

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESİ

The Institution of Giving up the Legal Remedy in Tax Disputes

Ömer BATUR*

Geliş Tarihi: 04.03.2020

Kabul Tarihi: 04.06.2020

ÖZET

Vergiler, kamu giderlerini karşılamak üzere devletin tek taraflı iradeyle ve egemenlik gücüne dayanarak, gerçek veya tüzel kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden aldığı ekonomik değerlerdir. Vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreçte mükelleflerin de yükümlülükleri bulunmasına karşılık, vergilendirme işlemleri esasen vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi idaresi, kamu gücüne dayanarak ve re'sen vergi kanunlarını uyguladığından vergi mükellefleri ile aralarında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar idari aşamada çözülemezse, mükellefler tarafından yargı merciine taşınabilmektedir. Bilindiği gibi, yargılama aşamasında kabul veya feragat beyanları ile davanın sonlandırılması mümkündür. Diğer taraftan, kesin olmayan nihai mahkeme kararları için kanun yoluna başvurulmadığı takdirde de uyuşmazlık neticelenir. Bu kapsamda, 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanunda 213 sayılı Kanunun 379'uncu maddesine "kanun yolundan vazgeçme" başlığı altında yeni bir düzenleme ihdas edilmiştir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, feragat ve kabulden tamamen farklı bir niteliğe sahiptir. Anılan düzenlemede, mükelleflerce lehine veya aleyhine verilen ve henüz kesinleşmemiş nihai kararlar için, istinaf ve/veya temyiz yoluna başvurulmaması sonucu vergi alacağının tahakkuku ve tahsili amaçlamaktadır. Çalışmamızda; vergi yargısına ilişkin bilgiler verilerek, yargılamanın Türkiye'de uygulanan yakın tarihçesi ile 2018 yılına ait adli istatistik bilgileri kapsamında kanun yolundan vazgeçme müessesesinin açıklamalarına yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, kanun yolları, kanun yolundan vazgeçme, adli istatistikler.

ABSTRACT

Taxes are the economic values that natural or legal persons receive on the income, property and expenditures, based on the unilateral will and the power of sovereignty to cover public expenses. Taxation process includes; imposition, notification, accrual and receipt. Although taxpayers also have obligations in this process, taxation procedures are mainly carried out by the tax administration. Conflicts may arise between tax administration and taxpayers. If these disputes cannot be resolved at the administrative stage, they can be carried to the judicial authority by taxpayers. As is known, it is possible to end the case with acceptance or waiver statements at the trial stage. On the other hand, if there is no legal remedy for final court decisions, the dispute will result. In this context, a new regulation has been created under the title of "giving up the legal remedy". This has a completely different quality from waiver and acceptance. It is expected that no appeal and/or respondent be filed for court orders. In our study; giving tax information concerning the judiciary, with the history of Turkey near applied to the proceedings of the judicial statistics for 2018 are included within the scope of the description of giving up the legal remedy.

Keywords: Tax disputes, the legal remedy, of giving up the legal remedy, forensic statistics.

GİRİŞ

Mükellefler, re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlar ile kesilen vergi cezalarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip mevzuat çerçevesinde çeşitli mekanizmalardan faydalanabilmektedir. Bunlardan, uzlaşma ve cezada indirim müesseseleri yargılama sürecine gerek kalmaksızın idari aşamada uygulanırken, mükellefler dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı merciine taşıyabilirler.

Günümüzde, yargılama sürecinin sonuçlanmasını beklemezsizin tarhiyat ve cezalara ilişkin uyuşmazlıkların yargılama aşamasında çözümlenmesini, idare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumu her aşamaya yaymayı sağlayacak bir müesseseye duyulan ihtiyaca¹ binaen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 379'uncu maddesinde, 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yeniden düzenleme yapılarak "kanun yolundan vazgeçme" müessesesi vergi sistemine ihdas edilmiştir.

Yapılan bu düzenlemede, vergi ve cezalara ilişkin ihtilafların mükelleflerin isteğine bağlı olarak kanun yolu aşamasında sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması, uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır.²

I. VERGİ YARGISI

A. Tanımı ve Uyuşmazlık Türleri

Vergiler, kamu giderlerini karşılamak üzere devletin tek taraflı iradeyle ve egemenlik gücüne dayanarak, gerçek veya tüzel kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden aldığı ekonomik değerlerdir. Anayasanın 73'üncü maddesinde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğuna; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğuna ve kanunilik esasının bulunduğu hükmedilmiştir.

Çağdaş hukuk devleti, artık idarenin yargısal denetimi ile anlam kazanmaktadır. İdarenin yargısal denetimi, hukuk devletinin bir ögesi olmaktan çıkarak onunla eş anlamlı hale gelmiştir³.

Vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreçte, mükelleflerin de yükümlülükleri bulunmasına karşılık,

¹ 20/02/2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinden uyarlanmıştır.

² 517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinden uyarlanmıştır.

³ BEREKET, s. 192.

vergileendirme ve buna bağlı takip işlemleri esasen vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi idaresi, kamu gücüne dayanan tek taraflı işlemlerle vergi kanunlarını re'sen uygulamaktadır. Vergi idaresi ile kişiler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde yer aldığı üzere, vergileendirmenin gerçek mahiyeti esas olduğundan vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar yapılabilir. Bu nedenle, söz konusu tarhiyatlara karşı idari ya da yargısal yollara başvurmak suretiyle uyuşmazlık çıkaran taraf, genelde vergi mükellefleri veya sorumluları olmaktadır. 213 sayılı Kanunun 8'nci maddesinde, "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtildiğinden, çalışmamızda davacı konumunda olan vergi mükellefleri veya sorumluları, mükellef olarak anılmıştır.

Türkiye'de uygulanan vergi uyuşmazlıkları, İngiltere'de olduğu gibi idari aşamada ve yargı aşamasında olmak üzere iki aşamada çözümlenmektedir. İngiltere'de vergi ile ilgili uyuşmazlıklar dava konusu yapılmadan önce, idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması gerekmektedir⁴. Ancak, Türkiye'de yargı merciine başvurabilmek için öncelikle idari yolların tüketilmesi gerektiğine ilişkin genel bir kural bulunmamaktadır.

Mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olmadığından, anlaşmazlığın taraflar dışında bir mercii tarafından çözümlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu anlamda, hukuk devletinin unsurlarından olan "idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması" şeklinde ifade edilen anayasal ilke gereği yargı mekanizması öngörülmüştür.

Vergi uyuşmazlıkları, 2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Buna göre; a) genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalar ile tarifelere ilişkin davalar; b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar; c) diğer kanunlarda verilen işler; vergi mahkemelerince çözümlenir.

Bu kapsamda; ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat ile bunlara bağlı ceza ve zamlar; iştirak kapsamında vergi ziyai cezası ile usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi; vergi hatası kapsamında düzeltme-şikayet başvurularından sonuç alınamaması; uzlaşmanın vaki olmaması; takdir komisyonlarının bazı kararları; ihtirazi kayıtla verilen beyannameler; ödeme emri tebliği, haciz tatbiki vb. durumlar dava konusu olabilecek vergi uyuşmazlıklarına örnek teşkil eder.

⁴ KIZILOL / KIZILOL, s. 80.

B. Türkiye’de Uygulanan Vergi Yargısının Yakın Tarişesi Kapsamında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi

İdari yargının unsuru olan vergi yargısı, 06/01/1982 tarihinde kabul edilen ve 20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleriyle düzenlenmiştir. Buna göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından üçlü bir sistem içerisinde yürütölmektedir.

1982 yılından önce, 213 sayılı Kanunun mülga 379-412 maddeleri uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde oluşturulan itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay tarafından vergi yargılaması yapılmaktaydı. Komisyonlar, yaptığı işler bakımından bağımsız olarak karar vermekte, fakat idari yapısı bakımından Maliye ve Gümrük Bakanlığına bağılıydı. Ancak, komisyonların yaptıkları görevler bakımından tam anlamıyla bağımsız yargı organı olduğunu söylemek imkansızdı⁵. İtiraz ve temyiz komisyonlarından geçen vergi uyuşmazlıkları Danıştay’ın incelemesine tabi tutulmaktaydı⁶. Diğer taraftan, itiraz komisyonlarının bazı kararlarına karşı temyiz komisyonuna başvurma yolu kapalı olduğu için doğrudan doğruya Danıştay’a başvurma imkanı sunulmuştu.

213 sayılı Kanunun mülga 387’nci maddesinde düzenlenen “itirazdan vazgeçme” başlığı altında, mükelleflerin itiraz komisyonlarına yapmış oldukları başvurular hakkında karar verinceye kadar vazgeçebilecekleri hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, itiraz komisyonuna verilen açık bir vazgeçme dilekçesi ile itiraz ve temyiz hakkından vazgeçilmiş oluyordu.

2577 sayılı Kanunun 63’üncü maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin göreve başlaması ile birlikte, 213 sayılı Kanunun 379-412 maddeleri ilga edildiğinden itirazdan vazgeçme de kaldırılmış oldu.

Söz konusu uygulama, 7194 sayılı Kanunun 27’nci maddesi gereği, 213 sayılı Kanunun 379’uncu maddesine “kanun yolundan vazgeçme” müessesesi olarak yeniden ihdas edilmiş olup, 1982 yılından önce uygulanan itirazdan vazgeçmeye benzeyen özellikleri bulunmasına rağmen çok daha geniş ve ayrıntılı düzenlemeler yapılarak mükellefler açısından özendirici nitelik taşıması amaçlanmıştır. Burada kastedilen “özendirici” deyimini, kanun koyucunun amacından hareketle ifade edilmiştir. Nitekim, yeni uygulamada idare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumun her aşamaya yayılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin ihtiyari olarak

⁵ EROĞLU, s. 757.

⁶ ÖZBALCI, s. 659.

kanun yolundan vazgeçmeleri için bir takım indirimler tanınarak, uyumsuzluk kanun yolu aşamasında giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, bu aşamadan sonra vergi alacağının Hazineye intikalini geciktirmemek amacıyla, ödeme aşamasında da ek indirim imkanı sunulmuştur.

İdari yargılama usulünde, 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesin istinaden, 6100 sayılı Kanuna atfı yapılan feragat ve kabul uygulamaları da bulunmaktadır. Bunlar, itirazdan veya kanun yolundan vazgeçme uygulamalarından tamamen farklı kavramlardır. Feragat ve kabul, hüküm kesinleşinceye kadar yargılamanın her aşamasında yapılabilirken; kanun yolundan vazgeçme, henüz kesinleşmemiş mahkeme kararları aleyhine kanun yolu aşamasında uygulama alanı bulur.

Davadan feragat, davacının mahkemeye yapacağı tek yanlı bir irade açıklaması ile davadan vazgeçmesidir. Feragat, doğruduğu sonuç itibarıyla iptal davasının reddi ile eş anlamlıdır⁷.

Davanın kabulü ise davalının tek taraflı iradeyle davaya son verme işlemidir. İdari davalarda davalı sıfatı idarede olduğundan, İdarece dava konusu işlemin değiştirilmesi, geri alınması veya kaldırılması biçiminde de ortaya çıkabilir.

C. Kanun Yolları

Kanun yolu, davanın tarafına, kendi aleyhine verilen ve henüz kesinleşmemiş bir mahkeme kararının, üst derece mahkemesince usulen veya hukuken incelenmesini talep etme imkanı verir. Mahkemenin vermiş olduğu karar, hangi tarafın beklentisine aykırı ise, ona göre hatalıdır veya haksızdır⁸.

Geniş anlamda ise kanun yolu, mahkemece verilen her tür yargısal kararın, üst mahkeme ya da kararı veren mahkeme tarafından bir daha gözden geçirilmesidir⁹.

Kanun yolunun amaçları; i) kendisi hakkında yanlış karar verildiği kanaatini taşıyan tarafın tatmin edilmesi, bireylerin ve giderek tüm toplumun adalet duygusunun güçlendirilmesi, ii) somut olayda hukuka uygun şekilde, adil karar verilip verilmediğinin denetlenerek, hukuka aykırı kararların ortadan kaldırılması, hukuk kurallarının uygulanmasında birliğin sağlanmasıdır. Bunlardan birincisi daha çok tarafların menfaatine hizmet ederken, ikincisinde yazılı olanlar kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır¹⁰.

1. Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerce verilen nihai kararların şekli anlamda kesinleşmesini önleyen kanun yollarına, olağan kanun yolu denilmektedir. Olağan kanun yoluna

⁷ KARAVELİOĞLU, s. 779.

⁸ ODYAKMAZ, s. 5

⁹ KURU, s. 761.

¹⁰ ÜSTÜNDAĞ, s. 54.

başvurmak, kararın şekli anlamda kesinleşmesini, kanun yolu incelemesinin sonuna kadar erteler. Bunlar, temyiz ve istinaf usullerinden oluşmaktadır¹¹.

İstinaf, bir davada verilen kararın, üst bir mahkeme tarafından tekrar incelenmesi imkanı sağlayan kanun yoludur¹². İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerinden denetlenerek, hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılmasını içerir¹³.

2577 sayılı Kanununun 45/1 maddesine göre, vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf kanun yoluna başvurulabilir. Ancak, 2020 yılı için konusu 7.000,00 TL'yi aşmayan davalar hakkındaki vergi mahkemesi kararları kesin olduğundan, bunlara karşı kanun yoluna başvurulamaz.

Temyiz, mahkemelerce verilen kararların usul ve kanuna uygun olup olmadığını üst mahkeme tarafından incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur¹⁴.

Bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonunda verdiği kararlardan bazıları kesin olup, bunlar aleyhine temyiz yoluna başvurulamaz. 2577 sayılı Kanununun 46'ncı maddesinde, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin tahdidi olarak sayılan nihai kararlarının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde temyiz yoluna başvurulabileceğine hükmedilmiştir (teyiz sınırı 2020 yılı için 176.000,00 TL'dir). Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda ilgili vergi dava dairelerinin nihai kararlarına karşı Vergi Dava Daireleri Kuruluna, bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarına karşı ise Danıştay ilgili dava dairesine temyiz başvurusu yapılmaktadır.

2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş kanun yoluna olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Olağanüstü kanun yolu, yargılamanın yenilenmesi usulüdür¹⁵. Yargılamanın yenilenmesine, 2577 sayılı Kanununun 53'üncü maddesinde yazılı sebeplerle başvurulabilir.

Kanun yararına temyiz ise, ayrı ve olağanüstü bir kanun yolu olarak sayılabileceği gibi, olağan temyiz yolunun belli durumlarda uygulanacak bir başka usulü olarak da nitelendirilir¹⁶. 2577 sayılı Kanununun 51'inci maddesine göre, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak

¹¹ ÇAĞLAYAN, s. 753.

¹² YILDIRIM, s. 513.

¹³ ÇINAR, s. 14-15.

¹⁴ YENİCE / ESİN, s. 720.

¹⁵ GÖZÜBÜYÜK / TAN, s. 940.

¹⁶ NOHUTÇU, s. 297

verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar için, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir.

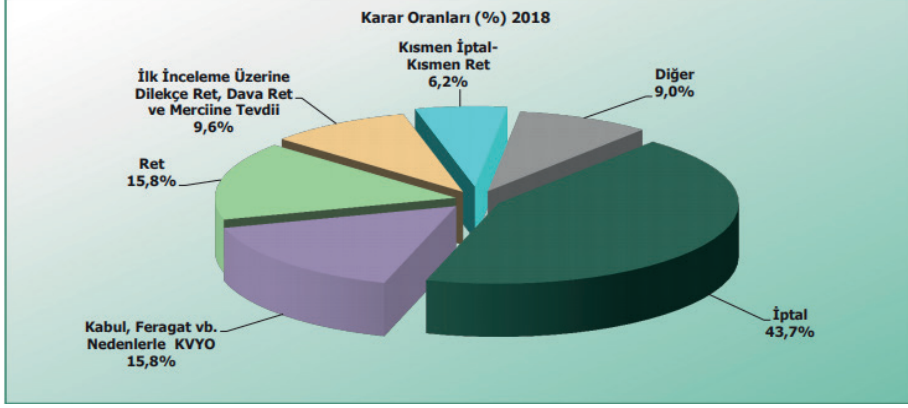
D. Vergi Yargısına İlişkin İstatistik Bilgiler

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından resmi internet sayfasında yayımlanan “Adli İstatistikler 2018” başlıklı kitapçık tarafımızca incelenmiş, veriler ışığında aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır¹⁷.

Tablo 7.2-2 Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2018)

	Dava Sayısı	Davacı Sayısı		Davalı Tüzel Kişi Sayısı	
		Gerçek Kişi Sayısı	Tüzel Kişi Sayısı		
Gelen	Geçen Yılandan Devren Gelen	49 034	31 613	20 737	49 197
	Yıl İçinde Açılan	90 973	56 024	37 792	91 559
	Bozularak Gelen	7 483	3 101	4 714	7 538
	Toplam	147 490	90 738	63 243	148 294
Karara Bağlanan	Birleştirme	1 836	176	1 660	1 836
	Ret	18 313	10 754	8 446	18 440
	İptal	50 717	29 928	21 589	50 833
	Kısmen İptal - Kısmen Ret	7 145	4 594	2 845	7 160
	İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciiine Tevdii	11 130	7 650	4 267	11 388
	Mercii Tayini - Bağlantı	2 222	981	1 269	2 261
	Kabul, Feragat vb. Nedenlerle KVYO	18 348	15 341	5 642	18 405
	Davanın Açılmamış Sayılmasına	539	348	206	540
	Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	2 810	1 751	1 150	2 865
	Diğer	2 982	1 484	1 647	3 002
	Toplam	116 042	73 007	48 721	116 730
	Bir Sonraki Yıla Devreden	31 448	17 731	14 522	31 564

Tablo 7.2-2’de, vergi mahkemelerinde 2018 yılında toplam 147.490 adet dava dosyası bulunduğu, bunların 116.042 adedinin yıl içinde karara bağlandığı, yargılama sonucunda verilen ret kararlarının 18.313 adet olduğu, iptal kararlarının 50.717 adet olduğu, kısmen iptal-kısmen ret kararlarının 7.145 adet olduğu, kabul ve feragat vb. nedenlerle verilen karar verilmesine yer olmadığı kararlarının ise 18.348 adet olduğu görülmektedir.



Yukarıdaki tabloda, vergi mahkemelerince verilen kararların türüne göre yüzdelik dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 7.2-3 Karar Türüne Göre Karara Bağlanan Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2018)

Karar Türü	Dava Sayısı	%	Davacı		Davalı Tüzel Kişi Sayısı	
			Gerçek Kişi Sayısı	Tüzel Kişi Sayısı		
Birleştirme	1 836	1,6	176	1 660	1 836	
Ret	Ret	12 118	10,4	6 904	5 571	12 178
	Süre Ret	1 837	1,6	1 236	658	1 866
	İnceleneksizin Ret	1 654	1,4	1 003	706	1 669
	Ehliyet Ret	1 239	1,1	1 068	556	1 243
	Bozma Kararına Uyma - Ret	917	0,8	288	643	934
	Görev Ret	172	0,1	98	84	174
	Kısmen Ret - Kısmen İnceleneksizin Ret	136	0,1	66	70	136
	Yargılamanın Yenilenmesi İstemi Ret	122	0,1	53	73	122
İptal	İsrar - Ret	118	0,1	38	85	118
	Kabul	44 370	38,2	26 558	18 431	44 461
	İptal	2 936	2,5	1 762	1 247	2 951
	Bozma Kararına Uyma - Kabul	1 479	1,3	513	985	1 482
	İptal - Kabul	905	0,8	725	255	908
	İsrar - Kabul	784	0,7	267	525	785
	Bozma Kararına Uyma - İptal	118	0,1	53	66	120
	Bozma Kararına Uyma	89	0,1	38	56	90
	İsrar - İptal	19	0,0	5	14	19
	Bozma Kararına Uyma - İptal, Kabul	17	0,0	7	10	17
Kısmen İptal-Kısmen Ret	Kısmen Kabul, Kısmen Ret	5 493	4,7	3 413	2 213	5 507
	Kısmen Ret, Kısmen Kvyo	843	0,7	586	359	843
	Kısmen Kabul - Kısmen Karar Verilmesine Yer Olmadığına (Kvyo)	412	0,4	338	113	412
	Kısmen İptal, Kısmen Ret	319	0,3	198	132	320
	Kısmen İptal - Kabul, Kısmen Ret	49	0,0	30	20	49
	Kısmen Kabul - Kısmen Süre Ret	29	0,0	29	8	29
Kabul Feragat vb. Nedenlerle KVYO	Karar Verilmesine Yer Olmadığına	9 792	8,4	9 016	2 642	9 809
	Karar Verilmesine Yer Olmadığına (Konusu Kalmadığından)	5 335	4,6	4 394	1 638	5 361
	Karar Verilmesine Yer Olmadığına (Feragat Nedeniyle)	2 990	2,6	1 822	1 223	3 004
	Karar Verilmesine Yer Olmadığına (Kabul Nedeniyle)	126	0,1	86	56	126
	Bozma Kararına Uyma - Feragat Nedeniyle Kvyo	105	0,1	23	83	105

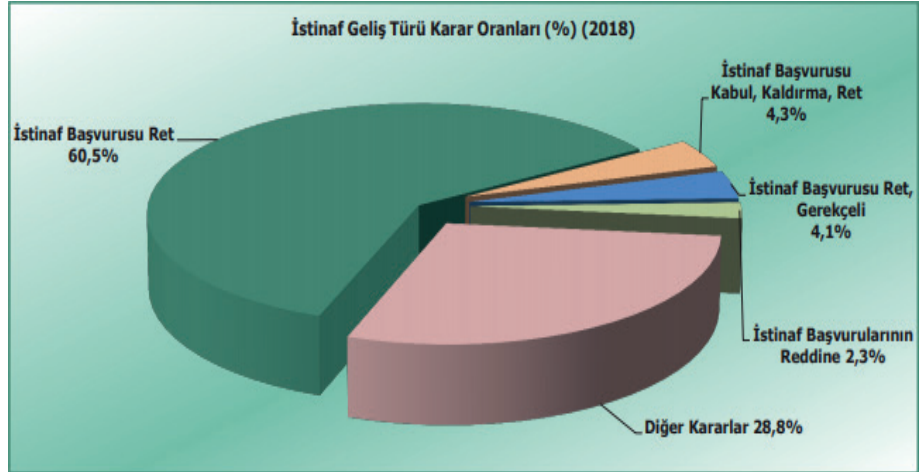
Tablo 7-2.3'de vergi mahkemesi kararlarının ayrıntılarına verilmiştir. Buna göre; Tablo7-2.2'de yer verilen 18.313 adet ret kararlarının içerisindeki alan esas hakkında mükellefler aleyhine verilen ret kararlarının 12.118 adet olduğu;

mükellefler lehine verilen iptal, kabul, iptal-kabul, kararlarının toplamının ise 48.211 adet olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, 18.348 adet karar verilmesine yer olmadığı kararlarının ise 2.990 adedinin davacı tarafından feragat nedeniyle, 126 adedinin davalı idare tarafından verilen kabul beyanı ile sonuçlandığı görülmektedir.

Tablo 7.3-1 Esasa Yönelik Başvulara İlişkin Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2018)

Başvuru Türü	Gelen				Kararın Mahiyeti			Bir Sonraki Yıla Devreden	Karara Bağlanan Dosyanın Gelen Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yılda Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	%	İtiraz	Karar Düzeltme	Toplam			
Bağlantı İstemi	24	1 263	1 287	0,6	1 280	4	1 284	3	99,8	4
Reddi Hakim		1	1		1		1		100,0	
İtiraz	496	185	681	0,3	366	11	377	304	55,4	512
Karar Düzeltme	870	776	1 646	0,8		1 605	1 605	41	97,5	138
Görevsizlik, Yetkisizlik İşlemleri	4	110	114	0,1	111	2	113	1	99,1	8
Bağlantı Ret Kararına İtiraz	1	31	32	0,0	31		31	1	96,9	12
İstinaf	13 646	53 064	66 710	31,9	5	56 956	56 961	9 749	85,4	77

Tablo 7.3-1’de vergi mahkemesi kararlarına ilişkin bölge idare mahkemelerine başvurular gösterilmiştir. Buna göre, vergi mahkemesi kararlarına karşı, 2018 yılı içinde 53.064 adet istinaf başvurusu yapıldığı anlaşılmaktadır.



Yukarıdaki tabloda, vergi mahkemeleri ile idare mahkemelerince verilen kararların istinaf başvurusu sonucunda bölge idare mahkemelerince verilen kararların yüzdeler dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 8-3 Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları, TÜRKİYE (2018)

Dava Daireleri	Geçen Yıldan Devren Gelen		Yıl İçinde Açılan		Toplam		Yıl İçinde Çıkan		Bir Sonraki Yıla Devreden		Ortalama Görülme Süresi (Gün)	
	İlk Derece İnc.	Temyizen İnc.	İlk Derece İnc.	Temyizen İnc.	İlk Derece İnc.	Temyizen İnc.	İlk Derecede Verilen	Temyizen Verilen	İlk Derece İnc.	Temyizen İnc.	İlk Derece İnc.	Temyizen İnc.
Vergi Dava Daireleri K. Esas		128		1 239		1 367		1 082		285		64
Üçüncü		11 179	8	7 007	8	18 186	6	8 360	2	9 826	51	492
Dördüncü	39	21 131	26	9 443	65	30 574	26	15 385	39	15 189	540	527
Yedinci	44	12 056	48	5 468	92	17 524	55	6 317	37	11 207	283	711
Dokuzuncu	29	12 604	47	8 384	76	20 988	54	12 081	22	8 907	182	378

Tablo 8-3’de, Danıştay’ın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından incelenen temyiz başvurularına yer verilmiştir. Buna göre, 2018 yılında vergi uyuşmazlıkları için 31.541 adet temyiz başvurusu yapılmıştır.

II. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

Kanun yolundan vazgeçme, 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 27’nci maddesi uyarınca 213 sayılı Kanunun 379’uncu maddesinde yeniden ihdas edilmiştir. Burada kastedilen olağan kanun yolu olup, olağanüstü kanun yolu için uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin açıklamasında; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, vergi idaresi tarafından ihtilafların sürdürülmeyeceği, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edeceği, bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacağı belirtilmiştir.

Düzenleme kapsamında, vergi veya ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, ilk derece mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar hakkında (Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kanun yolundan vazgeçme uygulaması öngörülmüştür. Bu kapsamdaki kararların tebliğini müteakip kanun yoluna başvurma süresi içerisinde, mükellef tarafından dava konusu vergi ve cezaların tamamı için kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda belli oranlarda indirimlerden yararlanılması öngörülmüştür. Önceki bölümlerde ifade edildiği gibi olağan kanun yolları olan istinaf ve temyiz süreleri otuz gündür.

Anılan Tebliğde, kanun yolundan vazgeçmenin mümkün olmadığı davalar örneklem usulüyle sayılmıştır. Buna göre; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı gerekçesiyle reddi yönünde verilen kararlar, davanın ehliyet yönünden reddi şeklinde verilen kararlar, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen kararlar, vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli kararlar, bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli kararlar, Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar, vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen kararlar, beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen kararlar, 213 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzeltme-şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar, ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar için kanun yolundan vazgeçme müessesesi uygulanmayacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Yapılan başvuruların şahsen yapılması halinde ilgili vergi dairesine verildiği tarih, taahhütlü posta veya APS ile gönderilmesi hâlinde postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderilmesi veya özel dağıtım şirketleri tarafından getirilmesi hâlinde ise vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih, başvuru tarihi olarak dikkate alınacaktır. Başvuruların süresinde yapılıp yapılmadığı hususu, 2577 sayılı Kanunun 8'inci maddesi de gözetilerek vergi dairesince incelenecektir.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde;

i) Konusu sadece vergi olan davalarda, verginin kaldırılması halinde %60'ı tahakkuk edecek, kalan %40'ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek;

ii) Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek;

iii) Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi ziyai cezasının kalan %25'i terkin edilecek;

iv) Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, kaldırılan tutarının %25'i tahakkuk edecek, kalan %75'i terkin edilecek; tasdik edilenlerde %75'i tahakkuk edecek, kalan %25'i terkin edilecek;

v) Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında, kaldırılan tutarının %25'i tahakkuk edecek, kalan %75'i terkin edilecek; tasdik edilenlerde %75'i tahakkuk edecek, kalan %25'i terkin edilecektir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun 112/3-c maddesine göre, kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, Kanunun 379'uncu maddesi kapsamında hesaplanacak vergilere ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanacaktır. 213 sayılı Kanunun 112'nci maddesine göre, 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı oranında vergi aslı üzerinden gecikme faizi hesaplanmaktadır.

213 sayılı Kanunun 379'uncu maddesi kapsamında tahakkuk eden tutarlar, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Buna göre tahakkuk eden vergi ve/veya cezaların %80'inin vergiye ilişkin gecikme faizi ile birlikte ödenmesi halinde vergi ve ceza tutarı üzerinden ayrıca %20 oranında ek indirim yapılacaktır. Ancak, tasdik edilerek tahakkuk eden vergiler için, yani mükellef aleyhine verilen mahkeme kararına isabet eden vergi tutarında ek indirim yapılmayacaktır. Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi durumunda, kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecek, vadesinde ödenmeyen tutarlar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için Kanunun 379'uncu maddesine göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ödenecek tutarlara mahsup edilecek olup, bundan dolayı iadesi gereken bir tutar bulunması hâlinde 6183 sayılı Kanun kapsamında ret ve iade işlemi yapılacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilecektir. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmeyecek ve idarece de ihtilaf sürdürülmeyecektir.

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

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilemeyeceği gibi icra takibi de yapılmayacaktır.

SONUÇ

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanuna göre 213 sayılı Kanunun 379'uncu maddesinde düzenlenmiş yeni bir uygulama olmasına karşın, 1982 yılından önce 213 sayılı Kanunun mülga 379-412 hükümleri kapsamında, itiraz ve temyiz komisyonlarına yapılan başvurularda itirazdan vazgeçme şeklinde uygulanmaktaydı. Ancak, önceki uygulama mükelleflerin itirazdan vazgeçebileceklerini ifade ederken, kanun yolundan vazgeçme daha geniş ve kapsamlı bir düzenlemedir.

Kanun yolundan vazgeçme, yalnızca olağan kanun yolu aşamasında uygulama alanı bulan, mükelleflerin bu aşamasındaki iradesini kanunda yazılı indirimlerden yararlandırma karşılığında etkilemeye yönelik olan bir uygulamadır. Mükellefler tarafından ihbarnamelere karşı açılan davalarda, istinaf veya temyiz başvuru süresinde kanun yolundan vazgeçme dilekçelerini vergi idaresine sunmaları halinde tahakkuk eden vergi/cezalar için yapılacaktır. Bu şekilde, idare ile mükellefler arasında uyum ve çözümün yaygınlaştırılması amaçlanmıştır.

Mükellef aleyhine verilen kararlarda, vergi ve cezaların tamamının ödenmesi gerekirken, kanun yolundan vazgeçildiği takdirde belirli oranlarda indirim uygulanması öngörülmüştür. Diğer taraftan, mükellefin aleyhine verilen kararlar için uygulanan indirim oranı, mükellef lehine verilenlere göre daha azdır. Ancak, henüz kesinleşmemiş olan aleyhe veya lehe kararlar için kanun yoluna başvurulması halinde, istinaf veya temyiz yargılamasında önceki kararın aksi şekilde sonuçlanması muhtemeldir. Bu nedenle, her iki durum için de kanun yolundan vazgeçme dilekçesi verilebilir.

2018 yılına ait adli istatistikler, vergi mahkemelerinde açılan davaların kanun yollarının takip edilmesi açısından incelenmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinde yıl içinde karara bağlanan 116.042 adet dava dosyasında, 18.313 ret kararı, 50.717 iptal kararı, 7.145 kısmen iptal-kısmen ret kararı verildiği görülmektedir. Verilerde, kesinlik sınırının altında kalanlar ayrıca belirtilmemiştir. Bu nedenle, kesinlik sınırının (2018 yılı için 5.000,00 TL) altında olanların oldukça düşük paya sahip olduğu düşünüldüğünde, verilerin kanun yolu açık kararlardan oluştuğu varsayılmıştır.

Kısmen iptal-kısmen ret kararlarının her birinde mükellefin haklılık oranı farklı olduğundan bu durum verilere yansıtılmamış olup, çalışmamızın istatistiksel açıdan değerlendirilebilmesi amacıyla mükellefin haklılık oranının %50 olduğu varsayılmıştır. Buradan, 7.145 kısmen iptal-kısmen ret kararının 3.572,50'sinin (7.145/2) mükellef lehine olduğu anlaşılır. Dolayısıyla, vergi mahkemelerince verilen kararlardan 21.885,50'sinin (18.313+3.572,50) mükellef aleyhine, 54.289,50'sinin (50.717+3.572,50) mükellef lehine sonuçlandığı anlaşılmaktadır. Bunların toplam içerisindeki payı ise %18 (21.885,50/116.042) mükellef aleyhine ve %46 (54.289,50/116.042) mükellef lehinedir.

Vergi mahkemelerinde mükellef lehine sonuçlanan %46'lık kesim için kanun yolundan vazgeçilmesi karşılığında kanuni indirim oranı daha fazladır. İlk bakışta, mükellef lehine karar verildiği için kanun yolundan vazgeçilmemesi gerektiği düşünülebilir. Çünkü, mükellef lehine karar verildiğinde, dava konusu vergi ve cezaların tamamı terkin edilirken, bunlar için kanun yolundan vazgeçilmesi karşılığında indirim uygulanarak buna göre terkin edilecektir. Ancak, mükellef lehine olan söz konusu kararlar için vergi idaresi tarafından

kanun yoluna başvurulması halinde, istinaf veya temyiz aşamasında mükellef aleyhine kesinleşme ihtimali bulunmaktadır.

Kanun yolu aşamasına ilişkin veriler incelendiğinde, vergi mahkemeleri kararlarına karşı 53.064 adet istinaf başvurusu yapıldığı görülmektedir. Çalışmamızın “D” bölümünde yer alan söz konusu verilerde, vergi ve idare mahkemelerinin toplamı üzerinden değerlendirme yapılmış olup, istinafa konu edilen davaların %60,5’inin istinaf başvurusunun reddedildiği, dolayısıyla %39,5’inin (%100-%60,5)’nin istinaf kabul nedeniyle ilk derece mahkemesi karar sonucunun değiştiği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, istinafa konu edilen 53.064 vergi mahkemesi kararının %39,5’i aksi şekilde sonuçlanmıştır. Ayrıca, temyiz yolu açık olan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin temyiz başvuru sayısı ise 31.541 adettir.

Diğer taraftan, vergi mahkemelerinde %15,8’lik paya sahip, 18.348 adet karar verilmesine yer olmadığına ilişkin kararların ise 2.990’ının davacı tarafından feragat nedeniyle, 126’sının davalı idare tarafından verilen kabul beyanı ile sonuçlandığı görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, henüz nihai bir karar bulunmadığı halde, yargılama aşamasında davasından feragat eden mükellef sayısının, davayı kabul sayısına göre yüzdesi oldukça yüksektir.

Yukarıdaki veriler, mükellefler lehine veya aleyhine karar verilmesine bakılmaksızın kanun yoluna başvurmanın mümkün olabileceğini ve müessesenin uygulanabilirliğini göstermektedir. Kanun yolundan vazgeçme karşılığında alınacak indirimler, mahkeme kararının lehe veya aleyhe sonuçlanmasına göre farklı oranlarda belirlenmiştir. Bu nedenle, davacı konumundaki mükellefler tarafından her bir somut olayın kendi içerisinde değerlendirilmesi ve fayda-maliyet analizi yapılarak tercihlerin yansıtılması beklenir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 20/02/2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.
- Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistikler Genel Müdürlüğü, **Adli İstatistikler 2018**, 271-296.
- **BEREKET, Zuhâl**: İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu, *Danıştay Dergisi*, Sayı 94, Yıl 1998, 192-206.
- **ÇAĞLAYAN, Ramazan**: *İdari Yargılama Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- **ÇINAR, Ali Rıza**: İstinaf, *Fasikül Aylık Hukuk Dergisi*, Temmuz 2010, 14-15.

- **EROĞLU, Nurettin:** Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara 1989.
- **GÖZÜBÜYÜK, Şeref/TAN,** Turgut: *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara 1999.
- **KARAVELİOĞLU, Celal:** *İdari Yargılama Usulü*, Ankara 1996.
- **KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl:** Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., Ankara 2014.
- **KURU, Baki:** Hukuk Usulü Muhakemeleri El Kitabı, İstanbul 1995.
- **NOHUTÇU, Ahmet:** Kanunname - İdari Yargı, Savaş Yayınevi, Ankara 2018.
- **ODYAKMAZ, Zehra:** Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, İstanbul 1993.
- **ÖZBALCI, Yılmaz:** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1985.
- **ÜSTÜNDAĞ, Saim:** Kanun Yolları ve Tahkim, İstanbul 1977.
- **YENİCE, Kazım/ESİN, Yüksel:** Açıklamalı, İçtihatlı, Notlu İYUK, Ankara 1983.
- **YILDIRIM, Turan:** *İdari Yargı*, İstanbul 2010.

