TERAZİ
AYLIK HUKUK DERGİSİ | TERAZI LAW JOURNAL

THD hakemli bir dergidir. / THD is a peer-reviewed journal.

- Dergide hakem denetiminden geçmiş makaleler "Hakemli Makaleler" bölümünde yayınlanmaktadır, makalelerin dipnotunda hakem denetiminden geçmiş olduğu belirtilmektedir.
- Dergide yayınlanan makalelerden dipnotta kaynak gösterilmek kaydıyla toplamda bir sayfayı geçmeyecek oranda alıntı yapılması serbesttir.
- Makalelerde yer alan fikirler yazarlarına aittir, THD'nin görüşü olarak değerlendirilemez.
- THD'de yer alan makaleler, makale yazarlarının soyadlarına göre alfabetik olarak sıralanmıştır.

Yayın Sahibi / *Owner*
Seçkin Yayıncılık A.Ş. Adına
Koray SEÇKİN

Yayıncısı / *Publisher*
Seçkin Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No: 45644)
Mustafa Kemal Mah.
2158. Sk. No: 13
Çankaya/ANKARA
Tel: **(0 312) 435 30 30 (Pbx),**
Faks: **(0 312) 435 24 72**
E-posta: **terazi@seckin.com.tr**
Web Adresi: **www.terazi.com.tr**

Editör / *Editor*
Av. Mutlu DİNÇ
mdinc@seckin.com.tr

Editör Yardımcısı / *Assistant Editor*
Av. Çilem BAHADIR
cbahadir@seckin.com.tr

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Managing Editor
Remzi ÖZMEN
rozmen@seckin.com.tr

Abone Sorumlusu / *Subscription*
Meral HATIRLI
abone@seckin.com.tr

Kapak ve Sayfa Tasarımı
Cover and Layout Design
Emre KIZMAZ
ekizmaz@seckin.com.tr

Matbaa / *Printing House*
Vadi Grafik Ltd. Şti.
(Sertifika No: 47479)
İvedik Organize Sanayi Bölgesi,
1420 Cad. No: 58/1
Yenimahalle/ANKARA
Tel: **(0 312) 395 85 71**

ISSN: 1306-9802

Cilt / Volume: 15
Sayı / Issue: 172 - Aralık 2020

Basım Tarihi, Yeri
Publication Date, Location
Aralık 2020/ANKARA

Yayın Türü / *Publication Type*
Yaygın Süreli, Aylık

Terazi Hukuk Dergisi
TUBİTAK-ULAKBİM
Türk Hukuk Dizininde
Yer Almaktadır.

Seçkin Yayıncılık | Terazi Hukuk Dergisi

Yayın Kurulu / *Editorial Board*

- Hâkim Mehmet Akif TUTUMLU
- Av. Galip DOĞAN
- Av. Mutlu DİNÇ
- Av. Çilem BAHADIR
- Remzi ÖZMEN

Danışma Kurulu / *Advisory Board*

- Prof. Dr. Ahmet Mithat KILIÇOĞLU *Atılım Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ali Rıza ÇINAR *Mef Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ayşe HAVUTÇU *Yaşar Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU *Bahçeşehir Üniversitesi*
- Prof. Dr. Dr. h.c. Bahri ÖZTÜRK *İstanbul Kültür Üniversitesi*
- Prof. Dr. Binnur TULUKÇU *Selçuk Üniversitesi*
- Prof. Dr. Cemil KAYA *İstanbul Üniversitesi*
- Prof. Dr. Cumhur ŞAHİN *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi*
- Prof. Dr. Çetin ARSLAN *Hacettepe Üniversitesi*
- Prof. Dr. Durmuş TEZCAN *İstanbul Kültür Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ender Ethem ATAY *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ercan AKYİĞİT *Mef Üniversitesi*
- Prof. Dr. Faruk ACAR *Marmara Üniversitesi*
- Prof. Dr. Feridun YENİSEY *Bahçeşehir Üniversitesi*
- Prof. Dr. H. Tamer İNAL *İstanbul Esenyurt Üniversitesi*
- Prof. Dr. Dr. h.c. Hakan HAKERİ *İstanbul Medeniyet Üniversitesi*
- Prof. Dr. Halide Gökçe TÜRKOĞLU ÖZDEMİR *Yaşar Üniversitesi*
- Prof. Dr. Halil KALABALIK *Sakarya Üniversitesi*
- Prof. Dr. Haluk Hadi SÜMER *Selçuk Üniversitesi*
- Prof. Dr. Hasan İŞGÜZAR *Ankara Üniversitesi*
- Prof. Dr. Hayri BOZGEYİK *Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi*
- Prof. Dr. İ. Hamit HANCI *Ankara Üniversitesi*
- Prof. Dr. İbrahim KAYA *İstanbul Üniversitesi*
- Prof. Dr. İbrahim ÖZBAY *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi*
- Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi*
- Prof. Dr. M. Emin ARTUK *İstanbul Medipol Üniversitesi*
- Prof. Dr. M. Fatih USAN *Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi*
- Prof. Dr. Mehmet ALTUNKAYA *Akdeniz Üniversitesi*
- Prof. Dr. Muharrem ÖZEN *Ankara Üniversitesi*
- Prof. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM *Yaşar Üniversitesi*
- Prof. Dr. Mustafa TOPALOĞLU *Özyeğin Üniversitesi*
- Prof. Dr. Müslüm AKINCI *Kocaeli Üniversitesi*
- Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ *Çankaya Üniversitesi*
- Prof. Dr. Nuri ERİŞGİN *Lefke Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ömer ANAYURT *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ömer KORKUT *Çukurova Üniversitesi*
- Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN *Kırıkkale Üniversitesi*
- Prof. Dr. Sevtap YOKUŞ VEZNEDAROĞLU *Altınbaş Üniversitesi*
- Prof. Dr. Şaban KAYIHAN *Yalova Üniversitesi*
- Prof. Dr. Şafak NARBAY *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi*
- Prof. Dr. Şeref ERTAŞ *Girne Üniversitesi*
- Prof. Dr. Tekin MEMİŞ *Beykent Üniversitesi*
- Prof. Dr. Timur DEMİRBAŞ *Yaşar Üniversitesi*
- Prof. Dr. Veli Özer ÖZBEK *Dokuz Eylül Üniversitesi*
- Prof. Dr. Zühtü ARSLAN *Anayasa Mahkemesi Başkanı*
- Doç. Dr. Cafer EMİNOĞLU *Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi*
- Doç. Dr. Emel BADUR *Çankaya Üniversitesi*
- Doç. Dr. Hayrunnisa ÖZDEMİR *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi*
- Doç. Dr. İbrahim AŞIK *Marmara Üniversitesi*
- Doç. Dr. Koray DOĞAN *Dokuz Eylül Üniversitesi*
- Doç. Dr. Murat TOPUZ *Marmara Üniversitesi*
- Doç. Dr. Olgun DEĞİRMENCİ *TOBB Üniversitesi*
- Doç. Dr. Pınar BACAKSIZ *Dokuz Eylül Üniversitesi*
- Doç. Dr. Sabahattin YÜREKLİ *Bursa Uludağ Üniversitesi*
- Doç. Dr. Seydi KAYMAZ *Ankara BAM 1. Ceza Dairesi Başkanı*
- Doç. Dr. Şeref İBA *Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Cemal RUHİ *Hasan Kalyoncu Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Kumru KILIÇOĞLU YILMAZ *Atılım Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Merve ACUN MEKENGEÇ *Girne Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Aytaç ÖZELÇİ *İstanbul Kültür Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Oğuz CANER *Bursa Uludağ Üniversitesi*
- Dr. Öğr. Üyesi Selin SERT SÜTÇÜ *Akdeniz Üniversitesi*
- Y. Güngör ÖZDEN - *Anayasa Mah. Onursal Bşk.*
- Gönen ERİŞ - *Yargıtay Onursal Daire Başkanı*
- M. Handan SURLU - *Yargıtay HGK Onursal Bşk.*
- H. Tahsin GÖKCAN - *Anayasa Mahkemesi Bşk. Vek.*
- Ali PARLAR - *Cumhuriyet Savcısı*
- Cengiz APAYDIN - *Cumhuriyet Savcısı*
- Sadettin DOĞANYİĞİT - *Sayıştay Başdenetçisi*
- Aydın TEKDOĞN - *İstanbul BAM 2. HD Başkanı*
- Av. Erhan GÜNAY
- Noter Serhat YENER
- Av. İbrahim PINAR
- Özgür SEMİZ - *T.C. Kültür ve Turizm Bak. Müfettişi*

İçindekiler

İçindekiler / Table of Contents

Editörden
Editorial I

Hukuk Dünyasından Haberler
Legal News V

Hakemli Makaleler
Refereed Articles 2465

Dr. Öğr. Üyesi **Nuray AŞCI AKINCI**
Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme
Waiver of Judicial Remedy in Tax Law 2466

Doç. Dr. **Uğur ERSOY**
Alman ve Türk Ceza Hukuku Açısından Kavgaya Katılma Fiili
The Participating in a Fight in the Light of German and Turkish Law Systems 2478

Yamaç GÜNEYLİ
Doğu Akdeniz Hukuksal Rejiminin Türkiye Libya Mutabakatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi
Assessment of Legal Regime of East Mediterranean Within the Frame of Turkey Libya Consensus 2487

Dr. Öğr. Üyesi **Sevgi BOZKURT YAŞAR**
"Haciz İşlemi ve Muhafaza Tedbiri" Baskısı Altında Alınan Kambiyo Taahhütlerinde Borçlunun Savunma İmkânları
Defence Opportunities of Debtor in Respect of Commitments on Bills of Exchange Taken Under the Pressure of Distraint and Measures of Conservation 2498

Makaleler
Articles 2517

Salih ÇALAL
Belediyelerin Kamulaştırmasız El Atma İşlemine Karşı Açılan Davalarda Görevli Yargı Yeri
Place of Jurisdiction in Lawsuits Filed Against Confiscating Without Expropriating Procedure of Municipalities 2518

Çelik Ahmet ÇELİK
Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Etkileri ve Sonuçları
Effects and Consequences of the Revocation Decisions of the Constitutional Court 2524

Nalan KAHRAMAN
İpoteğin Paraya Çevrilmesi
Converting Pledge Into Cash 2544

İmdat TÜRKAY
Yapılandırma Kanununun Vergi ve Ceza Borcu Olanlara Getirdiği İmkânlar ve Fırsatlar
Opportunities Presented with Restructuring Act to the Ones with Tax and Fine Debts 2559

Ufuk ÜNLÜ
Anonim Şirketlerde Yönetim Kurullarının Sorumluluğuna İlişkin Özellikli Durumlar ve İspat Yükü Meselesi
Specific Situations with Regards to the Responsibilities of Boards of Joint-Stock Companies and Burden of Proof Point 2564

Mustafa YAVUZ
Ticari Davalarda Ticari Örf ve Âdetin Uygulanma Şartları
Conditions of Application of Commercial Custom in Conflicts Between Traders 2572

Yorumlar & Görüşler
Comments & Opinions 2577

Prof. Dr. **Mustafa ÖZEN**
Genetiği Değiştirilmiş Ürünlerde Bulaşan Kavramı ve Ceza Yargılamalarında Karşılaşılan Sorunlar
The Concept of Infection in Genetically Modified Foods and the Problems Faced in Criminal Proceedings 2578

Hukuk Uygulamaları
Law in Practice 2585

Mehmet Akif TUTUMLU
Medeni Usul Hukuku Uygulamaları
Ayıplı Malın Ayıpsız Misli ile Değiştirilmesi Kararının Özellikleri ve İnfaz Edilebilirliği 2586

Rüknettin KUMKALE
Hukukçular İçin Muhasebe ve Vergi Uyuşmazlıkları
Avukatların Gider Yazıp Yazamayacakları Bazı Ödemeler - 3 2593

Yüksek Yargı Kararları
Supreme Court Decisions 2597

Mevzuat Dizini
Legislation Index 2673

Kavram ve İçtihat Dizini
Subject and Case Index 2675

Yayın İlkeleri
Submission Rules 2679

Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme(*)

Waiver of Judicial Remedy in Tax Law

Dr. Öğr. Üyesi **Nuray AŞCI AKINCI**(**)

Öz

7194 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun mülga 379. maddesi, "kanun yolundan vazgeçme" olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu kurum, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki bazı uyuşmazlıkların yargıya taşındıktan sonra, yükümlünün kanun yolundan vazgeçmesi halinde, daha sonra idari süreçte uyuşmazlığın sonlandırılmasını amaçlayan bir çözüm mekanizmasıdır. Aslında vergi hukukunda yeni bir düzenleme olmayıp, temeli af kanunlarında yer alan geçici uygulamaların kurumsallaştırılmış formudur. Kendine has birtakım özelliklere sahip ve tamamıyla idari/barışçıl çözüm yollarından biri olarak nitelendirilemeyen bu kurum, gerek vergi yükümlüleri ve gerekse vergi idaresi için bir takım avantajlar sağlamaktadır. Bu çalışmada, kanun yolundan vazgeçme kurumunun genel değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, bu yeni düzenleme hak arama özgürlüğü boyutuyla ele alınarak eleştirel bir yaklaşımla incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Vergi Uyuşmazlığı, Kanun Yolundan Vazgeçme, Hak Arama Özgürlüğü.

Abstract

Abolished article 379 of Tax Procedure Act was re-regulated by article 27 of the Act No 7194 as "waiver of judicial remedy". This institution is a settlement mechanism that aims to terminate the dispute in the administrative process after some disputes arisen between the tax administration and the taxpayer are submitted to the jurisdiction, if the obliged party waives the judicial remedy. In fact, this regulation is not unfamiliar to tax law as it is the institutionalized form of temporary practices that are based on amnesty codes. This concept, which has certain features and could not be completely described as one of the administrative/amicable solutions, provides a number of advantages for both taxpayers and tax administration. In this paper, after a general evaluation of the waiver of judicial remedy institution is made then the new regulation is examined with a critical approach by discussing from the point of right to legal remedy.

Keywords

Tax Dispute, Waiver of Judicial Remedy, Right to Legal Remedies.

Giriş

Vergi sistemimize üç yeni vergi türü ihdas eden 7194 sayılı Kanunun[1] 27'nci maddesiyle, Vergi Usul Kanununun (VUK) mülga 379'uncu maddesine *"kanun yolundan vazgeçme"* başlıklı bir hüküm getirilmiştir. Esasında yeni bir uygulama olmamakla birlikte bazı teknik özelliklerle düzenlenmiş olan bu kurum, vergi usul hukukunda yeni tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, vergi barışı ve tahsilatın hızlandırılması gibi bazı kanunlarında yer alan ve geçici süreyle uygulanan bu yöntem, 7194 sayılı Kanunla artık kalıcı bir çözüm mekanizması olarak VUK'taki yerini almıştır. Yasanın gerekçesinde, idare ile yükümlülerin vergiler ve cezalar ile ilgili olarak her aşamada anlaşabilmesi, vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin yüklerinin azaltılması amacıyla bu düzenlemenin getirildiği açıklanmıştır. Yasa koyucunun yargıya intikal eden *"uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümlenmesi"* ve *"yargının iş yükünün azaltılması"* mottosu,[2] bu müessese için de belirtilen amacı gerçekleştirme aracı olmuştur.

(*) Hakemli makale - *Peer reviewed article*
Makalenin geliş tarihi: 13.11.2020
Makalenin kabul tarihi: 16.11.2020

(**) Kocaeli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı
E-posta: akincinuray@hotmail.com
Orcid Id: https://orcid.org/0000-0001-8844-7146

1 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 7.12.2019 - 30971).

2 Billur Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", *Vergi Sorunları*, Sayı: 286, (Temmuz 2012), 110-121, s. 111.

Davadan feragat kurumu ile paralellik gösteren, ancak koşulları ve uygulanma şekli daha farklı olan bu yeni müessesenin, hak arama özgürlüğü boyutuyla da ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü kanun yoluna başvurmak, hak arama özgürlüğünün bir parçasıdır. Elbette bu, mutlak ve istisnasız bir hak olmamakla birlikte adil yargılanma hakkının da gereklerinden biridir. Kanun yolundan vazgeçme (KYV) kurumsallaştırılıp, uyuşmazlıkları sonlandırma yöntemi olarak vergi yükümlülerine sunulan bir alternatif çözüm yolu/hak olmakla birlikte, bünyesinde hukuk devletinin gerekleri, özellikle hak arama hürriyeti bakımından eleştiriye açık hükümler barındırdığı gözlenmektedir.

I. Kavram ve İçerik: Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolu, yargı mercilerinin henüz kesinleşmemiş olan kararlarını tekrar incelemek amacıyla daha yüksek derecedeki mercilere sevk eden hukuki vasıtalardır. Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan bir hukuki yoldur ve bu mekanizma ile hukuka aykırı olduğu iddia edilen kararların tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.[3]

Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. Mahkeme tarafından verilen nihai kararın şekli anlamda kesinleşmesini önleyen kanun yoluna "olağan kanun yolu" denmektedir.[4] Mahkeme kararı kesinleştikten sonra, davanın derece mahkemesinde yeniden görülerek karara bağlanması ise olağanüstü kanun yoludur.[5] Hem adli yargıda hem de idari yargıda, olağan kanun yolu olarak istinaf ve temyiz; olağanüstü kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi bulunmaktadır.[6] Aynı zamanda derece mahkemesi kararının kesinliğini etkilemeyen ve yalnızca mahkeme kararındaki bozma sebebinin tespiti ve bozma kararının Resmî Gazetede yayımlanması sonucunu doğuran kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yoludur.[7]

Vergi yargısında olağan kanun yolları istinaf[8] ve temyiz'den ibarettir. Bunlar, İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) "kararlara karşı başvuru yolları" başlığı altında 45'inci ve 46'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.[9] Vergi mahkemesi kararının maddi anlamda kesinleşmesini önleyen[10] ve söz konusu mahkemelerin nihai kararlarının, hem maddi hem hukuki yönlerden denetlenerek hukuka aykırılıklarının giderilmesini sağlayan istinafa başvuruda[11] uyuşmazlığın miktarının da dikkate alındığı görülmektedir. Buna göre, konusu beş bin (2020 itibarıyla yedi bin) Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Bunun dışında *"İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. (İYUK m.45/1)"*.

Vergi yargısında bir diğer olağan kanun yolu, temyizdir. Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin İYUK'un 46'ncı maddesinde sıralanmış olan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.

Kanun yollarına başvurmak için bir hukuki yararın olması ve kanunda öngörülen süre içinde yapılması gerekir.[12] Bu yolu kullanan tarafın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın kaldırılması veya değiştirilmesinde korunmaya değer hukuki yararın bulunması gerekir.[13] Kanun yoluna başvuru hakkı henüz doğmadan, bu haktan feragat edilmesi olanaklı değildir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) m.349'a göre, taraflar ilamın kendilerine tebliğinden önce istinaf yoluna gitmekten feragat edemezler. Bu düzenleme gereğince, hükmün verilmesinden önce taraflar kanun yoluna başvurudan feragat edemeyeceklerdir.[14] Tarafların kanun yoluna başvuru hakkı doğduktan sonra bu hakkından sarfınazar edebilir ve böylelikle kararın kesinleşmesi sağlanabilir.[15]

---

3 *"Hüküm mahkemelerinin karar verirken yanlışlık yapma ihtimali bulunduğundan, verilen kararların daha yüksek (üst dereceli) bir mahkeme tarafından denetlenmesi için, her hukuk sisteminde kanun yolları kabul edilmiştir."* Baki Kuru / Ramazan Arslan / Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, (Ankara: 21. Baskı, Yetkin Yayınları, 2010), s. 633.

4 Kuru / Arslan / Yılmaz, s. 634.

5 Ali Cem Budak / Varol Karaaslan, *Medeni Usul Hukuku*, (Ankara: 1. Baskı, Adalet Yayınevi, 2017), s. 331.

6 Yargılanmanın yenilenmesi yolu, ilk derece mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri tarafından esas hakkında verilen nihai ve kesinleşmiş hükümler hakkında istenebilir, Kemal Gözler / Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, (Bursa: 21. Baskı, Ekin Yayınları, 2019), s. 788.

7 Budak / Karaaslan, s. 331.

8 *"İstinaf kanun yolu ile hüküm bir üst mahkeme tarafından olay ve hukuki mesele yönünden tekrar (sistemin izin vermesi halinde yeni malzeme de kullanarak) incelenmektedir"*; M. Kamil Yıldırım, *Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf*, (İstanbul: Nesil Matbaacılık, 2000), s. 3.

9 18.06.2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunla idari yargıda köklü değişikler yapılmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilmiş, idari yargıda yer alan olağan kanun yollarından "itiraz" yolu kaldırılarak, "istinaf" yolu getirilmiştir. İki dereceli ve üç mercili olan vergi yargısı, üç dereceli ve üç mercili olmuştur. İstinaf kanun yolunun uygulamaya başlamasından sonra, kararın düzeltmesi kanun yolu sona ermiştir; Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, (Ankara: 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017), s. 307.

10 Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 311.

11 Ali Rıza Çınar, "İstinaf" *Fasikül Hukuk Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 8, (Temmuz 2010), 14-25, s. 14; Gül Üstün, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme", *MÜHF-HAD*, Cilt: 22, Sayı: 2, 13-38, s. 15.

12 Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 322.

13 *"Davacı kural olarak lehine verilen bir hükmü kanun yoluna götüremez, bunun gibi davalı da kural olarak kendisine karşı açılmış olan davanın reddine ilişkin karara karşı kanun yoluna başvuramaz. Ancak bunun için hükmün, onu kanun yoluna götürmek isteyen tarafın talep sonucuna tamamen uygun bulunması gerekir. Mahkemenin hükmü ile hüküm lehine olan tarafın talep sonucu arasında fark varsa, o tarafın hükmü kanun yoluna götürmekte hukuki yararı vardır"* Kuru / Arslan / Yılmaz, s. 635.

14 Hakan Pekcanıtez / Oğuz Atalay / Muhammet Özekes, *Medeni Usul Hukuku*, (İstanbul: 8. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2020), s. 472.

15 Kuru / Arslan / Yılmaz, s. 635; Leyla Akyol Aslan, *Medeni Usul Hukukunda Davadan Feragat*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2011), s. 94.

Vergi Usul Kanunundaki çözüm mekanizmalarına bir yenisi olarak eklenen kanun yolundan vazgeçme, feragat kurumuna benzemekle birlikte bazı bakımlardan farklılıkları bulunmaktadır. İdari yargılama hukukunda davadan feragat konusunda, HMK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür (İYUK m.31/1). Ancak bu hükümler, idari davanın nitelikleri dikkate alınarak ve idari dava türleriyle bağdaştığı ölçüde uygulanabilecektir.[16] İptal davalarında, dava konusu işlemin hukuka aykırılığının tespiti, sadece davacının menfaatini değil; aynı zamanda idarenin de hukuka uygun hareket etmesini sağlayacağından kamu yararını da ilgilendirir.[17] Uyuşmazlığın öz niteliğinin kamu düzenini de ilgilendiren yönün bulunması durumunda, KYV ile -bir bakıma feragatle dahi devamı mümkün olan- yargısal süreç sonlandırılmaktadır.

Davadan feragat, davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir (HMK m.307). Kanun yolundan vazgeçme ise, vergi yükümlüsüne tanınmış olan bir haktır. Feragat, dilekçeyle veya yargılama sırasında sözlü olarak yapılır (HMK m.309/1). Davadan feragat, sözlü ya da yazılı şekilde yapılabilirken, kanun yolundan vazgeçmede yazılı başvuru koşulu aranmaktadır. Feragatin hüküm ifade etmesi, karşı tarafın veya mahkemenin muvafakatine bağlı değildir.[18] KYV'de de vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamakta, başvuru koşulları gerçekleşmişse, vergiler ve cezalar maddede öngörülen indirimler yapılarak tahakkuk eder. Feragatte, davacı talep sonucunun tamamından ya da bir kısmından (kısmi feragat) vazgeçebilir. Kısmen feragatte feragat edilen kısmın, dilekçede yahut tutanakta açıkça gösterilmesi gerekir (HMK m.309/3). Oysa KYV'de, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir, başka bir söylemle kısmi vazgeçme bu kurumda geçerli değildir. Davasından feragat eden davacı, davayı kaybetmiş gibi yargılama giderlerini ödemek zorundadır. Buna karşın VUK m.379 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.[19]

Kanun yolundan vazgeçmenin, uzlaşma kurumunda olduğu gibi acaba bir tür "idari sözleşme"[20] veya "sözleşme benzeri"[21] olarak nitelendirilmesi olanaklı mıdır? Uyuşmazlığın ortadan kaldırılması bakımından davalı idarenin, davacı yükümlünün vazgeçme dilekçesini kabul edip etmemesi konusunda bir takdir yetkisine sahip olmaması hususu dikkate alındığında bu soruya olumsuz yanıt verilebilir.[22] KYV dilekçesinin yükümlü tarafından işlemi yapan vergi dairesine verilmesinden itibaren, kanun tarafından öngörülen indirimler uygulanarak vergiler ve cezalar tahakkuk edecektir. Öğretide bu hususiyetler dikkate alınarak, kanun yolundan vazgeçmenin *"... bir mükellef hakkı olarak, vergi hukuku ile idare hukuku arasında kendine özgü (suigeneris) bir uyuşmazlık çözüm müessesesi"*,[23] bir tür *"geç idari çözüm yöntemi"*,[24] *"yargılama esnasında uzlaşma"*[25] *hatta "davadan vazgeçmeyi özendiren bir düzenleme"*[26] olduğu dile getirilmiştir.

II. Geçici/Dönemsel Uygulamalardan Daimi/Kurumsal Yapıya Geçiş

Vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında, vergi ve ceza işlemleri nedeniyle ortaya çıkan çeşitli anlaşmazlıklar, idari çözüm mekanizmaları kullanılarak çözülebileceği gibi bunlara karşı Anayasa'nın 36. maddesinde sağlanan güvenceyle yargı yoluna da gidilebilir. Yargı yoluna taşınmış olan vergi/ceza ihbarnamesine ilişkin uyuşmazlıklar, kanun yolundan vazgeçme kurumuna başvurulması ve VUK'un 379'uncu maddesinde belirtilen koşulların sağlanması halinde sonlandırılmaktadır. KYV, sistemimize yeni giren bir kurum olsa da benzer bir düzenleme, 1982 idari yargı reformundan önce, vergi uyuşmazlıklarının çözüm mercii olan İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının görev yaptığı dönemde uygulanmıştır.

---

16 Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, (Bursa: 7. Baskı, Ekin Yayınevi, 2020), s. 473.

17 Münci Çakmak, "İdari Yargıda Davadan Feragat" *AÜHFD*, 2004, Cilt: 53. Sayı: 1, 185-194, s. 189; Vergi yargısında feragat, re'sen araştırma ilkesi gereğince yargıca verilen yetkiye müdahale ve usulü bir sınırlama olarak değerlendirilmiştir, Nurettin Bilici, "Feragat Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt: 1, Ankara, 2009, 349-358, s. 351.

18 Danıştay'ın uygulamasına göre, iptal davalarında feragat isteminin kamu yararı ölçütü kullanılarak karara bağlanması gerekmektedir. Bireysel hakların ihlaline dayanan iptal davalarında, davacının herhangi bir kısıtlama olmaksızın davadan feragat edebileceği kabul edilirken, düzenleyici işlemlere karşı ve kamu yararını yakından ilgilendiren konularda açılan iptal davalarında, işlemin yürütülmesinin durdurulması veya iptali kararı verildikten sonra davacıya davadan feragat etme hakkı tanınmaması gerekir. Bunun nedeni ise, bu aşamada davadan feragatin, kamu yararıyla ve idarenin yargısal denetimi yoluyla hukukun üstünlüğünü sağlama amacıyla bağdaşmamasıdır, D. 10. D., 20.12.2011 - E. 2010/16395, K. 2011/5749, Kaplan, s. 474.

19 Bu konuya yönelik eleştiri için bkz. Hakan Gaffar, "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 379, (Nisan 2020), 122-133, s. 132.

20 Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, (Ankara: 28. Baskı, Turhan Kitabevi, 2019), s. 187; Selim Kaneti / Esra Ekmekci / Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: 2019, Filiz Kitabevi), s. 445.

21 *"Vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşması, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil ancak sözleşme benzeri olarak nitelenebilir"*, Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: 9. Baskı, Beta Yayınları, 2019), s. 466; *"Uzlaşma mutabakatını, teknik anlamda idari sözleşmeden ziyade bir sözleşme benzeri (sulh anlaşması) mutabakat olarak nitelendirmek mümkündür."*, Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, (Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019), s. 573.

22 Doğan Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak "Kanun Yolundan Vazgeçme" ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 185, (2020), 1165-1198, s. 1171.

23 Şenyüz, s. 1171.

24 Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku, Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, (Ankara: 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2020), s. 334; Bu düzenlemenin hâkim durumun kötüye kullanılarak terazinin mükellef aleyhine kurgulandığı söylenmiştir, Nedim Türkmen, "Amaç Yargı Denetiminden Kaçmak mı Tahsilat mı?", Sözcü Gazetesi, 4.11.2019, https://www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/amac-yargi-denetiminden-kacmak-mi-tahsilat-mi-5428325/, (Erişim tarihi: 21.05.2020).

25 Nimet Fil, "Vergi Sistemimize Yeni Giren "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi" Ne Anlama Gelmektedir", *Vergi Dünyası*, Yıl: 39, Sayı: 365, (Mayıs 2020), 146-149, s. 149.

26 Fatih Saraçoğlu / Birkan Kahraman, "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi", *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt No: 15, Sayı No: 180, (2019), 2671-2680, s. 2678.

VUK'un mülga 387'nci maddesinde[27] yükümlülerin İtiraz Komisyonlarına yapmış oldukları başvurular için, Komisyon karar verinceye kadar itirazından vazgeçebilecekleri düzenlenmişti.[28] Ayrıca bu usulün ihdasında, tahsilatın hızlandırılması[29] ve kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması gibi bazı kanunlardaki düzenlemelerin de dayanak alındığı söylenebilir. Ülkemiz pratiğinin bir gerçeği olan ve vergi affı niteliğindeki bu kanunlar, yükümlülerin artan af beklentilerini bertaraf etme, tahsil edilemeyen kamu alacaklarını tahsil etme, borçların tasfiyesi ile idarenin iş yükünün azaltılması[30] gibi nedenlerden dolayı sık aralıklarla çıkarılmaktadır.[31] Türkiye'de 414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği sonrası dönemde, *tahsilatın hızlandırılması* ifadesinden vazgeçilerek, bunun yerini *vergide yeniden yapılanma* uygulaması almıştır.[32] Bu maksatla çıkarılan kanunlarda, yükümlülerin dava açmamaları veya açılmış olan davalarından feragat etmeleri halinde birtakım yararlandırıcı ve ödeme kolaylığı sağlayıcı hükümlere yer verilmiştir. Kanun yolundan vazgeçme kurumu da, bu kanunlardaki hükümlerin bir sebep ve neticesi olarak vergi hukuku sistemimize uyarlanmıştır.

A. Tahsilatın Hızlandırılması ve Yeniden Yapılandırma Kanunlarında KYV

İdari yargıda reform yapılmadan önceki dönemden, günümüze kadar olan süreçte çıkarılmış olan tahsilatın hızlandırılması, vergide yeniden yapılandırma kanunlarda KYV kuruma benzeyen düzenlemeler[33] bulunmaktadır.

2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun[34] Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarıyla sınırlı idi. Yasanın 2'nci maddesine göre; *"Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ihtilaflı hale getirilmiş veya kanunun yürürlüğe girdiği tarihte itiraz süresi henüz geçmemiş olan vergi, resim ve harçların 1'inci maddede yazılı süre içinde ödenmesi halinde (ihtilaftan vazgeçilmesi veya yeni ihtilaf yaratılmaması şartıyla), bu alacak asıllarına bağlı vergi cezaları ile gecikme zamları aranmaz. Vergi, resim ve harçların bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması halinde (ihtilaftan vazgeçilmesi ve yeni ihtilaf yaratılmaması şartıyla) bu alacak asıllarına bağlı olan vergi cezaları ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilir..."*

Kanunun 3'üncü maddesinde, 1'inci ve 2'nci maddelerde yazılı şartlara uygun olarak ödeme yapılması ve her türlü ihtilaftan mükelleflerce vazgeçilmesi halinde, idarece de ihtilafın sürdürülmeyeceği hükme bağlanmıştır.[35]

Bazı Kanunların Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanunda[36] belli koşulların yerine getirilmesiyle, kesinleşmiş kamu alacaklarına yönelik ödeme kolaylıkları getirilmiştir.[37] Kesinleşmemiş veya ihtilaflı kamu alacakları ise, *bütün yargı organları önünde* olan ikmalen, resen ve idarece tarh edilmiş vergilerin ihtilaflı kısmının 3/4'ünün, yasada öngörülen süre ve şekilde ödenmesi halinde, ihtilaflı kısmın geri kalan 1/4'ü ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği hüküm altına alınmıştır. Burada, sadece kanun yolu değil; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde görülen davalar da kapsama alınmıştır.

3239 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[38] Geç. m.4/1'de, vergi borcunun

---

27 VUK mülga m.387: *"İtiraz eden itirazı hakkında komisyon tarafından karar verilinceye kadar itirazından vazgeçebilir. Vazgeçme, vazgeçenin itiraz komisyonuna vereceği bir dilekçe ile veya dinlenilme veya izahat verme sırasında keyfiyetin tutanağa geçirilmesiyle yapılabilir; bu takdirde vazgeçme tutanağı vazgeçene imzalattırılır. Vazgeçme açık olmalıdır. Vazgeçme halinde itiraz eden o olayda itiraz ve temyiz hakkını kaybetmiş olur."*, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.4.213.pdf.

28 Ömer Batur, "Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", *TAAD*, Yıl: 11, Sayı: 43, (Temmuz 2020), 203-217, s. 206.

29 Türkiye'de tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin ilk kanun, 21.02.1922 tarihli ve 192 sayılı *"1338 Senesi Emlak ve Temettü Vergileriyle, Ağnam Resminin ve Harp Kazançları Vergisinin Sureti Tahsiline Dair Kanun"*dur. Bu Kanun 4 maddeden ibarettir. https://www.kanunum.com/files/192-3.pdf.

30 S. Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, (İstanbul: 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2018), s. 183.

31 Devlet, af benzeri yasalarla verginin alınması zorunluluğunu dahası, vergilendirmede yasallık ilkesini sistematik biçimde ihlal etmektedir, Gülsen Güneş, "Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt: 1, Ankara: 2009, 537-556, s. 549; Ayrıca uzlaşma kurumunun, vergilendirmede yasallık ilkesine aykırılığı hakkında bkz. Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, (İstanbul: 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2011), s. 204-208.

32 Çelik, s. 184; Kadir Erdem Karaman, *Türkiye'de 2000 Yılı Sonrası Vergide Yeniden Yapılandırma Uygulamalarının Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi SBE, İstanbul 2017, s. 23.

33 Tarık Taşkıran, "Kanun Yolundan Vazgeçme", *Vergi Dünyası*, Yıl: 39, Sayı: 466, (Haziran 2020), 121-130, s. 121.

34 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun, (Kabul tarihi: 20.03.1981), (RG: 22.03.1981 - 17287).

35 Vergi dairesinin ihtilafı sürdürmemesi, mükellefin ihtilaftan vazgeçtiğini vergi dairesine iki nüsha olarak düzenleyeceği dilekçeyle bildirmesine ve bu kanuna uygun ödemeleri 31.8.1981 tarihine kadar yapmış olmasına bağlıdır. Vergi dairesi söz konusu dilekçenin bir örneğini derhal ihtilafın bulunduğu yargı merciine gönderecektir. Bu iki şartın bir arada gerçekleşmesinden sonra vergi dairesi ihtilaftan vazgeçecektir. Mükellef anılan ödemeleri yapmamış ise ihtilaftan vazgeçmiş olsa dahi vergi dairesince ihtilafın sürdürüleceği tabiidir. Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 360, (RG: 27.04.1981 - 17323).

36 2801 sayılı Bazı Kanunların Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun, (Kabul tarihi: 22.02.1983), (RG: 24.02.1983 - 17969).

37 2801 sayılı Kanun m.2/1: *"Bu Kanunun yürürlük tarihinden önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin, ilk taksidi en geç 30.6.1983 gününde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçilir. Ancak, söz konusu vergilerin 1.1.1984 tarihinden itibaren ödenecek kısmının bu tarihten başlamak üzere 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre hesaplanacak olan tecil faizi ile birlikte ödenmesi şarttır."*

38 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Ek-

aslının belli bir miktarını aşmayanların bu borcun aslını %25 fazlası ile ödemeleri halinde cezaların terkin edileceği ve gecikme zammı ve tecil faizinin hesaplanmayacağı; ikinci fıkrasında ise, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte vergi borcu aslı üç yüz bin lirayı aşmayan yükümlülerden bu vergi borcu ile buna bağlı cezaları ihtilaf konusu yapanların, ihtilaflarından vazgeçerek 31.12.1985 tarihine kadar vergi aslını %25 fazlası ile ödemeleri halinde, bunlar hakkında da kesilen cezaların terkin olunacağı ve gecikme zammı alınmayacağı düzenlenmiştir.[39] Söz konusu Kanunda uyuşmazlıkların hangi aşamada olduğunun önemi olmaksızın, yükümlülerin açılmış olan davalardan vazgeçmeleri halinde, başka bir deyişle, davadan feragat etmeleri halinde, söz konusu düzenlemeden faydalanacaklarına yer verilmiştir.

3689 sayılı Kanunda,[40] belirtilen koşulların yerine getirilmesi ve ihtilaf yaratılmaması veya açılmış davalardan feragat edilmesi halinde gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'inin tahsilinden vazgeçileceğine yer verilmiştir.[41]

Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanunun[42] 1'inci maddesinde kesinleşmiş kamu alacaklarına[43] ve 2'nci maddesinde ise, kesinleşmemiş ve ihtilaflı kamu alacaklarına[44] ilişkin hükümler getirilerek, farklı kombinasyonlarda *"ihtilaf yaratılmaması veya yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi"* ibarelerine yer verilmiştir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun[45] "Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler" başlıklı Birinci Bölümünde, kesinleşmiş kamu alacaklarının düzenlendiği 2'nci maddenin birinci fıkrasının a, b, c, ve e bentleri ile kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarının yer aldığı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında;[46] *"dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla"* ifadesine yer verilerek bu yasa hükümlerinden faydalanma imkânı getirilmiştir.

6111 sayılı Kanun[47] "Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler" başlığı altında, kesinleşmiş alacakların düzenlendiği m.2/7 şöyledir: *"... Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır."* Ancak kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacaklarına ilişkin olan 3. maddesinde dava açılmaması veya davadan vazgeçilmesi koşulu bulunmamaktadır. İlk kez bu Kanunda *"kanun yollarına başvurulmaması"* ifadesi açık kullanılmıştır ve daha sonra çıkan kanunlarda da bu ifadeye yer verilmiştir.

6552 sayılı Kanunun[48] 73'üncü maddesinde Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve diğer bazı kamu alacaklarının belli koşullar çerçevesinde ödenmesi halinde cezaların ve bazı feri alacakların tahsilinden vazgeçileceği; ancak 6. bentte bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şartı aranmıştır.

Kapsamı oldukça geniş olan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunda,[49] kesinleşmiş alacaklarla ilgili olarak yine şu koşullar aranmıştır: *"... hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır."*[50] Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin olarak

lenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun" (Kabul tarihi: 04.12.1985), (RG: 11.12.1985 - 18955).

39 3239 sayılı Kanunun "Geçici Hükümler" başlıklı 15. Bölümünün geçici 4. maddesi.

40 3689 sayılı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Kabul tarihi. 15.12.1990), (RG: 20.12.1990 - 20731).

41 3689 sayılı Kanunun, 16. Bölümünden sonra gelen geçici 1'inci maddesi.

42 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, (Kabul tarihi: 21.3.1992), (RG: 3.4.1992 - 21191).

43 3787 sayılı Kanun m.1: *"... 1992 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilir. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş bulunan vergi, resim ve harçlara isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilir. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş olan vergi cezalarının %30'unun 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilir."*

44 3787 Sayılı Kanun m.2: *"Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergi, resim ve harçların 7258 tamamı ile bunlara bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun; 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilir..."*

45 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, (Kabul tarihi: 25.02.2003), (RG: 27.02.2003 - 25033).

46 4811 sayılı Yasa, m.3/1: *"Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Vergi Mahkemeleri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda, vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilerin %50'sinin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir."*

47 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Kabul tarihi: 13.2.2011), (RG: 25.2.2011 - 27857/Mükerrer).

48 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, (Kabul tarihi: 10.9.2014), (RG: 11.09.2014 - 29116/Mükerrer).

49 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, (Kabul tarihi: 3.8.2016), (RG: 19.8.2016 - 29806).

50 6736 sayılı Kanun m.2/10.

bazı avantajlardan yararlanmak isteyenlerin, 3'üncü madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açmaması, açılmış davalardan vazgeçmesi ve kanun yollarına başvurmaması gerekmektedir.

7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun[51] "Ortak Hükümler" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 15. bendi şöyledir: *"Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların bu Kanunda belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri, kanun yollarına başvurmamaları ve başvuru süresi içerisinde yazılı olarak bu iradelerini belirtmeleri şarttır..."*[52] Yine aynı bentte, KYV kurumuna benzer şekilde, borçluların bu kanun hükümlerinden yararlanmak üzere davadan vazgeçmeleri halinde idarece de ihtilafların sürdürülmeyeceği, davadan vazgeçme dilekçelerinin, ilgili tahsil dairesine verileceği ve bu dilekçelerinin tahsil dairelerine verildiği tarih, ilgili yargı merciine verildiği tarih sayılarak dilekçeler ilgili yargı merciine gönderileceği belirtilmiştir.

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun[53] 2'nci ve 3'üncü maddelerinde dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şartları aramıştır.[54]

Görüldüğü üzere, söz konusu kanunlarda sadece kanun yollarına başvurulmaması değil, ayrıca dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi koşuluyla, yükümlüler bir takım yararlandırıcı hükümlerden faydalanabilmektedir. Bu kanunlarda "dava açılmaması" ifadesi, hak arama özgürlüğünü tamamen kısıtlayan bir koşuldur. Buna karşın yeni yürürlüğe konmuş olan VUK m.379, sadece kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, bu düzenlemenin sağladığı olanaktan yararlanma hakkı tanımaktadır.

B. Kurumsal Yapı Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolundan vazgeçme kurumu, kanun sistematiği yönünden VUK'un 5. Kitabının "Vergi Davaları" başlığı altında ve mülga 379'uncu maddenin yeniden düzenlenmesiyle vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Söz konusu kurumun uygulanmasına yönelik çıkarılan 517 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin[55] 'Amaç ve kapsam' başlığında, tarhiyata ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, yargılama sürecinin sonuçlanmasını beklemeksizin yargılama aşamasında da çözümlenmesini sağlamak; idare ile yükümlüler arasındaki bu uyuşmazlıkların çözümünü ve uyumu her aşamaya yaymayı sağlayacak bir müesseseye ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Bu kurumun getirilme amacı, uyuşmazlıkların, yargı aşamasında yükümlülerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılmasıdır.

VUK'un 379'uncu maddesine göre, vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, yükümlülerin istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, idarece de ihtilaflar sürdürülmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergiler ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektir. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi halinde ayrıca indirim uygulanacaktır.

1. Koşulları

Vergi Usul Kanununun 379'uncu maddesinde ve daha ayrıntılı olarak 517 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, kanun yolundan vazgeçme kurumundan faydalanmak, bazı koşullara tabi tutulmuştur. Öncelikle vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmış ve buna ilişkin verilmiş bir mahkeme kararının olması gerekir. Ardından, istinaf veya temyiz yoluna başvuru süresi içinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin, dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Devamında ise aranan koşullarda bir eksiklik bulunmaması halinde, başvuru tarihi itibarıyla indirimli oranlar üzerinden tahakkuk gerçekleştirilip tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık ödeme süresi esas alınmak suretiyle vade belirlenir ve tahsil sürecine geçilir.

a. Vergi/Ceza İşleminin Bulunması

Kanun yolundan vazgeçme kurumundan faydalanmanın ilk koşulu, bir vergi ve/ya ceza ihbarnamesinin bulunmasıdır. Başka bir söylemle, vergi idaresince yapılmış bir tarhiyat ve/veya ceza kesme işleminin olması gerekmektedir. Ancak her vergi/ceza işlemine karşı açılmış davalarda verilen kararlar için bu kuruma başvurmak olanaklı değildir. İhbarname yoluyla tebliğ edilmiş vergiler ve cezalar bu kapsamdadır. Dolayısıyla beyanname yoluyla tarh edilmiş vergiler için KYV yoluna gidilemez. Kaldı ki VUK'un 378'inci maddesinde vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması koşulları aranmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, yükümlüler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yükümlünün

---

[51] 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (Kabul tarihi: 18.5.2017), (RG: 27.5.2017 - 30078).

[52] 7020 sayılı Kanun m.3/17: *"Bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak üzere vazgeçilen davalarda verilen kararlar ile hükmedilen yargılama gideri, avukatlık ücreti ve fer'ileri talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz. Vazgeçme tarihinden önce ödenmiş olan yargılama giderleri ve avukatlık ücretleri geri alınmaz."*

[53] 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (Kabul tarihi: 11.5.2018), (RG: 18.5.2018 - 30425).

[54] Varlık barışı olarak nitelendirilen, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Kabul tarihi: 13.11.2008), (RG: 22.11.2008 - 27062) ile 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda (Kabul tarihi: 17.7.2019), (RG: 19.7.2019 - 30836), bu kanunların öngördüğü yararlandırıcı hükümlerinden yararlanmak için dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması koşullarına doğal olarak yer verilmemiştir.

[55] 517 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 20.02.2020 - 31045).

beyannamesine ihtirazi kayıt koyması ve diğeri ise işlemde bir vergi hatasının olmasıdır. Her ne kadar bu iki istisnai hal için yargı yoluna gidilebilse de bunlar, ihbarnamenin tebliği üzerine açılan davalar olmadığı için KYV kapsamına girmemektedir.[56]

KYV kapsamındaki cezalar, vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. VUK'un 359'uncu maddesindeki fiiller nedeniyle vergi kaybına neden olunması halinde kesilecek vergi ziyaı cezalarının kapsam dahilinde olmayacağına ilişkin açık bir yasak olmaması nedeniyle (uzlaşma kurumundaki yasak gibi), kaçakçılık fiilleriyle işlenen vergi ziyaı cezaları için de bu kurumundan faydalanılabilmektedir.[57]

Tebliğ'in 3. Kısmında, kanun yolundan vazgeçme kapsamında olan ve olmayan kararlar örneklendirme yoluyla açıkça belirtilmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uygulanmasından kaynaklı haciz, ihtiyati tahakkuk, ödeme emri gibi işlemler için KYV yoluna başvurmak olanaklı değildir. Keza İYUK'un 15'inci maddesinde öngörüldüğü üzere, ilk inceleme aşamasındaki usule ilişkin eksiklikler nedeniyle, davanın reddi yönündeki kararlar için de bu kuruma başvurulamaz. Örneğin vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı gerekçesiyle reddi, davanın ehliyet yönünden reddi, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönündeki kararlar için bu mekanizma işletilemez. Ancak bu ret kararlarına karşı kanun yolları kullanılarak, ret kararı kaldırılıp/bozulup söz konusu işlem için esasa ilişkin bir karar verilirse ve bu kararlar için kanun yolları açıksa elbette yükümlü KYV kurumuna başvurabilecektir.

Vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli kararlar[58] ile bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli kararlar[59] ve Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararları da KYV kapsamında değildir. Başka bir ifadeyle, istinaf ve temyiz yolu açık olan kararlar için KYV'ye başvurulur. Ayrıca, Danıştay Kanununun 24'üncü maddesine dayalı olarak, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda verilen nihai kararlara karşı temyiz yolu açık olmakla birlikte, bu kararlar da KYV kapsamında değildir. Çünkü VUK m.379/1'de bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık bir karar olması gerektiği belirtilmiştir.[60]

b. Vergi/Ceza İşlemine Karşı Süresinde Dava Açılması

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında olan vergi/ceza ihbarnamesine karşı, davanın süresinde açılmış olması gereklidir. İYUK m.7/1'de, vergi uyuşmazlıkları için (özel kanunlarda ayrı süre öngörülmedikçe) genel dava açma süresi 30 gündür. Süresinde dava açılmamışsa, mahkeme ilk inceleme aşamasında davayı usulden reddeder (İYUK m.14, m.15). Kaldı ki usul yönünden reddedilmiş kararlar, Tebliğ'de belirtildiği gibi KYV kurumunun kapsamında değildir.

Kanun yolundan vazgeçme kurumunun sağladığı olanaklardan faydalanmak için öncelikle, ilgili madde kapsamına giren bir işleme karşı, iptal davasının açılmış olması zorunludur. Dava yolunu takiben VUK'un 379'uncu maddesinde belirtilen koşulların sağlanması halinde ise, idari yol işletilerek çözüm mekanizması işlerlik kazanmaktadır.[61]

c. Esasa İlişkin Nihai Kararının Olması

Mahkemeler, önüne gelen uyuşmazlıkları inceleyip bir karar vermek zorundadırlar. Mahkemenin davadan el çekmesi sonucunu doğuran kararlara, nihai kararlar denir. Nihai kararlar davanın esası ile ilgili olabileceği gibi, görev, yetki, süre gibi usulü konulara ilişkin de olabilir. Yargılamanın ön inceleme ve tahkikat aşamalarında ortaya çıkan sorunların çözümü için verilen ve mahkemenin davadan el çekmesi sonucunu doğurmayıp yargılamaya devam etmesini sağlayan kararlara ise, ara karar denmektedir.[62]

KYV'nin sağladığı olanaklardan faydalanmak için, mahkemenin (vergi mahkemesi veya BİM) nihai bir kararının olması gerekir. Bu nihai kararın, esasa mı yoksa usule mi ilişkin bir karar olması gerektiğine dair VUK m.379'da açık bir ayrım bulunmamakla birlikte, Tebliğ'in 3. Kısmındaki *"Kanun Yolundan Vazgeçme Kapsamındaki Kararlar"* başlığı altında, davanın süre aşımı, ehliyet yönünden reddi, kesin ve yürütülebilir işlem olmaması gibi nedenlerle davanın usul yönünden reddedilmesi sonucunu doğuran kararların kapsam dahilinde olmadığı açıkça belirtilmiştir. Söz konusu usule ilişkin nihai kararlar için istinaf yolu açık olmakla birlikte, bu kararlar KYV kapsamında değildir.[63] Vergi mahkemesinin kararının esasa ilişkin bir nihai karar olması halinde, bu mekanizmadan yararlanılabilinir.

Mahkemenin verdiği kararın tamamen yükümlü lehine olması yani davanın kabulü, kısmen kabulü ve kısmen reddi ve nihayet davanın reddi sonucu, KYV'ye başvurmaya engel değildir. Bir görüşe göre, yükümlünün istinaf ve temyiz yolundan feragat edebilmesi için mahkemenin kısmen de olsa yükümlü aleyhine bir karar vermiş olma-

---

56 Şenyüz, s. 1173.

57 Aynı yönde, Şahin Yalçın, "Vergi İhtilaflarının Hızlı Çözümlenmesinde Yeni Bir Uygulama: 'Kanun Yolundan Vazgeçme", *Vergi Sorunları*, Sayı: 380, (Mayıs 2020), 83-88, s. 85.

58 İYUK m.45/1'e göre, konusu beş bin (2020 yılı için 7.000) Türk lirasını geçmeyen vergi davaları tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

59 İYUK m.46/b hükmüne göre, konusu yüz bin (2020 yılı için 176.000) Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar için temyiz yolu açıktır. Ancak bu miktarın altındaki davalar için temyiz yolu kapalı olması nedeniyle bu kararlar kesin nitelikli kararlardır.

60 Şenyüz, s. 1176.

61 Şenyüz, s. 1173.

62 Budak / Karaaslan, s. 268.

63 Şenyüz, VUK'un 379'uncu maddesinde belirtilmeyen usul ve esas sebeplerinin Tebliğ'de örnek verilerek açıklanmasının uygulamada başkaca hangi sebeplerin usule ve esasa dayalı olacağı hususunda sorun yaratacağını ve KYV'den yararlandırılmayacak durumlar için Kanunda doğrudan İYUK'taki sebeplere atıf yapılarak açıklık ve belirliliğin sağlanması gerektiğini ifade etmiştir, Şenyüz, s. 1175.

sı gerektiği ileri sürülmüştür.[64] Mahkemenin davacının talebini tamamen kabul etmesi halinde, kanun yoluna başvurmakta yükümlünün menfaatinin bulunmayacağı, kanun yoluna başvurmanın ise hukuki yarar koşuluna bağlanması nedeniyle bu hakkın doğmayacağı belirtilmiştir.[65] Gerek VUK m.379 gerek Tebliğ hükümleri ve 2 numaralı örnek dikkate alındığında, böyle bir koşulun aranmadığı görülecektir. Davacının talebinin tamamen kabul edilmesi durumunda, yükümlünün kanun yoluna başvurmasında gerçekten de hukuki bir yararı bulunmadığı için bu hakkın doğmadığı sonucu, hukuk mantığının bir gereğidir. Ancak KYV kurumunun amacı, mevcut uyuşmazlıkların kısa sürede sonlandırılması, vergilerin ve cezaların tahsilatını sağlamak olduğu için, *"feragat hakkının doğmuş olması"* koşulu burada aranmamıştır.

d. Kanun Yolundan Vazgeçildiğine Dair Talepte Bulunulması

Kanun yolundan vazgeçme talebinin yükümlü tarafından yapılması gerekmektedir.[66] VUK m.379/1'de, *"mükellef için geçerli olan"* ifadesi de bu yolun, davalı idare tarafından kullanılamayacak bir hak olduğunu göstermektedir. Mahkeme kararının yükümlüye tebliği üzerine, yükümlünün istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçtiğine ilişkin dilekçeyi, dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine vermesi gerekmektedir. Söz konusu süreler, İYUK'un 45'inci ve 46'ncı maddelerinde öngörüldüğü üzere, kararın tebliğinden itibaren 30 gündür. Dilekçenin vergi dairesi yerine mahkemeye verilmesi halinde, başvuru geçerli olmayacaktır. Yükümlünün koşulları karşılaması ve dilekçenin mahkemeye verilmesi durumunda, başvurunun geçerli sayılması ve mahkemenin dilekçeyi ilgili vergi dairesine göndererek basit usul hatası nedeniyle yargılamanın uzamasına izin verilmemesi gerektiği ileri sürülmüştür.[67]

Tebliğ'de belirtildiği üzere, kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge (mahkemeden alınan belge, tebliğ tarihini gösteren tebligata ilişkin belge vs.) ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi gerekir. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi gerekir. Daha önce değinildiği gibi feragatten farklı olarak, burada kısmi vazgeçme söz konusu değildir. Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması durumunda VUK m.379'dan yararlanılması olanaklı değildir.

Başvuruların doğrudan vergi dairesine gidilmeden posta yoluyla yapılması da olanaklıdır. Taahhütlü posta veya APS ile gönderilmesi halinde postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderilmesi veya özel dağıtım şirketleri tarafından getirilmesi halinde ise vergi dairesinin kayıtlarına intikal ettiği tarih başvuru tarihi olarak dikkate alınır. Başvuru tarihinin tespitinde, farklı posta türlerine bağlı olarak farklı sonuçlar öngörülmesi, yükümlünün hak kaybına uğrama olasılığını doğurduğu için eleştirilmiştir.[68]

2. Uygulanması

Kanun yolundan vazgeçme kurumundan faydalanmak isteyen vergi yükümlüsünün VUK m.379'da öngörülen koşulları karşılaması ve devamında, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçtiğine ilişkin dilekçesini ilgili vergi dairesine vermesi şartıyla, KYV dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın vergi ve/veya cezalar verilen mahkeme kararına bağlı olarak (tasdik/kaldırma)[69] maddede belirtilen oranlarda hesaplanarak tahakkuk eder.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, tahakkuk edecek vergi ve/veya cezaların hesaplanmasında, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı dikkate alınacaktır. Örneğin, vergi mahkemesince verilen karara karşı bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulmuş ve bunun üzerine bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık olan karara karşı kanun yolundan vazgeçilmiş olması halinde, kaldırılan ve/veya tasdik edilen vergi ve/veya ceza tutarı üzerinden tahakkuk edecek vergilerin ve cezaların hesaplanmasında, vergi mahkemesinin kararı değil; BİM tarafından verilen karar esas alınacaktır.[70]

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, yeniden hesaplanıp tahakkuk edecek olan vergiler ve cezalar, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre farklı şekillerde VUK'un 379'uncu maddesinin birinci fıkrasının 1 ve 2 numaralı bentlerinde ve daha ayrıntılı örneklerle ise, 517 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Vergi mahkemesi veya BİM tarafından verilen kararların sonuçlarına göre, VUK m.379'da öngörülen oranlar uygulanarak vergi/ceza tahakkuk edecektir.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan bir davada, davanın tamamen kabulü halinde yani işlemin iptali halinde verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve cezaların tamamı terkin edilecektir. Ayrıca bu tahakkuk eden miktarın %80'i ve gecikme faizinin tahakkuktan itibaren bir ay içinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden miktarda %20'lik bir indirim daha yapılacaktır. Vergi mahkemesinin veya BİM'in işlemin iptali yönünde vermiş olduğu kararı, tamamen yükümlü lehine olan bir sonuçtur. Dolayısıyla mahkeme, söz konusu işlemi hukuka aykırı bulduğu için iptal etmiş, başka bir söylemle tarhiyatı ve cezayı kaldırmıştır. Bu

---

64 Gaffar, s. 126.

65 Gaffar, s. 126.

66 Kanun yolundan vazgeçme başvurusu, mükellefin veya vekilinin ya da temsilcisinin ad ve soyadları veya unvanları ile imzalı olarak ve dava konusu vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine hitaben yazılan bu Tebliğ ekinde yer alan dilekçe ile yapılır. Kanun yolundan vazgeçilen her bir karar için ayrı ayrı dilekçe verilir.

67 Şenyüz, s. 1181.

68 Gaffar, s. 128.

69 Şenyüz, VUK'un 379'uncu maddesinde geçen "tasdik ve kaldırma" kavramlarının, İYUK ile VUK arasında olan bir terminolojik uyumsuzluğu gösterdiğini ve bunun yerine işleme yönelik talebin kabul edilen" veya "talebin reddedilen" kısımları ile ifade edilmesinin daha isabetli olacağını belirtmiştir, Şenyüz, s. 1194.

70 517 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

karar için yükümlünün kanun yollarını kullanma hakkı, usul hukuku yönünden değerlendirildiğinde olanaklı değildir. Çünkü kanun yoluna başvurulmasında, kişinin hukuki bir yararının olması gerekir. Davası, lehine sonuçlanan davacının, söz konusu karar için kanun yoluna gitmesi hukuk mantığı ile bağdaşmaz. Ancak söz konusu kurum, bu durumda dahi, yükümlünün VUK m.379 hükümlerinden yararlanmasına olanak tanımıştır. Yükümlünün/davacının lehine verilmiş olan mahkeme kararına karşı idarenin kanun yoluna başvurması halinde, kararın yükümlü aleyhine kısmen veya tamamen kesinleşmesi riski bulunmakla birlikte, davacı lehine kesinleşmesi daha yüksek bir ihtimaldir.[71] Kanun yolu aşamasında davayı kaybetme riski[72] ve verginin bir kısmının ve cezanın tamamının terkin edilmesi yükümlüyü KYV'ye zorlamaktadır. Deyim yerindeyse, bu yolla mükellefe, hem havuç hem sopa gösterilmektedir.

Vergi ve buna bağlı vergi ziyaı cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyaı cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi ziyaı cezasının kalan %25'i terkin edilecektir. Mahkeme kararının bu yönde olması halinde, kanun yolundan vazgeçme kurumuna başvurmanın avantajı, vergi ziyaı cezasının %25'inin terkin edilmesi ve tahakkuk eden miktarların (verginin tamamı, gecikme faizi[73] tahakkuk eden cezanın %80'i) tahakkuktan itibaren yine bir ay içinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden cezada %20 oranında indirim yapılacak olmasıdır.

Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25'i tahakkuk edecek, kalan %75'i terkin edilecektir. Vergi cezalarının tamamının kaldırılması yönünde verilmiş mahkeme kararı, tamamıyla yükümlü lehine olan bir sonuç olmasına rağmen, kanun yoluna başvurulduğunda bu cezaların %25'i yine tahakkuk edecektir. Tamamen kaldırılmış vergi asıllarıyla kıyaslandığında (%60 tahakkuk, %40 terkin) cezalarda yapılan terkin oranı, nispeten yüksektir. Söz konusu cezaların tasdik edilmesi halinde ise, cezaların %75'i tahakkuk edecek, kalan %25'i terkin edilecektir. Burada yine %20'lik indirim ayrıca uygulanmaktadır.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, kanun yolu açık mahkeme kararları dayanak alınarak, dava konusu vergilerin ve/veya cezaların tümü için KYV dilekçesinin işlemi yapan vergi dairesine verilmesi halinde,[74] başvurunun yapıldığı tarih itibarıyla söz konusu vergiler ve cezalar yukarıda belirtilen şekilde tahakkuk edecektir. Bu dilekçe, vergi dairesi tarafından ilgili yargı merciine gönderilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, idare tarafından da uyuşmazlık sürdürülmez, istinaf ve temyiz yoluna başvurulması halinde ise, bu başvurular incelenmez (VUK m.379/3).

Kurumun, gerek vergi yükümlüsü gerek vergi idaresi yönünden bazı avantajları bulunmaktadır. KYV ile yükümlüler, vergilerde ve cezalarda mahkeme kararının sonucuna göre VUK m.379'da öngörülen oranların uygulanmasıyla daha az bir tutar ödeyecektir. Vergi idaresi, ihbarname yoluyla tebliğ ettiği vergiyi ve cezayı daha kısa süre içerisinde tahakkuk ettirerek vergi alacağını tahsil edecektir. Ayrıca her iki taraf, yargılama gideri, avukatlık ücreti gibi davanın aleyhlerine sonuçlanması halinde ödenmek zorunda kalacakları mahkeme masraflarından kurtulacaklardır. Vergi idaresi ayrıca aleyhine sonuçlanacak davaları da bu yolla bertaraf etmiş olacaktır.

III. Hak Arama Özgürlüğü Perspektifinden Kanun Yolundan Vazgeçme

Hak arama özgürlüğü, taraf olduğumuz uluslararası sözleşmelerde ve Anayasamızın 36'ncı, 40'ıncı ve 125'inci maddelerinde güvence altına alınmıştır. Meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip (Any. m.36) mükellefin, her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık (Any. m.125) olan vergi idaresinin işleminden doğan uyuşmazlığını çekincesiz biçimde yargıya taşıyabilmesi gerekir.

Klasik anlamda yargı mercileri önünde kullanılan hak arama özgürlüğü[75] (mahkemeye başvuru hakkı/mahkemeye ulaşma hakkı) hukuk devletinin öncül nitelikli gereklerindendir. İç hukukumuzun bir parçası olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin (İHAS) 6'ncı maddesinde düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkının en önemli güvencesi olarak değerlendiren İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) 6. maddenin söz konusu hakkı içerdiği sonucuna vararak[76] Golder Kararında, *"... mahkeme hakkının hukukun temel prensibi olduğunu, mahkeme hakkı olmaksızın hakkaniyete uygun, aleni bir yargılamadan ve gecikmeksizin kişinin dinlenmesinden söz edilemeyeceğini böylece adil yargılanma hakkının içerdiği güvencelerden yararlanmanın olanaksız hale geleceğini"*[77] belirtmiştir. Hak aramak için mahkemeye

---

[71] 2018 yılına ait istatistiklerde, vergi mahkemelerinde yıl içinde karara bağlanan 116.042 adet dava dosyasında, 18.313 ret kararı, 50.717 iptal kararı ve 7.145 kısmen ret kısmen iptal kararı verilmiştir. Dolayısıyla, kararların %18'i yükümlü aleyhine ve %46'sı yükümlü lehine verilmiştir, Batur, s. 215.

[72] Yargılamanın nihai sürecinde, kararın yükümlü lehine veya aleyhine nasıl bir sonuçlanacağı bilinmediği için KYV'nin yükümlü için ilerde doğması muhtemel daha ağır yükümlülüklerden kurtulma fırsatı olduğu ifade edilmiştir, Uğurcan Dursun, "İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme", *Vergi Sorunları*, Sayı: 381, (Haziran 2020), 92-104, s. 98, s. 99.

[73] VUK m.112/3-c: *"379'uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar"* gecikme faizi uygulanır. (Bu hüküm ilgili maddeye, 7194 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle eklenmiştir.)

[74] Bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih, KYV tarihi olarak kabul edilir (VUK m.379/3).

[75] İbrahim Ö. Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri, (Genel Esaslar)*, (İstanbul 13. Baskı, Legal Yayınları, 2018), s. 303.

[76] Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, (İstanbul: Beta Yayınları, 2006), s. 114; *"Mahkeme, adaletten yararlanma hakkını 'adil yargılanma' (hakkaniyete uygun, dürüst yargılanma hakkı, Fair Trial, procès équitable) içinde mütalaa etmiştir."*, Bakır Çağlar, *Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı*, (İstanbul: BFS Yayınları, 1989), s. 173.

[77] Golder v. U. K., Başvuru No: 4451/70, 21.02.1975, para. 35; Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi 4*, (Ankara: Avrupa Konseyi, 2018), s. 23.

başvuru olanağının gerçekten, fiilen ve etkili bir şekilde mevcut olması gerekir.[78] Başvuru hakkının güvence özelliği, onun etkili olmasıyla doğru orantılıdır.[79] Öte yandan mahkemeye başvuru hakkının, mutlak bir hak olmayıp, bu hakkın sınırlandırılmasında devletlere belirli takdir hakkının tanındığı kabul edilse de bununla ilgili açık veya örtülü sınırlamaların "hakkın özünü zedelememesi", "meşru bir amaç" taşıması ve "ölçülülük ilkesi" ile uyumlu olması gerektiği ifade edilmektedir.[80]

Hak arama özgürlüğünün gerçekleşme aracı olarak mahkemeye başvuru hakkı, bir uyuşmazlığın pozitif hukuk düzeninin öngördüğü usulü olanaklarla çözümlenmesidir.[81] Bu hakkın, kanun yollarına başvurma bakımından geçerli olup olmadığı hususunda[82] İHAS ve İHAM, dereceli yargılama sisteminin veya üst mahkeme kurulmasının zorunlu olmadığını belirtilmekle birlikte, bunlar iç hukukta öngörülmüşse, mevcut olan bu yola başvurma hakkının da etkili bir biçimde kullanılabiliyor olması gerektiğini kabul etmektedir.[83] Kanun yolları ulusal hukuk sistemlerinde düzenlenmesine karşın, bu yollara başvuruyu doğrudan ya da dolaylı olarak engelleyen herhangi bir düzenlemenin, mahkemeye ulaşma hakkını ihlal edileceği kaçınılmazdır. Ceza davaları için 7. Protokol'ün[84] 2'nci maddesi,[85] bir üst mahkemeye başvurma hakkını düzenlemektedir. Bu Protokolün yanı sıra, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin *Hukuki ve Ticari Davalarda Temyiz Sistemleri ile Usullerinin İşleyişinin Geliştirilmesi Hakkında Üye Devletlere Yönelik R(95) 5 Sayılı Tavsiye Kararı*[86] üye ülke hükümetlerine hukuki ve ticari davalardaki temyiz sistemleri ve usullerinin işleyişini geliştirmek üzere gerekli gördükleri bütün tedbirleri almalarını tavsiye etmektedir. Kanun yollarında veya üst mahkemede davanın görülmesi hakkı, Ek 7. Protokol'de sadece ceza davalarına, R(95)5 sayılı Tavsiye Kararı'nda ise hukuk davalarına ilişkindir. İHAM'ın suç ve ceza kavramlarını geniş yorumlayarak, idari yaptırım niteliğindeki vergi cezalarını da adil yargılanma hakkının[87] güvencelerinden yararlanabilecek uyuşmazlıklar içerisinde değerlendirmesi sonucu, idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin davaların, bu Protokol'de belirtilen ceza yargılamalarına dahil olduğu söylenebilir.[88]

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, yargı organları önünde hak arama yolunun fiilen veya hukuken, geçici veya kısmi de olsa kapatılmasını veya kullanımını olanaksız kılar ölçüde koşullara bağlanıp sınırlanmasını Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlali olarak görmektedir.[89] Örneğin Deweer kararında[90] İHAM, adil yargılanma hakkının kurucu unsurlarından biri olan mahkeme hakkının mutlak olmayıp hukuki konularda olduğu gibi cezai konularda da örtülü sınırlamalara tabi tutulabileceğini, olayda başvurucunun anlaşma/uzlaşma yoluyla para cezasını ödemeyi kabul ederek, davasının bir yargı yeri tarafından görülmesini isteme hakkından feragat etmesinin kural olarak Sözleşmeye aykırı olmadığını belirtmiştir.[91] Ancak Mahkeme, Sözleşmeye taraf olan devletlerin, kamu düzeniyle ilgili alanlarda 6. maddenin ihlali iddialarının çok dikkatli bir incelemeyi gerektirmesinden dolayı, feragat yoluyla ceza davasının açılmasını engelleyen anlaşmaların hiçbir kısıtlamaya tabi olmadan yapıldığının gösterilmesi gerektiğini, oysaki olayda Deweer'in işyerinin kapatılması tehdidi altında, dava açma hakkından feragat ettiğine dikkat çekmiştir.[92] Mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında uzlaşmaya giden başvurucunun zorlama altında, adil yargılanma hakkının güvencelerinden vazgeçtiği vargısına ulaşarak İHAS m.6/1'in ihlal edildiğine karar vermiştir.[93]

---

78 Sibel İnceoğlu, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*, (İstanbul: 1. Bası Beta Yayınları, 2002), s. 116; Etkili başvuru hakkı, Sözleşme'nin 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir: *"Bu Sözleşme'de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir."*

79 Kaboğlu, s. 303.

80 Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 114; İnceoğlu, Adil Yargılanma, s. 23, s. 24.

81 Müslüm Akıncı, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2008), s. 131.

82 Yargılamanın dereceli olması gerektiği Türk hukukunda anayasal bir zorunluluk değildir. Anayasa Mahkemesi kararlarında, kanun yollarına başvuru hakkının da hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının kapsamında olduğu belirtilmiştir. AYM, 04.12.2014 - E. 2014/142, K. 2014/182. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2014%2F142.

83 İnceoğlu, Adil Yargılanma, s. 23.

84 İHAS Ek 7 No.lu Protokol, Türkiye tarafından 14.03.1985 tarihinde imzalanmasına karşın, 10.03.2016 tarihli ve 6684 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur. 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG: 8.4.2016 - 29678).

85 İHAS Ek 7 No.lu Protokol m.2: *Cezai Konularda Temyiz Hakkı:*

"1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkûm edilen her kişi, mahkûmiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dâhil olmak üzere, yasayla düzenlenir.

2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle önem derecesi düşük suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkûmiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir."

86 https://www.anayasa.gov.tr/media/3660/cmrec19955trappealincivilcommercial.pdf (Erişim tarihi: 11.9.2020).

87 İHAM, bazı davalarda geleneksel kamu hukuku- özel hukuk ayrımının ötesine geçerek, medeni davaların yanı sıra, bir dizi idari davayı veya yargılama usulünü kapsam dahilinde değerlendirmiş ve ceza davalarının yanında, ulusal hukuklardaki idari yaptırım kategorisinde düzenlenen bazı yaptırımları da ceza olarak nitelendirerek adil yargılanma hakkının uygulama alanını genişletmiştir, Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 83.

88 Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", *TBB Dergisi*, Sayı: 136, (2018), 185-224, s. 200, s. 201.

89 İnceoğlu, İnsan Hakları, s. 116.

90 *Deweer v. Belgium*, *Başvuru No: 6903/75, 27.02.1980*; Bu kararın geniş değerlendirmesi için bkz. Aydoğan Özman, "Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın 1980 Yılında Verdiği Kararlar", s. 490. https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635713, (Erişim tarihi: 07.09.2020).

91 Osman Doğru, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi* (1960-1994), (İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 1999), s. 24; Deweer v. Belgium, para. 48; Sözleşmeci devletlerin iç hukuk sistemlerinde bu türden bir feragat, hem hukuki konularda, özellikle sözleşmelerdeki tahkim hükümleri şeklinde hem de cezai konularda mürekkep para cezaları yoluyla ödenen para cezalarının şeklinde sıklıkla karşılaşılmaktadır. Hem kişiler hem de adaletin sağlanması bakımından inkâr edilemez avantajları olması nedeniyle feragat, ilke olarak Sözleşme'ye aykırı değildir, Deweer v. Belgium, para. 49.

92 Doğru, s. 24; Deweer v. Belgium, para. 50.

93 Serkan Ağar, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası", *TBB Dergisi*, Sayı: 59, 2005, 327-358, s. 350.

İHAM içtihatlarındaki değerlendirmeler dikkate alınarak, kanun yolları devletlerin iç hukuk sisteminde öngörülmüşse, mevcut olan bu yola başvurma hakkının *etkili* bir biçimde kullanılabiliyor olması gerekir. Kaldı ki, Türk yargı sisteminde, idari yargıda kanun yolları (olağan ve olağanüstü kanun yolları) normatif olarak düzenlendiği ve uygulandığı için bu yollara başvuruyu doğrudan ya da dolaylı olarak engelleyen herhangi bir düzenlemenin, hak arama özgürlüğünü kısıtladığı sonucuna varılabilir. VUK m.379'daki düzenleme, yükümlülerin kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, mahkeme kararının esas alınarak vergi/cezanın maddede belirtilen oranlarda indirimli olarak tahakkukuyla uyuşmazlığın sonlandırılmasını amaçlamıştır. Ancak yükümlünün bu olanaktan yararlanması, kanun yolundan feragat etmesi koşuluna bağlanmıştır. Vergi ve ceza üzerinden yapılan indirimle, yükümlünün üzerinde örtülü bir baskı kurulmakta ve bunun sonucunda davacı yükümlü, istinaf veya temyiz yoluna başvurmaktan feragat etmeye zorlanmaktadır. Bu durum karşısında KYV şartı ve olanağının, yükümlünün yargısal süreçlerde hak arama özgürlüğünü, dolaylı olarak sınırladığı söylenebilir.

Sonuç

Vergi Usul Kanununun 379'uncu maddesinde düzenlenmiş olan kanun yolundan vazgeçme, aslında yeni bir kurum değildir. Bu düzenlemenin gerisinde, tahsilatın hızlandırılması ve kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanunlardaki normatif temeller bulunmaktır. Vergi alacağının kısa sürede tahsili, vergisel uyuşmazlıkların bir an önce sonlandırılması, yargının iş yükünün azaltılması gibi nedenlerle çıkarılan çeşitli tarihlerdeki yasal düzenlemelerde *"dava açmama, açılmış davalardan vazgeçme ve kanun yollarına başvurmama"* koşulları çerçevesinde yükümlülere bazı yararlandırıcı/özendirici hukuki olanaklar sağlanmıştır. Bunlar arasında KYV kurumu, sadece kanun yolundan, yani istinaftan veya temyizden vazgeçilmesi halinde, yükümlülere indirimli olanaktan yararlanma hakkı tanımıştır.

7194 sayılı Yasayla getirilen "kanun yolundan vazgeçme"yi, tam olarak VUK'ta yer alan idari çözüm mekanizmaları arasında değerlendirmek olanaklı değildir. Çünkü cezada indirim, uzlaşma ve hata düzeltme gibi kurumlar, vergi anlaşmazlığını yargı yoluna gitmeden sonlandırmaktadır. Buna karşın KYV'de önce yargı yoluna başvurma ve derece mahkemesinde verilen karara karşı, bir üst kanun yoluna başvurmama hali söz konusudur. Burada, vergi mahkemesinin veya BİM'in esasa ilişkin kararı temel alınarak, uyuşmazlık idari süreçte son bulmaktadır. Öğretide belirtildiği gibi bu kurum, yargısal ve idari süreçlerin birlikte işletilerek gerçekleştiği karma nitelikli ve *suigeneris* bir çözüm mekanizmasıdır.[94]

KYV kurumuna başvurulması, gerek vergi yükümlüsü gerek vergi idaresi yönünden göreceli bazı avantajlar sağlamaktadır. Vergi idaresi bakımından, ihbarname yoluyla tebliğ ettiği vergiyi ve/veya cezayı daha kısa süre içerisinde tahakkuk ettirerek vergi alacağını tahsil etme; vergi yükümlüsü bakımından ise, davanın lehe ve/veya aleyhe sonuçlanmasına binaen vergide ve/ya cezada belli oranlarda terkin yapılarak indirimli ödeme olanağı doğmaktadır. Ayrıca her iki taraf da yargılama giderleri, avukatlık ücreti ve fer'ileri gibi -davanın aleyhe sonuçlanması halinde- ödemek zorunda kalacakları giderlerden kurtulacaklardır.

Teorik olarak hal böyle olmakla birlikte, söz konusu düzenlemenin, daha çok idare lehine olduğu söylenebilir. Zira, vergi aslına ilişkin terkin oranı oldukça düşüktür. Örneğin, sadece vergi ihbarnamesine karşı açılan bir davada, davanın tamamen kabulü halinde, yani işlemin iptali yönünde verilmiş bir kararda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, kalan %40'ı terkin edilecektir. Ayrıca tahakkuktan itibaren verginin %80'inin bir ay içinde gecikme faiziyle ödenmesi halinde yapılacak %20'lik indirimden sonra, nihai olarak bu verginin %48'i tahsil edilecektir. Bu sonuç, davayı kaybetme ihtimali yüksek olan vergi idaresi için oldukça avantajlı bir durumdur. Ancak kanun yolu aşamasında, bir taraftan davayı kaybetme riski ve diğer taraftan verginin/cezanın maddede belirtilen oranlarda indirimli olarak tahakkuku, yükümlüyü KYV'ye icbar etmektedir. Deyim yerindeyse, bu yolla mükellefe, hem havuç hem sopa gösterilmektedir. Usul hukuku yönünden, vergi/ceza işlemi bütünüyle iptal edilmiş olan yükümlünün aslında kanun yoluna başvurma hakkı doğmadığı halde, kendisine KYV'ye başvurma olanağının tanınması da ayrıca paradoksal bir görünüm sergiler.

Vergide yasallık ilkesi gereğince, idare yasaya göre doğmuş olan vergi aslını ve vergi cezasını almaktan imtina edemez. Bu cümleden olmak üzere her ne kadar KYV olanağı, yasa ile sağlanmışsa da, idarenin vergiden doğan bir kısım alacağından feragat etmesi, vergilendirmede yasallık ilkesi ile örtüşmemektedir. Zira Anayasa m.73/3'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Oysa burada idareye vergisel bir yükümlülüğü -kısmen de olsa- kaldırma yetkisi verilmektedir. 7194 sayılı Yasayla KYV'nin getirilmiş olması, bu eleştiriyi bertaraf etmez.[95]

[94] Şenyüz, s. 1171.

[95] Öğretide "uzlaşma" müessesesi ile ilgili olarak benzer bir eleştiri için bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, s. 187.

Kaynakça

Ağar, Serkan, *"Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası"*, TBB Dergisi, Sayı: 59, 2005, (s. 327-358).

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

Akyol Aslan, Leyla, Medeni Usul Hukukunda Davadan Feragat, Ankara: Yetkin Yayınları, 2011.

Batur, Ömer, *"Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi"*, TAAD, Yıl: 11, Sayı: 43, (Temmuz 2020), (s. 203-217).

Bilici, Nurettin, *"Feragat Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt: 1, Ankara: 2009, (s. 349-358).

Budak, Ali Cem / Varol Karaaslan, Medeni Usul Hukuku, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Çağlar, Bakır, Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı, İstanbul: BFS Yayınları, 1989.

Çakmak, Münci, *"İdari Yargıda Davadan Feragat"*, AÜHFD, 2004, Cilt: 53. Sayı: 1, (s. 185-194).

Çelik, S. Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), İstanbul: 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2018.

Çınar, Ali Rıza, *"İstinaf"*, Fasikül Hukuk Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 8, Temmuz 2010, (s. 14-25).

Doğru, Osman, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994), İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 1999.

Dursun, Uğurcan, *"İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme"*, Vergi Sorunları, Sayı: 381, Haziran 2020, (s. 92-104).

Fil, Nimet, *"Vergi Sistemimize Yeni Giren "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi" Ne Anlama Gelmektedir"*, Vergi Dünyası, Yıl: 39, Sayı: 365, Mayıs 2020, (s. 146-149).

Gaffar, Uğur Hakan, *"Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi"*, Vergi Sorunları, Sayı: 379, Nisan 2020, (s. 122-133).

Gözler, Kemal / Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, Bursa: 21. Baskı, Ekin Yayınları, 2019.

Güneş, Gülsen, *"Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt: 1, Ankara: 2009, (s. 537-556).

Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2011.

İnceoğlu, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi 4, Ankara: Avrupa Konseyi, 2018. (Adil Yargılanma).

İnceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul: Beta Yayınları, 1. Bası, 2002. (İnsan Hakları).

Kaboğlu, İbrahim Ö., Anayasa Hukuku Dersleri, (Genel Esaslar), İstanbul: 13. Baskı, Legal Yayınları, 2018.

Kaneti, Selim / Esra Ekmekci / Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, İstanbul: 2019, Filiz Kitabevi.

Kaplan, Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, Bursa: 7. Baskı, Ekin Yayınevi, 2020.

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

Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Ankara: 4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2017. (Vergi Yargılaması).

Karaman, Kadir Erdem, Türkiye'de 2000 Yılı Sonrası Vergide Yeniden Yapılandırma Uygulamalarının Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi SBE, İstanbul 2017.

Kuru, Baki / Ramazan Arslan / Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, Ankara: 21. Baskı, Yetkin Yayınları, 2010.

Öncel, Mualla / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, Vergi Hukuku, Ankara: 28. Baskı, Turhan Kitabevi, 2019.

Özman, Aydoğan, *"Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın 1980 Yılında Verdiği Kararlar"*, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635713

Pekcanıtez, Hakan / Oğuz Atalay / Muhammet Özekes, Medeni Usul Hukuku, İstanbul: 8. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2020.

Saban, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul: 9. Baskı, Beta Yayınları, 2019.

Saraçoğlu, Fatih / Birkan Kahraman, *"Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi"*, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 180, 2019, (s. 2671-2680).

Şenyüz, Doğan, *"Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak "Kanun Yolundan Vazgeçme" ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması"*, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 185, 2020 (s. 1165-1198).

Taner, Selda, *"Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme"*, TBB Dergisi, Sayı: 136, 2018, (s. 185-224).

Tanör, Bülent / Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, İstanbul: 17. Baskı, Beta Yayınları, 2018.

Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2020.

Taşkıran, Tarık, *"Kanun Yolundan Vazgeçme"*, Vergi Dünyası, Yıl: 39, Sayı: 466, Haziran 2020, (s. 121-130).

Türkmen, Nedim, *"Amaç Yargı Denetiminden Kaçmak mı Tahsilat mı?"*, Sözcü Gazetesi, 4.11.2019, https://www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/amac-yargi-denetiminden-kacmak-mi-tahsilat-mi-5428325/

Üstün, Gül, *"İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme"*, MÜHF-HAD, Cilt: 22, Sayı: 2, (s. 13-38).

Yalçın, Şahin, *"Vergi İhtilaflarının Hızlı Çözümlenmesinde Yeni Bir Uygulama: 'Kanun Yolundan Vazgeçme'"*, Vergi Sorunları, Sayı: 380, Mayıs 2020, (s. 83-88).

Yaltı, Billur, *"Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru"*, Vergi Sorunları, Sayı: 286, Temmuz 2012, (s. 110-121), (Vergi Uyuşmazlıkları).

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

Yıldırım, M. Kamil, Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf, İstanbul: Nesil Matbaacılık, 2000.