

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA SİSTEMİNİN
İNCELENMESİ

Zekiye Nur ÖZKAN KERİMOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Haziran 2016

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA SİSTEMİNİN
İNCELENMESİ

Zekiye Nur ÖZKAN KERİMOĞLU
(132008174)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Haziran 2016

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA SİSTEMİNİN
İNCELENMESİ

Zekiye Nur ÖZKAN KERİMOĞLU
(132008174)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih : 22.06.2016

Tez Danışmanı : **Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**
(Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : **Doç. Dr. Murat AZALTUN**
(Okan Üniversitesi)

Doç. Dr. Şeref DEMİR
(Maltepe Üniversitesi)

İSTANBUL, Haziran 2016

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
KISALTMALAR.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	viii
 BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	 1
 BÖLÜM 2. GENEL TANIMLAR VE KAVRAMLAR.....	 3
2.1. Verginin Tanımı ve İlkeleri.....	3
2.1.1. Vergi ile İlgili Kavramlar.....	4
2.1.1.1. Verginin Konusu.....	4
2.1.1.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergi Sorumlusu.....	5
2.1.1.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	5
2.1.1.4. Vergi Matrahı.....	6
2.1.1.5. Verginin Tarhı.....	6
2.1.1.6. Verginin Tarifesi.....	7
2.1.1.7. Vergi Muafiyeti ve İstisnası.....	7
2.1.2. Vergilendirme İlkeleri.....	8

2.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözümleme Yolları.....	9
2.2.1. Vergi Uyuşmazlığı.....	10
2.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarını Meydana Getiren Olaylar.....	12
2.2.2.1. Hukuka Aykırılık.....	12
2.2.2.2. Vergi Denetimleri.....	14
2.2.2.3. Hatalı Vergi Hesaplamaları ve Ceza Uygulamaları.....	14
2.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı.....	15
2.2.2.5. Diğer Uyuşmazlık Nedenleri.....	15
2.2.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları.....	15
2.2.3.1. İdari Çözüm Yolları.....	16
2.2.3.1.1. Hataları Düzeltme.....	17
2.2.3.1.2. Cezalarda İndirim.....	18
2.2.3.1.3. Pişmanlık ve ıslah.....	20
2.2.3.1.4. Uzlaşma.....	21
2.2.3.2. Yargısal Çözüm Yolları.....	24

BÖLÜM 3. VERGİDE UZLAŞMA SİSTEMİ28

3.1. Türkiye’de Uzlaşmanın Tarihsel Gelişimi.....	29
3.1.1. 1999 Öncesi Yapılan Değişiklikler.....	31
3.1.2. 1999 Sonrası Yapılan Değişiklikler.....	31
3.2. Uzlaşmanın Amacı ve Yapılmasının Nedenleri.....	32
3.3. Uzlaşmanın Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi.....	33
3.3.1.Sağladığı Kolaylıklar	34
3.3.2. Eleştiriler.....	38
3.3.3. Etkinliğini Azaltan Unsurlar.....	39
3.3.4. Öneriler.....	41
3.4. Uzlaşma Süresi.....	44
3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sistemi	45
3.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu	45

3.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları.....	47
3.5.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu	47
3.5.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Ve Süresi	48
3.5.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinden Vazgeçme.....	54
3.5.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstemenin Sonuçları.....	54
3.5.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	59
3.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sistemi.....	59
3.6.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu.....	61
3.6.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu.....	63
3.6.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları.....	67
3.6.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve Süresi.....	68
3.6.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi.....	68
3.6.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süresi.....	70
3.6.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	71
3.7. Tarhiyat Öncesi Ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Karşılaştırılması.....	76

BÖLÜM 4. UZLAŞMA SİSTEMLERİNİN

KARŞILAŞTIRILMASI.....	80
4.1. Türkiye.....	80
4.2. Fransa.....	83
4.3. Almanya.....	85
4.4. ABD.....	88
4.5. İsveç.....	93
4.6. İngiltere.....	94
4.7. Danimarka.....	95

BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	97
KAYNAKLAR.....	101
TEŞEKKÜRLER.....	110
ÖZGEÇMİŞ.....	111



ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Vergi, geçmişten günümüze kadar kullanılan devlete katkı sağlamak amacıyla kamudan elde edilen en sağlam ve güvenilir kaynaktır. Vergi, devletin gücünü kullanarak ve yasalara uygun olarak, vergi verme yükümlülüğü olan birimlerden karşılıksız olarak aldığı parasal bir değerdir. Ancak bu vergilerin alınabilmesinde öncelikle tarafların kendi çıkarlarını göz etmesi nedeniyle vergi sorumlusu ve vergi yükümlüsü arasında bazı uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Bu uyuşmazlıklar vergilendirme aşamasının herhangi bir sürecinde ortaya çıkabilir. Ülkemizde ve çoğu yabancı ülkelerde bu uyuşmazlığı ortadan kaldırmak için çeşitli yollar bulunmaktadır. Bunlar idari ve yargısal çözüm yolları olarak adlandırılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarını ortadan kaldırmak için başvuru olan bu yolların içerisinde uzlaşma sistemi en önemli bir anlaşma yoludur.

Çalışmanın asıl konusunu oluşturan uzlaşma sistemi uyuşmazlıkların giderilmesinde kullanılan en eski yöntemlerden birini oluşturmaktadır. Anlaşmazlıkların uzlaşma yolu ile giderilmesi iki taraf içinde olumlu sonuçlar doğurmakta ve konunun yargıya taşınmasını engellemektedir.

Bu çalışmada, vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlığının ortaya çıkışı, çözüm yolları araştırılmış ve uzlaşmanın sisteminin tarihsel gelişimi, amacı, günümüze kadar olan geçirdiği değişiklikler açıklanarak etkinlik açısından uzlaşma sistemi, değerlendirilmiştir. Çalışmanın bir diğer bölümünde ise, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma sistemleri incelenerek, uzlaşma sisteminin uygulanmasının çeşitli ülkelerde karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolları, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarih: Haziran, 2016

ABSTRACT

INVESTIGATION OF RECONCILIATION SISYTEM IN TAX LAW

Tax, which has been used from past to date, is the most trustable and secure source hand in hand the public to contribute to goverment. It is the monetary value that the goverment take from gratuitous people who have to obligation to pay by using its power and lawfully. However, patries previously look out for oneself for these taxes are taken some conflicts, which is between the parties who is responsible and those who are tax officer, may occur. These conflicts can occur at any stage of the process of taxation. There are various ways to eliminate this conflict in our country and many countries. These are termed as administrative and judicial solution ways. Reconciliation system is the most important reconsilation method among which are used to eliminate the tax disputes.

Reconciliation system, which is main subject of the study, was one of the oldest methods for the settlement of disputes. The elimination of disputes with compromise result in possitive results and the subject is inhibited to resort to the jurisdiction.

In this study, notion of tax dispute, the emergence of the tax dispute and solution ways are investigated. The historical development of reconciliation system, its aim, it has undergone until today are explained and reconciliation system has been evaluated in terms of efficacy.

In another section of the study, reconciliation systems which were before and after assesement were examined and the implementation of reconciliation system was compared in various countries.

Key Words: Tax Dispute, Administrative Solution Ways, Compromise Before Assessment, Compromise After Assessment.

Date: June, 2016

KISALTMALAR

Dan. : Danıştay

IRS: Internal Revenue Service (Amerikan Vergi İdaresi)

KDV: Katma Değer Vergisi

MUK: Merkezi Uzlaşma Komisyonu

TL: Türk Lirası

TÖU: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

TÖUY: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

TSU: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci.....	50
Şekil.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutanağına Ait Bir Örnek	53
Şekil. 3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Şematik Gösterimi.....	64
Şekil 3.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci.....	71

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1: İdari çözüm yollarının karşılaştırılması.....	23
Tablo 3.1: Vergi uyuşmazlığında açılan davalar sonucunda Danıştay'ın iş yükü.....	37
Tablo 3.2: Uzlaşma sayıları ve sonuçları	37
Tablo 3.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları.....	59
Tablo 3.4. Vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlerdeki uzlaşma komisyonları.....	65
Tablo 3.5. Vergi dairesi başkanlıklarının gruplandırılması.....	65
Tablo 3.6. Vergi Dairesi Başkanlığı uzlaşma komisyonlarının vergi miktarı bakımından yetki sınırları.....	66
Tablo 3.7. Vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları.....	66
Tablo 3.8. Mal müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları.....	67
Tablo 3.9. 2013 yılı tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları.....	73
Tablo 3.10. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrasında mukayese edilmesi.....	76
Tablo 4.1. Amerika vergi sisteminde uzlaşma oranları.....	91
Tablo 4.2. Türkiye'de Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları.....	91
Tablo 4.3. Düşük gelirli bireylere IRS'de uygulanan uzlaşma harcı muafiyet sınırları.....	92

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Devletin vatandaşlarına hizmet verebilmesi için finansal açıdan kaynak ihtiyacı vardır. Devletin bu finans kaynağını sağlamasının bir yolu da geliri, serveti ya da üzerine kayıtlı malları bulunan bireylerden vergi yoluyla sağlamasıdır. Vergi yükümlülüğüne sahip olan tüm bireylerin vergi ödemesi bir vatandaşlık görevi olmasının yanı sıra kanuni olarak mecburidir. Devlet gücünün kullanılmasıyla bu bireylerden karşılıksız olarak alınan parasal olarak değere sahip olan vergilerin alınmasında çoğu zaman idari makamlar ve bireyler arasında karşılıklı çıkarlar söz konusu olduğundan anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Aynı zamanda vergilendirme işlemleri çok aşamalı ve karmaşık bir süreçtir. Vergi borcunun belirlenmesinde matrah hesaplanması gibi yönetmelik ve ekonominin iniş çıkışlarından etkilenen birçok hesap kitap işlerinin olması nedeniyle bu işlemlerin yapılması sırasında da ortaya hatalar çıkabilir. Bu hataların oluşması nedeniyle de taraflar arasında anlaşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Ortaya çıkan bu anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılır.

Vergi daireleri ile vergi yükümlüleri arasında meydana gelen vergi uyuşmazlığını gidermek amacıyla hukukta idari ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Yükümlüler bu iki yoldan istediklerini kullanmakta özgürdürler. Ancak idari çözüm hem idari hem de yükümlüler için en avantajlı yoldur. İdari çözüm yolu ile anlaşma sağlanamadığında yargısal çözüm yoluna yine başvurulabildiği gibi direk yargısal çözüm yolu da seçilebilir. İdari çözüm yollarından uzlaşma yolu en önemli çözüm yöntemlerinden biridir. Uzlaşma yolu tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki ayrı kısma ayrılmıştır.

Bu çalışmada vergi hukukunda uzlaşma sisteminin incelenmesindeki asıl amaç, vergi uyuşmazlıkları çözüm yollarındaki en önemli ve belki de en avantajlı yollardan birisi olmasıdır. Vergi uyuşmazlıklarında taraflar karşı karşıya gelmekte ve pazarlık usulü vazgeçebilecekleri belli şeylerden vazgeçerek anlaşma sağlanmaktadır. Bu müessese vergi alacaklarının devlet hazinesine girmesini hızlandırmakta, yargının iş yükü hafifletmektedir. Aynı zamanda vatandaşın devlete karşı olan bakışını yumuşatmakta ve

güven sağlayarak yaklaştırmakta ve vergi sisteminin yerleşmesinde önemli katkı sağlamaktadır.

Literatür taraması yöntemi kullanılarak hazırlanan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünü çalışmanın amacını ve konusunu belirten giriş bölüm oluşturmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi, vergi uyumsuzlukları ve çözüm yolları incelenmiştir. Üçüncü bölümünde vergi uyumsuzlukları çözüm yollarındaki idari çözüm yolu kapsamı içerisindeki uzlaşma sisteminin yapısı, işleyişi, yönetmelikteki uygulamaları, uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların çözülmesi ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Dördüncü bölümünde, Türkiye ve yabancı ülkelerdeki uzlaşma sistemleri incelenerek karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın önemini tekrar vurgulayan ve tüm çalışmayı toparlayan sonuç bölümü ile de bu tez çalışması sonlandırılmıştır.

BÖLÜM 2. GENEL TANIMLAR VE KAVRAMLAR

2.1. Verginin Tanımı ve İlkeleri

Geçmişten günümüze kadar birçok terimin olduğu gibi vergi terimi de çeşitli faktörlerin etkisi ile değişikliklere uğrayarak günümüzdeki şekline kavuşmuştur. Vergi, Türkçe bir kelime olarak aslında hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri ifade etmektedir^{1,2}. Ancak bu kelimenin anlamı günümüzde değişikliğe uğrayarak bir bakıma zorunluluk kazanmıştır.

Jaze'e göre günümüzdeki anlamına göre vergi, "modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir"³.

Lucien Mehl' e göre vergi, "devletin mahalli idarelerin yâda kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla kesin bir şekilde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır"^{4,5}.

Birçok araştırmacı tarafından verginin bu şeklide tanımlaması yapılmasına rağmen anayasamızda verginin tanımı yapılmamış sadece vergi ödevinden bahsedilmiştir. Anayasanın 73. Maddesine göre ise vergi; "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"⁶.

¹ Sayar, N, (1975). **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İstanbul, s. 99.

² Çoban, R, (2008), Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi, Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta-2008, s. 5

³ Saruç ve Ark, (2010), **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**, Prof. Dr. Aytaç Eker'e Armağan, Sakarya Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Sakarya. s. 153

⁴ Nadaroğlu, H, (1981), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 4. Baskı, s. 240

⁵ Çoban, s. 5

⁶ Çoban, s. 5

Vergi hakkındaki yukarıdaki tanımlara baktığımızda, verginin kamu kuruluşlarının giderlerini karşılamak yani devletin menfaatlerini gözetmek amacıyla alınan bir para olduğunu, aynı zamanda verginin bir sınırı olmadığını kişilerin kazançlarına oranla bu değerin değişiklik gösterdiğini görmekteyiz. Bunun yanı sıra, vergi ödemesi zorunlu olduğunu ve kanuna dayalı olarak yani yasal olarak bir yaptırım gücüyle alındığını görmekteyiz.

Anayasamızda bulunan her madde gibi vergi almak devlete aittir ve vergi vermek bir vatandaşlık görevidir. Bu nedenle vergi ödeme zorunluluğu bulunan hiç kimsenin bu sorumluluktan kaçması söz konusu değildir. Vergi ödememek bir suç unsurudur bu yüzden yaptırım güçleri kullanılmaktadır. Devlet vergilerle kamu menfaatlerini korumak için bir maliyet sağlarken aynı zamanda ülkenin gelişimi içinde katkı sağlamaktadır. Bir ülkenin gelişebilmesi için, hizmet sunabilmesi için giderleri bulunmaktadır. Bu giderler bir şekilde karşılanmaktadır ki bu karşılama yollarından biri de vatandaşlardan alınan vergilerdir.

2.1.1. Vergi ile İlgili Kavramlar

Bu bölümde vergi ile ilgili olan bazı önemli kavramlar kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi ile ilgili kavramları bilmek, vergi uyumsuzluğunu ve vergide uzlaşma sistemlerini anlayabilmemize yardımcı olacaktır.

2.1.1.1. Verginin Konusu

Verginin konusunu verginin alındığı şey belirler. Kişilerden verginin ne amaçla alındığı burada önemli olan unsurdur. Verginin konusunu belirleyen vergi alımları zamana ve ülkeye göre değişiklik gösterebilmektedir. Vergi, bir kişiden elde ettiği gelir üzerinden alınabildiği gibi, bağlı olduğu kurumdan, satın aldığı maldan, sahip olduğu maldan, hizmet aldığı birimden veya hizmet sunduğu birimden de alınabilmektedir. Sahip olduğumuz malların vergileri kişilerden borç olarak alınırken, hizmet aldığımız iş için ödenen vergiler hizmetin bedelini öderken, belirtilen bedel içerisinde de yer alabilmektedir. Örneğin bir araç satın aldığımızda vergisini seneden seneye belirtilen zamanlarda ödemesin yaparken, elektrik, su, doğalgaz gibi aldığımız hizmetlerin vergisini aydan aya hizmet bedeliyle beraber ödeme zorunluluğumuz bulunmaktadır.

Verginin konusunu belirleyen unsur gelir mi, tüketim mi, servet mi hangisi ise alınan vergi o şekilde isimlendirilmektedir. Örneğin, gelir vergisi, motorlu taşıtlar vergisi vb.

2.1.1.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergi Sorumlusu

Dolaylı veya dolaysız yoldan vergi ödemek zorunda olan tüm kişiler vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsü olmak mesleğe, gelire veya yaşa bakmamaktadır. Alınan hizmet karşılığında da vergi yükümlüsü olunmaktadır. Gelir elde etmek için sunulan bir hizmetin, üretilen malın sahibi de vergi yükümlüsüdür, bu hizmetten yararlanarak, ya da üretilen bu malı alarak harcama yapan kişi de aynı zamanda vergi yükümlüsüdür.

Vergi sorumlusu ise; Vergi Usul Kanunu'nun 8. ve 11. Maddelerine göre, "vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olan kişilerdir"^{7:8}.

Bir birey hem vergi sorumlusu hem de vergi mükellefi olabilmektedir. Örneğin bir firma da çalışan kişiler gelir elde ettiğinden gelir vergisi ödemek zorundadırlar. Bu yüzden çalışanlar vergi yükümlüsüdür. Ancak bu çalışanların devlete ödemesi gereken gelir vergilerinden firma sahibi yani işveren sorumludur. Bu vergilerin ödenmesini işveren takip eder ve ödemelerinin yapılmasını sağlar. Bu vergiler çalışanların maaşlarına yansır. İş veren kişi çalışanların maaşlarını ödemediği önce bu vergileri keser ve devlete bireysel olarak ödeme yapar. Bu şekilde de işveren vergi sorumlusudur. Ancak burada işveren vergi sorumlusuyken aynı zamanda da kendisi de bir gelir elde ettiğinden ve bir mal, yer, ya da işletme sahibi olduğundan da vergi yükümlüsüdür.

2.1.1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi ödenmesi ve vergi alınması vergiyi doğuran olay vasıtasıyla olmaktadır. Burada bahsedilen olay gelir elde edilmesi, harcama yapılması, mal sahibi olunması, hizmetten yararlanılması gibi şeylerdir.

⁷ Arıkan Z, Tosuner M, (2005), **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, Eylül, s.49

⁸ Kıldış, Y,(2006), **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi İBF Maliye Bölümü, E Makale Dergisi, sayı:33.

2.1.1.4. Vergi Matrahı

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için önce, kanundaki usule göre, matrah belirlenir. Daha sonra, bu matraha vergi oranı (vergi tarifesı veya birim vergi miktarı) uygulanarak vergi borcu bulunur ⁹. Yani, vergi matrahı, vergi konusunun değeri ya da miktarıdır.

Bir kişi elde ettiği gelirin tamamını ya da satın aldığı malın fiyatının tamamını vergi olarak ödemez. Belirli kişiler tarafından belirlenen miktarı öder. Hatta bazı durumlarda bu miktar üzerinden indirimler de yapılabilir. Örneğin bir araba satın aldığında motorlu taşıtlar vergisini aracın durumuna, yaşına, kaçıncı el olduğuna bakılarak hesaplanan vergi borcunu öder.

2.1.1.5. Verginin Tarhı

VUK' un 20. maddesine göre “verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”¹⁰. Verginin tarhı beyanan, ikmalen, re'sen ve idare tarh olarak çeşitli yollarla yapılabilmektedir.

Vergi yükümlüsünün, gelir ve giderlerini belgelendirmek sureti ile belirlenen matrahlar dâhilinde ödeyeceği vergiyi kendisi hesaplayarak miktarı vergi dairesine beyan yoluyla bildirmesine “beyana dayalı tarh” denilmektedir. KDV ve gelir vergisi gibi vergiler genellikle bu yolla tarh edilir. İhbar olmadığı sürece bu yolda uyuşmazlık söz konusu olmamaktadır.

Herhangi bir ihbar olması durumunda daha önceden yapılan vergi kayıtlarının incelenmesi sonucunda ödenen vergilerde herhangi bir kasama ya da eksiklik tespit edildiğinde, ödenmeyen vergilerin ya da eksik kalan kısmın tekrar ödenmesine “ikmalen tarh” denilmektedir.

VUK' un 30. maddesinde re'sen tarh şöyle tanımlanmıştır: “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçölere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya

⁹ İşbilir ř, (2008), **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül,.s. 10

¹⁰ Yüksel, C, **Kamu Maliyesi**, mersin üniversitesi, Ders Notları, İktisadi Ve İdari Bilimler Faköltesi, Maliye Bölümü, s. 12

vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”¹¹.

Vergi yükümlülerinin zamanında vergi dairelerine başvurmamaları nedeniyle tarh edilmesi gereken zamanda tarh edilmeyen tarhların kanunen belirtilmiş olan matrahlar üzerinden hesaplanması yapılarak tarh edilmesine de “idarece tarh” denilmektedir.

2.1.1.6. Verginin Tarifesi

Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağını bulunabilmesi için matraha bir takım ölçütlerin uygulanması gereklidir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan bu ölçülere vergi tarifesi denmektedir ¹².

Buna göre vergi tarifeleri üç şekilde ifade edilebilmektedir. Bunlardan birincisi artan oranlı vergi tarifesidir. Bu tarife gelir vergisinde olduğu gibi kişinin gelirine bağlı olarak değişir. Geliri daha yüksek olan kişiler yüksek miktarda vergi öder. Bireyin geliri artıkça ödeyeceği vergi borcu da artmaktadır. İkinci vergi tarifesi sabit oranlı vergi tarifesidir. Matrah ne kadar artarsa artsın ödenecek olan vergi miktarı değişmemektedir. Buna KDV olarak ödediğimiz vergiler örnek olarak gösterilebilir. Çoğu zaman aldığımız ürünün fiyatı ne kadar artarsa artsın ya da azalırsa azalsın ödediğimiz KDV miktarı değişmemekte % 18’dir. Son olarak üçüncü vergi tarifesi de azalan oranlı vergi tarifesidir. Burada matrah artıkça ödediğimiz vergi bunun aksine azalmaktadır. Hatta bazı durumlar da bu vergi %1’lere kadar düşmektedir. Günümüzde genellikle artan oranlı vergi tarifesi kullanılmaktadır. Açıklamalara bakıldığında bu tarifenin en doğru ve adil tarife olduğunu görmekteyiz.

2.1.1.7. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Alınması gereken verginin bir kısmının veya tamamının çeşitli nedenlerle alınmamasına denir. Vergi yükümlülüğü bulunan kişiden vergi alınmaması muafiyeti, vergi konusu oluşturan bir unsur için vergi ödenmemesi ise istisnayı ifade eder. Bazı durumlarda devlet, teşvik amaçlı vergilerde istisna ya da muafiyet uygulayabilir.

¹¹ Yüksel, s. 13

¹² Çelebi K, Muter B. N, Sakınç S, (2008), **Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı**, Emek Matbaası, Manisa, s. 135

2.1.2. Vergilendirme İlkeleri

Vergilerin kapsamı ve yapılarının belirlenmesinde vergileme ilkeleri rol oynar. Vergilendirme ilkeleri bir yandan ekonomik, sosyal düzen ve ideolojideki gelişmelere, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zamanla değişmek zorunda kalmıştır^{13;14}. Bu ilkeler vergilendirilmenin sağlanabilmesi için gerekli unsurların oluşumu esnasında kazanılan deneyimler ile ya da sisteme olan öneriler eşliğinde oluşmuş unsurlardır.

Vergilendirme ilkeleri için çeşitli görüşler 17.yy2dan bu yana ileri sürülmektedir. Bu ilkenin konu edilmesi özellikle A. Smith ve A. Wagner tarafından öngörülen kuralların açıklanması ile başlamıştır¹⁵. Vergi politikasının ve tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler modern mali literatürde F.Neumark ile bilimsel bir şekle bürünmüştür.

Vergilendirme ilkeleri son şeklini F. Neumark'ın ilkeleri ile almış olsa da halen günümüzde A. Smith ilkeleri benimsenmektedir. A. Smith' in ilkeleri hem devletin hem de mükellefin çıkarlarını göz etmekte olduğundan günümüzde yaygın olarak kullanımı sürmektedir. A. Wagner'in ilkelerinde ise tarafsız olarak devlet ve vergi görüşü hakim olduğundan sadece devletin çıkarları göz önüne alınmaktadır¹⁶.

Vergilendirme ilkelerinin ortaya çıkmasını sağlayan ilkeler aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

- 1) Adam Smith'in vergileme ilkeleri
 - Adalet ilkesi,
 - Kesinlik ilkesi,
 - Uygunluk ilkesi
- 2) Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri
 - Mali ilkeler,
 - ✓ Yeterlilik

¹³ Turhan , S., (1993), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul

¹⁴ Çoban, s. 18

¹⁵ Sayar, s. 99.

¹⁶ Çoban, s. 19

- ✓ Esneklik
- İktisadi ilkeler,
- Ahlaki ilkeler
- ✓ Genellik ilkesi,
- ✓ Eşitlik ilkesi
- Teknik idari ilkeler
- ✓ Belirlilik ilkesi,
- ✓ Uygunluk ilkesi,
- ✓ İktisadilik ilkesi

3) Fritz Neumark'ın vergileme ilkeleri

- Mali Bütçeye ait vergileme ilkesi
- ✓ Vergi hasılatının yeterliliği,
- ✓ Esneklik ilkesi,
- Ahlaki ve sosyal politikalara ilişkin vergileme ilkeleri
- ✓ Adalet ilkesi,
 - Fayda yaklaşımı,
 - Ödeme gücü yaklaşımı,
 - Fedakarlık yaklaşımı
- ✓ Genellik ilkesi,
- ✓ Eşitlik ilkesi,
- ✓ Nisbilik ilkesi,
- ✓ Yeniden dağıtım ilkesi,
- İktisadi ve siyasi vergileme ilkesi
- Vergi hukuku ve vergi tekniğine ait ilkeler

2.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözümleme Yolları

Vergi uyuşmazlığında, uyuşmazlık yani anlaşmazlık kelimesinden de anlaşıldığı gibi iki farklı taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi alacaklısı durumunda olan devlet, yani vergi idaresi, diğeri ise vergi borçlusı durumunda olan vergi mükellefidir¹⁷.

¹⁷ Taşçı, K, (2010), **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler**, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, s. 4

Bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda bu beraberinde çözümlemeyi getirir. Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi içinde bir takım çözüm yolları kanunda yer almaktadır. Bunlardan biri de taraflar arasında uzlaşma sağlanmasıdır. Uzlaşma sistemini değerlendirmeden önce öncelikle uyuşmazlık sistemi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Vergi Uyuşmazlığı

Vergi uyuşmazlığı kavramının 1982 yılından itibaren kanunlarımızda “vergi ihtilafı” kavramı yerine tercih edilerek kullanıldığı görülmektedir. Daha önceki kanunlarımızda, Fransızca “conentieux” kelimesinin karşılığı olarak ve karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirten “ihtilaf” kelimesi ile kullanılmıştır¹⁸. Dildeki sadeleşmenin bir sonucu olarak “vergi uyuşmazlıkları” deyimini yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bazen uyuşmazlık yerine anlaşmazlık deyimini de kullanılmakla birlikte, vergi idaresi ile mükellef arasındaki çıkar çatışmasını ifade açısından “vergi uyuşmazlığı” deyimini daha kapsamlı ve anlamlıdır¹⁹.

Günlük hayatımızdaki insan ilişkilerinden tut her alanda her konuda bir takım uyuşmazlıklar olabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar kanunlarda ortaya çıkabilir. Karşılıklı ilişkilerde olduğu gibi, vergi kanunlarında da vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu arasında farklı düşünce ya da eylemler nedeniyle çeşitli anlaşmazlıklar olabilmektedir.

Karşılıklı tüm ilişkilerde sınırları kesin çizgilerle çizilmiş bir durum olmadığı takdirde, yorumlamaya açık ufacık bir belirsizlikte bile birbirlerini anlamama, farklı düşünce, farklı yaklaşım, farklı eylem gibi nedenlerden dolayı anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Kişinin kendisine göre yorumladığı her şeyde herkes kendisini haklı olarak görebilir. Bu nedenle de taraflar arasında uyuşmazlıklar olur. Ancak bunların bir şekilde anlaşmaları, orta yolu bulmaları ya da bu konuya bir çözüm getirmeleri gerekmektedir.

Vergi Uyuşmazlığı; vergi ilişkisinin tarafları arasında doğan irade çatışması olarak tanımlanabilir. Bu irade çatışmalarının bir kısmı hak ve menfaat çatışması olarak

¹⁸ Turmangil C, (1987), Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:39, Sayı: 1-4, s. 126

¹⁹ Tuncer, S, (1986), Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 4-5, s. 205.

karşımıza çıkarken bazıları bir düşünce, niyet veya anlayış çatışması olarak gözlemlenir

20

İnsanın olduğu her yerde hata olabilir. Devlet ve insan birbirinden bağımsız olarak düşünüldüğünde, devletin içerisindeki her birimde, her işte insanoğlunun elin vardır. Bu nedenle gözden kaçan durumlar ya da hatalar her yerde kaçınılmazdır. Kanunlar konulurken düşünülemeyen ya da o anki duruma göre yanlış düşünülen bir takım durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu aşama ne kadar uzun sürerse sürsün her şeyin tam anlamıyla düşünülebilmesi neredeyse imkânsız bir durumdur. Kanunları koyanlarında insan olduğunu unutmaksak eğer, onlarında bu tip hatalar yapabileceğini, bu hatalarını daha sonradan fark edebileceklerini ve düzeltme yoluna gidebileceklerini anlayabiliriz.

Aynı zamanda vergi bir nevi bir para birimi olduğundan, vergi ile ilgili her şey de bir hesaplama sayısal değerler ya da sayısal veriler söz konusudur. Birçok sayısal değer bir araya geldiğinde hata yapma olasılığı daha da artmaktadır. Bunun yanı sıra Ekonomi de meydana gelen artışlar ya da düşüşler vergileri de etkilemekte ve ekonomiyle birlikte belirlenen vergilerinde değişmesine neden olmaktadır. Böylelikle ekonomideki her harekette bu sayısal veriler tekrardan hesaplanmak zorunda kalmaktadır. Örneğin vergi matrahlarını hesaplamakla yükümlü olan bir kişi bu değeri hesaplarken hata yapabilir. Bu hata vergi yükümlüsü için bir avantaj ya da bir dezavantaj olarak ortaya çıkabilir. Ancak vergilerin ödenmesinde bu dosyaları düzenleyen takip eden kişi bu hatayı ortaya çıkartabilir. Böylelikle vergi yükümlüsü ve sorumlusu arasında uyumsuzluk ortaya çıkar.

Bunun tam aksine vergi sorumlusu kaynaklı değil de vergi yükümlüsü kaynaklı bir hatanın ortaya çıkması da söz konusu olabilmektedir. Vergi ödemek bir vatandaşlık görevi olmasından öte bir zorunluluk olması nedeniyle bazen bazı vatandaşlar yanlış hatta suç olduğunu bilmelerine rağmen vergi borcu ödeme yükümlülüğünden kurtulmak istemektedirler. Elde ettikleri geliri artırmak için vergi kaçırma ya da kanunda bulunan bir açıklıktan faydalanmaya çalışmaktadırlar. Bu durumda da vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmaktadır.

²⁰ Çetinkaya, O, Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf>

Vergi uyuşmazlıkları genellikle yükümlülük, ceza kesme ve tahsilat konularında ortaya çıkmaktadır ²¹.

2.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarını Meydana Getiren Olaylar

Vergi uyuşmazlıklarının hukukta yer alabilmesi için hukuka aykırılık, vergi denetimleri, hatalı vergi hesaplamaları ve ceza uygulamaları, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi gibi bir takım olayların meydana gelmesi gerekmektedir. Bu olaylardan aşağıda kısaca bahsedilmeye çalışılmıştır.

2.2.2.1. Hukuka Aykırılık

Vergilendirme de hukuka aykırılık, vergi idarelerinin yetkisi, vergilendirmenin ne şekilde yapıldığı, verginin alınma sebebi, verginin konusu ve vergi alımının maksadının birinin veya birden fazlasının aykırı olduğu durumlarda ortaya çıkar. Bu durumlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

- Vergi idarelerinin yetkisi: Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.” hükmü gereği vergi kanunları, vergi hukukunda temel kaynak olarak alınmaktadır. Verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi ilke olarak kanunla yapılabilir. Buna, vergilerin kanuniliği ilkesi denilmektedir²².

Vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak, vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğine “yetki” denilmektedir. Vergi idaresinin yetkisi, konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir²³.

Vergi idarelerinin konu bakımından yetkisi sadece idari makamların yetkili olduğu konuları kapsamaktadır. Yani çevre temizliği vergisi belediyelere ait bir konu olduğu için bu vergi sadece belediyeler tarafından alınabilmektedir. Bu vergi türünün vergi dairesi tarafından direkt olarak alınması kanuna aykırı bir durumu söz konusu hale

²¹ Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çankaya, A. (2007), **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**. Ekin Yayınevi, Bursa, s. 226.

²² Bayraklı, H. H, (2005), **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Afyon, s. 17.

²³ Taşcı, K, (2010), **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler**, s. 7.

getirmektedir. Bunun aksine vergi idareleri tarafından alınabilen gelir vergisinin de belediyeler tarafından toplanması da kanuna aykırı bir durumdur.

Vergi idarelerinin zaman bakımından yetkisi idari makamların karar almaya yetkili oldukları süreyi ifade etmektedir. Örneğin, vergilendirme işlemi yapan kamu görevlisinin izin gününde, emekli olduktan sonra ya da herhangi bir nedenden dolayı işini bırakmasından sonra yapmış olduğu vergilendirme işlemi kanuna aykırı bir durumdur. Vergilendirme işlemini yapabilmesi ya da bir karar alabilmesi için yetki sahibinin görevini icra ediyor olması gerekmektedir.

Son olarak da vergi idarelerinin yer bakımından yetkisi ise, her bölgeye ait idare makamları bulunduğundan dolayı her bölgedeki idari makam sadece kendi bölgesindeki kararları alabilir ya da kararlar hükmedebilir. Kamu çalışanları kendi bölgelerindeki bireyleri vergilendirmekle yükümlüdür. Belirtilen özel koşullar haricinde bir bireye farklı bölgedeki vergi idareleri vergilendirme yaparsa eğer bu hukuka aykırı bir işlem olmaktadır.

- Vergilendirmenin ne şekilde yapıldığı: yönetmelikte belirtilen biçimde icralık olununcaya kadar vergilendirmenin yapılması vergi idarelerinin şekil bakımından yetki unsurudur. Vergilendirme yapılırken kanundaki yönetmelikte belirtilen yollar izlenmelidir. Aksı takdirde hukuka aykırı bir durum söz konusu olmaktadır. Burada vergilendirme işleminden önce ön hazırlıkların yapılması mümkün olabilmektedir. Konuyla ilgili makamların görüşlerine başvurmak bu ön hazırlıklara örnek olarak verilebilir. Eğer bu hazırlıklar kanuna uygun olarak yapılmaz ise aykırılık meydana gelir.

- Verginin konusu açısından: Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur²⁴. Örneğin; gelir vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle emlak vergisinden alınacak vergi bireyin sahip oldu arsa ve binalar gibi yapıları kapsamaktadır. Birey emlakçılık yapıyor diye satışını yaptığı tüm binaların vergileri bireyden istenilemez. İstenildiği takdir de bu hukuka aykırı bir durumu ortaya çıkartır. Aynı şekilde galeri sahibi olan bir bireyden sahip olmadığı araçlar nedeniyle taşıt vergisi almak bir suç unsurudur.

²⁴ Kızılot, Ş, (2006), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık Ankara, s: 48

- Verginin alınma sebebi: idari makamların bir uygulamayı gerçekleştirebilmesi için sadece yetkisinin olması yeterli bir şey değildir. Aynı zamanda da uygulamayı gerçekleştirmek için bir gerekçesi yani sebebi olması gerekir. Vergilendirmenin, sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaması için, vergilendirme yapılabilmesi için gerekli etkenlerin yanı sıra hukuki durumun da kanuna uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına “**tipiklik**” denilmektedir²⁵. Sebep olarak, kanunda yer alan suç fiillerinin ortaya çıkması, kamu yararının göz edilmesi sebep olarak gösterilebilir. Vergilendirme işleminde kamu yararından başka kişisel amaçların söz konusu olduğu her türlü durum suç unsurudur.

2.2.2.2. Vergi Denetimleri

Vergiler, beyan usulünce alınabilmektedir. Kamu kuruluşları beyanların doğru olup olmadığını denetlemekle de sorumludurlar. Vergi ödemekle yükümlü olan kişiler bazı zamanlar varlıkları hakkında doğru vergiden kaçınmak istemeleri nedeniyle doğru bilgi vermemektedir. Bu nedenle de özellikle mal varlıkları hakkında verilen beyanların zaman zaman kontrol edilmesi gerekmektedir. Çoğu zaman bu denetlemeler ihbar üzerine gerçekleşmektedir. Bu denetlemeler sadece kayıtlar üzerinde olmayıp aynı zamanda yerinde kontrol şeklinde de olabilmektedir.

2.2.2.3. Hatalı Vergi Hesaplamaları ve Ceza Uygulamaları

Uyuşmazlıkların bir sebebi de yanlış hesaplanmış matrahlar sonucunda yanlış vergilendirme yapılması yani fazladan ve ya eksik para miktarı alınmasıdır buna ilaveten haksız cezalandırma da uyuşmazlıkların nedenidir. Matrahların yanlış hesaplanması, bir den fazla aynı verginin alınması, hatalı vergi tarifelerinin uygulanması insanoğlunun bulunduğu her yerde olabileceği gibi hesaplama hatası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hatalı vergilendirmenin söz konusu olduğu Danıştay kararlarına örnek vermek gerekir ise; Danıştay yedinci dairesinin bir kararına göre²⁶ “Sigortalar Kurumuna ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerinin Kurumun adı ve

²⁵ Kızılot, s. 49

²⁶ Bilici, N, (2008), **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, s. 77.

kuruluş kanununun tarih ve sayısı vergi kanunlarında yazılı olmasa dahi, her türlü vergi, resim ve harçtan, dolayısıyla, motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulmasının, 2575 sayılı Kanunun anılan 40'ıncı maddesi hükmünün gereği olduğu; bundan dolayı da, Kuruma ait araçların vergilendirilmesinin, VUK (Vergi Usul Kanunu)'un 116'ncı maddesinde tanımlanan vergi hatası olarak değerlendirilmesi gerektiği" sonucuna varılmaktadır.

2.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı

Vergi matrahının hesaplanmasında matrahın düşük olduğunun düşünülmesi nedeniyle vergi idareleri ek vergi almak isteyebilirler. Vergi yükümlüleri matrahın düşük olmadığını savunduklarında, beyanlarının doğru olduğunu iddia ettiklerinde uyuşmazlık meydana gelir. Bu mülklerinin bedellerini düşük belirtmek ya da vergi idarelerince bu beyanların düşük bulunması halinde ortaya çıkabilir. Ya da bireylerin gelirleri için verdikleri beyanlar düşük bulunabilir. Matrahların düşük olduğu düşünüldüğünde, Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) tarafından vergi yükümlülerin geçmiş yıllarda ödedikleri vergiler karşılaştırılarak, düşük beyanda bulunulduğu yıllardaki nedenler araştırılır. Bu durumun tam tersi vergi idarelerince belirtilen matrahlar da vergi yükümlülerine olduğundan daha fazla olarak görülebilmektedir.

2.2.2.5. Diğer Uyuşmazlık Nedenleri

Vergi borçlarının zamanında ödenmemesi de vergi uyuşmazlıkları doğuran nedenlerden bir tanesidir. Vergi idareleri bu durumda vergi borçlarını toplayabilmek adına çeşitli yollara başvurarak kanuna uygun zorlayıcı yollara gidebilmektedir. Vergi yükümlüleri buna karşılık borcu olmadığını, matrahın çok yüksek olarak hesaplandığını ya da beyanda bulunulmadığı gibi sebepler sunabilir buda vergi uyuşmazlığını ortaya çıkarır.

2.2.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

Vergi idareleri ve vergi yükümlüleri arasında vergilendirmede çeşitli anlaşmazlıkların ortaya çıkabilmesinden yukarıdaki bölümlerde bahsedilmiştir. Bu sorunların çözülüp vergi alacaklarının alınabilmesi için bazı çözüm yolları vardır. Vergi

uyuşmazlığının çözüm yollarından biri vergi yükümlüsü ise vergi sorumlusu arasında anlaşma yoluyla idari olarak olabildiği gibi diğer bir yolda bu anlaşma gerçekleşemez ise mahkemeye intikal ederek yargı yoluyla da olabilmektedir.

Aşağıda idari ve yargısal çözüm yolları açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.3.1. İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının vergi yönetimi ile yükümlü arasında, çeşitli metotlarla karşılıklı iyi niyetle anlaşarak veya vergi yönetiminin kendi iç denetim mekanizması ile sona erdirilmesi idari çözüm yolu olarak adlandırılabilir²⁷. Yargıya taşınmadan karşılıklı olarak anlaşma sağlanması bir konuyu halletmede en kısa yoldur. Ancak karşılıklı anlaşma yolunu seçmek zorunlu değildir. Yükümlünün isterse doğrudan yargı yoluna başvurma hakkı vardır.

Kanunda vergi uyuşmazlıkları yaşandığında idari çözüm yolları olarak başvurulabilecek yollar aşağıdaki gibi belirtilmektedir²⁸;

- Hataları düzeltme,
- Cezalarda indirim
- Pişmanlık ve ıslah
- Uzlaşma

Türkiye uygulaması bakımından idari çözümler için řu iki özellik belirtilebilir²⁹:

1. İdari çözüm yoluna başvurmak zorunlu değildir. İstenildiği takdirde doğrudan yargısal çözüm yoluna başvurulabilir. İdari çözüm yoluna başvurulsa bile daha sonrasında yargısal çözüm yoluna gitmekte istenilebilir.

2. Yargı yolu ile çözüm yoluna gitmek, vergi yargısının görevi içerisine girer. Vergi davası açmak ya da kanun yollarına başvurmak yolu ile uyuşmazlıkların çözülmesi gerçekleştirilir. Ancak bu yol hem zamanı uzatarak zaman aşımına uğramaya neden olabilir hem de barışçıl bir yol değildir.

²⁷ Taş, s.10

²⁸ Karakoç, Y, (2007), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları. Ankara, s. 38-39.

²⁹ Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (2006), **Vergi Hukuku**(14.Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları. s. 170

2.2.3.1.1. Hataları düzeltme

Ödenmesi gereken vergi miktarlarının hesaplanması birden fazla hesaplama ve işlem gerektirdiğinden ve tüm bunların insan eliyle yapılmasından dolayı ortaya çeşitli hataların çıkabilmesi kaçınılmaz bir olay olduğundan, vergilendirme de bu hatalar suç olarak görülmemekte ve çeşitli yollar ile düzeltilmesi kanunda da öngörülmüştür.

Vergi hataları çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Defterlerin kontrolleri esnasında ya da ödeme esnasından konuyla ilgilenen memur hatayı fark edebilir, idarece yapılan kontrollerde hata ortaya çıkabilir, vergi incelemeleri yapılırken fark edilebilir ya da ihbar olması durumunda yapılan incelemelerde hata yapıldığı ortaya çıkabilir. Bu hatalar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir ³⁰.

A. Hesap hataları

- Matrahta hata,
- Miktarda hata,
- Verginin mükerrer tarh edilmesi

B. Vergilendirme hataları

- Mükellefiyette hata,
- Mükellefin şahsına hata,
- Vergilendirme döneminde hata,
- Konuda hata

Bu hataların düzeltilmesi için öncelikle hatanın nerede ve neden kaynaklandığı bulunmalıdır. Adaletin saplanması ve ne vergi yükümlüsünün ne de vergi idaresinin yani devletin mağdur olmaması, herhangi bir zarar görmemesi için bu hataların bulunarak en kısa zamanda düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme zamanının uzaması sonucunda konu zaman aşımına uğrayabilir ve böylelikle taraflardan biri zarar görebilir.

Vergilendirme hatalarında idari yönetimden kaynaklanan bir hata olduğunda yargı yoluyla uyuşmazlığın çözülmesi yolunun tercih edilmesi vergi yükümlülerinin zarar görmemesi için onları koruyan bir yoldur. Vergi sorumluları düzeltme için talepte bulunamaz. Vergi düzeltmeleri sadece vergi yükümlüleri tarafından talep edilebilir. Ya da hesaplanandan fazla olarak vergi ücreti ödendiğinde bu hatayı yapan vergi

³⁰ Kışal, Y, Işıklılar, S, (1998), **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, İstanbul, s. 391.

sorumlusunun düzeltmeden yararlanma hakkı yoktur. Ancak hesaplama yanlı olarak yapıldığından dolayı fazla vergi ödemesi durumunda yararlanabilir.

Mükelleflerin vergi işlemlerindeki hatanın düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekler ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri ret olunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebileceklerdir. Bu işlemlerin bir bütün olduğu ve şikâyet başvurusunun reddi halinde ise bu işleme karşı dava açılabileceği Danıştay Dördüncü dairesinin bir kararında belirtilmiştir³¹.

2.2.3.1.2. Cezalarda indirim

Vergi usul kanununda cezalarda indirim yapılması bazı koşullar sağlandığında ön görülebilir. Tarh edilen vergilerde yükümlü olan kişi dava açma süresinde vergi dairesine yazılı olarak başvurarak tarh edilen vergi ve ya vergi farkını ve yasada belirtilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde ya da teminat göstererek vade bitiminden sonra üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyaında kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir (VUK.m.376)³². Bu hak, vergi uyuşmazlığını yargıya taşımayan, ödeme yapmayı kabul ederek ödeme konusunda sıkıntı çıkartmayarak iyi niyetini belli eden bir hatadan dolayı vergi uyuşmazlığının söz konusu olduğunu bu davranışları ile bildiren kişilere yukarıda belirtilen koşullar altında indirim yapılması söz konusu hale gelmektedir. Uzlaşma sağlanmış ise vergi cezası indirimi uygulanmadığı gibi vergi cezası indirim hakkına sahip olunduktan sonra uzlaşma talebinde bulunamaz. Eğer uzlaşmadan vazgeçilir ise o zaman ceza indirimi hakkından yararlanmak için talepte bulunulabilir.

Bu indirim ceza değiştirilerek uygulanmaz sadece para indirimi yapılır. İndirim yapılabilmesi taraflar arasında anlaşmanın sağlanmasının yanı sıra yasalarda belirtilen şekilde ve yasalarda belirtilen şartların sağlanması durumunda olabilmektedir.

Vergilendirme sisteminde, hatalar ya da bilgi eksikliği yüzünden zararlar oluşabilmektedir. Bu zararı oluşturan tarafa vergi cezasının daha az kesilmesini

³¹ Dan. 4. Dairesi 12.06.2007 tarihli ve E.2007/950, K.2007/1950 sayılı kararı.

³² Eren, V, (2006), **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Aralık, s. 27.

sağlamak için vergi cezalarında indirim müessesesi anlaşmazlıkları zaman uzamadan çözmeyi hedeflemektedir. Buradaki amaç ceza kesmek değildir. Vergileri zamanında ve doğru şekilde toplayarak devlet hazinesine girmelerini sağlamaktır. Verginin alınmasındaki zaman ne kadar uzarsa ekonomi nedeniyle para değer kaybetmektedir. Bu şekilde hem devlet zarara uğramakta hem de kamu görevlilerinin işini zamanında yapması engellenmektedir.

Usulsüzlük nedeniyle yapılan cezalandırmalarda usulsüzlük yapan taraf eğer dava açılmadan ödeme yapmayı kabul ederse ve yasadaki şartları yerine getiri ise, cezasında indirim uygulanır. Bu şartlar³³;

- Vergi ve cezanın mahkemeye yansıtılmaması,
- Dava açılma süresinde cezasını ödeyeceğine dair başvuruda bulunması,
- Ödemenin yasalara uygun bir şekilde yapılması,
- Ödemenin zamanın gerçekleştirilmesi,
- Teminat gösterilmesi,
- Özel durumlar.

Her ceza alan kişi indirimden yararlanabilme gibi bir hakkı söz konusu değildir. Yalnızca vergi sorumluları ve vergi yükümlüleri bu hakka sahiptir. Ancak bazı durumlarda vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmayan kişide vergi cezası alabilmektedir. Vergi ceza indiriminin amacı, herhangi bir nedenden dolayı ödemesi gecikmiş olan verginin ya da kanunu uymayan bir hareket dolayısıyla ödeme yapılmamış olan verginin zaman kaybına daha fazla uğramadan alınabilmesinin sağlanmasıdır. Vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmayan bir kişinin ceza alması bir hatadan dolayı kaynaklandığından ortada ödenecek bir verginin söz konusu olmadığından böyle bir indirim talep etmesini gerektirecek bir durum söz konusu değildir.

İndirimli olarak cezaların ödenmesi; uyuşmazlıkları sona erdirerek, emek ve zaman kaybını ve yargıya taşınması durumunda oluşacak giderleri engeller. Aynı zamanda vergi usulüyle alınacak olan miktarın en azından bir kısmının bir an önce alınmasını sağlar. Ancak vergi cezası indiriminden yararlanan muhatap belirlenen tarihlerde

³³ Taşcı, ,s. 16

ödemesini yapmadığı takdirde, anlaşma sona erer ve vergi borcunun tamamı cezaları ile birlikte bir kerede tahsil edilir.

2.2.3.1.3. Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık, kanuna aykırı bir hareket gerçekleştirdiğinde daha sonra bunu gerekli mercihlere hiçbir baskı olmadan kendiliğinden dilekçe ile bildirilmesidir. Bu durum gerçekleştiğinde yükümlülere ceza kesilmemektedir. Burada mükellef bir ihbar olmadan önce, adına bir inceleme başlatılmadan önce başvuru yapmış olması gerekmekte ve başvurusundan hemen 15 gün sonra ödemelerini gerçekleştirmeye başlaması gerekmektedir. Bu durum da yükümlü ve ya sorumlu pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilir.

Pişmanlık beyana dayanan vergilerde emlak vergisi haricindeki tüm vergilerde uygulanabilir^{34;35}.

Pişmanlıktan yararlanabilmek için uyulması gereken bazı hususlar vardır. Bu hususlar³⁶.

- Kişi kendiliğinden haber vermeden önce başka bir kişi tarafından ihbar edilmemiş olması,
- Haber vermeden önce devlet kuruluşları tarafından incelemeye başlanmamış olması,
- Pişmanlık dilekçesini verdikten sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmiş olması,
- Eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması,
- Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Pişmanlık, kanuna aykırı davranılmış olmasını önlemez, sadece vergi zararını önler. Bu nedenle de kanuna aykırı davranılması nedeniyle alınacak olan cezanın alınmamasını sağlar. Bu müessese, vergilerini ya da vergi beyannamelerini çeşitli

³⁴ Arica, M. N, (1989), **Vergi Usul Kanunu**, Ankara. s. 1446

³⁵ Baki, M, H, (2008), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi Adana, s. 35

³⁶ Ufuk, M. T, (2002), “Pişmanlıktan Yararlanma Şartları ve Sonuçları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:374, ss: 58-60.

nedenlerden dolayı zamanında yerine getirmeyenlerin ceza almamak için başvurdukları yollardan biridir. Ancak her zaman verilen pişmanlık dilekçeleri kabul olmamaktadır. Ayrıca dilekçeler beyanname verme süresini geçmeden verilmelidir.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanıldığı durumlarda, işlenmiş olunan cezalardan kurtulmasının yanı sıra gibi aynı zamanda konunun yargıya intikal etmemesi nedeniyle hem zaman kaybından hem de oluşacak diğer maddi zararlardan da kurtulmuş olunur. Ancak pişmanlık dilekçesi verildikten sonra yerine getirilmesi gereken husulardan herhangi birinin yerine getirilmemesi durumunda bu müesseseden yararlanma hakkı iptal edilecek ve uygun olan vergi cezasına tabi tutulacaktır.

Bu müessese ile yükümlülere bir anlamda hoşgörü sağlanmakta, konunun yargıya uzatılarak zaman ve emek kaybının oluşmasını engellemekte aynı zamanda da idareye olan yaklaşımlarını yumuşatmaya çalışılmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah uygulamalarında özellik arz eden bazı durumlar söz konusudur. Bu durumlar³⁷;

- Pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya vergiye tabi matrah bulunmaması,
- Pişmanlıkla verilen beyannamede asıl vergiye bağlı ödenecek bir verginin bulunmaması
- Veraset ve intikal vergileri
- Zirai kazançların beyanı
- Haksız yere vergi iadesi alınması

2.2.3.1.4. Uzlaşma

Vergi hukukuna göre, vergilerde uyuşmazlık ortaya çıktığında uyuşmazlığın giderilmesi için kullanılacak yöntemlerden biri uzlaşmaktır. Özellikle ülkemizde anlaşmazlıkları gidermek için en yaygın olarak kullanılan yöntem uzlaşmadır. Uzlaşma, taraflar arasında meydana gelen uyuşmazlık hakkında tarafların konuşarak uyuşmazlığı gidermek için ortak hukuka uygun olarak ortak bir yol bulmalıdır. Bu sayede konuyu

³⁷ Dolgun K, P, (2014), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Ve Uzlaşma**, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, s.34

yargıya intikal ettirmemekte hem zaman kaybını hem de maddi kaybın oluşmasını engellemektedirler. İdarece uzlaşma verginin alınmasındaki zamanı kısaltarak verginin kısa sürede devlet bütçesine girmesini sağlamak için, yükümlü tarafından ise uygulanan cezanın önemli bir bölümünden kurtulmak ya da faiz ödemek gibi maddi kayıplara uğramasının engellemesi tarafından olumlu bir yöntemdir.

Uzlaşma konusu çalışmanın bir sonraki bölümünde ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

İdari çözüm yollarından en çok kullanılanı yukarıda da belirtildiği gibi uzlaşma yöntemidir. Bu yolla bir nevi taraflar arasında pazarlık yapılarak anlaşma sağlanmakta ve yargısal çözüm yoluna gitmekten kurtulunmaktadır. Ancak anlaşma sağlanamaması durumunda yargısal çözüm yoluna başvurulmaktadır. Anlaşmazlık durumunda diğer en fazla başvurulmuş yöntem ise cezalarda indirimdir. Bu yöntem başvurulduğunda cezanın tamamından kaçınılmak mümkün olmasa da bir kısmını ödemekten kurtulunmaktadır. Kişi kendiliğinden olarak yaptığı haksızlık veya usulsüzlüğü idareye bildirirse bu da pişmanlık ve ıslah yükümlülüğü yoluna girer ve böylece yükümlü ceza ödemek zorunda kalmaz. Hataların düzeltilmesi yolunda ise uyuşmazlıklar giderilmekte ve tüm yollarda olduğu gibi emek, zaman ve gereksiz maddiyat kaybından kurtulmaktadır.

Yukarıdaki Tablo 2.1.'de idari çözüm yolları hangi türden konuların vergi kapsadığı, hangi süreler içerisinde yararlanılacağı, yararlanma koşulları, yararlanıldıktan sonra dava açılıp açılmayacağı, yararlanma sayıları ve ödeme zamanları bakımından karşılaştırılmıştır. Aynı zamanda da bu yolların kısa bir özetleri oluşturulmuş olmaktadır. Tablodan da görüleceği üzere hangi yolla olursa olsun idari çözüm yollarının birinde anlaşma sağlanabildiği takdirde sonrasında yargısal çözüm yoluna başvuru yapılamamaktadır.

Tablo 2.1: İdari çözüm yollarının karşılaştırılması³⁸

	Hataların Düzeltilmesi	Cezalarda İndirim	Pişmanlık ve İslah	Uzlaşma
Konu Olan Vergi Türleri	İnceleme ve takdir işlemlerinden kaynaklanan vergiler bu kapsama alınmaz	Her türlü usulsüzlük eylemlerinden doğan	Emlak vergisi dışında bulunan tüm vergiler	Kaçakçılık ve ziyai haricindeki tüm vergiler
Yararlanma Süreleri	5 yıllık düzeltme zaman aşımında	Dava açma süreci içinde	Süre belirtilmemiş	İncelemenin başlamasıyla bitişi arasında ya da ihbarname tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde
Yararlanabil me Koşulları	Yazılı olarak istem yapma	Konunun yargıya taşınmaması ve dava açma süresi içinde ödemenin gerçekleştirilmesi durumunda	Kendiliğinden haber verme, eksik ve yanlış beyannamelerin tamamlanması, vadesi geçmiş olanların ödenmesi	Yazılı ya da sözlü başvuruda bulunma
Yararlandık tan Sonra	Dava açılmaz	Dava açılmaz	Dava açılmaz	Dava açılmaz
Yararlanma Sayısı	Sınırsız	½ oranında indirimden bir kez yararlanılır sonrasında 1/3 oranında indirimden yararlanılır	Sınırsız	Sınırsız
Ödeme Zamamı	-----	Dava açma süresinin bitiminden 1 ay sonra, teminat gösterilmiş ise 3 ay sonra	Süresi geçmiş olanlar 15 gün içerisinde	Süreleri geçmiş ise tutanağın tutulmasından 1 ay sonra, aksi halde kanuni ödeme zamanlarında

³⁸ Baki, s.41

2.2.3.2. Yargısal Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle başvurulmuş yargı organları tarafından çözümlenmesini sağlayan yargı yolu yargısal çözüm yoludur³⁹. Vergi uyuşmazlıklarının idare yolları işle çözilememesi durumunda yargısal yollara başvurulabilir ya da doğrudan yargısal yola başvurmak istenilebilir. Uyuşmazlığın yargıya taşınmasında çözümünün süresi uzamaktadır. Bu durumda vergi borcunun alınması da mümkün olamayabilir. Uyuşmazlık konusunun ne olduğuna bakılmaksızın tüm konular yargıya taşınabilir.

Yargıya taşınan konularda, idari yolla çözüm yolunun aksine taraflar arasında anlaşma söz konusu değildir. Davalı ve davacı arasındaki anlaşmazlıkları yargı organı tarafından çözüme bağlanır. Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu asli işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır⁴⁰.

Vergi davalarında dava açabilmek için aşağıdaki konuların söz konusu olması gerekmektedir. Bu konular^{41,42}.

- Verginin tarihi,
- Ceza kesilmesi,
- Takdir komisyonlarının kararı,
- Verginin yükümlüden kesinti yolu ile alınması,
- İhtirazı kayıtlı verilen beyannameler,
- Ödeme emri,
- İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz,
- Haciz,
- Tecil isteğinin red edilmesi,

³⁹ Taş, s. 7.

⁴⁰ Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (1998), “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, ss:190.

⁴¹ Kocahanoğlu, O. S, (1982), “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**”, İstanbul., s.25

⁴² Baki, 2008, s.46

- Uzlaşmanın gerçekleşmemesi,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihhak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafında verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Geçmişte vergi uyuşmazlıkları vergi dairesi bünyesinde kurulmuş bulunan komisyonlar tarafından çözümlenmekteydi⁴³. Ancak daha sonraları yargı sistemi gelişmiş ve gelişmeye devam ederek bugünkü yargı sistemini oluşturmaktadır. Günümüzde yargıya taşınan konuların çözümlenmesinde sorumlu olan vergi yargı organları ise Vergi mahkemeleri, Bölge idare mahkemeler, Danıştay olarak bilinmektedir.

Vergi mahkemelerinde de davaların çözümlenmesi daha önceden belirlenmiş olan ilkeler doğrultusunda olmaktadır. Bu ilkeler, davayı gören hâkiminde adil ve doğru bir karar vermesini sağlamakta ve aynı zamanda da işini hafifletmektedir. Bu ilkeler aşağıda belirtilmiştir;

- Re’sen araştırma ilkesi
- Yazılı olma ilkesi
- Toplu yargılama usulü ilkesi
- Kıyas yasağı

Türk Vergi Sistemi’nde yükümlü ile devlet arasında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümü “Vergi Yargısı” kapsamında ele alınmaktadır⁴⁴. Kısaca; idari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girmektedir^{45,46}. Kısacası; vergi yargısı, vergilendirme işlemlerinde taraflar arasında doğan uyuşmazlıkların yargıya taşınması sonucunda, devletin görevlendirdiği kişiler tarafından tarafsız ve en doğru şekilde kanunlara uyarak çözümlenmesini sağlayan karar verme merciidir.

⁴³ Eren, s. 23

⁴⁴ Yılbaş, H, (1998), ” **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu**” ,Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s. 134.

⁴⁵ Kızılot, Ş, Kızılot, Z, (2007), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, s. 282.

⁴⁶ Pazarlıoğlu E, (2010), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, s. 30

Vergi taraflarından herhangi birinin yargıya başvurması sonucunda bu süreç başlar. Vergi davasının söz konusu olabilmesi için davanın açılmasını sağlayacak bir konunun meydana gelmesi gerekmektedir. Vergi davaları terkin ve iptale yönelik ise; “iptal davası”, devlete geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan “tam yargı davası” niteliği taşımaktadır ⁴⁷.

Vergi uyuşmazlıkları idari yollarla çözülemeyip yargı yoluna taşındığında, uyuşmazlık çözülene kadar yürütme durdurulduğundan ödenmesi gereken vergiler, cezalar ya da faizlerin ödenmesi uzun süreler almaktadır. Bu durumda devlet ya da kamu kurumları vergilerin ödenmemesi nedeniyle olumsuz etkilenir iken, vergi yükümlüsü dava sonucunda haksız çıksa bile herhangi bir ceza almadığından vergi ödemek için zaman kazanmış olur. Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözülmesi bu nedenden dolayı yükümlünün lehine olan bir durumdur. Bunlardan dolayı da yargı yoluna başvurulması genellikle cazip olarak düşünülen bir yöntemdir.

Her ne kadar vergi anlaşmazlıklarından doğan uyuşmazlıkların görüm yeri idari yargı da olsa idari yargının da yetkisinin sınırları vardır. İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler⁴⁸.

Yargı yoluna başvurmakta da belirli bir süre vardır. Süre kısıtlaması olmaksızın dava yoluna başvurma yapılması durumunda idari yargıların sürekli bir şekilde vergi uyuşmazlığını gidermek amacıyla açılan davalar ile ilgilenme yükümlülüğü ortaya çıkmış olur. Bu durumda idari yargının iş yükümlülüğü artmasından dolayı diğer faaliyetlerini gerektiği biçimde sürdürmesi mümkün olmayacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre, Vergi Mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki İYUK 7.maddesi gereği, Danıştay’ın vergi dava dairelerinde ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda süre 60 gündür⁴⁹.

⁴⁷ Pazarlıoğlu, S.31

⁴⁸ Metin, K, (1992), “Vergi Davalarının Açılması ve İdari Yargı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 61, ss: 74

⁴⁹ Baki, s.52

Kanunca belirtilen bu dava açma süreleri aşıldıktan sonra yapılan başvurular yargıya taşınmadan reddedilmektedir.

Uyuşmazlık konusunun yargıya taşınması durumunda, uyuşmazlıklarda meydana gelen zamanaşımı olayı ortadan kalkar, verginin alınabilmesi için yasal yürütme durur, dava konusu görülmeye başlanır, dava söz konusu olan konu bir karara bağlanır.

Açılan davada davacı taraf vergi yükümlüsü ise ve dava vergi yükümlüsünün lehine olarak sonuçlanmışsa, vergi dairesinin başlatmış olduğu işlem iptal edilir. Davacının bu konuda ödemiş olduğu vergi var ise faiziyle birlikte geri iade edilir. Tam aksi durumda davacının aleyhine sonuçlanan bir karar söz konusu olduğunda ise, vergi borcu tahsil edilir. Ayrıca geçen süre hesaplanarak gecikme faizi uygulanır. Bu durum vergi ödemesini geciktirmek için kötü niyetle yargısal çözüm yolunu kullananları caydırmak için kullanılır.

BÖLÜM 3. VERGİDE UZLAŞMA SİSTEMİ

Uzlaşma, kelime anlamı olarak, iki veya daha fazla kişi arasında meydana gelen ya da daha sonraları meydana gelmesi muhtemel olan anlaşmazlıkların ve sorunların taraflardan birinin ve ya birkaçının ödün vermesi ya da tüm tarafların ödün vererek anlaşma sağlaması yoluyla giderilmesi demektir. Bu kavram, savaştan uzak barış içinde yaşayabilmek için oldukça önemli bir kavramdır. Barış içerisinde yaşayabilmek için, kim olduğu önemli olmadan herkesin birbirine saygı duyması ve hoşgörülü bir şekilde yaklaşması gerekmektedir. Saygı, güven ve hoşgörünün olduğu her yerde barış sağlanabilir.

Bu açıklamaya göre vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma ise, adına vergi tarh edilen veya ceza kesilen kişi ile vergi idaresinin, yetkili elemanlarının, salınan veya salınacak olan vergi veya kesilen veya ileride kesilecek olan ceza üzerinde bir masa etrafında karşılıklı konuşarak, tartışarak, Devlet hazinesine ödenecek vergi veya cezanın miktarının birlikte tespit edilmesidir⁵⁰. Kısacası, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında ortaya çıkan ya da çıkacak olan anlaşmazlıklarda karşılıklı olarak orta bir yol bulunması şeklinde giderilmesi anlamına gelmektedir.

Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 1 ile 12. Maddeler arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmaya, vergi ziyanının ortaya çıktığı durumlarda başvurulabilmektedir. Genel ve özel usulsüzlük suçları hakkında ise, uzlaşma mümkün olmamaktadır⁵¹. Bu müessese ile mali idareyle mükellefler arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarını, mali yargıya başvurmadan çözümleyerek bürokratik işlemleri azaltmak ve kamu alacağının çok daha kısa sürede tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır⁵².

Uzlaşma kurumu, vergi yükümlüsüne hukuka başvurmaması için, yani devletin mahkemelerini gereksiz yere meşgul etmemesi için, sağlanan bir hak değildir. Bu müessese bir pazarlık aracı olarak kullanılmasından daha çok adaleti sağlamak için

⁵⁰ (www.vergisorunlari.com.tr).

⁵¹ Bilici, s.111

⁵² Bahar, C, O, (1999), "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 255, s. 161.

kurulmuştur. Adil bir yaklaşımla vergileme de eşitliği sağlayarak vergilendirme işlemlerinin doğru ve düzgün bir biçimde yürütülmesini sağlamaktadır. Taraflar arasında uzlaşma sağlanırsa, konunun ne olduğu da önemli olmak kaydıyla konunun mahkemeye taşınması engellenmiş olacaktır. Yani uzlaşmanın sağlanması durumunda taraflardan herhangi biri dava açamaz. Konu uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte çözümlenmiş ve kapatılmış olur.

Mahkemeye yani yargıya taşınan her olay gibi vergi uyuşmazlıkları konusunun çözümlenmesi de zaman almış olacaktır. Uzlaşmanın önemli amaçlarından biri de konunun en kısa zamanda çözümlenerek verginin alınabilmesi ve devlet hazinesine zaman kaybetmeden girmesini sağlamaktır.

3.1. Türkiye’de Uzlaşmanın Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki 19.2.1963 Tarihli ve 205 Sayılı Kanun’un 22. maddesi uyarınca, Alman hukuk sistemindeki uygulaması model alınarak girmiştir⁵³. Söz konusu uygulama, Almanya’da anayasaya aykırılık gerekçesiyle 1977’de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır^{54,55}. Fakat ilerideki bölümlerde de açıklanacağı gibi uzlaşma kurumu özellikle batı ülkelerinin çoğunda olduğu gibi Almanya’da da uygulama alanları oldukça geniştir.

Uzun yıllar tatbik edildikten sonra, 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış olan 3239 sayılı kanunla ise 22 yıl aradan sonra uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş ve VUK’ nun Ek 11. maddesinde “Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir” denmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanması ile mümkün olabilmiştir⁵⁶. Bu tarihten sonra uzlaşma konuları genişletilmiş, sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar değil tarhi gerçekleşmemiş

⁵³ Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (2003), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Basım, Ankara, s. 103-104

⁵⁴ Kumrulu, Ö, Çağan, A., s. 170

⁵⁵ Vardal, s. 8

⁵⁶ Vardal, s.8

olanlar üzerine de uzlaşmanın sağlanabilmesi söz konusu hale gelmiştir. Böylelikle uzlaşma kurumunun iki ayrımı ortaya çıkmıştır. 1963 yılından bu yana uygulanan uzlaşma kurumuna “ Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” 3239 sayılı kanunla yürürlüğe giren kuruma da “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” denilmektedir.

Türkiye’de uzlaşma kurumunda uzlaşmanın konusu ve başvurma koşulları ile ilgili olarak çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler aşağıdaki gibi isimlendirilmektedir;

- 205 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler
- 485 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler
- 2365 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler
- 3239 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler
- 4008 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler
- 4369 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler
 - ✓ Kısmi uzlaşma imkânı
 - ✓ Meslek odası mensuplarının uzlaşma görüşmelerine gözlemci olarak katılabilmesi
 - ✓ Uzlaşma teklifinin kabulünün dava açma süresinin sonuna kadar uzatılması
 - ✓ Vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması
- 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklikler
- 5736 sayılı kanunla yapılan değişiklikler
- Diğer düzenlemeler

3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile Tarhiyat öncesi uzlaşma esasları yürürlüğe girmiştir. 4008 sayılı kanunda yapılan değişiklikler ile de kaçakçılık ve suç alanına giren cezalar uzlaşma kurumu dışarısında tutulmuştur. Gelir idaresini geliştirme fonu da 4684 sayılı kanunla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁷. 1999 öncesinde ve sonrasında kanunda yapılan bu değişiklikler ile uzlaşma kurumu bugünkü haline ulaşmıştır.

⁵⁷ Kalaycı, T, (2013) ,**Vergi Cezalarının İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği, Pamukkale** Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Yüksek Lisans Tezi, s. 69

3.1.1. 1999 Öncesi Yapılan Değişiklikler

Tarhiyat sonrası uzlaşma 46 yıldır, tarhiyat öncesi uzlaşma ise 24 yıldır vergi kanununda yer almaktadır⁵⁸. 46 yıldır uzlaşma müesseselerinde birçok değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin yukarıda isimleri verilmiştir.

1999 öncesinde kanunda yapılan değişiklikler, 485, 2365, 2686, 2791, 205, 4008, 4369 sayılı kanunlar ile yapılmış ve resmi gazetede yayınlanmıştır.

Bu kanunlar ile gelir vergisi kanununda yer alan gelir gider arası tarh edilen vergiler uzlaşma kapsamına alınmıştır. Merkezlerde uzlaşma komisyonları ve özel uzlaşma komisyonları kurabilme yetkileri verilmiştir. Uzlaşma sağlanması durumunda bunun üzerine yargı yoluna başvuru yapılarak dava açılmayacağına dair hüküm konulmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmasına yönelik maddeler konulmuştur. Kaçakçılığa ilişkin kesilen cezalar uzlaşma müessesesi konusu dışında bırakılmıştır⁵⁹.

3.1.2. 1999 Sonrası Yapılan Değişiklikler

1999 sonrasında 4369 sayılı kanunla getirilen düzenlemelere yer verilmiştir. Burada uzlaşmaya ilişkin hususlar ikiye ayrılarak yapılmadığından dolayı uzlaşma konusunun bir kısmı için uzlaşma sağlanması söz konusu değildi. Ancak yapılan bu değişiklik ile birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir⁶⁰.

Ayrıca, uzlaşma komisyonlarına sadece kendi fikirlerini sunabilmeleri, mükellefin ve uzlaşma müessesesi kurumunda çalışanı bir bilgi ile aydınlatmaları için tarafsız olmak koşulu ile bir katılımcının da uzlaşma esnasında bulunabilmesine bu kanunla ön görülmüştür.

⁵⁸ Vardal, s. 10

⁵⁹ Vardal, s. 11

⁶⁰ Özyer, M, A, (1998), “Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik”, Maliye Postası, 1 Eylül 1998, s. 60

Bu kanun ile uzlaşma kurumlarının yetki alanları sınırlandırılmıştır. Vergi cezaları hususunda hiçbir yetkileri kalmamış sadece asıl vergi üzerinden işlem yapabilecekleri bildirilmiştir. Bu, “Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre değiştirilir.” ifadesi ile bildirilmiştir.

3.2. Uzlaşmanın Amacı ve Yapılmasının Nedenleri

213 sayılı VUK’ nun bazı maddelerinin değiştirilmesi hakkındaki 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun gerekçesinde, uzlaşma kurumunun amacı; “Vergi ihtilaflarının süratle ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilafların üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlaması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmaktadır.” olarak belirtilmiştir⁶¹. Uzlaşma, af değildir. VUK ’nda da uzlaşma kurumunun vergi uyuşmazlıkları çözüm yollarındaki tüm anlaşma yöntemlerinden önce olması devletin uzlaşma kurumuna olan öneminin büyük bir göstergesidir.

Uzlaşma pazarlığa dayanan bir yol olması nedeniyle, her pazarlıkta olduğu gibi tarafların pazarlık esnasından ödün verdikleri bir şeyler söz konusudur. Ancak verdikleri ödünler sonucunda da bir takım yararlar sağlamaktadırlar. Vergilendirme verimlilik ilkesine göre zamanı geçtikten sonra cezalı veya faizli bir şekilde alınmasındansa zamanında gerekirse daha az bir şekilde alınmış olan vergi tercih edilmektedir. Uzlaşma sağlanması durumunda taraflar arasındaki çatışma son bulmuş olur. Devletin alması gereken vergi en hızlı bir şekilde alınmış ve devlet hazinesine eklenmiş olur. Böylece alacağın değer kaybetmesinin de engellenir. Vergi yükümlülerin borçlarını ödemesinde kolaylık sağlanmış olur. Ödeyeceği miktardan daha az ödeme yapmış olur. Aynı zaman da taraflar arasında ne zaman son bulacağı belli olmayan çekişme sürecinden, dava açılması nedeniyle harcanacak emek ve masraflardan da kurtulunmuş olur.

⁶¹ Vardal, s. 6.

Uzlaşmayı oluşturan unsurlar; ikna, pazarlık ve karşılıklı ödündür⁶². Yani uzlaşma müessesesi bir yargılama birimi değildir. Mükellefin uzlaşma müessesine başvurması haksız olduğu anlamı taşımamaktadır. Anlaşmazlığı gidermek için tercih ettiği etkin bir yöntemdir. Bunun bilincinde olmak ve bu şekilde hareket etmek uzlaşma kurumunun amacının doğru bir şekilde işlemlerini sağlayacaktır.

Bazı durumlarda, vergi yükümlüleri daha az vergi ödemek için iyi niyetli olmayan bir yaklaşımla bu yolu kullanmaktadırlar. Bu da devletin zarara uğratmanın yanı sıra vergi ödeme inancını zedelemektedir. Adillik ve eşitliğin sağlanması amacıyla kurulan bu müessese bu gibi bazı durumlarda kötü amaçla kullanılabilir. Uzlaşmanın sınırsız olduğu düşünüldüğünde de bu kurumun vergi kaçırmak amacıyla kullanılması daha fazla özendirici hal almaktadır. Uzlaşmanın asıl amacının adillik ve eşitlik olduğu düşünüldüğünde bu şekilde kötü amaçlı kullanımlardan dolayı bunun gerçekleştirilemediğini de görmekteyiz. Ayrıca uzlaşma kurumuna her başvuran bireyinde anlaşma sağlayamaması da eşitsizliği meydana getirecektir.

Uzlaşmanın yapılma nedenleri kısaca özetlenecek olursa;

1. Mükelleflerin vergi cezalarından indirim avantajından faydalanmak istemeleri,
2. Taraflar arasındaki anlaşmazlığı yargıya taşımamak ve vergi mahkemelerinin iş yükünü azaltmak istemeleri,
3. Verginin, vergi cezalarının ve faizlerin hazine kasasına en erken zamanda girmesini sağlamak,
4. Vergilendirme sisteminin yerleşmesini sağlamak,
5. Tarafların emek, zaman ve maddi kayba uğramak istememeleri.

3.3. Uzlaşmanın Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde, uzlaşmanın etkinlik bakımından değerlendirilmesi, uzlaşma müessesinin sağladığı kolaylıklar, müesseseye olan eleştiriler ve öneriler şeklinde yapılmış ve bazı kaynaklardan ulaşılan bilgiler doğrultusunda istatistiki açıdan değerlendirilmeye çalışılmıştır.

⁶² Güneş, G, (2008), **Verginin Yasallığı ilkesi**, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul Mart, s:180

3.3.1. Sağladığı Kolaylıklar

Uzlaşma müessesinin idareye de, mükellefe de, yargıya da sağladığı bir takım kolaylıklar bulunmaktadır. Bu kolaylıklar aşağıda gruplandırılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

- **İdari açılarından sağladığı kolaylıklar:** Uyuşmazlık konusunun yargıya intikali gerçekleştiğinde ve açılan davayı mükellef kazandığında idari birimler çoğu zaman vergi ve ya ceza ödemezler. Ülkemizde açılan davaların ortalama % 80'ninin mükellefler lehine sonuçlandığı düşünüldüğünde, uzlaşma yoluyla idareler verginin ve ya cezanın az da olsa bir bölümünü alabilmektedirler^{63,64}.

Genellikle davaların idare tarafından açıldığı düşünüldüğünde, açılan davaların hepsini idare takip etmekle ve dava açma ve sürme boyunca ortaya çıkan masrafları ödemekle yükümlü olduğundan ve açılan davaların bir sonuca bağlanması uzun yıllar aldığından idare ciddi anlamda hem boşa zaman, hem emek hem de maddi kayba uğrayacaktır. Bunun yerine uzlaşma yoluyla mükellefler ile anlaştığında hem davaların takibi için harcayacağı masraftan tasarruf etmiş olur. Hem de alacağı vergi borcunu kısa zaman içerisinde devlet hazinesine eklemiş olur. Aynı zamanda zamanını ve emeğini başka işleri için kullanarak yapması gereken işlerini aksatmamış olur ve iş yükü hafifler.

Devlet hizmet sunmak için bir takım işler yapmak zorundadır. Ve yapması gereken bu işleri erteleme gibi bir şey söz konusu olmamaktadır. Bu işleri yapabilmesi içinde bir finansman kaynağına ihtiyacı vardır ki; devletin öncelikli finansman kaynağı vatandaşlardan topladığı vergilerdir. Bu nedenle de vergi borçları zaman kaybedilmeden zamanında devlet hazinesine girmelidir. Uyuşmazlık halinde bunu sağlayabilecek en hızlı yollardan biride taraflar arasında uzlaşma sağlanmasıdır.

Uzlaşmanın sağlanması vergi sisteminin kabul görmesini sağlarken bunun tam aksi durumunda yani uzlaşma sağlanamadığında da devlet ve mükellef karşı karşıya gelmiş olmasına rağmen aynı zamanda mükellef ve idari arasında bilgi aktarımının olmasını sağlar. Bu da gelecekte meydana gelebilecek olan uyuşmazlıkların önüne keser. Aynı zamanda da mükellefin devlete güvenmesini sağlaması açısından uzlaşma oldukça önemli bir müessesedir.

⁶³ <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/86482.asp>

⁶⁴ Vardal, s.83

- **Mükellef açısından sağladığı kolaylıklar:** Yukarıda da birçok defa belirtildiği gibi idare ve mükellef arasında uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellef ödemesi gereken vergi ya da vergi cezasının en azından bir kısmından kurtulmuş olmaktadır ve daha az harcama yapması nedeniyle gelirinde artış sağlamaktadır.

Danıştay vermiş olduğu kararda amaçlarından birisinin de “vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması” şeklinde ifade etmektedir^{65,66}. Dava açılması durumunda davanın sonucunun ne olacağı önceden bilinmediğinden dolayı bu psikolojik olarak mükellef üzerinde baskı oluşturacaktır. Uzlaşma sağlanması durumu psikolojik açıdan değerlendirildiğinde olumlu bir yöndür.

İdari bakımdan dava sürecinin emek, zaman ve maddi kayıp olduğu gibi aynı durum mükellefler içinde geçerlidir. Davayı mükellefin açması durumunda dava sürecindeki tüm maddi giderleri mükellef ödemek zorundadır ve eğer dava mükellefin aleyhine bir sonuç ile sonuçlanır ise ödemek zorunda olduğu vergi ve vergi cezasının yanı sıra bu süreç içerisindeki faizi de ödemek zorunda kalacaktır. Bu nedenle de uzlaşma sağlanması mükellefin emek zaman ve maddi açıdan daha avantajlı kılmaktadır.

Uzlaşma sağlanması durumunda vergi borcunun ödenmesi en az bir ay uzatılmış olur ve mükellef borcunu ödeyebilmek için zaman kazanmış olur. Ayrıca uzlaşma yoluna gidip, uzlaşma sağlayamayan mükellefin yargısal çözüm yoluna başvurma hakkı devam etmektedir.

- **Yargı organları açısından sağladığı kolaylıklar:** Tarafların vergi uyumsuzluklarını yargıya intikal ettirmeden, kendi aralarında çözüme oluşturması zaten günümüzde olan vergi uyumsuzluklarıyla ağır bir yük altında olan vergi yargısının da yükünü hafifletmekte ve daha etkin çalışabilmesini sağlamaktadır⁶⁷. Yargıç önündeki dosyalar ne kadar az olur yargıç bir dosyaya o derece fazla zaman ayırabilmekte ve daha etkin bir şekilde inceleyebilmektedir. Yargıcın doğru karar verebilmesi de dava konusu hakkında ne kadar bilgi sahibi olduğu ile ilişkili bir durumdur. Aynı zamanda bu durum

⁶⁵ (<http://www.danistay.gov.tr>).(Danıştay 4. D., 11.1.1996 tarih ve E: 1994/4274 ve K: 1996/97 sayılı kararı)

⁶⁶ Kalaycı, s. 94

⁶⁷ Aksoy, Ş, (1999), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, s. 109

davanın sonuçlanma süresini de etkilemektedir. Dava dosyalarının artması davaların daha uzun zamanda incelenmesi ve sürecin uzaması anlamına gelmektedir.

Erdem, 2012' den alınan bilgilere göre⁶⁸; vergi uyuşmazlığı yüzünden açılan davalar sonucunda Danıştay'ın iş yükü aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.1'i incelediğimizde Danıştay'ın iş yükünün oldukça fazla olduğu görülmektedir. İş yükü fazlalığından da yıl içerisinde açılan davaların hepsi sonuçlanamamakta ve bir sonraki yıla devretmektedir. Açılan davaların görülme süreleri de tablodan görüldüğü üzere oldukça uzun bir süreçte olmaktadır. Uzlaşma ile yargı organlarının üzerindeki iş yükü azalmaktadır. Yukarıdaki tabloya baktığımızda vergi dairelerini öncelikli olarak uzlaşma yöntemine başvurmasının sebebi ortaya çıkmaktadır. Hele ki; açılan bu davaların çoğunluğunun vergi dairelerinin aleyhine sonuçlandığı düşünüldüğünde, uzlaşma müessesesi idari açıdan çok fazla yararlı olduğundan oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. Yine de bu durumun vergi kaçakçılığına özenme gibi kötü amaçlar için kullanılmamasına dikkat edilmelidir.

Taşcı, 2010'a göre⁶⁹; aşağıdaki Tablo 3.1'de uzlaşma komisyonlarına başvuru sayıları ve sonuçları verilmiştir.

Aşağıdaki Tablo 3.2 incelendiğinde uzlaşmak için başvurulmuş dosyaların çoğunda uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda vergi borçlarının bir kısmından vazgeçildiği ancak büyük çoğunluğunun alındığı görülmektedir. Cezaların ise, çok az bir kısmının ödendiği uzlaşma sonucunda mükelleflerin maddi olarak kazanç sağladıkları görülmektedir. Yani uzlaşma sonucunda aslında devletin zarara uğradığı görülmektedir. İdarenin buradaki asıl amacı, uğradığı zarardan çok alabileceği kadar vergi borcunu tahsil etmek, paranın değer kaybına uğramasını engellemek ve alacağın en kısa zamanda hazineye girmesini sağlamaktır. Mükellefin amacı ise, daha fazla maddi kaybına uğramamak istemesi bunun aksine hem maddi kazanç sağlamak istemesi hem de ödeme yapabilmek için zaman kazanmak istemesidir. Her iki tarafta uzlaşma müessesesinden kendine göre yararlar sağlamaktadır.

⁶⁸ Erdem, T. (2012). **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 271

⁶⁹ Taşcı, s.112

Tablo 3.1: Vergi uyuşmazlığında açılan davalar sonucunda Danıştay’ın iş yükü⁷⁰

Daire/ Kurul (1/1/2009- 31/12/2009) *	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Yıl İçi Toplam İş Yükü	Çıkan İş	Gelecek Yıla Devreden	Çıkan İşin Yıl İçi Toplam İşe Oranı %	Ortalama Görülme Süresi **
Vergi Dava D.G.K.	503	731	1.234	813	421	65,9	215
Üçüncü Daire	5.459	6.272	11.731	4.555	7.176	38,8	420
Dördüncü Daire	8.488	9.500	17.988	7.259	10.729	40,4	413
Yedinci Daire	8.953	9.539	18.492	5.845	12.647	31,6	505
Dokuzuncu Daire	8.012	10.005	18.017	5.424	12.593	30,1	481
Toplam	31.415	36.047	67.462	23.896	43.566	35,4	407
Danıştay Toplam	149.394	126.204	275.598	106.959	168.639	38,8	491

*Danıştay Genel Kurulu’nun 25/4/2011 günlü, E.2011/13, K.2011/13 sayılı kararı yla; “2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 6110 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4’üncümaddesiyle değiştirilen 27’nci maddesi ve 6110 Sayılı Kanunun Geçici 1’inci maddesi gereğince “Danıştay Dava daireleri Arasındaki İşbölümün” e istinaden vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıkların Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerde görülmesine karar verilmiştir.

** Ortalama görülme süresi (gün); dosyanın daire gelişi ile daireden çıkışı arasında geçen zaman olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3.2: Uzlaşma sayıları ve sonuçları⁷¹

YILLAR	DOSYA ÂDETİ		VERGİ TUTARI		CEZA TUTARI	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (Bin TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (Bin TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (Bin TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (Bin TL)
2007	99	63	1.155.842	1.161.986	411.168	15.353
2008	195	117	919.392	288.522	1.171.504	7.598

⁷⁰ Kalaycı, s.96

⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2007-2008 Yılları faaliyet raporu

3.3.2. Eleştiriler

Uzlaşma sağlanmasının çeşitli yararlarından yukarıda bahsedilmişti. Bu yararların yanı sıra uzlaşma müessesesine yönelik çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Öncelikle uzlaşmanın vergilendirmedeki eşitlik ilkesine aykırı olduğuna yönelik eleştiriler bulunmaktadır.

Eşitlik kelime anlamı olarak, tüm bireylerin kanun karşısında eşit olmasıdır. Anayasa'nın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, kanunların uygulanmasında birbiriyle aynı durumda olanlara aynı kuralların uygulanmaması demektir⁷².

Mali gücü olan herkes kim olduğuna bakılmadan vergi vermekle yükümlüdür. Bu kişiler güçlerine göre belirlenen vergileri öderler. Herkesin mali gücü aynı olmadığından dolayı herkes aynı vergi tutarını ödemez. Bu kişilerin gelirlerine göre eşit dağılımlı vergi ödemelerini sağlar. Çünkü yüksek gelirli bir kişinin ödediği vergi miktarını geliri düşük olan birinin aynı miktarda vergiyi ödemesi adaletsizlik olur. Aynı şekilde bu durumun tam tersi gerçekleştiğinde de, yani mali gücü az kişinin ödemesi gereken vergi miktarını mali gücü daha yüksek kişilerin de aynı miktarda vergi ödemesi elde edilen gelirlerde büyük dengesizlik oluşturur.

Ödenmesi gereken vergi miktarlarının mali güçleri göz önüne alınarak hesaplanması adaleti ve eşitliği sağlarken çoğu zaman uzlaşma kurumu tarafından bu eşitlik bozulmaktadır. Mali güçleri eşit olduğundan dolayı aynı vergi miktarını ödemesi gereken iki kişiden biri uzlaşma müessesisiyle uzlaşma sağladığında diğerinden daha az miktarda vergi ve vergi cezası öder. Buda kişilerin arasındaki eşitliği bozar. Aynı şekilde uzlaşma sağlanması durumunda mali gücü yüksek olan bir birey, mali gücü daha düşük olan bir bireyle aynı vergi miktarını ödeyebilir. Bu yüzden uzlaşma müessesesi amacına uygun hareket etmesine rağmen anayasanın eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir.

Aynı zamanda uzlaşma müessesesi vergi borcunu geciktirmeden ödeyen bireyler ile zamanında ödemeyip geciktiren bireyler arasında da adaleti bozmaktadır. Vergi

⁷² Yılmaz, E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı:1-2, s. 342

borcunun zamanından daha geç ödeyen bir birey faizli ve cezalı olarak daha yüksek miktarda vergi borcu ödemesi gerekirken uzlaşma sağlayarak hem daha düşük vergi ödemekte hem de borcunu ödemek için daha fazla zamanı olmaktadır.

Tüm bunlara ek olarak, uzlaşma müesseselerinde herhangi bir kriter bulunmamaktadır. Yani uzlaşma esnasında vergilerde yapılacak olan indirimin ne kadar olması gerektiğine ait bir kriter anayasanın herhangi bir maddesinde yer almamaktadır. Bu nedenle de uzlaşma kurumlarında görev alan kişiler aynı konu üzerinde farklı kararlar alabilir ve farklı indirimler yapabilirler. Buda uzlaşma sağlayan yükümlüler arasında da eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir ⁷³. Buda devletin gücünü kullanarak vatandaşlara vergi ödeme zorunluluğu getirmesi ve gerektiği zaman vergi borçlarını tahsil etmesi anlamına gelmektedir. Aynı zamanda vergilerin miktarları anayasa tarafından belirlenir.

Ancak uzlaşma müessesesi anayasada belirtilen kanunilik ilkesine de aykırı bir durum ortaya çıkartmaktadır. Vergi miktarını belirlemek sadece anayasayla olması mümkün iken, uzlaşma sağlanması durumunda anayasada belirtilen bu vergi miktarının üzerine bir pazarlık söz konusu olmaktadır ve ödenmesi gereken bu vergi miktarı değişmektedir.

3.3.3. Etkinliğini Azaltan Unsurlar

Uzlaşma kurumunun fazla kullanılması halinde vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Bu durumun ortaya çıkması nedeniyle alınması gereken cezalar ve ödenmesi gereken faizler uzlaşma kurumu tarafından indirimle uğratılmaktadır. Yapılan vergi incelemeleri sonunda tespit edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili yapılan uzlaşma taleplerinin %85 – 90 gibi büyük bir oranda anlaşma ile sonuçlandığı, anlaşmanın sağlandığı durumlarda vergi aslının %30-40 oranlarında ve cezaların %90 civarında azaldığı anlaşılmaktadır.

⁷³ Binokay, M.D.(2010), **Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa s. 79

Bu oranlar uzlaşma kurumunun vergi cezalarının etkinliğini azaltması bakımından önemlidir⁷⁴.

Özellikle Türkiye’de uzlaşma kurumunun etkinliğini azaltan bazı unsurlar bulunmaktadır⁷⁵. Bunlar;

- Uzlaşma müessesesinin yeteri kadar tanınmaması,
- Uzlaşma kurumlarına müracaat sürelerinin kısa olması,
- Ödeme koşullarında esneklik,
- Uzlaşma kurumunun yapısı ve çalışma şeklidir.

Vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin çoğu uzlaşma müesseseleri hakkında bilgi sahibi değildirler. Uzlaşma kurumuna başvurduklarında kendilerini nasıl bir durumun beklediğini bilmemektedirler ve dahası sahip oldukları hakları bilmemektedirler. Bu nedenle de uzlaşma kurumlarına başvuru yapmakta çekinmekteler ve uyuşmazlık halinde doğrudan yargı yolunu tercih etmektedirler.

Vergi uyuşmazlıklarında dava açılmadan önceki sürede uzlaşma kurumuna başvuru yapmak gereklidir. Dava açma yasal süreci de 30 gün gibi kısa bir süredir⁷⁶. Kısa sürede başvuru yapma zorunluluğu olduğundan yeteri kadar kişi başvuru yapamamaktadır.

Uzlaşma komisyonları bir yandan alacağın en erken zamanda tahsil edilmesini sağlamayı amaçlarken uzlaşmadan sonra ödeme yapmak için imkân tanınan zaman dolayısıyla tahsilatını yine gecikmiş olarak yapmaktadır. Üstüne bir de normalde alması gerekenden daha az miktarda vergi almaktadır. Uzlaşma kurumu günümüzde ödeme yapmaktan kaçınan bireyler için cezadan çok bir ödül haline dönüşmüştür. Vergi borcunun ödenmemesi halinde bireyler ceza alması gerekirken bu kuruma başvurdukları takdirde ceza almamaktadır. Bu nedenle de vergi borcunu zamanında ödemenin bir özendirme durumu olması gerekirken tam aksine ödememenin bir özendirme durumu söz konusu olmaktadır.

⁷⁴ Usta, B. (2009). **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s. 119.

⁷⁵ Kalaycı, s. 97

⁷⁶ Nas, A. (2008). **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 98.

Uzlaşma kurumunda çalışan kamu görevlilerin asıl işlerinin bu olmaması, uzlaşma sağlamaları onların ek işleri olması nedeniyle çalışanlar yeterli zaman bulamamakta bu nedenle de yükümlülere uzlaşmak için daha ileri bir tarih vermelerine neden olmaktadır. Bu da eşitsizliği sağlamanın yanı sıra yükümlüler için artı bir avantajın oluşmasını sağlamaktadır.

3.3.4. Öneriler

Uzlaşma müessesesine olan eleştiriler düşünüldüğünde, bu müessesenin eşitliği sağlayabilmek adına belli kriterler getirilmelidir. Bunun doğabilecek olan eşitsizliği en alt seviyeye indireceği düşünülmektedir. Bu konuda uzlaşma kurumuna başvuruların sınırsız olmasından ziyade başvuru sayıları için belirli sınırlamalar getirilmesi öngörülmektedir. Bu sayede uzlaşma kurumunun kötü amaçlı kullanımının önüne geçilmiş olur.

Bunun yanı sıra, uzlaşma kurumunda yapılan pazarlıkların konular üzerinde belirli sınırlamalarının olması gerekmektedir. Bu indirimler kurumdaki kuruma, zamandan zamana değişmemesi getirilen kriterlerle sağlanmalıdır. Bu şekilde aynı konu üzerine başvuruda bulunan kişiler arasında istenmeden de olsa adaletsizlik yapılmamış olacaktır.

Uzlaşma müessesesine bazı kriterler getirilmesi aynı zamanda kanunilik ilkesini de destekler nitelikte olmasını sağlayacaktır. Bu kriterlerin anayasanın maddelerinde yer alması kanunca konulan maddeler olması nedeniyle devletin üstünlüğünü sağlayacaktır.

Uzlaşma yolunu mu yargı yolunu mu seçeceği mükellefe ait bir seçimdir. Vergi yükümlülere uzlaşma kurumu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından genellikle bu yolu düşünmeyip doğrudan yargı yolunu seçmektedirler. Bunun sonucu olarak yargı organlarının iş yükü artmakta ve vergiler zamanında toplanamayarak kamunun işleri aksamaktadır. Bu nedenle uzlaşma müesseseleri ile ilgili mükellefler çeşitli yollarla bilinçlendirilmelidir ki; mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan önce uzlaşma müesseselerine başvurmaları teşvik edilerek bu olumsuzluklar ortadan kaldırılabilsin.

Ayrıca, uzlaşma komisyonuna başvurunun vergi ve vergi cezası indirimlerinden yararlanmak ayrıca ödeme yapmak için zaman kazanılması gibi olumlu yönlerin yanı sıra bir de uzlaşma müessesesi kapsamına girmemesi nedeniyle mükellefler açısından

büyük bir dezavantaj olan bir durum da söz konusudur. Bu da gecikme faizlerinin uzlaşmanın içerisinde yer alamaması durumudur. Uzlaşma için başvurulduğunda özellikle tarhiyat öncesi ödememelerinin yapılmamış olması durumunda gecikme faizleri oldukça yüklü olabilmektedir. Vergi, vergi cezası ve gecikme faizlerinin bir araya gelmesi durumunda bunların hepsi mükelleflerin ödeyemeyecekleri bir miktar olarak karşılarına çıkabilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ödenmesi gereken zamanda borcun ödenmemesi halinde uzlaşma geçersiz hale gelmektedir. Bu olduğunda gecikme faizinin yanı sıra gecikme zammı da uygulanmaktadır. Bu şekilde uzlaşma kurumunun bir olumsuz yön olması mükellefleri uzlaşma müessesesine başvuru yapıp yapmama konusunda düşündürmekte ve kurumdan uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle de uzlaşma müessesesi içerisinde gecikme faizleri konusunun da dâhil edilmesi, mükelleflerin bu kuruma yaklaşımlarını sağlamakta olumlu etki yapacağını düşünmekteyiz. Bu konunun uzlaşma kapsamı dışında olması devletin yararına olarak haklı bir neden olmasına rağmen uzlaşma kapsamına alınması uzlaşma birimlerinin daha serbest çalışmasını sağlayacaktır.

Uzlaşma kurumuna başvurmada iki ayırım yapılmıştır. Mükellefler tarhiyat öncesi mi yoksa tarhiyat sonrası uzlaşma mı yapmak istediklerini tercih etmek zorundadırlar. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı seçtiklerinde ve uzlaşma sağlanamadığında tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna tekrar başvuramamaktadırlar. Bu durum uzlaşma müesseselerinden beklenen faydanın sağlanamaması anlamına gelmektedir. Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için mükelleflere uzlaşmanın her iki yolunun da açık olması sağlanmalıdır.

Vergi devletin gücünü kullanarak ödeme güçlerine göre bireylerden toplanan maddi bir değerdir. Vergilerin alınması bireylerin ödeme güçleri dikkate alınarak hesaplanmasına rağmen. Bazı zamanlarda bireylerin ödeme güçleri çeşitli nedenlerden dolayı düşebilmektedir. Ancak bu zamanlarda vergi hesaplamaları bunlar dikkate alınarak yapılmamaktadır. Vergi yükümlülerinin bu durumu kendi lehlerine kötü amaçlı kullanma olasılıkları düşünülürken gerçek nedenler göz ardı edilmektedir. Bu durumda gerçekten ödeme gücü azalan bireylere haksızlık yapılmaktadır. Çoğu gelişmiş ülkede bu durum göz önüne alınırken ülkemizde henüz bu değerlendirilmemektedir. Mükellefler ödeme güçleri düştüğünde ödemelerini zamanında yapamamakta ve ödeme gücü olmaması sebebiyle yapamamasının yanı sıra bir de gecikme faizi vergi cezası gibi

daha fazla ödeme yapmakla yükümlü kalarak daha fazla zor duruma girmektedirler. Uzlaşma sağlanması durumunda mükelleflerin ödeme gücünün göz önüne alınarak değerlendirilmesi bireylerin idareye olan güvencini artırmakta yardımcı olacağını düşünülmekte ve sosyal refahında bu şekilde daha fazla artacağı düşünülmektedir. Bu nedenle uzlaşma müessesesine bu açıdan bir denetim mekanizmasının kurulması öngörülmektedir.

Ayrıca uzlaşma müessesesinin bağımsız bir şekilde oluşturulması birçok olumsuz durumları ortadan kaldırabilir. Birden fazla bir işle uğraşmaktansa tek bir sorumlulukla ilgilenmek yapılan işe daha fazla dikkat verilmesini sağlayacaktır. Uzlaşma müessesesinde çalışanlar böylece her mükellefe daha fazla zaman ayırabilecek, konuya daha hâkim olarak daha az bir zamanda konun çözüme ulaşmasını sağlayacak ve görüşmeler daha erken zamanlarda yapılabilecektir. Ayrıca mükellef ve uzlaşma komisyonu çalışanın daha fazla bilgi paylaşımında bulunarak ortak bir noktada buluşabilmeleri açısından da oldukça önemli bir gelişme olacağı düşünülmektedir.

Yukarıda belirtilenler dışında uzlaşma müessesesinde yararlı olabileceğini düşündüğümüz bazı öneriler de maddeler halinde kısaca aşağıda sıralanmıştır.

- Uzlaşmada vergi indirimleri sürekli olarak yapılmamalı, gerektiği zamanda ve gerektiği miktarda yapılmalıdır
- Vergi indiriminde yapılacak indirimler kişiden kişiye ve müesseseden müesseseye değişmemeli belli bir standartta olmalıdır.
- Vergi cezalarında yapılan indirimler kişinin ödeme gücü göz önüne alınarak yapılmalıdır.
- Uzlaşma sağlanması durumunda vergi ve vergi cezalarının belirli bir süre içerisinde takibi gerçekleştirilerek ödemelerin yapılması sağlanmalı,
 - Uzlaşma esnasında yapılan indirimler objektif olarak değerlendirilmeli,
 - Uzlaşmanın neden yapıldığının kayıt altına alınmalı,
 - Uzlaşma müessesesinde çalışanların yetkileri sınırlandırılmalı,
 - Vergi denetimleri sıklaştırılmalı,
 - Vergi ödeme bilinci vatandaşlara sağlanmalı,

3.4. UZLAŞMA SÜRESİ

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri vergi incelemesi yapan kişinin merkez elemanı olması durumunda, inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına yapılabilir. Yetkili merciiler dışında makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır^{77,78}. Uzlaşma talepleri sözlü olarak yapılamamakta sadece yazılı olarak yapılabilmektedir.

Vergi incelemelerinin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi edilecek ise, inceleme yapılacak mükelleflerin haberi olması dâhilinde, incelemenin başlanmasından bitişine kadar geçen her hangi bir süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Mükelleflerin haberi yok ise; mükelleflere yazılı olarak uzlaşma çağrısında bulunulur. Mükellefin eline yazı geçtikten 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir.

Tarhiyat sonrasında yapılacak uzlaşmalarda uzlaşma talebinde bulunmaları için ihbarnamenin yapılmasından sonra 30 gün içerisinde olabilmektedir.

Uzlaşma çağrısına cevap verilmediği ya da uzlaşma talebinde bulunulabilecekleri sürede uzlaşma talebinde bulunulmamış ise, taraflar arasında uzlaşmanın gerçekleştirilemediği anlamına gelir ve uzlaşmanın olmadığını açıklayan bir tutanak tutulur.

Uzlaşma isteminde bulunan mükellef uzlaşma gerçekleştirilirken yargı yoluna başvuruda bulunamaz. Ya da uzlaşma esnasında yapılan pazarlık sonucunda ödemesi gereken miktar üzerinden de yargıya intikal etmesi mümkün değildir. Ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ve ya uzlaşma yoluna hiç başvurmadan doğrudan yargı yolunu seçebilir ve dava açabilir. Uzlaşmayla ilgili olan bu durumların gerçekleşmesi durumunda, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden daha az süre kalmış ise dava süresi 15 gün uzatılabilir⁷⁹.

⁷⁷ Kızılot, , s. 9.

⁷⁸ Baki, s. 19

⁷⁹ Akdoğan, A, (2006), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, s.144

3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sistemi

Tarhiyat öncesi uzlaşma sistemi, adı üstünde tarhiyat yapılmadan önce meydana geleceği önceden belli olan uyuşmazlıklar üzerine yükümlü ve idare arasındaki tarhiyat gerçekleştirilecek olan vergilerin ve cezalar üzerinde uzlaşma sağlanmasıdır.

VUK'ta 3239 sayılı kanunda yapılan değişiklikteki 33'üncü maddesiyle uzlaşma hükümlerine eklenen ek 11'inci madde ile tarhiyat öncesi uzlaşma kavramı yürürlüğe girmiştir.

Uzlaşma müessesesine tarhiyat öncesi uzlaşma için talep edilip uzlaşma sağlanamaması durumunda, vergi ve vergi cezasının tarhiyat gerçekleştirildikten sonra tekrar uzlaşma talebinde bulunamaz.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde daha sonra, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle, 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle bir takım değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan genel tebliğlerle ve özelgelerle uygulamaya yön verildiği görülmektedir⁸⁰.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sistemi ile tarhiyat sonrası uzlaşma sistemi arasında birçok benzerlik bulunmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın benzerliklerine ve farklılıklarına değinilerek söz konusu olan iki ayrı uzlaşma yöntemi de ayrıntılı şekilde incelenmiştir.

3.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu

VUK'nun ek 11. maddesi ve TÖUY'nin 2. maddesi uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK'nun 359 uncu

⁸⁰ Şimşek, M, (2010), **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma**, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, s. 31

maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) girer ⁸¹. Yani, yönetmeliğinin kapsamı tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu belirlemektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyai cezasında uygulanabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, buna ek olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da uygulanabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğın ek 11' inci maddesinde bulunan fıkraya göre sadece Maliye Bakanlığının iznine tabi tutulmuştur. Maliye bakanlığı dışında bulunan il özel idareler ya da belediyeler yetkileri sınırlarında dahi olsa da uzlaşma yapamamaktadırlar. Ancak Maliye Bakanlığının yetki ve sınırları içerisine giren herhangi bir vergi konusunda da uzlaşma sağlaması bakanlığın izni ile olabilmektedir. Bakanlıktan izin almadan Maliye Bakanlıkları da kendi iradelerine göre uzlaşma sağlayamamaktadırlar.

Tarh yöntemi de tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma konusu olabilmesi için ikmalen veya re'sen vergi tarhı yöntemlerinden biri ile tarhın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Kısacası tarh yönteminin vergi incelemesi kapsamında yer alması gerekmektedir. İncelemeye dayalı olmayan vergi ve vergi cezaları bu konunun kapsamı içerisinde yer almamaktadır. Bu nedenle bunlarda tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması gerçekleştirilmemektedir.

Gümrük ve Tekel İdarelerince alınanlar dışında, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar, VUK hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içerisinde yer almaktadır⁸².

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu tarhiyat sonrasına göre daha geniş kapsamlıdır. Vergi ceza usulsüzlük konuları da tarhiyat öncesi uzlaşma konusu kapsamına girmektedir. Vergi incelemesine söz konusu olan vergilerin çoğunluğu tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanabilmesi için yeterli bir sebeptir. Tarhiyat öncesi uzlaşma olabilmesi için

⁸¹ Şimşek, s. 31

⁸² Taşcı, s. 86

vergi incelemesinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Daha sonra da vergi cezasının yetkili kurumlar tarafından öngörölmüş ancak kesilmemiş olması gerekmektedir.

Uzlaşma yetkililerinin yetkileri vergi veya cezanın miktarıyla belirlenmemektedir. Miktar ne olursa olsun uzlaşmayı gerçekleştirmek ile yetkilidirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna göre daha fazla eleştiriye açık bir yapıdır. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu tam bir serbestlik derecesinde taraflar arasındaki pazarlığa dayanmaktadır.

3.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Öncelikle bu uzlaşma sisteminde tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi vergi mükellefinin başvuru yapması için herhangi bir neden belirtmesi gerekmemektedir. Uzlaşmanın amacı tarhiyatın biran önce gerçekleşmesi ve devlet hazinesine girmesi amacına bakıldığında kasıt unsuru bulunmayan her türlü vergi uyuşmazlıklarında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması oldukça makul bir nedendir. Ancak idare bu amacı gerçekleştirmek amacıyla talepleri fazla incelememekte ve bu nedenle de bazı zamanlarda kasıtlı durumlarda göz ardı edilebilmektedir.

Vergi ödemek vatandaşın bir görevidir ancak uzlaşma kurumuna başvurmaları bir görev değil onlara sağlanmış bir haktır. Tüm mükelleflerin bu haktan yararlanmaları uzlaşma müessesesinde herkesin eşit olduğu ilkesini destekleyen bir durumdur.

3.5.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

Yönetmelikte belirtildiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları maliye memurlarıdır. Her iki uzlaşma komisyonu da maliye memurlarından oluştuğu gibi vergi idarelerine görev yapmakta ve vergi idaresini temsil etmektedir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 5, 6 ve 7'nci maddelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları için, üç oluşum biçimi gösterilmiştir. Bunlardan ikisi, vergi incelemesini yapan inceleme elemanının merkez inceleme elemanı ve mahalli inceleme elemanı olmasına göre belirlenmiş, üçüncüsü ise, bölgesel düzeyde yapılacak

uzlaşmalar için öngörülmüştür. Bu hükümlerde uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş olan vergi incelemelerinde uzlaşma komisyonu, bakanlıkça belirlenmektedir ⁸³.

Merkez inceleme elemanları yönetmeliğin 4/k maddesinde belirtildiği üzere, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleriyle gelirler kontrolörleri ve stajyer kontrolörlerdir. Uzlaşma komisyonları, vergi incelemesi yapılacak olan yerin bu kişilerin sürekli olarak çalışma yeri olup olmadığına göre değişiklik göstermektedir. Sürekli çalışma yeri olması durumunda da incelemeyi gerçekleştiren elemanların kurul mensubu olup olmamasına göre de farklılık göstermektedir.

Vergi incelemesini yapan merkez inceleme elemanları, Bakanlık Teftiş Kurulu veya Hesap Uzmanları Kurulu mensubu olması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, ilgili kurul başkanlığınca, biri başkan olmak üzere, belirlenecek üç merkezi inceleme elemanından meydana gelir. Komisyon başkanı inceleme elemanı başkanıdır. Eğer vergi incelemesini yapan merkez inceleme elemanları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları tarafından yapılmış olması durumunda, tarhiyat Öncesi uzlaşma komisyonu; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, biri başkan olmak üzere saplanacak üç merkez inceleme elemanından oluşur ⁸⁴.

Mahalli inceleme elemanlarını; vergi dairesi başkanını, vergi dairesi başkanlığı müdür kadrosunda görev yapanları, gelir müdürünü, vergi denetmenini, vergi denetmen yardımcısını ve vergi dairesi müdürü oluşturmaktadır. Bazı durumlarda vergi incelemeleri merkezi inceleme elemanının yetkisi dâhilinde bölgesel olarak da yapılabilmektedir.

3.5.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleştirilebilmesi için tarafların karşılıklı olarak görüşmelerinin sağlanabilmesi için bir tarih belirlenmelidir. Bunun yürürlükte belirtildiği gibi, bir uzlaşma talebinin olması gerekmektedir. Mükellefler tarafından uzlaşma talebi bulunulabileceği gibi bu talebin idari tarafından uzlaşmaya davet edilerek de olabilir.

⁸³ Taşçı, s. 90

⁸⁴ Taşçı, s. 92

Uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olan kişiler, TÖUY'nin 7'inci maddesinde, vergi incelemesi yapılan kişi veya bu kişinin vekilidir. Bir bireyin vekil olabilmesi için noterden alınmış bir vekâletnameye sahip olması gerekmektedir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise yetkili, bunların kanuni temsilcileridir. Uzlaşma talebinin incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı olarak yapılması gerekmektedir⁸⁵. Vergi incelemesi esnasında da mükellef uzlaşma talebinde bulunabilir. İnceleme elemanı bunu tutanak olarak yazıya döktüğü takdirde yazılı bir uzlaşma talebinde bulunulmuş olur. Uzlaşma taleplerinde sözlü başvurular dikkate alınmak zorunda değildir. Talepler idareye doğrudan yazı yolu ile başvuru, inceleme esnasında tutanak tutturma ya da posta yoluyla dilekçe göndermek şeklinde olabilir.

Uzlaşma talebinin mükelleften mi vergi inceleme elemanları tarafından mı geldiği uzlaşma talep sürelerini değiştirir. Bu süreler aşağıdaki gibidir;

- Eğer mükellef uzlaşma talebinde bulunacak ise; vergi incelemesi mükellefin bilgisi dâhilinde olduğunda, vergi incelemesinin başlamasından vergi incelemesi son tutanağı tutulana kadar geçen süre zarfında talepte bulunabilir.
- Vergi incelemesi mükellefin bilgisi dışında gerçekleştiğinde, vergi elemanları mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Bu davetin gerçekleşmesinden 15 gün içerisinde mükellef uzlaşma talebi için başvuru yapabilme hakkına sahiptir.

Ancak, TÖUY'nin 9'uncu maddesine göre, vergi incelemesinin sonuçlandığı tarihten tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez⁸⁶. Burada bahsedilen vergi inceleme elemanlarının uzlaşma için mükellefe davette bulunamayacağı açıklanmaktadır. Buna göre, bu zamandan sonrada vergi incelemesinin son tutanağı tutulana kadar mükellefin halen bir uzlaşma talebinde bulunabilmesi söz konusudur. Bu süreç vergi inceleme son tutanağı henüz tutulmadığında mükellefin talepte bulunmasına engel olmayacaktır.

Vergi inceleme elemanlarının davet göndermesi halinde TÖUY'nin 12. Maddesine göre, mükellefe ulaşılamaması durumunda uzlaşma yapabilmek adına başka bir çaba

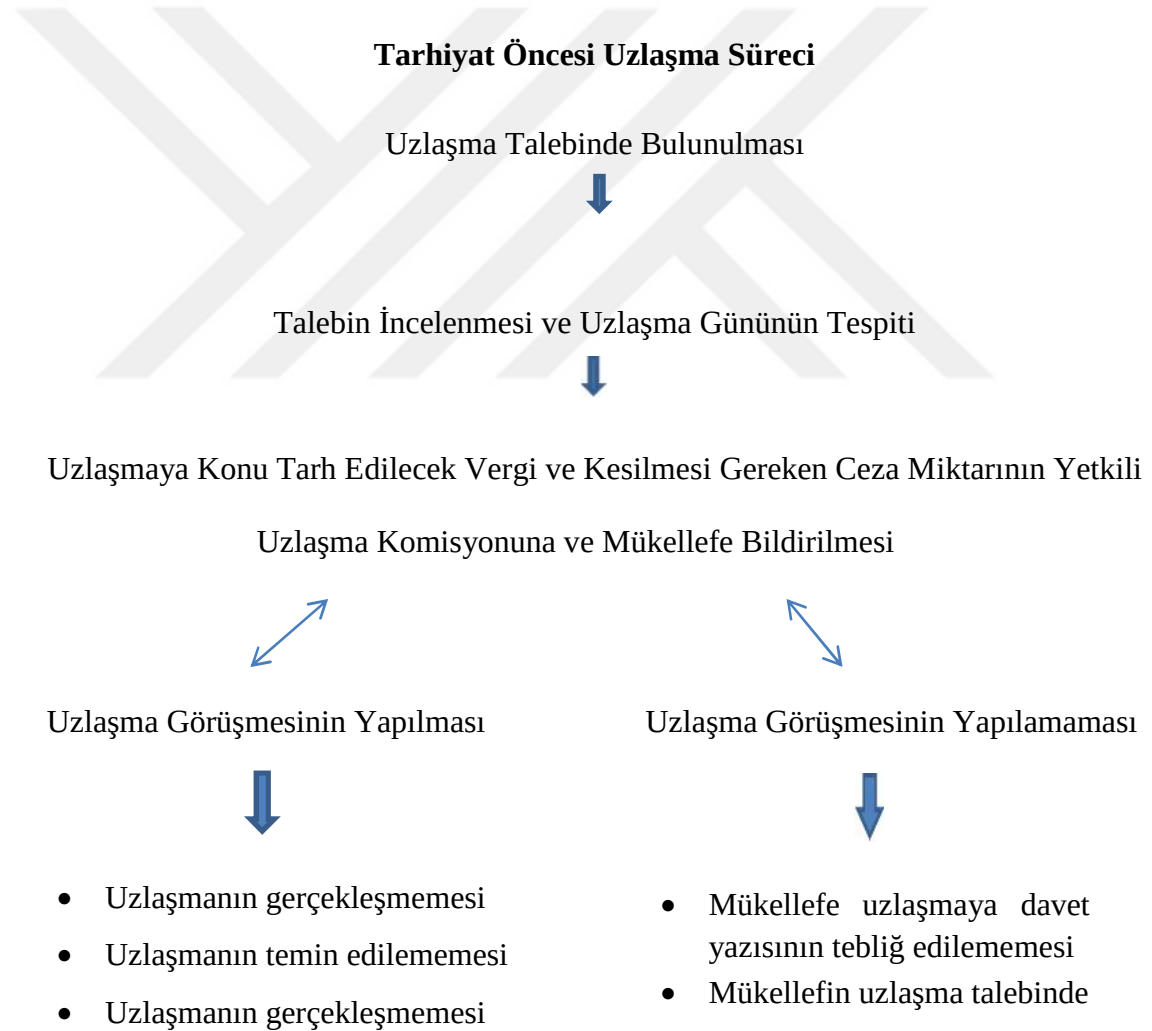
⁸⁵ Vardal, s. 67

⁸⁶ Şimşek, s. 36

sarf edilmez. Yani mükellef verdiği adreste değil ise ya da herhangi bir adres bırakmadı ise yeni adresine de bulanamıyorsa uzlaşma sağlanamadı diye düşünülerek kayıtlara geçirilebilir.

Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine, inceleme elemanı, uzlaşma komisyonu başkanı ile bağlantıya geçerek uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir⁸⁷.

Şematiksel olarak kısaca tarhiyat öncesi uzlaşma sürecini aşağıdaki gibi gösterebiliriz.



Şekil 3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci

⁸⁷ Dardağan, s. 86

Uzlaşma komisyonunda bulunan tüm üyelerin uzlaşmaya katılması ile uzlaşma gerçekleşir. Uzlaşma oy birliği ile belirlenir. Eğer üyelerden herhangi biri veya bir kaç belirlenen uzlaşma gününde orada olamayacak ise, yetkililer tarafından yerine bir başka uzlaşma üyesi bulunur. Uzlaşma üyelerinin her hangi birisinin eksikliği halinde uzlaşma gerçekleştirilemez. Bu nedenle de komisyon üyeleri tam olmadığı takdirde mükellefe de önceden bildirilmek şartı ile uzlaşma tarihinde değişiklik yapılır. O gün ya da daha sonra belirlenecek bir gün ile uzlaşma tarihi ertelenir. Aynı durum mükellefinde herhangi bir neden dolayısıyla uzlaşma ya katılamaması durumunda gerçekleştirilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. TÖUY’ da yer alan madde 14 ‘e göre, bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar ⁸⁸. Bu kişiler uzlaşma toplantısına sadece tarafsız olarak görüşlerini bildirebilirler ya da herhangi bir konuda mükellef ve uzlaşma komisyon üyelerinin de bilgisi olmadığı takdirde bu bilgiyi verebilecek ise bilgi vermekle yükümlüdürler.

Uzlaşma günü mükellef ve uzlaşma komisyon üyelerinin hepsi toplandığında, uzlaşma konusu aralarında tartışılarak bir sonuca varılır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşmanın sağlandığına dair ve uzlaşmanın koşullarını içeren bir tutanak tutulur ve uzlaşma da bulunan kişiler tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir kopyası mükellefe orda teslim edilirken diğer kopyası da üç gün içerisinde ilgili mercilere ulaştırılır.

Uzlaşma tutanağında aşağıdaki bilgiler yer alır;

- Mükellefin adı soyadı
- Mükellefin adresi
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi,
- Bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,

⁸⁸ Kalaycı, s. 75

- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı.

Uzlaşma gerçekleştirilemediğinde de tutanak tutulur ve biri mükellefe diğeri ise ilişkili olduğu vergi dairesine gönderilir. Mükellefin uzlaşmaya gelmemesi yada kaçması halinde de aynı işle uygulanır.

Uzlaşma vergi konusunun tamamında olabileceği gibi vergi konusunun bir kısmında da yapılabilir. Yani kısmi uzlaşma sağlanması da tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi için mümkündür. Bu durumda, tutanağın vergi konusunu ve matrahını açıklanan bölümünde hangi matrah için uzlaşma istendiği yazılır. Ve bu matrah üzerinden vergi ve vergi cezası miktarları yazılır ve uzlaşılan miktarlar yazılır. Uzlaşma talep edilen matrah kısmı için uzlaşma sağlandığı durumda uzlaşmanın esas ve usulleri yer alırken; diğer söz konusu olan matrah farkı için tarh yapılması gerçekleştirilir ve bu durumda gerekli vergi dairelerine yine bildirilir.

Uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanak kesin bir sonuç niteliğini taşımaktadır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanaktaki yazılan şeyler bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Bu nedenle daha sonrasında uzlaşma sonucu üzerine herhangi bir değişiklik yapılamaz ya da herhangi bir dava açılamaz. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olamaz.

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN

ADI VE SOYADI :.....
AÇIK ADRESİ :.....
VERGİ KİMLİK NUMARASI
(T.C. KİMLİK NUMARASI) :.....
EV VEYA İŞ TELEFONU :.....

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN

DÜZENLEME VE

TANZİM TARİHİ :...../...../.....

CİLT VE SIRA

NUMARALARI :.....

İHBARNAME TEBLİĞ

TARİHİ :...../...../.....

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, aşağıda dönemini, vergi ve ceza nev'ileri ile miktarlarını belirttiğim tarhiyatlar üzerine 213 sayılı VUK.'nuna 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatini bildirilmesini arz ederim.

...../...../.....

Mükellef veya Vekilinin İmzası

UZLAŞMA TALEP EDİLEN VERGİ VE CEZALARIN MİKTARLARI				
VERGİNİN			CEZANIN	
DÖNEMİ	NEV'İ	MİKTARI	NEV'İ	MİKTARI

Şekil.3.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağına ait bir örnek

3.5.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

Daha öncesinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma günü gelmeden önce uzlaşma talebinden vazgeçebilir ve bunu gerekli mercilere bildirmek koşuluyla bunu gerçekleştirebilirler. Böylece hiç uzlaşma talebinde bulunulmamış gibi işlemler devam eder.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşmadan vazgeçilmesi durumunda dava açma hakkı olabildiği gibi tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde de bulunulabilir. Bu nedenle uzlaşma sağlandığı durumlarda sonrasında ki anlaşmazlıklar durumunda ya da gecikmeler durumunda yaşanan olumsuzluklar için tekrardan aynı haklara sahip olması imkânsızdır. Bu nedenle de bazı durumlarda mükelleflerin uzlaşma talebinden sonra uzlaşmaktan vazgeçmek istemeleri muhtemeldir.

3.5.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstemenin Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma istenmesi mükellefin tercihine bırakılmış bir haktır. Mükellef bir neden göstermeden bu müesseseye başvuruda bulunabilir ve buradaki vergi miktarı, vergi cezalarındaki indirim gibi çoğu karar komisyon üyelerinin yetkisi altındadır. Bu nedenle eleştiriye açık olmasına karşı mükellef için oldukça avantajlı bir kurum halindedir.

Mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya yanaşmaması ya da vergi inceleme elemanları tarafından edilen daveti kabul etmemesi mükellefin hem psikolojik baskısından hem de güvensizliğinden kaynaklanabilmektedir. Ayrıca bu konuda yeterli, bilgiye sahip olmayan mükellef güven eksikliği de hissettiğinden kurumdan uzaklaşmaktadır. Aslında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması hem yıpratıcı ve uzun süren yargı sürecinden kurtulmanın hem de tarafların karşılıklı olarak faydalar sağlamanın iyi bir yoludur. Bu müessese amacına uygun olarak vergi ve vergi cezalarının tahsilini hızlandırarak aynı zamanda da yargı organlarının yükünü azaltmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya yanaşmayan mükellef;

- Tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidebilir,
- Ceza indirimi hakkından yararlanabilir

- Yargı yolu ile uyuşmazlığı gidermeye çalışabilir,
- Doğrudan vergi ve vergi cezasını ödemeyi seçebilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ya da tarhiyat öncesi uzlaşma davetinin kabul etmesi sonucunda tarafların birbirleriyle ödün vermeleri ve belirli bir miktar üzerine anlaşma sağlamaları bunu da bir beyanla bildirmeleri anlaşmanın sağlanması anlamına gelmektedir. Uzlaşma sağlanması durumunda imzalanan tutanak iki tarafı da bağlayan bir sözleşme niteliğindedir. Bu tutanağın imzalanmasından sonra mükellef tekrar uzlaşma yoluna ya da farklı bir uyuşmazlık çözme yoluna başvuramaz yada dava açamaz. Vergi idareleri de tekrardan vergi incelemesi yapamaz ve ceza miktarı hesaplama veya matrah hesaplaması gibi hesaplamalar yapamaz.

Uzlaşmanın sağlanması biran önce vergi ve vergi cezalarının tahsis edilmesine yönelik bir amaç uğruna hizmet etmektedir. Bu nedenle de uzlaşma sağlandıktan sonra her iki taraf arasında da diğer yollar kapatılmıştır. Uzlaşma sağlandıktan sonra ortaya yeniden bir uyuşmazlığın çıkması uzlaşma müessesesinin amacına aykırı düşmektedir. Bunu engellemek için kanunda usul ve esaslar konulmasına rağmen bazı zamanlarda istenmeyen bir durumla karşılaşılabilir ve tekrar uyuşmazlığa düşülebilir. Örneğin uzlaşma esnasında matrah hesaplanmasında hatalar olmuş olabilir ki bu durumda kanunda hata üzerinden vergi alınması düşünülürse bu hata ortaya çıktıktan sonra bu hatanın düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, Muharrem Özdemir'e göre ⁸⁹; “Uzlaşma müessesesi idare ile mükellef arasında olabilecek ihtilafları geniş kapsamlı düzenleyen ve kapsadığı konular itibarıyla anlaşılabilir nokta bırakmayan barış odaklı bir müessesedir. Uzlaşmadan anlaşılması bu gerekirken kanunun lafzı ve ruhuna aykırı görüşler ve mükellefçe ileri sürülebilecek bu sarıh olmayan sav ve iddialar uzlaşmada açık kapı aralayacaktır. Bu da uzlaşma müessesesini zedelemek ve etkinliğini azaltmaktan başka yarar sağlamayacaktır ⁹⁰”. Bu hataların kötü amaçlar için kullanılabileceğini düşünenler gibi bu görüşün aksini savunan görüşlerde mevcuttur. Yargı organları da vergi hataları üzerinden toplanan vergilerin tekrar düzeltilmesine yönelik hiçbir şikâyet etmezken, Maliye Bakanlığı

⁸⁹ Muharrem, Ö, (2004), “Uzlaşma Hükümleri Kesin Değil Midir?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Aralık, Sayı: 430, s. 78

⁹⁰ Vardal, s. 78

bunun aksine hataların düzeltilmesini savunmaktadır. Uzlaşma sağlanmasından sonra uyuşmazlığın tekrar ortaya çıkması çok az karşılaşılan istisnai denilen bir durumdur. Ancak bu durum ortaya çıktığında tekrardan bir uzlaşmanın meydana çıkması kurumun amacına aykırı düşmektedir. Çünkü uzlaşmanın amacı tahsilatı biran önce gerçekleştirmek olması nedeniyle, uzlaşmanın üzerine tekrar birden uzlaşmaya gitmek bu amaca aykırı olarak sürüncemeyi devam ettirmektedir ve taraflar arasında çatışmanın devamını sağlayacaktır. Buda kurumun amacına zarar vermektedir. Bu nedenle de uzlaşma sağlanmasından sonra tekrar uzlaşma yoluna gitmek, vergi ya da vergi cezasında indirim talep etmek mümkün değildir.

Bir vergi incelemesi esnasında tespiti yapılan durumlar ve bu durumların rapor edilmesi sadece ön bir hazırlıktır. Herhangi bir yargı sürecinde vergi inceleme raporunda gerçekleşen tarhiyat önemli olandır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulup daha sonrasında uzlaşma sağlanamaması durumunda vergi ve vergi cezası kesildikten ya da tarhı gerçekleştikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvurma hakkı yoktur. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduktan sonra herhangi bir nedenden dolayı vazgeçip tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gitmek istediğinde belirlenen uzlaşma gününden önce bunu yazılı olarak bildirmesi ve uzlaşma talebinin iptalini gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın iptalinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı mükellefe verilirken tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tekrar tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmeleri engellenmiştir. Buda uzlaşma müessesesinin amacına aykırı bir durum iken idareyi koruma amacını savunmaktadır. Tabi buda iyi niyetle bu müesseseye yaklaşmayan mükelleflerin önünü kesmek için yapılan doğru bir uygulamadır.

Uzlaşmanın sağlanamamış olmasının mükellefin hakları üzerinde herhangi bir olumsuz etkisi yoktur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğinden sonra 30 gün içinde vergi mahkemesine başvurabilir veya vergi aslını ödemek kaydıyla VUK" nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim hükümlerinin tatbikini isteyebilir ⁹¹.

⁹¹ Vardal, s. 81

Vergi mükellefinin ya da mükellef vekilinin uzlaşma komisyonu tarafından gönderilen davete icabet etmemesi, uzlaşma görüşmesine katılması halinde tutanağı imzalamaması durumunda ya da mükellefin bildirmiş olduğu son adreste olmaması, mükellefin yeni adresine ulaşılamaması sonucunda davetin mükellefe ulaştırılamaması halinde uzlaşma temin edilmemiş olarak kabul edilir. Bu durumlarda biri gerçekleştiğinde, komisyon tutanak oluşturarak birini mükellefe diğeri de vergi inceleme elemanına verilir. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellef vergi veya vergi cezası için yeniden herhangi bir uzlaşma talebinde bulunamaz⁹².

Uzlaşmanın temin edilememesinden sonra vergi ve vergi cezası tarhi gerçekleştirilir. Mükellefin bunun sonucunda dava açma hakkı bulunmaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanının düzenlediği rapor üzerinden ihbarname esaslarına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak VUK'nun 376' ıncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir^{93,94}.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediği durumda vergi mahkemesine dava açılması; uzlaşmanın herhangi bir nedenle sağlanamaması durumunda tarhiyatın gerçekleşeceğine dair tebliğ mükellefin eline geçtikten 30 gün zarfında mükellefin dava açması şeklinde gerçekleşir.

GVK' nın, 4369 sayılı Kanunla değişik 120. maddesinde; "yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir. Ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir⁹⁵.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın usul ve esasları son yıllarda 4 kez değişmiştir. Bunlar aşağıda "kaçakçılık suçu cezası" ve " tarhiyat öncesi uzlaşma" ilişkileri yönünden incelenmiştir⁹⁶.

⁹² Kızılot, s. 244

⁹³ Kızılot, s. 245

⁹⁴ Dolgun, K, P, (2014), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Ve Uzlaşma**, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, s. 75

⁹⁵ Dolgun, s. 77

⁹⁶ Kızılot, s. 248

- 1 Ocak 1995 tarihine kadar;

Bu döneme kadar her türden vergi ve vergi cezaları uzlaşma konusu olarak değerlendirilebilir ve uzlaşma sağlanabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmasından sonra dava açılması gibi bir söz konusu olmadığından, kaçakçılık suçu nedeniyle alınan cezalar için diğer mahkemelerde de mükellefin yargılanması engellenmiş olmaktadır.

- 1 Ocak 1995 – 31 Aralık 1998;

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası, tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz” maddesi VUK’ un 4008 sayılı kanunun 22’ inci maddesiyle kanunda yer almaktadır⁹⁷.

- 1 Ocak 1999;

Kaçakçılık cezası gibi suç unsuru olarak kabul edilen tespitlerde de tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru yapılabilmektedir. Ancak uzlaşmaya varılması durumunda dava açılmayacağından hapis cezası da verilemeyecektir.

- 14 Ağustos 1999;

Vergi cezaları kanun değişikliğiyle ortaya çıkan ve halen yürürlükte olan uzlaşma konusu içerisinde yer almaktadır. Kaçakçılık suçu ile ilgili olan vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu içerisinde yer alırken bu tarihten itibaren uzlaşma konusu kapsamı dışında yer almaktadır. Böylece hapis cezasına mahkum olan mükellefler bu müesseseyi kullanarak bundan kurtulamayacaklardır.

- 31 Ekim 2011;

Bu yapılan düzenleme ile vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerine göre tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara dair kesilecek olan vergi zıyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bu yönetmeliğin kapsamına girmektedir⁹⁸.

⁹⁷ Kızılot,, s. 7.

⁹⁸ TÖUY, Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim: 03.05.2016)

3.5.7. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının değerlendirilmesi

Dolgun, 2014'ün yapmış olduğu incelemeye göre tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki Tablo 3.3'te verilmiştir.

Tablo 3.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları

	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam	1.549.420.358	2.373.432.278
Uzlaşma Temin Edilemeyen	161.397.398	250.955.655
Uzlaşmaya Vaki Olmayan	527.665.642	623.541.504
Uzlaşmaya Giren	860.357.318	1.498.935.120
Uzlaşılan	725.155.936	90.813.677

Yukarıdaki Tablo 3.3.'den elde edilen sonuçlara göre; 2012 yılında 1.549.420.358 TL tutarında uzlaşmaya konu olan vergi miktarı söz konusu olmuştur. Bu miktarın büyük bir çoğunluğu olan 860.357.318TL'lik kısmı hakkında uzlaşma sağlanmaya çalışılmış ve bu miktar 725.155.936 TL olarak uzlaşma sağlanmıştır. Aynı zamanda vergilerin dışında vergi cezalarının üzerinden de uzlaşma sağlanmaya çalışılmış ancak toplam vergi borcunun yarısı kadar olan tutarı üzerinden uzlaşma yoluna gidilebilmiştir.

3.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sistemi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gelmesiyle birlikte uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşma adını almıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu genelde uzlaşma olarak adlandırılmaktadır. Uzlaşma müessesesine başvuruda verginin tarhının veya cezanın kesilip kesilmemesinden önce başvuruları ayırt etmek amacıyla tarhiyat öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrılmıştır.

Bir vergi tarhının veya vergi cezasının tarhiyat sonrası uzlaşmaya konusunu aşağıdaki maddeler oluşturmaktadır. Bunlar;

1. Vergi tarhı yöntemi,
2. Verginin türü,
3. Vergi cezasının türü,
4. Vergi cezasının miktarı,
5. Uzlaşmaya konu yapılamayan vergi ve vergi cezalarıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma olabilmesi için, verginin tarhının gerçekleştirilmiş olması ve cezanın kesilmiş olması gerekmektedir. Tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarları üzerine taraflar pazarlık etmektedir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşmanın aksine tarhiyat sonrası uzlaşmanın oluşabilmesi için vergi idareleri ve mükellefler arasında meydana gelmiş olan bir uyuşmazlık olması gerekmektedir. Tarhiyat öncesinde ise, uyuşmazlık ortaya çıkmadan doğabilecek bir uyuşmazlığın ön görülmesi durumunda uzlaşma yoluna gidilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, VUK’a 205 sayılı Kanunun 22’nci maddesiyle eklenen bölümde yer alan ek maddelerde düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesinin salt vergi cezalarına ilişkin olmamasına karşın, “*Uzlaşma*” başlıklı bu üçüncü bölüm, VUK’un “*ceza hükümleri*” başlıklı dördüncü kitabının “*Vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması*” başlıklı üçüncü kısmında yer almıştır^{99;100}.

Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri Vergi Usul Kanunu’nda ek 1 ile ek 13. maddeler arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmanın konusuna resen veya ikmalen tarh edilen vergi resim ve harçlardan Maliye Bakanlığı’nca belirlenenlerle bunlara ilişkin cezalar girer. Maliye bakanlığı, kanunda kendisine tanınan yetkiyi kullanırken VUK ‘un 1. maddesi kapsamındaki bütün vergi, resim ve harçların uyuşmazlık konusu yapılabileceğini bir tebliğle kabul etmiştir (Maliye Bakanlığı 147 Sayılı VUK Genel Tebliği). İl özel idareleriyle belediyeler için kanunun işleri bakanlığına tanıdığı yetkide, bu bakanlıkça geniş bir yorumla kullanılmış ve il özel idareleriyle belediyelere ait olup VUK hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilmiş tüm vergi, resim ve harçların uzlaşma konusuna dâhil edilmiştir. (İçişleri Bakanlığı’nın 1 sayılı il özel idareleri ile belediye gelirleri uzlaşma genel tebliği). Uzlaşma için başvurulabilecek durumlar VUK Ek 1. Maddede sayılmıştır. Bu maddede yer alan her husus neredeyse her türlü başvuruya gerekçe

⁹⁹ Turgut C, (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 265.

¹⁰⁰ Taşçı, s. 29

olabilecek şekildedir. Vergi idareleri de uzlaşma müessesesine sınırlama getirmediğinden dolayı bu müessese sık bir şekilde kullanılmaktadır^{101;102}.

3.6.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşmanın konusunu verginin tarhı, türü, ceza türü, ceza miktarı ve uzlaşma konusu olmayan vergi ve vergi cezaları oluşturmaktadır. Verginin tarhı VUK’ ta beş ayrı yöntemle belirlenmiştir. Bunlar;

- Beyannameye dayalı tarh,
- İkmalen vergi tarhı,
- Re’sen vergi tarhı,
- İdarece vergi tarhı,
- Tahrire dayanan vergi tarhı şeklindedir.

VUK’ un ek birinci maddesine göre beş yöntemden sadece re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler uzlaşmanın konusu olarak kabul edilmiştir. Beyannameye dayalı ve tahrire dayalı vergi tarhları uzlaşma konusu dışında bırakılmıştır.

Beyannameye dayalı vergilerde mükellefler tarafından vergi matrahlarının hesaplanarak bildirilmesi dolayısıyla beyanların aksi kanıtlanmadığı sürece bu beyanlar kabul edilir. Bu nedenle de vergilerin tarhı sırasında vergi dairesi tarafından yapılan herhangi bir hata olmadığı sürece uyumsuzluk meydana gelmemesi gerektiğinden dolayı uzlaşmanın konusu olarak beyana dayalı vergi tarhı kabul edilmemiştir. Mükellefler kendi vergi miktarlarını kendileri hesaplayıp bildirdiğinden dolayı kendi bildirimlerine itiraz etmeleri mümkün değildir. Sadece VUK’ un 378/2 maddesine göre İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere itiraz edilebilmektedir¹⁰³. VUK’ un ek birinci maddesine göre yine VUK’ ta bulunan madde 178/2 ‘nin gerçekleştirilebilmesi söz konusu olamamaktadır.

VUK’un ek birinci maddesinde, uzlaşmaya konu olabilecek vergilerin Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olması gerekmekte olduğu ve tüm vergi, harç ve cezaların

¹⁰¹ Baki, s. 17

¹⁰² Uluatam, s. 232

¹⁰³ Sivrikaya, H, (2003), Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:385, s. 160.

uzlaşma konusunda yer alamayacağı açıklanmıştır. Aynı zamanda da uzlaşma konusu olabilecek vergilerin belirlenmesi yetkisi il özel idareler ve belediyelere ait olanlar İçişleri Bakanlığına verilmiştir. Bu nedenle de vergi konusunun yanında Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının yetkilerini nasıl kullandığını da bilinmesi gerekmektedir.

VUK' un birinci maddesi, bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harçları ortaya konmaktadır. VUK' un birinci maddesine göre¹⁰⁴;

- İkinci maddede yazılı olanlar, yani Gümrük ve Tekel İdarelerince alınanlar dışında, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,
- Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar, VUK' un birinci maddesinin kapsamına girmektedir.

Uzlaşma konusunun belirlenmesinde il özel idare ve belediyelere ait olan vergi resim ve harçlar İçişleri Bakanlığı, bunlar dışında kalanlar ise Maliye Bakanlığının yetkisi altındadır. Ancak şüana kadar İçişleri Bakanlığına ait olan yetkiler İçişleri Bakanlığı tarafından kullanılmamıştır.

Uzlaşmanın bir diğer konusunu da vergi cezaları oluşturmaktadır. Vergi cezası vergi mükellefinin ödevini zamanında yerine getirmemesi ya da görevini eksik yerine getirmesi nedeniyle yani yapmış olduğu vergi ziyai nedeniyle kesilen para miktarıdır. Tabi vergi cezalarının da tümü uzlaşma konusu olarak kabul edilmemektedir. Ceza mahkemeleri tarafından verilen kararlar sonucunda yani, kaçakçılık nedeniyle hapis cezaları, yine kaçakçılık nedeniyle para cezaları, kaçakçılık yapmaya iştirak etmek, bilgi vermekten kaçınmak, kişilerin özel işlerini yapmalarını nedeniyle aldıkları para ve hapis cezalar gibi vergi cezalarında uzlaşma söz konusu olamamaktadır. Kısacası; yargıyı ilgilendiren konular dışında sadece idareyi ilgilendiren sadece para cezaları konularda uzlaşma sağlanması mümkündür. Burudan da anlaşılacağı gibi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu olamamaktadır.

¹⁰⁴ Taşcı, s. 32

Vergi tarhı ve vergi cezalarının kesilmesindeki miktarlarda aynı zamanda uzlaşmanın konusu içinde yer almaktadır. Maliye Bakanlığı buradaki yetkilerini aşan zamanlarda merkezi uzlaşma komisyonlarının kurma gibi yetkilere sahiptir.

3.6.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu

Uzlaşma komisyonları, anlaşmazlıklar halinde vergi dairesini temsil eden birimlerdir. Bu nedenle; takdir komisyonlarının aksine uzlaşma kurumları taraf tutan kurumdur. Uzlaşma komisyonlarında mükellef ya da mükellefi temsil eden herhangi bir birey yer alamaz. Mükellefler uzlaşma komisyonlarının bir üyesi olamadığı gibi onların karşı taraflarında yer almaktadırlar. Ancak uzlaşma görüşmelerine mükellefler dışarıdan herhangi bir meslek odasından bir temsilci getirebilecekleri açık olmayan bir şekilde VUK'ta bildirilmiştir. Bu konuda Uzlaşma Yönetmeliğinin onuncu maddesinin beşinci fıkrasında, VUK'ta belirtilen mükellefin uzlaşma görüşmelerine bir meslek mensubu getirebileceğini bildiren bu maddeye açıklık getirmek amacıyla uzlaşma komisyonlarında yer alan bu kişilerin taraf tutamayacağı, sadece uzman oldukları konularda görüşlerini tarafsız bir şekilde belirtebilecekleri ve herhangi bir belgeye imza atamayacakları belirtilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarından oldukça farklı bir yapıdan meydana gelmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada yetki tamamen komisyonlara devredilmiştir. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Uzlaşma komisyonlarının 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 olmamasına göre farklılık göstermektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sınıflandırılır¹⁰⁵.

1. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları
2. İl özel idarelerinin bütçelerine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları,

¹⁰⁵ Taşcı, s. 44

3. Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları,

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonlarının üçer kişiden oluşan aşağıdaki Şekil 3.3'te gösterilen komisyonların kurulmasına uzlaşma yönetmeliği tarafından uygun görülmüştür ¹⁰⁶.



Şekil. 3.3. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları şematik gösterimi

Uzlaşma komisyonlarının yapılanması, vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlere göre değişiklik göstermektedir. Bunlar aşağıdaki Tablo. 3.4.'de verilmiştir.

Tablo 3.4. Vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlerdeki uzlaşma komisyonları

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	Vergi Daireleri Koordinasyonu Uzlaşma Komisyonu
	Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Uzlaşma komisyonları yargı yerlerde olduğu gibi belirli bir coğrafyada sınırlı bulunmaktadır. Sınırları dışında kalan alanlarda yapmış olunan tarhların incelenmesi

¹⁰⁶ Kalaycı, s. 84

için başvurular kabul edilemez. Sadece kendi yetkisi dâhilindeki coğrafik sınırlar içerisinde uzlaşma sağlanabilir. Vergi dairesi ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları dışında kalmış olan bir vergilendirme konusu merkezi uzlaşma komisyonunun sınırları içerisinde yer alıyor ise bu konuyu vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu inceler. Merkezi uzlaşma komisyonlarının yerel uzlaşma komisyonlarının aksine coğrafi sınırlaması yoktur. Yetkisine giren tüm konularda tüm Türkiye için yetki sahibidir.

Vergi dairesi başkanlıklarının sınırları aşağıdaki Tablo. 3.5.'te verilmiştir^{107;108}.

Tablo 3.5. Vergi Dairesi Başkanlıklarının Gruplandırılması

Vergi Dairesi Başkanlıkları

I. Grup	Ankara, İzmir
II. Grup	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
III. Grup	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
IV. Grup	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Uzlaşma komisyonları yargı organı değildir. Bu nedenle de komisyon başkanının avukat olması gerekmemektedir. Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve tarhi gerçekleşecek olan verginin ve kesilecek olan cezayı kesmeye yetkisi olan kişinin resmi vekaletnameye sahip olması yeterli bir kriterdir. Avukatlar meslek odası olmadıklarından uzlaşma başkanlığını yapamazlar¹⁰⁹.

VUK Genel Tebliğinde tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetkili oldukları vergi miktarları da aşağıdaki Tablo 3.6, Tablo 3.7, Tablo 3.8'deki gibi belirlenmiştir¹¹⁰.

¹⁰⁷ 352 sıra nolu VUK Genel Tebliği

¹⁰⁸ Taşcı, s. 51

¹⁰⁹ Çomaklı, Ş, E, (2008), Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme, **Yaklaşım**, Sayı: 182, s.304.

¹¹⁰ Taşcı, s. 52

Tablo 3.6. Vergi Dairesi Başkanlığı uzlaşma komisyonlarının vergi miktarı bakımından yetki sınırları

Vergi Daire Başkanlıkları	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)	352 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde Değiştirilen
İstanbul	900.000	12.500
I. Grup	750.000	7.500
II. Grup	600.000	5.000
III. Grup	450.000	3.000
IV. Grup	300.000	3.000

Tablo 3.7. Vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları

Vergi Dairesi Başkanlığı	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
İstanbul	35.000
I. Grup	30.000
II. Grup	25.000
II. Grup	20.000
IV. Grup	15.000

Tablo 3.8. Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

Vergi Dairesi Başkanlıkları	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
I. Grup	6.000
II. Grup	5.000
III. Grup	4.000
IV. Grup	3.000

Vergi dairesi başkanlığının kurulmayan yerlerde defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları 50.000 TL, vergi dairesi müdürlüklerinin 15.000 ve malmüdürlükleri yetki sınırları da 3.000 TL'dir.

3.6.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Uzlaşma talebinde bulunan kişi vergi ziyanı nedeni olarak gösterilebilen durumların en az birinin oluştuğunu öne sürmesi ile ve uzlaşma komisyonlarının bu nedenin doğruluğunu kabul etmesi ile uzlaşma sağlanır. Uzlaşmanın olabilmesi için ileri sürülen bu nedenler¹¹¹;

1. Vergi ziyanının meydana gelmesi kanun hükümlerine gereği kadar nüfus edememekten kaynaklandığını belirtmek,
2. Vergi ziyanının vergi usul kanunun 369'uncu maddesinde yazılı olan yanılma payından meydana geldiğini belirtmek,
3. Verginin tarhiyatında vergi usul kanunun 116,117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların haricindeki her türlü maddi hatanın ortaya çıkması,
4. Yargı kararları ile idarenin vergi konusundaki işleyişin örüş farklılıklarının olduğunun belirtilmesidir.

Bazı vergi yükümlüleri eğitimi veya sosyal durumu nedeniyle yönetmelikleri yani kanun hükümlerini anlamayabilir. Sadece okuryazar olmak bu hükümleri anlamak ve yerine getirmek için yeterli olmamaktadır. Bu kişilerin fatura düzenlerken hata yapmaları büyük ölçüde mümkün olabilir. Bu nedenle vergi kaçırma kasti olmadığı sürece kişinin bilgi noksanlığı dâhilinde meydana gelen bu hatalar kabul edilebilir.

VUK'ta yazılı yanılma hali demek, vergi idarelerinin vergi mükellefine doğru olmayan bir şekilde yazılı olarak izahat vermeleri ya da herhangi bir uygulamaya ait görüş, kanaat ve işleyişin değişmiş olması demektir. Bu gibi durumlarla karşı karşıya gelindiğinde mükellefler bunu iddia ettikleri takdirde vergi cezasından kurtulmaktadırlar. Hatta bazı durumlarda bunu öne sürerek uzlaşma sağlayabilir ve vergi miktarının bir kısmından bazen vergi miktarının tamamından bile kurtulabilmektedirler.

Vergilendirme yapılırken yanlış yapılan bir hata nedeniyle mükelleften eksik veya fazla vergi talep edilmesi ya da alınması mükellefin uzlaşma müessesine başvurabilmesi

¹¹¹ Taşcı, s. 38

için yeterli bir nedendir. Eğer gerçekten ortada yapılan bir hata var ise mükellef idari yola da yargı yoluna da başvurursa başvurusunun sonucu olumlu olacaktır. Vergi hatalarını düzeltme yollarının kullanılması gerekirken uzlaşma müessesesine başvurabilme yolunun bu hatalar nedeniyle açılması her ne kadar uzlaşma müessesesinin amacı kapsamında olsa da hukuka aykırı olmaktadır. Hukuka göre, eğer ortada yapılan bir hesap hatası mevcut ise, vergilendirme işlemi tekrar hesaplanarak verginin eksik kalan kısmı yeniden tarh edilmeli ya da fazla vergilendirme yapıldı ise, fazla olan kısmı mükellefe iade edilmelidir.

Bazen yapılan tarhiyattın ya da kesilen cezaların benzer durumlarda farklılıklar gösterdiği görülebilmektedir. Mükellef durumuna ilişkin benzer bir konuda böyle bir farklılıkla karşılaştığında bunu öne sürerek uzlaşma müessesine başvurabilir.

3.6.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve Süresi

3.6.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. Maddesine göre uzlaşma talebinin mükellef veya mükellefin vekili tarafından yazılı bir beyan ile yetkili mercie müracaat yapması ile gerçekleşir. Taahhütlü posta ya da bizzat teslim edilen dilekçe coğrafi sınırlar içerisindeki vergi dairesi veya uzlaşma komisyonu sekretaryasındaki konuyla ilgili birime ulaştırılmaktadır.

Uzlaşma yönetmeliğinin 8'inci maddesine göre sekretarya hizmetleri¹¹²;

- Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri,
- Bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri,
- Defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri,
- Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri,
- Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu

¹¹² Şimşek, s. 64

- Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın uzlaşma talep etmeye yetkili kişi hakkında verdiği özeltede, şirketlerde uzlaşma talebini "en son" kanuni temsilci olan kişinin yapması gerektiği açıklanmıştır^{113;114}.

Danıştay'ın genelgede yapmış olduğu değışiklik birlikte tarhiyat sonrası gerçekleşen uzlaşma da kısmi uzlaşmanın yapılabilmesi mümkün olmaktadır. Ancak bu değışiklik Maliye Bakanlığının resmi sitesinde yer almadığından dolayı mükelleflerin birçoğu bu haklarını bilmemektedir. Bu nedenle de kısmi uzlaşma sağlamak isteyen mükellefler bu değışiklikte haberdar olmaması nedeniyle uzlaşma müessesesine başvuruda bulunmamaktadır. Şimşek, 2010'nun yapmış olduğu bu değışikliğin resmi sitede yer alması gerekliliği önerisi bu bakımından oldukça önemlidir. Mükellef birden fazla miktarda vergilendirmenin aynı ihbarnamede yer alması durumunda bunlardan bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunabilir. Diğer kısmını ödeme yolunu seçebilir ya da bunlar için direkt yargı yolu ile uzlaşmayı tercih edebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması, sağlanamaması ve mükellefin uzlaşma yerine gelmemesi ya da uzlaşma belgesini imzalamaktan kaçınması durumunda tarhiyat öncesi uzlaşmada yapılan işlemler burada da gerçekleşmektedir.

Uzlaşma dilekçesinde aşağıdaki 6 maddenin bulunma zorunluluğu vardır. Mükellefin adı, soyadı, adresi, tarih ve imzanın dilekçede bulunmaması durumunda uzlaşma talebi red edilmektedir. Bulunma zorunluluğu olan maddeler aşağıda yer almaktadır.

1. Mükellefin adı, soyadı veya unvanı
2. Mükellefin adresi,
3. Bağlı olduğu vergi idaresinin adı,
4. Hesap numarası,
5. Vergi ve cezanın nev'i ve miktarı,
6. İhbarname tarih ve numarası,
7. Mükellefin imzası.

¹¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2006 tarih ve 2702 sayılı özeltgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Örnek Müktezalar", Mevzuat, (Çevrimiçi),<http://www.ivdb.gov.tr>

¹¹⁴ Şimşek, s.59

3.6.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süresi

Uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesine göre uzlaşma sağlamak için başvuruda bulunma süresi vergi ya da cezanın mükellefe ihbarname ile bildirilmesinden itibaren 30 gün içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak mali tatilin son gününe denk gelen vergi ve cezaların kesilmesi durumunda uzlaşma talebinde bulunabilme süresi tatil bitiminden itibaren yedi gün daha uzatılmaktadır. Her yıl 1-20 Temmuz arası mali tatildir.

Uzlaşma talebinde bulunulması süresi son erdikten sonra bulunan talepler red edilmektedir. Bu nedenle de taleplerin elden ya da taahhütlü posta yolu ile yapılması sürenin aşılması açısından oldukça önemli bir husustur.

Uzlaşma talebi süresinde ve uzlaşma konusu içerisinde yer alan talepler kabul edildikten sonra uzlaşma yeri, saati ve zamanı mükellefe yazılı olarak 15 gün öncesinden bildirilir. Mükellefin kendisi ve ya varisi belirtilen zaman ve yerde bulunmak zorundadır. Mükellef isterse 15 günlük bu zamanı kısaltabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesine başvuru yapabilme süresi bazı durumlarda uzayabilmektedir. Bunları sıralamak gerekirse¹¹⁵;

1. Mücbir sebepler,

- a) Vergi yükümlülüklerinden birini gerçekleştirebilmesine engel teşkil edecek ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- b) Vergi yükümlülüklerinden birini gerçekleştirebilmesine engel teşkil edecek yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- c) Mükellefin iradesi dışında meydana gelmiş mecburi gaybubetler,
- d) Mükellefin kendi iradesi dışında gerçekleşen sebepler nedeniyle defter ve vesikalarının elinde bulunmaması gibi durumlar

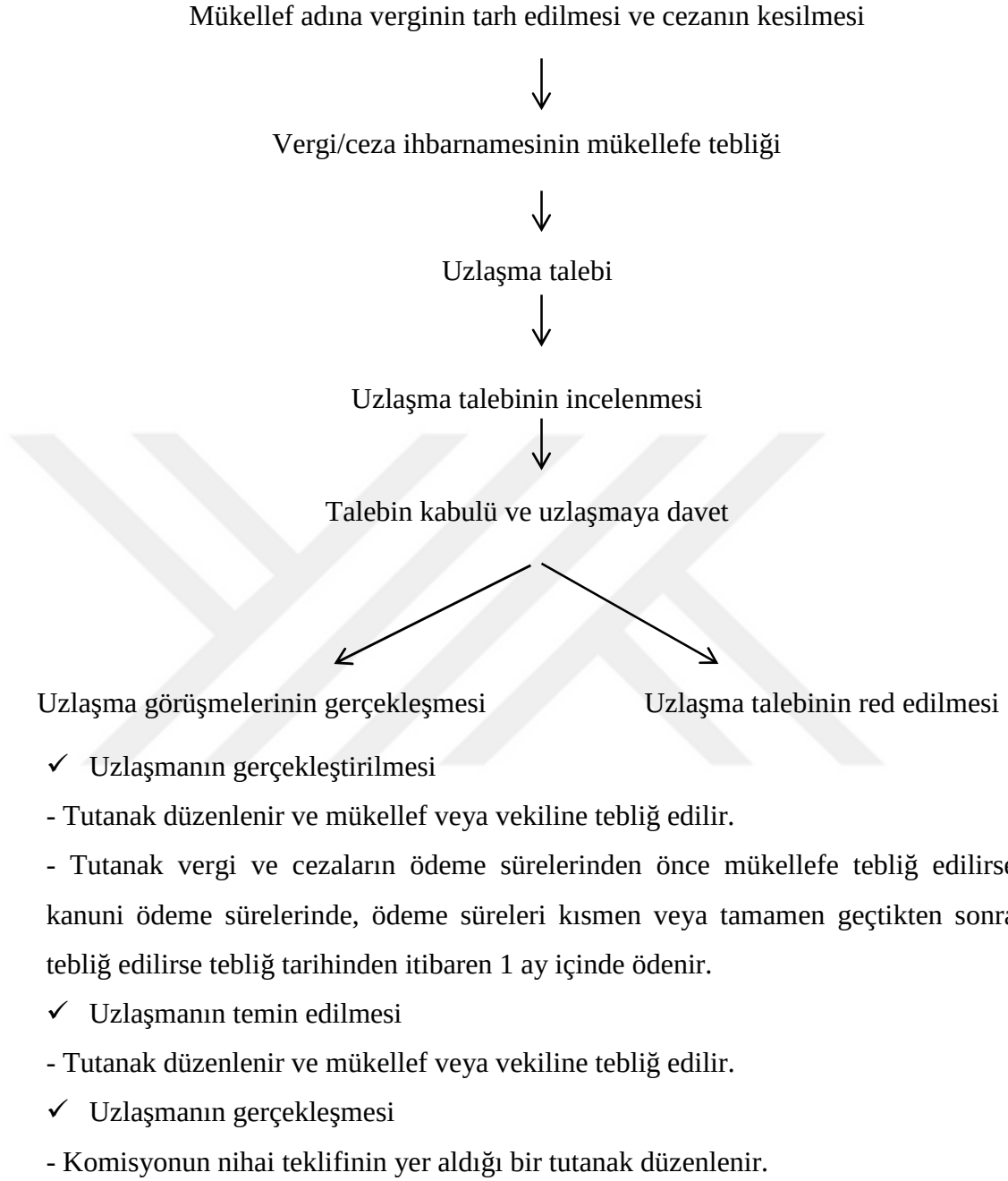
2. Adli tatil,

3. Mali tatil

Şekil 3.4. Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci

¹¹⁵ Vardal, (2009), s. 42

Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci



3.6.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat sonrası uzlaşma gerçekleştiği takdirde 3 adet uzlaşma tutanağı düzenlenir ve bu tutanaklar komisyon üyeleri, başkan ve mükellef tarafından imzalanır. Bunlardan biri mükellefe aittir, biri ilgili vergi dairesine verilir diğeri de uzlaşma dosyasına konulur. Uzlaşma sağlandığında tutanakta yazılı olan uzlaşma koşulları kesindir ve bu hiçbir

koşulda değiştirilemez. Bu nedenle uzlaşmanın sağlanmasından sonra mükellef herhangi bir mercie şikâyetle bulunamaz ya da dava açamaz.

Bazen uzlaşma talebinde bulunulan mükellef uzlaşmaya yaklaşmayabilir. Bu nedenle kendisini talep edilen uzlaşmaya cevap vermeyebilir. Bu durumda yine uzlaşma tutanağı 3 adet olarak hazırlanır ve uzlaşmanın sağlanması durumundaki gibi dağıtılır. Eğer mükellef burada uzlaşma tutanağını kabul etmez ise mükellefe ait olan tutanakta ilgili vergi dairesine gereğinin yapılması için 3 gün içerisinde gönderilir. Uzlaşma çağrısına cevap vermeyen mükellef daha sonrasında tekrar uzlaşma talebinde bulunamaz. Uzlaşma sağlanamadığından mükellef dava açma süresi boyunca ilgili konu ile ilgili yargı yoluna başvuru yapabilmektedir.

Uzlaşma sağlanabilmesi için toplanılması halinde ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda da komisyon mükellefe teklifte bulunur. Mükellef dava açma süresinin son güne kadar bu teklifi kabul edebilir. Bu teklifi kabul ettiği takdirde uzlaşma sağlanmış olur. Eğer kabul etmezse uzlaşmanın sağlanması durumundaki tutanak işlemleri gerçekleştirilir ve tutanağa uzlaşmanın neden sağlanamadığını açıklayan bir madde yazılır. Mükellef isterse bu aşamadan sonra yine yargı yoluna başvurabilir.

Uzlaşma yönetmeliğinin 15. maddesine göre, uzlaşmanın sağlanması halinde düzenlenen uzlaşma tutanağında yer alan vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanı geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise ödeme zamanları geçenler tutanağın düzenlenmesinden sonra bir ay içerisinde ödemesi gerekmektedir. Uzlaşma sağlanamamış ancak konu ile ilgili yargı yoluna da gidilmemiş ise, taksit zamanı gelmeden önce, taksit zamanında ya da taksit zamanı geçtikten sonra tahakkuk edilmiş olması durumunda, tahakkuk edildikten bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir¹¹⁶.

Dolgun¹¹⁷, yapmış olduğu çalışmada 2013 yılına ait Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarını incelemiştir. Aşağıdaki Tablo 3.9'da bu çalışmanın sonuçları yer almaktadır.

¹¹⁶ Kalaycı, s. 83

¹¹⁷ Dolgun, s. 107

Tablo 3.9. 2013 yılı tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları.¹¹⁸

	Başvurulan dosya adedi	Uzlaşılan dosya adedi	Uzlaşmaya konu olan vergi tutarı (TL)	Uzlaşma sonucu vergi tutarı (TL)	Uzlaşmaya konu olan ceza tutarı (TL)	Uzlaşma sonucu ceza tutarı (TL)
Adana	2.141	1.829	2.353.075	1.721.585	6.460.984	488.873
Adıyaman	186	186	164.925	130.411	362.893	34.595
Afyonkarahisar	1.340	1.099	852.724	611.692	1.569.155	134.820
Ağrı	-	-	-	-	-	-
Amasya	926	876	1.172.267	1.113.288	789.100	86.061
Ankara	8.830	8.540	31.456.181	24.145.000	51.509.998	3.800.863
Antalya	2.846	2.645	4.592.860	4.205.964	9.925.001	783.105
Artvin	173	113	70.560	45.802	97.838	27.293
Aydın	1.716	1.671	1.444.193	1.415.771	3.002.093	243.124
Balıkesir	1.652	1.509	1.427.838	1.365.765	2.649.549	285.301
Bilecik	443	440	417.175	408.562	1.115.498	107.850
Bingöl	95	95	104.142	106.804	156.542	15.039
Bitlis	58	58	1.350	9.190	39.180	3.590
Bolu	2.295	1.262	662.827	506.997	852.163	80.510
Burdur	254	225	412.955	332.153	560.073	47.199
Bursa	2.249	2.164	4.157.752	3.810.657	8.892.492	733.747
Çanakkale	340	333	359.056	359.056	2.611.007	306.147
Çankırı	190	190	303.129	249.814	311.916	30.603
Çorum	2.472	2.415	1.508.362	1.140.094	1.021.886	55.680
Denizli	772	746	1.241.911	1.137.373	2.282.976	209.763
Diyarbakır	894	848	1.641.229	1.376.121	2.801.334	298.845
Edirne	488	480	679.220	626.916	1.161.715	61.535
Elazığ	400	398	184.889	184.598	594.626	59.072
Erzincan	198	155	328.839	131.861	431.631	32.200
Erzurum	301	295	552.098	518.247	1.121.146	111.086
Eskişehir	1.718	1.364	1.804.980	1.328.129	2.545.587	155.389
Gaziantep	1.124	1.079	1.176.357	1.070.086	3.011.076	262.304
Giresun	1.169	1.152	1.160.726	986.682	691.926	44.201
Gümüşhane	43	42	259.086	30.265	397.941	30.265
Hakkari	104	98	198.589	146.357	492.356	31.881

¹¹⁸ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf

Hatay	1.744	1.691	3.078.954	2.938.063	4.090.693	307.168
Isparta	386	384	156.984	156.964	392.113	38.098
Mersin	3.935	3.747	3.110.989	2.454.786	4.623.901	432.722
İstanbul	16.605	16.002	182.924	204 131.775.599	159.942.182	7.729.9920
İzmir	9.738	7.973	21.944.350	17.935.999	45.821.915	4.252.101
Kars	384	373	283.579	253.561	498.547	61.087
Kastamonu	326	324	493.293	209.165	720.421	44.730
Kayseri	903	838	1.480.530	1.478.594	1.774.224	172.777
Kırklareli	387	383	502.325	497.915	817.674	58.730
Kırşehir	248	245	446.586	228.538	701.170	35.156
Kocaeli	1.770	1.678	5.142.592	4.367.617	11.648.204	604.211
Konya	1.527	1.489	6.777.095	5.753.080	11.841.524	761.558
Kütahya	622	615	207.149	198.564	579.678	50.957
Malatya	631	575	856.409	662.964	1.322.407	86.504
Manisa	2.773	2.271	2.685.523	2.093.150	4.900.847	331.694
K. Maraş	1.004	994	761.799	728.417	2.126.632	176.134
Mardin	636	636	1.002.187	875.587	1.540.198	116.071
Muş	25	25	6.339	2.082	60.407	5.315
Nevşehir	322	237	402.134	381.567	350.793	31.325
Niğde	116	114	172.316	146.215	456.541	41.345
Ordu	609	601	408.751	369.719	867.662	84.044
Rize	381	379	172.679	171.598	521.575	47.844
Sakarya	1.324	1.268	927.891	886.077	1.592.865	136.808
Samsun	1.397	1.373	4.087.996	1.647.055	5.410.472	243.936
Siirt	787	787	649.235	499.628	361.640	31.589
Sinop	256	263	117.150	104.572	271.515	46.192
Sivas	376	373	401.953	339.229	904.961	59.101
Tekirdağ	1.440	1.433	4.645.124	2.697.093	7.465.869	293.330
Tokat	1.069	1.004	833.049	831.323	796.301	68.933
Trabzon	648	629	804.133	661.208	1.616.325	60.751
Tunceli	105	104	43.621	4.509	81.132	22.667
Şanlıurfa	533	526	1.764.629	1.056.252	3.248.708	241.506
Uşak	809	802	1.509.579	1.504.164	1.046.997	59.669
Van	58	58	185.869	176.831	647.424	27.659
Yozgat	499	496	393.051	337.168	818.755	72.832
Zonguldak	967	955	844.564	731.347	1.662.723	150.748
Aksaray	371	367	1.260.698	1.184.514	1.119.070	96.919

Bayburt	63	63	47.339	38.257	70.850	6.525
Karaman	88	87	626.241	605.033	490.887	39.534
Kırıkkale	388	240	344.458	311.344	160.144	13.019
Batman	117	116	311.826	224.899	540.468	40.972
Şırnak	-	-	-	-	-	-
Bartın	146	143	108.045	108.045	222.682	23.796
Ardahan	-	-	-	-	-	-
Iğdır	141	141	192.903	173.013	325.800	26.831
Yalova	156	165	480.963	397.205	761.921	32.145
Karabük	417	362	209.710	193.081	318.022	33.087
Kilis	23	23	6.028	5.900	15.227	1.550
Osmaniye	120	88	181.450	171.451	298.411	26.750
Düzce	406	393	573.873	568.618	999.625	90.255
Büyük Mük. VDB.	141	119	40.535.305	30.013.334	62.147.571	654.468
Toplam	95.126	88.024	357.937.380	270.476.060	460.815.890	27.027.669

Yukarıdaki tablo incelendiğinde görülmüyor ki; tablo yapılan vergilendirme de ve kesilen cezalarda uzlaşma sonucunda yapılan indirimleri göstermektedir. Tabloya baktığımız kesilen cezaların hemen hemen hepsi uzlaşma sonucunda kaldırılmıştır. Yapılan vergilendirmeye baktığımızda vergilendirmede yüzdelik baz da indirim uygulanmıştır. Bazı vergilendirmede vergi miktarının neredeyse tamamının kalkmış olduğu görülmektedir ki, bununda mükellefin haklı olduğu durumlarda ortaya çıktığını düşünmekteyiz. Tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurma mükellefin lehine olduğu yukarıdaki tablodan da anlaşılmaktadır. Mükellefler bu yolla kesilen cezayı ödemekten kurtulmakta ve maddi kayıp yaşamamaktadır. Tabloya incelediğimizde toplamda 460.815.890 TL değerindeki vergi cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması sonucunda 27.027.669 TL kadarının ödenmesinin sağlanacağı görülmektedir. Yaklaşık vergi cezasının tamamının bu yolla vazgeçildiği görülmektedir. Aynı zaman da tablodan da gördüğümüz ki bir başka durumda uzlaşma sağlanması talep ya da çağrılarının tüm illerde sağlandığı çok az bir kısmında uzlaşma sağlanamadığı görülmektedir. Toplam da 95.126 adet uzlaşma başvurusunun 88.024 âdetinde uzlaşmaya varıldığını yukarıda görmekteyiz. Buda bu yolla yargı organlarının yükünün ne kadar azaltıldığını ve vergilendirmenin en kısa zamanda yapılmasındaki uzlaşma müessesesinin rolünün önemini bize açıklamaktadır. Görüldüğü gibi vergide sembolik bir indirim yapılırken

cezada oldukça yüksek bir indirim yapılmıştır. Uzlaşma müessesesinden genellikle mükellef korunmaktadır. Aslında yargı yoluna gidilse belki de alınamayacak olan vergilerde bu yolla tahsis edilmiş olmaktadır.

3.7. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesinin Karşılaştırılması

Aşağıdaki Tablo 3.10 tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseselerinin karşılaştırılması özetlenmiştir.

Tablo 3.10. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrasının mukayese edilmesi ^{119;120}

Uzlaşma Konuları	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
VUK'a tabi olan, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunlar fonlar ve cezalar hakkında uzlaşma.	-Sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda uzlaşılabilir.	-Uzlaşılabilir. (Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılır veya bu uzlaşma talebinden yazılı olarak cayılmazsa tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez
VUK 359 ve 360.maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyaına sebep olunan vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma	- Uzlaşamaz	- Uzlaşamaz
Usulsüzlük cezalarında uzlaşma	İnceleme raporu ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	Uzlaşamaz. Ancak VUK 336. Madde uyarınca yapılacak kıyaslamada vergi ziyaında fazla olan usulsüzlük cezası varsa uzlaşılabilir.
Özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma	İnceleme raporu ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	Uzlaşamaz.
Vergi aslına uygulanan gecikme faizlerinde uzlaşma	Vergi aslı ile ona bağlı olarak uzlaşılabilir.	Vergi aslı ile ona bağlı olarak uzlaşılabilir

¹¹⁹ Kızılot, s. 271

¹²⁰ Dolgun, s. 111

Uzlaşma talebinde bulunmaya hakkı olanlar	Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar. Mirasçılarda her mirasçı hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.	Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar. Mirasçılarda her mirasçı hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.
Uzlaşma talebinde uzlaşma şekli	Mükellef talebinin inceleme tutanağına yazılması ayrıca mükellef veya temsilcisini yazılı başvurusu veya okuma yazma bilmeyen mükellefin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basarak onaylaması ile.	-Mükellefler veya temsilcisinin yazılı veya sözlü başvurusu (tutanakla tespit) üzerine
Uzlaşmaya davet	İnceleme elemanınca davet edilebilir.	Davet söz konusu değildir.
Uzlaşmaya talep süresi	İncelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde incelemeler de inceleme elemanlarınca yapılacak incelemeye davet hallerinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde, İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.	Vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre içinde dava açılmış olsa da öncelikle uzlaşma yapılır.
Uzlaşma talebinin yapılacağı yer	İnceleme yapan elemana veya onun bağlı olduğu elemana ekip veya grup başkanlığına yapılır. Uzlaşma isteği inceleme tutanağına geçirilmişse gerek yoktur	Kural olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan yetkili uzlaşma komisyonudur. İhbarnameyi gönderen vergi dairesine veya gelir müdürlüklerine de başvurulabilir.
Uzlaşma görüşmesinin gün ve saatinin tespiti	-Mükellefin talebi veya incelemenin mükellefin bilgisi dışında yapılması halinde inceleme elemanının daveti üzerine komisyonca belirlenen günde.	-Tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içinde. Mükellef talebi üzerine uzlaşma komisyonunca belirlenir. Komisyon sekretaryası tarafından

		mükellefe bildirilir.
Kısmi uzlaşma	-Matrah ve matrah farkları bölünebilir ise kısmen uzlaşılabilir. Bölünüp uzlaşmaya konu edilmeyen kısım üzerinde uzlaşılmamış sayılır. Uzlaşılamayan kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma istenemez ama dava açılabilir.	-Tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşmayı idare, yönetmeliğinin yedinci maddesiyle kabul etmiyordu. Danıştay bu maddeyi iptal etti. Herhangi yeni bir düzenleme yok, konu boşlukta ancak kısmi uzlaşma yasal olarak mümkün... uzlaşılamayan kısım için dava açılabilir.
Uzlaşma gününün ertelenmesi	Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyon herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.	Uzlaşma görüşmesinin belirlenene günde sonuçlanamaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilerek bir başka tarihe ertelenir.
Uzlaşma komisyonlarının teşkili	Merkez inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde Mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde	İl uzlaşma komisyonları İlçe uzlaşma komisyonları Vergi başkanlıklarında uzlaşma komisyonları Merkez uzlaşma komisyonları
Uzlaşma komisyonlarının yetkileri	-Uzlaşılacak en çok vergi ve ceza miktarı yönünden herhangi bir miktar sınırlaması yoktur.	-Uzlaşılacak en çok en çok vergi ve cezanın miktarı belli sınırlamalara tabi tutulmuştur
Uzlaşılma sonucu	-Kesindir. Dava açılmaz, hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.	-Kesindir. Dava açılmaz hiçbir mercie şikayette bulunulamaz
Uzlaşmadan sonra dava açma süresi	Uzlaşma vaki olmamışsa tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğini takip eden 30 gün içinde	-Tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğini takiben 30 günde. Uzlaşma talebi üzerine uzlaşma vaki olmamışsa tutanağın imzalanmasını takiben kalan süre içinde. Ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az bir süre varsa 15 gün içinde.
Uzlaşmanın gerçekleştiği tarih.	-Uzlaşma vaki olduğuna dair tutanağın tanzim tarihinin veya vaki olmamaya rağmen idarenin teklifini kabul eden mükellefin nihai teklifini bildirdiği tarihte.	-Uzlaşma vaki olduğuna dair tutanağın tanzim tarihinin veya vaki olmamaya rağmen idarenin teklifini kabul eden mükellefin nihai teklifini

		bildirdiği tarihte
Uzlaşmaya rağmen dava ve şikayet hakkı.	-Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşma veya uzlaşmaya katılan temsilci veya yetkilinin yetkisiz olması halinde.	-Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşma veya uzlaşmaya katılan temsilci veya yetkilinin yetkisiz olması halinde.
-Ödeme zamanı: a. Uzlaşma vaki olduğu takdirde	-Uzlaşma tutanağı kanuni ödeme zamanından önce tanzim edilmişse kanuni ödeme zamanında, süreler geçmiş ise tutanak tebliğinden itibaren bir ay içinde.	Uzlaşma tutanağı kanuni ödeme zamanından önce tanzim edilmişse kanuni ödeme zamanında, süreler geçmiş ise tutanak tebliğinden itibaren bir ay içinde.
b. Uzlaşma vaki olmaması halinde;	-VUK 112-368 md.,2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu 27.madde hükmü dairesinde ödenir.	-VUK 112-368 md.,2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu 27.madde hükmü dairesinde ödenir

4. UZLAŞMA SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. Türkiye

Türk vergi sisteminin bugünkü geldiği noktada uzlaşma sisteminin önemi oldukça büyüktür. Bu nedenle de uzlaşma müessesesinin konusunu ve kapsamını iyi bir şekilde bilmekte fayda vardır. Yukarıdaki bölümlerde Türkiye'deki vergi sistemi ve uzlaşma müessesesi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Var olan vergi sisteminin yanı sıra anlaşılır şekilde olan vergi mevzuatı, bilinçli insanlar ve vergi dairelerinin zamana uyumlu teknolojik yapıları ile değişen koşullara ayak uyduran vergi kurumunu içeren uzlaşma kurumunun hiç değişmeden ilk yapılandırıldığı haliyle kalması iyi işleyen vergi sistemi için oldukça sakıncalı durumlar meydana getirir. Bu nedenle de değişen küresel dünyanın ışığında uzlaşma müessesesi yönetmeliğinde de zamanla değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin bilinmesi ve günümüze uyarlanması hem vergi mükellefleri için hem de vergi daireleri için oldukça önemlidir.

Türkiye'de birçok yükümlülükte olduğu gibi vergi yükümlülüğünden de kaçan vatandaşlar bulunmaktadır. Vergi sisteminde meydana gelen kayıpların ya da vergi kaçakçılığının oluşmasını etkileyen sistem kaynaklı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

1. Vergi yasaları
 - ✓ Vergi borçlusuna yüklenen külfetler
 - ✓ Vergi oranlarının yüksekliği
 - ✓ Vergi uygulamalarının zor ve karmaşık olması
2. Kayıt sistemi
 - ✓ Defterler ve belgelerle ilgili işlemlerin karmaşıklığı
 - ✓ Kayıt işlemlerinin oluşması sırasında meydana gelen maliyet
3. Vergi denetimi

- ✓ Vergi denetim örgütlerinin fazla olması ve bu nedenden dolayı görev dağılımında meydana gelen karışıklıklar
- ✓ Vergi denetim sistemindeki boşluklar
- ✓ Vergi denetim sisteminin yeterli olarak etkin şekilde işlememesi

4. Vergi cezaları

Türk vergi sistemi senelerdir yapılandırma aşamasında olması nedeniyle tam şeklini alamamıştır. Gelişmekte olan diğer ülkelerdeki gibi gelişme aşamasında yasalarla sürekli oynanmış ve her yasa değişmesiyle beraber yasalarda daha önce yapılan düzenlemeler bozulup yerine yenisi gelmiştir. Birbirini takip eden bu yasa değişiklikleri ve düzenlemeleri vergi mevzuatın karmaşık bir hal almasına neden olmuş ve içinden çıkılmaz bir duruma getirmiştir. Vergi yasaları ek maddeler ve mükerrer maddelerle dolmuş, kanun maddeleri birbirleri ile çelişmeye başlamış, bunlara bir de tebliğlerle getirilen ve zaman zaman kanun hükmü gibi düzenleme getiren hükümler de eklenince vergi yasaları anlaşılması zor bir hal almıştır¹²¹. Bu karmaşayı vergi mükelleflerinin anlayıp çözebilmesi ve ona göre vergi uyumazlığını gidermek için bir yol izleyebilmesinin beklemenin yanı sıra bu her yeni düzenleme ile beraber oluşan karmaşanın içinden çıkmak vergi uzmanları tarafından bile oldukça zor bir hal almıştır. Türkiye’de vergi sisteminin daha basit ve anlaşılabilir bir halde olması sistemin etkin ve adil bir şekilde kullanılması için oldukça önemli bir haldedir.

Türkiye’de kayıt sistemi yapılan yeni düzenlemelerle birlikte yerine oturmuştur. Yeni kayıt sistemi ile kayıtlar bilgisayar ortamında tutulmakta ve belirli bir muhasebe sisteminin kullanılması gerekmektedir. Bu mükellefi bir muhasebeci tutmak gibi külfet altına girmesine neden olurken aynı zamanda tüm işlerin belgelenmesi açısından oldukça önemlidir.

Ülkemizde vergi denetimleri neredeyse hiç yapılmamaktadır. Buda vergi mükellefinin vergi kaçakçılığı yapabilmesinin önünü açmaktadır. Vergi denetimleri çok az bir oranda yapılırsa da kayıtlı şekilde çalışan mükelleflere yapıldığından dolayı kayıt dışı çalışan mükellefler sistemdeki bu açığı kullanmaktan çekinmemektedirler. Vergi denetimi etkin kullanıldığı takdirde bu sistemin daha iyi bir işleyiş kazanmasını

¹²¹ Benlikol, S., ve Akgür, M, (2002), Avrupa Birliğinde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, **İstanbul Ticaret Odası**, Yayın no: 2002-14, s. 23

sağlayacaktır. Aynı zamanda da kayıt dışı çalışmanın önünü kapatacak ve adil bir vergilendirme yapılmasını sağlayacaktır. Ülkemizde vergi denetimleri 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname' nin Resmi Gazete' de yayınlanması ile 10 Temmuz 2011' de kurulmuştur. Bu vergi incelemelerinde çok başlılığı önlemek, uzlaşmayı sağlamak ve maliye bakanlığı' nın denetim ihtiyacını karşılamak amacı ile kurulmuştur¹²².

Türkiye'de vergi incelemesinin etkin kullanılmamasının birden fazla nedeni bulunmaktadır. Vergi denetim sisteminin yeterli olmayışının bazı nedenleri de bunlardır. Bu nedenler denetleme sayısının az olmasının yanı sıra vergilendirmenin sonuçlarının beklenenin dışında gelişmesine yol açmaktadır. Bu nedenlerden başlıcaları aşağıda maddeler halinde verilmeye çalışılmıştır.

- Türkiye'de vergi denetleme yok denecek kadar az yapılmaktadır. Yapılanlarda kayıtlı çalışan mükellefler için yapılmaktadır.
- Türkiye'de vergi denetleme elemanları bunun dışındaki vergi dışı incelemeler, vergi tarhı gibi işlerle de ilgilenmektedir.
- Vergi denetim kurumlarının denetlemesi gereken mükellef sayıları ve yetkileri net değildir.
- Türkiye'de denetim planlaması kısa vadeli yapılmaktadır. Uzun vadeli denetim planlamaları yoktur.
- Vergi denetim incelemelerini yapan elemanların bazıları yaptıkları denetlemeleri planlı bir şekilde yapmamaktadır.
- Vergi mükelleflerinin seçiminde belirli bir kriter yoktur.
- Vergi denetim elemanlarının sayıları yetersizdir.
- Vergi denetleme elemanlarının mükellefleri hakkında yeterli bilgiye edinmeleri engelleyecek yasalar bulunmaktadır.
- Vergi denetim sisteminin etkin bir şekilde işleyen bir veri tabanı yoktur.
- Vergi denetim incelemelerinde bilgisayar kayıt sistemi kullanılmamaktadır.
- Türkiye'de vergi denetim elemanlarının hakları yeterli değildir. Bunun dışında vergi denetleme memurlarına mükellefler tarafından baskılar uygulanmaktadır.

¹²² https://tr.m.wikipedia.org/wiki/T.C._Maliye_Bakan%C4%B1%C4%9F%C4%B1_Vergi_Denetim_Kurulu_Ba%C5%9Fkan%C4%B1%C4%9F%C4%B1.

Türkiye’de vergilendirmenin işleyişine bozabilecek bu kadar unsur var iken, vergilerin tarh edilebilmesi için uzlaşma müessesesinin rol oldukça önemlidir. Türkiye’de uzlaşmaya başvurabilmek için uzlaşma konu ve kapsamları 213 sayılı Vergi Usul Kanunun Ek 1. Maddesinde belirtilmektedir¹²³. Türkiye’de uzlaşma müessesine başvurudan sonra uzlaşma komisyonun verdiği karar kesinlik taşımaktadır ve mükellefin bu karara itiraz etme imkânı yoktur.

Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesi yönetmelikte tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olarak ikiye ayrılmıştır. Mükellefin bu müesseselerin her ikisine de başvuru yapabilme hakkı yoktur. Uzlaşmaya başvuru yapmak isteyen mükellef tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun birini seçmek zorundadır.

Ülkemizde uzlaşma kurumu taşra da ve merkez de farklılık göstermektedir. Merkez ve taşrada bulunan uzlaşma komisyonlarının da yetki alanları farklılık göstermektedir. Bu yetki sınırlamaları yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

Türkiye’de uzlaşma müessesesi mükellefi korumaktadır. Bu müessesede devlet alacağından vazgeçmektedir. Bu müessese Türkiye dışındaki ülkelerde de varlığını sürdürmektedir. Ancak çoğu ülkede uzlaşma kurumu Türkiye’de ki gibi geniş konu ve kapsamlara sahip olmamakla birlikte ülkemizdeki kadar da karmaşık bir yapıda bulunmamaktadır. Uzlaşma müessesesinin çoğu ülkede özel sınırlamaları ve şartları vardır. Türkiye’nin aksine çoğu ülke vergi alacağından vazgeçmemektedir. Bu nedenle de bu ülkelerde vergi sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.

4.2. Fransa

Fransa mükellefinden alacağı vergide vazgeçmemektedir. Bu nedenle de Fransa uzlaşma müessesesi Türkiye’den farklı olarak burada uzlaşma vergi ve vergi cezaları üzerine değil sadece vergi cezaları üzerine uygulanmaktadır. Burada uzlaşma müessesesinin konusu sadece vergi cezalarıdır. Vergi aslı uzlaşma konusu olamamaktadır. Sadece dolaysız vergilerde geçerli olmak üzere vergi aslında uzlaşma,

¹²³ Dönmez, G, (2014), Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesine Yönelik Analiz ve Çözüm Önerisi, **Vergi Mevzuatı ve Uygulamasına İlişkin Proje Çalışması**, Elazığ Defterdarlığı, Proje Danışmanı, Erdoğan Yıldıraner, s. 4

mükellefin ödeme gücü olmaması şartıyla Danıştay (Conseil d'Edat), Yargıtay (Cour de Cassation) ve Sayıştay (Cour des Comptes)'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comité du Contentieux Fiscal) kararı ile olabilmektedir^{124;125;126}. Fransa uzlaşma müessesesinde önemli olan mükellefin ödeme gücüdür.

Fransa uzlaşma müessesinde dolaysız vergi olması ve mükellefin ödeme gücüne sahip olmaması şartıyla vergi aslında uzlaşma yolu açıktır. Vergi aslında uzlaşma yapılacağı zaman uzlaşmayı vergi idareleri sağlayamamakta üst düzeyde bulunan yargı organlarının görüşleri doğrultusunda üst düzey komisyonun kararı ile yapılabilmektedir. Fransa'da kanunilik ilkesi önemlidir. Bu nedenle de uzlaşma müesseselerinin yetkileri sınırlıdır. Mükellefler üzerinde farklı uygulamalar uygulanmadığından vergi sisteminde eşitlik ve adaletlilik ilkesi etkin bir şekilde işlemektedir.

Uzlaşma ile ilgili işlemler Yürütmekle yetkili olan kişi Eyalet Uzlaşma Komisyonlarıdır. (Code Général des Impôts - CGI) Bu komisyonda, vergi hizmetleri müdürü veya temsilcisi, en az başmüfettiş unvanına sahip Gelir İdaresi Başkanlığı'nın üç elamanı, noterler odası tarafından seçilen bir noter ve mükellefi temsil eden üç kişi bulunmaktadır. Buradaki mükellef temsilcilerinden biri, Ticaret ve Sanayi Odaları'nca, diğeri eyaletteki Sanayi Odaları Birliği tarafından üçüncüsü ise eyaletteki Mülk Sahipleri Birliği tarafından seçilmektedir¹²⁷. Türkiye uzlaşma müessesesinin aksine Fransa'da vergi cezalarının türü ve miktarları üzerine getirilen bir sınırlama yoktur.

Fransa' da dolaysız vergiler ve muamele vergilerine ilişkin davalara idari yargı organları bakarken, bunların dışında kalan diğer tüm dolaylı vergilere, harçlara ve gümrük vergilerine ilişkin davalara da adli yargı organları bakmaktadır¹²⁸.

İdari yargı aşağıdaki şekilde ayırım göstermektedir.

- 1) İdari mahkeme,
- 2) İdari istinaf mahkemeleri,

¹²⁴ Ozansoy, A, (2000), "Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", **Yaklaşım Dergisi**, sayı:89, ss. 204-210.

¹²⁵ Alemdar, F, (2008), "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi", **M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, İzmir.,s. 166

¹²⁶ Taşcı, s.123

¹²⁷ Kızılot, s.74

¹²⁸ Pazarlıoğlu, S.65

3) Danıştay

İdari istinaf mahkemeleri Danıştay'ın iş yükünü azaltmak amacı ile kurulmuştur. Buradaki en üst merci Danıştay'dır. Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar kesindir ve değiştirilemez. Adli yargı yetki alanında olan vergi davaları hukuk mahkemelerinde, kaçakçılık davaları ise ceza mahkemelerinde sonuca ulaşmaktadır¹²⁹.

Fransa uzlaşma sağlarken eyalet odasından ve noterden komisyon üyeleri bulundurmasıyla hem eleştirilerin önünü kesmekte hem de eşitlik altında bir uzlaşma sağlamaktadır. Böylelikle şeffaf bir uzlaşma ortamı sağlanmaktadır. Uzlaşma talebinde bulunan tüm mükellefler eşit bir şekilde değerlendirilmekte farklı görüşler nedeniyle adaletsizlik ortaya çıkmamaktadır. Fransa'da uzlaşma komisyonlarında bulunan noter görüşmeyi kayıta almaktadır. Türkiye'de ise böyle bir kayıt tutma söz konusu olmadığı gibi meslek odalarından herhangi bir kişinin de komisyon üyesi olması söz konusudur. Bu kişiler komisyonda sadece tarafsız bir şekilde görüşlerini bildirmek için yer alabilirler.

Fransa'da uzlaşma müessesesinin kuralları belirli olduğundan ve her şey kayıt altına alınmasından dolayı burada bir pazarlık söz konusu değildir. Tüm mükelleflere eşit şartlarda yaklaşmaktadır. Uzlaşma komisyon üyelerinin veya mükellefin uzlaşma zamanındaki durumlarına bağlı olarak değişiklik göstermemektedir.

Vergide uzlaşma söz konusu olabilmesi için Fransa'da mükellefin iflas etmesi gibi özel şartlar bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde uzlaşma yolu mükelleflere vergi aslı için kapalıdır. Türkiye'de ise uzlaşma yoluna gitmek için hiçbir özel koşul olması gerekmemektedir. Buda Türkiye uzlaşma müessesesinin eleştirilere maruz kalmasına yol açmaktadır.

4.3. Almanya

Türkiye'de idare ile mükellef arasında vergi uyuşmazlığı meydana geldiği takdirde, mükellef idari ya da yargı yolunda istediğine başvuru yapabilme hakkına sahiptir. Ancak Almanya'da mükellef idari çözüm yoluna başvurmadan önce yargı yoluna başvuru yapamamaktadır. Yargı yoluna başvurması için öncelikle idari çözüm yoluna

¹²⁹ Tezel, A, Saban, N, (1997), "Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu", TESEV, İstanbul, s.33.

başvuru yaptığını ancak olumsuz cevap aldığını belgelendirmesi gerekmektedir. Bu müessese anayasaya aykırı olması gerekçesi ile 1977 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹³⁰.

Vergilendirmede herhangi bir uyuşmazlık halindeki itirazlar direkt olarak vergi dairelerine yapılmaktadır. Yapılan bu itirazlar doğrultusunda vergi daireleri incelemelerinde mükellefin itirazını haklı görürse tarhiyatı iptal eder. Mükellefin itirazını yerinde bulmadığı takdirde yazılı bir şekilde sebepleri ile birlikte mükellefe bildirir. Bunun üzerine mükellef itirazında direnme gibi bir yol izleyebilir. Bu gerçekleştiği takdirde komisyon mükellefin itirazını değerlendirerek karar vermek ile yükümlüdür.

Vergi uyuşmazlıklarında düzeltme talepleri sonucunda idarenin kararı üzerine bir ay içerisinde bu konu dava konusu haline getirilebilir. Matraha ait şikâyetler ver ise idari yola başvuru yapmaksızın doğrudan yargı yoluna şikâyetle bulunulabilir^{131;132}.

Almanya’da uzlaşma yetkisi Federal Maliye Bakanlığına aittir. Uzlaşma esasları basitleştirilmiş bir vergilendirmeye dayanır ve sonuçları değiştirilemez. Almanya’da uzlaşma sistemi uygun bir yöntem olarak görülmemesinin yanı sıra vergi idareleri kanunda belirtildiği biçimde vergilendirme yapma ve verginin tarhını gerçekleştirmekle yükümlüdürler.

Almanya’da uzlaşma kurumu yetkisi sınırlı çerçevede bakana verilmiş olmasına karşı bu yetki tam anlamıyla kullanılmamıştır. Uzlaşma müessesesi Almanya’da sadece teoride bulunmaktadır. Hukuka aykırı olarak görülmesi nedeniyle bir müddet sonra kanundan kaldırılmıştır. Uzlaşma müessesesi uygulama olarak kullanılmamasına rağmen birkaç örneği bulunmaktadır. Uzlaşma esnasında mükellefe konuşma yapılmaktadır. Bu konuşmalardan ilkinde mükellefe vergi matrahı ile ilgili bilgilendirilme yapılmaktadır bu yeterli olmadığı takdirde son konuşma yapılır. Bu son konuşmada vergi matrahı hakkında konuşulmayıp, vergi matrahını meydana getiren

¹³⁰ Öncel ve ark, s.170

¹³¹ Debatin, H, (1981), **Analysis Of The German Tax System, International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam**, s.A-2/155. (KIMDEN ALDIYSANIZ ONUN ADINI YAZIN MESELA BİRİNİN TEZİNDEN ALDIYSANIZ EGER ONCE TEZİN İSMİ SONRA ALINDIĞI YER)

¹³² Pazarlıoğlu, s.66

olayın kanunda yeri olup olmadığı ile ilgilidir. Almanya’da bu konuşma uzlaşma olarak kabul edilir.

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma kurumunun kullanılmadığı ve Türkiye’den oldukça farklı bir yapıda işlediği görülmektedir. Burada Fransa’da olduğu gibi uzlaşma müessesesi mükellefi koruyucu nitelikte değil devleti koruyucu niteliktedir. Devlet vergi alacağından vazgeçmemektedir. Kanunen Almanya’da devlet vergilerini toplamakla yükümlüdür. Alman vergi sisteminde kanunilik önemlidir. uzlaşma müessesinde pazarlık söz konusu olmadığı gibi uzlaşmayı doğran neden önemlidir.

Almanya vergi uyuşmazlığı kanununda uzlaşmanın konusu Türkiye’den oldukça farklılık göstermektedir. Türkiye’de verginin tarhi üzerine uzlaşma sağlanırken, Almanya’da verginin matrahının belirlenmesi önemlidir. Almanya’da vergi mükellefi vergi mevzuatını kasten tahrif, örtbas etmiş ya da vergilendirmede gerçeğin yansıtılmadığı bir durumun ortaya çıkması halinde Vergi Dairesi uzlaşmaya gitmeyeceği gibi vergi cezalarını da uygulamaktadır ^{133,134}. Uzlaşma müessesine başvuruda kasıt unsuru oldukça önemlidir. Mükellefin usulsüzlük haricinde doğru ve zamanında bilgilendirme yapmaması halinde bile uzlaşma müessesine başvuru yapabilme hakkı bulunmamaktadır. Türkiye’de ise sadece tarhiyat öncesi uzlaşma müessesine başvuruda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Almanya uzlaşma sistemine fazla şekilde başvuru yapılmaması nedenleri kanunilik uygulamasına uyması ve sınırlı şartlara sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Buradaki müessese Türkiye uzlaşma müessesinin amaçlarına göre işlememektedir. Ancak kanunilik ilkesince hareket etmesi vergilendirmenin düzgün şekilde işlemesine ve vergilerin zamanında yapılmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda devlet alacağı vergiden vazgeçmediği için zarara uğramamakta ve zamanında da vergilerini toplayabilmektedir. Kanunlarda esneklik olmaması ve kanun çerçevesinde işlemesi idari çözüm yollarına gerek bırakmamanın yanı sıra yargı yolunun da iş yükünü azaltmaktadır.

¹³³ Fischer, H, (2008) Feilschen mit dem Finanzamt, **Der Steuer-Tipp, Manager Magazin**

¹³⁴ Taşcı, s. 127

4.4. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika uzlaşma müessesesinin varlığı 82 yıl öncesine dayanmaktadır. Uzlaşma müessesesinin konu ve kapsamı oldukça geniş tutulmuş sadece uyuşturucu suçu ve cezaları bu müessesenin kapsamı dışında tutulmuştur. Mükellef vergilendirmenin her aşamasında yapılabilmekte hatta dava söz konusu olmuşsa dava sonuçlanmasına kadar uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir. Amerika’da da Almanya’daki gibi vergi uyuşmazlığı halinde mükellefin yargı yoluna gidebilmesi için öncelikle idari yola başvurusu ve bunu belgelendirmesi gerekmektedir. Uzlaşma başvuruları vergi idaresi bünyesinde bulunan uyuşmazlık ofislerine (Appeals Office) yapılmaktadır. Bu ofislerin amacı başvuru talepleri incelemek ve taleplerin kabul edilmesi halinde mükelleflerle görüşmeleri gerçekleştirmektir¹³⁵.

Türkiye’de olduğu gibi Amerika’da da vergi borcunda mükellefe indirimler uygulanmaktadır. Uyuşmazlığın çözümünü hızlandırmak için arabulucu kurumlar bulunmaktadır.

Amerika Federal vergi sisteminde uzlaşma, mükellefin kesinleşmiş olan vergi borcunun tümünü ödeyemeyecek olması durumunda, tam olarak borçlu olunan miktardan daha azının yani, tahsili mümkün olan miktarın ödenmesi için Internal Revenue Service (IRS) ve vergi mükellefi arasında mükellef tarafından ödenecek vergi borcunun yeni miktarının karara bağlanması şeklinde açıklanmaktadır^{136;137}.

Arabuluculuk servislerine uzlaşma teklifi sunulduğunda bu servis;

- Vergi yükümlülüklerinin mükellefin aleyhine şekilde işlemesi,
- Mükelleflerden vergilendirme yapılmasında bu servis hakkında herhangi bir şüphenin oluşması durumu,
- Uzlaşma teklifinin vergi yönetiminin leyhine olması halinde IRS teklifi kabul etmektedir.

Vergilendirmede şüphe duyulması vergi borcundan ve verginin tahsilatından şüphe duyulması olarak iki durum hakkındadır. Vergi borcunun şüpheli olması demek;

¹³⁵ Vardal, s. 18

¹³⁶ Killian T.M, (2006), Offer in Compromise, **Bankruptcy and Tax Court**, http://taxtime.about.com/od/problemissues/a/031704_2.htm.

¹³⁷ Taşcı, s.134

mükellefin hesaplanan vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanmadığı, haksızlık ve yasa dışı uygulandığını düşünmesidir. Bu durumda vergilendirme tekrar incelenir. Vergi tahsilatındaki şüphe ise; mükellefin vergi borcunun tamamını ödemeye yetecek bir geliri olmaması halinde borcun alınıp alınamayacağının incelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Ayrıca uzlaşmanın kabul edilmesinde bazı özel durumlarda söz konusudur. Bu özel durumlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

- Ciddi bir rahatsızlık yaşaması ve rahatsızlığın uzun bir süre devam etmesi nedeniyle mükellefin vergi borcunun tamamını ödeyememesi,
- Emekli olan ve başka bir geliri bulunmayan mükelleflerin vergi borçlarını ödemeleri takdirde yaşamlarını sürdürebilecek kadar gelirlerinin kalmaması durumunda,
- Herhangi bir özürlülüğü bulunan mükellefin vergi borcunu ödemesi halinde masraflarını giderebilecek bir geliri bulunmaması durumunda .

Uzlaşma müessesine başvuru her türlü başvuru kabul edilmemekte bazı durumlarda bu başvurular red edilmektedir. Uzlaşmanın reddinin gerçekleşmesinde bir yargı söz konusu değildir müessese yapmış olduğu incelemeler sonucunda ve bazı koşulların yerine getirilmemesi halinde başvuruyu red edebilmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

- Vergi borcunu ödemeyen mükellefin vergi borcunu ödemesini engelleyecek herhangi bir nedeni ya da gelir eksikliği bulunmaması,
- Mükellefin gelirine göre çok düşük oranda vergilendirmenin yapılması,
- Vergilendirmenin hesaplanması aşamasında uzlaşma dışındaki ödemelerin gösterilmesindeki eksiklik olması halinde,
- Mükellefin IRS biriminin istediği bilgileri vermekten kaçınması,
- Uzlaşma konu ve kapsamı dışında kalan konular hakkındaki başvurular.

Amerika’da uzlaşma müessesine başvuru ve uzlaşmanın sağlanabilmesi geniş bir konu ve kapsam içerisinde olmasına rağmen Türkiye’den farklı olarak kanunlara uygunluğu ve bilgilerin tam olmasına bağlıdır. Uzlaşmanın sağlanabilmesi için özel durumların olması söz konusudur. Uzlaşmanın sağlanması halinde IRS uzlaşma

sağlanan miktarın kaydı tutmak ve bu kayıtları kamuoyuna açık bir şekilde bulundurmakla yükümlü bir kuruluştur¹³⁸.

Amerika uzlaşma kurumunun Türkiye uzlaşma kurumu ile benzer olan tarafı uzlaşılacak vergi asılları ve vergi cezalarında yapılan indirimlerde herhangi bir sınırlamanın olmaması, uzlaşmanın kayıtlarının tutulmaması ve uzlaşılan miktarın ve uzlaşma konusunun dava konusu olamayacağıdır. Bu nedenle Türkiye uzlaşma müessesesinin almış olduğu eleştiriler Amerika içinde gerçekleşmektedir. Amerika uzlaşma komisyonunun Türkiye'dekine benzer bir başka yapısı da tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapılabilmesidir.

Mükellefin uzlaşmada belirtmiş olduğu yukarıda da yer alan özel durumlar uzlaşma dosyasında belirtilmesi ve bunları kanıtlayan belgelerin dosyaya eklenmesi gerekmektedir.

Amerika uzlaşma müessesine başvuru verginin tahsilatının gerçekleşmesi sırasında da yapılabilmektedir. Kurumun amacı vergi ve cezanın tamamının özel durumlar haricinde her koşulda alınmasının sağlanması ve yargı organlarının iş yükünün azaltılmasının sağlanmasıdır. Uzlaşma sağlandığı anda vergi borcunun bir kısmı alınmaktadır. Uzlaşmanın iptal edilmesi halinde uzlaşmada alınan ve takside bağlanan ödemelerin geri iadesi söz konusu değildir.

Amerika uzlaşma müessesesinin gerçekleştirmiş olduğu uzlaşmalara bakıldığında Türkiye uzlaşma oranına göre farklılıklar olduğu görülmektedir. Türkiye ve Amerika'da 2004-2008 yıllarına ait uzlaşma oranları aşağıdaki Tablo 4.1. ve Tablo 4.2.'de gösterilmiştir¹³⁹.

Aşağıdaki Tablo 4.1 ve 4.2 'ye bakıldığında Türkiye'de sadece tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi başvurusu ve kabul edilen dosya sayısı Amerika uzlaşma müessesesi başvurularından oldukça fazladır. Amerika'da 106.000 başvurudan sadece 20.000'ni kabul edilirken bu durum Türkiye'de oldukça farklıdır. Türkiye'de uzlaşma müessesine başvuruların hemen hemen hepsinin kabulü gerçekleşmekte ve hem vergi hem cezalarda indirim gerçekleşmektedir.

¹³⁸ <http://www.irs.gov/>(15.05.2016).

¹³⁹ Taşçı, s. 112-138

Tablo 4.1. Amerika vergi sisteminde uzlaşma oranları^{140,141}

	2004	2005	2006	2007	2008
Alınan dosya sayısı	106.000	74.000	59.000	46.000	44.000
Kabul edilen dosya sayısı	20.000	19.000	15.000	12.000	11.000
Kabul edilen miktar	275.331	325.640	283.746	228.975	200.103

Tablo 4.2. Türkiye’de Tarhiyat öncesi Uzlaşma Sonuçları¹⁴²

	2004	2005	2006	2007	2008
Alınan dosya sayısı	24.095	15.745	21.431	35.734	32.937
Kabul edilen dosya sayısı	21.777	14.465	19.236	30.604	27.177
Kabul edilen miktar	83.668	76.452	174.992	195.489	237.327

Amerika’da mükelleflerden vergi borçlarını ödemelerinde ödeme güçlerini gösterir bir belge talep edilir. Buradaki nihai hedef hem vergi mükellefinin hem de IRS’ nin çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir uzlaşma yapılmasıdır. Bu teklif mükellefin gelecekteki vergi ödevini yerine getirebilmesinin zeminini hazırlar^{143,144}. Eğer vergi borçlusunun asıl geliri daha önceden belirlenen mükellefin gelirinden daha düşük ise uzlaşmanın gerçekleşmesi ve mükellefin lehine gelişmesi için bir sebep olabilmektedir. IRS’de belirlenen gelirin altında bir gelire sahip olan mükellef uzlaşmaya başvururken ödenmesi gereken harcı ödemek zorunda değildir. Ailede bulunan birey sayıları ve ailenin toplam kazancına göre düşük gelirli bireyin uzlaşma harcını ödeyip ödememesini belirlemektedir. Bu sınır değerler aşağıdaki Tablo 4.3’te gösterilmiştir.

¹⁴⁰ <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/08db16co.xls>

¹⁴¹ Taşcı, s. 138

¹⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı 2004-2008 Yılları Faaliyet Raporları

¹⁴³ <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=111920,00.html>

¹⁴⁴ Taşcı, s. 133.

Tablo 4.3. Düşük gelirli bireylere IRS’de uygulanan uzlaşma harcı muafiyet sınırları^{145;146}

Ailedeki Birey	48 Eyalet (\$)	Hawaii (\$)	Alaska (\$)
1	2.256	2.596	2.819
2	3.035	3.492	3.794
3	3.815	4.388	4.769
4	4.594	5.283	5.744
5	5.373	6.179	6.719
6	6.152	7.075	7.694
7	6.931	7.971	8.669
8	7.710	8.867	9.644
İlave Her Bir Birey İçin	779	896	975

Amerika’da uzlaşma müessesesine başvurabilmek için ödenmesi gereken belirli bir harç miktarı bulunmasına rağmen Türkiye’de böyle bir harç söz konusu değildir. Bu nedenle de harçtan muaf olabilme diye bir şey söz konusu değildir.

Uzlaşma müessesine başvuruda mükellef uzlaşma komisyonuna teklifte bulunur. Uzlaşma müessesesi bu teklifi mükellefin son yıllarına ait gelirlerini göz önüne alarak inceler ve vergi borcunu ödeyip ödeyemeyeceğine karar verir. Bu incelemeyi sistemde oluşturulan bir cetvel yardımı ile gerçekleştirmektedir. Türkiye’de ise böyle bir uygulama söz konusu değildir. Bireylerin geçmiş senelere ait belgeleri istenmemekte ve buda uzlaşma kurumuna başvurmada herhangi bir çekincenin bulunmamasına neden olmakta uzlaşma müessesesinin iş yükünü artırmaktadır.

Amerika’da tüm kayıtların kamuoyuna açık olarak tutulması vergilendirme ve uzlaşma müesseselerinde bir şeffaflık oluşturmaktadır. Ayrıca mükellefi koruma amacı olmadığından devletin menfaati her zaman söz konusu olduğundan kanunilik ilkeleri geçerlidir. Bu şekilde de mükellefler arasında herhangi bir ayrımcılığın gelişmesi farklı görüşlerin ortaya çıkması engellenmektedir. Tüm bu yönleriyle eleştirilere daha kapalı bir yapıya sahiptir.

¹⁴⁵ IRS, Offer in Compromise Booklet, Form 656-B (03-2009) Catalog Number 52133W (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>)

¹⁴⁶ Taşcı, s. 140

4.5. İsveç

Burada Türkiye’de olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarının söz konusu olması halinde bunların çözümünde idari ve yargısal çözüm yolları vardır. Bu iki çözüm yollarında da mükellef ve idare dinlenir ve uzun araştırmalar yapılır. Ancak İsveç’te mükellefin yargı yoluna gitmesi tercih edilmektedir. İdari yolla çözümü yolu uzlaşma müessesesi olarak bilinirken yargı yolundaki işleyiş Türkiye’dekine benzerlik görülmektedir.

İsveç’te uyuşmazlıkların çözüm yollarında yargı yolu özendirildiğinden ve kanunların açık ve net bir şekilde belli olmasından dolayı uzlaşma müesseselerine başvuru oldukça az olmaktadır.

Burada yargı yoluna başvuru yapmada öncelikli olarak yargıya sunulacak olan belgelerin taraflara verilmesi ve idarenin de mükellefinde davaya hazır olarak gelmesi ve davanın bu şekilde kısa bir sürede çözüme ulaşması hedeflenmektedir. Türkiye’de uzlaşma sağlanamaması durumunda mükellef eğer isterse yargı yoluna başvurmaktadır. Ancak İsveç’te uzlaşma sağlanamadığı takdirde yargı yolu kendiliğinden başlamış olmaktadır.

Almanya ve Fransa’da olduğu gibi İsveç’te de vergi kanunları işlemektedir. Burada kanunlar basit ve açık bir şekilde bulunmaktadır. Kanunilik, adalet ve eşitlik gibi terimler ön plandadır. Bu nedenle de uzlaşma müesseselerine başvuru oranı oldukça düşüktür.

Uzlaşma müessesine başvurulduktan sonra uzlaşmanın kabulü gerçekleştiğinde ve incelemeler yapılma esnasında eğer mükellefin kanunları aldatma gibi bilerek yaptığı şeyler ortaya çıkar ise; uzlaşmanın reddi gerçekleşir ve olay yargıya direkt olarak taşınır. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmemekte kasıt unsuru Almanya’da da önemli bir unsurdur. Ancak burada farklı olarak olay yargıya intikal etmektedir. Kanunların üstünlüğü her zaman söz konusu olmakla birlikte mükelleflerin daha dikkatli davranmaları gerekmekte ve böylece uyuşmazlık oranları azalmaktadır. Türkiye’de ise kasıt unsuru sadece tarhiyat öncesi kaçakçılık, tarhiyat sonrasında ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük durumlarında dikkate alınmaktadır.^{147;148}

¹⁴⁷ Nexia, R, (2001), **Swedish Tax System**, Nexia International, London, Great Britain, s. 834.

¹⁴⁸ Taşcı, s. 129

4.6. İngiltere

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünün esasını, uyuşmazlığın henüz çıkmadan evvel çözüme ulaştırılması oluşturur. Uyuşmazlığın çıkmasının önlenemediği durumlarda ortaya çıkan sorunlar ise büyük ölçüde uzlaşma ile giderilmektedir¹⁴⁹. Aynı zamanda İngiltere vergi ödevlerini yerine getirmede en dikkatli davranan bireylere sahip bir ülkedir.

İngiltere’de yargı yoluna başvurmadan önce idari yola başvurma şartı vardır. Bu ülkede de vergi uyuşmazlıkları çok düşük oranda görülmektedir. Bunun nedeni; iyi planlanmış ve etkin şekilde kullanılan bir vergi sistemine sahip olmaları, vergi alacaklarını zamanında ve eksiksiz almak istemeleri, gelir beyanlarının yapılmasını sağlamaları, denetimlerinin düzenli şekilde yapılması ve kayıtlı olarak gerçekleşmesi ve vergi sisteminin yeni oluşmuş olmaması çok uzun senelerdir var olması ve sistemin ülkede yerleşmesidir¹⁵⁰. Türkiye’de bu yapının tam olarak yerleşmiş olmaması getirilen yeni düzenlemelerle kanunlarda değişikliklerin sürekli olması ve mükelleflerin bu yeni gelişmeleri takip edememeleri nedeniyle bilinçsiz olmaları anlaşmazlıkların yüksek oranda olmasına sebep olmaktadır.

İngiltere’de ‘erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir’ ilkesinin maliye bakanlığınca benimsenmiş olması vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasını engellemekte çıkan uyuşmazlıkları da idari yolla çözmeye çalışmak ve yargıya intikal etmesini engelleyen bir süreç olmuştur. Benimsenen bu ilkeyle beraber vergi uyuşmazlıkları meydana gelmeden önce çözülmesi sağlanmaktadır. Uyuşmazlık doğması durumunda uzlaşma yoluna gidilmekte ve eğer mükellef vergi uyuşmazlığında haklı olduğu takdirde uzlaşmadan vazgeçme hakkı da bulunmaktadır¹⁵¹. İngiltere’nin benimsemiş olduğu ilkeyi bir anlamda da Türkiye’de benimsenmiştir. Bu nedenle de Türkiye’de uzlaşma müessesesi oldukça fazla derecede kullanılmaktadır. Burada idare vergi miktarının bir kısmından vazgeçebilmektedir. Bunun nedeni ise alınması gereken verginin büyük bir kısmının bir an önce alınması ve devlet hazinesine girmesini

¹⁴⁹ Vardal, s. 21

¹⁵⁰ Nas, s. 43

¹⁵¹ Akdoğan, A, (1994), İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeleri, *Yeni İş Dünyası*, Eylül Sayı: 59, s.39; Mervyn Lewis (1977), **British Tax Law**, Macdonalt and Evans, Bungay, s. 476.

sağlamak içindir. Vergi miktarının tamamının ya da daha fazlasının zamanından sonra alınması önemsenmemektedir. Çünkü kamunun işlerinin aksamaması gerekmektedir. Bireylere hizmet vermekteki devletin en büyük finans kaynağı vergi ödemeleri olması nedeniyle bu vergilerin zamanında alınması Türkiye içinde oldukça önemlidir.

İngiltere uzlaşma müessesesinde yükümlülük vergi idaresi ve vergi müfettişleri üzerindedir. Bu kurumlar mükellefe gerektiği zaman yapılması gereken ikazlardan da sorumludurlar. Burada mükellefin kasıtlı bir tutumda bulunmaması yeterli bir nedendir. Diğer ülkelerde olduğu gibi kasıt ve hileli bir davranış verginin doğrudan alınması için yeterlidir. Bu durum sadece Türkiye’de farklılık göstermekte mükellef bilinçli ve kasıtlı bir şekilde de vergi ödemesinden kaçınması halinde bile uzlaşma sağlanabilmektedir.

Uzlaşma müessesinde pazarlık yapmak yerine mükellef ile uyuşmazlık nedenleri konuşulmakta ve mükellef ikna edilerek verginin alınması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çoğu zamanda da mali idare bu konuda başarılı olarak uzlaşmayı sağlamaktadır¹⁵².

Vergi uyuşmazlığı uzlaşma yoluyla çözümlenemediğinde, “Commissoner of Inland Revenue” adı ile anılan komisyona başvurularak uyuşmazlığın giderilmesi sağlanmaktadır. Bu komisyonda idarenin yöneticilerinin yanı sıra bölgenin üst düzey işadamları yer almaktadır. Uygun görüldüğü takdirde yani mükellef haklı olduğu zaman vergi miktarları düşürülebilmektedir. Ayrıca sadece Londra’da “Special Commission of Inland Revenue” adı ile bilinen yargısal alanda uyuşmazlığı gideren bir kurum bulunmaktadır¹⁵³.

4.7. Danimarka

Vergi oranları en yüksek olan ülkelerden biri Danimarka’dır. Buna rağmen vergi toplamasında başarılı bir ülkedir. Bu ülkede toplum ve kurumlar arasında bir güven söz konusudur. Vergilerden sorumlu olan birimler merkezi ve mahalli hükümettir.

Danimarka’da gelir ve kurumlar vergisi geçici olarak belirlenen bir vergi ödemesi ile toplanır. Bu vergiler bireylerin bildirdikleri gelirlere göre ya da bir önceki senelerde

¹⁵² Baysal, M, (1956), **İngiltere’de Mali Kaza**, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, s. 70

¹⁵³ Kotay, F. (2008). “Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:108, s.102-108.

ödemiş oldukları vergilere göre belirlenmektedir. Daha sonrasında esas vergi miktarları hesaplanarak eğer birey fazla vergi ödedi ise bireylere geri iade edilir noksan ödenen vergi miktarları da bireyler tarafından dâhili gelir müdürlüğüne tekrar ödenir¹⁵⁴.

Danimarka’da da diğer ülkelerde olduğu gibi vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı yolu ile çözüme kavuşmaktadır. Ancak Danimarka’da idari çözüm yolu merkezi idare tarafından yapılmamakta bölgesel olarak ayrılmakta ve her bölgeye ait kurumlar tarafından uyuşmazlıklar giderilmektedir. Burada 275 tane mahalli vergi dairesi, 25 ilçe vergi dairesi ve 14 ilçe tarh daireleri bulunmaktadır. Burada mahalli uyuşmazlıkların çözümü idari çözüm yolu iken, bölgesel uyuşmazlıkların çözüm yolları yargısal çözüm yoludur. Bazı durumlarda da uzlaşma yolu tamamen kapatılmıştır. Uyuşmazlıkların çözümünde en üstte yer alan makam ulusal vergi mahkemeleridir.

Matrahın büyüklüğüne göre uyuşmazlıkların çözümü uzlaşma yolu ile olmaktadır. Vergi mükellefi ve idarenin belirlediği matrahların birbirinden farklı olması vergi uyuşmazlığının meydana gelmesini sağlar. Matrahların hesaplanmasında bir hata ortaya çıkmışsa eğer hiçbir kuruma başvurmadan bu hatalar düzeltilebilir ancak çok fazla farkların ortaya çıkması durumunda idari ya da çözüm yoluna başvurulmaktadır¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Haaning, T, (1999), **Doing Busines And Investing in Denmark**, Pricewater House Coopers, Denmark, January, s .63.

¹⁵⁵ Alemdar, F, (2008), “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları**; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi”, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İzmir, s. 173

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi bireylerin devlete karşı olan bir borcudur. Ödeme gücü olan her vatandaş devlete karşı vergi ödemekle sorumludur. Alacak verecek söz konusu olduğu her durumda bir uyuşmazlığın ortaya çıkması muhtemeldir. Vergi uyuşmazlıkları halinde uyuşmazlığın giderilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan ilki idari çözüm yolu diğeri ise yargısal yoldur. İdari çözüm yollarından en çok başvurulanan yöntem uzlaşma kurumu olduğu görölmektedir. Mükellef uyuşmazlık halinde bu iki yoldan istediğini seçebilmekte hatta önce idari yola başvurarak uzlaşma sağlanamadığı takdirde yargı yoluna tekrar başvurabilmektedir. Ancak uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellefe yargı yolu kapanmaktadır. Uzlaşma komisyonunun vermiş olduğu karar kesindir ve kararı şikâyet etme mercii yoktur. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidip uzlaşma sağladıktan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine de başvuru yapamamaktadır. Aynı konu için uzlaşma konularından sadece birini seçmek zorundadır. Genellikle bireyler uyuşmazlıklarda idariyi hatalı buldukları zamanlarda doğrudan yargı yolunu seçerken hatalı olma payları olduğunda uzlaşma yolunu tercih etmektedirler.

Türkiye’de uzlaşma kurumu idari ve vergi mükellefi arasında oluşan uyuşmazlıkların pazarlık yapılarak çözümlenmek ve yargıya intikal etmesini önlemektedir. Uzlaşma iki şekilde gerçekleşmektedir. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasında belirli farklılıklar bulunmaktadır. Tarhiyat öncesinde ikmalen ve re’sen tarhiyat yapılırken, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde bunlara ilaveten idarece tarhiyatta yapılmaktadır. Uzlaşmada belirli bir miktar sınırlaması yokken tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı daha geniş olduğu görölmektedir.

Uzlaşmanın amacı alınması gereken vergi miktarını en hızlı şekilde alınarak devlet hazinesine girmesini sağlamak ve aynı zamanda yargı organlarının işini hafifletmektir. Aynı zamanda bu müessese mükellefi korumaktadır. Ancak uzlaşma kurumunun

yapılan değişikliklere rağmen halen eksikliklerin olduğu görölmekte ve bu eksiklikleri gidermek içinde yeni değişikliklere ihtiyacı olduğu görölmektedir.

Diğer ölkelerde uzlaşma sağlanması durumunda vergi aslı ve vergi cezalarında yapılan indirimler oldukça az iken Türkiye’de bu farklıdır. Türkiye’de uzlaşma ile neredeyse vergi cezalarının tamamının tarhı iptal edilirken vergi asıllarında da kayda değer bir indirim gerçekleşmektedir. Buda vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflere adaletsizlik yapılmasına neden olmaktadır. Uzlaşmaya giden mükellef hem vergisini zamanında ödememekte de hem de ödemesi gereken vergiden daha azını ödemektedir.

Türkiye’de diğer ölkelerin aksine uzlaşma müessesine başvurmada herhangi bir şart bulunmamaktadır. Buda mükelleflerin uzlaşma müessesine başvurmada herhangi bir çekince göstermemesine neden olmakta ve kanunların düzgün bir şekilde işlememesine yol açmaktadır.

Tüm bunlara bakıldığında uzlaşma müessesesi devletin mükellefe göstermiş olduğu vergi affı olarak da düşünölmektedir. Uzlaşma müessesinin eleştiri almasına neden olan bu durumlar ve kurumun yapısından kaynaklanan olumsuzlukların ortadan kaldırılması için bazı düzenlemelerin yapılması ön görölmektedir.

Türkiye’de uzlaşma müessesinin daha etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için bazı düzenlemelerin getirilmesi gerekmektedir. Diğer ölkelerle kıyaslandığında Türkiye’nin uzlaşma müessesesi bakımından daha esnek ve açık yönlerinin olduğu görölmektedir. Bu hem müessesenin iş yükünü artırmakta, hem mükelleflerin vergilerini zamanında ödememelerini özendirmekte hem de devleti zarara uğratmaktadır. Aynı zamanda görölmektedir ki uzlaşma müessesinde eşitlik adalet söz konusu değildir. Bunun yanı sıra yargının gücünde arka planda kalmaktadır. Diğer ölkelerde olduğu gibi bu açık olan kapıların önleri kapatılmakta ve bazı önlemler alınmalıdır.

Bu önlemlerden bahsetmek gerekirse; vergi ve vergi cezalarında uzlaşma müessesinde indirim uygulanırken bu indirimlerin belirli bir çerçeve ve kurallara dayanarak yapılması gerekmektedir. Kişilerin günlük durumlarına göre ya da farklı kurumların görüş farklılıkları nedeniyle aynı konuda farklı mükelleflere yapılan indirimlerdeki farklılıkların olması engellenmelidir. Vergi aslında indirim yapılırken ya da uzlaşmanın sağlanıp sağlanamaması durumu bireyin ödeme gücü ve ödemeyi gerçekleştirmesi durumunda günlük yaşamını devam ettirip ettirememesine bakılarak

yapılacak indirimler belirlenmelidir. Bunun dışında yapılan indirimler kanunilik ilkesine aykırı durumların meydana gelmesine neden olmaktadır. Uzlaşma esnasında yapılan indirimler vergi aslı ve vergi cezaları için makul seviyelerde olmalı cezanın tamamından vazgeçilmemelidir. Mükellefleri bu şekilde özendirmek yerine makul seviyelere indirerek cezalarını ödemeleri sağlanmalı bu şekilde caydırıcı bir yöntem uygulanmalıdır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına bakıldığında cezaların hemen hemen hepsinin kaldırıldığı görülmektedir. Bu şekilde cezanın caydırıcılık yönü ortadan kaldırılmış olmaktadır. Türkiye dışındaki diğer ülkelere bakıldığında ise cezalarda makul seviyede indirimler yapılmakta vergi aslında ise neredeyse hiç indirim uygulanmamaktadır. Buda mükellefin ödevini yerine getirmekte daha saygılı ve dikkatli olmasını sağlamaktadır.

Uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşılan miktarların ödenmesi için belirli sürelerin kesin olarak tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle de belirlenen sürelerde ödemelerin düzenli olarak yapılıp yapılmadığı denetlenmelidir.

Bir bireyin uzlaşma komisyonuna başvuru yapabilmesinde sınırlama getirilmelidir. Bir birey farklı konular üzerine farklı zamanlarda istediği kadar uzlaşma yoluna gidememelidir. Vergi uyuşmazlıklarında bireyin bilgisizliği öne sürülüyorsa eğer birey ilk uzlaşma yoluna gittiğinde uzlaşmayla ilgili bilgileri edinmiş olacaktır ve farklı konularda aynı bahaneyi göstererek bu yola başvuru yapmasının önü kesilmelidir.

Uygulamada bireylere farklı yaklaşımlar farklı indirimlerde bulunmak bazı zamanlarda da kişilerin bireysel korumalarından kaynaklanmaktadır. Bunu kanıtlamak açığın bu kadar fazla olduğu bir sistemde oldukça zor olması nedeniyle bireylerin yakınlarını kayırmasının önüne geçilememektedir. Vergi aslı ve vergi cezalarında uzlaşma ve yapılan indirimlerin kayıt altına alınması belgelendirilmesi bunun önlenmesinde alınacak önlemlerden en önemlisidir. Uzlaşmada gerçekleştirilen görüşmelerin kaydının alınması ve kamuoyuna açık bir şekilde tutulması aynı durumdan uyuşmazlık yaşayan diğer mükellefler için yol gösterici olmakla birlikte eşitliğin sağlanmasında da oldukça önemlidir.

Uzlaşma komisyonuna başvuru sonucunda uzlaşmanın sağlanmasındaki karar kesindir ve bu karar üzerine dava açılamamaktadır. Ancak bu durumda komisyonun yetkilerinin sınırlandırılması gerekmektedir. Bazı durumlarda komisyon mükellefi haklı

bulduğunda tarhiyatın tamamını bile ortadan kaldırabilmekte kendilerini yetkili bulmaktadırlar. Komisyonlara yetki sınırlandırılması getirilmesi bakılacak vergi konularının ve matrah miktarlarının ayrılmasına neden olacak sistemdeki karmaşıklık ortadan kaldırılmış olacaktır.

Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde olması ve vergi mükelleflerinin kayıtlı olarak faaliyet göstermeleri sağlanmalıdır. Türkiye’de vergi denetimleri yok denecek kadar az bir şekilde uygulanmakta uygulanan denetimlerde kayıtlı faaliyet gösteren yükümlüler üzerinde gerçekleştirilmektedir. Denetimin az yapıldığı bir yerde usulsüzlük ve bireyin kendi amacını korumaya yönelik davranışlarında artış görülmesi oldukça normal bir davranıştır. Düzenli ve kayıtlı bir şekilde vergi denetimlerinin yapılması kaçakçılık ve usulsüzlük suçlarının azaltılmasında önemli rol oynayacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda oluşturulan vergi elemanlarının da bireylere ait belli bilgilere ulaşmasında kolaylıklar sağlanmalıdır. Bu şekilde de bireylerin yanlış beyanları önlenmiş olacaktır. Bu konuda Avrupa Birliği’nin göstermiş olduğu özen örnek alınması gereken bir sistemdir.

Bireyler üzerinde vergi bilincinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Her geçen gün vergi yükümlülüğünün artması bireylerin üzerinde baskı oluşturmaktadır. Buna paralel olarak bireylerin gelirlerinde artış sağlanamaması vergi yükümlülükleri ile birlikte gelirlerinin azalması bireyleri vergi ödemekten kaçırın nedenlerden biridir. Bireylerin vergi borcu ödemesinde topluma olan fayda ve yararlarını bilmesi almış oldukları eğitimlerle paralellik göstermektedir. Vergi bilincini geliştirmenin yollarından biriside toplumun devlete olan güvenini sağlamaktadır. Bunun içinde toplum vermiş olduğu vergilerin ne şekilde kullanıldığını bilmesi devlete güvenmeleri için önemli bir adımdır. Vergi yükümlülerinin ödevlerini yapmakta bilinçli olması vergi uyumsuzluklarının azalmasına neden olmakta böylelikle de idari ve yargının iş yükünü hafifletmektedir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- Akdoğan, A, (2006), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Aksoy, Ş, (1999), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul
- Arıca, M. N, (1989), *Vergi Usul Kanunu*, Ankara
- Arıkan, Z, Tosuner, M, (2005), *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, Eylül
- Bayraklı, H. H., (2005), *Genel Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Afyon
- Bilici, N, (2008), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Bilici, N, (2011), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Candan, T, (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Çelebi K, Muter B. N, Sakıncı Süreyya, (2008), *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çankaya A. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi, Bursa 2007
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Güneş, G, (2008), *Verginin Yasallığı ilkesi*, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul Mart 2008
- Karakoç, Y,(2007), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları

- Kızılot, Ş, (2006), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Ş, Kızılot, Z, (2007), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara
- Kocahanoğlu, O, S, (1982), “*Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*”, İstanbul.
- Kışhalı, Y, Işıklılar, S, (1998), *Genel Muhasebe*, Beta Yayınları, İstanbul
- Nadaroğlu, H, (1981), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, 4. Baskı
- Nexia, R, (2001), *Swedish Tax System*, Nexia International, London, Great Britain
- Nihat SAYAR, *Kamu Maliyesi* Cilt 1, İ. İ. T. A, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, İstanbul, 1975
- Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (2003), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 11. Bası, Ankara
- Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (2006), *Vergi Hukuku(14.Baskı)*, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Sayar, N, (1975), *Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, İstanbul
- Taş, M, (2003), *Vergi Yargısı*, Ekin Kitabevi, Bursa
- Turhan , S., (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Ktabevi, 5.Baskı, İstanbul
- Uluatam, Ö. (1995), *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayınevi, Ankara .

Tezler

Baki, M, H, (2008), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi Adana

Binokay, M.D. (2010), *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa

Çoban, R, (2008), *Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta

Dolgun, K, P, (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Ve Uzlaşma*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa

Eren V, (2006), *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Aralık

İşbilir Ş, (2008), *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül

Kalaycı, T, (2013), *Vergi Cezalarının İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Yüksek Lisans Tezi

Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Öncel, M, Kumrulu, A. ve Çağan, N, (2003), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül.

Pazarlıoğlu, E, (2010), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi

Şimşek, M, (2010), *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum

Taşcı, K, (2010). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı

Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Vardal, Z.B.(2009). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

. Yılbaşı, H, (1998), ” *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu*”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1998

Yüksel, C, (...), *Kamu Maliyesi*, Mersin Üniversitesi, Ders Notları, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Dergiler

Akdoğan, A, (1994), İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeleri, *Yeni İş Dünyası*, Eylül Sayı: 59, s.39; Mervyn Lewis (1977), *British Tax Law*, Macdonalt and Evans, Bungay

Alemdar, F, (2008), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi”, *M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu*, İzmir.

Bahar, C, O, (1999), “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında uzlaşma”, *Vergi Dünyası*, Sayı:255

Baysal, M, (1956), İngiltere’de Mali Kaza, *Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Yayınları*, Ankara

Benlikol, S., ve Akgür, M, (2002), Avrupa Birliğinde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, *İstanbul Ticaret Odası*, Yayın no: 2002-14

Çomaklı, Ş, E (2008), Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme, *Yaklaşım*, Sayı: 182

Dardağan, F, (2005), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edenlerce Dikkat Edilmesi Gereken Önemli Bir Husus”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 211

Debatın, H, (1981), Analysis Of The German Tax System, International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s.A-2/

Dönmez, G, (2014), Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesine Yönelik Analiz ve Çözüm Önerisi, *Vergi Mevzuatı ve Uygulamasına İlişkin Proje Çalışması*, Elazığ Defterdarlığı, Proje Danışmanı, Erdoğan Yıldıraner

Fischer, H, (2008) Feilschen mit dem Finanzamt, *Der Steuer-Tipp, Manager Magazin*

Haaning, T, (1999), *Doing Busines And Investing in Denmark*, Pricewater House Coopers, Denmark, January

Kıldış, Y, (2006), Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, Dokuz Eylül Üniversitesi İBF Maliye Bölümü, *E Makale Dergisi*, Sayı:33

- Kızılot, Ş, (1999), “Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı-I”, *Hürses*
- Kotay, F. (2008). “Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:108, s.102-108.
- Metin, K, (1992), “Vergi Davalarının Açılması ve İdari Yargı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz – Ağustos 1992, Sayı: 61,
- Nas, A, (2008), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları”, *Yaklaşım*, Ekim, Sayı: 202.
- Ozansoy, A, (2000), “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, sayı:89
- Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N, (1998), “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II” , *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:21, Sayı:1
- Özdemir, M, (2004), “Uzlaşma Hükümleri Kesin Değil Midir?”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 15 Aralık 2004, Sayı: 430
- Özyer, M. A, (1998), “Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik”, *Maliye Postası*, 1 Eylül 1998
- SARUÇ ve Ark, (2010), Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, Prof. Dr. Atyaç Eker’e Armağan, *Sakarya Üniversitesi Yayınları*, 1. Baskı 2010 Sakarya
- Sivrikaya, H, (2003), Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:385
- Tezel, A, ve Saban, N, (1997), ”Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu”, *TESEV*, İstanbul, 1997
- Tuncer, S (1986), Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 60, Sayı: 4-5
- Turmangil, C (1987), Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:39, Sayı: 1-4
- Ufuk, M. T, (2002), “Pişmanlıktan Yararlanma Şartları Ve Sonuçları”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları*, Sayı:374

Yılmaz, .E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Sayı:1-2,



İnternet

Çetinkaya O, **Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı**,
<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazi%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf>

<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/86482.asp>

<http://www.danistay.gov.tr/> (Danıştay 4. D., 11.1.1996 tarih ve E: 1994/4274 ve K: 1996/97 sayılı kararı)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf

[http://www.irs.gov/\(15.05.2016\)](http://www.irs.gov/(15.05.2016)).

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=111920,00.html>

<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/08db16co.xls>

https://tr.m.wikipedia.org/wiki/T.C._MaliyeBakan%C4%B1%C4%9F%C4%B1Vergi_Denetim_Kurulu_Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1.

www.vergisorunlari.com.tr

TÖUY, (2011), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm>
(Erişim: 03.05.2016)

Killian, T, M, (2006), Offer in Compromise, **Bankruptcy and Tax Court**,
http://taxtime.about.com/od/problemissues/a/031704_2.htm

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2006 tarih ve 2702 sayılı özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Örnek Müktezalar", Mevzuat, (Çevrimiçi),<http://www.ivdb.gov.tr>

IRS, Offer in Compromise Booklet, Form 656-B (03-2009) Catalog Number 52133W (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>)

Tebliğler

Dan. 4. Dairesi 12.06.2007 tarihli ve E.2007/950, K.2007/1950 sayılı kararı.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2004-2008 Yılları Faaliyet Raporları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2007-2008 Yılları faaliyet raporu

352 sıra nolu VUK Genel Tebliği



TEŞEKKÜR

Tez konumu seçerken isteklerimi göz önünde bulundurup, tez çalışmalarımın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren Sayın hocam Doç. Dr. Hakan Taştan'a eğitim hayatım boyunca bu günlere gelmemde büyük pay sahibi olan annem ve babam Fatma & Murat Özkan'a tüm zorlukları benimle göğüsleyen ve hayatımın her evresinde bana destek olan değerli eşim Yaman Murat Kerimoğlu'na sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Z. Nur ÖZKAN KERİMOĞLU

Haziran-2016

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)

Adı Soyadı : Z. Nur ÖZKAN KERİMOĞLU
Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul / 01.01.1990
İletişim Bilgileri : (0554) 425 58 09 / nozkan687@gmail.com

Eğitim Durumu (Kurum ve Yıl)

Lise : Y.D.A. Gültepe Lisesi (Türkçe-Matematik) / 2007
Ön Lisans : İstanbul Arel Üniveristesi –İletişim Fakültesi –
(Halklaileşkiler ve Reklamcılık) / 2010
Lisans : Anadolu Üniversitesi –İşletme Fakültesi –
(İşletme) / 2012
Yüksek Lisans : Okan Üniversitesi –Sosyal Bilimler Enstitüsü –
İşletme Ana Bilim Dalı – (Muhasebe ve Denetim)/2016