır. Bu nedenle hâlâ sınırlı sayıda da olsa idare ve vergi mahkemelerince anılan tarihten önce verilen kararlarla ilgili temyiz incelemesinin sürdüğü dosyalar da mevcuttur.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen kararın tarafların hukukuna etkili olması, bu yöntemi diğer içtihat üretme yöntemlerinden ayrı kılmaktadır. Bu bağlamda temyiz incelemesi sonucunda verilen kararın tarafların hukukunu ilgilendirmesi boyutuyla *sübjektif etkiye*; içtihat oluşturması boyutuyla da *objektif etkiye* sahip olduğu söylenebilir. Bu açıdan temyiz kanun yolu, "içtihat oluşturulması sayesinde kuralların yorumlanmasına; farklı mahkemelerin kararlarının denetlenmesi sayesinde içtihat birliğinin sağlanmasına hizmet eder" (Açımız, 2023: 19). Öte yandan temyiz üçüncü bir derece mi olduğu yoksa içtihat birliğinin sağlanması amacıyla öngörülmüş bir yol mu olduğu tartışmalıdır. Doktrinde temyiz, "...üçüncü bir yargılama aşaması olarak değil; ...hukuk düzenini oluşturan kuralların, ülke genelinde, aynı şekilde yorumlanıp, aynı şekilde uygulanarak içtihat birliğinin sağlanması ve böylece, kanun önünde eşitli ilkesinin tesisi amacıyla" öngörüldüğü savunulmaktadır (Candan, 2022: 1394) Fransız idari yargılama hukukunda temyiz derecesi olarak kabul edilmediği, istinafın varlığı nedeniyle yargılamanın kural olarak iki dereceli olduğunu belirtilmektedir (Bailleul'den aktaran Açımız, 2023: 23 (dn. 39); Sevinç, 2018: 9-10).

2. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz "idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar" hakkında uygulanan bir yöntemdir.

Kanun yararına temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

Başka bir anlatımla bozma kararının tarafların hukukuna bir etkisi bulunmayıp sadece objektif etkisi vardır.

Kanun uygulanmasını gösterdiği için 2577 sayılı Kanunun 51'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında bu bozma kararının Resmî Gazete'de yayımlanması öngörülmüştür.

3. Karar Aykırılıklarının Giderilmesi

İçtihat üretme yöntemlerinin en yenisi ise bölge idare mahkemeleri arasındaki karar aykırılığının giderilmesi yöntemidir. 2576 sayılı Kanunun 18/06/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanunla değişik 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca bu yöntem, "bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde" işletilebilir ve bu aykırılıkların giderilmesine yöneliktir. Aynı maddenin 17/10/2019 tarih ve 7188 sayılı Kanunla değişik (5) numaralı fıkrasında bu aykırılıkların kesin olarak giderilmesi görevi konusuna göre İDDK ile VDDK'ya verilmiştir. Bu maddede kanun koyucu bu usulün sadece kesin nitelikteki kararlar hakkında işletilebileceğini öngörmüş, kanun yararına temyizden farklı olarak temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararları kapsam dışında bırakmıştır.

Danıştayın içtihat mercii rolü ile içtihat üretme yöntemlerine değinildikten sonra, izleyen başlık altında temyiz kanun yolunda Danıştayın içtihat mercii rolünü gereği gibi ifa etmesini engelleyen nedenlere değinilecektir. Bu kapsamdaki açıklamalar ise temyiz incelemesinin kapsamının daraltılmasında uygulanan mevcut tedbirler ve filtreleme sisteminin etkin olmaması başlıkları altında yapılacaktır.

4.3.3. Danıştayın İçtihat Mercii Rolünü Etkin Bir Şekilde İfa Etmesinin Önündeki Engeller

4.3.3.1. Temyiz İncelemesinin Kapsamının Daraltılmasında Uygulanan Tedbirler

6545 sayılı Kanun ve 6723 sayılı Kanun değişiklikleriyle *esas kanun yolu* olan *istinaf* kanun yolunda, bölge idare mahkemelerinin, maddi olgular ile hukuk kurallarının uyuşmazlığa uygulanması hususlarında bir yargısal denetim ifa etmesi; *şarta bağlı kanun yolu* olan *temyiz*de ise Danıştayın, 2577 sayılı Kanunun 46'ncı maddesinde temyiz edilebilecek kararlarda, "bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini" gerçekleştirmesi ve bu sistemde Danıştayın esas olarak içtihat mercii sıfatıyla hukuk uygulamasında hukuki belirliliği ve öngörülebilirliği sağlaması planlanmıştır.

Ancak kanun koyucunun bu planının uygulamada ne kadar sağlıklı bir biçimde işlediği tartışma konusudur. Bu planlama dahilinde kanun koyucu, ilk derece mahkemelerince yürütülen yargısal denetim veya istinaf incelemesi sonucunda kesin nitelikteki kararlarla sona eren uyuşmazlıkları temyiz incelemesinin kapsamı dışında bırakmıştır.

Bu suretle kanun koyucu, içtihadın sadece önemli gördüğü konularda ya da dava konusunun önemli bir meblağa tekabül etmesi halinde üretilebileceğini kabul ederek hukuk uygulamasıyla bağdaşmayan bir ayırtırmaya ve dışlamaya gitmiştir.

Oysa ilk derece mahkemelerinde yürütülen yargılama neticesinde ya da istinaf incelemesi sonucunda kesinleşmesi öngörülen bir hukuki uyuşmazlık da içtihat üretmeye değer bir nitelik taşıyabilir. Ancak bu uyuşmazlıklar konu ve miktar sınırlamalarıyla temyiz incelemesinin kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle anılan sınırlamaların oldukça yapay, palyatif ve içtihat üretimini sınırlayabilecek nitelikte olduğu değerlendirilebilir (Yılmazoğlu, 2023: 73). Temyiz edilebilirliğe ilişkin parasal sınırlamaların her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılması ve parasal sınırın belirlenmesinde hangi tarihin esas alınacağını belirsiz olması da sorunun perçinlenmesine ve birçok uyuşmazlığın temyiz denetimi kapsamı dışında bırakılmasına yol açan başka bir nedendir.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunla⁵⁵ AYM'nin yakın tarihli iptal kararları⁵⁶ nedeniyle doğan hukuki boşluğu gidermek amacıyla çeşitli kanun düzenlemeleri yapılmıştır. Bu kapsamda istinaf ve temyiz başvurularına ilişkin parasal sınırlar güncellenerek korunmuş, konusu iki yüz yetmiş bin Türk lirasını aşp dokuz yüz yirmi bin Türk lirasını aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan ve istinaf kanun yolu incelemesinde kaldırma kararı üzerine yeniden verilen kararlara karşı temyiz başvurusunda bulunma imkânı tanınmış, "istinaf veya temyiz yoluna başvurulabilecek kararların belirlenmesinde ise ilk derece mahkemesi veya bölge idare mahkemesince nihai kararın verildiği tarihteki parasal sınır"ın esas alınacağı belirtilmiştir. Yeni kanun düzenlemede de palyatif ve içtihat üretimini sınırlayabilecek nitelikteki sınırlamaların korunduğu görülmektedir. Ayrıca bazı hallerde kaldırma kararı üzerine yeniden verilen kararlara karşı temyiz yolunun açılmasının da Danıştayın iş yükünü artıracığı açıktır.

Diğer yandan kanun koyucu, maddi vakıa denetimi ile hukuk kurallarına uygunluk denetimi arasındaki sınırları açıkça ortaya koymayarak temyiz incelemesinin kapsamını uygulayıcıların yorumuna bırakmıştır ki uygulamada bu ayrımın henüz sağlıklı bir biçimde

⁵⁵ RG, 2 Ağustos 2024, Sayı 32620

⁵⁶ AYM, 26.07.2023 Tarih ve E.2023/36, K.2023/142 Sayılı Karar §§ 15-16 ve AYM, 26.10.2023 Tarih ve E.2023/81, K.2023/184 Sayılı Karar, §§ 14-17.

yapılabildiğini söylemek oldukça güçtür. Maddi vakıa denetimi ile hukuk kurallarına uygunluk denetimi ayrımının yapılmaması, Danıştayı üçüncü aşamada maddi vakıa denetimi yapan bir mahkeme haline getirmekte ve temyiz incelemesi sonucunda, somut olayın özelliklerinin hukuki uyumsuzluğa verdiği niteliği dava konusu olaydan soyutlayarak aynı ya da benzer nitelikteki tüm davalara uygulanabilecek ilkesel sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir.

Oysaki kanun koyucunun bu sistemi öngörmesinin amacı, örneğin, disiplin hukukuna ilişkin mevzuat uyarınca kınama cezası tesis edilmesine ilişkin işlemde ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatta, Danıştaya bu işlemlerin tesis edilebileceği yasal koşulları ve bunların dava konusu olaylara nasıl uygulanabileceğini genel-geçer nitelikte ve ilkesel düzeyde belirleme görevi vermektir. Yoksa her olay bağlamında maddi olgu ve olayları esas alarak bu koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemek değildir. Bu son denetim, maddi vakıa denetimi yapan mahkemelere (ilk derece mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri) düşen bir görevdir. Ancak anılan ayrımın yapılmaması nedeniyle temyiz incelemesinde hala maddi vakıa denetimi yapılabilmektedir.

Temyiz edilebilirlik açısından konu ve miktar sınırlamalarına sahip mevcut sistemde, kanun koyucunun aksi yöndeki iradesine rağmen Danıştayın hala maddi vakıa denetimini sürdürmeye devam etmesi ve aynı uyumsuzluğun hukuki boyutunun da farklı dosyalarda tekraren tartışılması, uygulamada bilinen ancak yazıya dökülmeyen "içtihadın dondurulmaması" ve "içtihadı gelişimin sürdürülmesi" yönündeki bir kabule/düşünceye dayalıdır. Ancak kaygı dolu bu yaklaşım nedeniyle daha önemli bir değer feda edilmektedir. Bu değer, bir içtihat mahkemesinin varlık nedeni olan içtihatların hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği sağlayacak şekilde oluşturulmasıdır. Kaldı ki, yukarıda anılan uygulamadaki kabulün aksine, hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği sağlayacak nitelikte içtihatların oluşturulması hukuki gelişimin önünde bir engel değildir, sadece istikrarı sağlamaya yönelmektedir. İçtihat mahkemesi, nedenlerini açıklamak ve sık olmamak kaydıyla mevcut içtihadını geliştirme ve değiştirme imkânına her zaman sahiptir.

Buraya kadar olan açıklamalardan temyiz incelemesinin kapsamının daraltılmasına ilişkin yapay ve palyatif nitelikteki konu ve miktar sınırlamaları yanında temyiz incelemesinde maddi vakıa denetiminin dışlanması olgusundaki müphemliğin Danıştayın içtihat mercii fonksiyonunu gereği gibi ifa etmesini engelleyen bir neden oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu noktada konu ve

miktar sınırlamalarından müteşekkil mevcut filtreleme sistemi üzerinde biraz daha ayrıntılı durmak sorunun ortaya konulması açısından yardımcı olacaktır.

4.3.3.2. İstatiksel Veriler Bağlamında Mevcut Filtreleme Sisteminin Etkinliği

Temyiz incelemesinin kapsamının belirlenmesinde uygulanagelen konu ve miktar sınırlamalarına sahip sistem, ilk derece mahkemesinde kesinleşen ya da istinaf incelemesi sonucunda kesinleşen kararlar haricinde Danıştayın iş yükü sorununa çözüm sunamamıştır.

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan adli istatistiklere göre Danıştay önündeki dosya sayıları istinaf sisteminin yürürlüğe girdiği 2016 yılından sonra bir azalış göstermekle birlikte her yıl 100.000 üzerinde bir dosya bir sonraki yıla devredilmektedir.⁵⁷ Başka bir anlatımla, mevcut filtreleme sistemi istinaf incelemesinde kesinleşen dosya sayılarına rağmen ne Danıştayın iş yükünü içtihat üretme fonksiyonunu gereği gibi ifa edebileceği bir sayıya indirebilmiş ne de Danıştayın içtihat odaklı bir yaklaşımla çalışmasını sağlayabilmiştir.

Danıştayda iş yükünün azalmaması, dosya birikimine, bu birikim ise temyiz incelemesi sürelerinin uzamasına ve aynı konunun, farklı dosyalarda, farklı heyet oluşumları tarafından tekrar tekrar tartışılmasına yol açarak içtihat aykırılıklarının oluşmasına neden olmaktadır.

⁵⁷ Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilere göre 2012-2021 yılları arasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen uyumsuzluklar dahil Danıştay daireleri iş durumu aşağıdaki gibidir: Adalet Bakanlığı. (2022). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2021" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet_ist-2021.pdf, s. 6, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).; Adalet Bakanlığı. (2023). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2022" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, s. 50, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).; Adalet Bakanlığı. (2024). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2023" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADalet_ist-2023CALISMALARI59.pdf, s. 55, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).: 2012 2013 2014 2015 2016 2017
Gelen 347.890 355.531 330.932 375.846 461.536 349.592 Karara bağlanan 138.627 165.501 140.815 182.141
197.382 143.604 Devir 209.263 190.030 190.117 193.705 264.154 205.988 2018 2019 2020 2021
2022 2023 Gelen 302.376 271.770 211.627 235.563 206.553 232.877 Karara bağlanan 137.430 132.447
77.343 106.602 85.780 99.409 Devir 164.946 139.323 134.284 128.961 120.773 112.825

Danıştay'da bir önceki yıldan devreden ve yıl içinde gelen dosyalardan temyiz incelemesine tabi olan dosya sayısı 2021 yılında 222.514; 2022 yılında 194.006; 2023 yılında 220.969'dur. Bu dosyalardan temyiz incelemesine tabi tutularak karara bağlanan dosya sayısı 2021 yılında 100.394; 2022 yılında 80.635; 2023 yılında 95.169'dur. Temyiz incelemesine tabi tutulmak üzere bir sonraki yıla devredilen dosya sayısı ise 2021 yılında 122.120; 2022 yılında 113.371; 2023 yılında 105.994'tür. Adalet Bakanlığı. (2022). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2021" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet_ist-2021.pdf, s. 17, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).; Adalet Bakanlığı. (2023). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2022" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, s. 114, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).; Adalet Bakanlığı. (2024). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2023" https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADalet_ist-2023CALISMALARI59.pdf, s. 132, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).

Temyiz inceleme sürelerinin uzaması makul sürede yargılama hakkı, içtihat aykırılıkları ise hukuki belirliliğin sağlanamaması nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ihlallerine yol açmaktadır. Aynı zamanda içtihatlardaki belirsizlik ve öngörülemezlik idari çözüm yollarının etkinliğini azaltmaktadır.

Etkin biçimde niceliği azaltmaya ve niteliği artırmaya yönelik bir yaklaşım benimsenmedikçe bu sarmalın sona erdirilmesi ve Danıştayın içtihat üreterek uygulamada hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği sağlaması mümkün gözükmemektedir.

İçtihat mercii rolünü üstlenen mahkemenin bu önemli görevini ifa edebilmesi öncelikle iş yükü altında ezilmemesine bağlıdır. AİHM, *Papaioannou/Yunanistan* kararında, öncelikle temyiz başvurusunda bulunmak için öngörülen kısıtlamaların adaletin iyi yönetilmesini ve öngörülebilirliği sağlamayı hedeflediğini belirtmiştir.⁵⁸ AİHM, Yunanistan'da yürürlüğe konulan ve "temyiz başvurularının, yalnızca bir içtihat bulunmadığında ya da verilen kararlar Danıştay ya da diğer yüksek mahkemelerin içtihatları arasında çelişki bulunduğu kabul edilebilir bulunmasını" öngören⁵⁹ 3900/2010 sayılı Kanunun "Danıştayın işlevlerini etkin bir biçimde ifa etmesini sağlamayı hedeflediğini" ifade etmiştir.⁶⁰ (Bu kararın ilgili bölümlerinin çevirisi ve bu karar temelinde temyiz incelemesi açısından benimsenen kabul edilebilirlik kriterlerinin mahkemeye erişim hakkı karşısındaki konumuna yönelik bir değerlendirme için bkz. Yılmazoğlu, 2023: 111-114).

Bu nedenle maddi vakıa denetiminin ilk derece mahkemesi ve istinaf mercii tarafından yapıldığı istinaf sisteminde üçüncü bir maddi vakıa denetimi yapan mahkemeye ihtiyaç olmadığı kadar, içtihat mercii rolünü üstlenen mahkemenin de içtihatlarıyla hukuki belirliliği ve öngörülebilirliği sağladığı hukuki uyumsuzluklarda aynı konuyu tekrar incelemekten imtina etme ve içtihat üreteceği dosyayı belirleme serbestisine sahip olması gerekir.

İçtihat odaklı bir yaklaşıma özgülenmiş bu filtreleme modeli eksikliği yanında, temyiz incelemesi tabi tutulabilecek dosyaların belirlenmesine özgü mevcut modelde, filtrelemenin sadece konu ve miktar sınırlamaları ile işlemesi başka bir sorun alanıdır. Bu modelde kanun koyucu uyumsuzlukların %80'inin temyiz incelemesine tabi olmadan kesinleşmesini öngörmüştür. Bu durum, salt bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesi sonucunda kesinleşen uyumsuzluklar esas alındığında ve mevcut sistemde dokuz ayrı bölge idare mahkemesinin

⁵⁸ AİHM, *Papaioannou/Yunanistan*, B. No: 18880/15, 2/6/2016, § 39. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 12.08.2024).

⁵⁹ AİHM, *Papaioannou/Yunanistan*, B. No: 18880/15, 2/6/2016, § 16. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 12.08.2024).

⁶⁰ AİHM, *Papaioannou/Yunanistan*, B. No: 18880/15, 2/6/2016, § 41. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 12.08.2024).

bulunduğu gözetildiğinde (Karataş Durmuş, 2023: 39) aynı ya da benzer uyuşmazlıkların farklı bölge idare mahkemeleri tarafından kesin nitelikteki kararlarla farklı şekillerde sonuçlandırılabilmesine neden olmaktadır. Aynı ya da benzer uyuşmazlıkların farklı şekilde sonuçlandırılabilmesi de ilgili uyuşmazlık bağlamında hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin ortadan kalkmasına ve yargıya güvenin azalmasına yol açmaktadır.

Konu ve miktar sınırlamaları nedeniyle temyiz incelemesine tabi tutulmadan kesinleşen bu uyuşmazlıklar yönünden Danıştayın içtihat üretmesi ve ülke genelinde belirlilik ve öngörülebilirliği sağlaması mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla sistemin bu hali birleştirici bir mekanizmanın varlığını gerekli kılmaktadır. Bu eksikliğin giderilmesinde ideal olan çözüm, birçok ülkede kabul edildiği ve “Amerika’nın tekrar keşfine ihtiyaç olmadığı” üzere temyiz izni sistemine geçilmesi ve her uyuşmazlığın kural olarak temyiz incelemesi şansına sahip olabilmesi ancak temyiz merciinin içtihat üreteceği dosyayı belirlemesidir. Ancak kanun koyucu tercihini henüz bu yönde kullanmamıştır.

4.3.4. Karşılaştırmalı Hukukta Uygulanan Sistemler

Temyiz incelemesinin kapsamının çeşitli filtreleme sistemleri uygulanarak daraltılması, bugün birçok ülke tarafından kabul edilen ve yüksek mahkemelerin içtihat mercii rolünün ön plana çıkarılmasını sağlayan bir yöntemdir. Diğer ülkelerin hukuk sistemlerinde anılan mahkemelerin filtreleme⁶¹, temyiz izni, liste usulü ile karar verme, pilot dava, yargısal görüş, bazı uyuşmazlıkların daha sınırlı sayıda hâkimle sonuçlandırılması gibi iş yükü altında ezilmeden bu rollerini ifa etmelerini kolaylaştıracak çeşitli araçlarla desteklendiği anlaşılmaktadır (Filtreleme modelleriyle ilgili Amerika Birleşik Devletleri uygulaması (certiorari) açısından bkz. Güran, 1977: 355-357, 395-421; Fransız uygulaması açısından bkz. Kaplan, 2016: 198-221; Sancakdar, 2013: 2279, 2280; Almanya, Avusturya, Yunanistan, Finlandiya, İsveç uygulamaları açısından bkz. Yılmazoğlu, 2023: 103-107; diğer uygulama örnekleri için bkz. Güzel, 2024: 50-60).

Bu konuda medeni ve ticari davalarda kanun yollarının ve prosedürlerinin işleyişi, kanun yollarındaki denetimin kapsamının sınırlanması (maddi vakıa denetiminin yapılmaması, izin sistemi), kanun yolu prosedürlerinin etkinliğini artıran önlemler (tek yargıyla çözülebilecek uyuşmazlıkların belirlenmesi, uzman avukatlık sisteminin kabul edilmesi) ve üçüncü derece

⁶¹ Burada filtrelemeyi en geniş anlamıyla kullandım. Filtreleme özünde bir yüksek mahkemede esas incelemesi aşamasına geçebilecek uyuşmazlıkların belirlenmesidir. Daire/kurulda çalışan ve belirli kıdeme ulaşmış, içtihatlara hâkim tetkik hâkimlerinin bir kıdemli yardımcısı altında çalıştığı bir birim kurgulanarak, bu birimin derdest dosyalar ile yeni esas kaydı alan dosyaları içtihatlar doğrultusunda tasnife tabi tutmak yönünde görevlendirilmesine “basit filtreleme”; basit filtrelemeye ek olarak, usul kararlarının tek üye tarafından verilmesi, içtihadın belli olduğu konularda iki ya da üç üye tarafından karar verilmesi, içtihat belirlenmesi gereken konularda üyelerin tamamından oluşan heyetçe dosyaların karara bağlanmasına “gelişmiş filtreleme” denilebilir.

mahkemesinin rolü ve işlevi (maddi vakıanın önceki iki aşamada incelendiği gerçeğinin göz önünde bulundurulması, üçüncü aşamanın “hukuku geliştirecek veya kanunun tek tip yorumlanmasına katkıda bulunacak” davalarda kullanılması) açısından Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 7/2/1995 tarihli ve 95(5) sayılı Tavsiye Kararı da değinilmesi gereken önemli bir başvuru kaynağıdır (Anılan Tavsiye Kararının ilgili bölümlerinin çevirisi için bkz. Yılmazoğlu, 2023: 107-111).

Bahse konu Tavsiye Kararı’nın “*Üst mahkemedeki yargılamanın kapsamını sınırlayan tedbirler*” başlıklı 5’inci maddesinde “başvuruda bulunulan konuların üst mahkeme tarafından incelenmesini sağlamak” için, üye devletlerin şu önlemlerden herhangi birini veya tamamını almayı değerlendirmesi tavsiye edilmiştir: “(a) üst mahkemenin veya tarafların ilk derece mahkemesinin tespit ettiği olgusal bulguların bir kısmını veya tamamını kabul etmesine izin vermek”; “(b) tarafların davanın belirli yönleriyle sınırlı şekilde başvuruda bulunmasına izin vermek”; “(c) kanun yolunun izne tabi kılındığı durumlarda, mahkemenin kanun yolu başvurusunun kapsamını sınırlandırmasına (örneğin, hukuki mesele) izin vermek”; “(d) yeni koşullar ortaya çıkmadıkça veya iç hukuk tarafından öngörülen başka nedenler olmadıkça, üst mahkemede yeni iddiaların, olguların veya delillerin sunulmasına ilişkin kısıtlamalar getirmek”; “(e) mahkemenin resen hareket edebileceği durumlar saklı kalmak kaydıyla, kanun yolundaki duruşmanın kanun yoluna başvuru gerekçeleriyle sınırlandırmak”.

Karar’ın “*Kanun yolu sistemlerinin ve prosedürlerinin işleyişini iyileştirmeye yönelik diğer önlemler*” başlıklı III. Bölümünde yer alan “*Kanun yolu prosedürlerinin etkinliğini artıran önlemler*” başlıklı 6’ncı maddede “kanun yolu başvurularının hızlı ve verimli bir şekilde incelenmesini sağlamak için, devletlerin şu önlemlerden herhangi birini veya tamamını almayı değerlendirebileceği” ifade edilmiştir: “(a) davalarla ilgilenmek için gereğinden fazla yargıç kullanmamak. Örneğin, aşağıdaki konuların bir kısmında veya tamamında tek bir yargıç kullanılabilir: i. kanun yolu izni başvuruları; ii. yargılama usulüne ilişkin uygulamalar; iii. basit uyuşmazlıklar; iv. tarafların talep etmesi halinde; v. davanın açıkça dayanaktan yoksun olduğu durumlarda; vi. aile uyuşmazlıklarında; vii. acil uyuşmazlıklarda...” “(k) mahkemede taraflar adına hareket etmek için nitelikli avukatların kullanımını teşvik etmek”.

Tavsiye Kararı’nın “*Üçüncü derece mahkemesinin rolü ve işlevi*” başlıklı IV. Bölümünde yer alan “*Üçüncü bir mahkemeye yapılan kanun yolu başvurusuna ilişkin tedbirler*” başlıklı 7’nci maddesinde “(a) bu Tavsiye Kararı’nın hükümlerinin, ikinci derece mahkeme üzerinde denetim

uygulayan bir mahkeme olan “üçüncü mahkeme” var olduğunda bu mahkeme için de geçerli olması gerektiği” belirtilmiştir. “(b) Devletler, üçüncü mahkemelere ilişkin tedbirleri değerlendirirken, davaların hâlihazırda iki mahkeme tarafından görülmekte olduğunu göz önünde tutmalıdır.” (c) Üçüncü mahkemeye yapılan başvurular, özellikle üçüncü bir yargısal incelemeyi hak eden davalarda, örneğin hukuku geliştirecek veya kanunun tek tip yorumlanmasına katkıda bulunacak davalarda kullanılmalıdır. Ayrıca bu başvuru yolu, davanın kamusal öneme sahip bir hukuki meseleyle ilgili olduğu durumlarla sınırlı kalabilir. Kanun yoluna başvuran ilgiliden, davanın neden bu tür amaçlara katkıda bulunacağına ilişkin gerekçelerini belirtmesi istenmelidir.” (d) Devletler, örneğin bir ön karar için başvuru veya ikinci mahkemeyi atlayan bir usul (“sıçrama” usulü) yoluyla, üçüncü mahkemenin bir davayla doğrudan ilgilenebileceği bir sistem getirmeyi değerlendirebilirler. Bu tür prosedürler, her halükârda üçüncü bir mahkemeye temyiz başvurusunun muhtemel olacağı hukuki meseleler için özellikle uygun olabilir.” “(e) İkinci veya üçüncü derecedeki mahkeme yürütmeyi durdurma kararı vermedikçe veya temyiz eden yeterli teminat vermedikçe, ikinci mahkeme tarafından verilen kararlar icra edilebilir olmalıdır.” “(f) Üçüncü derecedeki mahkemeye temyiz izni sistemini kabul etmeyen veya üçüncü derecedeki mahkemenin temyizinin bir kısmını reddetme olasılığını kabul etmemiş olan devletler, üçüncü bir yargısal incelemeyi hak eden davaların sayısını sınırlamayı amaçlayan bu tür sistemleri getirmeyi değerlendirebilirler. Yasa, üçüncü mahkemenin incelemesini davanın yalnızca belirli yönleriyle sınırlandırmasına olanak sağlayacak (örneğin davanın özet bir değerlendirmesinden sonra, temyize izin verirken veya reddederken) özel nedenler tanımlayabilir.” “(g) Kural olarak, üçüncü derecedeki mahkemede yeni olgular veya yeni kanıtlar sunulamaz.” (Yılmazoğlu, 2023: 107-111)⁶²

⁶² Avrupa Konseyi. (1995). “Medeni ve Ticari Davalarda Kanun Yollarının ve Prosedürlerinin İşleyişi”, [102](https://search.coe.int/cm/#{%22sort%22:[%22CoEValidationDate%20Descending%22],%22CoECollection%22:[%22CM_DOC%22,%22CM_SG%22]}>,” (Erişim Tarihi: 12.08.2024).</p></div><div data-bbox=)

4.3.5. Değerlendirme ve Öneriler

Avrupa Konseyi üyesi bir devlet olmamıza ve bir önceki başlık altında anılan 1995 tarihli Tavsiye Kararı'nın alınmasından istinaf sistemine ilişkin kanun değişikliğinin kabul edildiği tarihe (2014) kadar yaklaşık yirmi yıllık bir süre geçmiş olmasına rağmen Türkiye'de kanun koyucu, temyiz edilebilirlik açısından sadece konu ve miktar sınırlamalarından müteşekkil bir filtreleme yöntemini benimsemiştir. Temyiz incelemesinin kapsamını da herhangi bir ayrıntıya değinmeksizin maddi vakıa denetimini dışlayarak daraltmıştır. Kanun koyucunun bu yaklaşımı, diğer ülkelerdeki temyiz mahkemelerinin bu rollerini ifa etmesi için öngörülen filtreleme modelleriyle temyiz incelemesinin kapsamını daraltma anlayışı açısından paralellik arz etmektedir. Bununla birlikte bu sistem diğer ülke uygulamalarından farklı olarak Danıştayın içtihat belirleme fonksiyonunu pekiştirmeye yarayacak nitelikte bir içeriğe sahip değildir.

Farklı biçimlerde de olsa birçok ülkede uygulaması kabul edilen, temyiz merciinin içtihat odaklı bir yaklaşımla çalışmasını sağlayan ve temyiz edilebilirliği "ilgili hukuki uyumsuzluk hakkında içtihadın var olmaması" ya da "temyiz incelemesine konu edilmek istenen kararın içtihadı aykırı olması" biçimindeki objektif koşullarının gerçekleşmesi halleriyle sınırlayan *temyiz izni* gibi önemli bir filtreleme modeli, kanun koyucu tarafından istinaf sistemine geçilirken kabul edilmemiştir.

Böylece Danıştay, içtihat üreteceği dosyayı seçme özgürlüğünden yoksun bırakılmış, konu ve miktar şartları açısından temyiz edilebilme kriterlerini taşıyan her dosyanın Danıştayda esas kaydına işlenebilme imkânına ulaştığı bir sistem öngörülmüştür. Bu nedenle Danıştay içtihat mercii rolünü tam anlamıyla ifa edememekte, aynı hukuki uyumsuzluğun birden fazla şekilde sonuçlandırılması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ortadan kalkmakta, *idari çözüm yolları etkisiz hale gelmekte*, temyiz incelemesinde geçen uzun yargılama süreleri nedeniyle bireysel başvuru yolunda Devlet aleyhine yüklü miktarda tazminata hükmedilmeye devam etmektedir.

Oysa birçok ülkede temyiz artık üçüncü bir derece olarak kabul edilememekte, temyiz merciinin sadece içtihat mercii olma rolü ön plana çıkarılmaktadır. Bunun temyiz algısında bir değişimi gerekli kıldığı açıktır. Bu bağlamda içtihat mahkemesinin, her uyumsuzluğun esas kaydı alabildiği bir mahkeme olarak değil, iş yükünü sadece içtihadın üretilmesi gereken dosyaların oluşturduğu bir mahkeme olarak teşkil edilmesi gerekir. Bu husus, ancak, filtreleme sisteminin içtihat odaklı bir yaklaşımla oluşturulması halinde mümkün hale gelir.

Bu yönde bir değişiklik yapıldığı takdirde uyuşmazlıkların çözümü noktasında hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ve idari başvuru yollarında etkinlik sağlanacak, yargı mercileri önündeki dosya sayısı azalacak, bu durum hukukta niteliğin gelişmesine yol açacak, dosya birikiminin önlenmesi nedeniyle yargılamalar makul sürede sonuçlandırılıp Devletin ödediği tazminat tutarları düşecektir.

5. MÜKELLEFLERİN ÖZEL ESASLARA ALINMASINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar, vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla oluşturduğu, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin Katma Değer Vergisi (KDV) iade taleplerini engellemek amacıyla getirilen bir sistemdir. Bu sistem, mükellefleri iki şekilde kategorize eder:

1. Genel Esaslar: Kanun ve Tebliğlere uygun olarak işlem yapan mükelleflerdir. Bu mükellefler, KDV iadesi için genel prosedürleri izler.

2. Özel Esaslar: Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan ya da vergi incelemelerinde olumsuz tespit bulunan mükelleflerdir. Bu mükellefler, KDV iadesi için özel prosedürlere tabidir.

Ancak, bu uygulama zamanla iyiniyetli mükellefleri de mağdur etme potansiyeli taşımaya başlamıştır. Bu yazıda, özel esaslar uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların çözüm yöntemleri ele alınacaktır.

5.1. Literatür Özeti

KDV iadesini güvenceye almak amacıyla getirilen özel esaslar uygulamasının etkileri literatürde geniş bir yer tutmaktadır.

Özel esaslar, katma değer vergisi iadesinde meydana gelebilecek hukuka aykırılıkları önlemek amacıyla tasarlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Yüksek ve ölçüsüz olarak nitelendirilebilecek cezalara rağmen, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde bir azalma sağlanamaması, bu konuda yeni çözüm arayışlarını sürekli gündemde tutmuştur. Özel esaslar, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadeleye katkı sağlamak amacıyla belirli bir sınıflandırma sistemi oluşturmuştur. Ancak, bu uygulamanın yasal bir dayanağı bulunmadığından, temel hak ve özgürlükler açısından sorunlu bir yapı haline gelmiştir (Taylor, 2021:774).

Özel esaslar uygulamasının sonuçları, sadece hakkında olumsuz tespit edilen mükellefleri değil, aynı zamanda bu mükelleflerle ticari ilişki içinde olan diğer mükellefleri de kapsamaktadır. Bu uygulama, kötü niyetli mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak vergi kaçırmalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Ancak, uygulamanın zamanla amacını aşarak, iyi niyetli mükellefleri de mağdur ettiği gözlemlenmiştir (Er, 2010: 274).

Özellikle karışık incelemeler sırasında, mükelleflerin özel esaslara alınmış olanlardan bilerek ya da bilmeden aldıkları belgeler nedeniyle ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kaldıkları belirtilmektedir (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 269). Vergi idaresi, bu durumdaki mükelleflerden, sahte belge düzenleyen mükelleflerle yaptıkları alışverişlere ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin iptal edilmesini talep etmektedir. Bu durum, özel esaslara alınan mükelleflerle iş yapma isteğini azaltmakta ve sonuç olarak bu mükelleflerin ticari yaşamını olumsuz etkilemektedir.

Yasal bir dayanağı olmamasına rağmen uygulanmaya devam edilen özel esaslar kapsamında mükelleflere ihtar yazıları gönderilmekte ve gerekli düzeltmelerin yapılmaması durumunda özel esaslar kapsamına alınacakları bildirilmektedir. Özel esaslar kapsamına girmek istemeyen ve ihtirazi kayıtla beyanname veren mükellefler, açtıkları davalarda hak arama özgürlüğü ve ispat yükü bakımından önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

5.2. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ila 18'inci maddelerinde katma değer vergisinden istisna teslimler sayılmış; 28'inci maddesinde ise, Cumhurbaşkanının, KDV oranını indirimli tespit etme yetkisi düzenlenmiş; 29 ve 32'nci maddelerinde, indirimli oranda KDV'ye tabi teslimlerde bulunulması veya KDV'den istisna teslimler nedeniyle indirilemeyen ve mükellef üzerinde kalan yüklenim (alışlar sırasında ödenen) KDV tutarının iade alınmasını mümkün kılan düzenlemelere yer verilmiş; Hazine ve Maliye Bakanlığına, iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş; aynı Kanunun "Yetki" başlıklı 36'ncı maddesinde de, Hazine ve Maliye Bakanlığının, mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen bu yetkiye istinaden 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği hükümleriyle öncelikle, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili genel iade usul ve esasları, her bir teslim türü (örneğin, indirimli orana tabi konut teslimi veya vergiden istisna ihracat teslimi gibi) itibarıyla ayrı ayrı düzenlenmiş ve iade yöntemine (iadenin ne şekilde yerine getirileceğine) ilişkin genel esaslar belirlenmiş, Tebliğ’in **"ÖZEL ESASLAR"** başlıklı IV-E bölümünde ise, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önlenmesinin amaçlandığı, 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29, 32 ve 36’ncı maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesinin öngörüldüğü, mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesinin gerektiği, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı, bu nedenle, Tebliğin bu bölümünün, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlendiği belirtilerek, iade isteminin hangi durumlarda ve ne şekilde özel esaslara göre yerine getirileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 36’ncı maddesinin 2’nci fıkrası, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi vermektedir. Bu yetki kapsamında yapılan düzenlemeler, uygulamada çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Özellikle, vergi idaresi, sahte belge düzenleyicisi olduğu belirlenen mükelleflerden yapılan alımlara ilişkin KDV’nin indirim hesaplarından çıkarılmasını talep etmektedir. Bu uygulama, özel esaslara alınan mükelleflerin ticari yaşamlarını ciddi biçimde olumsuz etkilemektedir. Mevzuatta, bu durumu düzenleyen açık hükümler bulunmamasına rağmen, uygulamada mükelleflerin fişlenmesi olarak değerlendirilen bu durum, mülkiyet hakkının ihlali olarak da eleştirilmektedir.

5.3. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi

Özel esaslar uygulamasına yönelik çeşitli alternatif çözüm yolları bulunmaktadır. Çözüm yollarının tespiti açısından öncelikle konu hakkında yargı içtihadını belirtmek gerekmektedir.

Danıştay 3'üncü Dairesinin 13.05.2015 ve E: 2014/11851 K. 2015/3173 sayılı kararında özel esaslar uygulamasına yönelik şu hususlar vurgulanmıştır:

"Anayasa'nın Çalışma ve Sözleşme Hürriyetini düzenleyen 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak, 49'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında da, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı hükümlerine yer verilmiş, "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışma, çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin, gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu Kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

Davacı mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınmış ise de; gerek davalı İdarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiç bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde İdarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının adına sözü edilen listede yer verilmiş olması hukuken mümkün değildir."

Söz konusu gerekçe dikkate alınarak vergi mahkemelerince de özel esaslara alınması işlemlerine karşı açılan davalar kabul edilerek özel esaslara alınmasına yönelik işlemlerin iptaline karar verilmektedir.

Öte yandan, son zamanlarda aynı mükellef hakkında, çeşitli sebeplerle (sahte fatura kullanımı, belge ibraz etmeme, adres bilgisinin güncel olmaması, beyanname vermeme gibi) birden fazla özel esaslara alınma işlemi tesis edilmekte ve her bir işlem için ayrı ayrı dava açılmaktadır. Bu durumda, özel esaslara alınma sebepleri farklı olsa bile mahkemeler tarafından davaların esaslı incelenmemekte, Danıştayın yukarıda belirtilen gerekçeleri doğrultusunda davalar kabul edilip, işlemler iptal edilmektedir. Bu süreçte, hem hazine aleyhine yargılama giderlerine hükmedilmekte, hem de yargı organlarının iş yükü gereksiz yere artmaktadır.

Tüm bu yaşanan sorunların ortadan kaldırılması ve çözüme kavuşturulması için kanun değişikliği ve düzenlemelerin açıklığa kavuşturulması ön plana çıkmaktadır. Kanun değişikliği kapsamında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 362'nci maddesinin 2'nci fıkrasına, mükelleflerin kategorize edilmesi yetkisinin eklenmesi önerilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin sınıflandırılmasına yönelik kriterlerin daha net belirlenmesi ve kapsamının daraltılması da önemli bir çözüm yolu olarak önerilmektedir. Örneğin, yalnızca sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınması sağlanabilir.

5.4. Değerlendirme ve Öneriler

Mevcut yasal düzenlemeler ve uygulamalar, mükellefler üzerinde ciddi olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bu etkiler arasında, ticari faaliyetlerin durma noktasına gelmesi, piyasa güvenilirliğinin azalması ve mükelleflerin itibar kaybı bulunmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin haklarını koruyacak ve ticari faaliyetlerini sürdürebilecekleri bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, mükelleflerin sınıflandırılmasının yasal zemine kavuşturularak sınıflandırmaya yönelik daha net ve adil kriterlerin belirlenmesi, mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınması ve bildirilmesi süreçlerinde daha şeffaf ve hesap verebilir bir yaklaşım benimsenmesinin sağlanması elzemdir.

Önerilen kanun değişikliği ile bir cümle eklenmek suretiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36'nci maddesinin 2'nci fıkrası şu şekilde düzenlenebilir: "Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup

bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, **bu ve benzeri kriterleri esas alarak mükellefleri kategorize etmeye/sınıflandırmaya**, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” Bu düzenleme, mükelleflerin kategorize edilmesi/sınıflandırma yetkisini yasal bir zemine kavuşturacak ve uygulamada ortaya çıkan sorunları azaltacaktır.

Ayrıca kanundan alınan yetkiye istinaden vergi idaresince yapılacak düzenlemelerde, mükelleflerin sınıflandırma kriterlerinin ticari itibarlarını zedelemeye yol açmayacak ve haksız vergi iadesini de doğurmayacak şekilde daha ölçülü ve sınırlı biçimde belirlenmesi önem arz etmektedir.

Ayrıca, yargı yoluna başvurma imkanının tanınması amacıyla özel esaslara alınan mükelleflere bu durumun bildirilmesi ve tebliğ edilmesine yönelik kanuni düzenleme yapılması da hak arama hürriyetinin sağlanmasını temin edecektir.

Özel esaslar uygulaması, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla oluşturulmuş olmasına rağmen, iyiniyetli mükelleflerin mağduriyetine yol açabilmektedir. Mevcut yasal çerçeve ve uygulamalar, mükelleflerin ticari faaliyetlerini olumsuz etkilemekte ve piyasa güvenilirliğini zedelemektedir. Bu nedenle, yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve daha adil bir sistemin oluşturulması gerekmektedir. Önerilen kanun değişiklikleri ve düzenlemeler, mükelleflerin haklarını koruyacak ve ticari faaliyetlerini sürdürebilecekleri bir ortam yaratacaktır.

6. 6183 SAYILI KANUNDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu çalışmada, 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ödeme emrine ilişkin uygulamada yaşanan sorunlar ve çözüm yöntemleri ele alınacaktır. Özellikle vergi mahkemelerinde açılan davaların büyük çoğunluğu ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıklara ilişkin olduğundan, ödeme emrinden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunların çözümü son derece önem taşımaktadır. Çalışma yöntemi olarak mevcut yasal çerçeve incelenecek ve çeşitli öneriler sunulacaktır.

6.1. Literatür Özeti

Klasik idare hukukuna göre 6183 sayılı Kanunda yer alan ödeme emri, sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurlarını içeren bir idari işlem olarak kabul edilir. Ancak, 1953 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun, günümüzün koşullarına uygun olmadığı için hukuk adaleti açısından

boşluklara neden olmaktadır. Literatürde bu konuda çeşitli eleştiriler ve çözüm önerileri bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanunun ödeme emrine ilişkin hükümleri incelendiğinde, güncelliğini yitirdiği halde ortadan kaldırılmayan ya da değiştirilmeyen hükümlerin yer aldığı, bunların Kanun içerisinde yer almasının yanlış anlaşılmalara ya da hak kayıplarına neden olduğu belirtilmiştir. (Doğrusöz, 2022)

6.2. Mevcut Yasal Çerçeve ve Uygulama

6183 sayılı Kanunun **“Ödeme emri”** başlıklı **55’inci maddesinde**, *“Amme alacağını vadesinde ödemiyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir. Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir “ödeme cetveline” alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tesbit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur. Borcunu vadesinde ödemiyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir.”* hükmü düzenlenmiş olup, aynı Kanunun **“Ödeme emrine itiraz”** başlıklı **58’inci maddesinde** ise, *“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir. Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen*

veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vaki itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu hükümler incelendiğinde, ödeme emrine itiraz yoluna başvurulabileceği, itirazların vergi itiraz komisyonu tarafından inceleneceği belirtilmektedir. Ancak, 1982 yılında vergi mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle bu komisyonların görevleri sona ermiştir. Ayrıca, Anayasa'nın 40/2'nci maddesi uyarınca idarenin, itiraz yolu ve süresini belirtme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, 6183 sayılı Kanunda bu yönde gerekli değişiklikler yapılmamıştır. Aynı şekilde, Kanunda güncelliğini yitirmiş ve uygulanma kabiliyeti olmayan bir çok hüküm yer almaktadır. Bu hususlar, kamu borçlularının yanlış yönlendirilmesine ve hak kayıplarına neden olmaktadır.

6.3. Alternatif Çözüm Yollarının Müzakeresi

Ödeme emrine ilişkin uygulamada ve yargılama aşamasında yaşanan sorunlara ve bu sorunların çözüm önerilerini ayrı başlıklar halinde incelemek faydalı olacaktır.

6.3.1. 6183 sayılı Kanunun 58'inci Maddesinde Yer Alan Deyimlerin Değiştirilmesine Yönelik Öneri

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, maddede belirtilen nedenlerle tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği hükmü düzenlenmiştir. Ancak, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin faaliyete geçtikleri 20.7.1982 gününden itibaren itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş bulunduğundan, anılan tarihten itibaren itiraz komisyonlarının yerine vergi mahkemeleri geçmiştir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe giren 2576 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde de; diğer kanunlarda yer alan “itiraz komisyonu” deyiminin, “vergi mahkemeleri”; “itiraz” teriminin ise, “vergi mahkemesinde dava açılması” anlamını taşıdığı belirtilmiştir.

Her ne kadar 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde yer alan deyimlerin ne anlama geldiği, daha sonra yürürlüğe giren 2576 sayılı Kanunda açıklanmış ise de, paralel değişikliğin 58'inci maddede yapılmamış olması, diğer bir ifade ile 58'inci maddede yer alan deyimlerin aynı şekilde muhafaza edilmesi, ödeme emrine muhatap olan kamu borçlularının, ödeme emri içeriğinde 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesine atıf yapılması nedeniyle bu maddeyi dikkate

almalarına ve ödeme emrine itiraz etmek için 1982 yılında kaldırılmış olan vergi itiraz komisyonlarını aramalarına neden olmaktadır. Öyle ki, kendisine ödeme emri tebliğ edildiğinde bu madde hükmünü dikkate alan kamu borçlusu tarafından hazırlanan ve vergi itiraz komisyonuna posta ile gönderilen itiraz dilekçesinin, böyle bir komisyon olmadığı gerekçesiyle posta idaresince iade edilmesi ve bu arada idari yargı yerinde 15 günlük dava açma süresinin de kaçırılması büyük bir olasılıktır.

Yakın zamanda 6183 sayılı Kanunda bir çok değişiklik yapıldığı halde anılan maddede değişikliğe gidilmemiştir. Dolayısıyla 58'inci maddede yer alan ve geçerliliğini yitirmiş "itiraz" ve "itiraz komisyonu" deyimlerinin en kısa zamanda yeni anlamları ile değiştirilmesi, bu deyimlerin yerini "dava açılması" ve "idare veya vergi mahkemesi" deyimlerinin alması gerekmektedir.(Erdoğan, 2009)

6.3.2. 6183 sayılı Kanunun 55'inci Maddesinde Ödeme Emrine Dava Yolu ve Süresinin Gösterilmesine Yönelik Öneri

Anayasa değişiklikleri, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları ve taraf olduğumuz uluslararası anlaşmalar, 6183 sayılı Yasa'da yeni değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir. Anayasa'nın 40/2'nci maddesi, idarenin tesis ettiği işlemlerde itiraz yolu ve süresini belirtme zorunluluğunu getirmektedir.

Bu nedenle, 6183 sayılı Yasa'nın ödeme emrine ilişkin 55'inci maddesinde yapılacak değişiklikle, ödeme emri içeriğinde bulunması gerekenler arasında dava süresi ve yolunun da belirtilmesi gerekmektedir.

Anayasa hükümleri ve yargı kararları ışığında, ödeme emrine karşı nereye ve hangi süre içinde başvuruda bulunulabileceğinin belirtilmesi, işlemin muhatabının muhtemel mağduriyetlerini önlemek açısından önem arz etmektedir.

6.3.3. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davada Karar Verme Süresinin Kaldırılmasına Yönelik Öneri

6183 sayılı Kanunun 58/4'üncü maddesinde yer alan, yargı mercilerini 7 gün içinde karar vermek zorunda bırakan hükmün değiştirilmesi gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan savunma, savunmaya cevap ve cevaba cevap süreleri ile duruşma için davet süresi gibi düzenlemeler dolayısıyla dosyanın karar verilebilecek aşamaya gelmesi en az üç veya dört ay sürmektedir. Bu nedenle, 7 gün içinde karar verilmesini öngören hükmün uygulanması mümkün değildir ve hukuka saygıyı zedelemektedir. Bu hükmün bir an önce kaldırılması

gerekmektedir.(Erdoğan, 2009)

6.3.4. Ödeme Emrine İtirazın Şekli ve İncelenmesine İlişkin Öneri

6183 sayılı Kanunun 58/1'inci maddesinde yer alan, "*itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*" hükmü de uygulanma imkanı olmayan bir hükümdür. Zira, 2577 sayılı Kanunun 63'üncü maddesinde, Vergi Usul Kanununun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412'nci madde hükümlerinin, vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kaldırıldığı açıklandığından ve 1982 yılında vergi mahkemeleri göreve başladığından 1982 yılından itibaren ödeme emrine ilişkin davanın şekli ve incelenmesi hususlarında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Dolayısıyla belirtilen hükmün Kanunda yer alması gereksiz olup yanlış anlaşılmalara mahal vermektedir (Doğrusöz, 2022).

6.3.5. Dava Sonucunda Verilen Kararın Kesin Olduğuna İlişkin Hükmün Kaldırılmasına Yönelik Öneri

6183 sayılı Kanunun 58/6'ncı maddesinde yer alan, "*İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.*" hükmünün de uygulanması mümkün değildir. Zira, 2577 sayılı Kanunun 45/1'inci maddesinde, konusu otuz bir bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu belirtildiğinden, bu tutarı aşan davalarda verilen kararların istinaf yoluna götürülmesi mümkündür. Bu nedenle, söz konusu hükmün de Kanun metninden çıkarılması gerekmektedir.

6.3.6. Vergi ve Vergi Dışı Alacaklar İçin Ayrı Ödeme Emri Düzenlenmesine Yönelik Öneri

Ödeme emri, kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenmektedir. Ancak bu kamu alacaklarından bazıları vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları olup, bu alacaklara ait ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemesi görevli bulunmaktadır. Diğer kamu alacaklarına ilişkin uyuşmazlıklarda ise idare mahkemesi görevli olmaktadır. Vergi idaresi, ödeme emri düzenlerken bu ayrımı gözetmeden tüm kamu alacaklarını tek bir ödeme emri ile talep etmektedir. Bu durum, kamu borçlusunun ödeme emrinin vergiye ilişkin kısmına karşı vergi mahkemesinde, vergi dışındaki alacaklara ilişkin kısmına karşı ise idare mahkemesinde dava açma zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu durum hak arama hürriyeti ve mahkemeye erişim hakkı bakımından zorluklar yaratmaktadır. Vergi idaresinin, ödeme emri düzenlerken kamu alacağı türüne göre değerlendirme yaparak, vergi mahkemesinin görevine giren alacaklarla idare mahkemesinin görevine giren alacakları ayrı ödeme emirleri ile talep etmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, vergi idaresi tarafından ödeme emri düzenlenirken kamu alacağı türüne göre bir değerlendirme yapmak suretiyle, vergi mahkemesinin görevine giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük ile bunların zam ve cezalarına ilişkin ödeme emirlerini ayrı, idare mahkemesinin görevine giren diğer kamu alacaklarına ilişkin (idari para cezası trafik para cezası vb.) ödeme emirlerini ayrı olarak tanzim etmeleri konusunda bir mevzuat değişikliği yapılabilir.

6.3.7. Vergi Alacağına İlişkin Düzenlenen Ödeme Emrinin İhbarname Bazlı Düzenlenmesine Yönelik Öneri

Vergi tarhiyatına ilişkin ihbarnameler dönemsel ve vergi türü bakımından ayrı ayrı düzenlenip mükelleflere tebliğ edildiği halde, söz konusu tarhiyatların kesinleşmesi üzerine ödeme emri ile takibin gerektiği durumlarda, uygulamada vergi idaresi tarafından bu vergi ve cezaların tamamı herhangi bir dönem ya da vergi türü ya da ceza ayrımı dikkate alınmaksızın tek bir ödeme emri ile mükellefe tebliğ edilmektedir.

Bu durum, hem kamu borçlusunun hukuki durumunu zora sokmakta, hem de dava açılması durumunda vergi mahkemesinin çok sayıda vergi ve cezayı içeren tek ödeme emrinin hukuka uygunluk denetimini zorlaştırmaktadır. Zira tek ödeme emri içeriğindeki tüm vergi borçları ve cezalarına ilişkin ayrı ayrı hukuki değerlendirme yapılması, hem davayı hem de gerekçeli kararı gereksiz yere uzatmaktadır.

Bu sebeple, her bir ihbarname ya da tahakkuk fişine konu vergi ve cezaların tahsili için ihbarname veya tahakkuk fişi sayısınca ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmesi gerektiği hususunda yine mevzuat değişikliği yoluna gidilebilir.

Öte yandan; ödeme emrinin içeriğinde, dayanağı olan ihbarnamenin ya da tahakkuk fişinin tarih ve numarasının gösterilerek ihbarnamenin tebliğ tarihinin belirtilmesi hususlarında mevzuat değişikliği yapılması, mükelleflerin bilgi edinme haklarının tesisi ve hak arama hürriyeti bakımından önem arz etmektedir.

6.3.8. Kanuni Temsilci/Şirket Ortağı Sıfatıyla Düzenlenen Ödeme Emirlerine İlişkin Öneriler

Özellikle ikincil sorumluluğa ilişkin ödeme emirlerine konu vergi ve cezalara ilişkin şirket temsilcilerine ve şirket ortaklarına, uzlaşma hakkının tanınması gerekmektedir. Zira bu borçların tarhiyat ya da tahakkuk safhasına ilişkin asıl borçlu şirket adına işlemler gerçekleştiğinden, söz konusu aşamalarda kanuni temsilcinin ya da şirket ortağının kendi adlarına uzlaşmaya başvurmaları mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları için şirket kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının sorumluluğu

gündeme geldiğinden, uzlaşma hakkının ödeme emri tebliğinden sonra kanuni temsilcileri ve ortaklara tanınması, hak arama hürriyetinin bir gereğidir. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşmaya ilişkin hükümlerine değişiklik yapılması önemlidir.

6.3.9. Ödeme Emrine İtiraz Yollarının Genişletilmesine İlişkin Öneri

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak "borcun olmadığı" kapsamına hangi hallerin gireceğini ilişkin herhangi bir belirleme kanunda yapılmamıştır.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 03/04/1987 tarihli ve E:1986/3, K:1987/1 sayılı içtihadı birleştirme kararı ile tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız duruma gelen bir vergi borcunun 58'inci madde de sayılan üç halden "böyle bir borcun olmadığı" yolundaki itiraz nedeninin kapsamı içinde düşünülmesi zorunlu olduğunu, dolayısıyla ödeme emrinin tebliğ aşamasında, tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince re'sen incelenebileceğini ve zamanaşımının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek suretiyle, tahakkuk zamanaşımına uğrayan borcun, "borcun olmadığı" kapsamında değerlendirilebileceğine hükmetmiştir.

Ancak, tahakkuk zamanaşımı dışında *vergiyi doğuran olayın hiç gerçekleşmediği açık olarak belli olan durumlarda da*, bu hususlar tarh ve tahakkuk aşamasında ileri sürülmesi bile, ödeme emri tebliğ edildiğinde bu iddianın yargı makamı nezdinde öne sürülmesi durumunda dikkate alınması gerektiği (Kalyon, 2023:91) yönünde mevzuat değişikliği yapılabilir.

6.3.10.Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğunun Gözden Geçirilmesine Yönelik Öneri

Kamu alacağının tahsili hususunda, limited şirket ortakları, sermaye şirketleri arasında farklı bir konumda yer almaktadır. Bu sorumluluk, sadece limited şirket ortaklarına yüklenmiş olup, anonim şirket veya diğer sermaye şirketlerinde mevcut değildir. Bu durum, sermaye şirketlerinin genel yapısına ve ortakların sorumluluk sınırlarına aykırılık teşkil etmektedir. Şirketin kanuni temsilcisinin sorumluluğu yanında, bir de ortakların sorumlu tutulması, uygulama açısından da sorun yaratmaktadır. Bu nedenle, söz konusu hükmün mevzuattan çıkarılması ve tüm sermaye şirketleri için eşit bir düzenleme getirilmesi gerekmektedir.(Bakmaz, 2022)

6.3.11. Tahsil Zamanaşımına Azami Sınır Getirilmek Suretiyle Uyuşmazlıkların Önlenmesine Yönelik Öneri

Uyuşmazlıkların önemli sayıda bir kısmını çok uzun yıllar süren uyuşmazlıklar oluşturmaktadır. Mevcut tahsil zamanaşımı hükmü uyuşmazlıkları önlemede nispeten yetersiz kalmaktadır.

6183 sayılı AATUHK'un 102'nci maddesi şu şekildedir:

"Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur."

Buna göre kamu alacağının vadesini izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl boyunca vergi borcu idarece tahsil edilebilir durumdadır. Tahakkuku gerçekleşmiş verginin bu süre zarfında tahsilinin gerçekleştirilememesi durumunda borç zamanaşımına uğrar. Dikkat edilmesi gereken husus ise zamanaşımının durmaya veya kesintiye uğrayıp uğramadığıdır.

Tahsil zamanaşımının belirsiz bir süre uzamasının temel sebebi, zamanaşımını kesen sebeplerin oldukça geniş şekilde düzenlenmiş olmasıdır.

Tahsil Zamanaşımını Kesen Haller (AATUHK m. 103) :

Borçlunun kısmen ödeme yapması,

Haciz uygulanması,

Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât,

Ödeme emri tebliği,

Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,

Yukarıdaki işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumların temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması,

İhtilâflı kamu alacaklarında, yargı mercilerince bozma kararı verilmesi,

Kamu alacağının teminata bağlanması,

Yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi,

İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için, alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması.

Tahsil zamanaşımını kesen hallerden olan ödeme emrinin tebliğinde daha önceden tahakkuk etmiş olan vergi borcuna dair tahsil zamanaşımı süresi içinde ödeme emri gönderilmesi durumunda, borcun vade tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren başlamış bulunan 5 yıllık tahsil zamanaşımı kesilmekte, önceden işlemiş olan süre silinmektedir. Ödeme emrinin tebliğ tarihini izleyen takvim yılının başında ise tahsil zamanaşımı sıfırdan başlamaktadır.

Kesme sebepleri, zamanaşımını çok uzatmaktadır. Bu durum doktrinde şöyle ifade edilmektedir: *"Görüldüğü gibi kamunun her hareketi tahsil zamanaşımını kesmekte ve yeniden başlatmaktadır. Örneğin vadesi 2 Şubat 2005 yılında olan bir kamu alacağı için 30 Aralık 2010 tarihinde mükellefe ödeme emri tebliğ edildiğinde, tahsil zamanaşımı 31.12.2010 tarihinden 31.12.2015 tarihine uzamakta, bu arada Ağustos 2013 tarihinde mükellefe haciz tatbik edilmesinde bu defa tahsil zamanaşımının süresi 31.12.2018 tarihine uzamakta, haczedilen malların 2015 yılında satışa çıkması halinde zamanaşımı süresi 31.12.2020 tarihine uzamaktadır. Bu örneklerle süreyi günümüze kadar getirmek ve sonsuza kadar uzatmak mümkündür".* (Doğrusöz, 2023)

Uygulamada vergi dairesi çalışanları sorumluluk almamak için alacağı tahsil etmeye yönelik faaliyetlere giriştiklerini ispat edecek tarzda hareket etmektedir. Mesela, genellikle tüzel kişiliklerin borçları, kanuni temsilcilerine ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmektedir. Ancak ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edilirken şahsileştirilen borçlardan kanuni temsilcinin sorumlu olup olmadığı hususuna dikkat edilmemektedir. Çoğu zaman vergi borcunun zamanaşımına uğramaması için kişi ilgili dönemde kanuni temsilci olsa da olmasa da kişiye ödeme emri tebliğ edilmektedir. Örneğin; şirketin 2004/2 dönemi KDV beyannamesini vermeyen mükellefin söz konusu eyleminden dolayı kesilen usulsüzlük cezasının borcun içeriğini oluşturduğu ödeme emrinin şirketten 2003 yılında ayrılan kanuni temsilciye tebliğ edilmesi gibi.

Bu gibi durumlarda, Vergi Dairesi çalışanları da yapılan tebliğin hukuka aykırı olduğunu bildikleri halde kendilerini bu işlemi yapmaya zorunda hissetmektedirler. Aksi takdirde vergi borcu zamanaşımına uğrayacaktır. Daha sonrasında kendilerine zimmet çıkmaması için bu işlemleri yapmaya kendilerini zorunlu hissetmektedir.

Bu gibi durumlar hukuk güvenliğini zedelemektedir. Dolmayan zamanaşımı, kişilerin hukuk güvenliğini ortadan kaldırır ve adeta bir yaşam boyu tehdit altında kalmalarına yol açar. (Doğrusöz, 2023). Uyuşmazlıkların ortadan kaldırması için zamanaşımına bir üst sınır konulmalı

ve durma ve kesilme halleri dahil olmak üzere, zamanaşımı her halükarda vadeyi takip eden takvim yılı başından itibaren 10 yıl sonra dolar tarzında bir hüküm getirilmelidir.

6.3.12. Değerlendirme ve Öneriler

Yukarıda sunulan alternatif çözümler, mevcut yasal çerçevenin güncellenmesi ve ödeme emri işlemlerinin daha adil bir şekilde yürütülmesi açısından önemlidir.

Çalışmada, 6183 Sayılı Kanundan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik çeşitli öneriler sunulmuş ve mevcut yasal çerçevenin günümüz koşullarına göre yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Uygulamada yaşanan sorunların çözülmesi için mevzuat değişiklikleri yapılması gerekmektedir.

7. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI

7.1. ARABULUCULUK

7.1.1. Arabuluculuk Kavramı ve Kapsamı

Arabuluculuk, tarafsız üçüncü bir kişinin uyuşmazlığın çözümünde herhangi bir öneride bulunmaksızın taraflara yardım ettiği bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uyuşmazlıkların yargıya gitmeden çözümünde mükelleflere hızlı, uygun maliyetli seçenek sunan bir ADR (Alternative Dispute Resolution) usulüdür (Biniş, 2013:19). Bu usul 22.06.2012 tarihinde ve 28331 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanununda düzenlenmiştir. Kanunun 2'nci maddesinin b bendi arabuluculuğu *"Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi"* olarak tanımlamaktadır.

İlgili kanunun 1'inci maddesinin 2'nci bendi ise arabuluculuk uygulamasının kapsamını; *"Bu Kanun, yabancılık unsuru taşıyanlar da dâhil olmak üzere, ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uygulanır. Şu kadar ki, aile içi şiddet iddiasını içeren uyuşmazlıklar arabuluculuğa elverişli değildir."* şeklinde ifade etmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere bir kamu hukuku alt dalı olan vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk uygulamasına yer

verilmemiştir. Mevcut uygulamada sadece; **iş, ticari ve tüketici** uyuşmazlıklarında arabulucuya başvurulmaktadır.

7.1.2. Arabuluculuk Türleri

Arabuluculuk, "zorunlu arabuluculuk" ve "ihtiyari arabuluculuk" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Tekin, 2018:12):

Zorunlu Arabuluculuk: Bazı uyuşmazlıklar için mahkemeye dava açmadan önce arabulucuya gitme zorunluluğu vardır. Zorunlu arabuluculuk, bu uyuşmazlıklar açısından dava şartıdır. Yani, arabulucuya gitmeden açılan dava, dava şartı yokluğu nedeniyle reddedilir. İş davalarına konu olan bazı talepler (kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla mesai ücreti, maaşlar vb.) zorunlu arabuluculuk kapsamına alınmıştır.

İhtiyari Arabuluculuk: İhtiyari arabuluculuk, tarafların bir arabulucuya gitme zorunluluğu olmadığı halde uyuşmazlığın çözümü için dava açmadan önce arabulucuya başvurmayı tercih etmesidir. Taraflar üzerinde tasarruf edebilecekleri her türlü özel hukuk uyuşmazlığıyla ilgili ihtiyari arabuluculuk yoluna başvurulabilir.

7.1.3. Arabuluculuğa İlişkin İstatistik Veriler

Tablo 3 incelendiğinde iş, ticari ve tüketici uyuşmazlıklarına ilişkin; toplam, müzakeresi tamamlanan, anlaşma sağlanan anlaşma sağlanamayan ve diğer kararlara ait dosya sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 3: 2015-2023 Yılları Arasındaki Arabuluculuk Verileri



	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Toplam arabuluculuk dosya sayısı - Total number of mediation files									
Açılan dosya sayısı - Number of files opened	-	-	-	416 747	708 692	641 648	902 014	1 081 997	1 290 953
Müzakeresi tamamlanan dosya sayısı Number of files with completed negotiations	-	-	-	416 747	691 462	627 260	865 696	1 046 689	1 271 841
Anlaşma sağlanan - Agreement reached	-	-	-	296 306	460 349	405 357	589 472	716 000	857 289
Anlaşma sağlanamayan - Agreement not reached	-	-	-	108 383	208 275	204 419	248 742	302 814	387 691
Diğer kararlar - Other judgements	-	-	-	12 058	24 838	17 484	27 482	27 875	26 861
Müzakere bekleyen - Pending negotiation	-	-	-	-	17 230	14 388	36 318	35 308	19 112
İş uyuşmazlıklarında ihtiyari ve dava şartı arabuluculuk dosya sayısı - Number of optional and litigation mediation files in labor disputes									
Açılan dosya sayısı - Number of files opened	-	-	-	-	552 168	471 943	659 176	792 483	965 323
Müzakeresi tamamlanan dosya sayısı Number of files with completed negotiations	-	-	-	-	547 677	467 461	640 974	760 233	953 043
Anlaşma sağlanan - Agreement reached	-	-	-	-	380 580	322 843	482 197	582 832	746 898
Anlaşma sağlanamayan - Agreement not reached	-	-	-	-	149 178	133 600	146 271	165 759	194 809
Diğer kararlar - Other judgements	-	-	-	-	17 919	11 018	12 506	11 642	11 336
Müzakere bekleyen - Pending negotiation	-	-	-	-	4 491	4 482	18 202	32 250	12 280
Ticari uyuşmazlıklarda ihtiyari ve dava şartı arabuluculuk dosya sayısı Number of files for optional and conditional mediation in commercial disputes									
Açılan dosya sayısı - Number of files opened	-	-	-	-	156 524	141 391	157 316	178 088	180 415
Müzakeresi tamamlanan dosya sayısı Number of files with completed negotiations	-	-	-	-	143 785	134 448	140 796	175 204	177 702
Anlaşma sağlanan - Agreement reached	-	-	-	-	79 769	67 802	66 559	85 449	62 485
Anlaşma sağlanamayan - Agreement not reached	-	-	-	-	57 097	61 145	64 017	79 323	105 305
Diğer kararlar - Other judgements	-	-	-	-	6 919	5 501	10 220	10 432	9 912
Müzakere bekleyen - Pending negotiation	-	-	-	-	12 739	6 943	16 520	2 884	2 713
Tüketici uyuşmazlıklarında ihtiyari ve dava şartı arabuluculuk dosya sayısı Number of files for optional and conditional mediation in consumer disputes									
Açılan dosya sayısı - Number of files opened	-	-	-	-	-	28 314	85 522	111 426	145 215
Müzakeresi tamamlanan dosya sayısı Number of files with completed negotiations	-	-	-	-	-	25 351	83 926	111 252	141 096
Anlaşma sağlanan - Agreement reached	-	-	-	-	-	14 712	40 716	47 719	47 906
Anlaşma sağlanamayan - Agreement not reached	-	-	-	-	-	9 674	38 454	57 732	87 577
Diğer kararlar - Other judgements	-	-	-	-	-	965	4 756	5 801	5 613
Müzakere bekleyen - Pending negotiation	-	-	-	-	-	2 963	1 596	174	4 119

Kaynak: https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADAlet_ist-2023CALISMALARI59.pdf (26.06.2024).

Tablo 3'te görüldüğü üzere uyuşmazlıklarda müzakeresi tamamlanan dosya sayılarında sadece iş uyuşmazlıklarında anlaşma sağlanan dosya sayısı daha fazladır. Ticari ve tüketici uyuşmazlıklarında ise anlaşma sağlanamayan dosya sayısı son yıllarda diğer yıllara nispeten daha fazladır. Ancak bu uyuşmazlıklara ait anlaşma sağlanan dosya sayılarının müzakeresi tamamlanan dosya sayılarına oranı bile idarenin ve idari yargının iş yükünü hafifletir niteliktedir. Bu anlamda arabuluculuk uygulamasının vergi uyuşmazlıklarını da kapsamı birçok anlamda olumlu sonuçlar doğuracaktır.

7.1.4. Değerlendirme ve Öneriler

Tahkim uygulamasından farklı bir uygulama olan Arabuluculuk uygulaması günümüz itibarıyla özel hukuk dalları için uygulama alanı bulabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarını konusu kapsamına alamayan bu uygulamaya ilişkin Adalet Bakanlığının istatistiklerinde iş, tüketici ve ticari uyuşmazlıklara ilişkin verilere yer verilmiştir. Özellikle iş uyuşmazlıklarında oldukça başarılı olduğu görülen bu uygulama son yıllarda diğer uyuşmazlıklarda ise istenilen başarıya ulaşamamıştır.

Vergi hukukuna ilişkin arabuluculuk uygulaması; Kanun lafzında açıkça yer aldığı üzere özel hukuk uyuşmazlıklarını kapsaması ve vergi alacağının tarafları olan devlet ile mükelleflerin aynı güçlere sahip olmaması gerekçesiyle makul bir uygulama olarak görülmemektedir. Ancak, idarenin işlem maliyetlerinin azaltılması ve vergi gelirlerinin hazineye intikalini hızlandıracağı ve arabuluculuğun maliyetinin yargı maliyetlerinin altında kalmasından ötürü tavsiye edilen bir uygulama olmaktadır.

7.2. TAHKİM

7.2.1. Tahkim Kavramı

Tahkim kavramı, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun (HMK) 407-444 sayılı maddelerinde ele alınmıştır. İlgili kanunun 412'nci maddesi tahkimi; "tarafların, sözleşme veya sözleşme dışı bir hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tamamı veya bir kısmının çözümünün *hakem veya hakem kuruluna* bırakılması hususunda yaptıkları anlaşmadır." şeklinde tanımlamıştır. Bir başka tanımlama da ise, "Ticari uyuşmazlıkların en yaygın çözüm yönetimi olarak bilinen tahkim, tarafların bir uyuşmazlığın hakem denilen kişilerce çözülmesine rıza gösterdikleri, hakemlerin de uyuşmazlığı tarafları dinleyerek yargısal prosedürlere uygun bir şekilde ve tarafsızca çözmek üzere bağlayıcı karar verdiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Tiryakioğlu, 2023:3). Bu tanımlamalarda ön plana çıkan unsur; uyuşmazlığın devlet yargısında değil tarafsız hakemler aracılığıyla çözümlenmesini sağlamaktır.

7.2.2. Tahkimin Kapsamı

Tahkim uygulamasının *kapsamı* ise 6100 sayılı kanunda belirtilmekle birlikte bu tanımlama 28/02/2018 tarih ve 7101 sayılı Kanunun 57'nci maddesinde değişikliğe uğramış ve "Tahkim yargılamasında, mahkeme tarafından yapılacağı belirtilen işlerde görevli ve yetkili mahkeme, konusuna göre tahkim yeri asliye hukuk veya asliye ticaret mahkemesidir. Tahkim yeri belirlenmemiş ise görevli mahkeme, konusuna göre asliye hukuk veya asliye ticaret mahkemesi, yetkili mahkeme ise davalının Türkiye'deki yerleşim yeri, oturduğu yer veya işyeri mahkemesidir." şeklinde ifade edilmiştir. Bu kapsamdan da anlaşılacağı üzere vergi uyuşmazlıkları tahkim uygulaması kapsamında değildir.

7.2.3. Tahkimin Avantajları

Bağımsız mahkemelerin yerine hakemler tarafından çözüme kavuşturulan tahkim uygulaması ile birlikte mükellefler bazı avantajlara sahip olmaktadır. Bu avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Buluttekin, 2022: 259-262).

- Tahkim, tarafların alanında uzman hakemi seçebilmeleri, tasarruf ilkesini daha belirgin ve serbest kullanabilmesi, daha çabuk, esnek ve kolay bir yargılamanın olması gibi hususlar taraflara mahkemedeki yargılamaya nazaran avantajlı bir yargılama vasıtasıyla uyuşmazlığın çözümü imkânı sunmaktadır.
- Tahkimin avantajlı olduğu hususların başında çabukluk (hızlılık) gelmektedir. Mahkemelerdeki yargılamaların uzun sürmesi, hukukumuzun en büyük problemlerinden birisini teşkil etmektedir. Mahkemelere nazaran tahkim yargılamasında tahkimin niteliği gereği hakemler uyuşmazlığı daha çabuk değerlendirme ve çözüme kavuşturma imkânına sahiptirler.
- Mahkemelerin (hâkimlerin), belirli saat ve günlerde çalışması buna nazaran hakemlerin çalışması bakımından herhangi bir saat ve gün kısıtlamasının olmaması da tahkim yargılamasının çabuk olmasını sağlayan etkenlerdendir. Hatta hakemler adli tatilde de tahkim yargılamasını yapabilirler.
- Tarafların tahkim yargılamasında uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak usul ve kuralları belirleyebilmesi hususu da tahkim yargılamasının esnek, çabuk ve kolay olmasını sağlamaktadır. Zira HMK m. 424'e göre, taraflar yargılama usulüne ilişkin kuralları (emredici kuralların saklı kalması şartıyla) serbestçe aralarında kararlaştırabilirler. Şayet taraflarca böyle bir kararlaştırma yoksa hakem (veya hakemler kurulu) de (emredici kuralların saklı kalması şartıyla) tahkim yargılamasının usul kurallarını belirleyebilir.
- Tahkim yargılamasını avantajlı kılan bir diğer husus, tahkimin ucuz olmasıdır. Mahkemelerdeki (özellikle de istinaf ve temyiz aşamasına gidilmişse) yargılama harç ve giderlerinin fazla olması, yargılamanın taraflara ağır faturalar çıkarmasına sebep olmaktadır. Mahkemelerdeki yargılamaya nazaran daha ucuz olan tahkim bu yönüyle de taraflar açısından avantajlı olmaktadır.
- Mahkemelerde (istisnai durumlar hariç) yargılamanın aleni yapılması zorunluluğu (HMK m. 28), tahkim yargılamasında bulunmamaktadır. Tam aksine tahkim yargılaması gizli yapılmaktadır. Yargılamanın gizli yapılması, tarafların şahsi ve ticari itibarının zedelenmesi riskini bertaraf eder.

7.1.4. Tahkimin Dezavantajları

Tahkimin yukarıda bahsedilen avantajlı yönlerinin yanı sıra, bazı dezavantajlı (olumsuz) yönleri de mevcuttur. Bunlar (Özdamar, 2013:837);

- Adli mahkemelerin sahip olduğu, tanığın veya belgelerin zorla getirilmesi, yabancı mahkemelerin istinabe edilmesi, resmi makamlardan yazılı belge talep edilmesi gibi yetkilere hakemler sahip değildir. Böyle hallerde hakem mahkemesinin adli mahkemelerden yardım istemesi mümkündür.
- Tahkim yönteminde hakemlerin taraflarca seçilmesi ve ücretlerinin yine uyuşmazlık taraflarınca finanse edilmesi, hakemlerin kendilerini bağımsız bir hakem gibi değil de tarafların haklarını savunan temsilci gibi hissetmelerine yol açabileceği endişesini ortaya çıkarabilmektedir.

7.2.5. Değerlendirme ve Öneriler

Adalet Bakanı Yılmaz Tunç, arabuluculuk ve tahkim bilgilendirme seminerinde ⁶³ ; *"Tahkimde en önemli özellik, uyuşmazlığın, o uyuşmazlık konusunda uzman, alanda tecrübeli hakemler vasıtasıyla ve yasa ile belirlenen kısa sürelerde çözülmesidir. Tahkim yargılaması hızlı, sade ve esnek bir yargılamadır. Tahkimde hakem seçme olanağının bulunması, konusunda uzman hakemlerin görev yapması, uyuşmazlıkların kısa sürede çözülebilmesi, tarafların yargılama usulünü serbestçe belirleyebilmesi, gizliliğin hakim olması ve tahkimde verilen kararlara karşı sınırlı sebeplerle iptal davası ve temyiz yoluna başvurulabiliyor olması gibi özellikler adalet arayışında tarafların tahkimi tercih etmesinin sebeplerinden sadece bazılarıdır."* ifadelerine yer vermiştir. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde bu derece etkili ve şeffaf olan tahkim uygulamasının vergi uyuşmazlıklarını da kapsamı dahiline alması oldukça önem arz etmektedir. Nitekim vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklar oldukça uzun sürelerde çözüme kavuşmakta ve gecikme zammı/faizine rağmen enflasyon karşısında değer kaybetmektedir. Ayrıca bu durum vergilendirmede iktisadilik ilkesini de zedelemekte ve vergi gelirlerinin hazineye intikalini geciktirmektedir.

7.3. OMBUDSMANLIK

7.3.1. Ombudsmanlık ve Ombudsman Kavramı

1713 yılında İsveç'te kurulan ve 1809 yılında İsveç Anayasasına girerek anayasal bir kurum niteliği kazanan Ombudsman müessesesi, ülkemizde 2006'da yapılan yasa ile yürürlüğe girmiş, ancak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilince, Anayasa değişikliği yapılarak bu kurum Kamu Denetçiliği adı altında Anayasaya da yer almıştır (Beyce, 2012:III). Kurum,

⁶³ Ayrıntılı bilgi için bkzn: <https://basin.adalet.gov.tr/adalet-bakani-yilmaz-tunc-arabuluculuk-ve-tahkim-bilgilendirme-seminerinde-konustu>

idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir (Arslan, 2019:1219).

Ombudsmanlık, genel olarak bireyi devletin diğer kurumlarından koruyan bir devlet kurumudur. Ombudsman ise daha çok, çeşitli idarî birimlerce kendi işlerine ilişkin işlemler hakkında halkın şikâyetlerini götürdüğü özel bir birim ya da özel bir memuru ifade eder. Başka bir tanıma göre **ombudsman**; "ilke olarak parlamento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız olan, yönetimin mağdur ettiği bireylerin hiçbir şekle bağlı olmaksızın yaptıkları şikâyetler üzerine harekete geçen, geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi ile donatılmış, yönetimin yaptığı haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata saygılı olmayı ve uygun hareket etmeyi temin etmek, icrai karakter taşımayan önerilerde bulunmak, hakkaniyet tedbirleri salık vermek ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amaçlarını güden bir ya da birkaç kamu görevlisidir" (Bayer, 2018:106).

Kamu Denetçiliğine ilişkin hukuki mevzuat 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunda; kanunun amacına, kapsamına, kurumun görevlerine, başdenetçilik birimi, görevleri ve seçimine, kuruma yapılacak başvuru usul ve esaslarına, kurum bünyesinde çalışacak personelin atanma usullerine yer verilmiştir.

7.3.2. Vergi Ombudsmanı

Vergi ombudsmanı, vergi işlemlerinin kapsamı ve niteliği açısından ombudsman faaliyetinin diğer inceleme konularından daha farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Dünya genelindeki uygulama incelendiğinde vergi denetimi alanında ombudsman benzeri kurullar, özel görevli ombudsmanlar ve vergi şikâyetlerini kabul eden genel görevli ombudsmanlar olduğu görülmektedir. Ombudsman vergi işlemleri konusunda sadece şikâyet kabul eden bir kurum olmaktan öte çağdaş vergi yönetiminin etkinliği ile de ilgilidir. Mükellef haklarının gelişmesi ve ombudsman kurumlarının vergi konularıyla ilgilenmeye başlaması arasında bir ilişki bulunmaktadır (Yaltı, 2012:186, 194-196; aktaran Karıcı, 2019). Vergi konusundaki itirazlar parasal olarak ifade edilebilen hak ihlalleridir. Bu bağlamda vergi konusundaki ombudsman incelemeleri diğer alanlardan farklı unsurlar içermektedir. Vergi ombudsmanının, vergi idaresini denetleme, bu şekilde iyi yönetim ve vergi idaresinde kaliteyi sağlama, böylelikle vergiye uyumu artırma işlevleri bulunmaktadır. Vergi yönetiminin, denetim süreci de dâhil olmak üzere, şikâyet

konusu olabilecek tüm işlemleri hakkında ombudsmana başvuru yapılabilir. (Karcı, 2019:382-383).

İhtisaslaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, genel ombudsmanın incelediği konuların çok fazla olması ve çeşitlilik göstermesidir. Bu nedenle serilik, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar, özel ve ayrı bir vergi ombudsmanı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır (Bayer, 2018:124). Kurumun diğer hak arama yollarına göre daha kolay ulaşılması ve kullanımının kolaylığı da çok önemli bir artıdır. Kurumun internet sitesindeki form doldurularak başvuru yapılabilir. Yargısal yollarla kıyaslandığında hem zamandan hem emekten hem de maddiyattan tasarruf sağlanmış olmaktadır. İdari yollarla kıyaslandığında en büyük artısı idareden bağımsız olarak yapılandırılmış olmasıdır. Bu da objektifliğine olan güveni artırıcı niteliktedir. Bunun yanında, Baş denetçi ve denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığı koşunda hâkimlerde olduğu gibi düzenlemelerin bulunması da olumlu bir yönüdür (Balaban, 2018:510). Vergi ombudsmanı hem mükellefler için hem de idare için çeşitli faydalar sağlamaktadır. Vergi ombudsmanı idarenin eylem ve işlemlerini kontrol eder, denetler, öneriler getirir ve böylece daha etkin bir vergi idaresinin oluşumuna katkı sağlar. Aynı zamanda vergi mükelleflerini de doğru yönlendirerek mükelleflerin vergiye uyumunu artırır. Yargı mercilerinin önündeki vergi dosyaları da bu oluşumdan olumlu etkilenmektedir. Uyuşmazlıkların yargı önüne gelmeden çözümlenmesi için ombudsman iyi bir fırsat oluşturmaktadır (Gümü, 2013:42).

7.3.3. Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Veriler

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından faaliyete geçtiği yıldan itibaren her yıl faaliyet raporları yayımlanmaktadır. Bu raporlarda; faaliyette bulunulan yılın özet verilerine yer verilmektedir. Örneğin; kurumun 2023 yılına ilişkin verilerini gösterdiği raporda, kuruma 2023 yılında 19.317 başvuru yapıldığı belirtilmiştir. Bu başvurulara istinaden alt başlıklar halinde birden fazla istatistik yayınlanmıştır. Ombudsmanlık kurumunun kurulduğu günden günümüze ise 226.720 başvuru yapılmıştır ve bu başvuruların yıllara göre dağılımı tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: 2013-2023 Yılları Arası Ombudsmanlık Kurumuna Başvuru Sayıları

Yıl/Tarih	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Toplam
Toplam Şikâyet Sayısı	7.638	5.639	6.055	5.519	17.131	17.585	20.968	90.209	18.843	17.816	19.317	226.720

Tablo 4 incelendiğinde en fazla başvurunun 2020, en az başvurunun ise 2016 yılında olduğu görülmektedir.

Şikâyetlerin başvuran türlerine göre dağılımı ise tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: 2023 Yılı Şikâyetlerin Başvuran Türlerine Göre Dağılımı

Başvurucu Türü			Sayı	Yüzde %
Gerçek kişi	Erkek	13.867	19.071	98,73%
	Kadın	4.757		
	Çocuk/Erkek	88		
	Çocuk/Kız	64		
	Belirtilmemiş	295		
Tüzel kişi	Firma		246	1,27%
	Sendika			
	Dernek	246		
	Kamu Kurumu			
	Diğer			
TOPLAM			19.317	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Tablo 5'e göre Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuranların %98,73'ünün gerçek, %1,27'sinin ise tüzel kişi olduğu görülmektedir. Bu anlamda gerçek kişilerin kurumu daha etkin kullandığı söylenebilir.

Tablo 6'da 2023 yılı şikâyet başvurularının konularına göre dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 6: 2023 Yılı Şikayet Başvurularının Konularına Göre Dağılımı

Konu/Alan Adı	Sayı	Yüzde %
Kamu personel rejimi	4.995	25,86%
Adalet, milli savunma ve güvenlik	3.398	17,59%
Çalışma ve sosyal güvenlik	2.573	13,32%
Mahallî idarelerce yürütülen hizmetler	1.696	8,78%
Eğitim-öğretim, gençlik ve spor	1.455	7,53%
Ekonomi, maliye ve vergi	1.012	5,24%
Kamu personel rejimi-1 (İdarede işçi statüsünde çalışanların İş Kanunu'ndan ve İş akdinden kaynaklanan haklarına ilişkin alt konular)	572	2,96%
Ulaştırma, basın ve iletişim	540	2,80%
Orman, su, çevre ve şehircilik	451	2,33%
Enerji, sanayi, gümrük ve ticaret	416	2,15%
Nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları	346	1,79%
Engelli hakları	340	1,76%
Sağlık	316	1,64%
Mülkiyet hakkı	314	1,63%
Sosyal hizmetler	285	1,48%
Çocuk hakları	223	1,15%
İnsan hakları	215	1,11%
Gıda, tarım ve hayvancılık	77	0,40%
Diğer konu ve alanlar	30	0,16%
Ailenin korunması	28	0,14%
Bilim, sanat, kültür ve turizm	19	0,10%
Kadın hakları	16	0,08%
TOPLAM	19.317	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Tablo 6'ya göre kuruma en fazla başvuru toplam başvurunun %25,86 ile kamu personel rejimi konusunda yapılmıştır. Vergi konusundaki başvurular ise toplam başvurunun %5,24 ile 6'ncı sırada yer almaktadır. Toplamda 22 başvuru konusunun yapıldığı dikkate alındığında vergi başlığına başvurular azımsanamayacak seviyededir.

Tablo 7'de 2023 yılında verilen kararların türlerine yer verilmiştir. Bu tabloya göre en fazla karar 6.150 adet ile gönderme kararıdır. Gönderme kararı idari başvuru yollarının tüketilmeden yapıldığını ifade etmektedir. İkinci en fazla karar ise 5.407 adet ile incelenemezlik

kararıdır. Bu karar ise kurumun görev alanına girmeyen kararları tanımlamaktadır. En az başvuru ise 36 adet ile ayırma kararına aittir.

Tablo 7: 2023 Yılında Verilen Kararların Türleri

Karar Türleri	Sayı	Yüzde %
Gönderme Kararı	6.570	38,81%
İncelenemezlik Kararı	5.407	31,94%
Başvurunun Geçersiz Sayılması	67	0,40%
Birleştirme Kararı	132	0,78%
Ayırma Kararı	36	0,21%
Dostane Çözüm Kararı	1.386	8,19%
Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar	291	1,72%
Tavsiye Kararı	1.384	8,18%
Ret Kararı	1.066	6,30%
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı	588	3,47%
Karar Toplamı	16.927	
Birleştirme Kararı ile Sonuçlanan Dosya Sayısı (+)	2.362	
Sonuçlanan Toplam Dosya Sayısı	19.289	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Verilen karar türleri genel olarak incelendiğinde gönderme ve incelenemezlik kararının toplam kararlar içerisindeki payının %70 civarında oluşu ile Kamu Denetçiliği Kurumunun etkin çalışmadığı söylenebilir. Çünkü verilen kararların yaklaşık %70'i inceleme safhasına geçmeden iade edilmektedir. Bu durum ise Ombudsmanlık müessesesinin tam olarak anlaşılmadığını ya da anlatılamadığını göstermektedir.

7.3.4. Değerlendirme ve Öneriler

Kamu Denetçiliği Kurumu idare ile birey/tüzel kişiler arasındaki uyuşmazlıkları yargı aşamasına intikal etmeden çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır. Bu kurum birçok alt başlıktaki konuyu ele almaktadır. Bu alt başlıklardan bir tanesi de "Ekonomi, maliye ve vergi" dir. Vergi uyuşmazlıklarının incelendiği bu başlık toplam 22 başlık içerisinde 6'ncı sırada olup etkinlik anlamında kayda değer bir yere sahiptir. Bu kurumun varlığı ve etkin bir şekilde kullanılması vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de etkinliği getirecek olup hem idarenin hem de yargının iş yükünü azaltacaktır. Ayrıca maddiyat ve süre tasarrufu da uyuşmazlıkların çözümüne olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari etkinliğin sağlanabilmesi için, idari ve yargısal çözüm yollarının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, raporda vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinin istenen etkinlikte ve verimde olabilmesi için bir taraftan mevcut idari çözüm yollarında saptanan sorunlar ve bu sorunlar için önerilen çözümler sunulmuş; diğer taraftan yeni uyuşmazlık çözüm yolları önerilmiştir.

Vergi uyuşmazlığı henüz doğmadan önce, vergi incelemesi sırasında uygulanacak bazı yollarla vergi uyuşmazlıklarının sayısını azaltmak mümkündür. Mevcut uygulamada, önceki inceleme sonuçları dikkate alınmadan benzer konuda tekrar inceleme yapılabilmektedir. Bir incelemeye başlamadan önce, konuyla ilgili daha önce yapılan bir inceleme mevcutsa, bir komisyondan görüş alınmak şartıyla inceleme yapılması gereklidir. Ayrıca, vergi incelemesinin başladığına dair tutanağın tebliğ edilmesi ile mükellefe 7 gün içinde pişmanlıktan yararlanma hakkı tanınmalıdır.

Mevcut idari çözüm yollarından hata düzeltme müessesesine ilişkin olarak idari açıdan bir eksikliğin veya yanlışlığın tespit edilememesi durumunda mükellefin müracaatı ile eksikliğin veya yanlışlığın giderilmesine yönelik bir başvurunun çok kısıtlı düzeyde olduğu görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde özellikle vergi dairesi nezdinde mükelleflerin sıkıntı yaşamış olduğu ortak konular ile ilgili bir çalışma yapıp bu konular ile ilgili hem vergi dairelerinde uygulama birliğinin sağlanması açısından hem de mükellefleri bu konuda özendirmeye yönelik çalışmalar yapılması önerilmektedir.

İzaha davet müessesesine ilişkin olarak, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "IV/E/5 İşlemlerin Gerçekliğini İspat" başlıklı bölümü ile VUK 370/b uygulaması arasında farklılıklar mevcuttur. Bu soruna çözüm olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürütülen ispata davet uygulamasının kaldırılması önerilmektedir. 30 günlük izah süresi içerisinde mükellef tarafından kanuni süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin uygulanması gerekmekte olup mükellefler açısından izahta bulunmadığı durumdan daha dezavantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin izahta bulunma süresi içinde düzeltme beyannamesi vermesi durumunda yapılacak işlemlerin belirlenmesi gerekmektedir. İzaha davet sürecinde mükellefler düzeltme beyannamesi verirken uygulamada bunu belirten seçim yapmadan beyanname verebilmekte ve ceza ile karşılaşabilmektedir. İzaha davet sürecinde beyanname veren mükelleflerin verecekleri beyannamelerde sistemsal olarak yapılan hatalı beyan türü

seçmelerinin önüne geçilmelidir. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları, uygulamada yalnızca kendilerine sevk edilen mükelleflerin izaha davet süreçlerini yürütmekle daha açık bir ifadeyle mükelleflerden izahat isteme ve bu izahatları değerlendirmekle görevlendirilmiş durumdadır. Bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığına tüm süreci işleten Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonlarının karar verme yetkisi bulunmalıdır. Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı birimlerinin farklı uygulamalar yapabilmektedir. Komisyon işlemleri tebliğ ile net olarak belirlenmeli veya komisyonların çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik yayımlanmalıdır.

İzaha davet müessesinin daha etkin olarak işleyebilmesi için, İzahın kabul edilmemesi durumunda takdir komisyonuna sevk yerine izah değerlendirme komisyonlarına matrah takdir etme yetkisi verilebilir. Vergi ziyamı ortaya çıkarabilecek hangi durumların (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemede olduğu gibi) kapsam dahilinde olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılması veya ön tespiti konu hangi kanuna aykırı davranışlar için izaha davet yazısı gönderilmesi gerektiğine yönelik inceleme elemanları tarafından bir değerlendirme yapılması ve buna ilişkin objektif şartları da içine alacak şekilde bir kanun değişikliği yapılması önerilmektedir. İdarenin elindeki bilgi ve belgelerin izaha davet yazısında mükellefe tebliğ edilmesi ve izaha davetten yararlanarak %80 daha az ceza kesilen mükelleflere tekrar cezalarda indirim hakkı tanınmaması da bu müesseseye ilişkin önerilerdir.

Pişmanlık ve ıslah müessesine ilişkin olarak ise, incelemeye alınan mükelleflerin cari dönem için pişmanlık veremediği görülmektedir. Kanunda değişiklik yapılarak vergi türleri ve inceleme dönemleri dışındaki tür ve dönemler için mükelleflerin pişmanlık verebilir hale gelmesi gerekmektedir. Sınırlı incelemelerde aynı vergi türü bile olsa inceleme konusu dışındaki konularda pişmanlıkla beyanname vermesine olanak sağlanmalıdır. Bunun için inceleme konularının net ve açık bir şekilde İncelemeye Başlama Bildirimine yazılması yerinde olacaktır. Yukarıdaki öneri ile bağlantılı olarak incelemelerin çabuk tamamlanması ve hazinenin bir an önce vergi tahsilatını yapabilmesi açısından vergi incelemesine başladıktan (veya takdir komisyonuna sevk) sonra da pişmanlık beyanname verilebilmesine imkan tanınmalıdır. Pişmanlıkla beyanname verecek mükellefler e-beyanname sisteminde 'kanuni süresinden sonra ' seçeneğine tıklayarak ceza ile karşılaşabilmektedir. VUK'nun 344'üncü maddesinin son fıkra hükmü kaldırılmalı ya da e-beyanname sistemi bu tip hatalara izin vermeyecek şekilde dizayn edilmeli kullanıcı dostu olmalıdır. Vergi incelemesinin başladığına dair tutanağın tebliğ edilmesi ile mükellefe 7 gün içinde pişmanlıktan yararlanma hakkı tanınmalıdır. Vergi incelemesi dışındaki diğer yollarla hakkında tespit olan mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan

yararlanabilmelerine izin verilmelidir. VUK'nun 344'üncü maddesindeki düzeltme beyannamelerine %50 oranında vergi ziyai cezası uygulaması kaldırılmalı, kanundaki sınırlamalar uygulama ile genişletilmemeli ve kanuni sınırlamalar dışındaki tüm beyannameler pişmanlık ile cezasız verilebilmelidir.

Vergi uyuşmazlıklarında en çok kullanılan ve uygulamada en etkin olması beklenen çözüm yollarından uzlaşma bakımından ise yeni bir uygulama önerilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin, uzlaşma komisyonu kurularak bu komisyon önünde vergi idaresi ve mükellef tarafından yapılması; uzlaşma komisyonu tarafından uyuşmazlığın esasına da bakılarak değerlendirme yapılması önerilmektedir. Yani uzlaşma yalnızca miktar üzerinden belirlenen oranda indirim yapılması şeklinde değil; hukuki yönden güçlü ve zayıf yanların belirlenerek ve vergiyi doğuran olaya ve matraha ilişkin hususlar da değerlendirilerek yapılmalıdır. Bu kapsamda, vergi aslının yeniden uzlaşma kapsamına alınması gereklidir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesi için aranan ek sebepler kaldırılmalıdır. Uzlaşma komisyonları için bir denetim mekanizması getirilmelidir. Bu kapsamda uzlaşma tutanağı değerlendirme komisyonu kurulması önerilmektedir. Uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte vergi ve/ya da cezanın ödenmesi için mükellefe belli bir süre belirlenmelidir (örneğin en geç üç ay içinde ödenmesi ve bu üç ay içinde ödenmesi durumunda mükelleften geçen üç ayın faizinin alınması gibi). Bu sürede ödenmezse uzlaşmanın geçerli olmayacağı şeklinde bir düzenleme de yapılmalıdır. Uzlaşılan tutarın tamamının bir kerede ödenmesinin mükellef tarafından mümkün olmaması durumunda ise uzlaşılan tutara ilişkin ödeme seçenekleri üzerinde de bir anlaşmaya varılabilmelidir. Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilere iletişim teknikleri, anlaşmazlık-uyuşmazlık çözüm yöntemleri, çatışma yönetimi, davranış psikolojisi gibi belli eğitimlerden geçme zorunluluğu getirilmelidir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine ilişkin olarak ise bu yolun vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde ve yargı yükünün azalmasında etkili olduğu değerlendirilmekte ve yalnızca kanun yoluna başvuru bakımından değil; ilk derece mahkemesinde karar verilene dek geçen süre bakımından da benzer bir yol uygulanması önerilmektedir. Ayrıca kurulacak bir istişare kurulu ile vergi idaresi ve yargısı arasındaki görüş farklılıklarının değerlendirilerek kurul tarafından verilecek öneri doğrultusunda hareket edilmesi de rapordaki öneriler arasında yer almaktadır.

Mevcut uygulamalara ek olarak, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim uygulanması, mükellef ve idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşmalarının daha yaygın şekilde uygulanması, özelge sisteminde yapılacak bazı değişiklikler ile özelgelerin idari uyuşmazlık

çözümünde kullanılabilir hâle getirilmesi, e-uzlaşmanın uygulamaya konulması şeklinde öneriler sunulmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü açısından da uygulamada yaşanan bazı sorunları saptanmış ve çözüm önerileri sunulmuştur. Vergi yargısının sürelerin uzun olması ve idari başvuru süreçlerinin daha etkin kullanılabilmesi amacıyla, idari yargı savcılığı kurumu önerilmektedir. İdari yargı savcılığı kurumu ihdas edilerek idari dava açılmadan önce veya dava devam ederken "savcılık anlaşması" ile uyuşmazlıklar çözülebilecektir. Buna ek olarak, İYUK 11. maddesi ile vergi uyuşmazlıklarında dava açmadan önce idari çözüm yoluna başvurmak zorunlu hale getirilebilir. İdareye yapılan başvurular idare bünyesindeki tecrübeli avukatlardan, müdürlerden ve vergi müfettişlerinden teşekkül bir komisyon tarafından değerlendirilmesi önerilmektedir. Komisyon üyeleri dilekçenin mevzuata uygun olup olmadığını değerlendirmeli, ayrıca vergi avukatları da önceki emsal uyuşmazlıklardan da yararlanarak dilekçenin haklılığını, dava açılırsa davanın muhtemel sonuçlarını değerlendirmeli ve buna göre karar vermelidirler. Danıştay içtihatları ve müstakar içtihatlardan da yararlanılmalıdır. Vergi idaresi ve yargısı arasındaki yorum farklarına ilişkin olarak, vergi yargısı ile vergi idaresi arasında bir istişare kurulu kurulması ayrıca bu kurulun etkin ve verimli bir şekilde çalışması önerilmektedir.

Öte yandan, yargısal içtihatlardaki belirsizlik idari çözüm yollarının etkinliğini azaltmakta ve yargı iş yükünü arttırmaktadır. Yargısal içtihatların belirli hale gelmesi için Danıştay'ın içtihat oluşturma yönüne ağırlık verilmeli, bunun için de Danıştay önüne gelen dosyalarda temyiz izni uygulanmalıdır. Özel bir uyuşmazlık türü olarak Mükelleflerin özel esaslara alınması işlemlerine karşı açılan davalar kabul edilerek özel esaslara alınmasına yönelik işlemlerin iptaline karar verilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına, mükelleflerin kategorize edilmesi yetkisinin eklenmesi önerilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin sınıflandırılmasına yönelik kriterlerin daha net belirlenmesi ve kapsamının daraltılması da önemli bir çözüm yolu olarak önerilmektedir. Örneğin, yalnızca sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınması sağlanabilecektir.

Tahsil aşamasında bulunan vergi uyuşmazlıkları ve 6183 sayılı Kanundan doğan uyuşmazlıklar ise ayrı bir başlık altında incelenmiştir. 6183 sayılı Kanunla ilgili olarak tespit edilen sorunları ve sunulan çözüm önerilerini ise şu şekilde özetlemek mümkündür: Anılan kanunun lafzına yönelik olarak, 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddede yer alan ve geçerliliğini

yitirmiş “itiraz” ve “itiraz komisyonu” deyimlerinin yeni anlamları ile değiştirilmesi, bu deyimlerin yerini “dava açılması” ve “idare veya vergi mahkemesi” deyimlerinin alması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanunun ödeme emrine ilişkin 55’inci maddesinde yapılacak değişiklikle, ödeme emri içeriğinde bulunması gerekenler arasında dava süresi ve yolunun da belirtilmesi gerekmektedir. Kanunun 58/4’üncü maddesinde yer alan, yargı mercilerini 7 gün içinde karar vermek zorunda bırakan hükmün uygulanması mümkün olmadığından kaldırılması gereklidir. 58/1’inci maddesinde yer alan, *“itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.”* hükmü de uygulanma imkanı olmayan ve kaldırılması gereken bir hükümdür. 58/6’ncı maddesinde yer alan, *“İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.”* hükmü ile Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin hüküm kaldırılmalıdır. Zira 6183 Sayılı Kanun ile Limited Şirket ortaklarının sorumluluğu, sermaye şirketleri arasında eşitsizlik oluşturduğundan söz konusu hükmün mevzuattan çıkarılması önerilmektedir. İkincil sorumluluğa ilişkin ödeme emirlerine konu vergi ve cezalara ilişkin şirket temsilcilerine ve şirket ortaklarına, uzlaşma hakkının tanınması gerekmektedir. Ayrıca, Ödeme emrine itiraz yolları genişletilmeli, tahakkuk zamanaşımı dışında vergiyi doğuran olayın hiç gerçekleşmediği açık olarak belli olan durumlarda da, itiraz hakkı tanınmalıdır. Vergi mahkemesinin görevine giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük ile bunların zam ve cezalarına ilişkin ödeme emirlerini ayrı, idare mahkemesinin görevine giren diğer kamu alacaklarına ilişkin (idari para cezası trafik para cezası vb.) ödeme emirlerini ayrı olarak tanzim etmeleri konusunda bir mevzuat değişikliği yapılabilir. Tek ödeme emri içeriğindeki tüm vergi borçları ve cezalarına ilişkin ayrı ayrı hukuki değerlendirme yapılması, hem davayı hem de gerekçeli kararı gereksiz yere uzattığından her bir ihbarname ya da tahakkuk fişine konu vergi ve cezaların tahsili için ihbarname veya tahakkuk fişi sayısınca ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmesi gerektiği hususunda yine mevzuat değişikliği yoluna gidilebilir. Son olarak, tahsil zamanaşımı süresinin sınırsız olarak uzayabilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelediğinden tahsil zamanaşımında azami süre belirlenmesi gerekliliği elzemdir.

KAYNAKÇA

- AÇIMUZ, B. (2023). İdari Yargılama Hukukunda Olağan Kanun Yollarına Başvurunun Sınırlanması. Ankara: Adalet Yayınevi.
- ADALET BAKANLIĞI. (2022). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2021"
https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet_ist-2021.pdf, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).
- ADALET BAKANLIĞI. (2023). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2022"
https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).
- ADALET BAKANLIĞI. (2024). "Adalet İstatistikleri Justice Statistics 2023"
https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADalet_ist-2023CALISMALARI59.pdf, (Erişim Tarihi: 12.08.2024).
- ADİBEŞ, C. ve AKKURT, İ. (2014). Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu). Vergi Sorunları Dergisi, 37, 314, 55-66.
- AKYILDIZ, A. (2015). İstinafa İlkesel Bakmak. Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu (11-32). Ankara: Danıştay Yayınları.
- ALİEFENDİOĞLU Y. (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Danıştay Dergisi, Sayı: 1, 46-65.
- ALP, Z. (2023). Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak "İzaha Davet" Müessesesi. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- APİLİOĞULLARI, Lütfi (2018), "Dijital Dönüşümü Yol Haritası", Aura Kitapları, 1. Baskı, İstanbul.
- ARIKAN, A. (2022). Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. Ankara: Adalet Yayınevi.
- AYKIN, H. (2015). Özelge Taleplerinin Cevaplanmasında Süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye. Yaklaşım Dergisi. S. 276, 30-36.
- BAKMAZ, Z. (2022). Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu. Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD), C:2 S:1 , 12-33.
- BALO, Y. S. ve ÇETİNTÜRK E. (2013). Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı-Sanık Pazarlığı Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Sa. 1-2, 1243-1292.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXV, 2008/6, 2840-2859.

- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2017). İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar. Vergi Dünyası Dergisi, 433, Eylül, 6-14.
- BEKAR, E. (2011). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 69(1-2), 1033-1050.
- BİLİCİ N. (2019). " Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu. (İYUK m.11)", D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C. 21, Özel S., 2773-2778.
- BİNİŞ, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 5(2), 15-30.
- BIYAN, Ö.; ALTUNDAL BIYAN, N. ve ÖTGEN, Z. (2021). İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü. International Journal of Public Finance, 6(2), 332-352.
- CANDAN, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- CANDAN, T. (2016). Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet. <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, 23.08.2024.
- CANDAN, T. (2020). Sirkülerlerin Düzenleyici İşlem Niteliği ve Dava Konusu Edilebilirliği. [Sirkülerlerin Düzenleyici İşlem Niteliği ve Dava Konusu Edilebilirliği | Turgut Candan](#), (Erişim Tarihi: 3.11.2024).
- CANDAN, T. (2022). Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Ankara: Yetkin Yayınları.
- CANYAŞ, O. (2015). Türkiye'de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, (Ed.) Yaltı B. İstanbul: Beta Yayınları, 159-205.
- CENGİZ MATER, Emine (2023). Dijital Çağda Doğuştan Dijital Belgelerin Belge ve Arşiv Yönetimi Süreçleri. 1. Baskı, İstanbul: Hiperyayın.
- CERAN, Y.; ÖZ, M; ve ÖZDEMİR K. (2022) Dijital Dönüşüm Sürecinde Üç Taraflı Muhasebe Sistemi ve Blokzincir Teknolojisi. Editörler Yunus Ceran ve Mehmet Ali Durmuş, Dijital Dönüşüm Sürecinde Güncel Muhasebe Konuları. 1. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- COŞKUN, E. (2019). Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi. Vergi Sorunları Dergisi, 370, Temmuz, 61-75.
- ÇAKMAKÇI, A. ve KÖSEER, S., (2019). Sahte belge ve vergi kaçakçılık suçu. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- ÇATLI, M. (2021). Dijital Devlet Teorisi. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- ÇOLAK, M. (2023). Mali Hukuk ve Dijitalleşme. 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- DEDE, A. (2021). Dijital Muhasebe ve XBRL Sınıflandırma Sistemleri (Taksonomiler). 1. Baskı, Ankara: Türkmen Kitabevi.
- DEMİRBAŞ AKSÜT B. (2017). Farklı Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Anlaşmazlıklarının Uzlaşma ve Diğer Barışçıl Yollarla Çözümlemesi. 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, (Ed.) Bilici N.; Bayar İ.; Canyaş O. ve diğerleri, Ankara:Çankaya Üniversitesi, 50-82.
- DEMİRBAŞ AKSÜT B. (2021). Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- DİKMEN, S. ve ÇİÇEK H. G. (2020). Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü. Sayfa:232, Kitap Bölümü, Editörler Kaya, M. G. ve Öz, E." Bilişim Çağında Vergi Hukuku", 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- DOĞRUSÖZ B. (2022). Kimsenin Hala Okumadığı Madde. <https://www.bumindogrusoaz.com/article/kmsenn-hala-okumadigi-madde>.
- DOĞRUSÖZ B. (2023). Zamanaşımı Süreleri ve Hukuk Güvenliği. Dünya Gazetesi.
- DOĞRUSÖZ, B. (2024). Vergi İncelemelerinin Pişmanlığa Etkisi, Ekonomim Gazetesi.
- EDİZDOĞAN, N., TAŞ, M. ve ÇELİKKAYA, A. (2007). Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- ER, S. (2010). Varlık barışı kanunu ve kod listesi uygulamasının vergi adaleti ve uyumuna etkileri üzerine bir değerlendirme. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (11) 2, 261-278.
- ERDEM, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları. Ankara: Seçkin Yayınları.
- ERDEM, T. (2017). Vergi Usul Kanunda Yeni Bir Kurum "İzaha Davet". Vergi Sorunları Dergisi, 347, Ağustos, 150-161.
- ERDOĞDU V. (2009). Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Gazi Üniversitesi.
- EVREN, Ç.C. (2011). Kabahatlerde Kanunilik İlkesi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 69(1-2), 967-1002.
- GAYGILI, A.K. (2018). Türkiye’de Vergi Cezası, Denetim ve Uzlaşma Oranları Üzerine

Optimal Vergi Stratejisi. İstanbul: Legal Yayınevi.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, (2009). Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben yazılan 29.06.2009 tarih ve 409 sayılı yazı.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, (2024). Pişmanlıkla Beyan Rehberi, Yayın No:523.

[2024_pismanlikla_beyan.pdf \(gib.gov.tr\)](https://gib.gov.tr/2024_pismanlikla_beyan.pdf)

GERÇEK, A. (2010). Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu. Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, 29(2), 23-50.

GOVIND, S. ve VARANASI, S. (2013). Dispute Resolution in Tax Matters: An India –UK Comparative Perspective. International Taxation, 9, 313-324.

GÖKSOY, R. (2019), Ceza Muhakemesinde Dijital Delillerin Elde Edilmesi ve Güvenirliğinin Sağlanması. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.

GÜÇLÜ S. (2007). Uzlaşmanın Amacı ve Cezada İndirimden Farkı. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:229, 27-39.

GÜNEŞ, F. (2016). İYUK Madde 28/4 Değişikliği: Yargı Kararlarının İdare Tarafından Uygulanmaması Ve Çözüm Önerileri. TAAD, Yıl:7, Sayı:28 s. 103-128.

GÜNEŞ, G. (2014). Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınları.

GÜNEŞ, M. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. Ankara: Adalet Yayınevi.

GÜRAN, S. (1977). Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir Deneme. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku ve İdare İlimleri Enstitüsü Yayınları.

GÜZEL, O. (2024). Türk İdari Yargılama Hukukunda Temyiz. Ankara: Adalet Yayınevi.

KALYON, A. (2023). Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Buna İlişkin Güncel Sorunlar. Vergi Raporu Dergisi, 286, (88-97).

KANETİ, S. (1987). Vergi Hukuku. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.

KANETİ, S.; EKMEKCI E.; GÜNEŞ G. ve KAŞIKCI M. (2019). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

KANETİ, S.; EKMEKCI E.; GÜNEŞ G. ve KAŞIKCI M. (2022). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

KAPLAN, G. (2016). Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

KARAKOÇ Y. (2011). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları

KARAKOÇ Y. (2019). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.

KARAKOÇ, Y. (2012). Genel Vergi Hukuku. 6.Bası, Ankara:Yetkin Yayınları.

KARAKOÇ, Y. (2020). Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler. Prof. Dr. Nami Çağan

Anısına Armağan, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları.

- KARAKOÇ, Y. (2021). Vergi Yargılaması Hukuku. 5. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınevi.
- KARATAŞ DURMUŞ N. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. YBHD., 1, 47-76.
- KARATAŞ DURMUŞ N. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları. Ankara: Adalet Yayınevi.
- KARATAŞ DURMUŞ, N. (2023). Vergi Yargılamasında İstinaf Kanun Yolu Uygulamasında Sorunlar. Öz, Ersan (Editör). *II. Ulusal Vergi Yargısı Paneli Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması* (35-45). 4/5/2023. İstanbul: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
- KESKİN, Z. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. S. 126, 235-262.
- KILIÇER, E. ve PEKER İ. (2022). Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları. 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- KIZILOĞ, Ş. (1991). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. C: III, Ankara: Savaş Yayınları.
- KIZILOĞ, Ş. ve KIZILOĞ, Z. (2005). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. 10. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOĞ, Ş. ve KIZILOĞ, Z. (2012). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. 20. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KORKUSUZ M. (1998). " Vergi sistemimizde uzlaşma müessesesi ve bugünkü durumu üzerine bir değerlendirme", [http://www.yaklasim . com/mevzuat/dergi/ makaleler](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler) Yaklaşım Dergisi, S.83,1998.
- MATHEWS, G.P. (2004). Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes. Ohio State Journal On Dispute Resolution, 19:2, 709-737.
- NIANS, P. ve POPPLEWELL, N. (2014). The Use of Mediation in Tax Disputes-UK Position. Netherlands-Vlaams tijdschrift voor Mediation en conflictmanagement, 2014 (18), 3, 47-58.
- ODÇIKIN, A. (2020). İzaha Davet Müessesesi. Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Ankara:Atılım Üniversitesi Yayınları, 429-454.
- OZANSOY, A.(2000). Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği. Yaklaşım Dergisi, 8, 89, 204-210.
- ÖNCEL, M.; KUMRULU, A.; ÇAĞAN, N. ve GÖKER C. (2003). Vergi Hukuku. 11. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; KUMRULU, A.; ÇAĞAN, N. ve GÖKER C. (2019). Vergi Hukuku. 28. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi.

- ÖNCEL, M.; KUMRULU, A.; ÇAĞAN, N. ve GÖKER C. (2022). Vergi Hukuku. 31. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; KUMRULU, A.; ÇAĞAN, N. ve GÖKER C. (2023). Vergi Hukuku. 32. Baskı Ankara:Turhan Kitabevi.
- ÖZ, E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZ, E. ve BOZDOĞAN, K. (2019). Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesine Öneriler. Maliye Dergisi, 177, 330-353.
- ÖZAY, İ. (2001). Yargısal Korunma, Bursa:Alfa/Aktüel Kitabevi.
- RENÇBER, A. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi. Vergi Sorunları Dergisi, 352, Ocak, 136-149.
- SABAN, N. (2019). Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- SANCAKDAR, O. (2013). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. Yaşar Üniversitesi Dergisi, C. 8, Özel Sayı, 2237-2326.
- SANCAKDAR, O. (2016). İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu (29-113). Danıştay Yayınları, Ankara.
- SEMİZ, İ. (2021). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- SENAL, Serpil (2022), Blokszincir ve Finansal Raporlama Süreci Üzerindeki Etkisi, Editör Yavuz Demirdöğen, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- SERİM, N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. Vergi Sorunları Dergisi, 214, 97-111.
- SEVİNÇ, E. (2018). Türk İdari Yargılama Hukukunda İstinaf Kanun Yolu, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- ŞAHİN, M. E. (2020). .Yargılamayı Hızlandıran Bir Model Olarak Alman Ceza Muhakemesi Hukukunda Hüküm Anlaşması. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), s. 303-320.
- ŞENYÜZ, D. (2017). Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- ŞENYÜZ D., YÜCE M., ve GERÇEK A. (2012). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- ŞİMŞEK, Y., DURMAZ, M. ve KARATAŞ N. (2012). Dijital Delil Yönetimi. 1. Baskı, Ankara: Polis Akademisi Yayınları.
- TAHIR, E. (2011). Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- TAŞDELEN, A. (2010). VERGİ KABAHAHTLERİNİN ANAYASAL TEMELLERİ ÜZERİNE DÜŞÜNCELER. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 59 (4), 767-96

- TAYLAR, Y. (2021). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlem den hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (12)2, 774-790. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.995908>.
- TBMM. (2014). "TBMM 592 no'lu Komisyon Raporu", <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d24/c078/tbmm24078097ss0592.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.08.2024).
- TBMM. (2016). "TBMM 400 no'lu Komisyon Raporu", <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d26/c020/tbmm26020107ss0400.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.08.2024).
- TORUNOĞLU, T. (2010). Vergi ziyai kabahati. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 477-544.
- UYŞAL, Z. (2021). "Türk İdari Yargısında İçtihat Aykırılığının Önlenmesi Ve Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 9, Sayı 18, s. 417-455.
- UZUN ÇAM, M. (2021). Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- UZUNÖNER, M. (2020). Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- ÜSTÜN Ü. S. (2020). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", Vergi Usul Hukuku, Editör: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 4157, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2937, Eskişehir, s. 170-197.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14, 1, 217-285.
- ÜZELTÜRK, H. (2015). Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri. Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları-Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri 28.05.2015, (Ed.) Üzeltürk, H., İstanbul: Legal Yayınevi.
- YAVAŞLAR, F. B. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 25(2), 309-337.
- YILMAZ SOĞUKSU, Z. (2022). Dijital Çağda Muhasebe (Blok Zinciri, Kripto Paralar, NFT ve Metaverse). 1 Bası, Bursa: Ekin Yayınevi.

- YILMAZ, E. (2009), Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 13(1-2), 321-351.
- YILMAZ, R. (2019). Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- YILMAZ, S. (2016). 6545 ve 6552 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde İdari Yargılama Usûlü Değişiklikleri. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. S. 126, 415-446.
- YILMAZ, S. (2023). İdari Yargıda “Parasal Sınırlar”ın Konu ve Zaman Bakımından Uygulanması Sorunu. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 72, S. 4, 1905-2006.
- YILMAZOĞLU, Y. E. (2023). Temyiz İncelemesinde “İçtihat Eksenli” Yaklaşım ve Danıştay İçin Çözüm Önerileri. Danıştay Dergisi, s. 156, 65-135.

Yargı Kararları

Danıştay Kararları

Danıştay 4. Dairesi’nin 10.06.2010 tarih ve E:2008/997, K:2010/3500 sayılı kararı

AYM Kararları

Selahattin Akyıl, B. No: 2012/1198, 7/11/2013.

AYM, 26.07.2023 Tarih ve E.2023/36, K.2023/142 Sayılı Karar.

AYM, 26.10.2023 Tarih ve E.2023/81, K.2023/184 Sayılı Karar.

AİHM Kararları

Nuri Özkan/Türkiye, B. No: 50733/99, 9/11/2004.

Ormancı ve Diğerleri/Türkiye, B. No: 43647/98, 21/12/2004.

Mete/Türkiye, B. No: 39327/02, 25/10/2005.

Karakullukçu/Türkiye, B. No: 49275/99, 22/11/2005.

Ahmet Kılıç/Türkiye, B. No: 38473/02, 25/7/2006.

Kök/Türkiye, B. No:1855/02, 19/10/2006.

Okçu/Türkiye, B. No: 39515/03, 21/7/2009.

Buhur/Türkiye, B. No: 24869/05, 20/7/2010.

Gürkan/Türkiye kararında, B. No: 1154/04, 29/3/2011.

Erciyas/Türkiye, B. No: 10971/05, 27/9/2011.

Papaioannou/Yunanistan, B. No: 18880/15, 2/6/2016.