- Araştırma Makalesi -

[H] UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU OLARAK "KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME" VE BENZER MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRILMASI[*]

("WAIVER OF THE RIGHT APPEAL" AS A METHOD OF DISPUTE RESOLUTION AND COMPARING WITH SIMILAR METHODS)

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ[**]

ÖZ

Kişilerle idare arasındaki uyuşmazlık alanlarından bir de vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Verginin özellikle mülkiyet hakkını ilgilendirmesi ve bu hakka müdahale niteliği taşıması uyuşmazlığa ve çözümüne farklı anlam ve önem kazandırmaktadır. Uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeden ortadan kaldırılması için VUK'da farklı karakterde olsa da seçimlik müesseselere yer verilmiştir. Bu müesseselere başvurulmaması veya başvurulmakla birlikte sonuç alınamaması halinde uyuşmazlığın çözüm yeri iptal davası açmak şeklinde idari yargı yolu olmak durumundadır. Alternatif çözüm yollarına VUK' m.379'da yapılan düzenlemeyle "Kanun Yolundan Vazgeçme" adıyla yeni bir müessese getirilmiştir. Müesseseyle yargılamanın kanun yolu aşamasında kullanılmak üzere uyuşmazlığın davacı mükellefin tek taraflı kabulüne bağlı çözümü imkânı getirilmiştir. Kabul şartları ve süreci itibarıyla benzer müesseselerden ayrılan müessese yarı idari yarı yargısal (karma) özelliği ile kendine has bir nitelik gösterir. Vergi hukukunun teknik yanı ve kanun dili yanında yargılama hukukunun da aynı mahiyette kavram-

---

[H] Hakem denetiminden geçmiştir.

[*] Bu makale 20.05.2020 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 29.05.2020 tarihinde birinci hakem; 30.05.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

[**] Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, dsenyuz@uludag.edu.tr Orcid:0000-0002-3337-4485

Bu makaleye atıf için; ŞENYÜZ, Doğan, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak "Kanun Yolundan Vazgeçme" ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 185, 2020, s. 1165-1198.

ları vardır. Gerek VUK'un kendi içinde gerekse yargılama hukuku ile kesişim noktasında terminolojik uyum konusunda sorunlu olduğu görülmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları, Vergi Yargısı

ABSTRACT

One of the areas of dispute between individuals and the administration is the disputes arising from taxation transactions. The fact that the tax especially concerns the right to property and has the nature of intervention to this right gives different meaning and importance to the dispute and its solution. In order to eliminate the dispute without going through the judiciary, the Tax Procedure Law has different characteristics, although it has different character. In case these applications are not applied or the results are not obtained, the solution place of the dispute has to be an administrative jurisdiction in the form of annulment action. Alternative solutions have been brought to a new institution under the name of Tax Procedure Law article 379 with the name "Waiver of The Right Appeal". The solution of the dispute based on the unilateral acceptance of the plaintiff's taxpayer has been offered to be used at the legal stage of the judgment with the method. The method, which differs from similar methods in terms of admission conditions and process, has a distinctive quality with its semi-administrative semi-judicial (combined) feature. In addition to the technical and language of tax law, judicial law also has concepts of the same nature. It seems that both the Tax Procedure Law is problematic in terms of terminological compliance within itself and at the intersection of judicial law.

Keywords: *Tax Dispute, Alternative Remedy of Dispute, Tax Jurisdiction*

***

GİRİŞ

Mükelleflerle idare arasında vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için başvurulabilecek çeşitli idari

ve yargısal yollar vardır. Uyuşmazlık halinde genellikle önce idari çözüm yollarına gidilip sonuç alınmaya çalışılır, arzu edilen sonuç alınamadığında yargıya gidilebilir. Vergi hukukunda yargı yoluna gitmek için öngörülmüş bir dava şartı bulunmaması nedeniyle işlemlerin iptali için idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan yargı yoluna gidilmesine engel yoktur.

7194 sayılı Kanunun 27'nci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun[1] (VUK) 379. maddesi yeniden düzenlenerek, yargılamanın sonuçlanması beklenmeksizin dava konusu tarhiyat ve cezalara ilişkin mahkemenin verdiği belirli aşamadaki kararlar esas alınarak davalı idareyle davacı mükellef arasındaki uyuşmazlığın giderilmesi amacıyla "Kanun Yolundan Vazgeçme" (KYV) müessesesi ihdas edilmiş uygulama usul ve esaslarına ilişkin tebliğ yayınlanmıştır[2]. Buna göre davacı konumundaki mükellefe VUK m.379'da öngörülen şartlar çerçevesinde uyuşmazlığı sona erdirme imkânı verilmiştir. Böyle bir imkân mükellef psikolojisine uygun olup diğer alternatif uyuşmazlık yollarıyla beraber mükellef hakları bağlamında bir gelişmeyi ifade eder. Uyuşmazlığın her iki tarafın anlaşmasıyla, kısa yoldan ve yargı yolu dışında çözüme kavuşturulması her türlü yargısal çözümden daha isabetlidir.

Makalede KYV müessesinin sitemdeki yeri, şartları, işleyişi ve benzer müesseselerle karşılaştırılması yanında maddenin kanun yazma tekniği bakımından yargılama hukukundaki yerleşik kavramlardan farklı kavram kullanımlarına dikkat çekilmesi amaçlanmıştır.

Müessese kapsam bakımından VUK m. 2'de gümrük idarelerince alınan vergiler VUK kapsamı dışında tutulmuştur. Gümrük vergilerine ilişkin hükümler topluca Gümrük Kanunu içinde toplanmıştır[3]. VUK'da düzenlendiğinden gümrük vergilerine ilişkin ilişkin uyuşmazlıklarda KYV'nin kullanılması mümkün değildir.

A. İDARİ VEYA ADLİ YOL BAKIMINDAN KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

Vergi hukuku kurallarının uygulanması aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların tek çözüm yolu mahkemelere dava açmak değildir. Da-

---

[1] Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası:213, Kabul Tarihi:04.01.1961, RG 10.01.1961/ 10703-10705.

[2] Genel Tebliğ, Tebliğ Numarası: 517, RG 20.02.2020/31045

[3] Selahattin Tuncer, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, (Yaklaşım Yayınları, 2001) 162

va yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurması sonucu anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulması mümkündür[4]. Bu çözüm yollarına "idari yol" denir. İdari yolda uyuşmazlığın çözümünün ilke olarak mahkemeyle bir ilgisi olmaz. Her şey idareyle mükellef arasında olur biter. Yapılan KYV düzenlemesiyle mükelleflerin vergi ve cezalarda bir vergisel avantaj sağlaması söz konusudur[5].

Uyuşmazlıklarının çözümü için idari yollara başvurulmasına karşın bu yol sonuçsuz kalmışsa dava yoluna gidilebilmesi Anayasal bir haktır. Yargı yolu kullanıldığında çözüm yolu doğal olarak mahkeme kararı şeklinde karşımıza çıkar. Vergi yargısının dayanağını Anayasa m.125'de yer alan kural sağlar[6]. Mahkeme kararlarının bağlayıcılıkları da (Anayasa m.138) dikkate alındığında uyuşmazlıklar bakımından son ve kesin çözüme "yargısal yol" adı verilir.

KYV'yi öncelikle idari veya yargısal çözüm yolları bakımından değerlendirmekte yarar vardır. KYV kanun yoluna (istinaf veya temyiz) başvuru aşamasında olup henüz kesinleşmemiş bir mahkeme kararı sonrasında idari başvuruya ihtiyaç gösterir şekilde düzenlenmiştir. Yargı kararının süreçte yer alması zorunluluğu nedeniyle müessese yargısal yola yakın görülebilir. Ne var ki yargı kararı kesin olmadığından uyuşmazlığı sonlandırmaktan uzaktır. Fakat KYV ile yargının kesin olmayan kararı üzerine idari başvuruda bulunularak uyuşmazlığı sonlandırmak mümkün hale getirilmiştir.

Mahkeme kararının kesin olmamasından kasıt mahkeme kararının istinaf veya temyiz yoluna gidilebilecek zaman diliminde olması ve anılan kanun yollarına başvuru noktasında hukuken bir engelin bulunmamasıdır. Kanaatimizce kanun yoluna konu edilebilecek karar uyuşmazlığı kesin çözme vasfı olmadığından uyuşmazlığı sonuçlandırma niteliğine haiz bir yargısal yol olarak değerlendirilemez. Ne zamanki her iki taraf da süresinde kanun yoluna gitmez veya kanun yoluna gidilmesi halinde verilen karar istinaf/temyiz kanun yolundan da geçerek kesinleşirse ancak bu durumda kesinleşen mahkeme kararının tam bir yargısal yol olarak değerlendirilmesi söz konusu olabilir.

---

[4] Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku (Yetkin Yayınları, 2017) 544

[5] Yasemin Taşkın, 'Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme' (2020) 325 Yaklaşım Dergisi 29,29

[6] Nihal Saban, Vergi Hukuku (9th edn, Beta Yayınevi 2019) 477

KYV'nin işleyişi davacı mükellefin mahkemenin kararı üzerine bir idari başvuru yapması zorunluluğuna dayanır. Bu defa müessese idari başvurunun gerekliliği nedeniyle idari yola yakın görülebilir. Ancak, idari başvurunun mahkeme kararının varlığına ihtiyaç göstermesi onun tam olarak bir idari yol olarak değerlendirilmesine engel olur. Çünkü idari başvurunun konusu üzerine oturduğu mahkeme kararıdır. Karar, idarenin işlemi olmayıp, kesin olmasa bile bir yargı kararıdır. Mahkeme kararı ve idari başvurudan biri olmaksızın KYV müessesesiyle uyuşmazlığın sonlandırılması mümkün değildir. KYV de önce yargıyla başlayan sonra idari başvuruyla sonuçlanan bir işleyiş mekanizması vardır. KYV'ye başvuru ile istinaf ve temyize gidilmesi konusuz kalır ve dava sona erer.

Kanaatimizce yargı kararını gerekli kılan fakat aynı zamanda idari başvuruya dayanan yargı dışı bir çözümü içeren KYV'nin *karma nitelikli* özellik taşıdığını söylemek yanlış olmaz. KYV'nin sadece idari yol veya sadece yargı yolu olarak nitelenmesinin müesseseyi açıklamaktan uzak olduğunu düşünmekteyiz. Gerçekten müessese yargı ve idare olmak üzere iki ayaklı çalışmaktadır. Biri olmadan diğerinin bir anlamı ve sonuç alınması mümkün olmaz. Müessesenin Kanundaki adının "KYV" olması da bu barışçıl yolun karma yanına işaret eder. Yargı kararının idari başvuruyla tamamlanması zorunluluğu müessesenin çift elemanlı bir yapıdan oluştuğunu gösterir.

B. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇMENİN NİTELİĞİ

KYV'nin kullanılması istinaf ve temyiz başvuru süresiyle sınırlı tutulmuştur. İstinaf ve temyizin olağan kanun yolları olduğu düşünüldüğünde KYV'nin "olağan kanun yollarına" açık fakat henüz kanun yoluna gidilmemiş kararlar için kullanılabileceği görülmektedir. Kanun yoluna başvuru hakkına sahip olanların bu haklarını kullanmaları zorunlu değildir. Ancak olağan kanun yollarının kullanılması halinde mahkemelerce verilen "nihai" kararların kesinleşmesine engel olur[7]. Bir başka ifadeyle hakkın kullanılmaması veya kanunun öngördüğü sürenin dolmasıyla mevcut karar taraflar yönünden hukuki kesinlik kazanır.

Davacı mükellefin KYV'den yararlanma konusundaki iradesini davalı idareye açıkladığı zamana kadar mahkeme kararı hukuksal varlığını sürdürür. Anılan kararlara karşı KYV'ye gidilmezse dava kanun

[7] Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, (4th edn, Ekin Kitabevi 2019) 491

yoluna gidilsin veya gidilmesin uyuşmazlık yargı düzeni içinde genel hükümlere göre sonuçlandırılır.

Bu noktada davacı mükellefin davalı idareye KYV dilekçesini verirken mahkemenin istinafa veya temyize konu kararının hukuki niteliğinin ne olduğu üzerinde durulmasında yarar vardır. İdareye dilekçenin verilmesi mahkeme kararı üzerinde maddi bir değişiklik meydana getirmez. Ancak dilekçe verildiğinde mükellefle idare arasında şartları Kanunca belirlenen ve mahkeme kararı esas alınarak hesaplanan tutar üzerinden yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır. Bu hukuki durum idareyle bir ilişki kurarken aynı anda da yargıya intikal etmiş uyuşmazlığı sonlandırır.

Mahkeme kararının kendisi taraf iradelerini içeren anlaşma olmadığı gibi yargılama hukuku bakımından tarafların üzerinde uzlaşmaları bakımından sulh metni, daveti veya arabuluculuk önerisi de değildir. Burada asıl olan davacı mükellefin mahkeme kararını esas alarak dilekçeyle kendiliğinden sonuç doğuracak KYV beyanıdır.

Davacı mükellefin süresinde istinaf veya temyize gitmemesi KYV anlamına gelmez. Bu durumda karşı taraf da (davalı idare) istinaf veya temyiz yoluna gitmezse karar kesinleşmiş olur. Kesinleşmiş olsun veya olmasın mahkeme kararı üzerine idare kesinleşen içeriğe uygun işlem yapmak durumundadır. İYUK m. 28/5'de "*Vergi uyuşmazlıkların ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarları ilgili idarece mükellefe bildirilir*" denmiştir.

Davacı mükellef KYV'yi kullanma/kullanmama konusunda serbest olup bu konuda seçimlik hakka sahiptir. KYV hakkının kullanılması/kullanılmaması konusundaki kararın verilmesinde etkili olan unsur ise mahkemenin kararıdır. İdareye verilen dilekçe ile mahkeme kararını kanun yoluna götürmekten vazgeçilmektedir. Davacı mükellef mahkeme kararının kendisi için öneri etkisi gösteren içeriğini esas alarak beyanda bulunmaktadır.

Nitekim, Tebliğ eki olarak verilen dilekçe örneğinde "*Dairenizce tarafıma tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı süresinde açmış olduğum davaya konu vergi ve cezaların tümü için 213 sayılı vergi Usul Kanununun 379'ncu maddesi kapsamında kanun yolundan vazgeçtiğimi beyan eder, bu kapsamda aşağıda bildirdiğim ve bir örneğini dilekçeme eklediğim vergi mahkemesi/bölge idare mahkemesi kararı esas alınarak anılan madde hükmüne göre vergi ve cezaların tahakkuk ettirilmesini arz*

ederim" metnine yer verilmiştir. Bu bağlamda mahkeme kararı adeta idarenin önerisi haline dönüşmektedir.

Ancak hangi taraftan bakılırsa bakılsın idareyle mükellef arasındaki bu durum bir sözleşme olarak nitelendirilemez. Çünkü uyuşmazlığın ortadan kalkması bakımından davalı idarenin davacı mükellefin vazgeçme beyanını kabul edip etmeme konusunda bir takdir hakkı yoktur. Davacı mükellef mahkeme kararının kanuni sonuçlarını kabul edeceğini dilekçeyle idareye bildirdiğinde idarenin iradesi aranmaksızın kanunen kendiliğinden oluşan tahakkuk işlemiyle dava konusuz kalır ve uyuşmazlık ortadan kalkar. Bu açıdan davacı mükellefe tanınan hak kurucu yenilik doğuran bir hak niteliği arz etmektedir. Davalı idarenin verilen dilekçedeki vazgeçme talebini kabul etmeme yetkisi söz konusu olmadığından karar içeriğine göre tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar ile vergilere bağlı gecikme faizleri kesinleşmiş olur. Kesinleşen tutarların 1 aylık vadesinde ödenmesi şartına bağlı olarak bir indirim uygulanır. Vadesinde ödenmeme halinde indirim uygulanmayacağından indirim miktarını oluşturan kısım için kesinleşmeden bahsedilemez.

Sonuç olarak düzenlemeye bir bütün olarak dikkate alındığında KYV ne tam bir idari yol ne de tam bir yargı yoludur. **Yargılama süreci içinde ortaya çıkan bir yargı kararına ve bu kararı esas alan idari başvuruya ihtiyaç gösterdiğinden kanaatimize göre KYV bir mükellef hakkı olarak vergi hukuku ile idari yargılama hukuku arasında kalan kendine özgü (suigeneris) bir uyuşmazlık çözüm müessesesidir.**

C. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME ŞARTLARI

Kanun yolundan yararlanmadan vazgeçme "idari yargılama hukuku" ve "vergi hukuku" arasında kalan ortak bir alanı ilgilendirmesi nedeniyle VUK m.379'da bu hukuk alanları bakımından özellik taşıyan şartlara bağlandığı görülmektedir.

1. Vergi Tarhı ve/veya Ceza Kesmeye İlişkin Bir İdari İşlem Olması

KYV vergi ve/veya vergi cezalarına karşı açılmış bir dava süreci içindeki mahkeme kararını esas aldığından davaya konu olabilecek nitelikte *kesin ve yürütülmesi gereken*[8] bir vergi tarhı ve/veya ceza kesme

[8] Kemal Gözler, İdare Hukuku (Ekin Kitabevi 2009) 279

işleminin yürürlüğe girmesi o işlemin ihbarname marifetiyle tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır[9].

Vergi tarhına ilişkin ihbarname VUK m. 34 ve 35; ceza ihbarnamesi de VUK m. 366 kapsamında ifadesini bulan ve vergi tarhı ya da ceza kesmeye ilişkin idari işlemin hukuk işlemin muhatapları tarafından bilinir hale gelmesini sağlayan belgelerdir. Mükelleflerin kendi matrah beyanları üzerine düzenlenen tahakkuk fişlerine karşı dava açılamaz (VUK m. 25 ve 378/2). Dava ancak muhatabına ihbarname kullanılarak bildirilen idari işlemlere karşı açılır. Beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişlerine karşı kural olarak dava açılamaz. Ancak, tahakkuk fişine bağlı işlemde VUK m. 116 kapsamında "vergi hatasına" bağlı açılan davalar[10] ile İYUK m. 27/4 kapsamında "ihtirazi kayıtla" verilen beyan-

[9] İbid, 381.

[10] Nitekim ilgili Tebliğde 213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen kararların kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtiğimiz üzere zaten vergi hataları "ihbarname" ile değil "düzeltme fişi" ile düzeltilir. Bu nedenle vergi hatalarının düzeltme talebinin reddine ilişkin bir dava açıldığında bir "ihbarnameden" söz edilemeyeceğinden KYV müessesesinin işletilmesi söz konusu olmaz. Tebliğde şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davaya ilişkin kararın KYV kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Bu gereksiz bir açıklama olmaktan öte kafa karıştırıcı niteliktedir. Şöyle ki dava açma süresi içinde VUK m.123'e göre yapılan düzeltme taleplerinde düzeltmenin reddinin "bir yazı ile" düzeltmeyi isteyene tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna yazıya karşı açılacak davada verilecek kararlar hem davanın konusu hem de davanın ihbarnameye dayanmaması nedeniyle KYV dışında kalır.

Diğer taraftan vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talebi reddolunanlar şikâyet yoluyla VUK 124. madde kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Kanunda şikâyet yoluna gidebilirler belirlemesi nedeniyle düzeltme talebinde bulunana bir tercih hakkı verildiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle düzeltme isteyip talebi reddedilenler isterse doğrudan dava yoluna, isterse Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna gidip istedikleri sonucu alamadıkları takdirde dava yoluna gidebilir. Şimdi anılan Tebliğdeki "şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir" ifadesi dikkate alındığında sanki şikâyet yoluna gitmeden düzeltme talebinin reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar için KYV'den yararlanmanın mümkün olduğu gibi yoruma müsait durum yaratılmıştır. Oysa yukarıda da belirttiğimiz üzere düzeltmenin reddine ilişkin durum bir yazı ile bildirildiğinden ve bu yazı bir ihbarname sayılmayacağından düzeltme talebinin dava açma süresi içinde veya dışında olması önemli olmaksızın şikâyet yoluna gidilsin ve-

nameler üzerine yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar ihbarname tebliği üzerine açılan davalar değildir. Bu nedenle bu davalarda verilen kanun yoluna konu olabilecek kararlar da KYV kapsamı dışında kalır.

Vergi aslı ve cezalarını ilgilendiren fakat doğrudan vergi tarhı ve ceza kesmeyi içermeyen başka idari işlemler de vardır. Bu tür işlemlere vergi ve ceza alacaklarının takip ve tahsilatına ilişkin ödeme emrinin tebliği, haciz gibi işlemler örnek olarak verilebilir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamındaki işlemler KYV dışında kalmaktadır.

2. İdari İşleme Karşı Süresinde Dava Açılması

İdari yargıda vergi tarhiyatlarına karşı açılan dava türü iptal davasıdır[11]. KYV müessesesinden istifade için idari işlemin vergi ve/veya ceza kısmının iptali için "vergi mahkemesinde" dava açılmış olması ya da bölge idare mahkemesinde istinaf yoluna gidilmiş olması ve bu mercilerce istinaf ya da temyiz yolu açık kararlar verilmiş olması gerekir. KYV'nin bir mahkeme kararına ihtiyaç göstermesi nedeniyle öncelikle bir dava açılmış olması zorunluluktur. Bu şekilde önce dava yolu onu takiben idari yolun işlerliği sağlanmaktadır.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava ihbarnamenin tebliğini izleyen 30 gün (İYUK m.7/1) içinde açılmamış ise artık dava yoluna gidilemez. Süresinden sonra dava açılmışsa mahkeme ilk inceleme aşamasında davayı usulden reddeder.

Şüphesiz idari işlem üzerine dava yoluna gitmeden mükellefin gidebileceği idari yollar da vardır. Bunlardan mükellefin inisiyatifinde olan cezalardan indirme ve uzlaşmaya aşağıda yer verilmiştir.

3. Mahkeme Kararının Nihai Olması

Vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesince verilen bir kararın nihai olması ifadesinden anılan mahkemelerin davadan esas ve usule ilişkin konular bakımından el çekmesi sonucunu doğuran kararları anla-

---

ya gidilmesin hataların düzeltilmesi talebinin reddine ilişkin açılan davalarda KYV'den yararlanılamaz.

[11] Zehrettin Aslan, Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Seçkin Yayınları 2019) 38

şılır. Yalnızca mahkemelerin nihai kararlarına karşı kanun yollarına başvurulabilir[12].

Kararın kesinliği ise onun yargılamanın son hali olarak hiçbir şekilde değiştirilememesi demektir. Bu anlamda nihai karar kararın kesin olması demek değildir. Buradaki nihai karar ile mahkemenin ara kararlar[13] ile kesin olmayan nitelikteki kararları kastedilir.

Nihai kararlara karşı kanun yollarına başvurulabilirse de VUK m.379'da mahkeme kararının usul veya esasa ilişkin sebeplerle gerekçelendirilmesine göre KYV kullanımında bir farklılık olacağı öngörülmemiştir. Bununla beraber Konu ile ilgili yayınlanan 517 sayılı VUK Tebliğinde verilen örneklerden KYV'yi kullanabilmenin nihai karardaki usul ve esas ayrımına bağlı olacağına ilişkin farklılığa işaret edilmiştir. Tebliğde usule ilişkin sebeplere dayanan mahkeme kararlarının KYV'ye esas alınamayacağı belirtilmiştir.

Şöyle ki, (Tebliğin 3. Kısmında), örnek (tahdidi) olarak belirtilen durumlar arasında "….. *süresinde dava açılmaması nedeniyle red, süre aşımı ehliyet yönünden red, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi…"* sebebine yer verilmiştir. Bunun anlamı **usuli sebepten reddedilen** davaların KYV'den yararlanma dışında tutulduğudur. Bu durumda mahkeme kararının yargılama hukuku bakımından usulden mi esastan mı karara bağlandığının belirlenmesine ihtiyaç vardır.

KYV'den yararlanamayacak olan davanın usulden reddine ilişkin nihai kararların davanın ilk incelemesi üzerine verilecek kararlar olarak belirlenmesi mümkündür. **Anılan Tebliğde örnek olarak verilen ve KYV dışında bırakılan usule ilişkin kararların sebeplerinin neler olabileceğinin kısaca açıklanmasında yarar vardır.**

Vergi mahkemesinin usulü sebebe dayanan kararları davayı esastan sonuçlandırmayan İYUK m.14 ve 15'de yer verilen hususlar itibarıyla ilk (ön) inceleme sonucu verilen kararlardır. KYV'den yararlanabilecek kararlar mahkemenin davacının talebi hakkında verdiği ve davayı esas açısından sonuçlandıran nihai kararlardır. Mahkemece dava dilekçesi alındıktan sonra ilk inceleme 15 gün içinde sonuçlandırılır (İYUK

[12] Kaplan, ibid 486

[13] Ara karar: Hâkimin esas hakkında karara varabilmek için genellikle usule ilişkin konularda vermiş olduğu örneğin dosyanın bilirkişiye tevdii gibi kararlardır.

m.14/4). İlk incelemede kanuna aykırılık bulunmadığında davanın esasına girilir. İlk incelemede usuli sebepleri oluşturan ön şartlar (İYUK m.14 ve 15); mahkemenin görevli ve yetkili olup olmaması, idari merci tecavüzünün bulunup bulunmaması, davacının davada taraf ve dava ehliyetine sahip olup olmaması, davaya konu idari işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımının bulunup bulunmadığı, davalının doğru kişi olup olmadığı, dava dilekçesinin Kanunda öngörülen şekle uygun düzenlenip düzenlenmediğidir. Vergi mahkemelerince usuli sebeplere dayalı verilen nihai kararlar KYV 'den yararlanamaz. Bunlar için istinaf yoluna devam edilmesine engel yoktur. Yayınlanan Tebliğdeki örneklerden hareketle istinaf aşamasında verilen temyize konu kararların da usule ait sebeplere dayanması halinde KYV'den yararlanılamayacağı söylenebilir. Kanaatimizce Kanunda öngörülmeyen ve belirlenmeyen usul esas sebeplerinin Tebliğde örnek verilerek açıklanması uygulamada başka hangi sebeplerin usule veya esasa dayandığı noktasından sorunlu bir alanı oluşturacaktır. KYV'den yararlandırılmayacak durumlar için Kanunda doğrudan İYUK'taki sebeplere atıf yapılması açıklık ve belirlilik ilkesi bakımından daha isabetli olurdu.

4. Mahkeme Kararının Kanun Yoluna Açık Olması

Vergi mahkemelerinin istinafa açık kararlarına ve bölge idare mahkemelerinin temyize açık kararlarına KYV yoluna gidilebilir[14]. Bunun için doğal olarak mahkeme kararlarının kesin veya kesinleşmiş olmaması gereklidir. Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin kanun yoluna açık olmayan nihai ve kesin kararı KYV'den yararlanılamaz.

Diğer taraftan Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktıkları davalarda verdikleri nihai kararlarına karşı temyiz yoluna gidilebilmekle birlikte bu kararlar KYV dışında bırakılmıştır[15].

---

[14] İstinafa başvurabilmek için İYUK m.45'de (2020 için 7.000 TL), temyize başvurabilmek için İYUK m.46'da (2020 yılı için 176.000 TL) parasal sınırlar öngörülmüştür Konusu belirlenen parasal sınırları geçmemesi halinde karar kesin kabul edilir, kanun yoluna gidilemez. Kanunda belirlenen parasal sınır İYUK ek m.1'e göre her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, bir önceki yılda uygulanan parasal sınırın o yıl için hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl için tespit edilen ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılır.

[15] Her ne kadar ilk derece mahkemesince verilen bazı kararlar için istinaf incelemesine başvurulamazsa da, bu kararlar istinaf incelemesinden geçmeden (İYUK m. 45/8)

Çünkü temyize konu kararın bölge idare mahkemesince verilen bir karar olması VUK m. 379 gereğidir. Ayrıca daha önceden temyize konu olup Danıştay'ın bozma kararı üzerine tekrar bölge idare mahkemesince görülüp karara bağlanan temyize konu kararlar da Kanunun açık hükmü gereği KYV kapsamı dışında bırakılmıştır (VUK m.379/1).

5. Vazgeçme Hakkının Davacı (Mükellef) Tarafça Kullanılması

VUK'da KYV müessesesi kapsamında istinaf ve temyiz hakkından vazgeçme davadaki davacı tarafa yani mükellefe verilmiştir. Hakkın sadece davacı mükellefe verilmiş olması bu hakkın mükellef hakkı olduğunu vurgulayacak ve hissettirecek mahiyettedir. Kararı istinaf veya temyiz edebilecek hakka sahip olsa da KYV yoluna başvuru hakkı davalı idareye tanınmamıştır.

Davalarda davacı, dava konusu işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen kişilerdir. Menfaat ihlali açılacak iptal davasının ön koşuludur. Davanın konusunu menfaati ihlal edilenlere karşı yapılan kesin ve yürütülebilir idari işlemler oluşturur. VUK'ta kim veya kimlerin KYV'den yararlanacağına yönelik belirleme *"...**mükellef** için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içinde..."* denerek ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu ifade ilk bakışta KYV'ye başvuru süresinin ne olduğunu belirleme amacıyla yazılmış gibi bir izlenim oluşturmakta ise de aynı zamanda KYV hakkının sadece davacı mükellef tarafına verildiğini de göstermektedir. KYV'den yararlanabilecek davacı mükellefin bu hakkını kullanmaması, hem kendisinin hem de davalı idarenin kanun yollarına gitmesine engel oluşturmaz. KYV'den yararlanmamak kendiliğinden kanun yoluna gitmek anlamına da gelmez. Kanun yoluna gitmek için taraflarca ayrıca süresinde başvuru yapılmış olması şarttır.

VUK'ta KYV başvurusunun kanun yoluna başvurmaya engel olacağı belirtilmiştir. KYV hâlinde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvuruların incelenmeyeceği ve yine KYV hâlinde idarece ihtilafın sürdürülmemesi Kanun hükmüdür (VUK m.379/3).

---

doğrudan temyize konu edilebilirler. Ancak KYV düzenleyen VUK'un 379. maddesinde "bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar" dendiğinden bunlar temyiz edilebilir olsalar da KYV'den yararlanamazlar. Esasen bahis konusu kararlar İYUK 20/A kapsamında kalan ivedi yargılamaya konu davalar olup vergi davaları niteliğinde olmadıklarından KYV ile ilişkilendirilmeleri de mümkün değildir.

Ancak davacı mükellef süresi içinde önce kanun yoluna sonra KYV'ye başvurursa iki hak yarışıyor demektir, bu durumda hangi başvuruya öncelik verileceği konusunda sonraki iradeye üstünlük tanınarak işlemlerin buna göre sonuçlandırılması gerektiği kanaatindeyiz. Kanun yoluna süresi içinde önce idare başvurur sonra davacı mükellef KYV'ye başvurursa ilişkiler KYV hükümlerine göre sonuçlandırılır.

6. Vazgeçme İçin Yazılı Talepte Bulunulması

Kanunda davacı mükellefin KYV hakkını dilekçe vermek suretiyle kullanabileceği belirtilmiştir. Dilekçenin yazılı bir evrak niteliğine sahip olduğu ve talebi netleştirdiği dikkate alındığında bu evrak ileride ortaya çıkması muhtemel tereddütlerin giderilmesine imkân verebilecektir. Nitekim ilgili Tebliğ ekinde dilekçe formu hazır olarak verilmiştir. Kanaatimizce davacı mükellefin yazı yazmamayı bilmemesi veya yazacak durumda olmaması veyahut imza atamaması durumunda idareye yapılacak ve idarece yazıya dökülecek usulüne uygun sözlü beyan da geçerli sayılmalıdır. Aksi takdirde mükellefin hakkına ulaşması ve kullanması engellenmiş olur. Dilekçe ile yapılan başvuruların PTT işletmesince taahhütlü posta veya APS ile gönderilmesi hâlinde postaya verildiği tarih, adi posta veya özel dağıtım şirketleri tarafından gönderilmesi hâlinde ise dilekçenin vergi dairesinin kayıtlarına intikal ettiği tarih başvuru tarihi olarak dikkate alınır. Davalı vergi idaresine verilen KYV dilekçesi davalı vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih KYV tarihi olarak kabul edilir.

7. Vazgeçme Talebinin Kanun Yolu Süresinde Yapılması

KYV talebiyle hangi kanun yolundan vazgeçilmişse ona İYUK'ta öngörülen süre içinde başvurunun yapılması gerekir. İYUK'ta istinaf süresi, istinafa konu kararın "tebliğ edilmesinden itibaren" hesaplanmak üzere 30 gün (İYUK m.45/1); temyiz süresi de, temyize konu kararın "tebliğ edilmesinden itibaren" hesaplanmak üzere 30 gün (İYUK m.46) olarak belirlenmiştir. Bu durumda davacı mükellef 30 günlük süre içinde istinaf/temyiz kanun yoluna veya istinaf/temyizden vazgeçme yoluna gitmek durumundadır. İsterse her iki yola da gitmeyebilir. Görüldüğü üzere KYV'de kanun yoluna başvurma hakkının kullanım süresi sınırı İYUK'la uyumlu olarak belirlenmiştir.

İYUK'ta sürelerle ilgili mahkeme kararının "tebliğinden itibaren" ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadelere bakıldığında 30 günlük süre başlangıcının hesaplanmasında tebliğ edilen günün sayılacağı şeklinde anlaşılmaya müsaitse de, sürelerin ne zaman başlayacağına ilişkin İYUK m. 8/1'deki " süreler, tebliğ…..tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar" özel hükmü dikkate alındığında tebliğ gününün sürenin hesabında dikkate alınmaması gerekir. Bu durumda süreler tebliğ edildiği gün sayılmayıp bu günü izleyen günden itibaren hesaplanmalıdır. İstinaf ve temyiz başvuru sürelerinden sonra yapılan başvurular için KYV hükümlerinden yararlanma veya hükümlerin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

KYV'de dikkate alınacak sürenin başlangıcı yapılan yargılama sonucunda mahkeme kararının davacı mükellefe tebliğ tarihidir. Mahkeme kararının davalı idareye davacı mükelleften önce veya sonra tebliğ edilmesinin KYV süresinin başlangıcı üzerinde etkisi olmaz. Örneğin mahkeme kararı; davalı idareye 25.09.2020'de, davacı mükellefe ise 06.10.2020'de tebliğ edilmiş olsun bu durumda KYV kapsamında başvurunun başlangıcı mükellefe tebliği takip eden 07.10.2020 günü sonu ise kanun yolu başvuru süresinin son günü olan 05.11.2020 tarihi olacaktır.

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında süreler mali tatile rastlarsa "dava açma sürelerinin duracağı" belirtilmekle birlikte, istinaf ve temyizin dava açma olmadığı açılmış bir dava içindeki süreçler olduğu dikkate alındığında KYV'nin mali tatile rastlamasının önemi olmayıp, mali tatilin KYV süresini uzatıcı etkisi olmaz. Ancak, kanun yoluna başvuru adli tatil süresine rastlarsa İYUK m. 8'e göre bu Kanunda yazılı süreler ara verme zamanın sona erdiği günden itibaren yedi gün (7 Eylül) uzamış sayılacağından, KYV süreleri de aynı şekilde uzar. Sürenin son gününün resmi tatil günlerine gelmesi halinde süre ilk iş gününe kadar uzar.

Tebligatın yapıldığı günün tatile gelmesi sürenin başlangıcını etkilemez. Sürenin sonunun kamu görevlilerinin idari izinli sayıldığı güne isabet etmesi de süreyi uzatmaz.

8. Vazgeçme Talebinin Mahkeme Kararının İçeriğinin Tamamını Kapsaması

Vazgeçme talebi mahkeme kararını değiştirmeksizin bütüncül olarak kabulünü içermelidir. Mahkemenin kararı iptal talebini karşılamasına

göre; işlemin iptali talebinin tamamen kabulü, tamamen reddi veya kısmen kabulü (red) şekillerinden biri olabilir. Karar hangi şekilde olursa olsun vazgeçme karara bağlanan haliyle vergi ve vergi cezaların tümünü kapsamalıdır. Davacı mükellef kararın şu kısmı için KYV'den yararlanıyorum, kalan kısmından yararlanmıyorum veya yararlanmadığım kısmı kanun yoluna götüreceğim diyemez. Mahkeme kararının bölünmezliği ve bütünlüğü diyebileceğimiz bu durumda kararın bir kısmı için KYV'ye kalan kısmı için kanun yoluna gitmek mümkün değildir.

Diğer taraftan vergi ve/veya cezalara ilişkin birden fazla ihbarnamenin (idari işlemin) aralarındaki maddi ve hukuki bağ nedeniyle tek davaya konu edilmesi durumunda ihbarnamelerin (idari işlemlerin) biri ya da bir kısmını kapsayacak şekilde KYV başvurusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır. KYV'den yararlanabilmek için verilecek vazgeçme dilekçesi mahkemenin kararını hiçbir şart ileri sürülmeksizin olduğu gibi kabul etmek durumundadır. Mahkeme kararının bir kısmının kabulü geriye kalan kısmın saklı tutulması dilekçeyi zorunlu kanuni unsurlardan uzaklaştıracağı için başvuruyu geçersiz hale getirir.

Dilekçeden sonra tarafların mahkeme kararı üzerinde hiç bir değişiklik yapmaları mümkün değildir. Kaldı ki mahkeme bir kere kararı verdikten kendisi de (yargılanmanın yenilenmesi hariç) vermiş olduğu kararı değiştiremez. Mahkeme kararı bütüncül şekilde sonuç doğurduğundan KYV de bütüncül biçimde kullanılmalıdır.

9. Vazgeçme Dilekçesinin Doğrudan Davalı İdareye Verilmesi

İlgili mevzuatta KYV talebinin dilekçe ile iletilmesi gereği yanında bu dilekçenin verileceği merciin neresi olacağı da açıklanmıştır. Kanunda dilekçenin verileceği idareyle ilgili olarak "… dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla…" denmek suretiyle sıkı bir usul şartına bağladığı anlaşılmaktadır. Talebin doğrudan dava konusu işlemi yapan idareye hitaben yazılan dilekçeyle yapılmasını şart olarak öngörülmüştür. Usule ilişkin bir durumun Kanun düzeyinde bir şart haline getirilmesinin amacı her halde dilekçe üzerine yapılması gereken hukuki durumun inşasında olası bir karışıklığın önlenmesi ve dilekçenin kanun yoluna başvuru üzerindeki kesin etkisi olsa gerekir.–KYV dilekçesinin vergi dairesine son günün son saatinde verilmesi durumunda dahi vergi dairesi gerekli araştırmayı yapacak ve dilekçeyi ilgili yargı merciine gönderecektir. KYV dilekçesinin vergi dairesine süresinde verilmesine karşın mahkemeye kanun yolu süresinden sonra ulaşması kanun yoluna

başvurulmamasına bağlı kesinleşmeyi doğurmaz. KYV dilekçesi vergi dairesine verildiği andan itibaren kanun yolları bakımından sonuçlarını doğurur.

Vergi dairesi aleyhine açılan birden fazla dava varsa her bir karar için o kararın davalısı konumundaki idareye ayrı dilekçe verilir. Bir başka ifadeyle davacı mükellef aynı mahkemede aynı gün verilmiş birden fazla kararı olsa da her bir karar için diğerinden bağımsız olarak KYV talebini ilgili vergi dairesine iletmelidir. Her ne kadar dilekçenin ilgili vergi dairesine verileceği belirtilmişse de idarenin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde dilekçenin asıl vergi dairesine iletilmek üzere başka bir vergi dairesine de verilebilir olması gerekir. Bu tür bir yaklaşım hak arama özgürlüğü kapsamındadır. Dilekçenin başka bir idareye verilebilmesi durumunda dilekçede aranması gereken hususlar başta olmak bazı eksikliklere, karışıklıklara ve gecikmelere bağlı sorunların çıkması muhtemeldir.

KYV başvurusu, mükellefin vekili ya da temsilcisi tarafından kullanılıyorsa dilekçede ilgililerin ad ve soyadları veya unvanları ile imzaları olmalıdır. Mükellefin vekilinin işlemin sonuçlarının ağırlığına bağlı olarak vazgeçme konusunda özel yetkiye sahip olması gerekir. Nitekim özel hukuk ilişkileri bakımından BK m. 504'de "sulh olma" konusunda yetkinin özel olması aranmıştır. KYV'de de noterden verilen bir özel yetkinin aranması gerektiği kanaatindeyiz.

Davalı idareye şartlara uygun KYV dilekçesi süresinde verildiği anda kanun yolu (dava) konusuz kalır. KYV başvurusu yapıldığı hâlde gerek davacı mükellef gerekse idare tarafından istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda bu başvurular incelenmez. Ancak davacı mükellef süresi içinde önce kanun yoluna sonra yine süresi içinde KYV'ye başvurmuşsa bu durumda hangisine öncelik verilecektir. Kanaatimize göre önce yapılan kanun yolu başvurusu sonra ve süresi içinde yapılan KYV'ye engel olmaz. Çünkü Kanunda kanun yolu süresi içinde KYV'ye başvurulabileceği açıktır. Bu durumda KYV başvurusunun hem KYV'ye hem de kanun yoluna gidilmişse bile kanun yolu başvurusunu geri aldığı kabul edilmelidir. Kanun yoluna gidildikten sonraki KYV başvurusu yapılması davadan feragat olarak değerlendirilemez.

Davacı mükellef istinaf /temyiz süresi olan 30 gün içinde KYV'ye başvurma hakkına sahiptir. Başvurup başvurmayacağı en geç 30. günde belli olacaktır. Bu durumda idare, vazgeçmeyi son ana kadar öğrenme

şansı olmayacağı için, kendisinin kullanacağı kanun yollarının zaman darlığından kullanılamaz hale gelmemesi için kanun yoluna başvurmuş olabilir. İdare KYV'den önceki zamana rastlayan bir anda kanun yoluna gitmişse süresinde yapılan KYV başvurusu ile idarenin kanun yolu başvurusu Kanundaki "ihtilaf sürdürülmez" kuralına göre sonuçsuz kalır. Ancak, davacı mükellef süresinde kanun yoluna gider, süresini aşan zamanda KYV'ye giderse KYV başvurusu geçersiz olur.

Kanun'da dilekçelerin doğrudan ilgili vergi dairesine verileceği belirtilmiştir. Bir davacı mükellefin şartları taşıyan KYV dilekçesini ilgili mahkemeye vermesinin de tahakkuklar bakımından aynı anda sonuç doğuracağına ilişkin Kanun'da bir düzenleme yapılması yerinde olur. Bu durumda mahkeme dilekçeyi davalı vergi dairesine göndermek durumunda kalır. Basit bir usul hatası veya bilgisizliğin bir yargılamayı uzatmasına izin verilmemesi gerekir. Davacıyı sadece dilekçe muhatabının ilgili vergi dairesi olmaması nedeniyle KYV'den yararlanma hakkından mahrum etmek müessesenin barışçıl amacına da aykırılık oluşturur.

Davacı mükellefin KYV yoluna başvurmaksızın kanun yoluna başvurması ve sonrasında ilgili mahkemeye kanun yolundan vazgeçtiğine dair dilekçe vermesi kanun yolundan feragat kapsamına girer ki bunun hukuki sonuçları ileride benzer müesseselerle karşılaştırma kısmında açıklanacağı üzere tamamen farklıdır.

D. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇMENİN BENZER MÜESSESELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda KYV gibi barışçıl çözümlere imkân veren başka müesseseler de vardır. Bunlar birbirlerine çeşitli açılardan benzerlikler gösterir[16]. KYV az veya çok diğer barışçıl yollarla benzerlikler gösterir. Bu çalışmada KYV'nin anlamlı benzerlik gösterdiğini düşündüğümüz bazı müesseselerle karşılaştırılmasına yer verilecektir. Böylelikle müessesenin yerinin daha iyi anlaşılacağını düşünmekteyiz.

Bilindiği üzere tüm barışçıl müesseselerin vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıkların olabildiğince dava yoluna gidilmeden kısa sürede sonuçlandırılarak, idarenin bir an önce alacağına kavuşması, mükellef ve idarenin yargı yükünden kurtulması ve böylelikle gelecekteki sürprizle-

[16] Bkz, Recep Kaplan, 'Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması' (2013) 301 Vergi Sorunları Dergisi, 132

rin ortadan kaldırılması gibi amaçları vardır. KYV'nin uyuşmazlık ortadan çıktıktan ve yargıya taşındıktan sonraki aşamalar için öngörülmüş olması onun diğer barışçıl müesseselerden en önemli farklılığını ve üstünlüğünü oluşturur. KYV'de adeta idareyle önce küsülüş sonra barış yapılmaktadır.

Karşılaştırmalar, VUK'ta (vergi ve cezalardan vazgeçme, cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah) ve İYUK'da yer alan (davadan feragat, davayı kabul) müesseselerle çeşitli yönlerden ve ana hatlarıyla yapılacaktır.

1. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Vergi/Cezadan Vazgeçme

Vergi ve cezadan vazgeçme biri vergiyi tarh etmemek ve/veya ceza kesmemek, diğeri tahsil etmemek şeklinde karşımıza çıkar.

Vergi tarh etmekten ve ceza kesmekten vazgeçme: İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının **40 TL**'yi[17] aşmaması ve yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde tarh etme ve ceza kesmeden vazgeçilir (VUK mük m. 115).

Alacağın tahsilinden vazgeçme: Alacakların tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğunun anlaşılması ve **10 TL**'yi[18] aşmaması halinde tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilir (AATUHK m. 106).

Yukarıdaki vazgeçme hallerinin birincisinde işlem yapmamak, ikincisinde ise kesinleşmiş bir amme alacağının tahsilinden vazgeçme vardır. KYV'de işlem yapılmış, bu işleme karşı yargı yoluna gidilmiş ve vazgeçme yargılama süreci sırasında gerçekleşmektedir. Tahsilattan vazgeçme ile KYV'nin bir ilgisi yoktur. Tahsilata ilişkin işlem (ödeme emri) yapılmış olsun veya olmasın işlem yargıya taşınsa bile KYV *tahsilat aşaması bakımından kullanılacak hukuki araç değildi*r.

Vergi ve cezadan vazgeçmede işlemlerin tüm sonuçları ortadan kalkarken, KYV'de dava konusu işlemin yargılama süreci sonlanır ve mahkeme kararını esas alan idarenin Kanunda gösterilen şekliyle hesapladığı işlem kesinleşmiş olur.

---

[17] 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK Gn. Teb. No: 513).

[18] Maliye Bakanlığı 23.03.2009 tarih ve Tahsilat İç Genelgesi Seri No: 2009/1.

2. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Cezalarda İndirim

KYV'ye özellikle sonuçları bakımından en yakını ve benzerlik taşıyanı cezalarda indirimdir. VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirme müessesesi ikmalen, resen veya idarece tarh edilen verginin tamamı ile kesilen vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısının ödenmesi durumunda cezaların yarısı indirilmesini öngörmektedir. Cezalarda indirim adı üzerinde sadece cezalar üzerinde etkili olup sonuç doğururken KYV mahkemenin kararına bağlı olarak hem vergi hem de cezaya etkili olarak sonuçları meydana gelir. Cezalarda indirimin gereğini şartlarına uygun ödemeyen kişi indirim hükümlerinden yararlanma hakkını kaybeder. Bir kişi hem cezalarda indirimden yararlanmak istemekle beraber dava yoluna da giderse cezalarda indirimden faydalanamaz.

Cezalardan indirim ve KYV işlemin muhatabı olan mükellefçe tek taraflı irade ile kullanılabilir. İdarenin bu talebi uygun görmesine veya onayına gerek yoktur. Cezalarda indirme kurucu yenilik doğuran hak niteliğinde olup yeni bir hukuki durum doğurur. İndirim talebinin reddi konusunda idarenin herhangi bir takdir hakkı bulunmamaktadır. Ceza muhatabının müessesenin gereklerini yerine getirmesi yeterlidir.

Cezalarda indirim talebinin kullanım süresi 30 günlük dava açma süresine (İYUK m.7/1) bağlanmıştır. KYV ise mahkeme kararının tebliğden itibaren 30 gün (istinaf ve temyiz için başvuru süreleri) içinde kullanılabilir olması nedeniyle zaman dilimi itibarıyla KYV ile kanun yoluna başvuru süresi arasında bir paralellik kurulmuş olsa da sürelerin biri idari diğeri yargısal süredir. Ayrıca cezalarda indirim ihbarnamelerin tebliği ile kullanılabilirken KYV mahkeme kararının tebliği ile kullanılabilir hale gelmektedir. Başvuruların yapıldığı aşamalar ve sonuçları tamamen farklıdır. KYV yargısal süre başvuru bakımından idari süreye dönüşmüş olmaktadır.

Cezalarda indirim doğrudan idareye karşı kullanılır. Ceza muhatabı ile idare arasında kimse yoktur. KYV'de ise mükellefle idare arasında verdiği bir karar kapsamında mahkeme vardır. Bu yönüyle KYV, mahkeme kararı üzerinden yargısal sonuçlar da doğuran, idareye karşı kullanılan bir hak olarak düzenlenmiştir.

Cezalarda indirimin önceden bilinen sabit oranda indirimi içerirken KYV vergi ve cezada hesaplama şekli sabit olmakla berber hesaplamaya konu edilecek tutarlar mahkemece verilen karara dayanır.

3. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Uzlaşma

Uzlaşma ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlar ile vergi ziyaı cezası kesilen kişinin idare ile karşılıklı görüşmeleri sonucu uzlaşılan tutarlar üzerinden kesinleşme sonucu doğuran anlaşmanın sağlanmasıdır. Karşılıklı görüşmeyle sonuca varılması yönüyle uzlaşma idare hukuku bakımından vergi hukukuna özgü/sui generis bir sözleşme hüviyetindedir.

Uzlaşmanın biri tarhiyattan önce biri tarhiyattan sonra olmak üzere iki tipi vardır. KYV'nin de biri istinaf diğeri temyiz aşamasında olmak üzere kullanılabilecek iki tipi vardır. İstinafa başvuran taraf koşulları oluşmuşsa temyize de başvurabilir. Temyiz aşamasında KYV'ye başvurulması için ilgili tarafça önceden istinafa gidilmiş olması şart değildir. Kişi istinafa başvurmamış fakat karşı taraf istinafa gitmişse istinafa gitmemiş olan tarafın istinaf mahkemesince verilen kararı temyiz etmesine engel yoktur. KYV bu aşamada da kullanılabilir. Bir başka ifadeyle aynı davada istinaf kanun yolundan vazgeçmeyen kişi temyiz kanun yolundan vazgeçebilir.

Uzlaşılmamış olsa bile tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılmış bir mükellefe tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapalıdır. Fakat istinafa gitme aşamasında KYV hakkını kullanmayan davacının, kendisi veya karşı taraf istinafa gitmişse istinaf kararı üzerine temyiz aşamasında KYV hakkını kullanmasına engel yoktur. Uzlaşmada tarhiyat öncesi veya sonrasından sadece biri tercihe bağlı kullanılırken, KYV mahkeme kararı kesin veya kesinleşmiş değilse hem istinaf hem de temyiz süresi içinde kullanılabilir.

Uzlaşmada mükellef ile işlemi yapan vergi dairesi arasına idari bir organ olan uzlaşma komisyonu girer ve uzlaşma vergi dairesini bağlayacak şekilde komisyonla mükellef arasında yapılır. Uzlaşmada idareyi temsil eden komisyon ile işlemlerin muhatabı karşılıklı anlaşmadıkları sürece uzlaşma sağlanmaz. Uzlaşma komisyonları bir yargı organı olmayıp, tarh edilmiş ve/veya kesilmiş olan cezada karşılıklı uzlaşma sağlanma konusunda yetkili kılınmış olup idareyi temsil eder. KYV'de davacı mükellefin açacağı bir dava ve bu kapsamda davanın esasına dair verilmiş olan bir mahkeme kararına ihtiyaç duyulur.

Uzlaşmada her iki taraf da söz sahibi olup iki tarafın görüşmeler sonucunda anlaşma sağlamaları gerekir. Bu nedenle her iki taraf görüşmelerde ve dolayısıyla uzlaşmada etkili olur. KYV hakkının kullanımı tarafların etkileyemediği mahkeme kararı esas alınarak tek taraflı kulla-

nılmak üzere sadece davacı mükellefe tanınmıştır. Uzlaşmaya gitme gibi KYV'ye başvurma da ihtiyari olup, kimse uzlaşmaya veya KYV'ye başvurmaya zorlanamaz. Uzlaşmada karşılıklı anlaşma şartken KYV'de anlaşma veya karşılıklı üzerinde mutabık kalma diye bir şey yoktur.

Uzlaşma sonucunda anlaşmaya bağlanan tutarlar kesin olduğu (VUK Ek m.6) gibi, KYV'ye başvurulması halinde de mahkeme kararı içeriğindeki maddi sonuçlar üzerinden hesaplanmış tutarlar da kesinlik arz eder.

Uzlaşmada taraflar fiziki ortam şartlarında karşılıklı görüşme yaparken KYV'de hesaplamaya esas alınan mahkeme kararının oluşmasında (duruşma hali hariç) tarafların hiçbir şekilde karşı karşıya gelmeleri söz konusu değildir. Hatta tarafların duruşmaya katılmamaları bile söz konusu olabilir. KYV'de tarafların mahkeme kararının oluşması aşamasında karşılıklı görüşme zorunluluğu olmadığı gibi mahkeme kararı üzerinde bir müdahaleleri de olmaz. Mahkeme tarafların dava dilekçesi, savunma, savunmaya cevap ve cevaba cevaplarındaki ileri sürdükleri hususları da göz önünde tutarak yargılamasını yapıp kararını verir.

Uzlaşma her iki tarafın karşılıklı anlaşmasına dayanan barışçıl bir yol iken KYV uyuşmazlığın taraflarından sadece davacı mükellefin mahkeme kararına dayanan irade açıklamasıyla barışçıl bir yola dönüşür. KYV başvurusundan sonra idarenin mahkeme kararını hukuka uygun bulup bulmamasının yani benimseyip benimsememesinin önemi yoktur. İdare KYV başvuru yapıldığında mahkeme kararı hoşuna gitmemiş olsa dahi kanun yollarına başvuru hakkını kullanamaz.

Uzlaşmanın mantığında çözümün hak temelli olması değil, menfaat temelli olması yatarken KYV de mahkeme kararı kesinleşmemiş olsa bile bulunan çözümün belirli ölçüde hak temelli olduğu kabul edilmelidir.

4. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Pişmanlık

Pişmanlık kurumu (VUK m 371: "pişmanlık ve ıslah") mükelleflerin idareye karşı tek taraflı iradeyle kullanabilecekleri yenilik doğuran bir hak olarak düzenlenmiştir. Mükellefin geçmişteki olayla ilgili duyduğu pişmanlık sonucunda pişmanlığa sebep olan olgu ilk hale getirilmek suretiyle başa dönülür. Bu suretle kişinin ıslah olduğu kabul edilir. Pişmanlık müessesesiyle mükelleflere beyana dayanan vergilerdeki ida-

rece henüz tespit edilmemiş bazı hukuka aykırılıklar bakımından bir çıkış kapısı verilmeye çalışılmıştır.

Pişmanlıkta mükellefçe verilecek pişmanlık beyannamesi üzerine idare tarh işlemini cezasız yapar. Oysa KYV'de idare vergi ve ceza ihbarnamesiyle işlem yapmış ve işlemlere karşı dava yoluna gidilmiştir. Pişmanlık ile KYV taraflar arasında bir müzakere ortamı değildir. Mükelleflerin tek taraflı iradeyle kullanabilecekleri yenilik doğuran haklardır.

Pişmanlık kapsamına sadece vergi ziyaı cezası alınmış genel ve özel usulsüzlük cezaları kapsam dışında bırakılmıştır. Oysa KYV mahkeme kararına bağlı olarak tüm cezaları kapsamına almıştır.

Pişmanlık dilekçesi ve süresinde beyannamesi verilmesine karşın, fer'i alacak konumundaki pişmanlık zammı dâhil ödenmeye ilişkin kanuni gerekler yerine getirilmediğinde pişmanlıktan hiç yararlanılmamış gibi tarhiyatlar yapılır, cezalar kesilir. KYV'de mahkeme kararı üzerinden Kanundaki oranlara göre hesaplanan tutar kesinlik arz eder. Sadece 1 ay içinde ödeme olursa bir indirim yapılır, 1 aydan sonra ödeme yapılırsa indirimden yararlandırılmaz.

5. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Davadan Feragat

Feragatin sözlük anlamı "*hakkından kendi isteğiyle vazgeçmedir*". Bu nedenle KYV ile feragat arasında KYV'ye "kanun yolundan feragat" denecek kadar ismen yakınlık vardır. Davadan feragat (vazgeçme) ile KYV müessesesinin ismen birbirine benzemesinin ötesinde sonuçları da bir birine çok benzer. Hatta ismi nedeniyle KYV davadan feragatin özel bir hali olarak değerlendirilecek durumdadır.

Hukuki anlamıyla davadan feragat davacının talebinden kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. İYUK m. 31/1 yollamasıyla HMK'daki hükümlere göre idari davalarda da feragat söz konusudur. HMK'nın 107. maddesinde, feragat, davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanmış olup, 311. maddesinde de feragatin kesin hükmün hukukî sonuçlarını doğuracağı kuralına yer verilmiştir.

Davadan feragat veya KYV yargılamaların farklı aşamalarda kullanılabilmesi nedeniyle farklılık arz eder. Davadan feragat dava açılmasından hüküm kesinleşinceye kadar davaya bakan mahkemeden her zaman istenebilir. Kanun yoluna gidildikten sonra da davadan feragat mümkündür. Davacı istinaf ve temyize başvurulmaması davadan feragat

anlamına gelmez. Oysa KYV istinaf veya temyiz kanun yoluna gidilmeden ve bu kanun yollarına başvuru süresi içinde başvurulabilecek yoldur.

Davadan feragat başvurusu yargı merciine karşı yapılır. KYV başvurusu ise idareye karşı yapılır. Davadan feragat ve KYV başvurusu kesindir, geri alınamaz. Şüphesiz, irade bozuklukları varsa feragat ve KYV'den dönülebilir.

Feragat dosya ilk derece mahkemesinde iken yapılmışsa kararı veren mahkemece istinaf talebinin reddine karar verilir. Bir başka ifadeyle istinaf başvurusu yapıldıktan sonra istinaf talebinden feragat edilirse, dosya bölge idare mahkemesine gönderilmez. Feragat dosya bölge idare mahkemesine gönderildikten sonra yapılmışsa bölge idare mahkemesi tarafından istinaf talebinin reddine karar verilecektir. Oysa KYV başvurusu sadece belirli aşamada ve idareye yapılabilir.

Davadan feragat tüm idari davalar için geçerliyken KYV sadece ihbarnameye dayalı dava konusu edilmiş vergi ve cezalar için geçerlidir. HMK'nın 309. maddesinde feragat beyanının dilekçe ile veya yargılama sırasında sözlü olarak yapılacağı belirtilmesine karşılık VUK'ta KYV'ye mahkemenin kararından sonra yazılı olarak başvuru yapılması kuralı yer almıştır.

Davadan feragatte idari davalar bakımından bazı kayıtlamaların olabileceği göz ardı edilmemelidir[19]. Oysa KYV başvurusunun değerlendirilmesinde veya KYV başvurusunda bulunulmasında ne mahkemenin ne de idarenin yeri vardır. Davacı mükellef istinaf veya temyiz aşamasında tek taraflı beyanla vazgeçme hakkını kullanır.

Feragat beyanında bulunan taraf davada hüküm aleyhine verilmiş gibi yargılama giderlerini ödemeye mahkûm edilirken (HMK m.312), KYV'de vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz (VUK m. 379/5).

---

[19] Danıştay İDDGK, 745/861, 21.10. 2004; Danıştay 10. D., 7268/3343, 05.07. 2012 sayılı kararları "idari yargıda feragat kurumu iptal davasının objektif niteliği, iptale konu işlemin bazı durumlarda davacının dışında başka şahısların menfaatini (bireysel yarar ve kamu yararı ölçütlerini değerlendirerek) de ilgilendirmesi ve anılan davaların hukukun üstünlüğünü sağlama işlevi nedenleri ile davacının tek taraflı irade beyanı gerçekleştirilemez. Kamu yararı ağır basan davalarda davadan vazgeçebilmek mümkün değildir. Kararı verecek olan mahkemenin bütün bu hususları da göz önünde bulundurarak yapacağı değerlendirme sonucunda idari davaların nitelikleriyle bağdaştığı ölçüde feragat taleplerini kabul etmesi gerekir" yönündedir.

Davadan feragatte kişi herhangi bir ek menfaat elde etmez. KYV'de ise uyuşmazlık konusundan daha düşük tutarda vergi veya ceza ödeme menfaati söz konusu olmaktadır.

6. Kanun Yolundan Vazgeçme ile Davayı kabul

HMK m. 308 de "*Kabul davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesidir"* şeklinde ifade edilmiştir. Davayı kabul İYUK m. 31 yollaması gereği HMK'daki hükümlere göre uygulanır. Davadan feragat ve KYV gibi "davayı kabul" de davayı sona erdiren usuli bir işlemdir. Feragat ve KYV davacı tarafından yapılabilirken davayı kabul davalı tarafından yapılabilir. Davanın kabulü ancak davalının serbestçe tasarruf edebileceği davalarda söz konusudur. Kabul beyanında her zaman bulunulabilirken KYV sadece kanun yoluna başvurma süresinde kullanılabilir.

Davayı kabul davadan feragat gibi hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir. Kabul hali uyuşmazlığın tümü bakımından kesin hüküm gibi sonuç doğurur. KYV de davacı mükellefin talebinin tamamı üzerinde değil mahkeme kararı kapsamındaki sonuç itibarıyla kesin hükmün sonuçlarını doğurur. Mahkeme giderlerinin durumu davadan feragat gibidir. KYV başvurusunda bulunan için ise VUK m.379/5 hükmü geçerlidir.

E. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇMENİN SONUÇLARI

KYV şartları yerine getirildiğinde mahkeme kararını esas alan maddedeki oranlar dikkate alınarak hesaplanan tutarlar için *"....vazgeçme dilekçesinin verilmesiyle başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder*" denmiştir. KYV kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

KYV'ye başvurulması halinde mahkeme kararı üzerinden Kanun hükümlerine göre hesaplanan vergi ve ceza tutarları tahakkuk eder denmiştir. Tahakkuk kavramı aynı zamanda kesinleşmeyi ifade etmek üzere kullanılmıştır. Tahakkuk verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade ederken kesinleşme mükellefin idari işleme karşı dav yoluna gitmemesi veya gitmekle birlikte tüm kanun yollarını tüketmesine karşın sonuç alamaması halidir. Görüldüğü üzere vergi hukukunda tahakkuk ile

kesinleşme farklı durumları ifade etmektedir[20]. Her kesinleşme tahakkuku içinde barındırırken her tahakkuk kesinleşme değildir. Kanunda "tahakkuk eder" denmesine karşın maddede VUK anlamında kesinleşmenin ifade edildiği aynı maddenin 3. fıkrasındaki *"Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez"* hükmünden anlaşılmaktadır.

Görüldüğü üzere KYV sadece tahakkuku değil kesinleşmeyi de sağlamaktadır. Bu durum 379. maddede VUK ek m. 6'daki gibi[21] açık bir ifade ile ortaya konsaydı hukuk kavramlarının yerli yerince kullanılması ve kavram kargaşasına yol açılmaması noktasında daha isabetli olurdu.

VUK m.379'da Kesinleşen tutarların bulunabilmesi için mahkeme kararı esas alınarak Kanunda öngörülen belirli oranlar dikkate alınarak hesaplama yapılacağı belirtilmiştir. Vergi ve vergi aslına bağlı cezalar ile vergi aslına bağlı bulunmayan cezalar bakımından farklı hesaplama öngörülmüştür. Hesaplamalarda mahkeme kararı esas alınarak uygulanacak oranlar aşağıda verilmiştir.

Vergiler ve vergi aslına bağlı vergi ziyaı cezaları için;

-Kaldırılan vergi (talep kabul edilerek iptal edilen) varsa bunun %60'ı,

-Tasdik edilen (talep red edilerek iptal yoluna gidilmeyen) vergi tutarının %100'ü

-Vergi tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyaı cezasının %75'i

Vergi aslı dava konusu yapılmayan (geçici vergi) vergiler ile iştirakçilere kesilen vergi ziyaı cezaları ve genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları için;

-Kaldırılan tutarın %25'i,

---

[20] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce; Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, (11th edn, Ekin Kitabevi 2020) 215

[21] EK MADDE 6- Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.

-Tasdik edilen tutarın %75'i, KYV kapsamında tahakkuk ettirilen tutar olur.

Bu noktada asıl sorunlardan biri mahkeme kararının doğru okunup yukarıdaki durumlara uyan kısmının doğru ayıklanabilmesidir. Yukarıdaki şekilde hesaplanan tutarlar tahakkuk tarihine kadar VUK m. 112/3-b'ye göre hesaplanacak fer'i alacak olan gecikme faizleriyle birlikte 1 ay içinde ödenir.

Şartlarına göre 1 ay içinde ödeme: Maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaların tamamı ile vergi asıllarına uygulanarak bulunan gecikme faizlerinin 1 ay içinde ödenmesi şartıyla tahakkuk eden tutarlar üzerinden **indirim** yapılacağı hüküm altına alınmıştır. İndirim oranı "*vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20"* olarak belirlenmiştir. Ancak tasdik edilerek (talep red edilerek iptal yoluna gidilmeyen) tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk edeceğinden tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir.

Şarların ihlali veya 1 aylık süreden sonra ödeme: Ödemenin 1 aylık süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu %20'lik indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

KYV'nin üzerinde durulması gereken konulardan biri de vazgeçmeye konu olan mahkeme kararının durumudur. KYV'nin vergi hukuku bakımından sonuçları açıkça düzenlenmişken aynı açıklığın yargılama hukuku bakımından tam ortaya konulduğu söylenemez. Her ne kadar maddede ""*Kanun yolundan vazgeçildiği halde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez"* denmişse de bu hüküm karara karşı kanun yoluna gitmeye engel olan bir sonuçtur. Fakat mahkeme nezdinde vazgeçmeye konu mevcut karar durmaktadır. Hatta kanun yoluna gidilmediği için kesinleşmiş durumda olacaktır. Bu kararı hukuken ortadan kaldırmak gerekir. Bu nedenle idareye verilen dilekçenin mahkemenin kararı üzerinde "özel vazgeçme veya feragat" gibi yargısal sonuçları olacağının da açıkça düzenlenmesi gerekirdi. Bu yapılmadığı sürece kanun yoluna gidilmekten vazgeçilmesi suretiyle kesinleşmiş bir mahkeme kararı hukuk âleminde varlığını sürdürüyor

olacaktır. Hatta IYUK 28/5e göre kararın mükellefe tebliği gerekecektir. Vazgeçme ile mahkeme kararı arasında vazgeçmeye ilişkin hukuki etkileşim kurulmadığı sürece var olan durum Anayasa'nın 138. maddesindeki "*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve i**dare,** mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez **ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez***" **hükmüne aykırılık oluşturur niteliktedir.** Bu nedenle vazgeçmenin m.379/5'deki gibi karardaki "yargılama giderlerine" ilişkin etkisizleştirmenin kararın kendisi içinde madde yapılması gerekir. Bu etkisizleştirmenin kurulmamış olması fiilen bir sorun yaratmayacağı ileri sürülebilirse de hukuk devleti bakımından hukuki güvenliğin sağlanması adına yapılması gerekir.

F. "KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME" DÜZENLEMESİNDE KULLANILAN TERMİNOLOJİYE İLİŞKİN BAZI DEĞERLENDİRMELER

KYV VUK m.379 ile düzenlenmiş olup yargı süreci devam ederken barışçıl çözüm üzerine oturan bir mükellef hakkıdır. KYV'yi düzenleyen kanun metninde kullanılan bazı kavramların VUK'un kendi içindeki ve İYUK'ta kullanılan kavramları tam karşılamadığı söylenebilir. Bu kapsamda maddedeki terminoloji ve metodolojiye ilişkin bazı açıklamalara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

KYV'nin kullanımıyla aynı anda hem idari ve hem de yargısal alanda sonuçlar meydana gelmektedir. Kanun metninin yazımında ve hukuki kavramların kullanımında diğer hukuk dallarıyla uyum sağlanması beklenen bir durum olduğu kadar kanun yapma tekniğinin ve kalitesinin de bir gereğidir. Aksi takdirde hem yargı hem de idare arasında karışıklık ve kargaşa söz konusu olur.

Kanun dilini oluşturan kavram ve terimlerin doğru kullanışları ve ait oldukları hukukun terminolojisiyle örtüşecek şekilde kullanılmaları hukuk sistematiğinin anlaşılmasına yardımcı olur. Bu yaklaşım belirsizliği ortadan kaldırarak hukuki güvenliğe hizmet eder ve yorumların aynı perspektiften ve isabetli olarak yapılmasını sağlar.

KYV müessesesiyle ilgili olarak aşağıdaki tespitler yapılabilir:

i-Öncelikle müessesenin adının İYUK'taki düzenlemeler dikkate alındığında doğru seçildiği söylenemez. Çünkü konuyla ilgili olarak İYUK'un üçüncü bölümün başlığı "Kanun Yolları" değil, "Kararlara Karşı Başvuru Yolları" dır. Bu husus dikkate alındığında başlığın bu

kavramları içerecek şekilde örneğin "Mahkeme Kararlarına Karşı Başvuru Yolundan Vazgeçme" şeklinde belirlenmesi daha yerinde olurdu. Çünkü İYUK'da anılan durum için kullanılan kavram budur. Önerilen başlığın uzun olduğu ileri sürülebilirse de VUK'ta bu ölçeği aşan madde başlıkları (örneğin m.28, mük md. 49, m.160/A, mük m.227, mük m.242, m.272, m.280/A, m.353, mük m.355) bulunmaktadır. Ayrıca ismin uzunluğu bir yana kanun dilindeki terminoloji birliği de gözetilerek düzenlemenin amacını hangi başlık daha iyi ifade edecekse onun benimsenmesi uygun olur. Terminoloji uyumluluğu kanun metnine ilişkin yorumların daha sağlam bir şekilde yapılmasına ve aynı terminolojinin kullanıldığı diğer hukuki normlarla birlikte değerlendirme yapılmasına imkân verir. Bu bağlamda KYV bakımından kanuni düzenlemede İYUK ile VUK arasında terminolojik bakımından uyumun tam sağlandığı ve uyumu içeren bir kanun dilinin kullanıldığı söylenemez. Hatta tam tersi VUK ile İYUK terminolojisinin birbirine karışmıştır.

ii-Bir kanun maddesinde fıkraların oluşturulmasındaki amaç fıkralar arasındaki düzenlemelerin içeriğinin farklı fıkralarda düzenleme yapılmasını gerektirmesidir. Bu bağlamda KYV'nin düzenlendiği VUK'un 379. maddesi bakımından maddenin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin esasen birinci fıkranın son cümlesi olarak yer alması ve ikinci fıkranın ikinci cümlesinin şarta bağlı başka bir ilişkiyi düzenlediği için bağımsız bir fıkra olarak düzenlenmesi kanun yazma tekniği bakımından daha isabetli olurdu.

iii-Yapılan yargılama sonucunda ilk derece mahkemesi yargılamanın sonucunda dava konusu işlemi kısmen veya tamamen iptal edebilir yahut kısmen veya tamamen reddine karar verebilir. Yani nihai kararını işlemin iptal istemini kabulüne veya reddi yönünde karara bağlayacak şekilde verir. Mahkemenin başka yönde karar vermesi veya çözüm getirmesi söz konusu olamaz. Kararın iptal yönünde olması davadaki talebin kabulü, red yönünde olması davadaki talebin kabul edilmemesidir. Kararda kısmen kabul ise işlemin bazı kısımları bakımından iptal isteminin kabulü (bazı kısımlar bakımından reddi) anlamına gelir. Karar hangi yönde olursa olsun mahkemenin nihai kararını hukuka uygun bulmayan taraf bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf yoluna gidebilir. Şüphesiz bunun için ilk derece mahkemesi kararının istinaf edilebilen (kesin nitelik arz etmeyen) kararlarından olması gerekir. Hangi taraf istinaf yoluna gitmiş olursa olsun bölge idare mahkemesi istinaf talebinin reddine veya kabulüne karar verir. İstinafın reddi kararı ilk derece mah-

kemesi kararının bölge idare mahkemesince usul ve hukuka uygun bulunup, kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığı demektir. İstinafın kabulü ise bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı anlamına gelir ki bu durumda bölge idare mahkemesi öncelikle ilk derece mahkemesinin kararını kaldırır. Kaldırma kararıyla ilk derece mahkemesini verdiği kararının hukuksal sonuçları ortadan kalkar ve bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesince yapılan yargılama sonucunda verilen karar da davacı tarafın dava dilekçesindeki talebi dikkate alınarak davanın tamamen veya kısmen kabulü şeklinde olur[22].

Yargılama süreci böyleyken VUK'da *kaldırılan verg*i ve *tasdik edilen vergi* kavramlarının farklı anlam ve yerlerde kullanılması İYUK ile VUK arasında açık bir terminoloji uyumsuzluğunu göstermektedir. Bu kavramlar bakımından VUK maddesi incelendiğinde aşağıdaki açıklamalar yapılabilir.

Kaldırılan vergi kavramının değerlendirilmesi:

VUK'da ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi kararına izafeten "kaldırılan vergi" kavramının kullanılması isabetli olmamıştır. Her ne kadar İYUK'da "kaldırma kararına" yer verilmekle birlikte bu karar sadece bölge idare mahkemesince verilen ilk derece mahkemesinin kararının hukuken etkisini bütünüyle ortadan kaldırmaya yönelik bir karardır. Yani bölge idare mahkemesi bu kararıyla vergiyi kaldırmaz Sadece ilk derece mahkemesinin istinafa konu kararının hukuki varlığı ortadan kaldırılır. Kaldırma kararı işin esası hakkında verilen bir karar değil-

[22] İstinaf talebinin reddi kararı örneği: SONUÇ : …. Vergi Mahkemesi'nin …. tarih ve ….Sayılı kararı usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığından istinaf isteminin REDDİNE,…. tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

İstinaf talebinin kabul kararı örneği: SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, istinaf başvurusunun KABULÜYLE …Mahkemesi'nce verilen …. günlü, ….Sayılı kararın KALDIRILMASINA, 2577 Sayılı Kanun'un 45/4 maddesi uyarınca esastan incelenen davada davaya konu işlemin İPTALİNE.…tarihinde oybirliği ile karar verildi.

İstinaf talebinin kısmen kabul kararı örneği: SONUÇ : Açıklanan nedenlerle; davacı istinaf başvurusunun KISMEN KABULÜNE, …. Mahkemesi'nin …. tarih ve ….Sayılı kararının …yönelik ödemelere isabet eden vergiye ilişkin olmak üzere KISMEN KALDIRILMASINA, dava konusu işlemin … yönelik ödemelere isabet eden vergiler yönünden İPTALİ ile söz konusu ödemeler üzerinden yapılan kesintilerin dava açma tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte davacıya iadesine, kalan kısımlar yönünden ise istinaf başvurusunun REDDİNE 2577 Sayılı Kanun'un 45. maddesi uyarınca kesin olmak üzere, ….tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

dir. Bölge idare mahkemesi kaldırma kararından sonra işin esası hakkında yeniden karar verir ki, karar ilk derece mahkemesindeki gibi dava dilekçesindeki talebin kısmen veya tamamen reddi ya da kabulü yönünde olur. Bölge idare mahkemesinin işin esasını çözen bu kararında da "kaldırma kararı" kavramları yer almaz. Oysa VUK'da kaldırma kararı hem ilk derece mahkemesi hem de bölge idare mahkemesinin idarece yapılan işlemin iptal edilen kısmı için kullanılmıştır. Bununla berber bir an için kabul edilse bile "kaldırılan vergi" değil, işlemdir. Çünkü dava işleme karşı açılmıştır.

"Tasdik edilen vergi" kavramının değerlendirilmesi:

İlk derece mahkemesinin dava konusu idari işlemi veya vergi tutarını tasdik etmesi söz konusu değildir. Tasdik (onay) idari usul içinde çeşitli sebep ve biçimlerde kullanılan idareye ait bir yetkiyi ifade eder. İYUK bakımından kelime olarak tasdik değil, onama kullanılmakla beraber onama da mahkeme kararının hukuka uygun bulunması anlamında kullanılmıştır. Onama kararının konusunu dava konusu işlem değil, kanun yoluna konu olan mahkeme kararının kendisi oluşturur.

Yukarıdaki açıklamalarından da anlaşılacağı üzere "kaldırılan vergi" ve "tasdik edilen vergi" kavramlarının KYV düzenlenmesindeki kullanım anlam ve içeriğinin İYUK ile VUK arasındaki terminoloji bakımından bir uyum kopukluğu olduğunu göstermektedir. Hukuken farklı anlamları ifade eden kavramlar farklı yerlerde kullanılarak kavramsal çatışma yaratılmıştır. Kanaatimizce VUK'da işleme yönelik olarak "talebin kabul edilen" veya "talebin reddedilen" kısımları denmesi daha isabetli ve İYUK terminolojisiyle uyumlu olurdu. Çünkü hem ilk derece mahkemesi ve hem de istinaf mahkemesinin nihai kararları yukarıda da açıklandığı üzere belirtilen kavramların kullanılması şeklinde sonuçlanmaktadır. Hukuk dallarının aynı sistemin parçaları olduğu ve aralarında nedensiz kavramsal kopukluklara ve muğlaklıklara meydan verilmemesi kanun yapma tekniğinin önemli bir özelliği olarak korunması gerkir. Nitekim kanun metninin açıklık ve anlaşılabilir olması kişilere hukuki güvenlik sağlanması açısından önemlidir.

iv-KYV başvurusunun yapılacağı süreyi belirtmek üzere "mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde" denmiştir. Bu ifade sanki davanın tarafları için öngörülmüş farklı kanun yolu süreleri olduğu izlenimi vermektedir. Oysa İYUK'ta davanın tarafları için kullanılacak kanun yolu süreleri aynıdır. Bu nedenle farklılık izlenimi veren

açıklamaya gerek yoktur. Maddede "kanun yolu süresi içinde davanın mükellef tarafınca" denmesi daha isabetli olurdu. Diğer taraftan dava açılmasıyla hakkında işlem yapılan mükellef davacı sıfatını kazanır. Kanun yolundan yararlanacak tarafın mükellef (VUK m 8/4 gereği sorumlu dahil) olduğu anlaşılmakla birlikte VUK m. 379/1'de iştirakçilerin cezası için VUK m.359'daki yazılı fiillerin indirim oranının farklılaştırılmasından iştirakçi konumundaki kişilerin de kapsam içinde olduğu anlaşılmaktadır. Burada iştirakçiler için "…359 maddede yazılı fiillerle…." denmesine de gerek yoktur. Çünkü iştiraki düzenleyen VUK'un m. 344/2'ye bakıldığında zaten iştirakin ancak VUK m.359'da yazılı fiillerle işlenebileceği belirtilmiştir.

v-VUK'ta tahakkuk (m.22) "verginin ödenecek aşamaya gelmesi" anlamına gelmekle birlikte tahakkukun yargılama hukuku bakımından sonucu kesinleşme değildir. Yargılama hukukunda ilk derece mahkemesinin davacı mükellef aleyhine karar verdiği (talebin reddedilen kısmı) kısmı bakımından vergi tahakkuk etmiş sayılır. "Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek vergi, resim harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaları miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir" (İYUK m.28/5). Yani tahakkukla beraber tahsilat aşamasına geçilir. Ancak şartları çerçevesinde tahakkuk eden tutarlara karşı kanun yoluna gidilebilir. Bu nedenle vergi ve bölge idare mahkemelerinin nihai kararları kesin olmadıkları sürece kanun yoluna taşınabilir. Ancak kanun yolları ve kanun yollarına gitmeme sonucunda kesinleşme meydana gelir. KYV'de mahkeme kararı esas alınarak hesaplanan tutarın istinaf veya temyize götürülemeyeceği ve idarece de ihtilafın sürdürülmesi mümkün olmadığına göre teknik anlamıyla kesinleşmeyle karşı karşıya kalınır. Bu şekildeki kesinleşme halinin tahakkuk olarak nitelendirilmesi kararın hukuki sonuçlarını tam olarak yansıtmaktan uzak olmuştur.

vi-İlgili Tebliğde VUK m. 124'te *şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davaya ilişkin kararın KYV kapsamında olmadığı belirtilmiştir".* Eldeki makalenin 3. nolu dipnotunda genişçe açıklandığı üzere böyle bir ifadeye gerek yoktur. Zaten bu durumdaki mahkeme kararları Kanun gereği KYV kapsamı dışındadır.

SONUÇ

KYV mükellef hakları ailesinin yeni ve güçlendirici bir müessesesidir. Amaç, uyuşmazlığın, ilk derece (vergi) mahkemesinin kararının

ikinci derece (istinaf) mahkemesine, ikinci derece mahkemesinin kararının üçüncü derece (temyiz) mahkemesine geçmeden nispeten barışçı biçimde sonlandırılmasıdır. KYV'nin amacına ulaşmadaki etkinliğini şüphesiz zaman gösterecektir. Uyuşmazlığın kısmen de olsa yargı dışı yollarla çözümü mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna ve mükellef psikolojisine de uygun düşer.

KYV ile VUK kapsamında düzenlenen vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı açılan davalarda kanun yoluna başvuru süresinde kullanılmak üzere istinafa veya temyize açık olan (kesinleşmemiş) kararlarını istinaf veya temyiz etmekten yazılı beyanla vazgeçen davacı tarafa uyuşmazlığı sona erdirme imkânı verilmiştir. Davacı mükellefin vazgeçme iradesi kendisi için ihtiyari olduğu halde davalı idare için bağlayıcıdır. Bu nedenle davacı mükellef için yenilik doğuran niteliğine sahip vazgeçme hakkını idarenin reddetmesi veya kabul etmemesi mümkün değildir. KYV sonucunda yargı aşaması sonlandırılarak davacı mükellefin Kanunca belirlenen tutarlara göre istediği veya kabul ettiği sonuca ulaşılmış olduğu kabul edilir. Böylelikle taraflar bakımından idari ve yargısal maliyetler azalmış ve uyuşmazlık daha hızlı bir biçimde çözülmüş olur.

İdari olduğu kadar yargılama hukuku bakımından da sonuçları olan KYV'nin yargısal yolla başlayıp idari yolla sonuçlanması ve bu sonuçların birbirini etkilemesi nedeniyle karma karakterli bir barışçıl çözüm yolu olarak nitelendirilmesi yerindedir. Gerçekten bu müessesede yargı olmadan idarenin idare olmadan yargının tek başına varlığı yeterli görülmemiştir. KYV'den yararlanmak kendine has bazı şartlara bağlanmıştır. Fakat düzenlemenin bir ayağını mahkeme kararının diğer ayağını idari başvurunun oluşturması müessesenin şartlarının bir kısmını yargısal bir kısmını idari özellikler taşır hale getirmiştir. KYV barışçıl idari müesseselerle çeşitli açılardan benzerlik gösterir.

KYV ile dava konusuz kalarak sona ererken mahkeme kararını esas alan Kanundaki oranlara göre hesaplanan tutarlar tahakkuk eder. Tahakkuk eden tutarların tahakkuk tarihinden itibaren 1 aylık sürede ödenmemesi KYV'yi geçersiz hale getirmez. Bununla birlikte tahakkuk eden tutarların gecikme faizleriyle birlikte 1 aylık sürede ödenmesi halinde ayrıca bir indirim yapılması öngörülmüştür.

Davacı mükelleflerin yaptıkları başvuru vergi dairesi tarafından incelendikten sonra koşulları sağlayanlar için kesinleşen tutarlar bakımından AATUHK'ya göre gereken işlemler gerçekleştirilir.

KYV'nin idari yargı ve vergi hukuku bakımından ortak bir noktada bulunması kanun dilinin ve bazı kavramların ortak kullanımını gerektirir. Mevcut düzenlemelerde bu konuda tam bir uyumun sağlandığı söylenemez.

KAYNAKÇA

Aslan Z, Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Seçkin Yayınları 2019) 38

Gözler K, İdare Hukuku (Ekin Kitabevi 2009)

Kaplan G, İdari Yargılama Hukuku (4th edn, Ekin Kitabevi 2019)

Karakoç Y, Vergi Hukuku, (Yetkin Yayınları 2017)

Saban N, Vergi Hukuku (9th edn, Beta Yayınevi 2019)

Şenyüz D, Mehmet Yüce M, Adnan Gerçek A, Vergi Hukuku, (11th edn, Ekin Kitabevi 2020)

Taşkın Y, 'Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme' (2020) 325 Yaklaşım Dergisi 29

Tuncer S, Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Yaklaşım Yayınları 2001)

- Araştırma Makalesi -

[H] AKILLI SÖZLEŞMELERİN VERGİLENDİRME SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ[*]

(THE EFFECTS OF SMART CONTRACTS ON THE TAXATION PROCEDURES)

Doç. Dr./*Assoc. Prof. Dr.* Gülşen GEDİK[**]

ÖZ

Dağıtık bir veri bankası niteliğini haiz blok zinciri, verilerin sıralı bir biçimde bloklara kaydedilmesi esasına dayanır. Bu veri bankasına dayalı çalışan akıllı sözleşmeler ise blok zincirindeki verilerle işlem yapabilen programlardır. Bilgisayar üzerinden yazılacak bir kodla, belirlenen şartın gerçekleşmesi halinde sözleşmedeki edimin yerine getirilmesi esası üzerine kurulmuş akıllı sözleşmeler, zamanla tüm finansal hizmetlerde kullanılacaktır ve bunun en önemli etkilerinden birisi de vergilendirme işlemleri üzerinde olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Akıllı sözleşmeler, vergilendirme işlemleri, blokzinciri

ABSTRACT

The blockchain, which has the feature of a distributed database, is based on the timely data saving in blocks. Smart contracts that work based on this database are programs that can operate with data in the blockchain. With a code to be written on a computer, smart contracts, established on the basis of fulfilling the performance of the contract in

---

[H] Hakem denetiminden geçmiştir.

[*] Bu makale 02.05.2020 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 10.05.2020 tarihinde birinci hakem; 12.05.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

[**] Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, gulsengedik@uludag.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-3267-7409.

Bu makaleye atıf için; GEDİK, Gülşen, "Akıllı Sözleşmelerin Vergilendirme Süreci Üzerindeki Etkileri" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 185, 2020, s. 1199-1224.

the event of the specified condition, will be used in all financial services in future and one of the most important effects of this will be on taxation procedures.

Keywords: *Smart contracts, taxation procedures, blokchain*

***

Giriş

Günümüzde teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin en önemli kazanımlarından biri, blok zinciri teknolojisi ve bu teknolojiye bağlı çalışan akıllı sözleşmelerdir.

Blok zinciri *(Blockchain)*[1] aslında bir veri tabanıdır. Bu veri tabanında veriler sıralı bir şekilde bloklara kaydedilir ve her kaydın bir zaman damgası mevcuttur. Her blok belirli büyüklükte bir bilgiyi aldıktan sonra dolmakta, bir blok dolunca bir sonraki blok üretilmektedir. Üretilen bloklar birbirlerine zincir şeklinde bağlanmış durumdadır ve her blok zincirin kendine ait özelikleri ve kuralları bulunmaktadır[2].

En genel ifadeyle, blok zinciri, merkezi bir sunucunun veya güvenilir bir otoritenin kaldırılmasına olanak sağlayarak, merkezi güvenin internet ortamında dağıtılması anlamına gelir ama yaygın olarak Bitcoin ve Ethereum gibi sanal paraların altındaki teknoloji olarak bilinmektedir. Oysa bu teknoloji, sağladığı olanaklar ve çeşitlendirilebilir uygulamaları ile çok daha geniş bir yelpazeye sahiptir[3].

Blok zincirini dağıtık bir veri bankası olarak düşünecek olursak, bu veri bankasına dayalı çalışan akıllı sözleşmeleri de bu verilerle işlem

---

[1] "Blokchain" teriminin Türkçe karşılığı ile ilgili TÜBİTAK bünyesinde oluşturulan "Blokzincir Araştırma Laboratuarı" sayfasında ve bazı akademik çalışmalarda "Blokzincir" terimi kullanılmıştır. Ancak Türk Dil Kurumu'na terimin kullanımı hakkında sorulan soruya verdiği 9.3.2018 tarihli yanıtta "blok zinciri biçiminde yazmanın uygun olacağı" cevabı verildiğinden (https://medium.com/@hakany/blokzincir-mi-blok-zincir-mi-blok-zinciri-mi-70ef05b5fd45 " Erişim Tarihi: 01.03.2020) bu çalışmada blok zinciri terimi kullanılacaktır.

[2] Meltem Çakmak, Kripto Paraların Gelişim Süreci, Blok Zincir Teknolojisi ve Kripto Paraların Türkiye'de Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası iktisat Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (2019) 31.

[3] https://blokzincir.bilgem.tubitak.gov.tr/bz-calistay/blok-zincir.html, Erişim Tarihi: 26.04.2020.

yapabilen uygulamalar olarak tanımlayabiliriz. Akıllı sözleşme adı verilen programlar, sözleşmeye dahil olan hesapların üzerinde, önceden anlaştıkları işlemleri uygulayacak program komutlarından oluşurlar ve blok zincirindeki hesapların adresleri gibi bir adrese sahiptirler[4].

Herhangi bir insan müdahalesi olmadan ve devletin tescil ve yargı sisteminin ifaya zorlayıcı süreçlerine gerek kalmadan, bilgisayar aracılığı ile otomatik şekilde uygulanan akıllı sözleşmelerin cazip yanı ise cebri icraya gerek kalmadan tarafların edimlerinin otomatik sistemler tarafından yerine getirileceği konusunda verdiği teminattır ve bu kapsamda işlem kolaylığı ile birlikte işlem maliyetlerinin düşük olmasını sağlayarak işlem güvenliğini arttırırlar[5].

Blok zinciri teknolojisine dayalı akıllı sözleşmelerin geliştirilmesi ve finans sektöründe kullanımının yaygınlaşması ise yapılan tüm hukuki işlemlerde, mükellefin tespiti, elde edilen gelir türü, vergi matrahının tespiti gibi konularda vergisel sorunları da beraberinde getirecektir. Bir başka açıdan ise akıllı sözleşmeler vasıtasıyla akdedilen sözleşmelerde vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçleri de etkilenecektir. Akıllı sözleşmelerin vergilendirme işlemleri üzerindeki etkilerine yönelik değerlendirmenin yapılabilmesi için öncelikle blok zinciri kavramının açıklanması ve blok zinciri veri programına bağlı akıllı sözleşmelerin niteliklerinin tanımlanması gerekmektedir.

I. Blok Zinciri Teknolojisi

1. Blok Zinciri Ağı

"Değerlerin interneti" (*Internet of Values*) olarak da adlandırılan blok zinciri (*blockchain)* teknolojisi, bir yandan tüm değişim işlemlerinin aracısız yürütülmesini sağlarken diğer yandan bugün kullanılan aracılı ve düzenleyici otoriteye sahip yöntemlerden çok daha güvenilir olma iddiasıyla çalışmaktadır. Dağıtık veri tabanı mantığıyla çalışan sistemde

---

[4] Burcu Yıldız, "Dijital Dönüşüm Sürecinde Blok Zinciri Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler" (Researchgate, Kasım 2019)<https://www.researchgate.net/publication/337171422_dıjıtal_donusum_surecınde_blok_zıncırı_teknolojısı_ve_akıllı_sozlesmeler> Erişim Tarihi: 7.4.2020.

[5] Sevgi Çetin, "Hukukta Yeni Ufuklar, Yeni İhtilaflar: Blokzincir Uygulamaları ve Akıllı Sözleşmelere Eleştirel BirBakış"(Akademia,2019)<https://www.academia.edu/38413617/hukukta_yen%c4%b0_ufuklar_yen%c4%b0_%c4%b0ht%c4%b0laflar_blokz%c4%b0nc%c4%b0r_uygulamaları_ve_akıllı_s%c3%96zle%c5%9emelere_ele%c5%9et%c4%b0rel_b%c4%b0r_bakı%c5%9e > Erişim Tarihi: 07.04.2020.

her kayıt, zaman damgası taşımaktadır. Dolayısıyla içerisindeki herhangi bir blok dışardan bir müdahaleye uğrayarak içeriği değiştirilse dahi diğer bloklar bu değişikliği doğrulamayacağı için gerçek veri korunacaktır. Kamusal kullanım amaçlı blok zincirleri olabileceği gibi belirli bir kullanıcı grubuna özel blok zinciri de kurulabilmektedir[6].

2. Blok Zincirinin Çalışma Esası

Blok zinciri teknolojisine dayalı bir veri tabanını oluşturmak için öncelikle bu ağın programlanması gerekmektedir. Bitcoin örneğinden hareket edilecek olursa, Satoshi Nakamoto isimli şahıs/topluluk tarafından programlanan ve yayımlanan[7] Bitcoin ağına katılan kullanıcılar, katılım için gerekli olan uygulamayı telefon ya da bilgisayarlarına indirdiklerinde, kamuya açık anahtar *(public key*) ve kişiye özel anahtar (*private key*) olmak üzere iki anahtar elde etmektedirler. Ayrıca uygulamayı indiren katılımcılar, aynı zamanda o ana kadar oluşturulmuş olan bütün blokları ve bununla birlikte bu blokların içerdiği bütün verileri de indirmiş olurlar[8].

Blok zinciri teknolojisinin özünde şifreleme işlemi yatmaktadır. Bu sebeple Bitcoin gibi dijital para birimleri için 'kripto para"[9] tanımı

---

[6] Burak Özdoğan, Sibel Karğın, "Blok Zinciri Teknolojisinin Muhasebe ve Finans Alanlarına Yönelik Yansımaları ve Beklentiler" (2018), Muhasebe ve Finansman Dergisi, 161, 163; Ayrıntılı bilgi için bkz: Mustafa Takaoğlu, Çağdaş Özer, Emre Parlak, "Blokzinciri Teknolojisi ve Türkiye'deki Muhtemel Uygulanma Alanları" (2019), 1 (2), Uluslararası Doğu Anadolu Fen Mühendislik ve Tasarım Dergisi (International Journal of Eastern Anatolia Science Engineering and Design), 260, 262; Oğuzhan Taş, Farzad Kiani, "Blok Zinciri Teknolojisine Yapılan Saldırılar Üzerine bir İnceleme", (2018), 11 (4) Bilişim Teknolojileri Dergisi, 369, 372; Kadir Güçlü, Blokzincir Teknolojisi ve Gümrük İşlemlerinde Blokzincir Uygulama Alanlarının İncelenmesi, Ticaret Bakanlığı, Ticaret Uzmanlığı Tezi (2019) 11.

[7] Satoshi Nakamoto, "Bitcoin: A Peer to Peer Electronic Cash System" (Nakamatoinstitute, 2008) < https://nakamotoinstitute.org/bitcoin/> Erişim Tarihi: 10.03.2020.

[8] Çekin Mesut Serdar "Borçlar Hukuku ile Veri Koruma Hukuku Açısından Blokchain Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler: Hukuk Düzenimizde Bir Paradigma Değişimine Gerek Var Mı?" (2019) 77(1) İstanbul Hukuk Mecmuası, 315, 321.

[9] Lam Pak Nian, David Lee Kuo Chen, "Chapter 1: Introduction to Bitcoin" in David Lee Kuo Chuen (ed), Handbook of Digital Currency- Bitcoin, İnnovation, Financial Instruments and Big Data (Elsevier Inc., 2015) 8: "Kripto para tamamen elektronik paranın uçtan uca olacak biçimde şekillendirilmiş bir formudur ve herhangi bir finansal kuruluş olmaksızın bir kişiden diğerine otomatik ödeme yapılabilmesine izin verir. Kripto para, dijital paranın bir alt birimidir".

kullanılmaktadır. Katılımcılar işlem yapmak istediklerinde işlemi yapacakları, yani "kripto parayı" gönderecekleri kişinin kamuya açık anahtarını kullanarak paranın kime gönderileceğini belirlemekte, kişiye özel şifreyle de para gönderme işlemini onaylamaktadırlar[10].

Ancak bütün bu işlemler, belirtildiği üzere şifrelenmekte, bu şifrelere de '*hash*' ismi verilmektedir. Her işlem için bir şifre oluşturulmakta, bu sayede ağa katılan herkesin gerçekleştirdiği bütün işlemler bir havuzda toplanmaktadır. Şifrelerin toplandığı havuz, belirli bir büyüklüğe oluştuğunda yeni bir blok oluşturulmaktadır. Aynı zamanda her bir blok, kendinden önceki bütün blokların da şifrelerini içermektedir. Dolayısıyla bütün bloklar birbirleriyle öyle bir şekilde bağlantılıdır ki, önceki bloklarda yapılan en ufak bir değişiklik dahi ondan sonraki blokları etkileyecektir. Bir diğer ifade ile yeni işlemlerin onaylanabilmesi için o ana kadarki bütün önceki blokların hiçbir şekilde değiştirilmemiş haliyle aynen muhafaza edilmiş olması ve yeni işlemleri içeren blokun bu şekilde eski bloklara eklenmiş olması gerekmektedir. Bu sayede geçmişte yapılan hiçbir işlem manipüle edilemeyecek, aksi halde gerçekleştirilen işlem diğer ağ katılımcıları tarafından onaylanmadığı için geçerlilik kazanamayacaktır[11].

2008 yılından itibaren yaygınlaşan blok zinciri teknolojisi, birçok sektörü dönüştürme ve/veya yok etme imkanına sahip olan bir yapıda hızlı bir şekilde gelişmektedir. Özellikle son dönemde blok zinciri teknolojisi, Bitcoin'in ötesine geçmekte[12] ve birçok işletme alanında tartışılan

---

[10] Asuman Turanboy, "Kripto Paraların Ortaya Çıkmaları ve Hukuki Nitelikleri", (2019), XXXV (3), Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, 48, 53: "Belli bir otorite tarafından ihraç edilmemekte (düzenlenmemekte) ve para transferleri herhangi bir kişi veya kurum tarafından takip edilememektedir. Bitcoin ile kolay bir ödeme sistemi getirilmek istenmektedir. Ödemeyi yapan herhangi bir kullanıcı pin kodu ile sisteme girmektedir. Paranın aktarılacağı kişinin ise bu kodu, ödemeyi dijital hesap cüzdanındaki ekrana getirmek ve ödeme yapılmasına izin vermekten başka bir edimi bulunmamaktadır. Bu sistemde Bitcoin kullanıcıları dijital bir ortamda, hem açık anahtarlara hem kapalı anahtarlara sahiptirler; Bitcoin gönderilmesi açık anahtarla gerçekleştirilmektedir. Bitcoin kullanabilmek için kullanıcıların bilgisayarlarına bir kaynak yazılımı indirmeleri de gerekir".

[11] Çekin (n 8) 322.

[12] Mustafa Tanrıverdi, Mevlüt Uysal, Mutlu Tahsin Üstündağ, "Blokzinciri Teknolojisi Nedir ? Ne Değildir ?: Alanyazın İncelemesi", (2019), 12 (3), Bilişim Teknolojileri Dergisi, 203, 206.

bir kavram olmaktadır. Ancak bu teknolojinin sürekli gelişen bir alan olması ve dönüşüm niteliğinde yenilikleri bünyesinde barındırması nedeniyle işletmeler seviyesindeki etkilerinin tam olarak ortaya konması henüz mümkün değildir[13].

Blok zinciri teknolojisinin gelişim sürecine bakıldığında ise 3 farklı dönemde incelendiğini görmekteyiz:

"Blok zinciri 1.0, dijital para evresi olarak adlandırılmakta olup, para transferi ve dijital ödeme uygulamaları bulunan kripto paraları ifade etmektedir. İlk kripto para olan Bitcoin uygulama olarak kuramın önüne geçmiştir.

Blok zinciri 2.0, dijital ekonomi olarak ifade edilmekte olup, basit ödemeler ve para transferi işlemlerin ötesinde çok çeşitli ekonomik ve finansal uygulamaları kapsamaktadır. Bu tür uygulamalar arasında krediler ve ipotekler gibi geleneksel bankacılık araçları, hisse senetleri, tahviller, vadeli işlemler ve sözleşme gibi araçlar yer almaktadır. Bu karışık işlemler için akıllı sözleşmeler kullanılmaktadır. Akıllı sözleşmeler, blok zincir ağı üzerinde bulunan belirli kurallara sahip bilgisayar programları olarak ifade edilebilir.

Blok zinciri 3.0, dijital toplum olarak adlandırılmakta olup, para, sözleşme, finansal uygulamalar dışında bilim, sanat, sağlık, eğitim, iletişim, yönetim ve denetim alanlarını da kapsar. Blok zinciri teknolojisinin gelecek vadeden en önemli uygulamalarından biri, akıllı yönetim, akıllı ulaşım, akıllı yaşam, doğal kaynakların akıllı kullanımı ve akıllı ekonomi gibi kavramların tümünü içeren akıllı kentlerdir"[14].

Blok zinciri 1., 2. ve 3. evreler için her ne kadar farklı gelişmeler belirtilmişse de aslında günümüzde bu süreçlerin bir arada ve birlikte devam ettiğini görmekteyiz. Örneğin kripto paralar ile ilgili gelişim süreci halen devam ederken, bir yandan akıllı sözleşmeler oluşturulmaya

---

[12] Torabay (n 10) 48: "Literatürde blokzincir sistemi kullanılarak gerçek hayata geçirilen sistemler üzerinde yapılan araştırmada en çok "Genel Etherum, Özel Etherum, Multichain, Bitcoin, IBM Bluemix ve Hyperledger kullanıldığı görülmüştür".

[13] Tuğba Uçma Uysal, Ganite Kurt, "Muhasebede ve Denetimde Blok Zinciri Teknolojisi", (2018), 23 (2), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 467, 469.

[14] Tanrıverdi, Uysal, Üstündağ (n 12) 205.

başlanmış ve aynı zamanda akıllı şehir tartışmaları ve teknolojik alt yapı çalışmaları da başlatılmıştır[15].

II. Akıllı Sözleşmelerin Tanımlanması

1. Kavram

Akıllı sözleşmeler, blok zinciri teknolojisinin sunduğu avantajlardan birisi olup, blok zinciri içerisinde saklanabilen bir kod parçasıdır[16].

Terim ilk defa Nick Szabo tarafından 1996'da "sözleşme şartlarını yerine getiren bilgisayarlı bir işlem protokolü" olarak kullanılmıştır[17]. Sözleşmeye katılan tüm tarafların kabul ettiği koşullar belirtilir ve gerekli şartlar yerine getirildiğinde otomatik olarak tarafların eylemleri gerçekleştirilir[18]. Amaç, taraflar arasındaki ilişkileri güvenli hale getirerek sürecin bilgisayar programı/programları tarafından yürütülmesini sağlamaktır[19].

Akıllı sözleşmeler temel olarak "eğer…olursa….yapılsın- (*If-Then)*" prensibi ile çalışır. Örneğin bir ev alınmak istendiğinde, evin mülkiyeti yalnızca üzerinde anlaşılan miktardaki para, sisteme gönderildiğinde alıcıya aktarılır. Ayrıca, işlem yüzlerce kişi tarafından tanık ve doğrulanmış olduğundan hatasız teslimat garanti edilir. Taraflar arasındaki güven artık bir sorun olmadığı için bir aracıya ihtiyaç yoktur. Bir emlakçının yaptığı tüm fonksiyonlar akıllı bir sözleşmeye önceden programlanabilirken aynı anda hem satıcıyı hem de alıcıyı önemli miktarda paradan tasarruf ettirebilir[20].

Nick Szabo tarafından "*çeşitli taraflar arasındaki etkileşimleri güvenli hale getirip uygun şekilde yürütülmesini sağlayan bilgisayar prog-*

---

[15] Ayrıntılı bilgi için bkz: https://www.akillisehirler.gov.tr/wpcontent/uploads/Eylem Plani.pdf, Erişim Tarihi: 27.04.2020

[16] Uysal, Kurt (n 13) 470.

[17] http://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart_contracts_2.html, Erişim Tarihi: 26.04.2020.

[18] Muhsin Atçı, "Blok Zincir, Akıllı Sözleşmeler ve Üçlü Kayıt Sistemi Vergi ve Muhasebe Uygulamalarına Katkı Sağlayabilir mi?" (2019), 370, Vergi Sorunları Dergisi, 76, 78.

[19] Cemal Araalan, "Akıllı Sözleşmeler", (2020), 15 (163), Terazi Hukuk Dergisi, 502, 503.

[20] Shermin Voshmgr, Token Economy- How Blockchains and Smart Contracts Revolutionize the Economy, (BlokchainHub Berlin, IngramSpark & Lightning Source Inc., 2019) 86.

ramlarını/sistemlerini tanımlamak" amacı ile ortaya atılan "akıllı sözleşmeler", en geniş biçimde, "içinde mantıksal akışların önceden yazılmış olduğu (yani "eğer bu olursa şunu yap" tarzı akışların olduğu bir bilgisayar kod bloğu) dağınık, merkezi olmayan bir platform üzerinde saklanıp çoğaltılan (blok zinciri) bir bilgisayar ağı tarafından çalıştırılan/işletilen (blok zinciri çalıştıran makineler) güvenilirliği bir bilgisayar ağı tarafından doğrulanan (blok zinciri) üzerinde bulunduğu yapı/platform üzerinde güncellemelere yol açabilen (kripto para ödemeleri/transferleri, yeni akıllı sözleşmelerin yaratımı gibi) ufak programlardır" şeklinde bir tanımlanabilir[21].

Akıllı sözleşmeler modeli yeni olmamasına rağmen blok zincir teknolojilerinin akıllı sözleşme uygulamalarını artırdığı görülmektedir. Akıllı sözleşmelerin en ilkel formu, otomat makineleridir. Makine içerisine işlemin kuralları programlanır. Bir numaraya basarak ilgili ürünü seçer, bozuk para atarsınız ve makine akıllı bir sözleşme gibi yeterince miktarda parayı içine atıp atmadığınızı kontrol ederek hareket eder. Yeterince para varsa makine ürünü vermeye programlanmıştır ve ürünü verir. Eğer yeterince para atılmamışsa ürünü alamazsınız. Bu makineler aynı zamanda saat sınırlaması olmaksızın geniş bir servis sunarlar[22].

Aslında akıllı sözleşmeler elektronik alanda, devletler tarafından kabul edilen para birimleri ile yapılan, uzaktan sözleşmelerdir. Akıllı sözleşme kavramı da hukukunun geliştirdiği bir kavramdır. Sadece bu sözleşmelerin, internet aracılığıyla yapılması ve sanal teknolojiyle gerçekleştirilmesi söz konusudur ve günümüzde teknolojinin de bir yasal araç olduğu düşünülerek yapılmaktadır. Dijital dokümanlarda yapılmakta bu sözleşmeler, dijital ortamda yapılan sözleşmeyi kabul edenin ortak programda istekte (kabul beyanında) bulunması ile kurulmaktadır. Sözleşmede öngörülen edimlerin taraflarca yerine getirilmemesi (ödemenin yapılmaması) ile sözleşme son bulur[23].

Akıllı sözleşmelerle çok daha karmaşık hukukî ilişkiler de düzenlenebilir ve hatta yaptırımlar bile otomatize edilebilir. "Örneğin, Güney Amerika'dan gemiyle Türkiye'ye gelmesi gereken bir tarım ürünü oldu-

---

[21] Serkan Doğantekin, "Çok Akıllı Sözleşmeler" (Fintechistanbul, 2016) < https://fintechistanbul.org/2016/11/08/cok-akilli-sozlesmeler-smart-contracts/ > Erişim Tarihi: 20.04.2020.

[22] Voshmgr (n 20) 87.

[23] Turanboy (n 10) 54.

ğunu; ancak bu tarım ürününün, nemden ve ısıdan oldukça fazla etkilenip, çabuk bozulduğunu varsayalım. Bu tarım ürününün içinde bulunduğu konteynerler, ürünün bozulmaması için ısı ve nem koşullarını sağlayan cihazlarla donatıldıkları için içindeki bazı sensörler de ısı, nem ve bakteriyel koşulları ölçüp raporlayabilmektedir. Yapılacak bir akıllı sözleşmede, "*bu tarım ürünü Türkiye'ye ulaşmadan eğer bozulma olursa o ürünler kendiliğinden iadeye konu olsun*" kodu yazılabilir. Normal şartlar altında, sözkonusu tarım ürünü Türkiye'ye gelene kadar bozulduğunu anlayamayız. Ürün için bir rapor hazırlanmalı, bu rapor karşı tarafa iletilmeli, karşı taraf koşulları araştırmalı, ikna olmazsa iadeyi reddetmeli ve uluslararası tahkime kadar giden birçok uzun ve masraflı prosedürler devreye girmeli. Ancak, akıllı sözleşme ile, tarım ürünü daha yoldayken sensörler aracılığı ile bozulup bozulmadığını anlayabilir ve hiçbir şey yapmaya gerek kalmadan kendiliğinden iadeye veya imhaya konu edilebilirler. Hatta, ödenmiş olan para bile kendiliğinden iade edilebilir. Taşıma koşulları uygun değilse, ürünü gönderen firma da zararını doğrudan taşımacılık şirketinden alabilir"[24].

2. Akıllı Sözleşmelerin İşleyiş Sistemi

Akıllı sözleşmeler çoğunlukla kripto para birimleri ile ilişkilidir ve halihazırda mevcut olan kripto ağlarının çoğunda yaygın olarak kullanılmakta olup, bunların en önemlisi de Ethereum yazılım programıdır[25].

---

[24] https://digitalage.com.tr/makale/akilli-sozlesmeler/ Erişim Tarihi: 20.04.2020.

[25] https://digitalage.com.tr/makale/akilli-sozlesmeler/ Erişim Tarihi: 20.04.2020; Tanrıverdi, Uysal, Üstündağ (n 13) 210: "Günümüzde akıllı sözleşmelerin geliştirilmesine imkan veren en önemli blokzinciri uygulaması Etherum'dur"; https://ethereum.org/tr/ : "Diğer blok zincirler gibi, Ethereum'un da Ether (ETH) olarak adlandırılan, kendine ait bir kripto para birimi var. ETH dijital paradır. Bitcoin ile aynı özelliklerin birçoğuna sahiptir. Tamamen dijitaldir ve dünyanın herhangi bir yerindeki herhangi birisine anında gönderilebilir. ETH arzı hiçbir devlet veya şirket tarafından kontrol edilmemektedir - merkezsiz ve sınırlıdır. Dünyanın her yerindeki insanlar ETH'yi ödemeler yapmak, değer saklamak veya teminat için kullanmaktadırlar. Ancak diğer blok zincirlerin aksine, Ethereum çok daha fazlasını yapabilir. Ethereum programlanabilir; bu, geliştiricilerin yeni tür uygulamalar oluşturmak için kullanabileceği anlamına gelir. Bu merkezi olmayan uygulamalar (veya "dapps"), kripto para biriminin ve blok zincir teknolojisinin avantajlarını kazanır. Güvenilir olabilirler, yani Ethereum'a "yüklendikten sonra" her zaman programlandığı gibi çalışacaklar. Yeni tür finansal uygulamalar oluşturmak için dijital varlıkları kontrol edebilirler. merkezileşmemiş olabilirler, yani hiçbir bir tüzel kişilik veya kişi onları kontrol etmez".

Ethereum blok zinciri, akıllı sözleşmeleri en kapsamlı destekleyen blok zinciridir. Bu blok zincirin geliştiricileri, farklı ihtiyaçlara cevap vermek üzere sırasıyla, Serendipity, Solidity ve Vyper programlama dillerini tanımlamıştır[26].

Akıllı sözleşme, blok zincir tarafından yönetilen bilgisayara yerleştirilmiş bir kodla kendi icra kabiliyetini haiz (*self-enforcing)* anlaşmadır. Bu kod, akıllı sözleşmede birbirleriyle etkileşim halinde olmayı kabul eden kişiler için kurallar oluşturur. Eğer ilk belirlenen koşullar sağlanmışsa anlaşma kendiliğinden uygulanacaktır.

Sözleşme, tarafların kapsam üzerinde anlaşmalarından sonra hazırlanıp, kriptografik olarak imzalanıp blok zincirine yüklenir. Sözleşme hazırlanırken içerisinden belirlenmiş durumlar oluştuklarında (bu konuda bir mesaj alınması gibi), akıllı sözleşmeler otomatik olarak içerisinde tanımlanmış olan anlaşma koşullarının çalıştırılmasını sağlar. Örneğin bir vadeli işlem ve opsiyon akıllı sözleşmesi, ilişkili hisse senedinin işlem fiyatının önceden belirlenmiş bir değere ulaşması durumunda, ilgili taraflar arasında karşılıklı hisse transfer ve ödeme işlemlerini sağlayabilir. Mesela bir sigorta akıllı sözleşmesi, hava durumu veri kaynağı ile ilişkiye geçerek yağmur oranının belirli bir seviyenin altına düşmesi durumunda taraf olan üreticiye ilgili sigorta ödemesinin gerçekleşmesini sağlayabilir ya da bir vadeli çek akıllı sözleşmesi, tahsil tarihi geldiğinde ilişkili tarafa ödeme yapılmasını, ödeme yapılacak hesapta yeterli bakiye olmaması durumunda kendisini oluşturan çek defteri akıllı sözleşmesinin dondurulmasını sağlayabilir[27].

Akıllı sözleşme basitten karmaşığa doğru olaylar için uygulanmaktadır. En basiti A'dan B'ye para transfer işlemi yapılmasıdır. Akıllı sözleşmeler ile her anlaşma, her prosedür, görev ve ödemenin dijital kaydı ve belirli bir tanıma sahip, geçerli imzası bulunur. Çoğu geleneksel aracı kişilere (avukatlar, brokerlar ve bankacılar ya da kamu idareleri ile internet platformları) bir süre sonra gerek kalmayabilir veya en azından bunların görevleri tamamen azalabilir[28].

---

[26] https://www.researchgate.net/publication/337171422_dıjıtal_donusum_surecınde_blok_zıncırı_teknolojısı_ve_akıllı_sozlesmeler, Erişim Tarihi: 7.4.2020; Sözkonusu programlama dilleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. https://bctr.org/blokzinciri-icin-onerilen-4-programlama-dili-11660/ Erişim Tarihi: 28.04.2020.

[27] https://fintechistanbul.org/2016/11/08/cok-akilli-sozlesmeler-smart-contracts/, Erişim tarihi: 10.04.2020.

[28] Voshmgr (n 20) 90.

Akıllı sözleşme uygulamasına bir örnek de şöyle verilmektedir:

"- A, aracını satmak istemektedir. Sözleşmede kendi blok zinciri adresi olan 757382 tanımlar.

Satış şartlarının tanımlandığı ve özel numarası ile imzaladığı akıllı sözleşmeyi kullanır.

- B, bir araç satın almak istemektedir. A'nın araç ilanını internette görür ve kendi

Blok zinciri numarası 389157'den A'nın 389157 no'lu blok zinciri hesabına para göndererek sözleşmeyi imzalar.

A, aracını ve aracın anahtarını akıllı kilit ile kontrol edilen akıllı sözleşme ile kilitlenmiş bir garaja bırakacaktır. Bu araç, kendi Blok zinciri uygulamasında 738497 blok zinciri adresinde bulunmaktadır.

Daha sonra B, buraya gelerek kendi özel blok zinciri numarası ile bu garajdaki kilidi açabilir. Herhangi bir hırsızlık olduğunda ve bir hırsız B'nin aracını garajdan aldığında herkes özel araç blok zinciri numarası ile bu aracın sahibinin B olduğunu görebilecektir[29].

3. Akıllı Sözleşmelerin Avantajları

Akıllı sözleşmeler, tamamen dijital ortamda düzenlenen ve belirli şartların gerçekleşmesi halinde dış müdahale olmaksızın sözleşme edimlerinin gerçeklemesini sağlayan bir yapı içerir. Bilgisayar programlarından yararlanılarak kullanılan bu yapıda yazılan kod, blok zinciri içerisindeki bloklarda muhafaza edilir ve sonrasında herhangi bir şekilde tahrifi mümkün olmaz[30].

Bu yönü ile değerlendirildiğinde, akıllı sözleşmeler, geleneksel sözleşme yapılarına karşı aşağıdaki avantajları sunmaktadır:

"a) Akıllı sözleşmeler genel olarak manuel yürütülen süreçleri yazılım tabanlı olarak otomatize ettiklerinden dolayı iş akışlarına hız kazandırır. Bu kapsamda otomatize edilmiş işlemler manuel hatalara karşı daha dayanıklıdır.

b) Akıllı sözleşmelerin merkezi bir yapı yerine ağ üzerinde dağınık olarak uygulanması manipülasyon, yerine getirilmeme gibi risklerini düşürmektedir.

---

[29] İbid 94

[30] Atçı (n 18) 79.

c) Akıllı sözleşmeler, "güven" amaçlı aracı kurumlara duyulan ihtiyacı minimize eder. Daha az insan girdisine/takibine ihtiyaç duyması ve aracı kurumlara daha az bağımlı olmasından dolayı daha düşük maliyetlidir"[31]. Çünkü bütün işlemler bilgisayar sistemleri tarafından elektronik olarak yürütülmektedir.

d) "Merkezi bir otorite olmadan çalışabilir, bu dağıtık yapısı sayesinde kontrol edilemez, iptal edilemez veya kapatılamaz.

e) Blok zinciri üzerindeki veriler değiştirilemez veya silinemez"[32].

4. Akıllı Sözleşmelerin Dezavantajları

Akıllı sözleşmeler teknolojik gelişimin önemli bir aşaması olarak kabul edilmektedir; ancak avantajlarına rağmen çeşitli sorunlara yol açabilir.

Örneğin, sözleşmeyi oluşturan kod kusursuz olmalı ve hata içermemelidir. Çünkü bu tür hatalar, dolandırıcılar tarafından istismar edilebilir[33].

Fakat akıllı sözleşmelerin en büyük dezavantajı, esasen, sözleşme şartlarında herhangi bir değişiklik yapılamamasıdır.

Akıllı sözleşmeler bir kez oluşturulduktan sonra değiştirilemez ve blok zincirinde herkesin erişimine açık halde saklanır. Bu da akıllı sözleşmeleri kötü niyetli saldırılara karşı savunmasız bırakabilir[34].

Diğer dezavantajlar ise şöyle sıralanabilir:

"a) Şu andaki blok zinciri yapıları, işlemlerin doğrulanıp blok mantığında eklenmesi aşamasında yüksek gecikme sürelerine katlanmak zorundadırlar.

---

[31] https://fintechistanbul.org/2016/11/08/cok-akilli-sozlesmeler-smart-contracts/, Erişim Tarihi: 20.04.2020.

[32] Tanrıverdi, Uysal, Üstündağ (n 12) 204.

[33] https://digitalage.com.tr/makale/akilli-sozlesmeler/);https://fintechistanbul.org/2016/11/08/cok-akilli-sozlesmeler-smart-contracts/): "Blockchain yapıları kriptografik olarak veri güvenliği sağlıyor olsalar da blockchain üzerinde yapılan akıllı sözleşme tanımlarında, kullanılan platformların yapısının doğru anlaşılmaması kaynaklı hatalı uygulama yapılarının olabildiği gözlemlenmiştir. National University of Singapore tarafından yapılan bir akademik çalışmada Ethereum üzerinde tanımlı 19.366 akıllı sözleşmeden 8.833 tanesinde sözleşmenin manipule edilip sonucunda kazanç elde edilebilecek güvenlik açıklarının olduğu tespit edilmiştir".

[34] Tanrıverdi, Uysal, Üstündağ (n 12) 205.

b) Akıllı sözleşmelerin sadece blok zinciri üzerindeki bilgilere erişimleri olduğundan dolayı dış sistemlerdeki olayları ve bilgileri blok zinciri yapılarına yönlendirecek güvenilir veri servislerine ihtiyaç duyulmaktadır.

c) Blok zinciri tabanlı akıllı sözleşmelerin "değiştirilemez" yapısından dolayı geliştiriciler sözleşme üzerinde değişiklik gerekebilecek tüm olası senaryoları önceden düşünmek ve sözleşme tanımına eklemek zorundadırlar [35].

Türk hukuku açısından gündeme gelecek bir başka önemli tartışma konusu ise bir "program kodu" olan akıllı sözleşmenin, "Türkçe" dilinde yazılmamış olması durumunda nasıl bir değerlendirmeye tabi tutulacağıdır.

"İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun[36] 1.maddesine göre "*Türk tabiiyetindeki her nevi şirket ve müesseseler, Türkiye dâhilindeki her nevi muamele, mukavele, muhabere, hesap ve defterlerini Türkçe tutmağa mecburdurlar*." Bu yükümlülüğe aykırı davranılması halinde ise 4. maddeye göre kanuna aykırı düzenlenmiş belge ve evrak, bunlara dayalı olarak hak iddia eden taraf lehine yorumlanmayacaktır.

"Bu izahat karşısında öncelikle, blok zinciri ağında akdedilen akıllı sözleşmenin içeriğinin ne olduğunun araştırılması gerekecektir. Belirtildiği üzere blok zinciri ağı üzerinde yapılan sözleşmeler özü itibariyle bir program kodundan ibarettir. Her ne kadar farklı kod dilleri mevcut olsa da bunların "Türkçe" olarak nitelendirilmesi imkânsızdır. Dolayısıyla en azından iktisadi müesseseler açısından ilk bakışta sözleşmelerin geçersizliği riski gündeme gelebilir. Ancak bu aşamada sözleşmenin içeriğini program koduyla sınırlandırmak yerine program kodunu sözleşmenin ifası aşamasıyla alakalı görmek daha isabetli olacaktır. Gerçekten de bir vitrinde sergilenen ürünün altında belirtilen fiyat, her ne kadar satıcının sözlü olarak ve fiilen "bu ürünü bu fiyata satmak istiyorum" demesi anlamına gelmese de satıcının bu hareketi, hukuk düzenince böyle anlaşılıyorsa, blok zinciri ağına sözleşmenin şartlarını belirleyerek programlamayı gerçekleştiren icapta bulunan tarafın da aynı şekilde program dilini kullanarak bir irade beyanında bulunduğunu söylemek mümkün olacak-

---

[35] https://fintechistanbul.org/2016/11/08/cok-akilli-sozlesmeler-smart-contracts/) (20.04.2020).

[36] İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 805, Kabul Tarihi: 10.04.1926, RG: 22.4.1926/ 353.

tır. Dolayısıyla taraf iradelerinin program kodu dışında uyuştuğunu, dolayısıyla sözleşme içeriğinin de sadece program koduyla sınırlı olmadığını, tarafların bunun dışında ilaveten anlaştığını benimsemek, isabetli bir çözüm yolu olabilecektir"[37].

III. Akıllı Sözleşmelerin Kullanım Örnekleri

Akıllı sözleşmeler kripto para birimleri ile birlikte geliştirildikçe, daha çok finans ve bankacılık dünyasında uygulanabilmektedir. Bununla birlikte bu teknoloji, hükümetler tarafından oy sisteminin daha erişilebilir ve şeffaf hale getirilmesi, tedarik zincirlerinin hem malları izlemek hem de ilgili tüm görevleri ve ödemeleri otomatikleştirmeleri için kullanılabileceği gibi, gayrimenkul, sağlık hizmetleri, vergiler, sigortalar ve sayısız diğer sektörler akıllı sözleşmelerin uygulanmasından ve sunmaları gereken faydalardan yararlanabilirler[38].

Örneğin İsveç tapu idaresi taşınmaz işlemlerinde blok zinciri uygulamasını test etmek üzere farklı kurumların müdahil olduğu bir projeyi 2017 yılında başlatmıştır. Choromaway adlı firmanın pilot uygulaması blok zinciri altyapısı üzerinde akıllı sözleşmeleri de entegre ederek bir uygulama üzerinde alıcı ve satıcının dijital imzası ile süreci aracılara gerek kalmaksızın yönetebilmektedir[39].

Blok zinciri teknolojisine en fazla yatırım yapan ülke Estonya'dır. Estonya'da gerekli yasal düzenlemeler yapılmış olup, dijital kimlik, dijital sağlık, dijital vergilendirme gibi hizmetlerin blok zinciri üzerinde tutulması ve paydaş kurumlar tarafından paylaşılmasına olanak veren sistem hayata geçirilmiştir[40].

Akıllı sözleşmelerin uygulama alanları ile ilgili yapılan çalışmalara, finansal hizmetler, sağlık alanında işlemlerin takibi ve sağlık kayıt bilgilerine erişim, teknoloji ve medya alanında telif ücreti ödemeleri, otonom elektrikli araçların şarj istasyonlarında yapılacak işlemler örnek olarak gösterilmiştir[41].

---

[37] Çekin (n 8) 327,328.

[38] https://digitalage.com.tr/makale/akilli-sozlesmeler/ Erişim Tarihi: 18.04.2020.

[39] Atçı (n 18) 83.

[40] Tanrıverdi, Uysal, Üstündağ (n 12) 213.

[41] https://www2.deloitte.com/us/en/insights/focus/signals-for-strategists/using-blockchain-for-smart-contracts.html, Erişim Tarihi: 29.04.2020; Araalan (n 19), s. 509; Uygulama alanlarına ait ayrıntılı bilgiler için bkz. Takaoğlu, Özer, Parlak (n 6) 270-287.

IV. Akıllı Sözleşmelerin Vergilendirme Sürecine Etkileri

Akıllı sözleşmelerin dayanağı olan blok zinciri teknolojisi, klasik sözleşmelerdeki aracıyı ortadan kaldırır ve teknoloji sayesinde hızlı ve hesaplı çözümler üretir. Sözleşme protokolü çok basit şekilde olabileceği gibi çok karmaşık da olabilir. Örneğin Bitcoin ağına üye olan bir kişinin diğer bir kişiye para göndermesi basit bir işlemdir. Blok zinciri ağına üye kişinin, aynı ağa kayıtlı olan sunucudan müzik ya da video gibi dijital bir içerik satın alıp bilgisayarına indirip, ödemeyi de aynı ağ üzerinden dijital para birim, ile yapması da keza basit bir işlemdir ve bu sayede iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme meydana gelmiş olur[42].

Türev finansal ürünlere ilişkin sözleşmelerin blok zinciri altyapısı kullanılarak akıllı sözleşmelere dönüştürülmesi ise daha karmaşık bir işlemdir; ancak önemli avantajlar içerir. Örneğin, "önümüzdeki 30 gün içerisinde belirlenen miktarda Y para cinsinden dövizi, A kişisinden B kişisine eğer Z para cinsinden döviz tespit edilen miktarın altına düşerse yatır" komutunun yazılmasıyla aslında finansal piyasalarda sıklıkla kullanılan talimat ve işlemler blok zinciri üzerinden gerçekleştirilerek aracı kurum veya düzenleyici otoriteler sistem dışında bırakılmakta ve böylece işlem maliyetleri düşürülmektedir. Diğer taraftan akıllı sözleşmelerin gelecekteki kullanım alanları değerlendirildiğinde finans sektörüyle sınırlı kalmadığı ve birçok farklı işletme operasyonunda kullanılabildiği görülmektedir. Ürün tedarik sözleşmeleri, ödeme sözleşmeleri, özel hükümlü sözleşmeler ve diğer sözleşmeler bu tip kullanımlara örnek olarak verilebilir[43].

Akıllı sözleşmeler vasıtasıyla yapılan tüm hukuki işlemler, vergi hukuku alanında da mükelleflerin ve vergi sorumlusunun tespiti, matrah hesaplanması başta olmak üzere pek çok tartışmaları gündeme getirecektir. Ancak bu çalışmanın amacı, akıllı sözleşmeler vasıtasıyla gerçekleştirilen işlemlerin, Vergi Usul Kanunu (VUK)[44] 19. maddesinde düzenlenen "vergiyi doğuran olay" ile başlayın ve VUK 23. maddesinde düzenlenen "tahsil" ile sona eren vergilendirme işlemlerine olası etkilerini ortaya koymaktır.

---

[42] Çekin (n 8) 323.

[43] Özdoğan, Kargın (n 6) 166.

[44] Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG:10.01.1961/ 10703.

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki vergisel ilişki, kamusal bir borç ilişkisi olup, bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi bulunurken, diğer yanında vergi mükellefi bulunmaktadır[45].

Vergilendirme işlemleri de vergilendirme tahsil yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresi tarafından yapılan ve vergi ödevlisini bağlayıcı nitelikte ve yerine getirilmesi zorunlu olan işlemler olup vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini müteakip tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşur[46]. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci verginin tahsili ile sona erer[47].

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmesinden sonra yükümlünün vergi borcunun somut olarak saptanabilmesi için verginin tarhı gereklidir. Verginin tarh edilebilmesi için de çeşitli yöntem ve tekniklere göre vergi matrahı saptanmış olmalıdır. Tespit edilen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun hesaplanması ile- verginin tarh edilmesiyle- tarh edilen vergi yükümlüye tebliğ edilir. Tebliğden itibaren süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın reddi ile vergi borcu tahakkuk eder[48]. Son aşamada ise tahakkuk eden verginin süresinde ödenmesi, yani tahsil edilmesiyle vergilendirme ilişkisi sona erer[49]

Yazılacak akıllı sözleşmelerde işlemin detayları, tarafları, fiyatlar, ödeme şartları, diğer şartlar, tabi olacağı vergiler gibi tüm detaylar mevcut olacaktır. Bu sözleşmelerin yine birer yazılım olan muhasebe sistemine ve mevzuatlar bütününe de erişimi olacaktır. Akıllı sözleşmeler, işlemler gerçekleştikçe muhasebe kayıtlarını oluşturabilecek, taraflar arasında ödeme ve mal/hizmet tedariki durumlarını izleyebilecek ve işlemden kaynaklanan vergi ve benzeri yükümlülükleri yerine getirebilecektir. Bu anlamda vergi mükelleflerinin tutmakla yükümlü oldukları

---

[45] Nihal Saban, Vergi Hukuku (9th edn, Beta Yayınevi, Kasım 2019) 67.

[46] Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2nd edn, Yetkin Yayınevi, 2019) 199.

[47] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, (Ekin Yayınevi, 2020), 181: "Vergilendirmenin bir zaman dilimi içinde yer alan işlemler dizisi şeklinde düzenlenmesi, süreç olarak nitelendirilir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine vergilendirme süreci denmektedir. Vergilendirme süreci de birbirini takip eden bir dizi işlemi içinde barındırır. Bir önceki işlem, bir sonraki işlemin sebebini oluşturur".

[48] Ancak VUK 378.maddesine göre; "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur".

[49] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, Vergi Hukuku (28th edn, Turhan Kitabevi) 95.

defter-i kebir ve işletme defteri gibi belgeler de blok zinciri sisteminde akıllı sözleşmelerden oluşan bir başka yazılım halini almış olacaktır. Vergi idaresi ise akıllı sözleşmelerin dolaylı bir tarafı olarak ticari işlemlerden doğan vergileri yine yazılım olarak oluşturulabilecek beyannameler yolu ile zamanında tahsil edebilecektir[50]

Bu kapsamda verilebilecek en önemli örneklerden birisi Çin Halk Cumhuriyeti'nin Ekim 2017'de uygulamaya koyduğu "*Gachain*" kamusal blok zinciri teknolojisidir. Bu sistem vergileme ve elektronik fatura sistemi ile vergi tahsilatının hızlandırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla geliştirilmiş olup hali hazırda henüz blok zinciri ağının kullanılması zorunlu olmasa da çoğu vergi idaresi, vergi mükelleflerinin ödeme akışını yukarı doğru kaydırdığını ve vergilendirilebilir bir işlem ile tahsil arasındaki zaman farkını azalttığını şimdiden kabul etmektedirler[51].

1. Vergiyi Doğuran Olay Bakımından

VUK 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, "*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" hükmüyle ifade edilmiştir.

Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar[52]. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında kurulan özel bir hukuksal ilişkidir. Bu ilişki gerçekleştiğinde vergi idaresinin alacak hakkı doğar. Dolayısıyla önce vergiyi doğuran olay gerçekleşmeli, sonra buna bağlı olarak vergi alacağının hukuksal sebebi- önşartı oluşmuş olsun[53].

Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse yükümlü statüsüne girer[54].

---

[50] Sedat Büyük, "Blockchain Teknolojisi Vergi Sistemini Nasıl Etkiler?", (PWC, 2018) <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/sedat-buyuk/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-etkiler.html > Erişim Tarihi: 29.04.2020.

[51] Tuğçe Akdemir Altunbaşak, "Blok Zincir (Blokchain) Teknolojisi ile Vergilendirme" (2018), (174), Maliye Dergisi, 360, 364)

[52] Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker (n 49) 96.

[53] Saban (n 45) 75.

[54] Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker (n 49) 95-96.; VUK 8.maddesine göre mükellef; "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir".

Taraflardan birinin veya her iki tarafın, herhangi bir vergi türü ile ilgili vergisel yükümlülüğünün doğmasına yol açacak bir akıllı sözleşme oluşturulması ve *"...olursa...gerçekleşsin*" prensibi ile otomatik biçimde vergi mükellefiyeti meydana getirilir, bir başka deyişle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Örneğin "Avukat A, müvekkili B adına dava dilekçesini UYAP (Ulusal Yargı Ağı projesi) sistemine yüklediği anda 1.000 birim ödeme A'nın hesabına aktarılacaktır" şeklinde yapılan bir sözleşmede, A'nın dilekçeyi sisteme yüklemesi ile eş zamanlı olarak hesabına para aktarımı gerçekleşecektir. Yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve A, serbest meslek kazancı elde etmiş olacaktır.

Dolayısıyla akıllı sözleşmelerde, belirlenen şartın gerçekleşme anı -herhangi bir vergi türü ile ilgili tarafların vergisel yükümlülüğünü doğurması şartıyla- vergiyi doğuran olayın da gerçekleşme anıdır.

2. Tarh İşlemi Bakımından

VUK 20.maddesine göre; "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*".

Tarh, idarenin alacağını miktar itibariyle tespit eden icrai bir idari işlemdir; ancak yeni

bir hukuksal durum yaratmaz. Var olan hukuksal borç ilişkisini belirginleştirir; çünkü vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef ile devlet arasında borç-alacak ilişkisi doğmuştur[55].

VUK getirdiği düzenlemelere göre vergi tarhı; beyana dayanan tarh[56], ikmalen tarh[57], re'sen tarh[58] idarece tarh[59] olmak üzere farklı gruplara ayrılmış olup, akıllı sözleşmeler konusunda en önemli etki, beyannameye dayalı tarh işleminde görülecektir.

Beyana dayalı tarh, mükellefin veya vergi sorumlusunun[60] gerekli bilgileri vergi dairesine bildirmesidir; ancak vergi idaresinin bu beyanın

---

[55] Şenyüz, Yüce, Gerçek (n 47) 185.

[56] VUK 25-28.maddelernde düzenlenmiştir.

[57] VUK 29.maddede düzenlenmiştir.

[58] VUK 30.maddede düzenlenmiştir.

[59] VUK Mük.30.maddede düzenlenmiştir.

[60] Vergi sorumlusu VUK 8/2.maddesinde; "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır.

doğruluğunu araştırma yetkisi vardır[61]. Beyana dayalı tarh işlemi ile tahakkuk işlemi de birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlü tarafından saptanmış olduğundan yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı gerekçesiyle beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir[62].

Vergi beyannamesinin vergi sorumlusu tarafından verildiği duruma Gelir Vergisi Kanunu (GVK)[63] kapsamında gösterilecek en iyi örnek, ücret elde eden mükelleflerin işveren (vergi sorumlusu) tarafından gelirlerinin beyan edilip vergilerinin yine vergi sorumlusu tarafından ödenmesidir[64].

Sözkonusu düzenlemeyi akıllı sözleşme ile birlikte değerlendirecek olursak, hizmet akdi ile çalışanlara yapacakları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak durumunda olan vergi sorumlularının, bir akıllı sözleşme oluşturarak muhtasar beyanname verme yükümlülüğünden[65] kurtulmaları mümkündür.

Ücret elde edilmesinde akıllı sözleşme, işverenin toplam brüt ücreti sisteme girmesi, blok zinciri sisteminde (Vergi idaresi, ilgili banka ve diğer ilgili tarafların bilgisi ile sınırlı olarak) vergiye ilişkin veri ile yapılan ödemenin akıllı sözleşme yoluyla doğrudan karşılaştırılarak SGK ve vergi yükümlülük tutarlarının hesaplanması, net ücret tutarı çalışanın hesabına transfer edilirken hesaplanan SGK ve vergi tutarları

---

[61] Karakoç (n 46) 206, 207: "Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi beyana dayalı vergilerdir".

[62] Öncel, Kumrulu, Çağan (n 49) 105.

[63] Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG: 06.01.1961/ 10700.

[64] GVUK 94.maddesinde yer alan düzenlemeye göre; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre".

[65] GVK 98-100.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

da kamunun ilgili hesaplarına aktarılması sıralamasında ilerler. Sonuç itibariyle de ücret üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yükümlülüklere ilişkin süreç hızlı ve daha az maliyetli olurken para akışı daha etkili bir şekilde gerçekleşir[66].

İkmalen ve re'sen vergi tarh işlemlerinde ise vergi idaresinin denetiminin oldukça azalması gündeme gelecektir. Çünkü blok zinciri sisteminde ödemelerin kripto para ile yapılması şarttır ve kripto para ile blok zinciri teknolojisini birbirinden bağımsız düşünmek ise mümkün değildir. Blok zinciri teknolojisinin özelliklerini dikkate aldığımızda vergi sistemi açısından kayıt dışı ekonominin ortadan kalkmasını sağlayabilecek ve vergi denetimine ihtiyacı önemli ölçüde azaltabilecek bir potansiyele sahiptir[67]. Ancak akıllı sözleşmelerin dayandığı blok zinciri altyapısının vergisel uygulamalarda kullanılabilmesi için öncelikle devletin kripto paraların ne olduğu konusunda bir karar vermesi gerekir. Çünkü blok zinciri sisteminde vergi uygulamalarını etkileyecek işlemler yapılabilmesi için kripto paraların merkezi otorite tarafından benimsenmesi zorunludur[68].

3. Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil Bakımından

VUK'un 21. maddesine göre; "*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir".*

Tahakkuk, VUK'un 22. maddesine göre; "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir".*

Tahsil ise VUK'un 23. maddesine göre; "*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir".*

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirmede nihai amaç, verginin tahsilidir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline dönüşür ve tahsil aşaması itibariyle borçlu durumundaki mükellef tarafından ödenir[69].

---

[66] Atçı (n 18) 86.

[67] https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/sedat-buyuk/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-etkiler.html, Erişim Tarihi: 29.04.2020.

[68] Atçı (n 18) 85.

[69] Şenyüz, Yüce, Gerçek (n 47) 184.

Akıllı sözleşmede yazılan komutların yerine getirilmesi -ilgili vergi kanunları kapsamında- vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anlamına gelir ve mükellef ve/veya vergi sorumlusu sıfatı da ortaya çıkar ve vergi otomatik olarak hesaplanabilir. Dolayısıyla, sistemin tam olarak işlemeye başlaması halinde vergi borcunun mükellef veya ceza sorumlusuna bildirilmesi ve ödemenin süresi içerisinde tahsil edilmesi işlemlerine gerek kalmayacaktır.

Örneğin, blok zincirin dağıtık sistemi üzerinden Katma Değer Vergisi (KDV)[70]'ye konu bir işlem gerçekleştiğinde; akıllı sözleşme dolayısıyla faturadaki tutar, KDV ve satıcıya ödenecek tutar olarak ayrılır, KDV tutarı doğrudan hazineye aktarılırken satıcıya ait tutar satıcının hesabına transfer edilir. Yani bu durumda satıcı açısından KDV tahsilatı söz konusu olmayacak, dolayısıyla bu tutar üzerinden her hangi bir manipülasyona da imkân tanınmayacaktır. Öte yandan aynı satıcı tedarikçileri ile yaptığı işlemler neticesinde işlemden doğan KDV tutarı hazine hesabına aktarılırken tedarikçiye ilişkin kısım ilgili satıcı hesabına transfer edilir. Dolayısıyla mükellef açısından yaptığı satın almalar dolayısıyla ortaya çıkan KDV yükümlülüğü doğrudan hazineye intikal edeceğinden belirli dönemlerde değil anlık olarak bu hesaplamalar yapılacaktır[71].

KDV tahsilatının dağıtık kayıt sistemli bir blok zinciri yoluyla yapıldığı sistemde, KDV alış fiyatından otomatik olarak ayıran, ürünlerde hızlı yanıt kodlarını tarayan akıllı sözleşmeler bulunması, ödenmesi gereken vergi, müşterinin yaptığı şekliyle fiyattan ayrılmasını ve doğrudan hazineye gönderilmesini sağlayacaktır. Bu sayede işlem masraflarında önemli düşüşler olacak, ayrıca KDV iadeleri de hızlı bir biçimde gerçekleşebilecektir[72].

SONUÇ

"Akıllı sözleşme" esasen özel olarak akıllı değildir veya yasal sözleşmelerle karıştırılmamalıdır. Bu sözleşme sadece insanlar gibi akıllı olarak kodlanır ve belirli şartlar gerçekleştiğinde öncelikle avukatlar, mali müşavirler ve yazılımcılar arasında disiplinler arası bir çalışma ve

---

[70] Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası:3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG: 02.11.1984/ 18563.

[71] Atçı (n 18) 86.

[72] Altunbaşak (n 51), 363.

zaman gerektirir. Tüm bunlara ek olarak akıllı sözleşme güvenliği teknik alanda halen çözülmesi gereken bir tartışma konusudur. Ancak daha karmaşık sözleşme hükümlerinin de yakın gelecekte oluşturulması beklenecektir[73].

Bu süreç içerisinde blok zinciri teknolojisi hızla geliştiği için vergi sistemleri içerisinde de bu teknolojinin yer bulması gelecekte kaçınılmaz olacaktır[74] ve vergilendirme işlemlerinin değerlendirilebilmesi için konunun tüm teknik özelliklerinin bilinmesi gerekecektir.

Çünkü ticari işlemler, blok zinciri temelli bir ortama geçtikçe vergi uzmanları, vergi kurallarını akıllı sözleşmeler ile gerçekleştirmeye veya bu kuralları diğer blok zinciri uygulamalarına yerleştirmek için diğer kod uzmanları ile birlikte yakın çalışmalara ihtiyaç duyacak ve bu durum çeşitli vergi kurallarının otomatikleştirilmesini sağlayacaktır. Blok zinciri teknolojisinin daha ileri bir uygulaması ile sisteme entegre olacak akıllı sözleşmelerin yerleştirilmesi sayesinde aracıların (örneğin devlet adına işverenin, çalışanların kazançlarından vergi tevkif etmesi) kaldırılmasına izin veren algoritmalar ile işveren sadece sisteme brüt ödemeyi ve sosyal güvenlik katkısını yapacak ve başka bir işlem yapmasına gerek duymayacağı için insan eliyle yapılan hatalar da önlenmiş olacaktır. Daha sonra muhtemelen sadece vergi dairesine ve belki de bankalara açık olacak bir sistemde akıllı sözleşmeler kullanılarak doğru verginin ve sosyal güvencenin hesaplanması sağlanacak ve bu durum ödeme ile eşleştirilerek net ödeme işçiye aktarılacaktır. Bu şekilde vergi, otomatik olarak tahsil edilecek ve sonuç olarak işlem maliyetleri azalacak, işverenlerin nakit akış sorunları da hafifletilmiş olacaktır[75].

Vergi idareleri açısından bakıldığında ise -her ne kadar dijital kayıtlar için yeni bir sisteme geçerken geçiş aşamalarında yedekleme ve paralel sistemlerin çalıştırılmasında kurulum maliyetleri ile potansiyel teknik ve prosedürel güçlükler olsa da- blok zincirleri, değiştirilemezlik özelliği sebebiyle taraflara güven verecektir. Blok zinciri mekanizmasına dayanan vergilendirme sistemi ile verginin tahsilinde otomatikleşme hızlanabilecek, devlet vergiyi aracı sorumlulara gerek duymadan hızlı bir şekilde tahsil edebilecek, işlem maliyetleri büyük ölçüde azaltırken bir taraftan işverenlerin nakit akışı sorunları hafifleyecek bir taraftan da

[73] Voshmgr (n 20) 89.

[74] Altunbaşak (n 51) 369.

[75] Altunbaşak (n 51) 364

özellikle katma değer vergisinde kaçakçılık faaliyetleri önemli ölçüde azalma gösterebilecektir[76].

Ancak akıllı sözleşmeler, çok dikkatlice formüle edilmediği sürece öngörülmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir ve bunları düzeltmek imkansızdır. Zamanla akıllı sözleşme yazım uzmanları ortaya çıkacak ve bu kişilerin akıllı sözleşmelerin hem hukuki hem de teknik boyutunu anlayıp değerlendirmeleri beklenecektir. Akıllı sözleşme analizini yapan ve bariz hataları ve tehlikeli komutları ortaya çıkaran programlar da halihazırda geliştirilmektedir[77].

Yakın gelecekte akıllı sözleşmelerin uygulama alanlarının artması, vergilendirme sürecinde de kavramların yeniden değerlendirilmesini gerektirecek ve kaçınılmaz biçimde vergi yasalarında teknolojik gelişmelere uyumlu değişiklikler yapılmasını zorunlu kılacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Çakmak M, Kripto Paraların Gelişim Süreci, Blok Zincir Teknolojisi ve Kripto Paraların Türkiye'de Vergilendirilmesi (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası iktisat Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019)

Güçlü K, Blokzincir Teknolojisi ve Gümrük İşlemlerinde Blokzincir Uygulama Alanlarının İncelenmesi, Ticaret Bakanlığı, Ticaret Uzmanlığı Tezi, (Ankara, Eylül 2019)

Yusuf K, Genel Vergi Hukuku, (2nd edn, Yetkin Yayınevi, 2019)

Nian L.P and Chen D. L. K, Chapter 1: Introduction to Bitcoin, Handbook of Digital Currency- Bitcoin, İnnovation, Financial Instruments and Big Data, Editor: David Lee Kuo Chuen, (Elsevier Inc., 2015)

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N and Göker C, Vergi Hukuku, (28th edn, Turhan Kitabevi, 2019)

Saban N, Vergi Hukuku, (9th edn, Beta Yayınevi, 2019)

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, Vergi Hukuku, (Ekin Yayınevi 2020)

---

[76] İbid 369.

[77] https://www.researchgate.net/publication/337171422_dıjıtal_donusum_surecınde_blok_zıncırı_teknolojısı_ve_akıllı_sozlesmeler, Erişim Tarihi: 7.4.2020.

Voshmgr S, Token Economy- How Blockchains and Smart Contracts Revolutionize the Economy, (BlokchainHub Berlin, IngramSpark & Lightning Source Inc., 2019)

MAKALELER

Altunbaşak Akdemir T, "Blok Zincir (Blokchain) Teknolojisi ile Vergilendirme" (2018)

(174) Maliye Dergisi, 360-371

Araalan C, "Akıllı Sözleşmeler", (2020) 15 (163) Terazi Hukuk Dergisi, 502-515

Atçı M, "Blok Zincir, Akıllı Sözleşmeler ve Üçlü Kayıt Sistemi Vergi ve Muhasebe Uygulamalarına Katkı Sağlayabilir mi?" (2019) (370) Vergi Sorunları Dergisi, 76-88

Çekin M.S, "Borçlar Hukuku ile Veri Koruma Hukuku Açısından Blokchain Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler: Hukuk Düzenimizde Bir Paradigma Değişimine Gerek Var Mı?" (2019) 77(1) İstanbul Hukuk Mecmuası, 315-341

Özdoğan B and Karğın S, "Blok Zinciri Teknolojisinin Muhasebe ve Finans Alanlarına Yönelik Yansımaları ve Beklentiler" (2018) Muhasebe ve Finansman Dergisi, 161-175

Takaoğlu M, Özer Ç and Parlak E, "Blokzinciri Teknolojisi ve Türkiye'deki Muhtemel Uygulanma Alanları" (2019) 1(2) Uluslararası Doğu Anadolu Fen Mühendislik ve Tasarım Dergisi (International Journal of Eastern Anatolia Science Engineering and Design), 260-295

Tanrıverdi M, Uysal M and Üstündağ M. T, "Blokzinciri Teknolojisi Nedir ? Ne Değildir ?: Alanyazın İncelemesi" (2019) 12 (3) Bilişim Teknolojileri Dergisi, 203-216

Taş O and Kiani F, "Blok Zinciri Teknolojisine Yapılan Saldırılar Üzerine bir İnceleme" (2018)

11 (4) Bilişim Teknolojileri Dergisi, 369-382

Turanboy A, "Kripto Paraların Ortaya Çıkmaları ve Hukuki Nitelikleri" (2019) XXXV (3) Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, 48-62

Uysal Uçma T and Kurt G, "Muhasebede ve Denetimde Blok Zinciri Teknolojisi" (2018) 23 (2) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 467-481

ONLINE KAYNAKLAR

Büyük S, Blokchain Teknolojisi Vergi Sistemini Nasıl etkiler? (https://www.pwc.com.tr)

Çetin S, Hukukta Yeni Ufuklar, Yeni İhtilaflar: Blokzincir Uygulamaları ve Akıllı Sözleşmelere Eleştirel Bir Bakış (https://www.academia.edu)

Doğantekin S, "Çok Akıllı Sözleşmeler" (www.fintechistanbul.org)

Yıldız B, Dijital Dönüşüm Sürecinde Blok Zinciri Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler, (www.researchgate.net)

www.akillisehirler.gov.tr

www.blokzincir.bilgem.tubitak.gov.tr

www.bctr.org

www2.deloitte.com

www.digitalage.com

www.ethereum.org/

www.fon.hum.uva.nl

www.koinbulteni.com

www.nakamotoinstitute.org/bitcoin/

- Araştırma Makalesi -

[H] TAŞINMAZ EDİNİMİ YOLUYLA TÜRK VATANDAŞLIĞI KAZANILMASI DURUMUNDA GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ[*]

(TAXATION OF REAL ESTATE CAPITAL GAINS IN THE CASE OF TURKISH CITIZENSHIP ACQUISITION WITHIN REAL ESTATE PURCHASE)

Dr. Öğr. Üyesi/*Dr. Lecturer* Şerif Emre GÖKÇAY[1]

ÖZ

Çalışmada taşınmaz edinimi yoluyla Türk vatandaşlığı kazanımına bağlı olarak dar mükellef gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iradı elde etmelerinin olası vergisel süreci ve sonuçları incelenmektedir. Bu kapsamda 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu kapsamında taşınmaz edinimi yoluyla Türk vatandaşlığının kazanılması bağlamında yıllara ve ülkelere göre yabancıların Türkiye'den satın aldıkları konut verileri değerlendirilmektedir. Konut talebinde meydana gelen artış uzantısında dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradının Türk Gelir Vergisi mevzuatı temelinde vergilendirme süreci araştırıldıktan sonra Türkiye Cumhuriyeti'nin sırası ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti, İran İslam Cumhuriyeti Hükümeti, Rusya Federasyonu Hükümeti ve Kuveyt Devleti ile imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları temelinde kira gelirlerinin vergilendirilme rejimi değerlendirilmekte ve bu bağlamda olası sonuçlar ve çözüm önerileri ele alınmaktadır.

[H] Hakem denetiminden geçmiştir.

[*] Bu makale 11.05.2020 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 20.05.2020 tarihinde birinci hakem; 21.05.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

[1] İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi, İstanbul Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Yardımcısı, emregokcay@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1361-6598

Bu makaleye atıf için; GÖKÇAY, Şerif Emre, "Taşınmaz Edinimi Yoluyla Türk Vatandaşlığı Kazanılması Durumunda Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 185, 2020, s. 1225-1246.