

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

145211

YÜKSEK LİSANS TEZİ

145211

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNÜN
TÜRKİYE – AB ÜLKELERİNDE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Hazırlayan
Güliz Lerzan AVŞAROĞLU

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Şükrü KIZILOT

Ankara,2004

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Güliz Lerzan AVŞAROĞLU'na ait "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün Türkiye – AB Ülkelerinde Karşılaştırmalı Analizi" adlı çalışma jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN

Üye

Prof Dr. Şükrü KIZILOT

Üye

Prof. Dr. Murat ÖZDEN

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR CETVELİ.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

I. UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI İLE UYUŞMAZLIKLARIN ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLABİLEN ETKENLER.....	3
A. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI.....	3
B. UYUŞMAZLIĞIN ÇIKMASINA NEDEN OLABİLEN ETKENLER...4	4
1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	4
2. Vergi İncelemeleri.....	6
3. Hatalı Vergi Tarhiyatı Ve Ceza Uygulaması.....	6
4. Matrahın Düşük Beyanı.....	7
5. Verginin Ödenmemesi.....	7
6. Diğer Nedenler.....	8
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZÜMLEYEN KURULUŞLAR.....	8
A. VERGİ İDARESİ VE YAPISI İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	9
B. VERGİ YARGISI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ.....	10
III. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAPSAM VE NİTELİKLERİ.....	11
IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNİN GELİŞİMİ.....	12
A. VERGİ HATALARINI DÜZELTME MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ.....	12
B. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ.....	12

C. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ.....	13
D. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ.....	13
V. VERGİ HATALARININ YOL AÇTIĞI UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	14
A. VERGİ HATALARININ TANIMI.....	14
B. İDARİ AŞAMALARDA DÜZELTİLEBİLEN VERGİ HATALARI.....	14
1. Hesap Hataları.....	14
a) Matrah Hataları.....	14
b) Vergi Miktarında Hata.....	15
c) Verginin Mükerrer Olması.....	15
2. Vergilendirme Hataları.....	16
a) Mükellefin Şahsında Hata.....	16
b) Mükellefiyette Hata.....	16
c) Konuda Hata.....	16
d) Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.....	17
C. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKMASI VE BU HATALARI DÜZELTMEYE YETKİLİ ORGANLAR.....	17
D. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTİLMESİYLE İLGİLİ İŞLEMLER.....	18
1. Re'sen Düzeltme.....	18
2. Talep Üzerine Düzeltme.....	18
E. VERGİ HATALARINDA KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI.....	19
VI. CEZADA İNDİRİM YOLUYLA UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	20
A. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN TANIMI.....	20
B. CEZA İNDİRİMİNDEN YARARLANMANIN KOŞULLARI.....	20
1. Vergi Aslı İle Cezanın Dava Konusu Yapılmaması.....	21

2. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması.....	23
3. İndirimden Sonraki Kısmın Kanuni süre İçinde Ödenmesi.....	24
C. CEZALARDA YAPILACAK İNDİRİM TUTARI.....	25
1. Vergi Ziyatı Cezasında İndirim.....	25
2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim.....	26
D. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI.....	26
VII. PIŞMANLIK VE ISLAH.....	27
A. PIŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN TANIMI.....	27
B. PIŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNDAN YARARLANMANIN KOŞULLARI.....	30
1. Uygulamanın İstenmesi İçin Gerekli Koşullar (Kendiliğinden Haber Verme).....	30
a) Haber Vermeden Önce Haber Verilen Husus Hakkında İhbar Yapılmamış Olması.....	31
b) Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlanmamış, Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması.....	31
2. Pişmanlık Dilekçesinin Verilmesinden Sonra Yerine Getirilmesi Gereken Koşullar.....	32
a) Hiç Verilmemiş Olan Beyannamelerin Verilmesi.....	32
b) Eksik veya Yanlış Beyanların Tamamlanması veya Düzeltilmesi.....	33
c) Vergiler ve Hesaplanacak Pişmanlık Zammının Ödenmesi.....	33
C. PIŞMANLIK VE ISLAH TALEBİYLE VERİLEN BEYANNAMELERİN DURUMU.....	34
1. Verilen Beyannameler Üzerinde Yapılacak İşlemler.....	34
2. Pişmanlık ve İslah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler Üzerinde Yapılacak İşlemler.....	35

3.	Kanuni Süreden Sonra Verilen Ek	
	Beyannameler.....	36
	D. TALEBİN REDDİ, KOŞULLARA UYULMAMASI, HÜKÜMLERİN	
	YERİNE GETİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI.....	36
	E. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN TARAFLAR	
	AÇISINDAN SONUÇLARI.....	38
	VIII. UZLAŞMA.....	40
	A. UZLAŞMA KURUMUNUN TANIMI.....	40
	B. UZLAŞMANIN AMACI VE NEDENLERİ.....	41
	C. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	42
	1. Komisyonların Kurulması.....	42
	2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması.....	44
	a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi.....	44
	b) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi.....	44
	c) Uzlaşmanın Yapılması.....	45
	d) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği.....	45
	3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	46
	D. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA.....	47
	1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması.....	47
	a) Talepte Bulunabilecek Kişiler.....	47
	b) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre.....	47
	c) Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	48
	d) Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii.....	48
	e) Uzlaşma Talebinin Şekli.....	48
	f) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi, Görüşmelerin Yapılması, Uzlaşma	
	Gününün Ertelenmesi.....	48
	2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	49
	a) Uzlaşma Kesinliği.....	49
	b) Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma.....	49
	c) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim.....	50
	d) Ödeme Zamanı ve Gecikme Faizi.....	50

E. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI.....	50
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNÜN İNCELENMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENME OLAYINDA, VERGİ İDARESİ VE VERGİ İDARESİNİN YAPISI.....	53
A. VERGİ İDARESİ.....	53
B. VERGİ İDARESİNİN YAPISI.....	53
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENME UYGULAMALARI.....	57
A. AKDENİZ ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA.....	57
1. Genel Açıklama.....	57
2. Portekiz.....	58
3. İtalya.....	60
4. Yunanistan.....	62
B. KUZEY AVRUPA ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA.....	65
1. Genel Açıklama.....	65
2. Hollanda.....	66
3. Danimarka.....	69
4. İsveç.....	71
5. Finlandiya.....	73
C. ORTA AVRUPA ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA.....	74
1. Genel Açıklama.....	74
2. Fransa.....	75
3. İngiltere.....	86
4. Almanya.....	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE TÜRKİYE
VE
AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARIN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

I. GENEL AÇIKLAMA.....	100
II. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN ANALİZİ..	102
A. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR.....	102
B. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	103
C. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	103
III. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN ANALİZİ.....	104
A. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR.....	104
B. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	105
C. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	105
IV. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN ANALİZİ.....	106
A. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR.....	106
B. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	107
C. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	108
V. UZLAŞMA YOLUNUN ANALİZİ.....	109
A. UZLAŞMA YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR.....	109
B. UZLAŞMA YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	110
C. UZLAŞMA YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	112

SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA.....	118
ÖZET.....	127



KISALTMALAR CETVELİ

AB	Avrupa Birliği
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
KDV	Katma Değer Vergisi
m.	Madde
No.	Numara
s.	Sayfa
S.	Sayı
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi kanunlarının çok çeşitli olmaları, sık sık değişikliğe uğramaları, karışık teknik konuları içermeleri nedeniyle kolaylıkla anlaşılabilir bir yapıya sahip bulunmaması, uygulama konumundaki vergi dairesi elemanlarının genellikle mali zihniyetle hareket etmeleri gibi nedenlerle mükelleflerin hak etmedikleri bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları her zaman için söz konusu olabilmektedir. Ayrıca, vergi mükelleflerin direnç göstermesi ve kanunen ödenmesi gereken vergiden daha az ödeme veya hiç ödememe eğiliminde olması şüphesiz karşılaşılabilecek durumlardır. İşte bu durumlar vergiye taraf olan mükellef ve devlet arasında çıkar çatışmasına yol açar. Bu çıkar çatışmaları mali mevzuatta vergi uyuşmazlıkları olarak tanımlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde akla gelen ilk yol, vergi yargı organları olmakla beraber, vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözülmesi uzun zaman almakta ve ayrıca bir takım formaliteleri gerektirmektedir. Bu durum devletin vergi alacağı tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir durum arz eder. Bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmesi sonucu, vergi yargısının ağır bir yük altında kalmasına ve çalışamaz hale gelmesine neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile, vergi uyuşmazlıklarının çözümü tümüyle yargı organlarına bırakılacak olursa, çok sayıda sorun ortaya çıkabilecektir. Örneğin, vergi yargısının hızı düşecek ve kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez duruma gelecek, idare – mükellef ilişkileri olumsuz yönde gelişecek, taraflar açısından emek ve zaman kaybı oluşacak, duruma göre mükellef ya da idare açısından olumsuz bir sonuç doğabilecektir. Bu, yeni vergi ihtilaflarının kaynağı haline gelip vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının fazla olması ve vergi yargı organlarının iş yükünü artırması, ayrıca taraflara ek yükler getirip zaman kaybına yol açması nedeniyle değişik çözüm yollarının bulunması kaçınılmaz olmuş, özellikle batılı ülkelerde geniş uygulama alanı bulan bu müessese ile vergi uyuşmazlıklarının bir çoğu yargı aşamasına gelinmeden çözümlenmektedir. Sadece ülkemizde yer alan bir uygulama olmayan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü birçok ülkede, o ülkenin vergi sistemine uygun biçimde çözümlenmektedir. Yaptığımız tez çalışmasında, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki idari aşamada uyuşmazlıkların çözümü de incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmakta olup, birinci bölümünde Türk Vergi Sistemindeki vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü incelenecektir. İkinci bölümünde, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türk Vergi Sisteminde ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü değerlendirilecek, ayrıca önerilerimize ve eleştirilerimize de yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

I. UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI İLE UYUŞMAZLIKLARIN ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLABİLEN ETKENLER

A. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Genel bir ifade ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın herhangi bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir¹.

Vergi uyuşmazlığı ise, vergi idaresiyle mükellef arasında vergi sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Zamanla vergilerin çeşitlenmesi, vergi yüklerinin ağırlaşması ve vergi kanunlarının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi, ortaya çok sayıda vergi anlaşmazlığı çıkarmıştır². Vergi uyuşmazlıkları başlıca mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında çıkmaktadır. Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar, verginin matrahının saptanması, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmede uyuşmazlıklar vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen ya da kısmen ödemediği ya da borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar³.

¹ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 2003, s:35

² Kamil MUTLUER, "Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi", EİTİA Yayınları, No: 141/87, 1976, s:1

³ Akif ERGİNAY, "Vergi Hukuku", 11. Basım, Ankara, 1984, s:106

B. UYUŞMAZLIĞIN ÇIKMASINA NEDEN OLABİLEN ETKENLER

1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminde, yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinin birinin veya birkaçının hukuka aykırı olması durumunda uyumsuzluk ortaya çıkmış olur.

Türk hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasadan almaktadır. Vergi kanunları Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla ve yasada belirtilen temel ilkeler doğrultusunda vergi koyma yetkisi yasama organına verilmiştir⁴.

Vergi kanunlarının verdiği yetki, konu, zaman ve yer olarak ayrılmıştır. Konu bakımından yetki, yasalarla belirtilmiş olan kararların hangi idari makam veya mercilerce alınabileceğini ifade eder. Belediyelerce yürütülen emlak vergisi ile ilgili işlemlerin gelir vergi dairesi tarafından yapılması, bu işlemleri konu itibarıyla yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır⁵.

Zaman bakımından yetki, konu yönünden yetkinin kullanılabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Kanunların uygulandığı, yürürlükten kalktığı sürelerle uyulmaması, bu tür yetkilerin aşılması anlamına gelecektir. Yer bakımından yetki ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Örneğin, mükellefe sayılan istisnalar dışında ikametgahının dışındaki bir vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemi yapılamaz⁶.

⁴ Nami ÇAĞAN “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları İstanbul 1987, s:95

⁵ KIZILOĞLU, a.g.e. s:37

⁶ Sadık KIRBAŞ “Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)”, Siyasal Kitapevi, Ankara, Eylül 1998, s:62

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur⁷.

Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenmektedir. Kanunda açıkça gösterilmeyen hiçbir alanda vergilendirme yapılamaz. Açık bir şekilde hukuka aykırılık durumunda işlem konu yönünden hukuka aykırı sayılmaktadır. Örneğin gelir vergisinin konusu gelirdir. Verginin harcamalar üzerinden alınması işlemi konu yönünden aykırı hale getirmekte ve işlemi sakatlamaktadır⁸.

Vergilendirme ile ilgili işlemlerde uyumsuzluk konusu olan durumlardan biri de şekil yönünden aykırılıktır. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli kurallara göre yapılması, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlarken vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresinin izlemesi gereken yolu gösterir. Vergilendirme öncesi bu gibi yapılması gereken işlemlere uyulmaması sonucunda şekil yönünden hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır⁹.

Vergilendirme işlemlerinde uyumsuzlığa neden olan durumlardan diğeri de sebep yönünden hukuka aykırılıktır. İdareyi bir işlem yapmaya yöneltten ve bir idari işlemin yapılmasından önce mevcut olan durum ve olaya sebep denilmektedir. Vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırı olmaması için hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun yürürlükteki kanunun hükmüne uygun olması gereklidir. Sebep yönünden hukuka aykırılığa örnek olarak, vergi idaresi tarafından bir vergilendirme işlemi ile bir serbest meslek kazancı elde edilmediği durumda, bu kazançtan dolayı kendisine gelir vergisi tarh olunan mükellefin durumu verilebilir. Çünkü, gelir vergisi açısından serbest meslek kazançlarında esas elde etmektir¹⁰.

⁷ Jones AVERY "Mutual Agreement Procedure", BIFD-Bul, Vol: XXXIV, December, 1980, s:10

⁸ KIZILOT, a.g.e. s:39

⁹ KIZILOT, a.g.e. s:39

¹⁰ KIZILOT, a.g.e. s:40

2. Vergi İncelemeleri

Vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapması olan vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak için her türlü işlemlere girilmektedir¹¹.

Türk Vergi Hukukunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre maliye müfettişleri, hesap uzmanları, vergi denetmenleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelir kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesi yapmaya yetkilidir.

İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da sorumluların ise bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu uyuşmazlık ortaya çıkmış olmaktadır¹².

3. Hatalı Vergi Tarhiyatı Ve Ceza Uygulaması

Vergiye ilişkin hesaplamalarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar vergi uyuşmazlıklarını oluşturan önemli etkenlerden biridir.

İdarece yapılan hatalı tarhiyat sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi talep edilmesi ve ceza kesilmiş olması, mevcut muafiyet ve istisnaların yanlış yorumu ve uygulanması, isim benzerliği nedeniyle yanlış şahsa

¹¹ KIRBAŞ, a.g.e. s:167

¹² KIZILOĞLU, a.g.e. s:41

tebligatta bulunulması gibi şekil hataları gibi durumlar¹³ bu tür uyuşmazlıklara örnek gösterilebilir.

4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefçe beyan edilen matrahın Vergi dairesi tarafından düşük bulunması bir diğer uyuşmazlık sebebidir. Vergi dairesinin beyan edilen matrahı düşük bulması nedeniyle inceleme elemanlarınca incelemeye alınıp ek tarhiyat yapılması, mükellefin de vergi dairesinin tarhiyatını yüksek bulması ile uyuşmazlık doğmaktadır. Bu tür uyuşmazlıklara örnek olarak gayrimenkullerin el değişimi sırasındaki rayiç bedelinin inceleme elemanınca düşük bulunarak takdir komisyonunca belirlenmesiyle ek matrah üzerinden vergi alınma yoluna gidilmesi, mükellefin de takdir edilen miktarı kısmen veya tamamen kabul etmemesi durumu verilebilir¹⁴.

5. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergi ve cezaların ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması vergi uyuşmazlığını oluşturan diğer bir önemli unsurdur. Bu durumda vergiyi tahsil etmek isteyen idare ile mükellef karşı karşıya gelmektedir.

Verginin mali bir yük getirmesi, mükelleflerin vergiden kaçınmasına yol açmaktadır. Ayrıca vergi bilincinin gelişmemiş olması ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmaması, vergiden kaçınma davranışını bir adım daha ileriye götürerek mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmesi sonucunu doğurmaktadır.

¹³ Nurettin BİLİCİ, “Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi”, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Nisan 1999, Ankara s:50

¹⁴ Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi Uyuşmazlığı”, Hürses, 04.01.2003, s:7

Bu etkenlerle mükellefler vergi matrahını eksik beyan etmekte veya hiç beyan etmemektedir¹⁵.

6. Diğer Nedenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında yukarıda sayılan nedenlerden başka vergi ve cezaların ya da vergilendirmeye ilgili işlemlerin tebliğler vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalarda neden olmaktadır.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZÜMLEYEN KURULUŞLAR

Vergi uyuşmazlıkları genellikle vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarih, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda iki taraf vardır. Biri vergi alacaklısı durumunda olan vergi idaresi, diğeri ise vergi borçlusudur. Bu durumda olan mükellef veya vergi sorumlusudur.

Vergi uyuşmazlıkları iki aşamada çözümlenebilmektedir. Bunlardan birincisi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, mükellef ve vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemler ile anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade eder¹⁶.

İkinci yol, uyuşmazlığın dava konusu yapılmasıdır. Dava konusu yapılan uyuşmazlıkların iki tarafa da maliyeti olmaktadır; Mükellef kaybetmesi halinde vergi aslı, cezası ve faizini ödemek zorundadır. İdare kaybettiği takdirde vergi ve ceza talebinden vazgeçmekte ve giderleri karşılama zorunluluğu getirilmektedir¹⁷.

¹⁵ Billur YALTI SOYDAN "Uluslararası Vergi Anlaşmaları", Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995, s:343

¹⁶ Şenay OTO, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", Vergi Sorunları, Ağustos 1995, s:68

¹⁷ İsmail ENGİN, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", Yaklaşım, Kasım 1997, Sayı.59, s:123

A. VERGİ İDARESİ VE YAPISI İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi vergi borçlusu durumunda olan mükelleftir. Diğer tarafta da alacaklı olan devlet yer almaktadır. Vergi idaresi, vergi mevzuatına göre vergileme ile ilgili tüm hizmetleri yürüten bir örgüt olarak tanımlanabilir. Vergi hizmetleri devletin ana fonksiyonlarından birisidir. Vergi idaresi de bu hizmeti yürütmek üzere kurulmuş bir idaredir¹⁸.

Türkiye’de vergi idaresi, Maliye Bakanlığı bünyesinde yapılandırılmıştır. Maliye Bakanlığı, devlet içinde çok önemli görevleri olan en eski ve köklü bakanlıklardan biridir. Vergi idaresinin Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenmesiyle birlikte yerel yönetimlerin de vergi ile ilgili yönetsel görevleri vardır¹⁹.

Vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümü, İdarenin vergi almak, mükelleflerin vergiyi ödememek ya da söz konusu verginin daha az miktarda veya daha geç ödenmek istenmesiyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma ile çözmeyi amaçlayan bir müessesedir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi hem mükellefler hem de idare açısından bazı önemli sonuçlar doğurmaktadır. En önemli sonuç, uyuşmazlığın sona ermesidir. Sona eren uyuşmazlık idareyi kısa yoldan çözüme ulaştırmakta, mükellefe de psikolojik yönden olumlu sonuçlar yaratmaktadır. Ortaya çıkan bir diğer sonuç, mükelleflerin ödeme sırasında karşılaştığı kolaylıktır. Uzlaşma, pişmanlık ya da cezada indirim ile mükellef cezanın büyük bir kısmını kurtarabilmekte, idare ise kısmen olsa bile daha çabuk tahsil etme olanağına kavuşmaktadır. İdari aşamada

¹⁸ Ayrıntılı bilgi için; Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi Uyuşmazlığını Çözümleyen Kuruluşlar, 2-4-5”, Hürses, 8-10-11 Ocak 2000

¹⁹ Yenal ÖNCEL, “Mahalli İdareler Maliyesi”, Filiz Yayınları, İstanbul 1991, s:128

çözömlenen uyuşmazlık ile yargı yoluna başvurunun getirdiği emek, zaman ve bazı giderlerden kurtulunmaktadır²⁰.

B. VERGİ YARGISI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

Mükellef ya da vergi sorumlularıyla devlet arasında çıkan uyuşmazlıkların idare aşamasında çözümlenmesi, daha önce bahsedildiği gibi önemli yararları olan bir yoldur. Ancak bu yolun yeterli olmadığı, uyuşmazlıkların çözümlü için yargı yoluna başvurma gereği görülür. Vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru olan yargı yoluna vergi yargısı denir.

Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır²¹.

Vergi yargısının yargısal denetim dışında ikinci bir işlevi de içtihat yaratmasıdır. Vergi kanunlarındaki boşluk doldurma, çeşitli şekilde yorum ve vergi uygulamasının ortaya çıkardığı hukuksal sorunları çözüme, yargı organına düşen bir görev olmaktadır²².

Vergi yargısına genellikle mükelleflerin başvurduğu görölmektedir. Pek rastlanmamakla birlikte bazen idarenin birimleri arasındaki görüş ve uygulama farklılığı nedeniyle uyuşmazlığın yargı organına aktarıldığı ya da idari aşamada çözümlenen uyuşmazlığın vergi idaresince dava konusu yapıldığı görölmektedir. Yargı organınca verilen kararlar kesin hüküm niteliğindedir. Taraflar ancak bir üst yargı yoluna başvurarak kararın bozulmasını talep edebilir.

²⁰ OTO, a.g.m. s:69

²¹ Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" 4. Basım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No.513, Döner Sermaye Yayınları No.28, Ankara, 1997, s:186

²² KIZILO, a.g.e. s:56

Ülkemizde idari yargıya bağlı bir vergi sistemi uygulanmaktadır. Vergi mahkemeleri olan yargı sistemi içinde yer almakta, ayrıca bu mahkemelere itirazlar yine idari yargıya bağlı Bölge İdari Mahkemeleri ile Danıştay'a yapılmaktadır. Bölge İdari Mahkemesi ya da Danıştay'ın kararı üzerine mahkemenin vereceği kararla vergi davasına konu olan uyuşmazlık kesin bir çözüme bağlanmış olmaktadır²³.

III. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAPSAM VE NİTELİKLERİ

VUK kapsamına giren idari aşamalarda çözümlenen resim ve harçlarla ilgili uyuşmazlıklar dışında gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklar da idari aşamalarda çözümlenebilir. Dolayısıyla, idari aşamalarda çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıklarına gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer, emlak, gümrük, motorlu taşıtlar, resim ve harçlar girmektedir.

İdari aşamada çözümlenebilecek uyuşmazlık; mükellef ya da sorumlunun beyanı üzerine yapılan tarhiyattan, *re'sen*, *ikmalen* ya da *idarece* yapılmış bir tarhiyattan, mükellefiyetten, mükellefin şahsından, verginin konusundan ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin hatalı olmasından kaynaklanabilir.

İdari aşamada çözümlenen vergi uyuşmazlıklarının nitelikleri açısından incelendiğinde, bu tür uyuşmazlıkların genellikle mükelleflerin bildirimleri ya da defter ve belgelerin incelenmesi sonucu ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedenle, vergi ile ilgili birimlerdeki eksiklik ve hatalardan ortaya çıkan uyuşmazlıklar bu bildirimlerin oluşması sırasında yapılan kontrollerle çözümlenebilir.

²³ Ahmet KUMRULU, "Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri", Ankara, 1980, s:24-30

Bildirimler alındıktan sonra beyanname, defter ve belgeler üzerinde yapılan denetimlerden doğan uyuşmazlıklar da, idari aşamalarda düzeltme, cezada indirim, uzlaşma gibi yollarla çözümlenebilir²⁴.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamalarda çözümlenebilmesi için öncelikle ortada uyuşmazlık konusu bir olay, idari aşamada çözümlenebilir bir nitelik ve mükellefin veya sorumlunun buna ilişkin yükümlülükleri yerine getirmesi koşulu aranmaktadır²⁵.

IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNİN GELİŞİMİ

A. VERGİ HATALARINI DÜZELTME MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ

Vergi Usul Kanunundan önce, vergi hataları kavramı, mevzuatta maddi hata olarak yer almıştır. 213 sayılı VUK ile ilk kez vergi hatası deyimine yer verilmiştir. Yapılan son değişiklik ile vergi yargısında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeyle itiraz süresi içinde verilen düzeltme dilekçesinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin madde hükmüne son verilmiştir²⁶.

B. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ

Bu müessese, VUK 376. maddesi ile vergi hukukumuzda dahil edilmiştir. Başlangıçta re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya daha sonra 1961 yılında idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilmiştir. Sonra, kaçakçılık veya kusur nedeniyle kesilen cezanın birinci defada yarısının, daha sonra kesilen cezaların da üçte birinin indirilmesi kabul edilmiştir. Bu maddeye 1981 yılında ağır kusur cezası dahil

²⁴ Şükrü KIZILOĞ, "İdari Aşamada Çözümlenebilecek Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsam ve Nitelikleri", Hürses, 09.02.2000, s:7

²⁵ KIZILOĞ, a.g.e. s:98

²⁶ Nedim AKKURT, "Vergi Hataları", Mükellefin Dergisi, Aralık 2002, s:24

edilmiştir. 3239 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle cezada indirimin ancak ihbarnamelerin tebliğinden sonra istenebileceği hükme bağlanarak tarhiyat sonrası uzlaşmanın ardından indirim istenmesi uygulamasına son verilmiş, kusur ve ağır kusur cezaları kaldırılarak “vergi ziyai” cezası getirilmiştir²⁷.

C. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ

Bu müessese 1950 yılında vergi sistemine girmiş ancak tahmin edilen gelirin sağlanamaması üzerine 5815 sayılı kanun ile mevzuattan çıkarılmıştır. Mükelleflerin başvuruları üzerine tekrar getirilmiştir. Zaman içerisinde yapılan değişikliklerle ağır kusur cezası eklenmiş, emlak vergisi yönünden pişmanlık hükümleri kaldırılmış, vergi cezaları vergi ziyai cezasına dönüştürülmüş, yasadaki %2'lik ceza oranı gecikme zammına bağlanmış, kaçakçılık cezasına yer verilmemiştir²⁸.

D. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ

Uzlaşma müessesesi V.U.K.' a 1963 yılında 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle eklenmiştir. 1983 yılında 3239 sayılı kanunla V.U.K.' a eklenen Ek.11. madde ile “tarhiyat öncesi uzlaşma” vergi sistemimize girmiştir²⁹.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan 4369 sayılı kanunla; uzlaşma vergi asılları ile sınırlanarak, vergi cezaları kapsam dışına alınmış, kısmi uzlaşma imkanı getirilmiş, uzlaşmanın olmaması halinde mükellefe dava açma süresi sonuna kadar idarenin nihai teklifini düşünme olanağı ve bundan yararlanma şansı getirmiş, uzlaşma görüşmelerinde gözlemci bulundurabilme imkanı verilmiştir.

²⁷ KIZILOT, a.g.e. s:100

²⁸ Mehmet ÇANKAYA, “Pişmanlık ve Islah”, Maliye Postası, 15 Haziran 2003, s:51

²⁹ Erdal SÖNMEZ-Garip AYZAZ, “Uzlaşma” TÜRMOB Yayınları, No.122, Ankara, 2000, s:1

14.08.1999 tarihli 4444 sayılı kanunda, vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmış, hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumlarında yapılan 3 kat vergi ziyalı cezalı tarhiyatlarda ise hem vergi aslı, hem de vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır³⁰.

V. VERGİ HATALARININ YOL AÇTIĞI UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

A. VERGİ HATALARININ TANIMI

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. (VUK m.116)

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi Vergi Usul Kanunu vergi hatalarını iki grupta toplamaktadır: Hesap hataları ve vergi hataları³¹.

B. İDARİ AŞAMALARDA DÜZELTİLEBİLEN VERGİ HATALARI

1. Hesap Hataları :

Vergi Usul Kanunumuz hesap hatalarını; vergi miktarında hata, mükerrer vergilendirme ve matrah hataları olmak üzere üç başlık altında inceler.

a) Matrah Hataları: VUK 117. maddenin 1. bendine göre matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Bu tanımlamaya göre, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarnameler, takdir komisyon kararları, vergi

³⁰ Bülent AK, "Vergi Cezaları ve Uzlaşma", Yaklaşım, Mayıs 2000, Sayı: 89, s:66

³¹ Elif SONSUZUOĞLU, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü", Vergi Dünyası, Temmuz 1995, s:65

inceleme ve teftiş raporları, yoklama fişi, tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar, tahakkuk pusulası, matrah hatalarının yapılabileceği belgelerden başlıcaları olarak gösterilebilir³².

Matrah hataları tarh işlemi öncesi ve tarhiyat işlemi sırasında yükümlü ya da idare tarafından yapılan hatalardan oluşur. Bu hatalar genellikle basit ve anlaşması kolay nitelikli hatalardır.

b) Vergi Miktarında Hata: Hesap hatalarını açıklayan VUK'un 117. maddesinin ikinci bendi, "vergi miktarında hatayı nispet ve tarifelerin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış³³ veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış³⁴ veya gösterilmiş olmasıdır" olarak tanımlar.

Vergi miktarında hata, tarh işlemi sırasında yapılan hatalardır. Yapılan hatalı tarhiyat sonucu ödenmesi gereken vergi miktarı, doğru olarak belirlenememektedir.

c) Verginin Mükerrer Olması: VUK'un 117. maddesinin üçüncü bendine göre, verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi³⁵ veya alınmasıdır. Hesap hatasının oluşabilmesi için vergi döneminin, matrahın ve uygulanacak kanunun aynı olması gerekmektedir. Aynı matrah üzerinden bir defada birden fazla vergi istenmesi veya alınması, vergilendirme hatası olarak nitelendirildiğinden, hatalı işlemin düzeltilmesi gerekir³⁶.

³² Şükrü KIZILOĞLU, "Matrah Hataları ve Düzeltme", Hürses, 17.02.2000, s:7

³³ Danıştay 4. Daire 06.05.1994 tarih ve Esas No: 1993/3507 Karar No: 1994/2867

³⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 15.11.1991 Tarih ve Esas No: 1991/25, Karar No: 1991/1

³⁵ Danıştay 7. Daire 20.06.1984 tarih ve Esas No: 1983/294, Karar No: 1984/1292

³⁶ Selahattin TUNCER, "Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", Ankara, 1974, s:28

2. Vergilendirme Hataları :

Vergilendirme hataları VUK'un 118. maddesinde, mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık altında düzenlenmiştir. Vergilendirme hataları genellikle vergi dairesince yapılan ve mükellefin saptanması veya değerlendirmesine yönelik hatalardır.

a) Mükellefin Şahsında Hata: VUK'un 118. maddesi 1. bendine göre mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Uygulamada pek sık görülmeyen bu tür hatalı uygulama, düzeltme yoluyla idare tarafında giderilmekte böylece dava konusu yapılması önlenmiş olmaktadır³⁷.

b) Mükellefiyette Hata : Açık olarak vergiye tabi olmayan³⁸ veya vergiden muaf bulunan kimselerden³⁹ vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. (VUK 118/2)

c) Konuda Hata : Konuda hata kavramı, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen⁴⁰ ve vergiden müstesna bulunan gelir⁴¹, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerden üzerinden vergi istenmesi ve alınması olarak VUK'un 118. maddesinde tanımlanmıştır.

Buradaki hatanın oluşması, mükellefle bağlantılı değildir. Vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açıkça belli olmayan işlem ve olayların vergilendirilmesi,

³⁷ Şükrü KIZILOĞLU, "İdari Aşamalarda Düzeltilebilecek Vergi Hataları-4", Hürses, 18.01.1998, s:7

³⁸ Danıştay 9. Daire, 29.09.1992 tarih Esas No: 1990/2238 Karar No: 1992/1989

Danıştay 9. Daire, 15.05.1991 tarih Esas No: 1989/3405 Karar No: 1991/1796

³⁹ Danıştay 7. Daire, 17.10.1991 tarih Esas No: 1989/66 Karar No: 1991/2640

⁴⁰ Danıştay 4. Daire, 18.03.1993 tarih Esas No: 1992/138 Karar No: 1993/1436

⁴¹ Danıştay 4. Daire, 13.06.1979 tarih Esas No: 1978/4200 Karar No: 1979/1726

verginin konusuna girmekle birlikte vergiden istisna tutulan gelir, kıymetli evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda verginin konusunda hata yapılması söz konusu olacaktır⁴².

d) Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata : Vergilendirme hatalarının açıklandığı VUK'un 118. maddesinin son bendine göre vergilendirme⁴³ veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

C. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKMASI VE BU HATALARI DÜZELTMEME YETKİLİ ORGANLAR

Vergi ile ilgili işlemlerin uygulanması sırasında meydana gelebilecek hesap ve vergilendirme hataları VUK'un 119. maddesinde de ifade edildiği gibi, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile, üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile, hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile, mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesine karar verecek merci ilgili vergi dairesi müdürüdür. Bağımsız vergi dairelerinin olmadığı vergi ile ilgili işlemlerin Mal Müdürlüklerince idare edildiği yerlerde bu yetki Mal Müdürlüğüne kullanılır.

⁴² KUMRULU, a.g.e., s:109

⁴³ Danıştay 4. Daire, 29.06.1984 Tarih Esas No: 1983/1653 Karar No: 1984/2930

D. VERGİ HATALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTİLMESİYLE İLGİLİ İŞLEMLER

1. Re'sen Düzeltme :

Vergi dairesince tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması halinde düzeltme re'sen yapılır. Yapılan düzeltme mükellefin aleyhine bir durumdaysa; salınan ilave vergi, mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmek zorundadır. Mükellefin lehine yapılan düzeltmelerde, mükellefe düzeltme fişi örneğinin kendine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurmadığı takdirde, alacak hakkını kaybeder⁴⁴.

2. Talep Üzerine Düzeltme :

Mükellef, VUK' taki tanıma uygun bir hata yapıldığı fikrindeyse, hatanın düzeltilmesiyle ilgili işlemi yapmış olan vergi dairesine yazılı olarak başvurarak düzeltme talebinde bulunabilir. Vergi sorumlusu da düzeltme yolunu kullanabilir⁴⁵.

Düzeltilme yapılabilmesi için 5 yıllık zamanaşımı süresinin dolmamış⁴⁶ olması gerekmektedir. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ olunan vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yoluyla tebliğ edilip, dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri, ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten itibaren zamanaşımı süresi bir yıldan az olamaz. (VUK 126)

⁴⁴ M. Tahir UFUK, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", Maliye Postası Dergisi, Mayıs 1998, s:31

⁴⁵ Danıştay 4. Daire, 26.01.1986 tarih Esas No: 1985/3253 Karar No: 1986/343

Danıştay Vergi Dava Daireleri G.K. 22.04.1994 tarih Esas No: 1993/118 Karar No: 1994/195

⁴⁶ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 30.07.1984, 1/24424 - 126 - 119 / 50146

Düzeltilme talebi yerinde bulunursa, düzeltilme fişi hazırlanarak hata düzeltilir. Fazla istenen vergi silinir veya ödenmişse bu vergi iade edilir⁴⁷.

Dava açma süresi içinde düzeltilme talebinde bulunanlarda; düzeltilme isteğinin reddedilmesi durumunda mükellef 30 günlük yargı yoluna başvuru süresi bitmişse, kalan süre içinde vergi mahkemesine gidebilir⁴⁸. 30 günlük sürenin bitmesi durumunda ise Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla bir başvuru yapılabilir. Bu süre de İYUK 11. maddesine göre idari dava açma süresi içinde yani 60 gün içinde yapılması gerekir. Maliye Bakanlığından alınacak cevabın olumsuz olması durumunda da 30 gün içinde vergi mahkemesine gidilebilir.

E. VERGİ HATALARINDA KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

Uyuşmazlığın düzeltilme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu bir etki yaratmakta ve uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluk ortadan kalkmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamasında çözümlenmesi sonucu dava masrafları ve zaman kaybı engellenmektedir. Mükellef, uyuşmazlığı dava konusu yapması ve kaybetmesi durumunda davanın sonuçlandığı tarihe kadar gecikme faizi ödemek zorunda kalacaktır. İdari aşamadaki çözümlerin böyle bir sonucu yoktur.

⁴⁷ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Hatalarını Resen Düzeltilme", Ekonomik Bülten, 23-30 Eylül 1991, s:9

⁴⁸ Vergi idaresine dava açma süresi içinde başvurulduğu takdirde 30 günlük dava açma süresi durmaktadır. Vergi idaresinin olumsuz cevabından sonra duran süre kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Mükellef bu kalan süre içinde vergi mahkemesine dava açabilecektir. Danıştay bu yönde verdiği kararla idari konularla ilgili İYUK' ta yer alan düzenlemenin vergiler konusunda da uygulanması gerektiğine karar vermiştir. Danıştay 4. Daire 11.07.1985 tarih 2569/1931 sayılı kararı

İdare açısından bakıldığında sorun baştan halledilmekte, sorunun kendi bünyesi içinde düzeltme yoluyla gidermesi mükelleflerin idareye güven duymasını ya da güvenin artmasını sağlamakta, dava açılması halinde dava ile ilgili giderlerin uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi ile birlikte önlenmiş olmaktadır⁴⁹.

VI. CEZADA İNDİRİM YOLUYLA UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜLENMESİ

A. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN TANIMI

Cezaların indirimli olarak ödenmesi kavramı; mükellefler adına ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergiler ve bu vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyai, usulsüzlük cezalarına Kanunda belirtilen şartlarla dava açılmadan ödenmesi durumunda cezanın bir kısmının alınmamasını, başka bir deyimle affedilmesini ifade eder. Bu indirimin amacı vergi idaresiyle mükellef arasındaki uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden başlangıçta çözümlenmesidir⁵⁰. VUK'un 376. maddesinde belirtilen cezalarda indirim kapsamına; aynı kanunun 344. maddesine göre kesilen vergi ziyai cezası (01.01.1999 tarihinden öncesi için kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları), 352. maddeye göre kesilen usulsüzlük cezaları, 353, 355 ve 356. maddelere göre kesilen özel usulsüzlük cezaları girmektedir.

B. CEZA İNDİRİMİNDEN YARARLANMANIN KOŞULLARI

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmek için, vergi aslı ve cezanın dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde indirimli ödeme isteminde bulunulması, vergi aslı ile indirim yapıldıktan sonraki cezanın belirtilen süre içinde ödenmesi gerekir⁵¹.

⁴⁹ KIZILOĞLU, a.g.e. s:159-160

⁵⁰ Hakan AY- Ömer ÇAKICI, "Vergi Cezalarında İndirme", Maliye Postası Dergisi, Ekim 2002, s:59

⁵¹ Danıştay 4. Daire 12.08.1987 tarih Esas No: 1987/27 Karar No: 1987/1760

1. Vergi Aslı İle Cezanın Dava Konusu Yapılmaması :

Cezalarda indirim müessesesinin amacı, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması amacına yöneliktir. İdare bu nedenle alması gereken cezanın önemli sayılabilecek bir kısmının tahsilinden vazgeçmektedir. Dolayısıyla uyuşmazlık konusu vergi veya cezanın dava konusu yapılması durumunda mükellefler indirimli ödemedden yararlandırılmazlar⁵².

İndirim müessesesinde vergi asılları konu edilmemiştir. VUK 376. maddesinde yazılı koşullar yerine getirilse dahi vergi asıllarında ve bunların gecikme faizlerinde indirim yapılması olanaklı değildir⁵³.

Daha önce de belirtildiği gibi, ceza indirimi müessesesinden yararlanabilmek için vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması gerekir. Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse indirimin uygulanması gerekir. Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ile vergi farkından söz edilmesinin nedeni, bu şekilde tarh olunan vergide indirim yapılabilmesinin olanaklı olmasıdır⁵⁴.

Vergi cezalarında indirim yapılabilmesinin nedeni ise, tarh olunan verginin belli süre içinde ödenmesinin taahhüt edilmesi koşuluna bağlı bulunmaktadır. Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farkından bunlara bağlı vergi cezalarında yapılacak indirimin koşulu olarak söz edilmiştir⁵⁵.

⁵² KIZILOĞ, a.g.e. s:164

⁵³ Danıştay 3. Daire 13.06.1986 tarih Esas no: 1986/44 Karar No: 1986/851

⁵⁴ Hayreddin ERDEM, "4369 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler", Ankara, 1998, s:76

⁵⁵ İbrahim DEĞİRMENCİ, "İndirimli Ödemedden Yararlanabilmek İçin Neler Yapmak Gerekıyor", Ekonomik Bülten, 4-10 Eylül 1989, s:9

Vergi mahkemesi kararı üzerine, bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip, vergi ve cezanın tamamının ödenmek istenmesi, dava açma üzerine cezanın türünün değişmesi durumunda⁵⁶ da cezada indirim talebinde bulunulamaz.

Kolektif şirketlerde, şirketin ceza indiriminden yararlanabilmesi için; hem ortakların hem de şirketin dava yoluna gitmemesi gerekir. Ortakların vergi aslına karşı dava açmaları durumunda, şirket ceza indiriminden yararlanamaz. Çünkü kolektif şirketlerde gelir vergisi açısından vergi aslı şirketin ortakları adına, bunlara ilişkin cezalar ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir. (VUK m. 333)

Adi ortaklıkta, ortakların kişisel vergileri ile ilgili tarhiyatlarda her bir ortağın yapacağı cezada indirim talebi, diğerlerine bağlı olmaksızın göz önüne alınır.

Mirasçılık durumunda, mirasçılardan ölen kimse adına cezaya muhatap olması mümkün değildir. Ancak, ölüm nedeniyle kendilerine isabet eden yükümlülükleri zamanında yerine getirmemeleri ya da veraset ve intikal vergisi beyannamesinde eksik veya düşük beyanda bulunmalarından dolayı, adlarına tebliğ edilen ceza nedeniyle, her birinin ayrı ayrı cezada indirim talebinde bulunmaları mümkündür.

Yargı tarafından usul yönünden kaldırılan tarhiyatın, usulüne uygun bir şekilde yapılması durumunda, indirim talep edilebilir. Örneğin, ikmalen salınan bir verginin ve buna ilişkin cezanın uyumsuzluk konusu yapılması ve dava sonunda da tarhiyatın re'sen yapılması gerektiği nedeniyle ile terkin edilmesi durumunda, takdir komisyonunca takdir olunacak matrah üzerinden yapılacak tarhiyatla ilgili ceza için indirim talebinde bulunabilir. Çünkü bu

⁵⁶ Kaçakçılık cezalı bir tarhiyat nedeniyle vergi mahkemesinde dava açan bir mükellefin açmış olduğu dava sonunda, kaçakçılık cezasının vergi ziyayı cezasına çevrilmesi durumunda vergi ziyayı cezası için cezada indirim talebinde bulunulması örnek olarak gösterilebilir.

durumda matrah ve dolayısıyla vergi ve ceza hakkında yargı organlarınca karar verilmiş değildir⁵⁷.

VUK 376. maddesi uyarınca; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen veya vergi farkı ile vergi ziyayı cezası ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının indirimden sonraki kısmının, ihbarnameleri tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurularak, vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeneceği mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından bildirilirse;

- Vergi ziyayı cezasında, cezanın birinci defada yarısı,
- Daha sonra kesilen cezanın üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilmektedir.

Mükellef ya da sorumlu, farkı yazılı süre içinde ödemez⁵⁸ veya dava konusu yaparsa, indirimli ödeme ile ilgili uygulamadan yararlandırılmaz. Kısmen dava edilen matrah farkı durumunda, koşulların yerine getirilmesi kaydıyla ceza indiriminden yararlanacaktır⁵⁹. Yukarıda sözü edilen ½'lik indirimden mükellefler tüm yükümlülükleri boyunca yalnızca bir kez yararlanabilmektedir.

2. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması :

Cezaların indirimli olarak ödenmesinden yararlanmanın ikinci şartı, kendisine ceza kesilen kimsenin dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunarak vergi aslının tamamı ile cezanın indiriminden sonraki kısmını, dava konusu yapmaksızın ödeyeceğini bildirmesidir.

⁵⁷ KIZILOT, a.g.e. s:166

⁵⁸ Maliye Bakanlığı 21.05.1980 tarih 2 / 24466 - 376 / 304 sayılı özelgesi

⁵⁹ Şükrü KIZILOT, "Matrah Farkı Kısmen Dava Edildiğinde Cezada İndirim Uygulanabilir Mi ?", Ekonomik Bülten, 17-23 Aralık 1990, s:9

Dava açma süresi, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Tarhiyat sonrası uzlaşma isteminde bulunulması ise uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin uzlaşma komisyonu tutanağı tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. Vergi aslı ile ceza ihbarnamesinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, bunlardan ilkinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, cezada indirim talebinde bulunulmalıdır⁶⁰.

Uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu için, uzlaşmanın olmaması durumunda, buna ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük ek dava açma süresi oluşur. Ancak tutanağın düzenlendiği tarihte normal dava açma süresinin dolmasına daha fazla süre varsa, fazla olan bu süre esas alınır. Uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu VUK 376. maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunamaz.

Kendilerine vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine, vergi mahkemesine başvuranlar, dava açma süresi içinde, vergi mahkemesince de karar verilmemiş olması koşuluyla, davadan vazgeçmek suretiyle, cezadan indirim talebinde bulunabilirler. Ancak, dava açma süresinin dolmasından sonra, davadan feragat edilerek cezadan indirim istenemez⁶¹.

3. İndirimden Sonraki Kısmın Kanuni Süre İçinde Ödenmesi :

Cezaları indirimli ödeyerek, vergi uyuşmazlığını sona erdirebilmek için, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmın vadesinde ya da teminat gösterilmek koşuluyla vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ödeme bu sürelerde yapılmaz ise, daha önce öngörülen indirim geçersiz olur, cezanın tamamı tahsil olunur⁶².

⁶⁰ Vahit POLATKAN, "İdari Müracaat Yolu ve Vergi Cezalarının İndirimi Konusu", Pektim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Sayı:3, Şubat 1990, s:15

⁶¹ KIZILOT, a.g.e. s:169-170

⁶² Şükrü KIZILOT, "İndirimli Ödemeden Yaralanabilmenin Koşulları –VII - VIII", Hürses, 22-23.06.1999, s:7

Ödeme süresi, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden başlayarak 30 gündür. Bir aylık ödeme süresi, bu tarihten başlar. Teminat gösterilirse toplam süre 4 ay olur. Uzlaşmadan vazgeçilip indirim talep edildiğinde ödeme süresinin başlangıcı, ek dava açma süresinin bittiği tarihtir⁶³.

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, indirim talebinin tebliğ edilen vergi veya cezaya ilişkin dava açma süresi içinde yapılması şarttır. Ancak bu durumda, ödeme vadesi vergi ve ceza için ayrı ayrı hesaplanır.

Verginin aslının taksitle ödeneceği durumlarda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay ya da bu bir ayı izleyen ek üç aylık sürede ödenmesi gereken tutar, vadesi bu süre içinde gelmiş vergi aslının taksitleri ile cezanın indirimden sonraki kısmının tamamıdır⁶⁴.

C. CEZALARDA YAPILACAK İNDİRİM TUTARI

1. Vergi Ziyai Cezasında İndirim :

4369 sayılı yasa ile vergi ziyai cezasında bu cezaların birinci ya da ikinci kez işlenmesine göre farklı oranlarda indirim yapılmaktadır. Buna göre, vergi ziyai cezası ilk kez kesildiğinde 1/2 oranında indirim yapılmakta, daha sonra bu ikinci kez kesildiğinde de 1/3 oranında indirim yapılmaktadır.

Vergi ziyai cezasında yapılacak 1/2 oranındaki indirim, bir mükellefin tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Bundan sonra kesilecek cezalarda, sürekli olarak 1/3 oranında indirim uygulanacaktır⁶⁵. Vergi ziyai cezalarında birinci defada yapılacak 1/2

⁶³ (a) AY – ÇAKICI, a.g.e., s:63

⁶⁴ Şükrü KIZILOĞLU, “İndirimli Ödemeden Yararlanabilmenin Koşulları – IX”, Hürses, 24.06.1999, s:7

⁶⁵ Maliye Bakanlığı 19.11.1979 tarih 2 – 24475 – 1717 / 81524 sayılı özelgesi

oranındaki indirim, bu cezalardan yalnızca biri için söz konusu olmayıp, birden fazlası için de uygulanır.

Cezalarda tekerrür nedeniyle yapılan artırımlarda, artırılan kısmın üzerinden de ceza aslının tabi olduğu oranda indirim yapılır.

Cezada indirim uygulamasında, kesilen cezaların ilgili bulunduğu vergilerin farklı türden olması indirim oranını etkilemez. 1/2 oranında yapılan indirim her vergi türü için ayrı ayrı yararlanılan bir hak olmayıp mükellefiyet için söz konusudur. Bir kere yararlanılan 1/2 'lik orandan bir daha yararlanılamaz⁶⁶.

2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim :

Vergi aslına tabi olsun veya olmasın, tüm usulsüzlük cezaları indirimden yararlandırılır.

Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının kaçınıcı kez işlendiğine bakılmaksızın, her defasında 1/3 oranında indirim yapılır. İndirim yapılabilmesi için süresi içinde başvurulması ve vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödemesi ve ayrıca dava yoluna gidilmemesi gerekir⁶⁷.

D. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

Mükelleflerin indirimli ödeme isteminde bulunmaları sonucu, belirlenen vade içinde vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödemeleri sonucu, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş

⁶⁶ KIZILOTT, a.g.e. s:177-178

⁶⁷ Şükrü KIZILOTT, "Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi ve Sonuçları", Ekonomik Bülten, 29/05 – 04/06.1986, s:9

olmaktadır. Bu şekilde uyuşmazlık sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacaktır. Böylece emek ve zaman kaybı; dava açılması gerekmeyeceğinden harç, avukat gibi giderler olmayacaktır. İndirimli ödeme uygulamasıyla mükellef cezanın yarısı ya da üçte biri indirildiğinden önemli bir miktar cezadan kurtulmaktadır⁶⁸. Ancak, cezada indirim isteminde bulunan mükellef, indirimden sonra kalan vergi aslı ve cezayı belirlenen vadeye kadar ödemezse, ceza indiriminden yararlandırılmamakta, vergi aslı ve cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadırlar.

İdare açısından indirimli ödeme müessesesi incelendiğinde, uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümünü söz konusu olmadığından idari aşamada daha çabuk çözülebildiği görülecektir. Bu sayede emek ve zaman kaybı, dava açılmadığı için de idare açısından masraf söz konusu olmayacaktır. Uyuşmazlığa konu olan vergi ve ceza ile ilgili olarak dava açılıp mükellefin kazanması durumunda idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. İndirimli ödeme ile idare, vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmı tahsil edebilecektir. Daha önce bahsedilen mükellefin aleyhine olan vadesinde ödeme yapılmaması durumunda idarenin lehine olarak, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın tamamını tahsil yoluna gidecektir⁶⁹.

VII. PIŞMANLIK VE ISLAH

A. PIŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN TANIMI

Pişmanlık ve ıslah, işlediği vergi ziyayı suçu nedeniyle pişmanlık duyan bir mükellefin, bu pişmanlık iradesi nedeniyle kendisine ceza kesilmemesi suretiyle, ziyaa uğrattığı vergiyi belirleyen zammı ile birlikte,

⁶⁸ Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi”, Mali Sorunlara Çözüm, Sayı: 5, Şubat 1998

⁶⁹ Şükrü KIZILOĞLU, “İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları – 4”, Hürses, 28.06.1999, s:7

ihtilaf konusu yapmaksızın ve kısa yoldan Hazine' ye intikalini sağlamayı hedefleyen bir kurumdur⁷⁰.

Buna göre pişmanlık VUK'un 371. maddesinde beş bent şeklinde yazılı koşulların tahakkuku ile mükelleflerin re'sen başvuruları üzerine, zamanında yerine getirilmeyen kanuni yükümlülüklerin daha sonraki bir dönemde ve cezasız olarak yerine getirilmesini mümkün kılan bir müessese olarak tanımlanabilir.

Pişmanlık uygulaması; bildirim dayanan konunun beyana dayanan vergilerle ilgili olması, vergi ziyai cezasına konu olabilecek nitelikte bir olayın bulunması, mükellefin bir dilekçe ile ilgili makamlara başvuruda bulunması durumlarında söz konusu olabilmektedir⁷¹.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi⁷², beyana dayalı belediye vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi⁷³ gibi beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür. Bu vergilere bağlı olarak veya vergiler üzerinden hesaplanan fon ve benzeri alacaklar da pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanırlar. Süresinde verilmeyen muhtasar beyanname de pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vergi dairesine verilebilir⁷⁴.

VUK 371. maddesinde pişmanlık hükümlerinin emlak vergisinde uygulanmayacağı öngörülmüştür. Bunun nedeni vergi idaresi tapu kayıtlarından, vergi dairesi ve belediye tahsil dairesi kayıtlarından ihlal fiillerini saptayacak durumdadır. Emlak Vergisi Kanununun 32. maddesi

⁷⁰ Hakan AY – Ömer ÇAKICI, “Pişmanlık ve ıslah – 1”, Maliye Postası, 15 Haziran 2002, s:55

⁷¹ Şükrü KIZILOĞLU, “Pişmanlık ve ıslah Kurumunun Hukuki Niteliği – 1”, Hürses, 27 Aralık 1988, s:7

⁷² Danıştay 7. Daire 05.12.1990 tarih Esas No: 1987/25 Karar No: 1990/3930

⁷³ Danıştay 9. Daire 29.04.1991 tarih Esas No: 1989/4839 Karar No: 1991/1543

⁷⁴ Maliye Bakanlığı 13.03.1989 tarih 3 –24466 – 371 – 535 / 19841 sayılı özelge

değiştirilerek 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir⁷⁵. Bu değişikliğe göre, bildirim süresinde verilmemesi durumunda vergi idarece tarh edilmekte ve her yıla ilişkin vergi değeri 1319 sayılı Kanunun 29. madde hükmü dikkate alınarak hesaplanmaktadır⁷⁶.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı meydana getiren bir fiilin mükellef veya sorumlu tarafından haber verilmesi halinde, vergi ziyayı cezası kesilmesini önler. Bu nedenle 4369 sayılı kanunla kaldırılmadan önceki kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının, 4369 sayılı kanunla getirilen vergi ziyayı cezasının yani vergi ziyasına bağlı olarak kesilecek cezanın kesilmesini önlemektedir⁷⁷.

Genel usulsüzlük cezaları ise müessesenin kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu düzenlemenin doğal bir sonucu olarak da; uygulamada genel kabul görmeyen işlemler de söz konusu olabilmektedir⁷⁸.

Örneğin, Vergi Usul Kanununun 336. maddesi uyarınca, usulsüzlük cezasının vergi ziyayı cezası ile birleşmesi ve miktar yönünden en ağır olanının uygulanacağı durumlarda dahi; uygulama gereği, mükellefler usulsüzlük müessesesinin tüm koşullarını yerine getirmelerine rağmen yine de usulsüzlük cezası ödemek zorunda kalmaktadır⁷⁹. Zamanında verilmeyip sonradan pişmanlıkla verilen beyannameler için usulsüzlük cezası uygulanmaktadır⁸⁰.

⁷⁵ Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, s:216

⁷⁶ (b) AY – ÇAKICI, a.g.e. s:57

⁷⁷ Yusuf KARAKOÇ, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 76, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, 1977. s:30

⁷⁸ Ahmet YILMAZ, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, 1979, S:2, s:173

⁷⁹ Maliye Bakanlığı 10.11.1987 tarih 3 – 24466 – 371 – 72575 sayılı özelgesi

⁸⁰ Yafes PEHLİVAN, “Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, Maliye ve Sigorta Yorumlar, 15 Ocak 2003, Sayı:384, s:110

B. PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNDAN YARARLANMANIN KOŞULLARI

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak suretiyle vergi suç ve cezalarından idari aşamada kurtulabilen mükellef ya da sorumluların yerine getirmeleri gereken koşullar iki bölümde incelenebilir.

1. Uygulamanın İstenmesi İçin Gerekli Koşullar (Kendiliğinden Haber Verme)

VUK. 371. maddesinde, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, belirli kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilemeyeceği belirtilmektedir. Bu müesseseden suçun işlenmesine katılanların da yararlanılabileceği belirtilmektedir.

Üçüncü kişiler tarafından verilen pişmanlık dilekçesiyle pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün olmaz. Mükellefin kendi suçunu haber vermesi, beyanname verme süresi geçtikten sonra ve vergi ziyayı meydana geldikten sonra ancak tarh süresinin bitiminden önce olmalıdır.

Beyannamenin süresinde verilmediğini saptayan vergi dairesince yükümlülerin beyana çağırılması üzerine verilen beyannamelerin "kendiliğinden haber verme" koşulu gerçekleşmeyeceğinden pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacakları kuşkusuzdur⁸¹.

Haber vermenin ilgili makamlara yapılmış olması, pişmanlık dilekçesinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması gerekir⁸².

⁸¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 02.10.1992 tarih Esas No: 1991/ 420 Karar No: 1992/322
Danıştay 4. Daire 23.10.1984 tarih Esas No: 1983/2972 Karar No: 1984/3805

⁸² (b) AY – ÇAKICI, a.g.e. s:60

a) Haber Vermeden Önce, Haber Verilen Husus Hakkında İhbar Yapılmamış Olması : Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi ziyai şeklinde işlediği fiilleri haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile⁸³ veya sözlü beyanı tutanakla belgelemek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekir.

İhbar sahibinin gerçek veya tüzel kişi olmasının önemi yoktur. Haber verme ile haber verilen konu hakkında yapılan ihbarın aynı gün içinde yapılması durumunda ihbara öncelik verilir. İhbar yapılan ilgili makam ise genellikle Maliye Bakanlığının merkez teşkilatıdır⁸⁴.

b) Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlanmamış, Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması : Pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanmasını istemek için haber verme tarihinden önce vergi inceleme elemanlarınca incelemeye başlanılmamış olması gerekmektedir. İncelemeye başlanması, durumun vergi dairesine bildirilmesi, bir tutanakla tespit edilmesi veya davet yazısının mükellefe tebliğ edilmesi anlamındadır⁸⁵.

Mükellefin veya yetkili kişinin imzasını taşıyan yazılı bir tespit olmadan inceleme elemanının mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine incelemeye başladığına dair yazı yazması, pişmanlık talebinin kabul edilmemesi için yeterli değildir. Ancak inceleme elemanı, vergi dairesine mükellefin beyanname vermediğini yazılı olarak bildirmişse, bunun resmi bir ihbar olarak kabul edilmesi ve pişmanlık talebini önlemesi gerekir⁸⁶.

Mükellefin pişmanlıktan yararlanabilmesinin bir başka koşulu da pişmanlığa konu olan olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olmasıdır. Uygulamada takdir komisyonuna sevk ile pişmanlık ve ıslah talebinin, yükümlülüğü yerine getirme süresinin bitimini izleyen ilk güne rastlaması

⁸³ Danıştay 4. Daire 28.04.1973 tarih Esasa No: 1972/76 Karar No: 1973/2351

⁸⁴ KIZILOT, a.g.e. s:202

⁸⁵ Şükrü KIZILOT, "Pişmanlık Talebine Engel Durumlar - 1", Hürses, 16.06.1998, s:7

⁸⁶ Danıştay 4. Daire 23.06.1987 tarih Esas No: 1986/1396 Karar No: 1987/2235

durumunda, mükellefin talebi kabul edilmekte ve henüz takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş evrak işleminden kaldırılmaktadır. Burada, takdire sevk işlemi, vergi dairesi bünyesinde tamamlanmış olmasına rağmen; mükellefin iyi niyetinden dolayı, gereksiz işlemlerden kaçınılmakta ve müesseseye işlerlik kazandırılması amaçlanmaktadır⁸⁷.

2. Pişmanlık Dilekçesinin Verilmesinden Sonra Yerine Getirilmesi Gereken Koşullar

Yalnızca pişmanlık dilekçesinin verilmiş olması, fiilin cezalandırılmaması için yeterli değildir. Mükellef ya da sorumlusunun bundan sonra yerine getirmesi gereken başka yükümlülükleri de vardır. Bu koşullar iki başlıkta incelenebilir.

a) Hiç Verilmemiş Olan Beyannamelerin Verilmesi : VUK 371. maddesinin 3 numaralı bendinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması gereklidir.

15 günlük sürenin haber verme dilekçesinin verildiği günü takip eden günden başlatılması gerekir⁸⁸. Haber verme dilekçesinin posta ile gönderilmesi halinde, taahhütlü postalarda postaya verilme tarihi, adi postalarda dilekçenin vergi dairesi kayıtlarına geçirildiği tarih, haber verme tarihi olarak kabul edilmektedir.

Mükelleflerin süresinde vermedikleri beyannameleri bir dilekçe ekinde vergi dairesine vermeleri ve 371. maddede yer alan şartları da yerine getirmeleri halinde, dilekçede pişmanlık isteğinden bahsedilmese dahi,

⁸⁷ KIZILOĞ, a.g.e. s:207

⁸⁸ Danıştay 13. Daire 10.01.1980 tarih Esas No: 1979/2342 Karar No: 1980/2
Danıştay 3. Daire 28.12.1988 tarih Esas No: 1987/2319 Karar No: 1988/3136

pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı hem Danıştay hem de Gelir İdaresi tarafından kabul edilmiştir⁸⁹.

b) Eksik veya Yanlış Beyanların Tamamlanması veya Düzeltilmesi : VUK'un 371. maddesinin 4 numaralı bendinde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilmesi için, eksik veya yanlış yapanların vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi şart koşulmuştur⁹⁰.

c) Vergiler ve Hesaplanacak Pişmanlık Zammının Ödenmesi : Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin 5 numaralı bendine göre, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilmesi için, mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için⁹¹, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte, haber verme tarihinden başlayarak⁹² 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Haber verme tarihinden sonraki 15 gün içinde ödenmesi gereken vergi, şüphesiz haber verme tarihi itibarıyla ödeme süresi geçen vergilerdir. Dolayısıyla vadesi gelmemiş vergilerin bu süre içerisinde ödenmesi söz konusu olmadığı gibi, bu vergiler için de pişmanlık zammı hesaplanması da mümkün değildir.

Pişmanlık talebinde bulunan mükellefin zamanında ödemediği vergilerin yanı sıra, hesaplanacak pişmanlık zammını da ödemesi gerekir. Pişmanlık zammı ödeme süresi geçmiş vergi üzerinden, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Taksitle ödenen

⁸⁹ Danıştay 4. Daire 07.12.1982 tarih Esas No: 1982/3743 Karar No: 1982/4373 ve Maliye Bakanlığı 15.07.1986 tarih VUK: 3 – 24466 – 371 – 413 sayılı Özelgesi

⁹⁰ Hakan AY – Ömer ÇAKICI, “Pişmanlık ve İslah – 2”, Maliye Postası, 1 Temmuz 2002, s:50

⁹¹ Danıştay 4. Daire 11.05.1983 tarih Esas No: 1982/2795 Karar No: 1983/3619

⁹² Danıştay 13. Daire 10.01.1980 tarih Esas No: 1979/2342 Karar No: 1980/2

vergilerde ödeme tarihi, taksit tarihi olduğundan, pişmanlık zammının, taksit tarihinden haber verme tarihine kadar hesaplanması gerekmektedir.

Geçici vergiye ilişkin pişmanlık talebinde bulunulması halinde ise pişmanlık zammının verginin normal vade tarihinden, mahsup edileceği tarihe kadar hesaplanması gerekir⁹³.

C. PİŞMANLIK VE ISLAH TALEBİYLE VERİLEN BEYANNAMELERİN DURUMU

1. Verilen Beyannameler Üzerinde Yapılacak İşlemler :

Mükellef, pişmanlık ve ıslah talebini vergi dairesine bildirdikten sonra, VUK 371. maddesindeki koşulları taşıyıp taşımadığı araştırılır.

Beyanname, koşullara uyuyorsa, süresinde verilmiş beyanname gibi beyan üzerinden ve tahakkuk fişi esasına göre gerekli tarhiyat yapılır. Düzenlenen tahakkuk fişinin bir örneği, mükellef veya beyannameyi getiren kişiye verilir ve böylece verginin tahakkuku sağlanmış olur.

Düzenlenen tahakkuk fişi üzerine 15 günlük sürenin bitim tarihi (vade) yazılır. Bu vadenin talep tarihi itibarıyla ödeme süresi geçmiş vergiler yönünden olacağı kuşkusuzdur.

Beyannamenin postadan alınması durumunda ise, tarhiyat işlemi, tahakkuk fişinin “mükellef” nüshası, alma haberli olarak ve posta aracılığıyla ya da memur eliyle mükellefin bilinen adresine gönderilir⁹⁴.

⁹³ Mehmet Ali ÖZYER, “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, HUD Yayınları, Ankara, 2001, s:670

⁹⁴ KIZILOĞLU, a.g.e. s:218

2. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler Üzerinde Yapılacak İşlemler :

Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin VUK 371. maddesinde yazılı koşullara uyup uymadığı araştırılır. Beyanname ister dilekçe ile birlikte, ister anılan maddede öngörülen 15 günlük süre içinde verilmiş olsun gerekli vergi 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda pişmanlık zammı ile birlikte tahakkuk ettirilir.

Haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresinin son günü tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının vadesi tahakkuk fişine yazılır. Ayrıca beyanname, süresinde verilmediğinden bir kat da "birinci derece usulsüzlük cezası" kesilir. Pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre içinde verilen beyannamede, matrah beyan edilmemişse (zarar beyanı ve matrah olmakla beraber mahsup nedeniyle ödenecek vergi olmaması durumu dahil) veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe de yazılı olarak bildirilir. Ayrıca iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve matrah takdiri için gerekli işlemler yapılır.

Pişmanlık istemiyle verilen beyannamelere ait tahakkuk fişi beyannamenin alındığı anda kesilir. PTT ile gönderilmiş olması durumunda, tahakkuk fişinin mükellef yazılı nüshası, adi posta ile mükellefin adresine gönderilir. Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının, süresi içinde tamamen ödenmediği tespit edildiğinde, pişmanlık zammı terkin edilir ve beyanname hiç verilmemiş kabul edilerek gerekli ceza ihbarname kuralına göre, daha önce kesilen bir kat usulsüzlük cezası ile diğer cezalar arasında kıyaslama yapılarak en ağırı kesilir. Takdir komisyonuna veya incelemeye, matrah tespiti için sevk edilir. Verginin vadesi de bir aya tamamlanır ve durum hesap kartına işlenir.

Pişmanlık isteminde bulunduğu ve bu talebi kabul edildiği durumda 15 günlük süre içinde verilmeyen beyanname, daha önce verilmiş olan beyannamenin tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyanname niteliğinde ise, re'sen takdir işlemi yapılamaz. Bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulması sağlanır.

Vergi, kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyanname kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilmişse, bu beyanname kabul edilir. Pişmanlık zammı tahakkuk ettirilmez. Ancak beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle, bir kat usulsüzlük cezası kesilir⁹⁵.

3. Kanuni Süreden Sonra Verilen Ek Beyannameler :

Kanuni süresinde verilen beyannameye ek olarak kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilen beyanname üzerine Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesinin 5 numaralı bendinde belirtilen işlemler yapılarak, ek tahakkuk fişi düzenlenir ve usulsüzlük cezası kesilmez. Beyanname veriliş tarihi ve usulü dikkate alınarak işlemler yapılır⁹⁶.

D. TALEBİN REDDİ, KOŞULLARA UYULMAMASI, HÜKÜMLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulüne engel olacak bir durumun tespiti halinde, kabul edilmeme nedeni gerekçeli ve yazılı olarak mükellefe bildirilir.

Talep dilekçesi ile birlikte beyannamede verilmiş ise; talebin reddine rağmen, mükellefe iade edilmez. Bu şekilde verilmiş beyannameler, süresinde verilmemiş beyanname hükmünde kabul edilerek gerekli tarh ve

⁹⁵ KIZILOT, a.g.e. s:220

⁹⁶ Maliye Bakanlığı 17.09.1998 tarih 030 / 3044 – 371 – 655 / 032726 sayılı Özelgesi (Yaklaşım, Yıl: 6, Sayı: 72, Aralık 1998, s:206-207)

ceza işlemleri, ihbarname esasına göre tamamlanır. Talep, kanuni süreyi izleyen 15 günün bitiminden sonra verilmiş ise, VUK'un 30. maddesinin 1 numaralı bendi gereğince; olay, ayrıca takdir komisyonuna intikal ettirilir. Başka takdir nedeninin bulunması durumunda ise beyannamenin 15 günlük sürenin bitiminden önce verilip verilmediğine bakılmaksızın re'sen takdire gidilir. Gerekli görülmesi durumunda, ilgili hesap dönemi işlemleri, vergi incelemesine da alınabilir.

İhbarname esasına göre yapılan tarhiyata öncelikle usulsüzlük cezası uygulanması ile yetinilmekte, daha sonra takdir komisyonu kararına göre yapılacak tarhiyat esnasında vergi cezası da uygulanmakta ve bu uygulamada, VUK 336. maddesindeki ceza hükmü göz önünde tutularak miktar yönünden en ağır olanının kesilmesi ile yetinilmektedir⁹⁷.

Beyannamenin 15 günlük sürede verilmemesi durumunda, pişmanlığın uygulanmasına olanak kalmayacaktır. Bu durumda, mükellef beyannamesini vermeyen mükellefler listesine alınır ve beyana çağrı, re'sen takdir gibi işlemlere başvurulur. Gerekli görülürse vergi incelemesine de başlanabilir.

Mükellefin, beyanı üzerinden tarh edilen vergilerden ödeme süresi geçmiş bulunanlarla pişmanlık zammının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde tamamen ödenmemesi durumunda da aynı şekilde pişmanlık ve ıslah hükmü uygulanamayacaktır. Böyle bir durumun varlığı halinde, daha önce beyan üzerinden ve tahakkuk esasına göre yapılmış tarhiyat silinecek, fakat aynı beyanname üzerinden ihbarname ve cezalı tarhiyat işlemi yapılacaktır⁹⁸.

Beyan üzerinden tahakkuk fişi esasına göre tarh edilen vergilerin 15 günlük süre içinde kısmen veya bu sürenin bitiminden sonra tamamen

⁹⁷ KIZILOT, a.g.e. s:221

⁹⁸ Maliye Bakanlığı 10.11.1987 tarih 3 – 24466 – 371 – 465 / 72578 sayılı özelge

ödenmiş olması durumunda mahsup ve terkin işlemleri, ihbarname esasına göre yapılacak tarhiyat işlemleri kesinleşinceye kadar ertelenir. Ayrıca dönem matrahının re'sen takdiri için ilgili takdir komisyonuna başvurulur⁹⁹ ve gerekli bulunması durumunda, vergi incelemesi yoluna da gidilebilir.

Pişmanlıkla beyanname verilmesi durumunda, pişmanlık hükümlerinin yerine getirilmemesi re'sen takdiri gerektirir¹⁰⁰. Ancak, takdir olunan matrahın, yükümlü beyanının aynı olduğu durumlarda vergi ziyayı cezası uygulanmaması gerekir. Yükümlü beyanı ile takdir olunan matrah farklı ise, bu farka göre vergi ziyayı cezası uygulanmalıdır. Beyannameyi pişmanlıkla veren yükümlünün 15 günlük süre içinde vergileri ödeyememesinin çok zor durumda olmasından ileri gelmesi durumunda tarhiyat yapılmamalıdır¹⁰¹.

E. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara bildiren mükelleflere, vergi ziyayı cezası kesilmemekte, düşük oranlı bir pişmanlık zammı alınmakla yetinilmektedir. İdari aşamada çözümlenmesi nedeniyle vergi suç ve cezalarının uygulanmasını önlemektedir. Beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmesi ve tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının da süresi içinde ödenmesiyle vergi uyuşmazlığı çözümlenmiş olmakta, uyuşmazlığın yargı mercilerine intikali önlenmiş olmaktadır¹⁰².

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, mükellef yönünden ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin

⁹⁹ Danıştay 4. Daire 29.03.1984 tarih Esas No: 1984/644 Karar No: 1984/1389

¹⁰⁰ Danıştay 4. Daire 24.09.1966 tarih Esas No: 1962/4957 Karar No: 1966/3544. Aksi yönde bir karar için Danıştay 4. Daire 11.03.1985 tarih Esas No: 1984/1859 Karar No: 1985/766

¹⁰¹ Danıştay 4. Daire 22.02.1982 tarih Esas No: 1981/1748 Karar No: 1982/198

¹⁰² Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözülmesi", Mali Sorunlara Çözüm, Haziran 1986, s:10

önlenmesidir. İdari aşamada çözümlenen uyuşmazlık sonucu mükellefler yargı mercilerine başvurma ve dava aşamalarında karşılaşacağı emek ve zaman kaybından kurtulmaktadır.

İdare açısından bakıldığında, mükellefin süresinde vermediği beyannameyi pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte vadesinde ödemesi durumunda, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmakta, böylece idare söz konusu vergiyi biran önce tahsil ettiği görülmektedir.

İdari aşamada çözümlenmesinin idareye sağladığı bir diğer avantaj da emek ve zaman kaybı olmamasının yanı sıra dava açılmaması nedeniyle birçok giderin idare tarafından karşılanmamasıdır.

Süresinde verilmeyen beyannamelerin bir kısmının pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre alınabilmesi, bu mükelleflerin beyan edilmeyen matrahının re'sen takdir yoluyla belirlenmesini de engelleyeceğinden takdir komisyonlarının yükü de önemli ölçüde azalabilecektir. Ayrıca, verilen beyannameler süresi içinde verilmiş olarak kabul edildiğinden, beyannamenin süresinde verilmediği gerekçesiyle re'sen takdir yoluna başvurulmadığı gibi vergi ziyai cezası da kesilmemektedir¹⁰³.

¹⁰³ Servet ŞAMLIOĞLU, "Pişmanlık Hükümlerine Uyulmasının Sonuçları", Verginin Dergisi, Sayı: 33, Şubat 1969, s:11

VIII. UZLAŞMA

A. UZLAŞMA KURUMUNUN TANIMI

Vergide uzlaşma, adından da kolayca anlaşılacağı gibi, mükellef ile vergi idaresinin tarh edilmiş veya tarh edilecek bir verginin ödenecek tutarı üzerinden anlaşmaya varmalarıdır¹⁰⁴.

Uzlaşma, hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyat konusunda ihtilaf yoluna başvurulmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşmaları ve yapılan tarhiyatın bu şekilde düzeltilmesidir¹⁰⁵. Bu müessese ile tarafların belirttikleri serbest iradelerine dayanarak vergi miktarlarının veya buna bağlı vergi cezalarının anlaşılması tutar üzerinde ödenmesini kabul ederler¹⁰⁶. Barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma, vergi yönetimi ve yükümlü bakımından somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede, idari aşamada ortadan kaldırılmasına yöneliktir¹⁰⁷.

Uzlaşma uygulaması iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlar,

1. Tarhiyat öncesi uzlaşma
2. Tarhiyat sonrası uzlaşma dır¹⁰⁸.

Uzlaşma ile ilgili olarak uyulacak esaslar bir yönetmelikle belirlenmiştir¹⁰⁹. "Tarhiyat öncesi uzlaşma" isteyen bir mükellefin, daha sonra "tarhiyat sonrası uzlaşma" talep etmesi mümkün değildir. Kısaca mükellefler

¹⁰⁴ Mehmet KORKUSUZ, "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerinde Bir Değerlendirme", Yaklaşım, Kasım 1999, s:74

¹⁰⁵ Gürol ÜREL, "Uzlaşma", Mükellefin Dergisi, Kasım 1999, s:74

¹⁰⁶ Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, Ankara, Yıl: 1, 1973, s:47

¹⁰⁷ Ahmet KUMRULU, "Uzlaşmaya İlişkin İçtihatları Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukuku Hakkında Teori, Uygulama ve Öğretim", Danıştay Dergisi, Ankara, 1989, s:17

¹⁰⁸ Ahmet EROL, "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", Yaklaşım, Sayı: 104, Ağustos 2001, s:53

¹⁰⁹ Resmi Gazete, 03.02.1999, No: 23690

tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşmadan yalnızca birini talep edebilirler¹¹⁰.

B. UZLAŞMANIN AMACI VE NEDENLERİ

Uzlaşma müessesesinin amacı, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara kesilen cezalarda, dava yoluna başvurmaksızın vergi idaresi ile mükellefin anlaşmasını sağlamaktır. Bu amaç ve vergi alacağıının bir an önce Hazine'ye intikal etmesini sağlamak için bu müessese getirilmiş ve uzun yargı prosedürüne, masraflara, ek zahmetlere katlanmadan tarafların anlaşması amaçlanmıştır. Ayrıca mükellefin kastı olmadan meydana gelen veya idarenin hatası nedeniyle sebebiyet verilen uyuşmazlıklarda tarafların iyi niyetinin korunması ve mağdur olmamaları da amaçlanarak, mükellefle idare arasındaki olumsuz ilişkilerin kısa sürede düzeltilmesi sağlanmaya çalışılmıştır¹¹¹.

Vergi Usul Kanununa göre uzlaşma yapılmasının nedenleri aşağıdaki gibi açıklanabilir;

- i. Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ve bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- ii. Tarhiyatta VUK'nun 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef tarafından iddia edilmesi,
- iii. Vergi ziyasına sebebiyet vermesinin mükellef tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- iv. Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi,

Şartlarından en az birinin bulunması gerekir¹¹².

¹¹⁰ Ahmet EROL, "Yeni Şekliyle Uzlaşma Müessesesi", Mükellefin Dergisi, Sayı: 41, Şubat 1999, s:74

¹¹¹ Ahmet OZANSOY, "Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", Yaklaşım, Mayıs 2000, s:205

¹¹² Yafes PEHLİVAN, "Uzlaşma Müessesesi -1", Maliye Postası, 15 Kasım 2002, s:87

Ancak, uygulama mükelleflerin bu sebeple birine dayanıp dayanmadığı üzerinde fazlaca durulmamakta ve zımnen birinci nedenin var olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir. Bu durumun kanun hükümlerinin yok sayılması kabul edilerek eleştirildiği görülmektedir¹¹³.

C. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir¹¹⁴.

1. Komisyonların Kurulması :

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin¹¹⁵ 5. maddesinde Merkezi İnceleme Elemanlarınca yapılacak incelemelerde komisyonların teşkili, 6. maddesinde Mahalli İnceleme Elemanlarınca yapılacak incelemelerde komisyonların teşkili, 7. maddesinde de “Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili” hüküm altına alınmıştır¹¹⁶.

- Merkez inceleme elemanlarınca devamlı çalışma yerlerinde yapılan inceleme için; uzlaşma komisyonu incelemeyi yapanın kurul mensubu olması halinde, ilgili kurul başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanlarından olması halinde, ilgili genel müdürlükçe belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma

¹¹³ Metin KOCABAY, “Uzlaşma Müessesesinde Etkinlik”, Vergi Raporu, Ekim-Kasım 2002, Sayı: 61, s:92

¹¹⁴ Şükrü KIZILOĞLU, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma –1”, Hürses, 16.02.1999, s: 7

¹¹⁵ Resmi Gazete, 24.08.1999 tarih ve 23796 numaralı

¹¹⁶ Yafes PEHLİVAN, “Uzlaşma Müessesesi –2”, Maliye Postası, 1 Aralık 2002, s:74

komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Gereken durumlarda birden fazla komisyon kurulabilir¹¹⁷.

- Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Üç inceleme elemanından oluşmaması durumunda, komisyon üyeleri iki inceleme elemanı ile vergi dairesi müdürü veya vergi müdüründen oluşur.

Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının bağlı olduğu kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinin en kıdemlisi, komisyon başkanı olur.

İncelemeyi yapanlar, merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde teşekkül edecek komisyona üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler. İncelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar¹¹⁸.

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlük, uzlaşmayı **“bölgesel düzeyde”** yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir¹¹⁹.

¹¹⁷ Hatice ELA – M. Aykut KELECİOĞLU, “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, Vergi Sorunları, Haziran 2000, s:124

¹¹⁸ Hayrettin TURAN, “4369 Sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Mart 1999, s:31

¹¹⁹ Mehmet VURAL, “Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları”, Maliye Postası, Mart 2001, s:57

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması :

a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi : Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimselerin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekil vasıtası ile (tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri yoluyla) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip ya da grup başkanlığına başvurması şarttır. Tüzel kişiliğe sahip şahıs ortaklarında tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, ortaklardan birinin uzlaşma talebinde bulunmaması durumunda diğer ortak veya ortakların uzlaşma hakkının bulunmaması gerekir. Tutanağın düzenlenmesi sırasında tüm ortakların tutanakta bulunması gerekir¹²⁰.

Tarhiyat öncesi uzlaşma için uzlaşma talebi, yazılı olarak, inceleme yapan inceleme elemanına, inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanlığına yapılır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer¹²¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, yetkili makamlara yazılı olarak yapılmaktadır. İlgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı tarafından belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmış olup olmadığı gözden geçirilir. Uygun ise bu durum incelemeyi yapan elemanca ekip veya grup başkanlığına bildirilir ve işlemlere devam edilir¹²².

b) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi : Tarhiyat öncesi uzlaşma, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde talep edilebilir. Mükellefin bilgisi dışında haricen yapılan incelemelerde, inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi

¹²⁰ Sakıp ŞEKER, "Uzlaşma ve Sonuçları", Vergi Sorunları, Sayı: 1991/4, s:43

¹²¹ M. Tahir UFUK, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları", Yaklaşım, Ağustos 2001, s:111

¹²² Abdurrahman AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", Gazi Kitapevi, Ankara, 2001, s:70-71

üzerine yetkili komisyonu başkanı ile irtibata geçerek uzlaşma gününü belirler ve bu durum uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir. İnceleme raporunun bir örneği, davet yazısına eklenir. Yönetmeliğin 13. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarının inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 7 gün önce hem uzlaşma komisyonuna hem de ilgili mükellefe bildirilmesi gerekir¹²³.

c) Uzlaşmanın Yapılması : Belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmesinden sonra uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımı ile toplanır ve çoğunlukla karar verilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, uzlaşma sağlanmış olmasa bile bir tutanak düzenler. Düzenlenen uzlaşma tutanakları, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef tarafından imzalanır.

Uzlaşma günü belirlenip bildirildikten sonra, mükellef herhangi bir mücbir sebep sonucu toplantıya katılamayacak durumda ise veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması durumu söz konusu ise uzlaşma görüşmesi, bu durumların anlaşıldığı toplantıda ya da daha sonra belirlenerek mükellefe bildirilerek başka bir tarihe ertelenir¹²⁴.

d) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği : Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma komisyonu toplantısı sonucunda düzenlemiş oldukları uzlaşma tutanakları, kesin mahiyette olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakta tespit edilen konular hakkında sonradan vergi mahkemesine dava açılmaz¹²⁵.

¹²³ Şükrü KIZILOL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması – 3", Hürses, 09.08.1996, s:7

¹²⁴ SÖNMEZ – AYAZ, a.g.e. s:30

¹²⁵ Şükrü KIZILOL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması – 5", Hürses, 10.08.1996, s:7

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları :

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, uzlaşma sonuçlarını gösterir tutanağın vergi dairesine ulaşması üzerine, derhal tahakkuk pusulası düzenlenerek vergi dairesi işlem yönergesinde belirtilen esaslara gerekli işlemler yapılır. Gecikme faizi, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için de uygulanır¹²⁶. Üzerinde uzlaşmaya varılan tutar, uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte, uzlaşmış olan verginin normal ödeme zamanı geçmemiş ise kanuni süresi içinde, geçmiş ise, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre inceleme yapılacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinden uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefler veya muhatabı olanlar, verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın olmaması durumunda, daha sonra rapor üzerinden yapılacak tarhiyat için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, komisyon başkanı ve üyeler durumu ayrı bir tutanakla tespit ederler. Tutanağın bir örneği inceleme elemanına tebliğ edilir, diğer örneği ise mükellefe posta ile gönderilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada; uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi ve cezadaki indirim tutarı konusunda tarafların anlaşmaları, uzlaşma görüşmesine mükellef veya temsilcisinin katılmaması nedeniyle uzlaşma toplantısının yapılamaması gibi durumlarda, mükellefin yeniden tarhiyat

¹²⁶ Fatih ACAR, “İkmalen, Resen Tarhiyat Konusu Yapılan Vergilerin Önceki Dönemlerde Tahakkuk Etmiş veya Ödenmiş Olması Durumunda Gecikme Faizi Hesabı”, Vergi Sorunları, Sayı: 167, Ağustos 2002, s:34

öncesi uzlaşma ya da tarhiyat yapıldıktan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunması hukuken mümkün değildir. Bu aşamada mükellef vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilirler¹²⁷.

D. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA

Tarhiyat sonrası uzlaşma bir vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada, taraflar arasında anlaşma sağlanarak çözümlenmesidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada olay vergi dairesine intikal etmemiş, inceleme elemanı ve mükellef arasındayken, Tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefe tebliğ edildikten sonra ortaya çıkmaktadır¹²⁸.

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması :

a) Talepte Bulunabilecek Kişiler : Mükellef veya cezaya muhatap olanlar tarafından yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurmaları gerekmektedir. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır.

b) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre : VUK'un Ek 1. maddesine ve Uzlaşma Yönetmeliğinin 9. maddesinde belirtilen süre, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür. Müracaat süresinin hesabında, uzlaşma başvurusunun postaya verilmiş tarihi dikkate alınır¹²⁹.

¹²⁷ Hasan ÇEBİ, "Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990, s:87

¹²⁸ Nahit KİTİŞ, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", Vergi Dünyası, Eylül 1989, s:16

¹²⁹ Danıştay 3. Daire 03.03.1988 tarih 1988/685 sayılı karar

c) Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları : İkmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlarda uzlaşılacak üst sınırlar belirlenmiştir. İl uzlaşma komisyonları 3 gruba ayrılmış; 1. grup Ankara, İstanbul, İzmir , 2. grup, 1. grup iller dışında kalan ve Büyükşehir belediyesi bulunan diğer iller, 3. grup ise 1. ve 2. grup iller dışında kalan diğer illerden oluşturulmuştur. İlçe komisyonları bağımsız ve bağlı vergi daireleri olarak ikiye ayrılmış, buna göre yine uzlaşılacak üst sınırlar belirlenmiştir.

d) Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii : Uzlaşma için, yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekir. Yetkili komisyon, mükellefin tarhiyat konusu, vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesinin bağlı bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur.

e) Uzlaşma Talebinin Şekli : Uzlaşma dilekçesinde şu bilgilerin bulunmasında yarar vardır.

- Mükellefin adı, soyadı, unvanı ve adresi,
- Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adresi,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın türü ve miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan durumların açıklanması,
- Tarih ve imza.

Bu bilgilerden birinin veya birkaçının bulunmaması uzlaşma talebini geçersiz kılabilir¹³⁰.

f) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi, Görüşmelerin Yapılması, Uzlaşma Gününün Ertelenmesi : Uzlaşma dilekçeleri; talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılması, uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup

¹³⁰ Şükrü KIZILOĞLU, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma – 3", Hürses, 15 Temmuz 1996, s:7

bulunulmadığı açısından incelenir. Belirtilen şartlara uyulmaması durumunda, talep reddedilir. Eğer dilekçe şartlara uygunsa görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon tarafından yazı ile en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir¹³¹.

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma komisyonu durumu tutanakla tespit eder. Uzlaşma sağlanamazsa, bu durum yine komisyonca tutanağa işlenir. Aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşma günü belirlenip bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması durumunda, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir¹³².

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları :

a) Uzlaşma Kesinliği: Uzlaşma gerçekleştiği takdirde, komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Uzlaşılan vergi konusu hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz¹³³.

b) Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma: Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi için ancak uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef tarafından aynı vergi için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince incelenmez; incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

¹³¹ Veysi SEVİÇ, "Uzlaşma İle İlgili Usul ve Esaslar – 1", Dünya, 08.02.1999, s:7

¹³² Veysi SEVİÇ, "Uzlaşma İle İlgili Usul ve Esaslar – 2", Dünya, 09.02.1999, s:7

¹³³ Yafes PEHLİVAN, "Uzlaşma Müessesesi-2", Maliye Postası, 1 Aralık 2002, s:78

Uzlaşmanın vaki olması durumunda mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren, genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar¹³⁴.

c) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim: Mükellef, bu müesseselerden sadece birinden yararlanabilir. Mükellef uzlaşma talebinde bulunmuşsa, uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında indirim uygulamasını isteyebilir.

d) Ödeme Zamanı ve Gecikme Faizi: Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, uzlaşma vaki olduğu takdirde, buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları geçtikten sonra tebliğ edilmişse, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 112. ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Kanununun 27/3'e göre ödenir. Eğer uzlaşılan vergilerde resen veya ikmalen tarhiyat durumu varsa, gecikme faizi hesaplanacaktır. Uzlaşılan verginin ve bu vergiye ait gecikme faizinin ve cezanın ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

E. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

Vergi idaresinin uzlaşma müessesesini geliştirmiş olmasının asıl nedeni; mükelleflerle ihtilafa girmeden gerek vergi incelemeleri sonucunda,

¹³⁴ PEHLİVAN, a.g.m. s:79

ikmalen - resen ve idarece yapılan tarhiyatları kesinleştirerek bir süre sonra tahsil edeceği (veya edemeyeceği) vergiyi bugünden tahsil edebilmektir. İngiliz Maliye Teşkilatının benimsediği “Erken elde edilecek vergi, geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir.” ilkesinin¹³⁵ Türk Maliye Teşkilatı tarafından benimsenmiş olması yukarıdaki nedeni güçlendirmektedir. Ayrıca paranın zaman değeri göz önüne alındığında bugün elde edilmiş para tutarı, ileri bir tarihte elde edilecek aynı para tutarından daha değerlidir.

Uzlaşma müessesesine Vergi İnceleme Raporları sonuçlarına göre yapılan istatistiki araştırmalar sonucunda; her 100 vergi incelemesinin % 70 – 80’ inin uzlaşma aşamasında çözümlendiği görülmektedir. Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğüne bağlı Vergi Denetmenleri tarafından 1999 yılında düzenlenen 1290 adet vergi inceleme raporunun 1235’i yani % 95,7’si Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile sonuçlandırılmıştır. İstanbul ilinde mükellefler nezdinde yapılan vergi inceleme raporları sonuçlarına göre, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların oranı % 20 civarındadır. Yani vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatların %80’i mükelleflerce ödenmekte veya uzlaşma sonucunda kesinleşerek tahsil edilmektedir.

Aşağıdaki tabloda Ankara iline ait yargıya intikal eden vergi inceleme raporlarından alınan sonuç görülmektedir¹³⁶:

<u>Denetim Birimleri</u>	<u>Dosya Adedi İtibariyle İdare Aleyhine Gerçekleşme oranı</u> :
Maliye Müfettişleri	% 94,7
Hesap Uzmanları	% 80,6
Gelirler Kontrolörleri	% 91,7
Vergi Denetmenleri	% 87

¹³⁵ Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”, Danıştay Dergisi, Ankara, 1973

¹³⁶ Nazmi KARYAĞDI, “Toplam Kalite Yöntemi ve Türk Vergi İdaresi”, Ankara Sanayi Odası Yayını, No:51, Ankara, Mart 2001., s:56

Yukarıdaki istatistiki veriler ışığında, vergi idaresinin uzlaşma müessesesine neden ihtiyaç duyduğu daha iyi anlaşılmaktadır. Vergi idaresi, uzlaşma müessesesi sayesinde, vergilerin daha erken elde edilmesini sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıkları dava açma yoluna gidilerek çözümlenmeye kalkındığında bu husus hem idare hem de mükellef açısından belli riskleri beraberinde getirmektedir. İdare açısından davanın kaybedilmesi riskinin yanında verginin daha uzun süre içinde hazineye aktarılması; mükellef açısından davanın kaybedilmesi durumunda uzlaşmada kendisine sunulan birçok imkandan yararlanamaması, bu riskler arasında sayılabilir¹³⁷.

Uzlaşma müessesesi çok yoğun olduğu bilinen ve zaman zaman yıllarla ifade edilen yargılamaların olduğu mahkemelerimizin de iş yoğunluğunun azaltılması bakımından ayrı bir öneme sahiptir.

Vergi idaresi temelde bu nedenlerle uzlaşma müessesesine başvurmakla birlikte, uzlaşma müessesesi, mükellefler açısından Anayasanın “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırıdır. Çünkü uzlaşma ile bir kısım mükellef vergi idaresiyle pazarlığa girmekte ve ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemektedir. Öte yandan diğer mükellefler, mülkiyetle ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirerek vergisini eksiksiz ödemektedirler. Ayrıca uzlaşma komisyonları objektif kıstaslara göre hareket etmediği için aynı durumda olan iki mükelleften biri ile uzlaşılırken diğeri ile uzlaşamayabilirler ya da diğer mükellefe göre daha yüksek tutarda uzlaşabilirler. Vergi, devletin egemenliğinin bir göstergesi olmasına rağmen uzlaşma müessesesi ile bu gücün pazarlık konusu olması vergi idaresini yıpratarak olumsuz etkilemektedir.

¹³⁷ Veysi SEVİÇ, “Uzlaşma ve Kapsamı”, Dünya, 23.11.1998, s:9

İKİNCİ BÖLÜM
AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ
UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNÜN İNCELENMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA
ÇÖZÜMLENMESİ OLAYINDA, VERGİ İDARESİ VE VERGİ İDARESİNİN
YAPISI

A. VERGİ İDARESİ

Vergi idaresinin tanımı, “vergi mevzuatına göre, vergileme ile ilgili tüm hizmetleri yürüten bir örgüttür” şeklinde yapılabilir¹. Vergide vergi borçlusu durumunda olan mükellef ya da sorumlu ve vergi alacaklısı durumunda olan devletin oluşturduğu iki taraf bulunmaktadır².

Devletin ana fonksiyonundan biri olan vergi hizmetlerini, devlet vergi idaresi eliyle yürütmektedir. Vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir örgüttür³.

B. VERGİ İDARESİNİN YAPISI

Vergi idaresi denildiğinde akla, ülkenin vergi sisteminin yönetildiği ve merkezi idarenin bu alandaki en üst birimi olan Maliye Bakanlığı gelmektedir. Vergi idaresinin yapısı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi idaresinin örgütlenme durumuna göre farklılık gösterir.

¹ İlhan ÖZER, “Vergi İdaresi, Vergi Politikası”.Maliye Bülteni, S:651-652, s:3

² KIRBAŞ, a.g.e., s:133

³ Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi Uyuşmazlıklarını Çözümleyen Kuruluşlar II”, Hürses, 08.01.2000, s:7

İngiltere’de vergi idaresi, dolaylı ve dolaysız vergilerle ilgilenmesi yönünden ikiye ayrılmıştır. Dolaysız vergilerle İç Gelirler Kurulu⁴, dolaylı vergilerle de Gümrük ve Gider Vergileri Kurulu⁵ ilgilenir. İngiliz gelirler idaresinin esas özelliği, merkezci karakterde olmasıdır. Merkezle taşra arasında bölge yönetimleri yoktur. Bakanlık, vergi idarelerine çok az karışmaktadır. Yerel vergi idarelerine oldukça fazla yetki verilmiştir. Vergi idaresi, bölge müfettişi (District Inspector) başka bir deyimle vergi dairesi müdürleri tarafından yönetilmektedir. Bu müfettişlerin, yardımcılarını ile birlikte, beyanname dağıtımı, tarhiyat, araştırma, denetleme ve mükelleflere yardım gibi görev ve yetkileri vardır⁶.

Almanya’da vergilerin yönetimi ve vergi politikası işlevinden Maliye Bakanlığı sorumludur. Vergi yönetimi 15 bölgeye ayrılmış olup, her bölge bir yüksek Maliye Başkanlığı (oberfinanzdirektionen) tarafından yönetilir⁷. Bu görevliler aynı zamanda eyalet vergi memurlarının başıdır. Almanya’da vergi yönetiminin fiilen yürütülmesi vergi daireleri tarafından yapılmaktadır. Vergi daireleri de kendi içlerinde birer şubeye bölünmüştür. Son zamanlarda tahsilatın yalnızca vergi dairelerine yapılmasını sağlamak amacıyla yeni vergi daireleri kurulmaya başlamıştır⁸.

Fransa’da vergi politikasından, vergi sisteminin yürütülmesinden ve vergi gelirlerinin toplanmasından Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı sorumludur. Fransız vergi sisteminin yönetimi aynı düzeyde iki genel müdürlük tarafından yürütülmektedir. Bunlardan biri Vergiler Genel

⁴ James Arthur JOHNSTONE, “Great Britain”, L. Hart Wright, Comperative Conflict, Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School

⁵ Ayça ULUGEÇİT – Taner BAŞIBÜYÜK, “İngiltere’de KDV’ye Geçiş ve Uygulaması”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1977, s:14

⁶ Ertan CİRELİ, “İngiliz Gelirler İdaresi”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, No:1977/182, s:87

⁷ Taxation In Germany, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce House Inc. Chicago, 1963, s:118

⁸ Micheal JEAGER, “Vergi Yoklamalarında ve İncelemelerinde Bilgisayar Teknolojilerinin Kullanımı”, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti”, İstanbul, 1978, s:211

Müdürlüğü, diğeri de Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğü'dür⁹. Fransa, 90 bölgeye ayrılmış olup, her bölge örgütünün altında, tüm ülke çapında hizmet gören yerel vergi idareleri vardır. Bu birimler müfettiş düzeyinde bir yetkili tarafından yönetilmektedir. Ayrıca vergi dairelerine bağlı kontrolörler de başta yeni mükelleflerin belirlenmesi olmak üzere çeşitli konularda görev yapmaktadır¹⁰.

Finlandiya vergi idaresi, Maliye Bakanlığı altında örgütlenmiş ve vergileme konusunda ana otorite olan Ulusal Vergi Kurulu (Verohallitus) tarafından denetlenir. Ulusal Vergi Kurulunun altında ise vergilendirme yöntemleri üzerinde çalışan Bölgesel Vergi Daireleri (Veroviresto) bulunmaktadır. Her bir bölgesel vergi dairesi farklı fonksiyonlara ayrılmıştır. Vergi daireleri (Verotolmisto), bölgesel vergi dairelerinin yerel özellik taşıyan oluşumlarıdır. Vergi daireleri; gelir vergilerini ve bölgesel nitelikli diğer vergileri toplarlar. Katma değer vergisi ve kurumlar vergisi gibi diğer büyük vergileri ise, ülkenin tüm vergilendirme hakkını elinde bulunduran Ulusal Vergi Kurulunun imtiyazındadır¹¹.

Ulusal Vergi Kurulunun elinde bulunan bu yetki, Merkezi Vergi Kurulu (Keskusverolavtakunta) adı verilen Maliye Bakanlığının içinde örgütlenmiş bir komisyon tarafından verilmiştir. Ulusal Vergi Kurulunun koyduğu kanunlar uygulanırken herhangi bir yetki sınırlaması yoktur. Ancak genelde bu yetki, yapısı gereği daha etkin bir rol üstlenen Merkezi Vergi Kurulu tarafından uygulanır¹².

⁹ Pierre KERLAN, "France", *Comperative Conflict Resolution Procedures In Taxation*, The University Of Michigan Law School, 1968, s:228

¹⁰ M. Burhan ERDEM, "Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi", Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:233/154, Eskişehir, 1981

¹¹ www.pwcglobal.com/fin/fin/tax.html

¹² Jami HUKTAKANGAS, *Finnish Tax Administration*, Helsinki, Finland, 2002, s:16

Danimarka Anayasası'na göre, Danimarka Krallığı bir birlik olarak tanımlanmakta ve idari yapı 14 bölgeyi kapsamaktadır. Merkezi hükümet vergileri toplamaktan sorumlu iken; mahalli hükümetler gelir vergilerini, şirket vergilerini ve sermaye vergilerini tayin ve kontrol etmekten sorumludurlar. Danimarka vergi idaresi, tayin işlerinin yürütülmesinde ve mahalli hükümetlere düşen birçok verginin kontrolünde sorumluluğu dağıtmıştır.

Usulen, vergilendirilebilir fert veya şirketin gelir ve sermayesinin tayininde tüm kararları veren hükümette her seviyeden görevliler bulunmaktadır¹³. Merkezi teşkilattaki Vergilendirme Bakanlığı 2 daireden oluşmaktadır: Dahili Gelirler İdaresi ve Gümrük – Tüketim Vergileri İdaresi. Dahili Gelirler İdaresi, Maliye Bakanlığı ile vergi politikası ve vergi yasası yapmaktan sorumludur. İdare 8 şubeye bölünmüş olup başında bir Devlet Sekreteri bulunmaktadır. Taşra teşkilatını oluşturan 14 bölge tayin idaresi, her birinde bakan tarafından yurt içi gelirin tayini için 6 yıllık süre ile atanan 5 üyeden ve 5 yardımcından oluşmaktadır¹⁴. Bölgeler de, başında vergi müfettişinin bulunduğu, kendine bağlı olan daha küçük birimlere bölünmüştür. Bu birimlerin görevleri, Dahili Gelirler İdaresi'nin verdiği görevleri yerine getirmek ve idari cezaları uygulamaktır. Vergi toplama ile ilgili herhangi bir sorumlulukları yoktur¹⁵.

Portekiz'de vergi politikası ve vergi mevzuatının düzenlenmesinden Maliye Bakanlığı; tüm vergi ve resimlerin idaresi ve tahsilatından Gelir İdaresi (Sentido do Rendimento) sorumludur. Gelir İdaresi, Dahili Gelirler İdaresi ve Gümrük ve İstihlak Vergileri İdaresi olarak ikiye ayrılmıştır. Bölgesel teşkilat, mahalli idareler şeklinde örgütlenmiştir. Mahalli büroların idarecileri kıdemli müfettişler olup, yıl sonunda performanslarını 2 denetçi müfettişe rapor halinde verirler¹⁶.

¹³ www.toldskat.dk/ToldSkat.aspx?oID

¹⁴ www.pwcglobal.com/dk/den/tax.html

¹⁵ www.erhveru.toldskat.dk/taxreve.htm

¹⁶ www.pwcglobal.com/po/por/tax1.html

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENME UYGULAMALARI

A. AKDENİZ ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA

1. Genel Açıklama:

AB' ye üye Akdeniz ülkelerinin vergi uyumsuzluklarının idari aşamadaki çözümlenmelerinin sınıflandırıldığı bu bölümde Portekiz ve İtalya'nın birbirine daha yakın bir sistem izlediği görülmektedir.

Portekiz vergi sisteminde, mükellefler tarafından beyan edilen verginin son taksidi otoritelerce ayarlanmaktadır. Bu aşamadan itibaren başlayan idari aşamada uyumsuzluk çözümü, piramit şeklindeki yapıya benzetilerek¹⁷, daha büyük mercilere ulaşmaktadır.

Benzer bir şekilde İtalya'da da vergi miktarına göre derecelendirilen vergi komisyonlarına yapılan başvurularla uyumsuzluk çözümlenmeye çalışılır.

Yunanistan'da ise vergide kayıp ve kaçakların önlenmesi daha önceki düzenlemelerle engellenemediğinden¹⁸ uyumsuzlukların barışçıl yöntemlerle çözümlenmesinden ziyade cezalandırmaya yönelik bir sistem izlenmiştir.

¹⁷ www.pwcglobal.com/po/por/tax2.html

¹⁸ www.msi-network.com/taxdispose/greek/eva.html

2. Portekiz:

Portekiz vergi sisteminde hesap dönemi, yapılan düzenlemelerden önce takvim yılı ile uyuşmak zorundaydı. Yani takvim yılına uygun olarak, aksi kanunlarda belirtilmedikçe vergi dönemi 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta son bulurdu.

1 Ocak 1989'dan itibaren başlamış her döneme göre uygulanabilir olan yeni vergi sistemine göre, Portekiz dışında yönetilen ve kontrol edilen şirketler ve sürekli bir işletme aracılığıyla Portekiz kaynaklarından gelir elde edenler hariç, her vergi yılı takvim yılı olarak alınır. Yabancı sermayeli şirketler ve kontrol edilen sürekli işletmeler, genel merkezlerine denk düşen bir vergi dönemi seçebilirler. Bu esneklik, ekonomik durumları bunu gerektiren diğer vergi mükellefleri için Maliye Bakanlığınca yaygınlaştırılabilir¹⁹.

Portekiz vergi sisteminde gelir vergisi beyana dayalı olarak alındığından, vergi uyuşmazlığı ile ilgili problemlerle çok fazla karşılaşılmamaktadır. Uyuşmazlık ortaya çıktığında ise daha sonra açıklanacak olan kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda izlenen yol takip edilir²⁰. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi, doğrudan mükelleflerin kendi beyanlarına göre hesaplanır. Vergi, beyannamede belirtilen gelir üzerinden ödenir ama son vergi taksit döneminde otoritelerce ayarlanabilir. En son vergi tarihinin belirlenmesinden önce bölge mali bürosu, işletmeyi ayarlamalardan haberdar eder ve yeni bildirim fırsatı sağlar.

¹⁹ “Avrupa Topluluğunun Yeni Üyesi Portekiz”, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, No: 77, Ağustos 1989

²⁰ www.lexmundi.org/publications/.../tax-portugal.htm

Kesin vergi tarihi belirlenmeden önce veya başvuru tarihinin başlamasından sonra, bölge vergi komisyonuna bir yazılı başvuru ile beyannamenin düzeltilmesini talep edebilir²¹.

Eğer mükellef kesin vergi tarihinde uyuşamaz ise, ödemesi gereken ek verginin ilk bildiriminden sonraki 30 gün içinde bölge vergi komisyonuna başvurarak bölge vergi yöneticisine şikayette bulunabilir.

Verilen ilk karara itiraz otoritenin takdir yetkisine karşı Lizbon'da bulunan Vergiler Genel Müdürlüğü'ne ilk başvuru, son ödeme bildirimini aldıktan sonraki 8 gün içerisinde bölge vergi yöneticisi aracılığı ile yapılabilir.

Son itiraz, Vergiler Genel Müdürlüğü'nün kararının bildirimini izleyen 8 gün içerisinde Maliye ve Planlama Bakanlığına yapılmalıdır.

Mükellef, bu başvuru yollarının hiçbirine başvurmayıp aşağıdaki yöntemi seçebilir: Daha ileri bir başvuru, ödeme için ilk bildirim alınmasından sonraki 90 gün içerisinde vergi komisyonunun ilk birleşiminde yapılabilir, ya da kararın bildiriminden sonra vergi idaresine başvuru yapılabilir. Bu aşamada mükellef bir hukukçu tarafından temsil edilmelidir.

Vergi komisyonunun ilk birleşim kararına yeni kanıtların sunulması ya da hukuki bir noktada ikinci birleşimde itiraz edilebilir. Bu aşamada da mükellef bir hukukçu tarafından temsil edilmelidir.

En son başvuru, Yüksek İdare Komisyonu'na yapılabilir. Yüksek İdare Komisyonu'nun kararı daha alt komisyonları bağlayıcı niteliktedir ve yasal idari koşullardaki vergi otoritelerince verilmiş olan kararları geçersiz kılar. Pratikte Portekiz Vergi İdaresi, yasal ihtirazi kayıtları yorumlamada

²¹ C.J. Platt GOWER, "Tax System of Western Europe", A Guide For Business And The Profession, 2nd Edition, FD Graphics LTD, 1983

geniş yetkilerle donatılmıştır. Bundan ötürü vergi itiraz başvuruları, nadiren Maliye ve Planlama Bakanlığı ya da vergi komisyonunun ilk birleşiminden öteye gider²².

3. İtalya:

Gelir vergisi mükelleflerinin izleyen takvim yılının mayıs ayı içinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık mali raporların kabul edilmesinden itibaren bir ay içinde beyanname verdiği İtalyan vergi sisteminde²³ vergi dairesi, vergi beyannamesinin verilmesi gerektiği yılın sonundan başlayarak bir yıllık süre içerisinde ilave bir vergilendirme yapabilir. Bu süre hiç beyanname verilmediği durumlarda altı aya çıkar.

Bu tür bir ilave tarhiyattan sonra tahsilat dairesi istenilen ilave verginin 1/3'lük kısmı için, bir vergi ihbarnamesi düzenler. Bu miktar, vergi ihbarnamesinde belirtilmiş olan 8 günlük vade içerisinde ödenmelidir. Vadenin başlama tarihi genellikle düzenleme tarihi veya ona yakın bir tarihtir. Birinci derece vergi komisyonunun aleyhte bir kararından sonra ilave bir 1/3'lük kısımda ödenmek zorundadır ve ilave vergi tarhiyatı mükellefle uzlaşma veya mahkeme kararıyla kesinleştiğinde; bakiye vergi borcu, vergi tarhiyat idaresinin vergi kayıtlarına geçirilir. Bu kayıtlara geçirme, tarhiyatın kesinleştiği yılı izleyen takvim yılının sonuna kadar yapılmalıdır. Vergi kayıtları, daha sonra ilave vergi borcu için ve bu vergi üzerinden alınacak faiz için bir vergi ihbarnamesi çıkarılacak olan tahsil dairesine gönderilir. Ödeme daha önceki gibi ihbarnamede belirtilmiş 8 günlük süre içerisinde istenir. Faiz, vergi beyannamelerinin verilmesi gerektiği günden sonraki 6 aydan sonraki her 6 ay için, vergi kayıtlarının tahsil dairesine gönderildiği güne kadar olmak

²² HASKINS, Deloitte Selle UK, "Taxation in Europe", First Published October 1990, Designed and Produced by Penne Pres LTD, Albanas, England

²³ www.orlandi-contucci.com/Documenti/...pdf

üzere % 6 oranında hesaplanır²⁴.

Vergi dairesinin ilave bir tarhiyatına karşı itiraz, birinci derece ve ikinci derece vergi komisyonları ve Merkez Vergi Komisyonu olmak üzere üç düzeyde örgütlenmiş bulunan vergi komisyonuna yapılabilir. Adı geçen düzeyler, uyuşmazlık konusu olan verginin miktarına göre belirlenmiştir.

Birinci ve ikinci derecedeki komisyonlara yapılan itiraz, bir ilave tarhiyata ilişkin tebliğin mükellefe ulaştığı tarihten itibaren 60 gün içinde veya ödenmiş verginin iadesi konusunda vergi idaresinin red kararının tebliğinden sonraki 90 (1. Derece) – 150 (2. Derece) gün içinde yapılabilir. Mükellefin ilk iki derecedeki komisyonlara yaptığı itirazların reddedilmesi durumunda ise, bu kararlara karşı kararın alınmasından sonraki 60 gün içinde Merkez Vergi Komisyonuna (Comissioni Tributarie Provinciali) itiraz edebilir. Merkez Vergi Komisyonundan sonra daha üst bir sivil mahkemeye başvurabilir²⁵.

İtalya'da vergi suçları için ağır cezalar uygulanmaktadır. Örneğin, doğru olmayan mali tablolar düzenlemek fiili 6 aydan 5 yıla kadar hapis, yine yanlış beyanname düzenlemek veya bir geliri hiç beyan etmemek fiilleri 3 aydan 3 yıla kadar hapisle cezalandırılır. Bu ağır cezaların amacı, vergi kaçakçılığını engellemektir²⁶.

Vergi dairesi mükelleften vergi toplama konusunda geniş bir yetki ve otoriteye sahiptir. Örneğin, iş yerine gidilip, gerekli görülen bütün araştırmalar yapılabilir. Ayrıca vergi polisi zaman zaman bir vergi dairesi tarafından araştırmalarda yardımcı olması amacıyla çağrılmaktadır. Vergi polisinin kendisi de ayrıca mükellef hakkında istediği araştırma yapma yetkisine sahiptir.

²⁴ Italy Today, Rome 1985, Instituto Poligrafico e Zedcadello Stado, s: 35-68

²⁵ www.pwcglobal.com/it/ita/tax.html

²⁶ www.rowbotham.com

Gelir vergisinde, vergileme kuralları ve beyannamenin verilmesinden sonra yapılan ilave tarhiyatın tahsili, vergi uyumsuzluğu için başvuru, cezaları ve vergi denetimi kurumlarda olduğu gibidir. Fakat vergi otoritelerinin istediği mükellefin beyanını kontrol etme yetkisi bulunmamasına karşın, çalışanların aldığı ücret ve aylıklar nadiren araştırılır. Bağımsız çalışanların beyanlarının denetimi düzensizdir. Son yıllarda vergi otoriteleri, vergi kaçırıldığından şüphelenirse önlem olarak mal varlığı ve yaşam düzeyi temel alınarak vergileme yapmaya yetkili kılınmıştır²⁷.

İtalya'da Gümrük, Üretim ve Tüketim vergileriyle ilgili uyumsuzlukları bu vergilerin özellikleri gereği ayrı bir sistemde çözüme ulaştırılır. Adı geçen vergilerden doğan uyumsuzlukların çözümlenmesinde ilk yetki ticaret odalarına aittir. Eğer uyumsuzluk, yetkili olan ticaret odasınınca sonuçlandırılmazsa taraflar bundan sonra Maliye Bakanlığı'na başvurarak uyumsuzluklarını bu kuruluş içinde çözümlenmeye çalışırlar. Maliye Bakanlığı'nın uyumsuzluk konusunda vermiş olduğu kararlar daha sonra adli yargı organlarına götürülebilir. Adli organlar, uyumsuzlukları sadece hukuki yönü ile inceleyerek karara bağlar²⁸.

4. Yunanistan:

Mart 1990'da AB'ye giriş sürecine uygun olarak, vergi kanunlarında değişiklik yapılmıştır:

- Beyannamelerini kanuni süresi geçtikten sonra verenler her aylık gecikme için beyanname üzerinden hesaplanacak verginin % 5'i nispetinde zamma tabidirler. Bu vergi zammı, beyana tabi verginin 1/4'ünü geçemez.

²⁷ Recanto Touche Ross, "Italy Tax And Investment Profile", Touche Ross International, March 1988, Printed in USA, s: 28-57

²⁸ http://www.giustizia.it/misc/mggweb2_ing.html

- Yanlış beyanda bulunanlar, yanlış beyan ettikleri matraha ait vergiyi 1/6 ile 1/3'üne kadar zamlı öderler.

Kanuni temsilciler, bu zammı ödemekle mükellef olanlarla müştereken sorumludurlar. Varisler de vergi zamlarından sorumludurlar ancak sorumlulukları miras hissesi miktarını geçemez.

Aşağıda belirtilen hususları yerine getirmeyenler para cezasına çarptırılırlar:

- Beyannamelerin süresinde ve doğru olarak verilmemesi,
- İşyeri ve ikamet değişikliklerinin bildirilmemesi,
- Vergi kesintisi yapanların ilgili belgeleri istihkak sahiplerine vermemeleri,
- Şirket temsilcilerinin yanlış bilgi vermeleri,
- Muhasebe kayıtlarının gereği gibi yapılmaması.

Adlarına para cezası kesilenler hakkında mahkemece hapis cezası da verilebilir. Ceza 6 aydan 1 yıla kadar olabilmektedir. Hapis cezası, vergi tahakkuk memurunun vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkeme savcısına ihbar veya Şikayeti üzerine söz konusu olabilmektedir.

Vergi daireleri, her mali yılın sonunda kendisine bağlı mükelleflerden;

- Gelirlerini beyan etmeyenlerin,
 - Gerçek gelirlerini % 50 noksanı ile beyan edenlerin,
- listesini düzenler.

Teşhirine karar verilenlere ait bu liste, Vergi Dairesinin bulunduğu yerdeki günlük gazetede bir defaya mahsus olmak üzere yayınlanır.

Kanuna göre vergi denetimine tabi olacak gelir vergisi beyannamesi örneğinin oluşturulması için yeni kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler; beyan edilen kârlar, iş hacmi ve net veya brüt kârların oranlarıdır. Çıkarılacak Bakanlık kararlarına göre belirlenecek işletmeler vergi denetimine tabi olacaktır²⁹.

Kanun, vergi beyannamelerinin gerçeğe aykırı doldurulması, geç verilmesi veya hiç verilmemesi ve devlete olan borçların ödenmemesi durumlarında çok ağır cezalar getirmektedir.

Uzlaşma konusunda vergi idarelerinin cezayı % 25 -% 40 oranında azaltma yetkisi varken bu yetki parlamento tarafından kaldırılmıştır.

Diğer taraftan mükellefin beyanname vermemesi halinde vergi idarelerinin keseceği asgari ceza yüzdesi 1/3 ten 1/2'ye yükseltilmiştir.

Gelir Vergisi Beyannamesinin gecikmeli olarak verilmesi durumunda, gecikilen her ay için ödenmesi gereken verginin % 80'ine kadar % 4 oranında ek vergi alınacaktır. 20 aydan fazla bir gecikmenin olması halinde de %10'luk bir ceza söz konusu olacaktır. Vergi borcu 200.000 Drahmiyi aşarsa bu ceza % 20 olarak uygulanmaktadır.

Gerçeği yansıtmayan bir gelir vergisi beyannamesi verilmesi halinde aşağıdaki yaptırımlar söz konusu olmaktadır.

- Kaçırılan vergi üzerinden % 100 oranında ek vergi,
- Kaçırılan vergi miktarının % 20'si oranında ceza.

Gelir vergisi beyannamesinin hiç verilmemesi halinde aşağıdaki yaptırımlar söz konusudur.

- Kaçırılan vergi miktarının % 150'si oranında ek vergi,

²⁹ George BREAK - Ralph TURVEY, "Studies In Greek Taxation", 1995, Athens, Greece

- Kaçırılan vergi miktarının % 50'si oranında ceza.

Gelir vergisi beyannamesinin eksik bulunması halinde tahakkuk eden verginin % 90'ı oranında ek vergi söz konusu olacaktır.

Vergi toplama konusunda oldukça hassas olan Yunan Vergi İdaresi vergisini ödeyen ancak ekonomik koşullardan dolayı zor duruma düşen veya vergi kanunlarına iyi nüfuz edememekten dolayı hata yapan, bunun farkına varduktan sonra düzeltmeye çalışan mükelleflerin yanında bir tutum göstermektedir. Bu mükellefler gecikmeli olarak beyannameyi pişmanlıkla verdikleri durumlarda ek vergiler alınmamaktadır. Uzlaşma yolu ise genelde vergi vermeyen veya eksik veren mükelleflerin başvurduğu yöntem olarak tanımlanmakta ve çok fazla tercih edilen bir yol olarak görülmektedir. Cezaların uzlaşma kapsamında çıkarılması da bunu destekleyen bir görüştür. Hatta yanlış beyanda bulunan mükellefler, yanlış beyan ettikleri matraha ait vergiyi 1/6 ile 1/3'üne kadar zamlı ödemek zorundadır. Dolayısıyla cezalarda indirim müessesesi verginin zamanında ve doğru olarak ödenmesine önem veren ve bu şekilde davranan mükellefleri kollayan bir davranış sergileyen Yunanistan'da geçerli değildir³⁰.

B. KUZHEY AVRUPA ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA

1. Genel Açıklama:

Vergi bilincinin ve vergi sisteminin daha iyi oturduğu kuzey ülkelerinde çok sık ortaya çıkmayan uyuşmazlıkların çözümü daha pratik yöntemlerle çözülmektedir.

Hollanda'da mükellef, kanunda belirlenen ödevlerini yerine getirmediği zaman, idare re'sen tarhiyat yapar. Daha çok pişmanlık

³⁰Peat Kyriacov MARWICK, "Newsletter", 1990, Greece

müessesesinin uygulandığı bu ülkede diğer uyuşmazlık çözümlerine fazla ihtiyaç duyulmamaktadır³¹.

Danimarka'da bölgesel şekilde örgütlenen vergi idaresi, matrah büyüklüğüne göre uyuşmazlıkların çözümünü sınıflandırmıştır. Bölgesel düzeyde çözümlenemeyenler yargı aşamasına intikal etmektedir.

İsveç ve Finlandiya'da ise diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, uyuşmazlık önce idari aşamada çözülmekte, çözüm sağlanamazsa yargı aşamasına geçilmektedir.

2. Hollanda:

Ödenecek vergi miktarını belirleme ve vergi borcunun açıklandığı belgelerin hazırlanması işlemleri, müfettişin mükellef tarafından verilen beyannamenin ve yıllık mali raporların incelenmesi işlemlerine bağlıdır. Müfettişlerin bu incelemeler yapılırken ek bilgi isteme ve ilgili olabilecek muhasebe kayıtlarını denetleme hakkı vardır. Vergi borçlarının son durumu; ne kadar prime veya hibeye hak kazandığına ya da yatırım fonlarını eritme ödemelerinin oluşturduğu borçlanmalara bağlı olduğundan, müfettişler aynı zamanda mali yardım için başvurulurken kullanılan formları ve bunlara karşılık olarak yazılmış İktisadi İşler Bakanlığı'nın (Türkiye'deki Maliye Bakanlığına özdeş bir bakanlık) ve yetkili kamu muhasebecisine (autoriteit gouvernante accountant) ait belgeleri incelemektedir. Bu işlemlerden sonra müfettişler, vergi dairesini vergi tarihinden ve sonuçta belirlenen vergi borcundan haberdar ederler.

³¹ www.expatax.nl/tax.html

Müfettişlerin, mükellef tarafından verilen vergi beyannamesindeki bilgileri kabul etme zorunluluğu yoktur. Ancak, mükellefin talebi varsa, beyanname üzerinde yaptığı düzeltmeleri mükellefe bildirmek zorundadır. Vergi dairesince mükellefe gönderilecek olan tarh ihbarnamesi bu bildirimden sonra düzenlenir.

Eğer kesin vergi borcu ancak takvim yılının bitiminden sonraki kesin hesaplar çıkarıldıktan sonra tahkik edilebiliyorsa, bir ya da daha fazla geçici vergi tarhı, vergilendirilecek gelirin kazanıldığı periyot süresince yapılabilir.

Geçici tarhlar, ödenmesi gereken vergilerin hepsinin öngörülebilir toplamıyla sınırlı olsa da, uygulamada bu tarhlar için eğer birinci (ön) tarhiyatın yapıldığı tarihteki vergi oranı geçerli olduğu kabul edilerek hesaplandığında, bir önceki yıl için geçerli vergi tahakkukunun % 80'ine dayanır.

Nihai vergi tarhı, vergi borcunun oluşturulduğu zamandan 3 yıl sonrasına kadar yapılmalıdır. Bunlara ek olarak bütünleyici tarhlar, nihai tarhın ilan edildiği mali yılın kapanmasından itibaren 5 yıl içinde yapılabilir³².

Eğer tarh tarihinde, vergi beyannamesinde belirtilenden daha fazla vergi borcu tespit edilmişse, yıllık gelir üzerinden %8'lik faiz hesaplanarak tarh işlemine eklenir. Öte yandan eğer tarhnamede (müfettişlerin incelemesi üzerine hesaplanan vergiyi gösterir belge) gösterilen vergi, peşin olarak ödenen miktardan az ise o zaman aynı oranda faizle geri ödeme yapılır. Faizin katlanma periyodu (accunual period) mali yılın sonundan başlar. Yani mali yıl bittikten sonra o tarihe kadar hesaplanmış olan miktar da faize esas alınan tutara eklenir ve tarh tarihi itibariyle faiz hesaplamasına son verilir.

³² Brouwer HORLING, "The Nederland", International Handbook, 2001,s:581-582

Faiz hesaplanmasının başlangıcında iki istisna vardır. Bunlar,

- Gelir vergisi için geri ödeme süresi kesin tarhiyatın yapıldığı tarihten 15 ay sonra,
- KDV için geri ödeme süresi ise kesin tarhiyatı takip eden 3. aydan sonra,
başlar³³.

Mükellefler tarafından beyanname verilmez, düzensiz veya eksik olarak verilirse ya da bilgi istemlerine zamanında karşılık verilmezse, vergi idaresi tarafından bir tarhiyat yapılır. Ödenecek vergi miktarı daha önce tespit edilenin veya mükellefin eksik olarak doldurup verdiği beyanname üzerinden hesaplanan verginin % 5'i oranında arttırılabilir. Bu artış 5 Euro'dan az, 100 Euro'dan fazla olamaz.

Mükellefin hatası nedeniyle ek vergi tarhi kaçınılmaz hale geldiğinde, ek olarak tarh edilen verginin % 100'ü oranında bir para cezası da uygulanır. Bununla beraber müfettişler tarafından 583-16855 numaralı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca uygulanan cezanın belli bir miktarı indirilebilir. İndirimin ne kadar olacağı idare-mükellef arasında ek vergi tarhının mükellefe bildirildiği günden itibaren 30 gün içinde idareye yapacağı pişmanlık başvurusu ile belirlenir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümüne çok sık başvurulmayan Hollanda'da pişmanlık başvurusu sonucunda ciddi bir sahtekârlık olmadıkça asıl para cezası genellikle % 50 ya da daha fazla oranda düşürülmektedir³⁴.

Mükellef, beyannameyi geç vermiş ya da hiç vermemişse veya vergi idaresine yanlış ya da eksik bilgi vermişse, defter ve belgeleri üzerinde tahrifat yapmışsa, tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgeleri düzenli ve tam

³³ Pierre GUIEU, "AET'de Vergi Politikası", Vergi Reform Kongresi Tebliğ ve Yorumları, 21-23 Ocak 1981, s:5-17

³⁴ A.J. Van SOEST, "Belastingen", Arnhem, 1999, s: 100-150

olarak tutmuyorsa, bu defter ve belgeleri 10 yıl süreyle saklamazsa cezai müeyyideler uygulanır.

Uygulanacak ceza maksimum 4 yıllık hapis cezası ve 25.000 Euro para cezasıdır. Adı geçen suçları işleyen mükellefin idareye herhangi bir uyuşmazlık için başvurması durumunda ise, uyuşmazlığın çözümü mükellefin işine çok fazla yaramamakta; bu şekilde kanunlara uyması sağlanmakta ve dürüst vergi mükelleflerinin korunması yoluna gidilmektedir. Eğer bu tür hataları yapan hukuksal hak ve yükümlülükler sahip (legal person) şahıslar söz konusu olduğunda para cezası 100.000 Euro'ya kadar çıkabilmektedir³⁵.

3. Danimarka:

Danimarka'da merkezi hükümet vergileri toplamaktan sorumlu iken, mahalli hükümetler gelir, kurumlar ve servet vergilerini tayin ve kontrol etmekten sorumludurlar.

Bireyler üzerindeki gelir vergileri ve kurumlar vergileri geçici bir vergi ödemesiyle toplanmaktadır. Vergi yetkilileri her şahıs üzerindeki geçici vergiyi beklenen gelir ve o yılki sermaye esasına göre, ya şahsın kendisinden alınan bilgiye uygun olarak ya da önceki yıl elde edilen gelir ve sermaye bilgilerine göre hesaplanmaktadır. Vergi yetkilileri bir şahsın gelirini ve kurumlar vergisi matrahını tayin ettikten sonra nihai vergiyi hesaplarlar ve eğer varsa fazla ödenen vergi miktarı mükellefe geri ödenir, eksiklik varsa mükellef, Dahili Gelirler Müdürlüğüne eksik olan miktarı ödemek zorundadır³⁶.

³⁵[http:// www.belastingdienst.nl/taxdep.html](http://www.belastingdienst.nl/taxdep.html)

³⁶ Torben HAANING, "Doing Business And Investing in Denmark", Pricewater House Coop. in Denmark, January 1999, s:63

Danimarka vergi idaresi, tarh işlerinin yürütülmesinde ve mahalli hükümetlere düşen birçok verginin kontrolünde sorumluluğu dağıtmıştır. Usulen, vergilendirilebilir fert veya şirketin gelir ve sermayesinin tarhında tüm kararları veren hükümette her seviyeden görevliler bulunmaktadır. Bu görevliler, Vergilendirme Bakanlığı veya Parlamento tarafından atanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi diğer ülkelerdeki benzer sistemli olan çözümler niteliğinde değildir. İdare bölgesel olarak örgütlenmiştir ve uyuşmazlıkların çözülmesi bölgelerin içinde sonuca ulaştırılmaktadır³⁷.

İlk sırada en küçük birim sayılan ve Danimarka çapında konuşlandırılmış 275 mahalli vergi dairesi bulunmaktadır. Burada fert ya da şirketin vergilendirilebilir gelir ve sermayesinin tarhını yapan mahalli vergi idaresi müdüriyeti ile birlikte çalışan mahalli tarh komiteleri yer almaktadır. Bir mükellefin tarh komitesinin yaptığı tarha karşı şikayeti, bu mahalli vergi dairelerinin ve tarh komitesinin üst makamı olan ve 29 adet bulunan Vergi Dairelerine yapılmaktadır.

Bölgesel olarak örgütlenmiş 25 ilçe vergi müfettişleri ve onlara bağlı olarak çalışan 14 ilçe tarh idareleri, serbest meslek türleri veya büyük şirketler üzerinde yani mahalli olarak daha büyük, bölgesel çapta faaliyet gösteren kişi ve firmaların geçerli yıl için beyan etmesi muhtemel matrahı belirler. Mükellefin beyanı ile idarece tespit edilen beyan arasında fark veya geç beyan sonucu uyuşmazlığa sebebiyet veren durum ortaya çıkmışsa, başvuru üst makam olan bölge vergi mahkemelerine yapılır. Dolayısıyla mahalli çaptaki uyuşmazlıkların çözümü idare iken, bölgesel çaplı uyuşmazlıkların çözümü yargı olmaktadır.

³⁷ Preben LARSEN, "Danish Tax System", Printed by Nexia, 2000,s:194-195

Uluslar arası bağlantıları olan şirketler ise dahili gelirler idaresi ve yine eşgüdümlü olarak çalıştıkları ulusal tarh idaresi ile birlikte matrah tayininde bulunurlar. Uyuşmazlıklar için üst makam ulusal vergi mahkemeleridir.

Danimarka'da uyuşmazlıkların çözümü yukarıda da bahsedildiği gibi mükellefin matrahının büyüklüğüne göre idari ve yargı aşamasına göre çözümlenmeye çalışılmaktadır. Adı net olarak belirtilmese de uzlaşma olarak niteleyebileceğimiz bu sistemde mükellef ile idare birbirinden farklı matrah belirlerse bu uyuşmazlığın konusunu oluşturmakta, matrah hesaplamasında hata varsa herhangi bir üst makama başvuru olmadan düzeltilmekte, büyük farklılıklar için gerçek anlamda uzlaşma veya yargıya başvuru yapılmaktadır³⁸.

4. İsveç:

Hemen hemen her AB ülkesinde olduğu gibi, İsveç'te de vergi uyuşmazlıkları önce idari aşamada çözümlenilmeye çalışılmakta daha sonra yargı aşamasına götürülmektedir.

Mükelleflerin önünde uyuşmazlığın çözümü için iki yol vardır. Bunlardan biri idari makamlara başvuru, diğeri de daha çok benimsetilmek istenen yargı yoludur. Her iki yol da idarenin ve mükellefin itirazlarının dinlenerek, gerekli çözümün ortaya çıkması için uzun araştırmaların yapılacağı bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. İdari aşamada yerleşmiş olan çözüm yöntemi uzlaşma iken; yargı aşamasında çözüm yöntemi Türkiye'deki yargı aşaması ile paralellik göstermektedir. İdari aşamaya genelde fazla iş düşmemektedir. Çünkü kanunlar net ve anlaşılır biçimde düzenlenmiştir ve mükellef bu konulara oldukça iyi biçimde nüfuz etmiştir. Yargı yoluna

³⁸ "Project: Structure, Function of Audit and Investigation Branches of Tax Administrations Denmark", Prepared by: Department of Inland Revenue Organisation for Economic Co-Operation and Development, Denmark, 1995, s:17-45

başvuruda izlenen yol; kanıt olarak kullanılan ihbarnamelerin ve diğer yazışmaların, dava öncesi yapılan tarafların görüşmelerinde el değiştirerek duruşmaya her iki tarafın da eşit olarak hazırlanması ve daha ilk görüşmede bu sayede uyuşmazlığın çözümlenmesi olarak tarif edilebilir. Eğer uzlaşma sağlanamadıysa, vergi uyuşmazlığı yargı aşamasına net olarak taşınmış sayılmakta ve dava görülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde izlenen bu iki yol, yürürlükteki vergi kanunlarına uygulanmaktadır. Yargıda kaybeden taraf, kazanan tarafın tüm zararlarını ödemektedir. Bu tür uygulama sayesinde taraflar yargı aşamasına başvurmadan idari yollarla sorunu çözmeye çalışmaktadırlar. Bu sayede mahkemelerin karşılaştığı yük azalmakta ve taraflardan birinin yükleneceği muhtemel parasal yükten olabildiğince kurtulunmaktadır³⁹.

Miktarların yüksek olduğu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Maliye Bakanlığı da devreye girmektedir.

İdari aşamada çözümlenmeye çalışılan uyuşmazlıkta, mükellefin kasıtlı olarak vergiden kaçma ya da idareyi aldatma yoluna gittiği bir durumla karşılaştığında olay yargı yoluna intikal eder. Konuyla ilgili kamuoyuna açıklamalar yapılır. Kasıtlı olarak yapılmayan hatalar, idare-mükellef veya yargı-mükellef arasında görüşülür. Yargı aşamasında veya idari aşamada mükellef kendisi savunurken, avukatlar sadece yüksek meblağların söz konusu olduğu uyuşmazlıklarda yer almaktadır.

Yapılan başvuru sonucunda idari aşamada veya yargı aşamasında bir çözüm yolu bulunmazsa, uyuşmazlık daha resmi bir çözüm yolu olan “yasal süreç” aşamasında vergi avukatlarının katılımıyla çözülmeye çalışılır.

³⁹ Paul FARMER – Richard LYAL, “ EC Tax Law”, Oxford European Community Law Series, Clarendon Press, Oxford, Great Britain, 1994, s:115-117

İsveç Vergi Hukukunda yer alan bir başka uyuşmazlık çözüm yolu ise “sınırlı başvuru” adı altında yapılmaktadır. Türkiye’de hata düzeltme uygulamasına benzetilecek olan bu uygulama, sınırlı olduğu için idari aşamada çözümlenmekte, vergi mahkemelerine başvurulmamaktadır. Alternatif çözüm yollarına göre daha kolay olan bu çözüm yolunda mükellefin itiraz yolu da açık tutulmakta ve mükellef bir avukatla temsil edilmektedir.

İdari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlığın yargıya intikal etmesi; zor, uzun süreli bir yol olup kayda girmesi, tarafların dinlenmesi, iş yoğunluğu gibi nedenlerle çözümlenmesi en az 15 ayı almaktadır⁴⁰.

5. Finlandiya:

Gelir vergisi mükelleflerinin vergi beyannamelerini ocak ayı sonunda, kurumlar vergisi beyannamelerinin mali yılın sonundan itibaren 4 ay içinde verildiği Finlandiya’da beyannamede eksik vergi, geç beyan, matrahta hata gibi durumlarda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarında mükellefler Verোধdotus adı verilen idari aşamada çözüm yoluna başvururlar. Burada mükellefler vergi uyuşmazlığının çözümünde bölgesel olarak örgütlenmiş olan vergi dairelerine başvururlar. Mükellef ve idare, yüz yüze mükellefin uyuşmazlığa konu olan gelirin ne kadar sürede ve nasıl elde edildiği hakkında tartışır. Vergi tarh ve tahakkuk kurulunun (Verotuksen Oikaselätkunta) yer aldığı bu çözüm aşamasında mükellef bağı olduğu bölgenin sınırlarının dışındaki herhangi bir kurula başvurabilir. Mükellefin vergi uyuşmazlığına konu olan fiilin yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde kurula başvurması gerekir. Mükelleflerin matrahta hata gibi durumları bir dilekçeyle çözüme kavuşturulmakta, bu tür olaylar kurula sunulmamaktadır.

⁴⁰Nexia Revision, “Swedish Tax System”, Nexia International, London, Great Britain, 2001, s:834

Uyuşmazlığın çözümünde mükellefin düzeltilebileceği veya ekleyebileceği herhangi bir şey yoksa, prosedüre devam edilir ve görüşmeler en geç verginin tahsili gereken yılı takip eden yılın başında sona erer.

Eğer mükellef için geçerli çözüm yolu bulunmamışsa kurulun karar verdiği tarihten itibaren 5 yıl içinde Türkiye'deki temyiz aşamasıyla eşdeğer tutulabilecek idari mahkemeye (hallintaoikeus) başvurabilir. Davanın Yüksek İdare Mahkemesine götürülmesi, vergi uyuşmazlığının reddedilebileceği veya kabul edileceği en son çözüm yoludur. Mükellefin bu yolu tercih etmesi halinde, idari mahkemenin karar verme tarihinden itibaren 60 gün içinde başvurması gerekmektedir. Burada verilen karar kesindir ve herhangi bir üst yolu yoktur⁴¹.

Tüzel kişilerin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise başvuru süresi, gerçek kişilere oranla biraz daha farklıdır. Uyuşmazlığa konu olan vergi, miktarlar büyük olduğu ve tahsilatı hızlandırıp hazineye para girişini kolaylaştırmak için idareye başvuru süresinden itibaren 6 ay içinde sonuçlandırılır.

C. ORTA AVRUPA ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMA

1. Genel Açıklama:

Orta Avrupa ülkeleri grubunda incelenen Fransa, özellikle idari yargı konusunda adeta bir sembol durumuna gelmiş bir ülkedir. Diğer ülkelerde olduğu gibi Fransa'da vergi uyuşmazlıkları (contentieux fiscal) yargı organlarına intikal ettirilmeden önce, idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, bunda da önemli ölçüde başarı sağlanmaktadır. Fransa'da vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmeye çalışılması zorunludur. Vergi

⁴¹ <http://www.vero.fi/nc/printarticle.asp>

uyuşmazlığı idari aşamadan sonra verginin türüne göre ve uyuşmazlığın mahiyetine göre ya adli ya da idari yargı organlarına intikal ettirilmektedir⁴².

İngiltere'nin önemli özelliklerinden biri de halkın vergiye karşı en az direnç gösteren, bir başka deyişle vergi yasalarına en çok saygılı davranan bir topluluğu temsil etmesidir. Bu durum doğal olarak vergi uyuşmazlıklarının nispeten az olmasını ve genellikle uzlaşma aşamasında çözümlenebilmesi sonucunu doğurmuştur⁴³. İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki temel ilke uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesidir.

Almanya'da da çoğu ülkede olduğu gibi temel ilke uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesidir. Vergi dairesine tanınan geniş yetkiler sonucunda vergiyi terkin, matrahtan indirim, bazı gelir unsurlarının dikkate alınmadan yeniden matrahın belirlenmesi, matrahta indirim gibi yetkiler⁴⁴, Almanya'da her 10 uyuşmazlıktan 9'unun idari aşamada çözümlenebilmesinin sırrını açıklayıcı niteliktedir⁴⁵.

2. Fransa:

Fransa'da vergi uyuşmazlıkları dolaylı ve dolaysız vergilerde farklılık arz etmektedir. Dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargıda, dolaysız vergiler ise idari aşamada çözümlenmektedir.

Dolaysız Vergiler: Dolaysız Vergiler Müdürlüğü'nün içinde bulunan devlet ve mahalli idareler vergilerini içermektedir. Bu gruba; ticari ve sınai gelirler, zirai işletme gelirleri, maaş – ücret – emeklilik gelirleri, bina ve arazi gelirleri, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iradı, şirket

⁴² René CHAPUS, "Drutoit Du Contentieux Administratif", 2. Edition, Paris, 1990, s:49

⁴³ Walter SINCLAIR, "Tax Guide 2002-2003", St. James Place, London, 2002, s:12

⁴⁴ Helmut DEBATIN, "Analysis Of The German Tax System", International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s:155

⁴⁵ Topical Law Report – Germany, Commerce Clearing House, Chicago, 1984, s:3324

kazançları, borsa ve ticaret odası vergisi, meslek odası vergileri, ziraat odaları vergileri girmektedir.

Dolaysız vergilerde uyuşmazlıkların çözümünde idari yoldan çözümler idare, idari mahkemeler ve devlet şurasından oluşmaktadır. Vergi matrah ve cezalarına ilişkin veya kanunların tanıdığı menfaatlardan yararlanma talepleri "ihtilafli çözüm"; fakirlik veya vergiyi ödeme imkansızlığı doğuran güçlükler, cezalarda indirim talepleri gibi sebepler yüzünden başvuru "ihtilafsız çözüm" oluşturmaktadır⁴⁶.

İdari aşamada çözüm yolunun şeması şu şekilde çizilebilir:

- Mükelleflerin Müracaatları (Reclamations Des Contribuables)
 - a) İhtilafli Kaza (Jurisdiction Contentieuse)
 - İdari Aşama (Phase Administrative)
 - Yargı Aşaması (Phase Contentieuse Proprement Dite)
 - b) İhtilafsız Kaza (Jurisdiction Gracieuse)
 - Mükelleflerin Talebi
 - Tahsildarın Talebi
 - Üçüncü Şahısların Talebi
- İdarenin Resen Hareketi
 - a) Hataların Düzeltilmesi (Réparation D'erreurs)
 - b) Matrahı Küçük Vergilerin Silinmesi (Remises Gracieuses)⁴⁷

⁴⁶ Taxes in France, Ministère de L'Economie Des Finances Et Du Budget, Direction Générale Des Impôts, Paris, 1989, s:65

⁴⁷ René CHIROUX, "Revue de Science Financière", 1968, s:405

➤ **Mükelleflerin Müracaatları**

a) **İhtilafı Kaza**

- İdari Aşama:

- **Mükelleflerin Müdüre Müracaatları:** Prensip olarak dolaysız vergiler idaresi tarafından konulan vergilerde matrahın, ceza ve vergi borçlarının mevcudiyeti ve miktarı gibi konularda oluşacak uyuşmazlıkların sebebi ne olursa olsun, ilk müracaat yeri il müdürüdür. Müdüre müracaat edilmeksizin doğrudan doğruya idari yargıya gitmek mümkün değildir.

Hazırlık çalışması olarak talepleri tasnif etmek ve bu taleplerin araştırmaları bir katibin nezrinde yapılır. Müracaatların önemli bir kısmı ilk aşamada iki gruba ayrılır: Acele cevap verilmesi gereken bilgi istemeler ve müracaatlarında eksiklikleri bulunanlar. Buradakilere bir mektupla 20 gün içinde eksikliklerini tamamlamaları bildirilir⁴⁸.

Ödemenin ertelenmesi için şartlar; kanuni süre içinde ve uygun şekilde yapılması; miktarın belli edilmiş olması, niyetini açıkça ifade etmiş olması, ileride verginin tahsilinin temini için tahsildara garanti gösterilmesi şeklinde özetlenebilir.

- **Yapılan Başvurunun Ertelenmesi:** İlk çalışmalar bittikten sonra, (ilgili servise havale edilmesi, müracaatların kaydı vs.) başvuruların kanunlara uygun olarak incelenmesi başlar. Başvuruların kabul edilmesi için kanunlarda belirtilen süreler içinde yapılması gerekir. Bu süreler, haksız veya mükerrer vergilendirmede olayın meydana geldiği yılı izleyen yılın 31 Martına kadar, kaynakta kesilen vergilerde, kesintiyi takip eden yılın 31 Martına

⁴⁸ Jean BOULOIS, "Proces Fiscal", Revue De Science Financière, 1957, s:634

kadar, diğerk hallerde de verginin ödenmesini takip eden yılın 31 Martına kadar müracaatlar yapılır.

Usulün tamamen yazılı olduğu görüşmelerde mükellef eğer isterse avukat tarafından temsil edilebilir.

Mükellefin başvuruları incelendikten sonra, mükellefin talep ettiği indirimle araştırma sırasında tespit olunan noksanlıklar hususunda görüşmelere başlanır. Takas yetkisi idareye verilmiştir. Fakat idare isterse bu mahsup şeklini kabul etmeyebilir. Takas, sadece aynı tür vergilerde değil, tüm vergilerde uygulanabilir. Aynı yılın geliri olmak üzere gelir-kurumlar vergisi arasında bile takas kabul edilmiştir.

- Karar Safhası: Normal olarak karar yetkisi müdüre aittir. Ancak bazı durumlarda yetki müfettişlere bırakılmıştır. Bazen de müdür karar almadan doğrudan doğruya olayı İdari Mahkemeye sevk edebilir.

Müfettiş verilen karar yetkisi hem ihtilafın mahiyeti, hem de miktarı ile yetkili kılınmıştır. Mahiyeti açısından, meslek odaları ile mutabık kalmak şartıyla bu oda mensuplarının müracaatları hakkında karar alabilmekte; miktar açısından 60 bin Euro kadarki müracaatlarda karar vermektedirler.

Müdürün karar vermesi, doğrudan doğruya karar alır veya dosyayı olduğu gibi İdari Mahkemeye göndererek; müfettiş tarafından alınan kararları onaylayıp veya iptal ederek olur.

Müdür, uyuşmazlığı inceledikten sonra, vereceği kararın uyuşmazlığı çözümlenemeyeceğine kanaat getirirse olayı doğrudan doğruya mahkemeye sevk eder ve durumdan dilekçe sahibini haberdar eder.

Müracaatların yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde müdür tarafından karara bağlanması lazımdır. Ancak, mükellefler 6 ay içinde karar verilmediği takdirde ihtilafı doğrudan doğruya idari mahkemeye sevk etme yetkisi vermiştir.

Müdürün kararından memnun kalmayan taraflar isterlerse İdari Mahkemelere müracaatta bulunabilirler. Bu suretle gerçek yargı yolu başlamış olur⁴⁹.

- Yargı Aşaması:

İdari Mahkemeye Müracaat (Demandes Au Tribunal Administratif): İdari mahkemeler; dolaysız vergiler müdürü tarafından alınan kararın kendilerini tatmin etmeyen mükelleflerin müracaatlarının, vergi yükünün başkasına devri hususunda müdürlerin resen aldıkları kararlara karşı itirazların, müdürler tarafından kendilerine tanınan 6 aylık müddet içinde karar verilmemesi halinde müracaat sahiplerinin idari mahkemeye başvurmalarının, müdürlerin kendilerine sunulan bir meselede doğrudan doğruya karar yetkilerini kullanmadan İdari Mahkemeye sevk ettikleri olayların tetkiki ile görevlendirilmiştir.

İdari mahkemeye müracaatların doğrudan doğruya mahkemeye, müdürün kararının mükellefe tebliğinden itibaren bir ay içinde yapılmış olması lazımdır. Mükellefleri eğer isterse avukat tarafından temsil edilebilir.

Yapılan araştırma sonucunda mükellef eğer haklı çıkarsa idari mahkemeye rapor yazılarak yeni bir karar alınmasına gerek olmadığı bildirilir. Kısmen veya tamamen haksızsa mahkeme bunu not alır ve eğer gerekiyorsa ekspertiz talebini belirtir.

⁴⁹ Michel PEREBEAN, "La Politique Economique De La France", Paris, 1985, s:17-20

Mahkeme safhasında dolaysız vergilerde ancak izahat verme talebinde bulunan taraflar davet edilirler. Mahkeme idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığı idarenin görüşünü esas alarak, mükellefin iddialarını esas alarak veya kendine has bir yol izleyerek karara bağlayabilir. Eğer, mahkeme ödemenin ertelenmesi talebinde kötü niyet olduğunu fark ederse müracaatın kaydı ile mahkemenin kararı tarihine kadarki zaman için aylık %1 oranında para cezasına hükmeder. Bu karar ancak devlet şurasına temyiz edilebilir.

İdari mahkeme tarafından karara bağlanmış olan bir hadise ikinci defa aynı mahkeme önüne getirilemez. Ancak yazı ve rakamla ilgili maddi hataların düzeltilmesi (rectification) durumunda istisna bulunmaktadır.

b) İhtilafsız Kaza

Uygulamada ihtilafsız kaza yolu, kanuni bir şekilde tesis edilmiş olan vergiye karşı fakirlik veya herhangi bir zorunluluk dolayısıyla ödeyememe durumuna düşülmesi halinde, idarenin lutfuna sığınarak bu verginin kısmen veya tamamen kaldırılması için müracaatta bulunmasıdır. Meselenin yargı organlarına intikal etmiş veya etmemiş olması veya karara bağlanmış bulunması böyle bir müracaata engel değildir.

İhtilafsız kaza yoluyla 3 tip başvuru mümkündür:

- Mükelleflerin başvuruları (fakirlik veya zaruret dolayısıyla vergiyi ödememe halinde verginin veya vergi misil zamlarının ve para cezalarının kısmen veya tamamen kaldırılması talepleri)

- Tahsildarların başvuruları (tahsil edilmeyen meblağların değersiz addedilmeleri, ödemenin ertelenmesi veya mesuliyetin kaldırılması istekleri)

- Üçüncü kişilerin başvuruları (başkası adına tesis edilmiş olan bir vergiyi ödemekle yükümlü olanların bu mecburiyetten kurtulma arzuları)

- Mükellefin Talepleri :

Başvurular, vergilendirme yerinin bağlı olduğu vilayet müdürlerine hitaben yapılır. Gelen dosya kısaca incelenerek gerekli hallerde durumu açıklaması için mükellef davet edilir. İnceleme sonucunda eğer geçici bir ödeyemezlik durumu söz konusu ise erteleme teklif edilir. Ciddi bir mali sıkıntı durumuyla karşılaşılırsa müfettiş verginin bir kısmının tenzili ister.

Tenzili talep edilen vergi miktarı 2 milyon Frankı geçmiyorsa karar vasıtasız vergi müdürünün, 2-5 milyon Frank arasında ise vergi genel müdürünün, 5 milyon Frank fazla ise "Tenzil ve Anlaşmalar Komitesi"nin (comité des remises transsactions) fikrini almak suretiyle Maliye Bakanına aittir⁵⁰.

- Tahsildarın Talebi :

Mükellefin durumunda değişmeler dolayısıyla vergi alacağının tahsiline imkan kalmazsa, tahsildar (percepteur-tahsil bürosu şefi) bu isteği vasıtasız vergiler merkez idaresine gönderir.

Tahsildar uygun süre içinde vergi alacağını tahsil edememekle beraber henüz tahsilinden ümidini de kesmemişse bu meblağ için ödemenin ertelenmesi talebinde bulunur. Bu talep, vasıtasız vergiler müdürü vasıtasıyla müfettişe, müfettiş incelemesinden sonra dosya müdüriyete gönderilir. karar yetkisi valiye aittir.

⁵⁰ Louis TROTABAS, "Precis de Science et Techniques", Paris, 1960 s:455

Vergi alacağının tahsil edilemez talebinin reddedilmesi halinde, tahsildar bu yolla müracaatta bulunarak mesuliyetin kaldırılmasını talep edebilir. Miktar 2 milyon Frank geçmiyorsa vali, aşan miktarlar içinse Maliye Bakanı karar verir.

- Üçüncü Şahsın Talebi :

Aralarında hukuki bir ilişki dolayısıyla (evlilik, satış sözleşmesi, kira, şirket, miras, mülkiyet gibi) başkası adına tahakkuk ettirilen bir vergiyi ödemek zorunda kalanlar, bu yükten kısmen veya tamamen kurtulmaları için başvuruda bulunabilirler. Başvuru il tahsil müdürüne yapılır ve görüşme için dosya vasıtasız vergiler müdürüne gönderilir.

Miktar 2 milyon Frankı geçmiyorsa vasıtasız vergi müdürü ile ortak tahsil müdürü karar verir. 2-5 milyon Frank arasında tenzil taleplerinde karar yetkisi muhasebat genel müdürünün, 5 milyon Frankı aşan kısımlarda karar Maliye Bakanınınındır⁵¹.

➤ İdarenin Re'sen Hareketi :

Vasıtasız vergiler müdürü, kanun ve yönetmeliklerle kendisine tanınmış olan bu yetkileri her zaman için kullanabilir.

Bu durumlar, bizzat idare tarafından tespit olunan hataların düzeltilmesi ile bazı kanuni şartlara haiz olan mükelleflerin (ekonomik olarak zayıf mükellefler gibi) vergilerinin düzeltilmesinden ibarettir.

⁵¹ CHAPUS, a.g.e. s:257

a) Hataların Düzeltilmesi :

Bir vergilendirme hatası tespit edildiği zaman, bu hata düzeltilerek fazla verginin silinmesine re'sen karar verilebilir. Hareket tamamen idarenin inisiyatifindedir.

Hata tespit edildiğinde, verginin silinmesine karar verilmeden önce araştırma yapılarak tespit edilecek noksanlıklarla bu miktarın mahsup ve takası araştırılır. Ayrıca esas vergiye dair bir vergilendirme hatası tespit edildiği takdirde, düzeltilen oran aynı miktarda yan alacaklara da yansıtılır. 80.000 Frankı geçmeyen miktarlar re'sen düzeltilir. Daha yüksek rakamlar ise müdür tarafından düzeltilmektedir.

b) Matrahı Küçük Vergilerin Silinmesi :

Vergi müdürünün tayin ettiği esaslar içinde vasıtasız vergiler il müdürleri, cüz'i vergi miktarlarının re'sen silinmesine yetkilidirler. Bu durum daha çok vergi ödeme gücüne sahip olmayan fakir mükelleflerin vergi borçlarının silinmesi şeklinde meydana gelmektedir⁵².

Bununla beraber aşağıdaki hususlarda bu yolda karar almak mümkün değildir;

- Her türlü şirket kazançlarında,
- 2 milyon Frankı aşan vergi miktarlarında,
- Tediye edilmiş vergi miktarlarında,
- Para cezalarında.

Fransa'da muamele vergileri (Taxes Sur Le Chiffre D'Affaires) grubu içinde yer alan KDV, maden suları vergisi, orman vergisi türünden vergiler yer almaktadır. Adı geçen vergilerdeki uyuşmazlıkların çözüm yolları

⁵² Bernard BRACHET, "Manuel de Droit Fiscal", LGDJ, 3. B, Paris, 1979

da dolaysız vergiler gibi benzer şekilde çözülmektedir. İdarece herhangi bir hata yapıldığı anlaşıldığında veya bazen de idarenin görüşünün değiştiği hallerde, olayın takibinden vazgeçilir (abandon). Anlaşma durumunda ise, idare ile mükellef arasında vergi ve cezaların bir kısmının tenzili ile ilgili kısmın ödenmesi hususunda anlaşma (transaction) olmasıdır. Bu halde mükellef aleyhindeki bütün tatbikat durmakta ve anlaşma itiraz edilmeyen bir hal almaktadır. (L'autorité de la chose jugée) Ancak uygulamada hazine hesabına tahsil edilmiş bulunan vergi aslının indirilmesi olayına pek gidilmemektedir.

İndirilmesi talep edilen vergi miktarı 1,5 milyon Frankı aşmıyorsa anlaşma mukavelesini vergi müdürü, 1,5-6 milyon Frank arasındaki anlaşma mukavelesini "İdari Konsey'e" danışmak suretiyle yine vergi müdürü, 6 milyon Frankın üstündeki miktarlar için "Tenzil ve Anlaşmalar Komitesi'ne" danışmak suretiyle Maliye Bakanı karar verir.

Mükellef anlaşma şartlarını kabul etmediği takdirde uyuşmazlık doğrudan doğruya yargı yoluyla halledilir⁵³.

Dolaylı Vergiler : Fransa'da dolaylı vergiler grubuna giren vergilerin başlıcaları, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, av barutu tekeli, barut tekeli, tütün tekeli gibi vergiler girmektedir.

Dolaylı vergiler uyuşmazlıklarının çözümü tamamen adli yargı alanında kalmakta ve işin mahiyetine göre ceza veya hukuk mahkemelerinde çözülmektedir.

Fransa'da dolaylı vergilerden başka süreksiz vergiler de (Droits d'Enregistrement) idari yargı aşamalarında çözülmektedir. Süreksiz vergi dairelerine (direction de l' d'Enregistrement) bağlı vergi ve harçların

⁵³ Emin KUYUMCU, "Fransız Mali Kaza Sistemi", Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1962-112, s:50-58

başlıcaları veraset ve intikal vergisi, evlenme mukavelesi harçları, gayrimenkul alım-satım harçları sayılabilir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları hemen hemen dolaylı vergilerde takip olunan usulün aynıdır. Hileli haller ve kasti gizlemeler hariç, normal uyuşmazlıklar hukuk mahkemelerinde halledilmekte ve bu mahkemenin kararlarına karşı doğrudan temyiz mahkemesine başvurulmaktadır.

Ayrıca ihtilafları halleden başka yollar da mevcuttur. Anlaşma, sadece cezalar için geçerlidir, mükellefiyetin aslında herhangi bir indirim yapılmamaktadır. 2 milyon Franka kadar vilayet müdürleri, 4 milyon Franka kadar idare genel müdürü, 6 milyon Franka kadar vergiler genel müdürü, 6 milyon Frank ve üstü miktarlar için "Tenzil ve Anlaşmalar Komitesi"nin fikrini almak suretiyle karar vermeye Maliye Bakanı yetkilidir.

Vergiye esas olan fiyat ve kıymetin eksik beyan edildiği ortaya çıkar ve anlaşma yoluyla halledilemezse, idare mükellefi "İl Uzlaşma Komisyonu"na (Comission Départementale de Concillation) sevk eder. Bu komisyon da iki tarafı tatmin etmezse taraflar uzman talebi ile hukuk mahkemesine müracaat ederler⁵⁴.

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının yolları belli ana prensiplere dayanmakla beraber, Fransız bünye ve karakterlerine uygun özellikler de taşımaktadır. Bu sistemin başlıca özellikleri şunlar olabilir:

- i) Dolaysız vergilerde, uyuşmazlıklar İdari Mahkemelerde çözüldüğü halde, dolaysız vergilerin uyuşmazlıkları idarede çözülmektedir.
- ii) Çözüm yolunda usul tamamen yazılı olarak yapılmaktadır.
- iii) Uyuşmazlık çözülmünceye kadar, hemen her aşamada idarenin kontrolü mevcuttur.
- iv) Uzman müessesesinin iyi işlemesine dikkat edilmiştir.

⁵⁴ <http://www.ministerdefinance.gov.fr/legislation.htm>

v) Yargı mercilerinin iş hacmi bakımından tıkanıp kalmalarını amacıyla işi pratikte idare – mükellef arasında halleden anlaşma yolu kabul edilmiştir.

3. İngiltere:

Uyuşmazlıkların idari ve yargı aşamasında çözüldüğü İngiltere’de, dava konusu yapılmadan önce idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması gerekmektedir. İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları çok düşük sayıdadır. Bunun ana sebepleri, iyi örgütlenmiş bir vergi idaresinin kurulmuş olmasıdır, idarenin vergi alacağına tespitinde ve uyuşmazlıkların çözümünde amacının vergi almak olup cezayı arka plâna itmesi, servet beyanı ve servetin takip ve kontrol olanaklarının geniş ölçüde sağlanmış olması, vergiye tabi işlemlerin kayıtlarının mükellefçe benimsenmiş olması ve az değişiklik gösteren, uzun bir maziye sahip usûl kanununun olması gösterilebilir⁵⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne girmeden önce, kısaca uyuşmazlık konusu olabilecek hususları özetlemek gerekirse bunlar;

- Vergi tarhiyatına itirazlar
- İndirim veya muafiyet iddialarının reddine itirazlar
- İdare tarafından geniş ve değişik mahiyetteki karar ve emirlere itirazlar

Tahakkuk amiri durumunda olan genel ve özel komisyonların yaptıkları tarhiyata mükellef gibi maliye de itiraz edebilir.

Uzlaşma ile neticelenebilecek mevzuatlardan birincisi vergi tarhiyatına itirazdır.

⁵⁵Mümtaz BAYSAL, “İngiltere’de Mali Kaza”, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1956-86, Ankara, s:66-70

İngiltere gelir vergisi sisteminde de tarhiyat için esas olan önceki hesap dönemi geliridir. Gelir vergisi mükellefleri için beyannameler, hesap döneminin kapandığı ayın sonundan itibaren 30 gün içinde mükelleflerce doldurulup bağlı oldukları vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları ise şirketin büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Ciro su 1,5 milyon Poundu aşan şirketler hesap döneminin kapandığı ayı takip eden aydan başlayarak 3 ay 14 gün içinde, 500 bin – 1,5 milyon Pound arasında olanlar 3 ay içinde, 500 bin Pounddan daha az olanlar 15 gün içinde beyannamelerini teslim etmesi gerekmektedir⁵⁶.

Gelen beyannameler, beyan edilen matrahlar üzerinden vergi dairesindeki vergi müfettişleri tarafından beyannamenin türüne göre 3 aya kadar incelenirler.

Beyannamelerin bu süre içinde incelenmesi esnasında karşılaşılabilecek eksiklikler veya hatalar vergi müfettişleri ve mükellef veya mali müşavir arasında görüşmelerle düzeltilir⁵⁷.

İngiltere’de doğabilecek veya doğmakta olan uyuşmazlıkların hemen hemen % 80’i bu aşamada sonuçlanabilmektedir. Bu iş yapılırken vergi dairesi veya vergi müfettişlerine büyük iş düşmekte ve mükellefle mutlak bir işbirliği atmosferi hakim kılınmaktadır. Mükellefin kasıt ve hile ile yapılmayan eksiklik ve hataları kendisine sadece ikaz ve hatırlatmak suretiyle gerçek vergi miktarının tespiti için azami gayret sarf edilmektedir.

Kendisi tarafından esas alınan beyannamelerin mutlaka incelemeyi geçireceğini bilen mükellefler, yıllardır yerleşmiş bulunan yeminli mali müşavir (chartered accountant) veya muhasebeci aracılığı ile beyannamelerini doğru olarak tanzim ettirirler. Uygulamada vergi

⁵⁶ Malcom GAMMIE, “Yellow Tax Handbook”, London, 1987, s:136

⁵⁷ <http://www.inlandrevenue.gov.uk/assessment1.htm>

dairelerindeki mükellefle birebir ilişki içinde bulunan vergi müfettişleri mükelleften ziyade müşavir veya muhasebeci ile karşılaşmayı tercih etmektedir⁵⁸.

Mükellef gerek bizzat gerek müşavir veya muhasebeci aracılığı ile yaptıkları hata veya noksanlıkları görüp anlamakta ve beyannamelerini yeniden tanzim veya ek beyanlarla düzeltme imkanlarına sahip olabilmektedir. Daha doğru bir ifade ile bu imkan kendilerine hazırlanmaktadır. Vergi daireleri bu faaliyetleri sırasında sadece esas vergiyi almak amacı içinde bulunmaktadır ki ceza alma niyetinden uzak bir biçimde hareket etmektedirler. Bu şekilde davranıldığını bilen mükellef de idareye kolaylık göstermektedir.

Mükellefler, vergiye ve tarhiyata ait konuların uzlaşmasında ve görüşülmesinde vergi dairesi başkanı veya vergi müfettişleri yer almakta, bu süre içinde her iki taraf da başka kimse ile muhatap olmamaktadır. (Mükellef tarafında yer alan mali müşavir veya muhasebeci hariç)

Henüz fiilen tarhiyat yapılmayan bu devrede vergi müfettişleri vergiye tabi matrahtan cömertçe indirimler yapılmaksızın ama mükellefin ileri sürdüğü iddia ve delillere göre, hazineye daha çok para girmesi amacından uzak adeta pazarlık edercesine mükellef veya mali müşavir / muhasebeci ile uzlaşma yapabilmektedir.

İşlemin bu safhasında; müfettiş, mükellefi tanıyıp öğrenmekte, servet ve iş hayatının durumunu yakinen takip edebilmektedir. Bu şekilde ulaşılabilen bilgi ve delillere dayanılarak beyanname veren mükellefe vergi takdiri (estimated assessment) yapılır⁵⁹.

⁵⁸ M. Sally JONES, "Principles Of Taxation", London, 2002, s:14

⁵⁹ <http://www.inlandrevenue.gov.uk/assessment2.htm>

Maliye Bakanlığı'nın yaptığı bu ikmalen tarhiyatı Maliye değil, bu tarhiyatın oluşmasına neden teşkil edecek gelir veya kazanç elde etmediğini mükellefin ispat etmesi gereklidir. Elde edilen deliller bu konuda kullanılacağı için, vergi kaçırdığı halde kuvvetli delillerle ele geçirilemeyen mükelleflere karşı Maliye'nin en önemli silahtır.

Vergi tarhının tebliği takip eden günden itibaren 30 gün içinde mükelleflerin tarhiyata karşı itiraz hakları bulunmaktadır.

İşlemlerin bu aşamasında da mükellefle uzlaşma imkanı bulunmaktadır. Mükellef, gelir vergisi tarhiyatına veya onunla ilgili bir karara karşı Genel veya Özel Komisyon'a veya Hakem Heyeti'ne (Board of Referee) itiraz edebilir. İtirazın görüşülmesi sırasında mükellef itirazını haklı gerekçelere dayandırabilecek kaynaklar bulabiliyorsa, genel-özel komisyon veya hakem heyeti tarafından itiraz dinlenerek karar verilmiş gibi kayıtlara geçer⁶⁰.

Uygulamada vergi tarhiyatına veya onunla ilgili bir karara itiraz eden mükellef, gerek kendi gerek müşavir/muhasebeci durumu fark eder veya müfettiş tarafından ikna edilebilir ya da vergi inceleme elemanı mükellefin delil ve iddialarını tatminkâr bulursa, bir anlaşmaya varmaları gerçekleşebilmektedir. Varılan anlaşma ve esasları tutanakla tespit edilir.

Bu şekilde anlaşma ile sonuçlanan itirazlı durumlar, eğer duruşma günü belirlenmişse görüşmeye mükellefin gelmesini gerek kalmadan diğer ihtilafli hadiseler dolayısıyla itiraz komisyonuna gitmiş bulunan, vergi müfettişi Genel veya Özel Komisyon ya da Hakem Heyetine bildirilerek ayrıca karar alınmasına gerek kalmamaktadır.

⁶⁰ Kay LINNELL, "Tolley's Tax Appeals", Tolley Lexis Nexis, Printed in Great Britain by Butler&Tanner LTD., Frome, Somerset, UK, 2001, s:23-27

Mükellefle idare bu şekilde anlaşmaya vardıkları halde 21 gün içinde bu anlaşmadan itiraz edenin cayma hakkı bulunmaktadır. İtiraz eden anlaşmaya vardıktan sonra yanıldığını anlarsa yazılı olarak kontrol elemanına (surveyor) veya diğer yetkili memura durumu bildirmekle İtiraz Komisyonuna gidebilmeyi mümkün kılar. Eğer mükellef yazılı veya sözlü olarak kontrol elemanına veya diğer bir yetkili memura itirazını devam ettirmek istemediğini bildirir veya başvuruyu takip eden 21 gün içinde vergi kontrol elemanı veya diğer yetkili memur tarafından itirazın geri çekilmesi arzusunda olmadıkları hususunda yazılı bir anlaşma olmazsa bu takdirde ilk baştaki şekilde anlaşmaya varılmış işlemeye devam edecektir⁶¹.

Mükellef haklarını tehlikeye sokmamak, örneğin itirazdan vazgeçtiğini zanneden kişinin haberi olmadan gıyabında herhangi bir duruşma yapıp karar alınmasını önlemek için böyle bir durum yer almaktadır.

İngiliz Vergi Kanununda mükellefi vergi ödemeye teşvik ile cezadan korumayı amaçlayan “pişmanlık” diyebileceğimiz ek beyan imkanı mevcuttur. Vergi tahakkuk zamanında Genel Komisyon tarafından mükellefe servet ve gelir kaynaklarının bildirilmesi hakkında soru sorma imkânı vermiştir. Bu şekilde tahakkuku takip eden aşamada herhangi bir araştırma yapılmadan önce eksik bildirdiği gelir veya matrah beyan ederek müeyyideden kurtulabilir. Mükellefler, itiraz komisyonunca vergi ve ceza hususunda karar alınmadan gerek uzlaşma, gerekse bu maddeye istinaden ek beyan yapma imkânına sahip olabilmektedir⁶².

Bu durum, vergi dairelerinin dahili ve günlük işleri olarak kabul edilmektedir. Tarhiyata itiraz etmek bazı bakımlardan avantajlı olabilir. Mesela,

- Yapılan tarhiyatın yeniden gözden geçirilmesini sağlayabilir.

⁶¹ LINNELL, a.g.e., s:29-31

⁶² Michael PALMER – Simon ROBERTS, “Dispute Processes”, London, 1998

- Mükellefçe beyanname verilmediği veya verdiği beyanname eksik görülerek vergi müfettişi tarafından geçici tarhiyat (provisional assessment) yapıldığı takdirde, itiraz gerçek matrahın tespitinde dikkatli olmayı sağlar⁶³.

4. Almanya:

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması, daha sonra da yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir.

Yargı yoluna başvuru aşamasında idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığı, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi koşulu aranmaktadır. Böylece uyuşmazlıkların yargıya intikali büyük çapta azalmış bulunmaktadır.

Almanya'da uyuşmazlıkların yüzde doksanı idari aşamada çözümlenmektedir. Mükellefler, uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilmek için iki yola başvurabilirler. Bunlardan biri itiraz, diğeri de idari uyuşmazlık yollarıdır. Mükellefler bu yollara başvurmadan uyuşmazlığı dava konusu yapamazlar⁶⁴.

Almanya'da mükellefler, itirazlarını doğrudan doğruya vergi dairesine yaparlar. Vergi dairesi, mükellef itirazında öne sürülen iddiaları yerinde ve haklı görürse, yapılan tarhiyatı terkin eder. Aksi halde, yani itirazın yerinde görülmediği hallerde tarhiyatın yerinde olduğu belirtilerek, bunun dayanağı olan delil ve hükümlerle birlikte kendisine yazılı olarak bildirilir. Bu yazı üzerine, mükellef ya itirazını geri alır ya da itirazında direnir. Direnme olduğu takdirde idare, isterse mükelleften yeniden bilgi ister ya da bilgi istemeksizin hemen karar verir ve durum mükellefe tebliğ edilir.

⁶³ <http://www.inlandrevenue.gov.uk/assessment4.htm>

⁶⁴ Topical Law Reports – Germany, Commerce Clearing House, Chicago, 1984, s:3325

Mükellef, vergi dairesince verilen itiraz kararının iptali için Maliye Mahkemesine (Finanzgerichte) dava açar.

Mahkeme, davayı olayların gerçek olup olmadığı ve itiraz kararında hukuki bir kusur bulunup bulunmadığı yönünden inceleyerek re'sen ve nihai olarak sonuçlandırır.

Taraflar, Maliye Mahkemesi kararını Federal Maliye Divanına (Bunderfinanzhof) başvurmak suretiyle temyiz edebilirler. Temyiz Mahkemesi, Maliye Mahkemesinin kararını sadece kanuna aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden inceleyerek nihai kararını verir.

Taraflar, Maliye Mahkemesi ve Federal Maliye Divanı kararlarına karşı Anayasa Mahkemesine (Bunderverfassungsgericht) başvurabilirler. Anayasa Mahkemesi, kanunların Anayasa'ya uygun olup olmadığı yönünden davayı inceleyerek karar verir⁶⁵.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini sağlayan diğer bir yol ise, yapı itibarıyla uzlaşma müessesesine benzeyen , vergi ve cezada indirim yapılmasıdır.

Uzlaşma, vergilemeden dolayı mükellef ile vergi dairesinde ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının taraflar arasında uyuşma sağlanarak idare tarafından çözümlenmesidir. Almanya'da Maliye Bakanlığı, mükellefle uzlaşma yapmak ve uzlaşmaya benzer diğer hususları düzenlemek için gerekli talimatı hazırlamak üzere yetkili kılınmıştır. Ancak, Bakanlara verilen bu yetki iki bakımdan sınırlıdır;

- Konulacak olan uzlaşma esasları vergilemeyi basitleştirmeye yönelmiş olacak,

⁶⁵ www.pwcglobal/de/ger.tax.html

- Vergiye ait sonuçları esasından değiştirici mahiyette bulunmayacaktır.

Bakana verilmiş bulunan söz konusu yetki, bugüne kadar hiçbir bakan tarafından tam olarak kullanılmamıştır. Bu nedenle, Alman Vergi Usul Kanununun 220. maddesiyle vergi hukukuna teorik olarak girmiş olan uzlaşma kurumu, uygulamada tam olarak kullanılmamış ve 1977 yılında Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır.

Almanya'da vergi incelemesi sonucunda, mükellefe usulen bir konuşma (besprechung) yapılır. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) yapılır. Son konuşma yapılmadan önce, konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önce bildirilmesi ve hazırlanması için uygun bir süre verilmesi gerekir.

Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve saptanmış olan farkın, kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. İşte, vergi denetiminin bu aşamada yani son konuşmada, mükellefle anlaşmaya varılması, Alman Vergi Hukukunda uzlaşmanın esasını oluřturur⁶⁶.

Uzlaşma komisyonunda; mükellef, avukatı, vergi dairesi müdürü, Yüksek Maliye Başkanlığının müdürü ve başlıca (eğer gerekiyorsa) uzman kişiler yer alır.

Uzlaşmada mükellefin kişisel ve özel durumu dikkate alınarak idarenin geniş takdir ve hoşgörü ile hareket ettiği, çoğu hallerde alelade pazarlık (kuhhandel) şeklinde olan bu durumun da vergilemede eşitlik prensibine aykırı olduğu tartışılmaktadır.

⁶⁶ DEBATIN, a.g.e. s:255

Son konuşma sırasında incelemeyi yapan işletme murakıby, incelemede saptanmış olan hususlar ve kanun hükümleri hakkında mükellefe açıklamada bulunmakta, mükellef aleyhinde doğacak vergi ve cezalar hakkında kendisine bilgi verilerek görüşü sorulmaktadır.

Bu suretle karşılıklı olarak ileri sürülen görüş ve iddialar iyi niyet havası içinde görüşülmekte ve uyuşmazlığın çözümlenmesine çalışılmaktadır. Şayet taraflar arasında uzlaşma yapılmazsa idarenin görüşüne göre tarhiyat yapılmakta ve uyuşmazlığın çözümü kanun yollarına bırakılmış olmaktadır.

Uzlaşmanın kesinliği hakkında vergi kanunlarında açık bir hüküm yoktur. Ancak bir içtihada göre, “görüş aykırılıklarını ortadan kaldıran veya bir olayı kısa yoldan halleden uzlaşmalara idarenin bağlı kalması gerekmektedir” denilmektedir.

Ancak, uygulamada bu bağlılık, mükellefleri içermemekte ve üzerinde uzlaşılan ve tutanak düzenlenmiş olan bir konuda taraflarca önceden saptanmış olan matrah farkı üzerinde anlaşmaya varıldığı belirtilmiş bulunsa dahi, bu fark üzerinden tarh olunacak vergiye mükellefler her zaman itiraz edebilirler.

Bununla beraber son konuşma anında genellikle mükellef inandırılmış olduğu için itiraz yoluna gitmemektedir. Bunda mükellefin de kazancı vardır, eğer itiraz yoluna giderse zaman ve emek kaybına uğrayacağı gibi haksız çıkması halinde yargılama giderlerini de ödemek zorunda kalacaktır. Bu itibarla “son konuşma” kurumu Alman Vergi Hukukunda uzlaşma kurumunun esasını teşkil etmekte ve doğma ihtimali olan pek çok itiraz ve uyuşmazlıkları henüz doğmadan ortadan kaldırmakta ve tarafları gerekli olmayan bir takım işlemlerle uğraşmaktan kurtarmaktadır.

Uzlaşma, her türlü vergi hakkında uygulanır. Ayrıca, idare vergileme ile ilgili her türlü belgeleri, tahakkuk ve itiraz safhalarının herhangi birinde geri alarak iptal, tadil veya tahsis yetkisine sahip olduğundan; vergi mahkemelerinde karara bağlanmamış olaylarda mükellefle uzlaşmaya varılmak suretiyle uyuşmazlıkların sonradan çözülmesi olanağını sağlamıştır⁶⁷.

Uzlaşma, her türlü maddi olay ve konu hakkında yapılabilir. Örneğin amortismanlar, değerlemeler, her türlü vergi cezaları (usulsüzlük dahil) hatta doğrudan doğruya kazancın miktarı dahi uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

Kesilen cezanın türü ve miktarı hakkında mükellef ile idare arasında bir anlaşma sağlanır ve durum bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanakta idarenin ayrıca takibata gitmeyeceği, buna karşılık mükellefin de uzlaşılan cezayı kayıtsız şartsız kabul ettiği ifade edilir. Burada genellikle cezanın hafifletilmesi yoluna gidilmez. Olayın ceza siciline kaydolunması, gazetelerde ilan edilmesi ve tekrarında dikkate alınması gibi durumlardan mükellef kurtulmuş olur.

Kapsam açısından incelendiğinde, uzlaşma her türlü vergi hakkında uygulanır. Bundan başka, Alman Vergi Usul Kanununun 94. maddesine göre, "idare, vergileme ile ilgili her türlü belgeleri tahakkuk ve itiraz safhalarının herhangi birinde geri alarak iptal, tedil ve düzeltme yetkisine sahiptir." İşte idare bu yetkisine dayanarak Vergi Mahkemelerine intikal edip de karara bağlanmamış olaylarda dahi, mükelleflerle uzlaşmaya vararak uyuşmazlıkları ortadan kaldırabilir.

Uygulamada uzlaşma her türlü vergiye tatbik olunur. Ancak Alman Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma kurumu, Türk Vergi Usul

⁶⁷ ÇEBİ, a.g.e., s:21

Kanununda uzlaşmadan farklıdır. Türk Vergi Usul Kanununda öngörüldüğü manada uzlaşma, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinden yapılır. Alman Vergi Usul Kanununda uzlaşma sayılabilecek haller genellikle matrahın teşkili ile ilgilidir.

Almanya'da uzlaşma sayılabilecek haller aşağıdaki düzenlendiği gibidir:

- İtiraz Safhasındaki Yazışmalar: Vergi dairesi, ikmalen tarhiyat yapmadan önce, inceleme raporunu mükellefe tebliğ eder ve mükellefin raporda sözü geçen matrah farkı hakkındaki düşünceleri sorulur.

Mükellefin gerek bu rapor üzerine, gerekse tarh olunan vergiye karşı yapacağı itirazda ileri süreceği görüş ve deliller, tarhiyatın kanuna uygun olup olmadığı hususunda vergi dairesinin kararını etkiler.

Bu işlemler sonucunda, işlemlerin doğruluğuna mükellefin inandırılması halinde mükellefin itirazını geri alması veya ibraz edilen deliller vergi dairesini ikna etmeye yeterli olmuşsa tarhiyatın kaldırılması veya tadil edilmesi yoluna gidilir.

İşte, uyuşmazlığın doğmadan çözümlenmesini sağlayan bu görüşme ve anlaşmaya uzlaşma gözüyle bakılabilir.

- Götürü Vergileme: Götürü matrah saptanmasında doğrudan doğruya bir uzlaşmadan bahsetme olanağı yoktur. Ancak, idare götürü olarak saptayacağı matrah hakkında mükellefle temas halinde bulunarak; mükellefin kendisinin iş durumu, kazancı, serveti ve diğer konularda bilgi sahibi olur.

Mükellefin yapacağı teklif ve vereceği bilgiler, götürü matrahın saptanmasında önemli rol oynar. Hatta idareyi, belirli bir meblağın

saptanması hususunda ikna etmesi de mümkündür. Bu şekilde tarafların aynı noktada birleşmelerinin sağlanmasına uzlaşma gözüyle bakılabilir.

Alman Vergi Usul Kanununda matrah takdir eden özel bir kuruluş yoktur. Matrah, incelemeyi yapan işletme murakıpları ve vergi dairesi tarafından yapılır. Matrahın takdir yoluyla tespiti sırasında, mükellefle yapılan temas ve konuşmada kendisinin vereceği bilgiler yardımıyla tarafların belli bir meblağ üzerinde fikir birliğine varmaları mümkündür.

- Takdir Esası: Alman Vergi Usul Kanununun idareye verdiği bir başka yetki de mükellef tarafından beyan edilen veya defter ver belgelere göre saptanmış bulunan matrahın indirilebileceğine ilişkin hükümdür. Bu hükme göre; vergi dairesi, mükellefin içinde bulunduğu koşulları ve genel durumu göz önünde tutarak matrahı saptanmış olan veya beyan edilen meblağın altında yani düşük olarak saptama veya kabul etme olanağına sahiptir.

Vergi dairesi, mevcut matraha ait verginin mükellefçe ödenmesi olanağı yoksa veya ödendiği takdirde mükellef faaliyetine devam edemeyecekse matrahtan belli bir miktar indirme veya indirme yerine matrahı meydana getiren gelir unsurlarından bir kısmını dikkate almamak suretiyle yeni matrah oluşturma yoluna gitmektedir.

- Verginin Ortadan Kaldırılması: Alman Vergi Usul Hukukunda, vergi dairesine verginin terkinin yetkisi tanınmıştır. Tahakkuk etmiş bulunan verginin bir kısmının ödenmesi için tahsil cihazına gidilmeyip, mükellefin borcundan indirilmesi hatta verginin tamamının ortadan kaldırılması olanağı vardır.

Diğerlerinde olduğu gibi, burada da böyle bir karara varmak için vergi dairesinin mükellefle konuşup meseleyi müzakere etmesi gerekir.

- Tarhiyatın Düzeltilmesi: Vergi dairesi, vergileme ile ilgili belgeleri (tahakkuk fişi, ihbarname, karar gibi) gerek tahakkuk, gerekse itiraz safhasında bulunsun, geri alıp iptal edebilir, değiştirebilir veya üzerinde düzeltme yapabilir. Uyuşmazlık, Maliye Mahkemesine intikal etmiş olsa dahi, mahkemece karar verilinceye kadar bu işlemler yapılabilir.

Örneğin, kolektif veya komandit şirket ortakları hakkında normal tarhiyat yapıldıktan sonra, yapılan bir vergi incelemesi sonucunda ortaklara düşen kâr paylarında bir değişiklik meydana geliyorsa önceki tarhiyata ait ihbarname kesinleşmiş olsa dahi değiştirilir.

Tarhiyatın düzeltilmesi, tarhiyattan sonra ortaya çıkan delillerin ve mükellefin ileri süreceği görüşlerin nazara alınmasına olanak sağlayan ve işlemin ıslahı suretiyle uyuşmazlıkların çözümlenmesini sağlayan pratik bir uygulama yoludur.

- Ceza Uygulamalarında Uzlaşma : Almanya'da uzlaşma, vergi cezaları hakkında uygulanmaktadır. Vergi cezalarının miktarı ve nispeti kanunlarla saptanmamış, sadece kanunda bazı cezaların en yüksek haddi gösterilmiştir. Bu nedenle vergi suçları dolayısıyla kesilecek cezaların miktarını tayin etme yetkisi, doğrudan doğruya idareye aittir.

Cezanın vergi dairelerince saptanması, Alman Vergi Usul Kanununun 445. maddesinde yer alan "teslimiyet" kurumunun işlemlerini ve dolayısıyla bu tür uzlaşma kurumunu ortaya çıkarmıştır.

Teslimiyet usulü, vergi ceza uygulamasını kısaltan, basitleştiren ve masrafları azaltan bir yol olduğu gibi, mükellefi de cezanın şiddetlendirilmesi tehlikesinden korur. Örneğin, olaya uygulanan ceza, ceza siciline kaydedilmediği gibi gazetelerde de ilan edilmez ve tekrarında dikkate

alınmaz. Kararlaştırılan cezaya karşı kanuni yollara başvurulmaz ve düzenlenen tutanak ihbarname yerine geçer.

Bundan başka, mükellefin af talebi ile cezanın indirilmesini isteyebilme hakları vardır. Kanunda idare kademelerinin af ve terkin yetkisinin de sınırları belli edilmiş değildir. İdare ve mükellefin gerek ceza miktarının saptanması ve gerekse tarh edilmiş olan cezanın affı ve terkini konusunda yaptıkları görüşmeler sonucunda bir fikir birliğine varmaları ceza uygulaması konusunda yapılmış bir uzlaşma mahiyetindedir⁶⁸.

⁶⁸ www.europea.eu.int/scadplus/citizens/en/ge/1080.html

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARIN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

I. GENEL AÇIKLAMA

Mükelleflerle idare arasında vergilendirme ile ilgili bir olay nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir an önce kendi lehlerine çözümlenmesi, tarafların başta gelen düşüncesidir. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idare ile mükelleflerin karşısında iki yol vardır. Bunlardan birincisi, uyuşmazlığın idari aşamada, tarafların aralarında uyum sağlanarak çözümlenmek istenmesi; diğeri ise yargı yoluyla çözümlenmeye çalışılmasıdır.

Uyuşmazlık konusu olayın, dava yoluyla çözümlenmek istenmesinin hem idare hem de mükellef açısından çeşitli maliyetleri olmaktadır. Bunlardan birincisi dava açma ile ilgili maliyetlerdir. Sözgelimi mali müşavir veya avukat giderleri, dava açma ile ilgili harç vb. masraflar ciddi bir maliyet unsuru olarak göze çarpmaktadır.

Uyuşmazlığın dayanağı olan işlemin vergi inceleme raporuna dayanması, idarece düzenlenen raporların idarenin kazanacağı şekilde güçlü verilere dayanılarak hazırlanamayışı ve bu raporlarda ciddi eksiklikler bulunması gibi nedenler yüzünden, mükellef yargı yoluna başvurduğunda uyuşmazlık mükellefin lehine sonuçlanmaktadır.

Bu şekilde alınan sonuç, idareyi; alması gereken vergiyi ve cezayı tahsil edememesine, üstelik mükellefin dava açma ile ilgili maliyetlerini ödemesine de neden olmaktadır. Yargının idarenin aleyhine olan kararı, bir

anlamda da idarenin hatasını anlamasına, vergilendirme ile ilgili tarhiyatın, daha gerçekçi olmasına ve buna göre vergi inceleme raporu düzenlenmesine ve savunmaların daha kesin verilerle hazırlanmasına olanak sağlamaktadır.

Yargı yoluna başvurmanın bir diğer maliyeti ise, ağır işleyen duruşma süreci olarak adlandırılabilir. Verilen sürelerin uzun olması, uyuşmazlıkla ilgilenen dairelerin işlerinin yoğun olmasının nedenlerindedir. Çıkan kararların numaralarından da yargının işgücünün yoğunluğu anlaşılmaktadır. Dava sürecini uzun sürmesi, eğer haklı çıkacak olsa bile parayı çabuk tahsil etmek isteyen bir düşünceye sahip olan idare için cazip olmayacaktır.

Mükellef ile idarenin karşı karşıya gelerek vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümülemesi, doğabilecek çeşitli sorunları ve dava ile ilgili maliyetleri ortadan kaldıracaktır. Bu ise, genellikle idarenin almak istediği vergi ve cezanın bir kısmından ya da bunlardan biri veya ikisinin tamamından vazgeçmesi, mükellefin ise uyuşmazlığı biran önce çözüme ulaştırması ve ileride daha yüksek tutarda olabilecek ödemededen kurtulabilmesi yönünden belli bir miktar ödeme yapmaya yanaşması ile gerçekleşebilir.

Olayın taraflar açısından bir diğer avantajı da uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi sonucu, idare – mükellef ilişkilerinin sağlıklı bir zemine oturtulması ile ilgilidir. Mükellef açısından sıkıntı yaratan uyuşmazlığın idarede kısa ve kolay çözümü mükellef açısından olumlu etkiler yaratmaktadır.

II. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN ANALİZİ

A. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR:

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, mükellefler üzerinde olumlu bir etki yaratmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi sonucu, emek ve zaman kaybı olmamakta, mükellef tarafından vergi mahkemelerine dava açılması, açılan davanın daha sonra bir üst mercide devam ettirilmesi, davanın izlenmesi için giderlerin yapılması önlenmektedir.

Düzeltilme yoluyla uyuşmazlığın çözümlenmesinin mükellef açısından diğer bir avantajı, gecikme faizinin ödenmemesi yönündedir. Mükellef uyuşmazlığı yargıya götürür ve davayı kaybederse, uyuşmazlık konusu olan vergi tutarı üzerinden dava açma süresinin son gününü izleyen ayın başından itibaren 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen oranda gecikme faizi ödemek zorunda kalmaktadır. Düzeltme yolu ile bu ortadan kalkmaktadır¹.

İdare açısından olaya bakıldığında ise, mükellefin üzerinde yarattığı olumlu etki sayesinde idareye güven duyması, işlemin kısa sürede halledilmesi, yargı yoluna başvurmayla zorlamadan uyuşmazlığın çözümlenmesi, bu şekilde emek ve zaman kaybı ve dava ile ilgili giderlerin önlenmesi gibi avantajları sayılabilmektedir².

¹ Lütfü DURAN, "Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor", İktisat ve Maliye, Cilt:XXX, S:1, Nisan 1983, s:33

² Vedat D. ÖZGÖREN, "Vergi Mükellefine, Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide", Vergi Dünyası, S:41, s:18

B. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER:

Mükellefin düzeltme yoluna başvurabilmesi için uyumsuzluğun vergi hatalarına özgü olması gerekmektedir³. Ancak bazı durumlarda hukuki uyumsuzlukla çözümlenmesi gerekebilecek türde hatalar yapılabilmekte, yapılan hatalar kanunda yapılan tanıma uyacak nitelikte basit olmayabilmektedir. Mükerrer vergilendirme veya mahsupların yapılmaması türünden hatalar buna örnek gösterilebilir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin iki seçeneği vardır. Ya dava yoluna gidilecek veya düzeltme yolunu tercih edeceklerdir.

Çizilen bu çerçevede içerisinde yasa koyucunun kolaylık olması amacıyla düzenlediği bu yol, mükellefin durumu farklı yorumlaması nedeniyle talebin idarede çözümlenmesi amacıyla konulmasına rağmen yargı yoluna başvurulmasına sebebiyet vermektedir. Değinen bu durumun tarh aşaması öncesinde kabul edilebilecek ön görüşme, ön anlaşma gibi usullerle giderilmesi mümkündür⁴.

C. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ:

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde hata düzeltme, uyumsuzluğu idari aşamada çözümleneyen müesseseler arasında net olarak yalnızca Fransa'da yer almaktadır. Fransa'daki uygulamada düzeltme, idarenin inisiyatifi içinde ve idarenin re'sen aldığı bir kararla yapılmaktadır. Türkiye'deki düzenlemede mükellefe de düzeltme talebinde bulunma hakkı verilmiştir. Fransa ile karşılaştırdığımızda, ülkemizdeki uygulamanın daha adil olduğu tartışılmazdır.

³ Mehmet YÜCEL, "Vergi Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları -2", Maliye ve Sigorta, 15 Ekim 2003, s:73

⁴ ÖNCEL&KUMRULU&ÇAĞAN, a.g.e. s:218

Avrupa Birliği'ne üye diğer ülkelerde hata düzeltme müessesesi yer almaktadır ancak idari aşamada çözümlenen uyuşmazlık olarak değil, idarenin günlük işlemleri arasında sayılmaktadır. Genellikle hata düzeltme mükelleflerin lehlerine yapılan bir işlem olduğu için uygulamada uyuşmazlık olarak isimlendirilmemektedir⁵. Örneğin Finlandiya'da matrahta ortaya çıkan hatalar sadece vergi dairelerinde çözümlenmekte, yargı yoluna başvurma gibi bir durum söz konusu olmamaktadır.

III. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN ANALİZİ

A. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR:

Cezalarda indirim yoluyla vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi hem mükellef hem de idare yönünden uyuşmazlığın sona ermesi; dava ile ilgili emek ve zaman kaybı ile giderleri önlemesi, mükellefin cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulması (1/2 veya 1/3 oranında), teminat gösterilmesi halinde ödeme süresinin üç ay daha uzaması ve böylece ödeme ile ilgili karşılaşılabilecek finansman sorununun çözümlenmesinin kolaylaştırılması⁶, idarenin ise kısmen dahi olsa cezayı ve vergi aslının tamamını tahsil etmesine olanak sağlaması yönlerinden yararlı bir uygulamadır.

Mükellefler uyuşmazlık konusu olayla karşılaştıklarında bunu vergi mahkemesinde dava konusu yapma yoluna başvurmaları durumunda, davayı kaybetme halinde, hem vergi aslı ile cezanın tamamını hem de ayrıca tecil faizi ödeyeceklerini bildiklerinden cezada indirim yoluyla uyuşmazlığı idari aşamada sonuçlandırmayı tercih edebilmektedirler.

⁵ <http://www.europea.eu.int/scadplus/citizens/en/in/1080.html>

⁶ Şükrü KIZILOTT, "İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-I", Hürses, 25.06.1999, s:7

B. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER:

Yerinde bir uygulama olan cezalarda indirim müessesesine yöneltilebilecek temel eleştiri, mükellefin vadesinde ödeme yapmazsa cezanın indirimden önceki kısmını tamamen ödemek zorunda olmasıdır. İdare açısından başlangıçta olumlu gibi gözükken bu uygulama tahsilatın uzun dönemde yapılamaması halinde, olumsuz bir sonuca neden olabilmektedir.

İndirimli ödeme şeklindeki bu uygulama, vadesinde ödeme yapılmadığı durumlarda özellikle mükellef açısından ciddi sorunlar yaratmaktadır⁷. İndirimden sonraki kısmın vadesinde ödenmemesi halinde, yapılan indirimin geçersiz sayılmayıp uzlaşma müessesesinde uygulandığı gibi gecikme zammının uygulanması bu müesseseyi daha işler hale getirebilecektir.

Bu konuda öne sürülebilecek bir başka eleştiri de, vergi ziyai cezasındaki ½'lik indirimden mükellefin tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kere yararlanmasıdır. Oysa burada 5 yıl boyunca gibi belli bir süreye verilebilir. Öte yandan mükellef gelir ya da kurumlar vergisi yönünden kesilen cezada ½'lik indirimden yararlanmışsa, KDV ile ilgili vergi ziyai cezasında ½'lik indirimden yararlandırılmamaktadır. Bu da bir başka aksayan yön olarak göze çarpmaktadır.

C. CEZALARI İNDİRİMLİ ÖDEME YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ:

Fransa'da cezalarda indirim müessesesi, ülkemizdeki uygulamaya benzer biçimde mükellefin başvurusu üzerine yapılan ihtilafsız çözüm yolu olarak adlandırılan sistemde yer almaktadır. Ülkemizdeki uygulamadan farklı

⁷ Zehrettin ASLAN, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması", Alfa Basım – Yayım – Dağıtım, İstanbul, 1994, s:33

olarak miktar büyüdükçe cezaların indirimine karar veren merciler değişmektedir.

Almanya'da cezalarda indirim uygulamasına benzer olarak addedeceğimiz cezada uzlaşma müessesesi bulunmaktadır. Almanya'da vergi suçları dolayısıyla kesilecek cezaların miktarının tayin edilmesi yetki olarak idareye bırakıldığı ve cezalar kanunla saptanmadığı için bu şekilde bir uygulama getirilmiştir. Vergi ceza uygulamasını kısaltan bir amaç güden bu müessesede, cezaların mükellef siciline işlenmemesi gibi mükellef açısından olumlu bir tarafı vardır. Bunun karşılığında mükellefin kanuni yollara başvurması kapatılmıştır.

Bundan başka af talebi ile cezalarda indirim de uygulanmaktadır. İdare – mükellef arasında yapılan görüşmeler sonucunda cezanın affı gerçekleşmektedir. Yukarıda bahsedilen cezalarda uzlaşma müessesesi gibi idareye verilen ceza affı yetkisinin sınırları da belirtilmemiştir. Bu açıdan Almanya'da yer alan müessesenin ne kadar adil olduğu tartışılır bir konumdadır.

IV. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN ANALİZİ

A. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR:

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan olaylardan biri de beyannamelerin hiç verilmemesi ya da eksik beyanda bulunmuş olmasıdır. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerin hiç verilmemiş sayılması ve bu durumda vergi matrahının idare tarafından takdir olunarak vergi salınması ve salınan vergiye de ayrıca vergi ziyası ve iki kat kesilen birinci derece usulsüzlük cezalarının uygulanması, uyuşmazlığa yeni boyutlar kazandırmaktadır. Mükellef haklılığını ispatlamak için bu sefer yargı yoluna başvurmakta ve erken tahsil amacı ile hareket eden idare bu amacından uzaklaşmaktadır. Yargı sürecinin de uzun olması nedeniyle, sık

af çıkan ülkemizde idare haklı olarak alacağı vergi ve cezayı hiç tahsil edememesi gibi sorunlarla da karşılaşacaktır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, taraflar açısından ortaya çıkabilecek bu sorunları önemli ölçüde gidermiş olmaktadır. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi yerinde düzenlenmiş bir uygulamadır. Geç verilen beyannamenin ekinde pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine dair verilen basit bir dilekçe ile mükellef adına salınabilecek bir çok cezadan kurtulunmaktadır.

Yine diğer uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü müesseselerinde olduğu gibi emek ve zaman kaybı ile dava açılması durumunda mahkeme harcı, avukat ücreti gibi bazı giderlerin önlenmesi bu müessesenin her iki taraf için yarattığı avantajlardır.

B. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER:

Pişmanlıkla beyanname veren mükelleflerin ödeme süresi geçmiş olan vergileri beyannamenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammı ile birlikte ödemesinin gerektiği, sürenin kısalığı yüzünden eleştirilmekte⁸ ve uzatılmasının gerektiği savunulmaktadır. Ancak, pişmanlıkla beyanname veren mükellefler ile vergi bilincine sahip olan mükelleflerin durumu ile karşılaştırıldığında kanımızca yerindedir. Çünkü zamanında ödemeyen mükelleflere kanun koyucu sıfatıyla yaptırım uygulanması, vergi ödeme gibi ciddi bir olayın suiistimal edilmesini önleyici nitelikte olmalıdır.

Vergi mahsubu, zarar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmadığı hallerde de pişmanlık isteminin kabul edilmesi, sorunun barışçıl yollarla çözümlenmesi alışkanlığının kazandırılması amacıyla kabul

⁸ Turgut CANDAN, "Pişmanlık ve Islah", Maliye Postası, s:171, 1985

edilmesinin yararlı olacağı, bu müesseseye yöneltilen diğer bir eleştiridir⁹. Özellikle mahsup sonrası vergi çıkmaması olayında, “vergi ziyası” da bulunmadığı için pişmanlık talebinin kabulü ve usulsüzlük cezası ile yetinilmesi, yerinde olacaktır. Ayrıca mükellefe beyanname vermeme nedeninin, pişmanlık talebinin kabulü karşısındaki durumu, ilgili yasa maddesinde net olarak belirtilmemiştir.

C. PİŞMANLIK VE ISLAH YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ:

Avrupa Birliği'ne üye ülke Hollanda'da pişmanlık başvurusu sonucunda, ülkemizde olan uygulamadaki gibi belirli miktarlarda ceza kesilmemekte, onun yerine pazarlık türü bir işlem sonucunda matrahın %100'üne karşılık gelen para cezasını %50'ye varan miktarlarda düşürülmektedir. Pişmanlık başvurusu salınan cezanın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.

Yunanistan'da sadece idarece iyi niyetli olduğuna inanılan mükelleflerin pişmanlık başvurusu kabul edilmektedir. İyi niyetli olduğuna inanılan mükelleften, salınan cezanın alınmaması ve sadece verginin alınması Yunanistan'daki pişmanlık ve ıslah müessesesinin özünü oluşturmaktadır.

İngiltere'de pişmanlık ve ıslah müessesesi mükellefi vergi ödemeye teşvik ve cezadan korumayı amaçlayan bir düşünce ile kurulmuştur. Bu müessesede; idarenin her hangi bir araştırma yapmasına gerek kalmadan kendiliğinden eksik bildirdiği matrahı tamamlayan mükelleflere, yasaların koyduğu müeyyidelerden kurtulma imkanı sağlamaktadır.

⁹ KIZILOĞ, a.g.m.,1986. s:11

V. UZLAŞMA YOLUNUN ANALİZİ

A. UZLAŞMA YOLUNUN GETİRDİĞİ AVANTAJLAR:

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi en etkin şekilde uzlaşma müessesesi ile gerçekleştirilebilmektedir. Açtıkları davayı kaybeden mükelleflerin uyuşmazlık konusu kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan tutarı üzerinden, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü izleyen ayın başından itibaren 6183 sayılı kanuna göre belirlenen oranda bir faiz ödemek zorunda kalmaları, bu müessesenin vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesindeki etkinliğini çok daha artırmıştır.

Vergi idaresi, uzlaşma müessesesi sayesinde, vergilerin daha erken elde edilmesini sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıkları dava açma yoluna gidilerek çözümlenmeye kalkındığında bu husus hem idare hem de mükellef açısından belli riskleri beraberinde getirmektedir. İdare açısından davanın kaybedilmesi riskinin yanında verginin daha uzun süre içinde hazineye aktarılması; mükellef açısından davanın kaybedilmesi durumunda uzlaşmada kendisine sunulan birçok imkandan yararlanamaması, bu riskler arasında sayılabilir.

Uzlaşma müessesesi çok yoğun olduğu bilinen ve zaman zaman yıllarla ifade edilen yargılamaların olduğu mahkemelerimizin de iş yoğunluğunun azaltılması bakımından ayrı bir öneme sahiptir.

B. UZLAŞMA YOLUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER:

Uyuşmazlıkların çözümünde etkin ve hızlı bir müessese olan uzlaşma müessesesinin varlığından ve nasıl işlediğinden mükelleflerin büyük çoğunluğu haberdar değillerdir. Genellikle mükelleflerin vergi dairesine geldiğinde öğrendiği bu müessese etkin kullanıldığında, idarenin bu müesseseyi koymasındaki temel hedef olan paranın derhal tahsiline daha kolay ulaşılabilecektir.

Etkin kullanım açısından getirilebilecek öneri, mükellefe ceza ihbarnamesi tebliğ edilirken, uyuşmazlığın çözüm yollarının basitçe anlatıldığı, hangi ceza türü için nasıl bir yol izlendiği, neden bu gibi başvurulduğu gibi mükellefin zihninde soru yaratan durumların cevaplarının bulunduğu küçük bir kitapçığın eklenmesi şeklinde olabilir. Bu sayede, idarenin hedeflediği ikili ilişkilerin iyi olması kolaylıkla sağlanabilir.

Uzlaşmaya ilişkin VUK'da yer alan Ek.1. maddede vergi asılları üzerinde uzlaşma yapılabileceği hükme bağlanmakla birlikte uygulamada vergi asılları üzerinde fazlaca uzlaşmaya yanaşılmamakta, genellikle uzlaşma vergi cezaları konusunda sağlanmaktadır. Bunun nedeni, komisyon üyelerinin uzlaşma konusu yapılan uyuşmazlık hakkında detaylı bir araştırma yapılmaması ve mükellefin ödeme gücü, vergi ödemede samimiyet gibi unsurların bilinmemesi olarak sayılabilir. Dolayısıyla uzlaşma komisyonu vergi asılları ile ilgili görüşmelerde çekimser bir tutum içine girmektedir.

Etkin bir müessese olduğu bilinmesine rağmen, yapılan uzlaşma sonucunda vergi aslından ne kadar, vergi cezasından ne kadar indirildiğinin bilinmemesi, yani Türkiye çapında bu güne kadar yapılmış bir istatistiğin bulunmaması sıkıntı yaratmakta, uzlaşma müessesesinin kullanımında objektif kriterlerin yer almadığı düşüncesine neden olmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere uzlaşma veya diğer idari aşamada çözümler için geçerli istatistiklerin olmayışı, iller itibariyle farklılıkları doğurabilmektedir. Standart

bir prosedürün izlenemeyişi, alt seviyedeki (örneğin ilçe bazındaki) uzlaşma komisyonu üyelerinin daha üst makamlara hesap verme sorumluluğu baskısı yüzünden istenilen amaca net olarak ulaşamaması durumu da uzlaşma müessesesinin sıkıntılı tarafları olarak sayılabilir.

Uzlaşma komisyonlarını oluşumu; uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin Genel Bütçeye veya diğer idarelere ait olmasına, il veya ilçede kurulu bulunmasına, kurulu bulunduğu yerde müstakil vergi dairesi olup olmasına göre farklılık göstermektedir. Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları yerel ve merkezi uzlaşma komisyonu olarak ikiye ayrılmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırı 300 milyar ve üzeri olarak belirlenmiş ve bu komisyona girecek üyeler Maliye Bakanlığı müsteşarının başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu müsteşar yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşmaktadır¹⁰. İşte, yukarıda bahsedilen hesap verme sorumluluğu burada ortaya çıkmaktadır. Yetkiler genişledikçe hesap verme sorumluluğu azalmakta, komisyon üyelerinin uzlaşmadaki vergilerin miktarına bakış açısı değişmektedir. Vergi ödeme gücü, vergide adalet gibi kavramlar göz ardı edilebilmekte ve kamu vicdanı açısından rahatsız edici uygulamalar olabilmektedir. Bu tür uygulamaların engellenmesi açısından istatistiksel bilgilerin oluşturulması, yıl içinde il çapında uzlaşılan vergilerdeki indirim oranlarının şeffaf ve herkes tarafından ulaşılabilir olması, yüksek matrahların konu olduğu uzlaşmaların daha sonra Sayıştay gibi denetim kurumlarınca denetlenmesi, bu tür keyfi uygulamaların engellenmesi için önemli bir adım olarak sayılabilir.

Uzlaşma bugünkü gibi seçmeli bir yol değil, birçok batı ülkesinde olduğu gibi başvurulması zorunlu bir yol haline getirilebilir. Böylece mükellef ve idare ilişkileri samimiyet, iyi niyet ve ciddiyet ortamı içerisinde daha iyi esaslara oturtulur, mükellefler idari yol ile yargı yolu seçenekleri karşısında duraksamadan kurtulur ve uyuşmazlığın doğuşu büyük çapta önlenmiş olur.

¹⁰ Turgut CANDAN, "Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma", Yaklaşım Yayınları, Ocak 2001, s:263

Uzlaşma müessesesinin daha etkin işlemesi için getirilen bu önerilere karşı olarak, uzlaşma müessesesi, mükellefler açısından Anayasanın “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırı olduğu savunulmaktadır. Bu düşünceye göre, uzlaşma ile bir kısım mükellef vergi idaresiyle pazarlığa girmekte ve ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemektedir. Öte yandan diğer mükellefler, mülkiyetle ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirerek vergisini eksiksiz ödemektedirler. Ayrıca uzlaşma komisyonları objektif kıstaslara göre hareket etmediği için aynı durumda olan iki mükelleften biri ile uzlaşılırken diğeri ile uzlaşamayabilirler ya da diğeri mükellefe göre daha yüksek tutarda uzlaşabilirler. Vergi, devletin egemenliğinin bir göstergesi olmasına rağmen uzlaşma müessesesi ile bu gücün pazarlık konusu olması vergi idaresini yıpratarak olumsuz etkilemektedir¹¹.

Uzlaşma, Avrupa Birliği'ne üye birçok ülkede uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm sürecinin içinde en etkin biçimde yer almaktadır. Birliğe üye çoğu ülkede, ülkemizde yer alan cezalarda indirim, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah müessesesinden daha geniş biçimde yer almaktadır.

C. UZLAŞMA YOLUNUN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ:

İsveç'te uyuşmazlıklar idari aşamada sadece uzlaşma müessesesi ile çözülmektedir. Uzlaşmaya da çok sık başvurulmamaktadır çünkü oldukça iyi özümsemiş kanunların ve vergi bilincine sahip mükelleflerin bulunduğu bir sisteme sahip bulunmaktadır. İsveç'te uzlaşma sadece mükellefin idareyi yanıltır konumda bulunması halinde geçerli değildir.

¹¹ Hızır TARAKÇI, “Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler”, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Yıl:VI, S:70, Haziran 1987, s:63

Finlandiya'da eksik ödenen vergi, geç beyan durumlarında uzlaşma olarak nitelendirebileceğimiz görüşmeler yapılmaktadır. Ancak uzlaşma, bir defada değil, birkaç görüşme sonrasında yapılmaktadır.

İngiltere'de beyannameler müfettişlerce incelenmektedir. Bu yüzden oldukça dikkatli hareket eden mükelleflerin uzlaşmasında üst düzey yetkililer olan vergi dairesi başkanı veya müfettişler yer almaktadır. Uzlaşmada dairenin muhatabı çoğunlukla kanunlara daha hakim olan mali müşavirlerdir. Türkiye'deki uygulamadan farklı olarak, mükellefin uzlaşmış olan vergiden cayma hakkı bulunmaktadır. Ancak bunun için de mükellefin yanıldığını bildirmesi gereklidir. Böyle bir durumun sorumluluğunu bilen mükellefler açısından bakıldığında adil olmadığı düşünülebilir. Ancak, İngiltere'de zaten yerleşmiş bir vergi bilinci olduğu için, çok fazla görülmeyen bu tür uyuşmazlıklarda uzlaşmadan cayma hakkı kişisel görüşümüze göre adalette uçurum yaratmamaktadır.

İtalya'da, beyanname vermeyen mükelleflere idare re'sen tarhiyat yapmaktadır. Mükellefin bu aşamada başlayan uzlaşma görüşmeleri tarh edilen miktara göre aşama aşama büyüyen komisyonlarda yapılmaktadır. Bu sistemin uygulanması için matrahı belirleyen unsurların güçlü delillere dayanması gereklidir. Yoksa adil bir vergilemeden bahsedilmesi zorlaşır. Ayrıca İtalya'da idare – yargı yükünü bölüştürmek için gümrük, üretim ve tüketim vergilerinin uyuşmazlıkları ticaret odaları tarafından çözümlenmektedir. Sonuçlandırılmayan uzlaşmalar yargıda çözülmektedir.

Danimarka'da idari aşamada uzlaşma ile çözümlenen uyuşmazlıklar; gelir vergisi - bölgesel şirketler, serbest meslek - büyük şirketler olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Sadece adı geçen mükellefler uzlaşmaya başvurabilmektedir. Uluslar arası şirketlerin uyuşmazlıkları yargıda çözülmektedir. Yargını yükünü azaltmak ve çok da fazla olmayan matrahlarla yargıyı uğraştırmamak ve süre açısından kısaltmak amacıyla uygulanan bu yöntem, hemen her uyuşmazlığı yargıya götürmeyi adet

edinmiş bazı mükellefler için gayet yerinde bir uygulama olabilir. Böylece yargı sadece yüksek miktarlarla uğraşacak, böylece iş yoğunluğu önemli ölçüde azalacaktır.

Portekiz'de uzlaşma müessesesi, geçici vergilerin son taksidinin idarece belirlendiği durumlarda mükellefin bu vergiye itirazı durumunda kullanılmaktadır. İdareye geniş yetki verilen Portekiz'de yargı yoluna fazla başvurulmamaktadır.

Fransa'da dolaylı ve süreksiz vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümü tamamen yargıda gerçekleşmektedir. İşin mahiyetine göre ceza veya hukuk mahkemelerinde uyuşmazlıklar çözülür. Dolaysız vergilerle ilgili olarak ihtilafli çözüm adı altında yapılan düzenlemelerle uyuşmazlıklar çözümlenir. Uzlaşma için miktar göz önünde bulundurulmak suretiyle müdüre veya maliye müfettişlerine başvurulmaktadır. Uzlaşma sonucunda çıkan karardan eğer mükellef memnun değilse o zaman idari mahkemeye gidilmektedir. Dolaysız vergilerde idari aşamaya başvurmadan direk yargıya götürülebilecek durumlar idarenin re'sen aldığı kararlarda geçerlidir.

Almanya'da uzlaşma müessesesi 1977 yılında Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmış olsa da, uzlaşma yerine uygulanan son konuşma (vergi matrahı üzerinde anlaşılmaya çalışılır.), pazarlık, götürü vergileme yapılırken mükellefin matrahın belirlenmesi aşamasında idareye yaptığı teklifler, mükellefin beyan ettiği vergiyi idarenin mükellefin içinde bulunduğu göz önüne alarak takdir yetkisini kullanması sonucu indirebilmesi gibi uygulamalara bir nevi uzlaşma gözüyle bakılmaktadır. İdareye bu kadar geniş yetki verilmesi, suiistimale yol açacağı düşüncesini beraberinde getirmektedir. Ancak, daha önce de bahsettiğimiz gibi yerleşmiş vergi bilinci sayesinde yapılan görüşmeler sonucunda mükellefin ödeme gücüne uygun vergi alınmaktadır.

Avrupa Birliğine üye ülkelerde etkin olarak kullanılan uzlaşma müessesesini Türkiye'de de etkin hale getirebilmek için bazı çalışmalar yapılmalıdır. Bunlara örnek olarak daha önce bahsedildiği gibi, ihbarname ile birlikte gönderilecek idari aşamada çözüm yollarının anlaşılır bir dille anlatıldığı kitapçık, zorunlu olarak gidilmesi gereken bir müessese, İngiltere'de olduğu gibi büyük mükelleflerin beyannameleri kabul edildikten sonra denetim elemanlarınca kontrol edilmesi, vergisini ödememeyi alışkanlık haline getirmiş olan mükelleflere aynı cezalarda indirim müessesesinde olduğu gibi uzlaşma oranına veya miktarına sınırlama getirilmesi, büyük miktardaki uzlaşmalara gelir vergisindeki gibi kümülatif oranlı bir indirim mekanizmasının getirilmesi, büyük miktardaki uzlaşmaların daha sonra denetlenmesi, uzlaşmanın etkin, verimli ve güvenilir olması için getirilecek çözümlerden sayılabilir.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi hem idare hem de mükellefler yönünden çeşitli yararları olan bir yoldur. Mükelleflerin önemli bir kısmı idari aşamada tanınan çözüm yollarını bilmemektedir. İdarenin bu anlamda yaygın duyuru kampanyasına girişmesi, mükelleflere uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesinin olumlu yönlerini, yargı yoluna başvurmaları halinde karşılaşılabilecekleri sorunların açıklanması, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü kolaylaştırabilecek ve mükellefleri öncelikle bu yola başvurmaya yönlendirebilecektir. Ancak her ne kadar aksaklıklar çözülsün de, idari aşamada uyuşmazlık çözümlerine etkenlik kazandırılrsa da, yargıya başvurulmasını engelleyerek yargının yükünün azaltılması hedeflense de, uyuşmazlıkların çözümü; vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler açısından her zaman adaletsizlik yaratacaktır. Bu yüzden, uyuşmazlıkların çözümünden ziyade tüm mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi ödemelerinin sağlanması daha yararlı olacaktır.

SONUÇ

Sürekli değişen vergi hukukunun güncelliğini devam ettiren önemli bir hususu da mükellefle idare arasındaki ilişkilerin iyi olması, karşılıklı güven ortamı ve bu ortam içinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların kısa sürede ve barışçıl yollarla çözümüdür.

Mükelleflerle idare arasında, vergilendirme ile ilgili bir olay nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, biran önce kendi lehlerine çözümlenmesi, tarafların başta gelen düşüncesidir. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, idare ile mükelleflerin karşısında iki yol vardır. Bunlardan birincisi; uyuşmazlığın idari aşamada, taraflar arasında uyum sağlanarak çözümlenmek istenmesi, diğeri ise yargı yoluyla çözümlenmeye çalışılmasıdır.

Bir ülkede vergi yargı organları ne kadar iyi organize edilmiş olursa olsun, büyük bir iş yükü altında kalacak olurlarsa, kendilerinden beklenen olumlu sonuçları veremezler. Vergi yargı organlarının iyi işleyişi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada barışçıl yollarla çözümlenmesi ile doğru orantılıdır. Nitekim AB ülkeleri değerlendirildiğinde vergi yargı organlarının başarılı olmasının nedeni; vergi uyuşmazlıklarının büyük oranlarda daha kaynağında çözümlenmesi, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde önce idari aşamada çözüm yolu aranılmasının zorunlu kılınması uyuşmazlığın başlangıçta yargı yoluna intikal etmesini engellemesidir. Diğer bir ifade ile bu ülkelerde vergi yargısı idari çözüm yollarının üstüne oturtulmuştur denilebilir.

Türkiye’de ise uyuşmazlıkların çözümlenmesi olayında, yüzde kaçının idari aşamada çözümlendiği, yüzde kaçının da yargıya intikal ettiği konusunda Maliye Bakanlığı ya da başka bir kurumca yapılmış araştırma ya

da tespitinin olmayışı nedeniyle, uyuşmazlıkların hangi aşamada ve ne oranda çözümlendiği bilinmemektedir. Bu tür araştırmaların olmayışı şeffaflık açısından büyük eksiklik yaratmaktadır.

Devletin vergi toplarken güttüğü amaç hazineye nakit girişini hızlandırmak olduğu için vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarında çözümlenmesinden ziyade, etkin bazı tedbirlerin alınarak idari aşamada çözümlenmesi ve mükellefleri bu yola kanalize etmeye çalışmak daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Vergi uygulamalarında özel bir önem arz eden mükellef – idare ilişkilerinin karşılıklı güven esasına oturtulması, vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmeksizin çözüme kavuşturulması ve vergi tahsilinde sürat ve kolaylık sağlanması açısından önemli faydalar sağlayan idari çözüm yolları verimli kullanıldığında idare açısından daha yararlı bir yöntem olacaktır.

Daha verimli bir çözüm mekanizması, kanunların kısa aralıklarla değiştiği bir ortamda yapılamayacağı herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Bu yüzden uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştırmak, mükelleflere daha basit ve anlaşılır bir dille anlatmak, çözüm müesseselerini toplum tarafından daha bilinir hale getirmek, çözüm müesseselerinin toplumda haksızlığa neden olmayacak şekilde düzenlenmesini sağlamak elbette etkin ancak ikincil bir çözüm olacaktır. Birincil çözüm, mevzuatın mükelleflerin zihninde soru işareti yaratmadan basit, net ve anlaşılır bir anlatımla yeniden düzenlenmesidir. Bu şekilde yapılan düzenlemelerden sonra vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü istenilen amaca ulaşır.

KAYNAKÇA

ACAR Fatih, **“İkmalen, Resen Tarhiyat Konusu Yapılan Vergilerin Önceki Dönemlerde Tahakkuk Etmiş veya Ödenmiş olması Durumunda Gecikme Faizi Hesabı”**, Vergi Sorunları, Sayı: 167, Ağustos 2002

AK Bülent , **“Vergi Cezaları ve Uzlaşma”**, Yaklaşım, Mayıs 2000, Sayı: 89

AKDOĞAN Abdurrahman, **“Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması”**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2001

AKKURT Nedim, **“Vergi Hataları”**, Mükellefin Dergisi, Aralık 2002

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, **“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”**, Danıştay Dergisi, Ankara, Yıl: 1, 1973

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, **“İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”**, Danıştay Dergisi, Ankara

ASLAN Zehrettin, **“İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması”**, Alfa Basım – Yayım – Dağıtım, İstanbul, 1994

AVERY Jones, **“Mutual Agreement Procedure”**, BIFD-Bul, Vol: XXXIV, December, 1980

(b) AY Hakan – Ömer ÇAKICI, **“Pişmanlık ve İslah – 1”**, Maliye Postası, 15 Haziran 2002

AY Hakan – Ömer ÇAKICI, **“Pişmanlı ve İslah – 2”**, Maliye Postası, 1 Temmuz 2002

(a) AY Hakan - Ömer ÇAKICI, **“Vergi Cezalarında İndirme”**, Maliye Postası Dergisi, Ekim 2002

BAYSAL Mümtaz, **“İngiltere’de Mali Kaza”**, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1956-86, Ankara

BREAK George - Ralph TURVEY, **“Studies In Greek Taxation”**, 1995, Athens, Greece

BİLİCİ Nurettin, **“Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi”**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Nisan 1999, Ankara

BOULOIS Jean, **“Proces Fiscal”**, Revue De Science Financière, 1957

- BRACHET Bernard, “**Manuel de Droit Fiscal**”, LGDJ, 3. B, Paris, 1979
- CANDAN Turgut, “**Pişmanlık ve Islah**”, Maliye Postası, S:171
- CANDAN Turgut, “**Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**”, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2001
- CHAPUS René , “**Drutoit Du Contentieux Administratif**”,2. Edition, Paris, 1990
- CHIROUX René , “**Revue de Science Financière**”, 1968
- CİRELİ Ertan, “**İngiliz Gelirler İdaresi**”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, No:1977/182
- ÇAĞAN Nami, “**Vergilendirme Yetkisi**”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1987
- ÇANKAYA Mehmet, “**Pişmanlık ve Islah**”, Maliye Postası, 15 Haziran 2003
- ÇEBİ Hasan, “**Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumları**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990
- DEBATIN Helmut, “**Analysis Of The German Tax System**”, International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981
- DEĞİRMENCİ İbrahim, “**İndirimli Ödemeden Yararlanabilmek İçin Neler Yapmak Gerekıyor**”, Ekonomik Bülten, 4-10 Eylül 1989
- DURAN Lütfü, “**Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor**”, İktisat ve Maliye, Cilt:XXX, S:1, Nisan 1983
- ELA Hatice – M. Aykut KELECİOĞLU, “**Vergi Cezaları ve Uzlaşma**”, Vergi Sorunları, Haziran 2000
- ENGİN İsmail, “**Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90’ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor**”, Yaklaşım, Kasım 1997, Sayı.59
- ERDEM M. Burhan , “**Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:233/154, Eskişehir, 1981
- ERDEM Hayreddin, “**4369 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler**”, Ankara, 1998
- ERGİNAY Akif, “**Vergi Hukuku**”, 11. Basım, Ankara, 1984

EROL Ahmet, **“Yeni Şekliyle Uzlaşma Müessesesi”**, Mükellefin Dergisi, Sayı: 41, Şubat 1999

EROL Ahmet, **“Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”**, Yaklaşım, Sayı: 104, Ağustos 2001

FARMER Paul – Richard LYAL, **“ EC Tax Law”**, Oxford European Community Law Series, Clarendon Press, Oxford, Great Britain, 1994

GAMMIE Malcom, **“Yellow Tax Handbook”**, London, 1987

GOWER, C.J. Platt, **“Tax System of Western Europe”**, A Guide For Business And The Profession, 2nd Edition, FD Graphics LTD, 1983

GUIEU Pierre, **“AET’de Vergi Politikası”**, Vergi Reform Kongresi Tebliğ ve Yorumları, 21-23 Ocak 1981

HAANING Torben, **“Doing Business And Investing In Denmark”**, Pricewater Coop. in Denmark. January 1999

HASKINS, Deloitte Selle UK, **“Taxation in Europe”**, First Published October 1990, Designed and Produced by Penne Pres LTD, Albanas, England

HORLING Brouwer, **“The Nederland”**, International Handbook, 2001

HUKTAKANGAS Jami, **“Finnish Tax Administration”**, Helsinki, Finland, 2002

İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, **“Avrupa Topluluğunun Yeni Üyesi Portekiz”**, No: 77, Ağustos 1989

Italy Today, Rome 1985, Instituto Poligrafico e Zedcadello Stado

JEAGER Micheal, **“Vergi Yoklamalarında ve İncelemelerinde Bilgisayar Teknolojilerinin Kullanımı”**, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti”, İstanbul, 1978

JONES M. Sally, **“Principles Of Taxation”**, London, 2002

JOHNSTONE James Arthur, **“Great Britain”**, L. Hart Wright, Comperative Conflict, Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School

KARAKOÇ Yusuf, **“Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 76, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, 1977

KARYAĞDI Nazmi , **“Toplam Kalite Yöntemi ve Türk Vergi İdaresi”**, Ankara Sanayi Odası Yayını, No:51, Ankara, Mart 2001

KERLAN Pierre, **“France”**, Comperative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, 1968

KIRBAŞ Sadık, **“Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)”**, Siyasal Kitapevi, Ankara, Eylül 1998

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi ve Sonuçları”**, Ekonomik Bülten, 29/05 – 04/06.1986

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözömlenmesi”**, Mali Sorunlara Çözüm, Haziran 1986

KIZILOT Şükrü, **“Pişmanlık ve Islah Kurumunun Hukuki Niteliği – 1”**, Hürses, 27 Aralık 1988

KIZILOT Şükrü, **“Matrah Farkı Kısmen Dava Edildiğinde Cezada İndirim Uygulanabilir Mi ?”**, Ekonomik Bülten, 17-23 Aralık 1990

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Hatalarını Resen Düzeltme”**, Ekonomik Bülten, 23-30 Eylül 1991

KIZILOT Şükrü, **“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma – 3”**, Hürses, 15 Temmuz 1996

KIZILOT Şükrü, **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması – 3”**, Hürses, 09.08.1996

KIZILOT Şükrü, **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması – 5”**, Hürses, 10.08.1996

KIZILOT Şükrü, **“İdari Aşamalarda Düzeltilebilecek Vergi Hataları- 4”**, Hürses, 18.01.1998

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi”**, Mali Sorunlara Çözüm, Sayı: 5, Şubat 1998

KIZILOT Şükrü, **“Pişmanlık Talebine Engel Durumlar - 1”**, Hürses, 16.06.1998

KIZILOT Şükrü, **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma –1”**, Hürses, 16.02.1999

KIZILOT Şükrü, **“İndirimli Ödemeden Yaralanabilmenin Koşulları – VII - VIII”**, Hürses, 22-23.06.1999

KIZILOT Şükrü, “İndirimli Ödemeden Yararlanabilmenin Koşulları – IX”, Hürses, 24.06.1999

KIZILOT Şükrü, “İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-I”, Hürses, 25.06.1999

KIZILOT Şükrü, “İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları – 4”, Hürses, 28.06.1999

KIZILOT Şükrü, “Vergi Uyuşmazlığını Çözümleyen Kuruluşlar, 2-4-5”, Hürses, 8-10-11 Ocak 2000

KIZILOT Şükrü, “İdari Aşamada Çözümenebilecek Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsam ve Nitelikleri”, Hürses, 09.02.2000

KIZILOT Şükrü, “Matrah Hataları ve Düzeltme”, Hürses, 17.02.2000

KIZILOT Şükrü, “Vergi Uyuşmazlılarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002

KIZILOT Şükrü, “Vergi Uyuşmazlığı”, Hürses, 04.01.2003

KIZILOT Şükrü, “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, Yaklaşım Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 2003

KİTİŞ Nahit, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, Vergi Dünyası, Eylül 1989

KUMRULU Ahmet, “Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri”, Ankara, 1980

KUMRULU Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin İçtihatları Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukuku Hakkında Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, Ankara, 1989

KUYUMCU Emin, “Fransız Mali Kaza Sistemi”, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1962-112

KOCABAY Metin, “Uzlaşma Müessesesinde Etkinlik”, Vergi Raporu, Ekim-Kasım 2002, Sayı: 61

KORKUSUZ Mehmet, “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerinde Bir Değerlendirme”, Yaklaşım, Kasım 1999

LARSEN Preben, “Dannish Tax System”, Printed by Nexia

LINNELL Kay, “Tolley’s Tax Appeals”, Tolley Lexis Nexis, Printed in Great Britain by Butler&Tanner LTD., Frome, Somerset, UK, 2001

MARWICK Peat Kyriacov, “Newsletter”, 1990, Greece

Ministere de L'Economie Des Finances Et Du Budget, "**Taxes in France**", Direction Générale Des Impôts, Paris, 1989

MUTLUER Kamil, "**Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**", Eskişehir, EİTİA Yayınları, No: 141/87, 1976

Nexia Revision, "**Swedish Tax System**", Nexia International, London, Great Britain, 2001

OTO Şenay, "**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi**", Vergi Sorunları, Ağustos 1995

OZANSOY Ahmet, "**Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**", Yaklaşım, Mayıs 2000

ÖNCEL Yenal, "**Mahalli İdareler Maliyesi**", Filiz Yayınları, İstanbul 1991

ÖNCEL Mualla - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, "**Vergi Hukuku**" 4. Basım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No.513, Döner Sermaye Yayınları No.28, Ankara, 1997

ÖZER İlhan, "**Vergi İdaresi, Vergi Politikası**", Maliye Bülteni, S:651-652

ÖZGÖREN Vedat D., "**Vergi Mükellefine, Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide**", Vergi Dünyası, S:41

ÖZYER Mehmet Ali, "**Vergi Usul Kanunu Uygulaması**", HUD Yayınları, Ankara, 2001

PALMER Michael – Simon ROBERTS, "**Dispute Processes**", London, 1998

PEHLİVAN Yafes, "**Uzlaşma Müessesesi –1**", Maliye Postası, 15 Kasım 2002

PEHLİVAN Yafes, "**Uzlaşma Müessesesi –2**", Maliye Postası, 1 Aralık 2002

PEHLİVAN Yafes, "**Pişmanlık ve Islah Müessesesi**", Maliye ve Sigorta Yorumlar, 15 Ocak 2003, Sayı: 384

PEREBEAN Michel, "**La Politique Economique De La France**", Paris, 1985

POLATKAN Vahit , **“İdari Müracaat Yolu ve Vergi Cezalarının İndirimi Konusu”**, Pektim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Sayı:3, Şubat 1990

“Project: Structure, Function of Audit and Investigation Branches of Tax Administrations Denmark”, Prepared by: Department of Inland Revenue Organisation for Economic Co-Operation and Development, Denmark, 1995

Recanto Touche Ross, **“Italy Tax And Investment Profile”**, Touche Ross International, March 1988, Printed in USA

SEVİĞ Veysi , **“Uzlaşma ve Kapsamı”**, Dünya, 23.11.1998

SEVİĞ Veysi, **“Uzlaşma İle İlgili Usul ve Esaslar – 1”**, Dünya, 08.02.1999

SEVİĞ Veysi, **“Uzlaşma İle İlgili Usul ve Esaslar – 2”**, Dünya, 09.02.1999

SINCLAIR Walter, **“Tax Guide 2002-2003”**, St. James Place, London, 2002

SOEST A.J. Van, **“Belastingen”**, Arnhem, 1999

SONSUZOĞLU Elif, **“Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü”**, Vergi Dünyası, Temmuz 1995

SOYDAN Billur YALTI, **“Uluslararası Vergi Anlaşmaları”**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995

SÖNMEZ Erdal - Garip AYZ, **“Uzlaşma”**, TÜRMOB Yayınları, No.122, Ankara, 2000

ŞAMLIOĞLU Servet, **“Pişmanlık Hükümlerine Uyulmasının Sonuçları”**, Vergicinin Dergisi, Sayı: 33, Şubat 1969

ŞEKER Sakıp, **“Uzlaşma ve Sonuçları”**, Vergi Sorunları, Sayı: 1991/4

TARAKÇI Hızır, **“Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler”**, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Yıl:VI, S:70, Haziran 1987

Taxation In Germany, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce House Inc. Chicago, 1963

Topical Law Report – Germany, Commerce Clearing House, Chicago, 1984

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları

TROTABAS Louis, “**Precis de Science et Techniques**”, Paris, 1960

TUNCER Selahattin , “**Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**”, Ankara, 1974

TURAN Hayrettin, “**4369 Sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler**”, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog, Mart 1999

UFUK M. Tahir, “**Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**”, Maliye Postası Dergisi, Mayıs 1998

UFUK M. Tahir, “**Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları**”, Yaklaşım, Ağustos 2001

ULUGEÇİT Ayça – Taner BAŞIBÜYÜK, “**İngiltere’de KDV’ye Geçiş ve Uygulaması**”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1977

UNSOE, Stevern Vona, “**A-Z Herausgegeben von Bunden Minis Terio Für Finanzel**”, Rehihe Burger Information

ÜREL Gürol, “**Uzlaşma**”, Mükellefin Dergisi, Kasım 1999

VURAL Mehmet, “**Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları**”, Maliye Postası, Mart 2001

YILMAZ Ahmet , “**Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık**”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, 1979, S:2

YÜCEL Mehmet, “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları -2**”, Maliye ve Sigorta, 15 Ekim 2003

www.belastingdienst.nl/taxdep.html

www.erhveru.toldskat.dk/taxreve.htm

www.europea.eu.int/scadplus/citizens/en/ge/1080.html

www.expatax.nl/tax.html

www.giustizia.it/misc/mggweb2_ing.html

www.inlandrevenue.gov.uk/assessment1.htm

www.lexmundi.org/publication/.../tax-portugal.htm

www.ministerdefinance.gov.fr/legislation.htm

www.msi-network.com/taxdispose/greek/eva.html

www.orlandi-contucci.com
www.pwcglobal/de/ger.tax.html
www.pwcglobal.com/po/por/tax1.html
www.pwcglobal.com/dk/den/tax.html
www.pwcglobal.com/fi/fin/tax.html
www.rowbotham.com
www.toldskat.dk/ToldSkat.aspx?oID
www.vero.fi/nc/printarticle.asp

Danıştay Kararları ve Maliye Bakanlığı özelgeleri için,

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:1, Ankara,1993

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara,1996

KIZILOT Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, Ankara,1998

ÖZET

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü, mükellef – idare ilişkisi açısından oldukça önemlidir. Bu yüzden birçok Avrupa Birliği ülkesinin vergi hukukunda bu kurum yer almaktadır. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü 4 bölümde düzenlenmiştir. Bunlar; hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde önemli olan, vergi ödeyen mükelleflerin idareye güvenmeleridir. Vergi ödemeyen mükelleflerden ödemeleri gereken vergiyi hemen tahsil etmek ikincil amaç olmalıdır. Böylece idare - mükellef ilişkisi daha sağlam temellere dayalı olarak yürür.

Tax dispute resolution in administration way is very important with regards to revenue and taxpayer relationship. So that, this arrangements replace in tax law in many countries of European Union. Tax dispute resolution in Turkey was arranged in four chapter. Which are; error correction, penitence, penalty reduction and agreement. The most important thing in dispute resolution is that the confidence of taxpayers to the Revenue. Just collecting the tax from those not paying their taxes on time should be the second aim of Revenue. Thus, the relationship between revenue – tax payers contiues strongly.