

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI
VE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Selda SOYÖZ CİMBAR
1030214178

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN

ISPARTA-2015



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ SAVUNMA
SINAV TUTANAĞI



Tez Savunması 2

(İkinci kez sınava girenler için)

Tarih: 16.06.2015

Enstitü Yönetim Kurulunun 11/6/2015 tarih ve 17/b sayılı kararıyla oluşturulan jürimiz Maliye Anabilim Dalı Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS öğrencisi Selda Soyöz Cimbar 'nın "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Ve Uygulamadaki Etkinliği" başlıklı tezini incelemek ve değerlendirmek üzere 16/6/2015 tarihinde saat 14.0'da toplanmış ve adayı tez savunmasına almıştır.

Lisansüstü Yönetmeliği Madde 25 uyarınca adaya dakika süreyle teziyle ilgili sorular yöneltilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonunda adayın tezinin aşağıda belirtilen sebeplerle,

☒ Tezin kabul edilmesine

(Öğrenci, varsa jüri tarafından gerekli görülen düzeltmeleri yaparak, tezinin onaylı son şeklini bir (1) ay içinde Enstitü'ye teslim etmelidir.)

☐ Tezin reddedilmesine

(Öğrenci, yeni tez konusu belirlemelidir.)

*Tez adı değişikliği yapıldı/yapılmadı.
oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.
Gereği için arz olunur.

"VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ
ÇÖZÜM YOLLARI VE UYGULAMADA
KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ"

Jüri	Adı Soyadı	Üniversite-İmza	İmza
Danışman	: Doç. Dr. Ramazan Armağan	SDÜ.İİBF.	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK	SDÜ.İİBF.	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Ceyda SATAP	SDÜ.İİBF.	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Serdar ÇİÇEK	SDÜ.İİBF.	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Mustafa TATTAK	USAKÜ.İİBF.	

Ek :Her Bir Jüriye Ait Tez Değerlendirme Jüri Raporları

Enstitü Yönetim Kurulu Kararı	Tarih:	Karar No:
Bu form danışman tarafından düzenlenerek 3 gün içerisinde ilgili Anabilim Dalı aracılığı ile Enstitüye teslim edilir.		



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Selda SOYÖZ CİMBAR
17.06.2015

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI VE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

SELDA SOYÖZ CİMBAR

Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Yüksek Lisans Tezi, 185 Sayfa, Haziran 2015

Danışman: Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN

Geçmişten günümüze vergiler kamu ihtiyaçlarının finansmanında en önemli gelir kaynağı olmaktadır. Bundan dolayı vergi mükellefi ile vergi idaresinin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili olarak görüş ayrılığına düşmeleri sonucu vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari ve yargısal çözüm yolu olmak üzere iki farklı yol bulunmaktadır.

Çalışmamızda, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ayrıntılı bir şekilde incelenerek, idari çözüm yolları içinde en çok tercih edilen uzlaşma kurumunun avantaj ve dezavantajları belirtilmiş ve sayısal verilerde kullanılmak suretiyle vergi sistemimizde bulunmasının gerekliliği tartışılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın ilk iki bölümünde vergiye ilişkin temel kavramlar, vergi uyuşmazlığı kavramı, ne şekilde doğduğu ve uyuşmazlığın idari ve yargısal yolla çözümlenmesi sürecinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde, uzlaşma kurumunun Türkiye’deki yapısı incelenmiş, son bölümde ise uzlaşmanın farklı ülkelerdeki uygulamaları, uygulama sonuçları, faydaları, uzlaşmaya yönelik eleştiriler, sayısal veriler ve uygulamaya yönelik aksaklıklar üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma, Uzlaşma Kurumu Uygulamaları.

ABSTRACT

ADMINISTRATIVE SOLUTIONS OF TAX DISPUTES AND EVALUATION OF COMPROMISE METHOD

SELDA SOYÖZ CİMBAR

**Süleyman Demirel University, Institute of Social Sciences, Department of Public
Finance, Master Thesis, 185 paged, June 2015**

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN

Taxes, from past to present, are the most important financial source to meet public needs. Thus, tax disputes are arisen because of disagreement between revenue administration and taxpayers about implementation of tax laws. There are administrative and judicial solutions that overcoming with tax conflicts in Turkey.

In this study, administrative solution of tax conflicts are analysed with all details. The advantages and disadvantages of compromise way which is preferred among administrative solutions is indicated. Additionally, existence necessity of this way in our tax system by using in numeric data is discussed. Within this framework, especially in first two section, it is mentioned about fundamental tax concept, tax dispute concept, how it is arisen and analysis process of disputes by administrative and judicial ways. In the third section, structure of compromise way in Turkey is analysed. Finally in the last section, it is dwelled on compromise way of the other countries' practice and its results, benefits and critics; numeric data and practice failure.

Key words: Tax, Tax Disputes, Administrative Solution, Compromise, Compromise Authority Applications.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR	viii
TABLolar.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN

TEMEL KAVRAMLAR.....	4
1.1. Verginin Tanımı.....	5
1.2. Verginin Konusu.....	6
1.3. Verginin Alacaklısı	6
1.4. Verginin Mükellefi.....	7
1.5. Vergi Sorumlusu	8
1.6. Vergiyi Doğuran Olay.....	10
1.7. Vergi Matrahı	11
1.8. Verginin Tarifesi.....	12
1.9. Verginin Tarhı	12
1.9.1. Beyannameye Dayanan Tarh	13
1.9.2. İkmalen Vergi Tarhı	14
1.9.3. Re'sen Vergi Tarhı	15
1.9.4. Verginin İdarece Tarhı.....	16
1.9.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh.....	16
1.10. Verginin Tebliği.....	17
1.10.1. Tebliğ Türleri	
1.10.1.1. Posta İle Tebliğ.....	19
1.10.1.2. Memur Aracılığıyla Tebliğ	19
1.10.1.3. Daire ve Komisyonunda Tebliğ	19
1.10.1.4. İlan Yoluyla Tebliğ.....	20
1.10.1.5. Elektronik Ortamda Tebliğ	21
1.10.2. Hatalı Tebliğler.....	21
1.10.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler	22
1.10.4. İhbarname Esası.....	23
1.11. Verginin Tahakkuku.....	23
1.12. Verginin Tahsili	25

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI.....	26
2.1. Vergi Uyuşmazlıkları.....	26

2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri	26
2.1.1.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması	27
2.1.1.1.1. Yetki Açısından Hukuka Aykırılık	28
2.1.1.1.2. Şekil Açısından Hukuka Aykırılık	29
2.1.1.1.3. Sebep Açısından Hukuka Aykırılık	30
2.1.1.1.4. Konu Açısından Hukuka Aykırılık	31
2.1.1.1.5. Amaç Açısından Hukuka Aykırılık	32
2.1.1.2. Vergi İncelemeleri	32
2.1.1.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	33
2.1.1.4. Matrahın Düşük Beyanı	33
2.1.1.5. Verginin Ödenmemesi	34
2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yerleri	34
2.1.2.1. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi	36
2.1.2.2. Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi	38
2.1.2.2.1. Vergi İdaresi	38
2.1.2.2.2. Vergi İdaresinin Yapısı	38
2.1.2.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi	39
2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları	39
2.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	39
2.2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri	42
2.2.1.1.1. Hesap Hataları	42
2.2.1.1.1.1. Vergi Matrahında Hata	42
2.2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hata	44
2.2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması	44
2.2.1.1.2. Vergilendirme Hataları	45
2.2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	45
2.2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata	46
2.2.1.1.2.3. Verginin Konusunda Hata	47
2.2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	48
2.2.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	49
2.2.1.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Yöntem ve Yetki	49
2.2.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları	50
2.2.1.4.1. Re'sen Düzeltme	51
2.2.1.4.2. Başvuru Üzerine Düzeltme	51
2.2.1.4.2.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması	52
2.2.1.4.2.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması	53
2.2.1.5. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı	54
2.2.1.6. Düzeltmenin Sonuçları	54
2.2.2. Pişmanlık ve Islah	55
2.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı	56
2.2.2.1.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler	57

2.2.2.1.2. Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar	57
2.2.2.2. Pişmanlık Ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler	58
2.2.2.3. Pişmanlık Ve Islah Talebinin Reddedilmesi Durumunda Yapılacak İşlemler	60
2.2.2.4. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi.....	60
2.2.2.5. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Sonuçları.....	60
2.2.3. Cezalarda İndirim.....	63
2.2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı	65
2.2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları	66
2.2.3.2.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması	66
2.2.3.2.2. Vergi İdaresine Yasal Sürede Başvurulması	66
2.2.3.2.3. Ödemenin Kanunda Öngörülen Sürelerde Yapılması	67
2.2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı	67
2.2.4. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi.....	70
2.2.4.1. Uzlaşma Kurumunun Amacı.....	71
2.2.4.2. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Dayanakları.....	734

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI.....	789
3.1. Türkiye’de Uzlaşma Kurumu Uygulamaları	789
3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu ve Kavramı	789
3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	80
3.1.2.1. Verginin Türü Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu	801
3.1.2.2. Cezanın Türü Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu	812
3.1.2.3. Tarhiyat Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu	823
3.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Oluşturulan Komisyonlar	834
3.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturuluş Şekli	845
3.1.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	845
3.1.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları	856
3.1.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları.....	856
3.1.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları.....	856
3.1.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu	856
3.1.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	856
3.1.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Çalışma Usul ve Esasları.....	878
3.1.3.4. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği.....	889
3.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci	90
3.1.4.1. Uzlaşma Talebi.....	90
3.1.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	90

3.1.4.1.1.1. Vergi Kanunları Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememe.....	91
3.1.4.1.1.2. Vergi Ziyama Sebebiyet Verilmesinin VUK'un 369. Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklanması	912
3.1.4.1.1.3. Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunların Dışında Her Türü Maddi Hata Bulunması.....	912
3.1.4.1.1.4. Tarhiyata Konu Olayla İlişkin Yargı Organları İle Vergi İdaresi Arasındaki Görüş Farklılıkları.....	923
3.1.4.1.2. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler.....	923
3.1.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi	934
3.1.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii.....	95
3.1.4.1.5. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	96
3.1.4.2. Uzlaşma Talebinin İncelemesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti	978
3.1.4.2.1. Ön İnceleme.....	97
3.1.4.3. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları.....	98
3.1.4.3.1. Davete Uymama (Uzlaşmanın Temin Edilememesi)	98
3.1.4.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması.....	1001
3.1.4.3.3. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması ve Uzlaşma Görüşmeleri	1012
3.1.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları	1023
3.1.4.4.1. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi	1023
3.1.4.4.2. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı	103
3.1.4.4.3. Uzlaşma ve Ödeme	1045
3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu.....	105
3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı	1067
3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	1078
3.2.2.1. Verginin Türü Açısından	1089
3.2.2.2. Cezanın Türü Açısından	108
3.2.2.3. Tarhiyat Açısından	109
3.2.2.4. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından.....	1101
3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları.....	1101
3.2.3.1. Komisyonların Oluşturuluş Şekli	110
3.2.3.1.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu.....	1112
3.2.3.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	111
3.2.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	1123
3.2.3.2. Komisyonların Toplanması.....	112
3.2.3.3. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği.....	1134
3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci.....	1134
3.2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları.....	113
3.2.4.2. Uzlaşma Talebi.....	1145

3.2.4.2.1. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	1145
3.2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Süre	114
3.2.4.3. Uzlaşma Talebinden Vazgeçme	115
3.2.4.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti	115
3.2.4.4.1. Ön İnceleme	1167
3.2.4.5. Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet)	1167
3.2.5. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları	1178
3.2.5.1. Davete Uyma (Davete İcabet Etme)	1178
3.2.5.1.1. Uzlaşmanın Sağlanması	1178
3.2.5.1.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması	117
3.2.5.1.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi	1189
3.2.5.2. Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme)	118
3.2.6. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları	11920
3.2.6.1. Uzlaşma Görüşmeleri	11920
3.2.6.2. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi	119
3.2.6.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı	120
3.2.6.4. Uzlaşma ve Ödeme	1212
3.2.7. Kısmi Uzlaşma	121

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	123
4.1. Uzlaşma Kurumunun Çeşitli Ülke Uygulamaları	123
4.2. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumlu Yönleri	127
4.2.1. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri	128
4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Olumlu Yönleri	129
4.2.3. Yargı Organları Açısından Olumlu Yönleri	130
4.3. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler	1324
4.3.1. Kuvvetler Ayrılığı Açısından	133
4.3.2. Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından	134
4.3.3. Vergi Adaleti ve Eşitlik İlkesi Açısından	137
4.3.4. Sosyal Hukuk Devleti Açısından	139
4.3.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığına ve İdarenin Takdir Yetkisine Yönelik Eleştiriler	140
4.3.6. Vergi Cezaları Açısından	142
4.3.7. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amacı Açısından	143
4.3.8. Uzlaşma Yoluyla Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisiz Hale Getirildiğine Yönelik Eleştiriler	145
4.4. Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler	148
4.5. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesinin Sorunları	155
SONUÇ VE ÖNERİLER	157
KAYNAKÇA	162

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanun
age	: Adı geçen eser
agm	: Adı geçen makale
E.	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

Sayfa No:

Tablo 1.	Pişmanlık ve İslah Müessesesinden Yararlanan Mükellef Sayıları.....	63
Tablo 2.	İhbarname Üzerine Cezalarda İndirim Talepli Tahakkuk Fişi.....	68
Tablo 3.	4008, 4369 ve 4444 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Vergi ve Cezalar Bakımından Uzlaşma.....	77
Tablo 4.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırı.....	86
Tablo 5.	İdari Mahkemeler İş Yüğü (2003-2013).....	131
Tablo 6.	İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları (2003-2013).....	132
Tablo 7.	2014 Yılı İtibarıyla Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri Bakımından Dağılımı	146
Tablo 8.	Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları.....	146
Tablo 9.	2014 Yılı Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları	147
Tablo 10.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları(2007-2014).....	148
Tablo 11.	Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları(2007-2014).....	149
Tablo 12.	Taşra Birimlerine Ait Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları(2006-2014) ..	150
Tablo 13.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2008-2014)	151

GİRİŞ

Vergi, geçmişten günümüze devlet harcamalarını finanse etmede en önemli kamu kaynağı olmuştur. Devlet kamu hizmeti sunabilmek amacıyla gelirlerini artırmak istemekte, vergi mükellefleri ise harcamalarını artırabilmek için daha az vergi vermek istemektedirler. Bundan dolayı devlet ve vergi mükellefi arasında vergi yasalarının uygulanması ile ilgili olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümü yargı aşamasında olabildiği gibi idari aşamada da sağlanabilmektedir. Ülkemizde, mükellefler idari ve yargısal çözüm yollarından hangisine başvuracağına kendisi karar vermekte ve gerekli şartlar gerçekleştiği takdirde istedikleri çözüm yolunu kullanabilmektedirler.

Vergi mevzuatının karmaşık olması ve sürekli bir değişim geçirmesi, yargılama sürecinin uzun sürmesi, yargılama masraflarının fazlalığı gibi sebeplerle uyuşmazlıkların dava konusu yapılması zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. İdari çözüm yolları ise ziyaa uğratılan verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsilini sağlamayı amaçlayarak mükellefe ve idareye büyük avantajlar sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan müesseseler, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hataları ve düzeltme ile pişmanlık ve ıslahdır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden mükellef, önceki dönemlerde yapmış olduğu hukuka aykırı davranışlarını, hakkında herhangi bir ihbar olmadan ya da inceleme yapılmadan, idareye kendiliğinden haber vermek suretiyle faydalanır. Mükelleflerin düzeltme hükümlerinden yararlanabilmesi için ise, uyuşmazlığın vergi hatalarından kaynaklanması şartı aranmaktadır. Vergi hataları, verginin eksik, fazla veya haksız yere alınması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, mükellefler cezalarda indirim müessesesinden ise kendilerine salınan vergi ile kesilen cezayı dava konusu yapmaksızın kanunda belirtilen süre içerisinde ödemek koşuluyla yararlanabilirler.

Uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi durumunda mükellefler, açtıkları davayı kaybettikleri takdirde vergi aslı ile cezanın tamamını gecikme faizi ile birlikte ödemek zorundadır. Duruma idare yönünden bakıldığında ise, dava idare aleyhine sonuçlandığı takdirde almak istediği vergi aslı ile cezasını alamamakta ve dava giderlerini de ödemek zorunda kalmaktadırlar. Böylece, hem idare hem de mükellef emek ve zaman kaybı ile yargılama sürecinde ödemekle yükümlü olacağı giderlerden kurtulmuş olur.

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de modern vergiciliğin bir zorunluluğu olarak uygulanan uzlaşma müessesesi vergilendirmede kanunilik ile vergi adaleti ve eşitlik ilkelerine aykırı olarak değerlendirilse de mükellef ve idareye karşılıklı anlaşmak suretiyle uzlaşma imkânı vermektedir.

“Uzlaşma müessesesi vergi hukukumuzda 205¹ sayılı yasa ile girmiştir. Bu yasanın gerekçesi; “Uzlaşmaya ilişkin vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek (hafifleterek) ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.”²

Tezin Konusu ve Önemi

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi tezin konusunu oluşturmaktadır.

Yapmış olduğumuz bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından uzlaşma müessesesinin ülkemizdeki uygulaması, yararları ve sakıncaları ile gelişmiş ülke uygulamaları açıklanmıştır. Çalışma, uzlaşmanın Türkiye’de uygulanış biçiminin doğru olup olmadığı ile etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Tezin Amacı

Çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini ve idari çözüm yollarını açıklamak, taraflar açısından avantaj ve dezavantajlarını tespit etmek ve idari çözüm yollarından en etkin ve en çok kullanılan uzlaşma kurumunun faydalı yönleri ile eleştirilen yönlerini değerlendirmektir.

¹ 28.02.1963 Tarih ve 11343 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.378.

Tezin Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada, vergilendirmeye ilişkin temel kavramlar, vergi uyuşmazlığı ve çözüm yolları, Türkiye’de uzlaşma kurumu uygulamaları, Uzlaşma Kurumunun Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmesi başlıklı dört ana bölüm yer almaktadır.

Bu tez çalışmasının birinci bölümünde, vergilendirmeye ilişkin bazı temel kavramlar açıklanmak suretiyle konunun daha iyi anlaşılması sağlanmak istenmektedir.

İkinci bölümde, vergi uyuşmazlıkları ve vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesesi ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Kavramsal olarak uzlaşma, uzlaşma kurumunun amaçları ve uzlaşmaya başvuru nedenleri, uzlaşma kurumunun Türkiye’deki gelişimi, uzlaşma kurumunun ülkemizdeki uygulama sırasına göre öncelikle “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” ve daha sonra da “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” müessesesine değinilmiştir. Burada uzlaşma sistemlerinin kapsamı, koşulları, komisyonların oluşumu ve yetkileri, uzlaşma süreci ve uzlaşmanın sonuçları irdelenmiştir.

Dördüncü bölümde, uzlaşma müessesesinin bazı ülke uygulamalarından bahsedilerek Türkiye’de uygulanış biçimi ile farklılıklarına değinilmiştir. Ayrıca bu bölümde uyuşmazlık çözüm yolu olarak uzlaşmanın hem idare hem de mükellefler açısından olumlu ve olumsuz yönleri değerlendirilmiş ve istatistiki verilerden ve raporlardan yararlanılarak uzlaşma müessesesinin Türkiye’de etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tezin oluşturulmasında, arşiv araştırması, kaynak taraması, gibi yöntemler kullanılmış, veri hazırlamada faaliyet raporlarından ve dergilerden yararlanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Devlet, toplum halinde yaşamının gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahip bulunmaktadır. En belirgin özelliği karşılıksız ve zorunlu oluşu olan vergi, ilk çağlardan beri değişik özelliklerde, farklı amaçlarla ve farklı isimler altında uygulanmıştır. Fakat, verginin başlangıçtan günümüze kadar hiç değişmeyen fonksiyonu, devletin asli görevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağı oluşudur³.

Kamu finansmanının temel kaynağı olan vergilerin, tarihsel ve sosyal bir olgu olarak temelleri ilkçağlara kadar dayanmaktadır. İlk uygulanması; şekli ve maddi açıdan gönüllü hediye olan vergi, zamanla şeklen gönüllü olma niteliğini muhafaza etmekle birlikte geleneksel bir yükümlülük haline dönüşerek yardım biçiminde algılanmış, nihai olarak da zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür. Günümüzde vergilerin konulması veya bu yetkinin kullanılmasında söz konusu zorlamanın dayanağını anayasal düzenlemeler oluşturmaktadır⁴.

Vergi, başlangıçta her yerde kabile reisi, derebeyi veya krallara ahlaki-dini nedenlerle gönüllü olarak verilen bir çeşit hediye ve yardım niteliğini taşımaktaydı. Fakat, zamanla devlet egemenliğini elinde bulunduranlar, bizzat bazı sosyal sınıflara başvurarak, kendilerinden mali yardım talep etme gereğini duymuşlar ve bu durumda da insiyatif, hediye verenden alana geçmiştir. Nihayet kamu hizmetlerinin gelişmesi ve derebeyi veya kabilelerin yerine merkezi devletlerin geçmesi sonucunda, bu hediye ve yardımlar ile mülk gelirleri yetersiz kalmış, vergi şeklen maddeten zora dayanan bir yükümlülük halini almıştır. Vergi niteliğinde olan ödemeleri ifade etmek üzere çeşitli zamanlarda kullanılmış olan kelimeler, bu gelişimi açık bir şekilde göstermektedir. İlk zamanlarda “yardım”, “rica”, “hediye” anlamına gelen kavramların yerine, daha

³ Ersan Öz- Mehmet Delice, “Türkiye’de Vergi Profili: Denizli Açısından Bir Değerlendirme”, <http://buldansempozyumu.pau.edu.tr/kitap/16.oturum/3.pdf>, s.774

⁴ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, 2007, S.153, s.161.

sonraları “vazife”, “fedakarlık” ve nihayet gelişimin son safhasında “zorunluluk” anlamına gelen kelimeler geçmiştir⁵.

Bu kısımda vergi ile ilgili temel kavramlar kısaca açıklanacaktır.

1.1. Verginin Tanımı

VUK’a göre vergiler, herhangi bir hizmet karşılığı olmayan ve bir kamu tüzel kişisi tarafından gelir elde etmek üzere, kanunun vergiyi bağladığı olay ile ilişki halinde bulunanlardan bir kereye mahsus veya devamlı olarak alınan para ödemeleridir⁶.

Daha kapsamlı bir tanımla vergi, devletin, yerel yönetimlerin veya kamu idarelerinin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya kamu hukuku tüzel kişilerinden ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla kesin bir biçimde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları paradır⁷.

Başka bir tanımda, vergi, devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki zor altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere gerçek ve gerçek olmayan kişilerden aldıkları parasal tutarlardır şeklinde belirtilmiştir⁸.

1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde;

“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar

⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, 1998, s.1-2.

⁶ Salih Turhan, Genel Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.65.

⁷ Serkan Ağar, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.52-53.

⁸ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996, s.216-217.

içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükümleri yer almaktadır.

1.2. Verginin Konusu

Verginin konusunu belirleyen unsurlar ülkeden ülkeye veya zamana göre farklılıklar gösterebilmektedir. Kanun koyucular ekonomik, sosyal, mali ve politik koşulları göz önünde bulundurarak ekonomik bir unsur vergi konusu olarak belirlemektedirler⁹.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Başka bir deyişle vergi borcunun doğmasına neden olan ekonomik unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır¹⁰.

Verginin konusunu oluşturan unsurları önceden belirleme veya sınırlandırma olanağı bulunmamaktadır. Çünkü kanunun vergi yükümlülüğünün doğmasını bağlayacağı iktisadi unsurun neye bağlanabileceğini bilmek imkansızdır. Vergi ile hiç ilişkisi bulunmayan bir iktisadi unsur bile verginin konusu olabilir¹¹.

Günümüzde vergi sistemleri, vergi konusu itibarıyla; gelir, servet ve harcamaların tümünü esas alan bir yapıdadır¹². Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da gösterir. Verimli bir vergilendirme politikası ancak verginin neyin üzerinden alınacağını iyi tespit edilmesiyle mümkün olmaktadır¹³.

1.3. Verginin Alacaklısı

Verginin alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip bulunan devlettir. Ancak burada belirtilen devlet kavramı sadece merkezi hükümetten oluşmamaktadır. Devlet

⁹ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Siyasal Kitapevi, Ankara, 2006, s.80.

¹⁰ Kırbaş, 2006, s.79.

¹¹ Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi, Ekin Kitapevi, Bursa, 2012, s.148.

¹² Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.38.

¹³ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.136.

vergiyi alırken vergi toplama yetkisini bazen yerel yönetimlere ve diğer kamu tüzel kişilerine devredebilmektedir¹⁴.

Alacaklı kamu idarelerini mükellefe karşı vergi dairesi temsil eder ve vergilendirme sürecinde mükellef ile muhatap olan vergi dairesidir. Vergi dairesi, vergi alacaklısı olan Devlet veya mahalli idareler tüzel kişiliği adına mükellefi tespit eder, vergi, resim ve harcı, tarh ve tahakkuk etmek suretiyle tahsil eder¹⁵.

1.4. Verginin Mükellefi

VUK'un 8. maddesinde vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır.

Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif süjesi olan vergi borçlusu, üzerine düşen vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir¹⁶.

Gerçek veya tüzel kişi, özel bir kişi veya bir kamu kurumu, vatandaş veya yabancı bir gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olabilir¹⁷. VUK'da yer alan mükellef tanımından, gerçek ve tüzel kişi olmayanların mükellef olmayacağı sonucuna varılsa da, vakıflar, dernekler ve cemaatler gibi ne Gelir Vergisi ne de Kurumlar Vergisi Kanunun da mükellef olarak belirtilmeyenler ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, iş ortaklıkları gibi bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının tüzel kişiliği olmadığı halde vergi mükellefi olduğu görülmektedir¹⁸.

Mükellefiyet esas itibarıyla şahsidir ve sözleşme ile başkasına devredilemez ve mükellefiyet için kanuni ehliyetle sahip olmak gerekli değildir. Tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde, bunların yerine getirmesi gereken ödevler, müdürler, kanuni mümessiller, veli, vasi ve kayyumlar tarafından yerine getirilir. Kanuni mükellefin ölümü halinde ise, mükelleflere düşen ödevlerin, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir¹⁹.

¹⁴ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Derya Kitapevi, Trabzon, 2012, s.42.

¹⁵ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.62.

¹⁶ Muallâ Öncel – Ahmet Kumrulu – Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.71.

¹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.73.

¹⁸ Şevki Özbilen, Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Ankara, 2012, s.224.

¹⁹ Orhan Dikmen, Maliye Dersleri Birinci Kitap, Sermet Matbaası, 1964, s. 107'den Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2010, s.35.

Diğer taraftan, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması durumu mükellefiyeti engellemez (VUK Md.9/2).

1.5. Vergi Sorumlusu

VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmıştır.

Vergi sorumlusu, kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarında belirtilen hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olan üçüncü kişidir²⁰.

VUK'un 8. maddesinde vergi sorumlusunun sadece mükellef adına verginin ödenmesinden sorumlu olduğu hususu ele alınmıştır. Halbuki vergi sorumlusunun VUK'un diğer maddelerinde ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bordro düzenleme, defter tutma, muhtasar beyanname verme gibi bir takım usule ilişkin ve şekle bağlı ödevleri de bulunduğundan bazı durumlarda mükellefin yerini almaktadır. Bu nedenle VUK'un 8/4 maddesinde “bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir” denilmektedir²¹.

Diğer taraftan, VUK'un 11. maddesinin 1. fıkrasında, “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.” hükmü yer almaktadır. Buna göre, vergi kesen sorumluluğunu yerine getirmezse, vergi idaresi verginin zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkacak faiz, zam ve cezaları kendisinden alabilir. Sorumlu ödediği vergi için daha sonra mükellefe rücu edebilir. Ancak, ödediği vergi cezası, zam ve faizleri asıl mükelleften talep edemez²².

Ayrıca, VUK'un 9. maddesine göre vergi sorumluluğu için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle; küçükler, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar da vergi sorumlusu olabilmektedir. Bu kişilerin vergi mükellefiyeti ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) vasıtasıyla yerine

²⁰ Akif Erginay, Vergi Hukuku, A.Ü. Hukuk Fakültesi, Ankara, 1976, s.61.

²¹ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, MKM Yayıncılık, Bursa, 2012, s.57.

²² Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.28.

getirilmektedir. Şayet kanuni temsilciler sorumluluğu yerine getirmez ve vergiyi ödemezlerse ödenmeyen vergi öncelikle temsil edilen küçük ya da kısıtlıdan istenir. Eğer ondan alınmazsa bu vergi borcundan kanuni temsilci sorumlu tutulur. Kanuni temsilci kendi mal varlığından ödediği vergi asıllarını asıl borçludan talep edebilir. Ancak vergi cezaları kasıt ve ihmal olup olmadığına bakılmaksızın kanuni temsilciden talep edilir²³.

Tüzel kişi temsilcilerinde vergi borçlarını ödememesi durumunda vergi alacağı ve cezaları öncelikle temsil edilen kişiden istenir. Şayet tüzel kişiden bu alacağın alınması mümkün değilse sorumlu özel mal varlığı ile takip edilir²⁴.

Kurumların tasfiye dönemi süresince vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklar, tamamen kanuni temsilci durumunda bulunan tasfiye memurlarına yüklenmektedir. Tasfiye dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklar şirket tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde tasfiye halinde kanuni temsilcilerin yerine geçen tasfiye memurlarından talep edilmektedir²⁵. KVK'nın 34. maddesine göre, tasfiye memurları tasfiye halindeki kurumun, önceki dönemlerle ilgili tahakkuk etmiş vergi borçları ile tasfiye beyannamesine göre ödenmesi gereken vergileri ödemediği paylaştırma yapamazlar. Aksi halde vergi aslı ve zamları ile cezalarından şahsen sorumlu olurlar. Vergi aslı bakımından rücu hakları bulunmaktadır²⁶.

Ayrıca, VUK'un 12. maddesine göre "ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar". Bununla birlikte, VUK'un 164. maddesinde ölüm, iş bırakma hükmünde olduğundan ölen mükellefin şekli ve maddi ödevleri mirasçılara geçeceği belirtilmektedir. Vergi hukukunda maddi ödevlerden dolayı mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar miras hisseleri oranında sorumlu olurlar. Buna karşılık, şekli ödevlerin miras hisseleri oranında dağıtılması mümkün olmadığından müteselsil sorumluluk söz konusudur²⁷. Diğer taraftan,

²³ Öner, 2013, s.71...78.

²⁴ Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2013, s.84-85.

²⁵ Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. I., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1995, s. 272-273.

²⁶ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 156.

²⁷ Kızılot, 1995, s. 328.

VUK'un 372. maddesi cezaların kişiselliği ilkesine uygun olarak ölüm halinde cezaların düşeceği belirtilmiştir. Bu durumda, vergi cezalarından dolayı mirasçıların sorumluluğu bulunmamaktadır.

1.6. Vergiyi Doğuran Olay

VUK'un 19. maddesinde, “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekammülü ile doğar.” hükmüne yer verilmektedir.

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun oluşması olarak tanımlanabilir. Vergi kanunlarında, vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olması, bir verginin doğumu açısından yeterli değildir. Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun belirttiği şekilde edinilmesi ya da gerçekleşmesi gerekmektedir²⁸.

Her vergi kanununda her vergi türü için vergiyi doğuran olay ayrı ayrı belirtilmiştir. GVK'da vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesine bağlanmış olup, KDV'de de hizmetin yerine getirilmesi veya malın teslim edilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Örneklerden de anlaşılacağı gibi vergi kanunları vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal bir takım sözleşme ve olayları hem de somut bir takım olay ve durumları kabul etmiştir²⁹.

Kişiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerden bazıları hukuka aykırı veya kanunlarca yasaklanmış faaliyet niteğinde olması durumunda vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması vergilendirmeye engel teşkil etmeyecek ve mükellefiyeti ortadan kaldırmayacaktır. Örneğin, kanunlarca yasaklanan uyuşturucu ticareti ile gelir elde edilmesi durumunda bu faaliyet ticari kazanç unsuruna girdiğinden, kanunlarca yasak olmasına rağmen vergilendirilmesi gerekecektir³⁰.

Vergi kanunlarında bir kısım kişiler veya bir kısım gruplar ile vergiye tabi olması gereken bir konu vergileme alanının dışında bırakılmaktadır. Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne

²⁸ Akdoğan, 2006, s.145.

²⁹ Kırbaş, 2006, 81-82.

³⁰ Edizdoğan, 2012, s.157.

uyularak vergiye tabi olmamasıdır. İstisna ise, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi durumudur³¹. Her vergi, konusu üzerinde objektif bir yükümlülük, yükümlü kıldığı kimseler bakımından subjektif bir yükümlülük sayılmaktadır. Vergi yükümlülüğü gerek objektif, gerekse subjektif olsun, hiçbir zaman mutlak olmamakta, çeşitli iktisadi sosyal düşüncelerle konu ve yükümlülük zaman ve yere göre daraltılmakta ya da genişletilmektedir. Bunun sonucu olarak da bir kısım konu ya da kişiler vergileme dışında kalmaktadır³².

Vergiye doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile devam etmektedir³³.

1.7. Vergi Matrahı

Ödenecek olan vergi miktarının hesaplanabilmesi için öncelikle matrahın belirlenmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay, genel olarak, mükellef için bir vergi borcu ortaya çıkarır. Ancak, verginin alınabilmesi için mükellefin ödeyeceği vergisinde somutlaştırılması gerekir³⁴. Matrah, vergi alacağını hesaplamak amacıyla vergi konusunun indirgendiği teknik-fiziksel veya ekonomik-parasal büyüklük olarak tanımlanmaktadır³⁵. Vergi borcunun bulunabilmesi için önce, kanundaki usule göre, matrahın belirlenmesi gerekmekte daha sonra da bu matraha vergi oranı (vergi tarifesi veya birim vergi miktarı) uygulanarak vergi borcunun hesaplanması gerekmektedir³⁶. Örneğin, gelir vergisinde verginin matrahı, gelirin safi tutarından kanunun öngördüğü indirim ve primler düşüldükten sonra tarifenin uygulandığı miktardır.

Vergi matrahının “değer” olabileceği gibi “miktar” da olabileceği görülmektedir. Kumaşın metresi, hava gazının metreküpü, tuzun ağırlığı gibi miktarı belirten ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanabilir ya da söz konusu iktisadi unsurların değeri dikkate alınarak da vergi alınması mümkündür. Miktarın esas alınması suretiyle vergi

³¹ Kırbaş, 2006, s.86.

³² Edizdoğan, 2012, s.158.

³³ Mehmet Tosuner-Ahmet Burçin Yereli, Türk Vergi Hukuku, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 1996, s.41.

³⁴ Özhan Uluatam– Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s.113.

³⁵ S.Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012, s.89-90.

³⁶ Şükrü Kızılot, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.135.

uygulanması miktar esası ya da “spesifik vergiler”, değerin esas alınması suretiyle vergi uygulaması ise değer esası ya da “ad valorem vergiler” olarak adlandırılmaktadır³⁷.

Hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunlarında belirlenir. Örneğin, gelir vergisinde verginin matrahı “gelirin safı tutarı olarak değer esasına göre belirlenirken, motorlu taşıtlar vergisinde aracın bazı özellikleriyle (yaş, silindir, hacmi, ağırlık gibi) nitelendirilmiş aracın adedi olarak miktar esasına göre belirlenmektedir³⁸.

1.8. Verginin Tarifesi

Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için matraha uygulanan oran veya ölçütlere vergi tarifesi denilmektedir.

Vergi tarifesi verginin temel öğelerindendir ve her vergi kanunu vergi tarifesini açık bir biçimde belirtmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zarar görmüş olur. Ancak, Anayasamız bu konuda yürütme organına bazı yetkiler vermektedir. Anayasanın 73/4 maddesine göre, Bakanlar Kuruluna kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi tarifesinde değişiklik yapabilme yetkisi verilmiştir. Örneğin, GVK’nın mükerrer 123. maddesinde Bakanlar Kurulu belirlenen had ve tutarları %50 sine kadar arttırmaya ya da indirmeye yetkili kılınmıştır. KDV’de de Bakanlar Kurulu %10’luk vergi oranını dört katına kadar arttırmaya %1’e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende aşaması için farklı oranlar belirlemeye yetkilidir³⁹.

Vergi tarifeleri düz oranlı, artan veya azalan oranlı olabilmektedir.

1.9. Verginin Tarhı

VUK’un 20. maddesinde, verginin tarhı; “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bulacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

³⁷ Akdoğan, 2006, s.138.

³⁸ Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.168.

³⁹ Kırbaş, 2006, s.95.

Verginin tahsil edilebilecek aşamaya gelebilmesi için öncelikle verginin tarh aşamasını geçmesi gerekmektedir. Belirlenen vergi matrahına, vergi tarifesinin uygulanması sonucunda devletin vergi alacağıının, mükellefin de vergi borcunun hesaplanması suretiyle vergi tarh edilmiş olmaktadır⁴⁰.

Tarh işlemi, VUK 19/1'e göre, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğan vergi alacağıının (vergi borcunun) miktarının belirlenmesini sağladığından, yapıcı, inşai değil, belirtici (tespit edici) işlem olarak sınıflandırılmaktadır⁴¹.

1.9.1. Beyannameye Dayanan Tarh

Beyana dayanan vergilerin çok yaygın olduğu bugünkü çağdaş vergi sistemlerinde beyannameye dayanan tarhiyat büyük bir öneme haizdir⁴². Bu itibarla, Türk vergi sisteminde kabul edilen temel tarh yöntemi, beyannameye dayanan tarh yöntemidir⁴³.

Tarh işleminin ne zaman gerçekleşeceği vergilere göre değişiklik göstermektedir. Gelir ve kurumlar vergilerinde tahakkuk fişinin beyannamenin verildiği günde düzenlenmesi gerekmektedir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde ise tahakkuk fişinin beyannamenin vergi dairesine geldiği tarihten başlayarak gelir vergisinde yedi gün, kurumlar vergisinde ise üç gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir (GVK. Md. 109, KVK. Md. 29). Gelir ve kurumlar vergisinde, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir⁴⁴.

Beyan üzerinden alınan vergilerde, kural olarak tarh ve tahakkuk işlemleri bir arada gerçekleştiğinden genellikle tebliğ işlemine gerek kalmaz⁴⁵.

⁴⁰ Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.19.

⁴¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.89-90.

⁴² Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.183.

⁴³ Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 2005, Filiz Kitapevi, İstanbul, s.85.

⁴⁴ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2010, s.89.

⁴⁵ Oktar, 2012, s.110.

VUK'un 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden salınan vergilere karşı vergi hatası hali hariç olmak üzere dava açamayacakları belirtilmiştir. İhtirazi kayıt ile beyan için bu ilke uygulanmamakta matrah mükellef tarafından beyan edilmekle beraber, dava hakkı kullanılabilir⁴⁶.

1.9.2. İkmalen Vergi Tarhı

VUK'un 29. maddesinde, ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

İkmalen vergi tarhı, beyan esasında normal tarhiyattan sonra ortaya çıkan ve idarece tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyat şeklidir⁴⁷.

İkmalen vergi tarhının uygulanması iki koşula bağlıdır⁴⁸:

- Daha önce verginin tarh edilmiş olması,
- İkmalen tarh işleminin dayanağını oluşturan matrah veya matrah farkının maddi delillerden hareketle saptanması.

İkmalen vergi tarhının geçerli olabilmesi için ana koşul daha önce yapılmış bir tarhiyatının mevcut olması gerekmektedir. Daha önce yapılmış bir tarhiyat yoksa ikmalen tarhiyat mümkün olmamakta, bu durumda re'sen tarhiyat yapılması gerekmektedir. Örneğin, mükellef defter ve belgelerini kanuna uygun olarak tutmuş ancak beyannamede matrahı eksik göstermiştir. Yapılan vergi incelemesi sonucu bu durumun ortaya çıkması halinde matrah farkı ikmalen vergi tarhına göre tarh edilecektir⁴⁹.

İkmalen tarh edilen vergi ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak 30 gün içinde dava açma hakkı vardır. Verginin tahakkuku ancak davanın sonuçlanması ile olabilecektir⁵⁰.

⁴⁶ Özbacı, 2006, s. 203.

⁴⁷ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.47.

⁴⁸ Uluatam-Methibay, 2001, s.113.

⁴⁹ Arslan, 2012, s.89.

⁵⁰ Kırbay, 2006, s.101.

1.9.3. Re'sen Vergi Tarhı

VUK'un 30. maddesine göre "Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Re'sen tarh, vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemiş olması, beyanname verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, defter kayıtlarında noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık olması ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin kanıt bulunması gibi sebeplerin ortaya çıkması halinde, vergi borcunun vergi idaresi tarafından doğrudan hesaplanması olarak tanımlanabilir⁵¹.

Re'sen tarh yönteminde vergi matrahının miktarı tespit edilirken iki husus önem taşımaktadır. Bunlardan ilki, vergi idaresinin mükellefin ödemek zorunda olduğu vergi matrahının gerçek miktarının tespitinde bazı yöntemler kullanarak gerçek matrah miktarını tespit etmeye çalışması, ikincisi ise re'sen takdir yoluyla ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, tarhı öngörülen vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının olabildiğince gerçek ya da gerçeğe en yakın miktarının tespitinin gerekliliğidir⁵².

VUK 30. maddesinde re'sen tarh sebepleri ayrı ayrı sayılmıştır. Bu ayrıntılı düzenlemeye rağmen, re'sen vergi tarhı ve ikmalen vergi tarhı sebeplerinin ayırt edilmesi zor olabilmektedir. Nitekim, Danıştay bir takım kararlarında, ikmalen ve re'sen vergi tarhında, uygulamada karşılaşılan tereddüt ve karışıklıklar dolayısıyla, ikmalen vergi tarhı yerine re'sen vergi tarh işlemi yapılmış olmasını bozma sebebi olarak kabul etmemiştir⁵³.

⁵¹ Pehlivan, 2012, s.63- Kemal Çelebağ- B. Naci Muter-Süreyya Sakıncı, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.135.

⁵² Zeynep Arıkan, Resen Vergi Tarhı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s.16.

⁵³ Akif Erginay, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.84.

1.9.4. Verginin İdarece Tarhı

VUK'un mükerrer 30. maddesinde "Verginin idarece tarhı; 29. ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir." şeklinde ifade edilmiştir.

İdarece vergi tarhı usulünün, re'sen ve ikmalen tarh usullerinden farklı yönü, bu tarhiyata esas teşkil edecek nedenlerin diğer tarhiyat usullerinin nedenlerine benzememesidir. Bu usulün ikmalen ve re'sen tarhiyatla ortak yanı ise, tarh işleminin vergi idaresi tarafından yapılmasıdır⁵⁴. İkmalen ve re'sen tarhiyat bir mükellefe ait işlem özelliği taşıırken idarece tarh da mükelleflerin durumu topluca dikkate alınır.

Bu tarh esasının uygulama alanı çok sınırlıdır. Örneğin, Emlak Vergisi Kanununun 32. maddesi uyarınca verilmesi gereken emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi halinde idarece tarh usulu uygulanır⁵⁵.

1.9.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh

VUK'un 116. maddesi, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması sonucu oluşan vergi hatalarının idarece yapılacak yeniden tarhiyat üzerine eksik kısmın alınmasına, fazla kısmın da terkinine olanak vermektedir.

Vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan çeşitli hatalar yüzünden eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması durumları ortaya çıktığında, bu hata vergi dairesi müdürü kararıyla düzeltilebilmektedir. Hata düzeltme işlemi, düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır. Ayrıca, yargı kararları sonucunda da yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi aşamasında, düzeltme yoluyla tarh söz konusu olmaktadır⁵⁶.

⁵⁴ Pehlivan, 2012. s.64.

⁵⁵ Kamil Mutluer-Fethi Heper-Recai Dönmez-Mustafa Erkan Üyümez, Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Yayını No.1536, Eskişehir, 2008, s.94.

⁵⁶ Bilici, 2013, s.81.

1.10. Verginin Tebliği

VUK'un 21. maddesinde, "Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." şeklinde tanımlanmaktadır.

Genel anlamda tebliğ, bir kimseye, hakkında hüküm ifade edecek bir yazının önceden belirlenen usul ve şekillere göre iletilmesidir. Vergi hukuku açısından tebliğ ise, vergilendirmeye ilişkin olarak hukuki sonuç yaratan belge ve yazıların mükellefe, vergi sorumlusuna veya diğer ilgililere iletilmesidir⁵⁷.

Tahakkuk fişinin haricinde vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilmesi ve ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda da yapılabilmesi tebliğin esaslarını oluşturmaktadır⁵⁸.

Tebliğin, VUK'da belirtilen kişilere yapılması gerekmektedir. VUK'un 94. maddesinde tebliğin, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, tüzel kişilere, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı belirtilmiştir. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli bulunmaktadır.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müdahdemlerinden birine yapılır. Bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kişinin görüşüne göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Kanuni temsilcilere tebliğ yapılması halinde, mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Ancak tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

⁵⁷ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989, s.130.

⁵⁸ Ayşe Gınalı, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler Ve Özellikli Durumlar", Mali Çözüm, Mart-Nisan 2011.

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu konunun tebliğ evrakında yazılı olması şarttır. Bu usulde tebliğ VUK'da vasıtalı tebliğ olarak belirtilmiştir.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

İdarece yapılan vergi tarhiyatı şeklindeki bireysel işlemlerin hukuki sonuçlarını doğrabilmesi için yapılan işlemlerden mükellefin haberinin olması gerekir. Bundan dolayı idari işlemin mükellefine karşı ileri sürülebilmesi ilgililere tebliğ edilmesine bağlıdır. İşlemin yürürlüğe girdiği tarih, işlemin muhataplarına tebliğ edildiği tarihtir. Daha önceki bir tarihte yürürlüğe girmesi mümkün değildir⁵⁹.

Modern vergicilikte tebliğ, genellikle yazılı olarak yapılır. Tebliğin değişik şekilleri bulunmaktadır⁶⁰. Bunlar;

- Posta aracılığı ile ihbarname gönderme suretiyle tebliğ,
 - Memur aracılığı ile tebliğ,
 - Dairede veya komisyonda tebliğ,
 - Elektronik yolla tebliğ,
 - İlan yoluyla tebliğ,
- olarak sıralanabilir.

⁵⁹ Kızılot, 2007, s.147.

⁶⁰ Edizdoğan, 2012, s.166-167.

1.10.1. Tebliğ Türleri

1.10.1.1. Posta İle Tebliğ

Tahakkuk fişi hariç, vergilendirme ile ilgili tüm belgelerin ve yazıların ilke olarak posta yoluyla tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ zarfı gerçek ve tüzel kişilerin bilinen adresine “resmi alma haberli taahhütlü” olarak gönderilir⁶¹. Söz konusu belgeler posta idaresi tarafından muhatabına teslim edildikleri anda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Tebliğ, muhatabın bilinen yerleşim yeri veya işyeri adresine yapılır. Muhatabın birden fazla bilinen adresinin bulunması durumunda tebliği yapacak olan makama en son bildirilen veya bu makam tarafından tespit edilen adres dikkate alınır. En son bilinen adresten önceki adreslere gönderilen tebligatlar muhatabına ulaşmadığı sürece bir değer taşımaz. Bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılması veya tebligat yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebligat buraya yapılır⁶².

1.10.1.2. Memur Aracılığıyla Tebliğ

VUK’un 107. maddesinde, Maliye Bakanlığı’na posta yerine memur vasıtasıyla da tebliğ yaptırma yetkisinin verildiği belirtilmektedir.

Bu usulde de memurun muhataba yazı ve belgeyi teslim edip imzasını almış olduğu gün tebliğ tarihidir.

1.10.1.3. Daire ve Komisyonunda Tebliğ

VUK’un 93. maddesinde, kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için postayla ya da memur aracılığıyla yapılacak tebligat işlemlerinin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla daire ya da komisyonunda da yapılabileceği belirtilmiştir.

Muhatabın ya da sorumlunun kabul etmemesi durumunda, tebliğin posta ya da memur eliyle yapılması gerekecektir. Dairede ve komisyonunda yapılacak olan tebliğ, istisnai bir tebliğ usulüdür.

⁶¹ Öner, 2013, s.130

⁶² Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.178-179.

Bu usulde, muhatabın daire ya da komisyonda belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak imzasının alındığı gün tebliğ günü olmaktadır.

1.10.1.4. İlan Yoluyla Tebliğ

Muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa veya yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa tebligat ilan yolu ile yapılır.

VUK'un 103. maddesinde, vergilendirme ile ilgili tebliğlerin ilan yolu ile yapılacağı haller sayılmıştır. Bunlar;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

VUK'un 104. maddesinde ilanın hangi şekilde yapılacağı sayılmıştır. Bunlar;

- 1- Tebliğ konusunun 1.900 TL'den az olması halinde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 1.900 TL'den az vergi veya vergi cezası ile ilgili olduğu takdirde ayrıca ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.
- 2- Tebliğin konusunun 1.900 ile 190.000 TL. arasında vergi veya vergi cezası ile ilgili olması halinde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır.
- 3- Tebliğ konusunun 190.000 TL'den fazla olması halinde, ilan, yerel gazetelerin yanı sıra, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır. VUK'un 21. maddesine göre ceza ihbarnameleri, vergi ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar, tebligat kapsamına girer. VUK'un 94.

ve 95. maddelerinde tebliğ mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir⁶³.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.

İlan üzerine vergi dairesine bir ay içinde başvurulara, yerinde, adres bildirenlere posta veya memur ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine başvurulmamış veya adres bildirimi yapılmamışsa bir ay sonunda tebliğ yapılmış sayılır⁶⁴.

1.10.1.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

VUK'un 107/A maddesinde, VUK kapsamındaki tebliğlerin 93. maddede yazılı usullerle bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda yapılabileceği belirtilmiştir.

İnternet ortamında verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergi ile ilgili tahakkuk fişinin mükellefine veya yetkiliye yine elektronik ortamda gönderilmesi ile tebliğ yapılmış sayılır⁶⁵.

VUK'un 28. maddesinde "Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer." hükmü yer almaktadır.

Her ne kadar elektronik tebliğe dair bir yönetsel düzenleme yapılmamış ise de, tahakkuk fişi yönünden bir uygulamanın yürütüldüğü görülmektedir⁶⁶.

1.10.2. Hatalı Tebliğler

Tebliğlerle ilgili iki tür hatadan söz edilebilir. Bunlardan birincisi, VUK'un 108. maddesinde belirtilen, tebliğ edilen belgelerde yer alan hata ve usulsüzlüklerdir. İkincisi

⁶³ Arıkan-Tosuner, 2010, s.114.

⁶⁴ Öner, 2013, s.131.

⁶⁵ Bilici, 2013, s.83.

⁶⁶ İ. Hakkı Dura, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Elektronik Tebliğ", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=57> (Erişim Tarihi: 05.11.2014)

ise, VUK'da düzenlenmeyen ancak, Tebligat Kanunu'nda düzenlenen ve bu kanunun 51. maddesi uyarınca vergi tebliğlerinin de kapsayan, tebliğ yöntemine ilişkin hata ve usulsüzlüklerdir⁶⁷.

Vergi Usul Kanununun 108. maddesinde, vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin tür ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması belgeyi hükümsüz kılacağı belirtilmiştir. Böyle bir belgenin tekrar düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Tebliğ yöntemine ilişkin hata ve usulsüzlükler, tebliğin yapılma usulünde kanuna uygun yolun takip edilmemesi halinde ortaya çıkmaktadır. Mükellefin adresinin bulunduğu durumlarda ilan yoluyla tebliğ yapılması, tebliğ yöntemine ilişkin bir hata olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, tebliğ olunan belgelerde esas etkilemeyecek şekil hatalarının olması halinde bu belgelerin geçerliliğini koruyacağını kabul etmektedir. Örneğin, gönderilen yazının sıra numarasının unutulmuş olması bu türden bir hatadır⁶⁸.

1.10.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

VUK'da tebliğe ilişkin kural olarak uygulanması gereken hükümlerin dışında gerek VUK'da gerekse diğer vergi kanunlarında tebliğ yerine geçen işlemler ile ilgili olarak hükümler yer alabilir. VUK'un 109. maddesinde, bu hükümlerin saklı olduğu hükme bağlanmaktadır.

Vergi Dairesinde gerçekleştirilen bazı işlemler tebligat yerine geçebilmektedir. Örneğin, mükellefin elden beyannanname vermek suretiyle verilen beyanına göre tarh edilen vergilerde vergi, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi tebliğ yerine geçmektedir. Ayrıca, diğer ücret geliri elde edenlerin vergileri, vergi karnelerine işlenerek tarh ve tahakkuk ettirilir ve tebligat da o anda yapılmış olur⁶⁹. Diğer taraftan, uzlaşma komisyonunda düzenlenen tutanaklar için de ayrıca tebliğ yapılmaz.

⁶⁷ Kaneti, 1989, s.137-138.

⁶⁸ Bilici, 2013, s.84.

⁶⁹ Tosuner-Arıkan, 2010, s.116.

1.10.4. İhbarname Esası

VUK'un 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği, nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için, ayrı ihbarname kullanılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre;

- Beyan üzerine tarh edilen vergiler,
- Vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler,
- Tahakkuku tahsile bağlı vergiler ile,
- Belli zaman ölçülerinin geçmesi ile otomatik olarak tahakkuk eden vergiler

dışında kalan hallerde, yapılan tarhiyat mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmelidir⁷⁰.

1.11. Verginin Tahakkuku

VUK'un 22. maddesinde verginin tahakkukunun, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi olduğu ifade edilmiştir.

Tahakkuk, tarhı ve tebliği izlemesine rağmen onlar gibi ayrı bir idari işlem olarak değerlendirilmek yerine kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilebilir. Bu hukuki durum, dava açma sürelerinin geçirilmesi veya yargı mercilerinin mükellefin iddiasını reddi ile oluşur⁷¹.

Verginin ödenebilir hale gelmesi için, mükellefin söz konusu vergiden veya ilgili ödemelerden haberdar kılınması, yani kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de sonuçlarını kabullenmiş olması gerekmektedir. Yasalarla kendisine tanınmış olan sürenin geçmesi ya da varsa uyuşmazlığın giderilmesi veya çözümlenmesinden sonra vergi tahakkuk edebilmektedir⁷².

O halde verginin tahakkuk etmesi, yani ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi, verginin kesinleştiği anlamına gelmez. Vergi tahsil edilse bile, üst yargı mercilerine başvurulması mümkündür⁷³. Bu itibarla, verginin kesinleşmesi için, tüm yargı yollarının tüketilerek, başvurulabilecek yargı yolunun kalmaması gerekmektedir⁷⁴.

⁷⁰ Özbalcı, 2006, s. 273-274.

⁷¹ Uluatam-Methibay, 2001, s.127.

⁷² Akdoğan, 2006, s.155.

⁷³ Erginay, 1998, s.92.

⁷⁴ Akdoğan, 2008, s.75.

Her vergiyle ilgili olarak, tahakkuk işleminin gerçekleşme şekli yasalarda belirtilmiştir. Örneğin, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde, VUK hükümleri gereğince düzenlenmiş olan tahakkuk fişinin bir nüshasının yükümlüye verilmesi ile tahakkuk işlemi gerçekleşirken, Veraset ve İntikal Vergisinde, yükümlünün beyan ettiği değerlerin idarece incelemesi yapıldıktan sonra tamamlanmaktadır⁷⁵.

Beyan üzerinden tarh edilen vergilerde verginin tahakkuk zamanı, beyannameye dayanan tarh usulü ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden farklıdır. Beyana dayanan tarhta, vergi tahakkuk fişinin düzenlendiği anda tarh ve tahakkuk ettirildiğinden, bu usulde tarh ve tahakkuk işlemleri bir arada gerçekleşmiş olmaktadır⁷⁶.

İkmalen ve Re'sen tarhiyatta, ikmalen ve re'sen tarhiyat gerçekleştirildikten sonra mükelleflere tebliğ edilir. Mükelleflerin bu tarhiyata karşı 30 gün içinde dava açma hakları vardır. Bu süreyi geçirmeleri ya da açtıkları davayı kaybetmeleri halinde vergi tahakkuk etmiş olacaktır.

İdarece tarhiyatta, verginin ve buna ilişkin cezanın mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmesinden sonra mükellef dava açma süresi içinde dava açmaz ya da açıp da kaybettiği takdirde vergi tahakkuk etmiş olur.

VUK'un 24. maddesine göre, nitelikleri gereği tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır. Örneğin, damga vergisinde tahsil ve tahakkuk, pulun kullanıldığı anda meydana gelmektedir⁷⁷.

Bu tür vergiler zamanında tahsil edilmedikleri takdirde, Danıştay içtihatlarına göre tahakkuku tahsile bağlı vergi olma niteliğini kaybederler. Bu durumda, ihbarname esasında tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir⁷⁸.

⁷⁵ Edizdoğan, 2012, s.168

⁷⁶ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.119.

⁷⁷ Edizdoğan, 2012, s.168.

⁷⁸ Özbalcı, 2006, s.195.

Motorlu taşıtlar vergisi her mali yıla girildiğinde kendiliğinden tahakkuk eder. Dolayısıyla bu tür vergilere tahakkuku otomatikçe bağlanmış vergiler denilmektedir. Tahakkuk ettirilen vergi ayrıca mükellefe tebliğ olmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır.

1.12. Verginin Tahsili

Vergilendirme işleminde, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış bulunan vergi borcu verginin tahsili ile ortadan kalkar⁷⁹.

VUK 23. maddesi uyarınca verginin tahsili, tahakkuk eden verginin kanunda belirtilen şekilde usulüne uygun olarak ödenmesidir.

Tahsil aşamasında devletin beklentisi, mükelleflerin beyan ettikleri vergilerini kendi iradeleri ile gönüllü olarak ödemeleri suretiyle vergi borcunun ortadan kalkmasıdır. Mükelleflerin vergilerini vadelerinde ödememeleri durumunda gecikme zammı doğar. Mükellefler vadesi geçmesine rağmen vergi borçlarını ödemezlerse, zor kullanarak vergi tahsil edilebilir⁸⁰.

Verginin tahsili, mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve mükellefin adresine görevli elemanın gönderilmesi şeklinde olabileceği gibi verginin sorumluları tarafından mükelleften kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılması şeklinde de olabilmektedir.

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemler tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip olmalarından dolayı, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka aykırı olmaları halinde, doğrudan iptal davasına konu olabilirler⁸¹.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk VUK'da, tahsilat aşamasının bazı hükümleri VUK'da bazı hükümleri de AATUHK'da düzenlenmiştir. AATUHK tüm kamu alacaklarına uygulanan bir usul kanunudur. Vergi de bir amme alacağı olduğu için AATUHK vergi tahsilatlarına da uygulanır⁸².

⁷⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.108.

⁸⁰ Edizdoğan, 2012, s.169.

⁸¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007a, s.284.

⁸² Kızılot, 2007, s.160.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. Vergi Uyuşmazlıkları

Kavram olarak uyuşmazlık, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu hususunda ortaya çıkan anlaşmazlıklardır⁸³.

Vergi uyuşmazlığı, devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, yanlış, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanan anlaşmazlıklardır⁸⁴.

Uyuşmazlıkta tartışma konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkin olmaktadır⁸⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının vergi yönetimi ile yükümlü arasında, çeşitli metotlarla karşılıklı iyi niyetle anlaşarak veya vergi yönetiminin kendi iç denetim mekanizması ile çözümünün sağlanması idari çözüm yolu olarak nitelendirilmektedir⁸⁶.

2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Vergi, kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olduğu için vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların ana nedeni olmaktadır.

Medeniyetin ilerlemesi ve teknolojinin hızla gelişmesi yeni vergi türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi yükleri eskiye oranla daha çok artmış ve vergi kanunlarını günün koşullarına uydurma zorunluluğu doğmuştur. Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, vergilerin çeşitlenmesi, vergi ile ilgili işlemlerin karışık olması,

⁸³ Osman Selim Kocahanoğlu, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982, s.17.

⁸⁴ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2008, s.3.

⁸⁵ Ergün Önen, Medeni Yargılama Hukuku, Ankara, 1979, s.53.

⁸⁶ Metin Taş, Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.10.

mükellefle idare arasındaki iletişim eksikliği vergi uyuşmazlıklarının artmasına neden olmuştur⁸⁷.

Vergi uyuşmazlıkları, daha çok vergi mükellefiyeti, ceza kesilmesi ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Vergi mükellefiyeti ile ilgili uyuşmazlıklar genel olarak vergi matrahının tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar, mükellefin şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesilmesi ile ilgili uyuşmazlıklar vergi suç ve cezalarına ilişkin olmaktadır. Son olarak tahsil ile ilgili uyuşmazlıklar ise, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle borcun olmadığı ya da kısmen veya tamamen ödendiği, borcun zaman aşımına uğradığı şeklindeki iddialardan oluşmaktadır⁸⁸.

Ayrıca, vergilerin mükellefler açısından bir yük olarak değerlendirilmesi sonucu, birçok mükellef kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır⁸⁹.

Bir diğer uyuşmazlık nedeni, vergilerin uygulanması ile ilgili birimlerin aynı vergisel konulara ilişkin farklı yorumlar yapmasıdır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının uyguladığı Doküman Yönetimi ve İş Akışı Sistemi (DYİAS) ile vergi ile ilgili birimler arasında bir yorum birliği oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu sistem ile ilk kez verilecek görüşler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulmakta ve verilen özetler taşra birimlerince de görülmekte böylelikle farklı görüşlerin ortaya çıkması engellenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

2.1.1.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması

Vergilendirme işlemi idari bir işlem olmaktadır. İdari işlem, idari bir makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesini sağlamak amacıyla, idare hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı irade açıklamasıyla yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemdir⁹⁰.

⁸⁷ Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1979, s.1.

⁸⁸ Kırbaş, 2006, s.176.

⁸⁹ Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1999, s.57.

⁹⁰ Turgut Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.66.

Hukuka aykırılık ise, Anayasa başta olmak üzere kanunlara, kanunlara eşit hukuk kaynaklarına ve de düzenleyici idari işlemlere aykırılıktır⁹¹. İYUK'un 2. maddesinde, idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka uygun olmaları gerektiği belirtilmiştir. Vergilendirme işleminin; yetki, şekil, konu, sebep ve amaç açısından hukuka aykırı olması vergi uyuşmazlıklarının oluşmasına neden olmaktadır.

2.1.1.1.1. Yetki Açısından Hukuka Aykırılık

Yetki; anayasa ile kanunların idareye verdiği işlem yapabilme güç ve yeteneğidir⁹².

Vergi koyma yetkisi, Anayasa'da yer alan temel ilkeler doğrultusunda bu ilkelere aykırı olmamak koşuluyla kural olarak yasama organına verilmiştir. Vergi ve benzeri yükümlülükleri, koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisini sadece yasama organı kanun vasıtasıyla kullanabilmektedir⁹³. Vergi Kanunları, Anayasa'dan sonra vergi hukukumuzun en önemli, uyulması zorunlu ve bağlayıcı kaynağı olmaktadır⁹⁴.

İdarenin vergi kanunlarıyla verilen yetkinin dışına çıkarak işlem yaptığı durumlarda, yapılan vergilendirme işleminin yetki yönünden hukuka aykırılığı söz konusu olmaktadır. Vergilendirme işlemleri açısından idareye verilen yetkiler zaman, yer, konu ve kişi olmak üzere dört yönden sınıflandırılmıştır⁹⁵.

"Konu itibariyle yetki", bir idari makam hangi konuda karar almaya yetkili ise; idari makamın sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder⁹⁶. Örneğin, emlak vergisi tarh ve tahsili işlemleri belediyeler tarafından yapılmakta iken bu işlemin vergi daireleri tarafından yapılması bu işlemi konu itibariyle yetki yönünden sakatlar.

"Zaman itibariyle yetki", idari makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri süreyi ifade eder⁹⁷. Örneğin, VUK'da verginin tarh ve tebliği için,

⁹¹ Metin Günday, İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2004, s.137.

⁹² Tosuner-Arıkan, 2008, s.49

⁹³ Kırbaş, 2006, s.11-12

⁹⁴ Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.53.

⁹⁵ Oktar, 2012, s.390.

⁹⁶ Kemal Gözler-Gürsel Kaplan, İdare Hukukuna Giriş, Ekin Yayınları, Bursa, 2013, s.137.

⁹⁷ Günday, 2004, s.127.

AATUHK’da ise verginin tahsili için belirlenen tahakkuk ve tahsil zaman aşımı süreleri geçtikten sonra tarh ve tebliği, tahakkuku ve tahsili mümkün bulunmamaktadır⁹⁸.

“*Yer bakımından yetki*”, idari makamın konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı temsil etmektedir⁹⁹. Örneğin, GVK’ya göre bu verginin, mükellefinin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, kanunda belirtilen istisnalar dışında mükellefin ikametgahının bulunduğu yerdeki değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi, yapılan işlemlerin hukuka aykırı olmasına neden olmaktadır¹⁰⁰.

Bir işlemi tesis etmek konusunda yetkisi bulunan idari organ veya makam, o işlemin geri alınması söz konusu olduğunda, aksi bir kanuni düzenleme yoksa yetkilidir. Bu duruma yetki paralelliği ilkesi adı verilmektedir. Bu ilkeye göre, bir idari işlem yapmış olan idari makam, aksine bir hüküm bulunmadıkça o idari işlemi değiştirmeye, kaldırmaya ve geri almaya da yetkilidir¹⁰¹.

İdare hukuku ilkelerine göre, idarenin ve kamu görevlilerinin yetkileri kanunlarla önceden düzenlenmiştir. Yetki kurallarının bazıları yargı içtihatlarıyla da belirlenmiş olabilir. Yetki, kamu düzeniyle ilgilidir, bir yükümlülük de ifade eder. Bu sebeple uyuşmazlığın tarafları davanın her aşamasında yetkisizliği iddia edebilir ve taraflar iddia etmeseler bile yargı yerleri yetkisizliği re’sen inceleyebilir¹⁰².

2.1.1.1.2. Şekil Açısından Hukuka Aykırılık

Şekil unsuru, vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelmesine kadar, kanunlarda belirtilen uyulması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri kapsamaktadır¹⁰³.

Vergilendirme işleminin yapılmasından önce bir takım hazırlıklar yapılması kanunda öngörülmüş olabilir. Örneğin belli makamların görüşlerinin alınması gibi, bu

⁹⁸ Oktar, 2012, s.390-391.

⁹⁹ Tosuner-Arıkan, 2008, s.49.

¹⁰⁰ Şükrü Kızılot- Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s.51.

¹⁰¹ Günday, 2004, s.124.

¹⁰² Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.203.

¹⁰³ Kızılot-Kızılot, 2010, s.55.

işlemlerin kanuna uygun bir şekilde gerçekleştirilmemeleri veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır¹⁰⁴.

Ancak vergilendirme işleminin esasını etkileyen asli şekil kurallarına uyulmaması halinde hukuka aykırılık söz konusu olurken, vergilendirme işleminin esasını etkilemeyen tali şekil kurallarına aykırılık ise işlemi sakatlamaz¹⁰⁵.

İdari işlemi tesis edecek olan kamu görevlisini işlemin sonuçları hakkında daha doğru düşünmeye sevk edebilmek ve idare edilenlere hukuki güvence sağlamak için idari işlemin belli şekil kurallarına bağlı kalınarak ve belirli usuller izlenerek yapılması gerekli görülmüştür¹⁰⁶.

2.1.1.1.3. Sebep Açısından Hukuka Aykırılık

Bir işlemin sebep unsurunu, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler oluşturmaktadır. İdari işlemin sebebi, “maddi bir fiil” olabileceği gibi, idari işlemde önce yapılmış bir “hukuki işlem”de olabilmektedir¹⁰⁷.

Sebep, idareyi işlem yapmaya iten saiktir. Vergi idaresi, tesis ettiği idari işlemi, gerçek ve hukuka uygun sebep veya sebeplere dayandırmalıdır¹⁰⁸.

Vergilendirme işleminin sebep açısından hukuka aykırı olmaması için maddi olayın kanun hükmüne uygun olması gerekir. Bu duruma tipiklik denilmektedir¹⁰⁹. Vergi idaresinin vergilendirme işlemini dayandırdığı hukuki sebep gerçek değilse ya da gerçek olsa bile kanun hükümlerine uygun değilse sebep açısından hukuka aykırılık meydana gelmektedir¹¹⁰.

Sebep açısından idari işlemleri nedeni belli olan ve olamayan olarak iki yönden incelenmektedir. Nedeni açıkça gösterilen işlemler, idari işlemde açıkça ifade edilmektedir. Örneğin, Türkiyeden kaçan kişilerin mal varlığına hazinece el konması durumunda sebep kişinin kaçmış olmasıdır. Kimi zamanda idari işlem için bir sebep

¹⁰⁴ Aksoy, 1999, s.60.

¹⁰⁵ Tosuner-Arıkan, 2008, s.50.

¹⁰⁶ Günday, 2004, s.132.

¹⁰⁷ Gözler-Kaplan, 2013, s.151.

¹⁰⁸ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.24.

¹⁰⁹ Kızılot-Kızılot, 2010, s.55.

¹¹⁰ Candan, 2006, s.24-25'den Armağan, a.g.m., s.162.

gösterilmeyip idare tarafından görülen lüzum üzerine işlem yapılmaktadır. Buna örnek olarak da, otuz yılını doldurmuş bir memurun re'sen emekliye sevk edilmesi verilebilir¹¹¹.

2.1.1.1.4. Konu Açısından Hukuka Aykırılık

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur¹¹². Dolayısıyla, vergi Kanunlarında verginin konusu olarak belirtilen şeyin dışında bir şey üzerinden vergi istenmesi veya alınması, vergi işleminin konu bakımından hukuka aykırı olmasına neden olur¹¹³. Örneğin, GVK'ya göre, gelir vergisinin konusu gelirdir ve vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine, bir harcama vergisi alınması vergilendirme işlemini konu yönünden hukuka aykırı hale getirmektedir¹¹⁴.

Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenmekte olup, kanunlarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlemin vergilendirilme imkanı bulunmamaktadır. Dahası, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı bulunmamaktadır¹¹⁵.

Vergilendirme işleminde konu bakımından aşağıdaki hallerde hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır¹¹⁶.

- Konunun imkânsız olması: Vergilendirme işleminden beklenen sonucun gerçekleştirilebilir nitelikte olması gerekir.
- Konunun kanuna aykırı olması: Verginin konusunun Anayasa ve diğer kanunlara da aykırı olması işlemin sakat olması sonucunu doğurur.
- Sebep ile konu arasında kanunun öngördüğü nedensellik bağının yokluğu.

¹¹¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011, s. 24.

¹¹² Kızılot-Kızılot, 2010, s.54.

¹¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afonkarahisar, 1998, s.15.

¹¹⁴ Aksoy, 1999, s.61.

¹¹⁵ Akif Erginay, Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1984, s.39.

¹¹⁶ Gözler-Kaplan, 2013, s.154,155.

İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında sıkı bir bağlantı vardır¹¹⁷. Bu nedenle, vergilendirme işlemi açısından bu nedensellik bağının bulunmaması vergilendirme işlemini konu bakımından hukuka aykırı kılar. Kanun hükmünde gösterilen sebep gerçekleştiği halde kanunda gösterilen hukuki sonuçtan başka bir sonuç doğuran işlem tesis edilirse söz konusu işlem konu bakımından hukuka aykırı olur. Örneğin, bir mükellef ücret geliri elde ettiği halde kendisinden gelir vergisi yerine veraset ve intikal vergisi istenmesi halinde yapılan tarh işlemi konu yönünden hukuka aykırı olacaktır¹¹⁸.

2.1.1.1.5. Amaç Açısından Hukuka Aykırılık

Amaç, idari işlemlerde ulaşılması arzu edilen sonuçtur¹¹⁹. Vergilendirme işleminin amacı kamu yararıdır. Özel amaç güdülerek vergilendirme işleminin yapılması amaç yönünden işlemi sakatlar. Genel olarak idari işlemlerin amaç unsuruna aykırı olarak gerçekleştirilmesine yetki saptırması denilmektedir¹²⁰.

Vergilendirme işlemlerinin amaç unsurunu da kamu yararı oluşturmakla birlikte, verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergi alacağının doğması verginin alınması için yeterli olduğundan, vergilendirme işlemlerinde amaç denetimi yapılmasının gereği bulunmamaktadır¹²¹. Sebep unsuru kanunda açık bir şekilde düzenlenmemişse vergilendirme işleminin kamu yararı gözetilerek yapılması gerekmektedir¹²².

2.1.1.2. Vergi İncelemeleri

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesi konusu yer almaktadır. Madde hükmüne göre, vergi incelemesindeki amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi defter, belge ve kayıtlarla sınırlı değildir. Mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular

¹¹⁷ Gözler-Kaplan, 2013, s.155.

¹¹⁸ Tosuner-Arıkan, 2008, s.51.

¹¹⁹ Bayraklı, 2011, s.25.

¹²⁰ Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, s.57.

¹²¹ Oktar, 2012, s.394.

¹²² Tosuner-Arıkan, 2008, s.52.

defter ve belgeler dışında, yoklama ve her türlü delilden faydalanarak tespit yapılmaktadır¹²³.

İnceleme sonucu ödenen verginin doğru olmadığı fark edilmesi durumunda düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkını kabul etmemesi sonucu uyuşmazlık meydana gelmiş olmaktadır¹²⁴.

2.1.1.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası, “vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hataları idarece yapılabildiği gibi mükellef tarafından da yapılabilmektedir¹²⁵.

Vergi hataları, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında ortaya çıkabilen ve sonuçta söz konusu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına sebep olan usulsüz işlemler olarak tanımlanabilir¹²⁶.

Hatalar hesap hatası ve vergilendirme hatası olmak üzere iki türden oluşmaktadır. İlerideki bölümlerde vergi hatalarının ayrıntılı açıklaması yer almaktadır.

2.1.1.4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahının, faaliyet türü, bulunduğu yer, faaliyet alanının kârlılık düzeyi, yetkili makamlarca belirlenen asgari değerlendirme ölçüleri ve benzeri kıstaslara göre düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve vergiyi ödemekle yükümlü kişinin buna itiraz etmesi sonucunda vergi uyuşmazlığı meydana gelmiş olur¹²⁷.

¹²³ Özbalcı, 2006, s.434-435.

¹²⁴ Kızılot-Kızılot, 2010, s.56.

¹²⁵ Bayraklı, 1998, s.32.

¹²⁶ Kızılot-Kızılot, 2010, s.109.

¹²⁷ Yeşim Yorulmaz, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2000, s.6.

2.1.1.5. Verginin Ödenmemesi

Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlusunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını tahsil edebilmek için, gerekli olduğunda bazı zorlayıcı yollara başvurabilmektedir. Mükellef ya da sorumlunun; böyle bir borçlarının olmadığını, miktarının gerçeğinden fazla olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını ileri sürmesiyle de, uyuşmazlık başlamış olmaktadır¹²⁸.

2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yerleri

Kişi menfaati ya da bireysel çıkar, kişilerin yasal çerçeve içinde mümkün olan en az vergi yüküne muhatap olmayı istemelerinden kaynaklanır. Kamu yararı ise verginin, kamu harcamalarının kaynağı olması nedeni ile vergi idaresi tarafından tam ve zamanında alınmasından doğan yarara dayanır¹²⁹.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamalarından kaynaklanan çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket ederek vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, buna karşılık mükelleflerin ise daha az vergi verme ya da hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmeleri vergi uyuşmazlıklarının oluşmasına neden olmaktadır¹³⁰. Bu uyuşmazlıkların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir.

Hukuk bilimi özel hukuk ve kamu hukuku olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tarafların eşit durumda olduğu ilişkiler özel hukuk bölümünde yer alırken, taraflardan birinin egemenlik gücü olarak üstün olduğu ilişkiler kamu hukuku bölümünde yer alır. Dolayısıyla Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisine ilişkin işlemler kamu hukukuna dahildir¹³¹.

Kendileri aleyhine hatalı bir işlem yapıldığını ileri süren kişilerin, iki farklı şekilde hareket etmeleri mümkündür. Buna göre işleme maruz kalan muhataplar, İYUK'un 7. maddesi hükmü uyarınca hatalı işlemin kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde iptal davası açabilecekleri gibi, bunu dava konusu

¹²⁸ Kızılot-Kızılot, 2010, s.61

¹²⁹ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1998, s.1-3.

¹³⁰ Arslan, 2012, s.17.

¹³¹ Bilici, 2013, s.28.

yapmadan düzeltme talebinde de bulunabilirler. Dolayısıyla, hatalı işleme karşı idari başvuru zorunlu olmayıp ihtiyari niteliktedir¹³².

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını sistematize etmek gerekirse öncelikle idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler olarak ayrılmaktadır. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde çözülmesine ilişkin yöntemlerdir. Sistemimizde idari çözümler iki temel özellik taşımaktadır. Bunlardan ilki, idari yolla çözüme başvurma zorunluluğu yoktur. Diğeri ise idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir “çekişme” haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme kavuşturulur¹³³.

Yargıda, görev sorunu kademelerden oluşmaktadır. Öncelikle uyuşmazlığın, adli yargı alanına mı yoksa idari yargı alanına mı gireceği belirlenmeli daha sonra da idari yargı düzeni içinde uyuşmazlığın idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri veya Danıştay Daireleri’nin mi görev alanına girdiği belirlenmelidir. Son olarak da vergi mahkemesinde kurul halinde mi yoksa tek hâkim tarafından mı çözümleneceği değerlendirilmelidir¹³⁴.

Vergi uyuşmazlıklarının gerek yargı, gerekse idari çözüm yollarını kullanarak çözüme kavuşturulması ve bu durumun kesinlik kazanması, vergi borcu ve cezası bakımından, maddi hukuk anlamında borcun ortadan kalkması sonucunu doğurur¹³⁵.

¹³² M. Nedim Akkurt, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, Mükellefin Dergisi, Haziran 2002, S.120, s. 30.

¹³³ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.169-170.

¹³⁴ Sabri Ünal, “Vergi Yargısında Görev ve Yetki” , (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.13.

¹³⁵ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Yargısı), Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.7.

2.1.2.1. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü; Fransa, İsveç, Lüksemburg gibi bazı ülkelerde idari yargı; ABD, İngiltere, Belçika, Hollanda gibi bazı ülkelerde ise adli yargı içinde gerçekleştirilmektedir. Bazı ülkelerde ise bu uyuşmazlıkların çözümü için bağımsız bir yargı sistemi kurulmuştur¹³⁶.

Vergi yargılaması, vergi yükümlüsü veya ceza sorumluları ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlemesidir¹³⁷. Vergi yargısı, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini sağlayarak hukuk devleti sisteminde önemli işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır¹³⁸.

Yargı yolu, idari-barışçıl çözümlerin aksine, uyuşmazlığın yargı mercii önünde bir “çekişme” konusu yapılması ile kesin sonuca bağlanmasını sağlar. Vergi yargısı ile uyuşmazlığı çözüme kavuştururken idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluk sağlanmaktadır. Vergi yargılaması hukukunun asli işlevi, vergi uyuşmazlıklarının kesin olarak çözüme bağlanması olup tali işlevi ise, içtihat ve yorum yoluyla asli işlevini yerine getirirken vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmasıdır¹³⁹.

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, verginin tarh, tebliğ ve tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, söz konusu işlemlere, yükümlülerin vergilendirme konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara veya hukukun genel ilkelerine aykırılığını ileri sürmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar da ilave edilebilir¹⁴⁰.

Vergi uyuşmazlığında, vergi davası açmaya hakkı bulunanlar önce idari aşamada çözümlenmesi için vergi idaresine başvuruda bulunup, sonuç elde edememesi durumunda yargıya gidebilmekte veya idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan

¹³⁶ Bilici, 2013, s.166

¹³⁷ Karakoç, 1995, s.17.

¹³⁸ Kırbaş, 2006, s.185.

¹³⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.185.

¹⁴⁰ Yusuf Karakoç, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara, 2007b, s.106.

yargısal aşamada çözüm arayabilmektedir. Çünkü Türk vergi yargısı sistemi yargısal çözümden önce idari çözüm yollarını zorunlu tutmamıştır¹⁴¹.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolu kesin çözüm sağlayan etkili bir yol olmasına rağmen, vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi kayıplara yol açması dışında idare ile yükümlü arasındaki güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna gitmeden çözülmesi iki taraf içinde yararlı olmaktadır¹⁴².

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en verimli yol vergileme işlemlerinin bağımsız yargı yerlerince, yargılama usulleri kullanılarak, denetlenmesidir. Bu denetim, adli rejimi ve bunun sonucu olarak yargı birliği ilkesini kabul eden Anglo-Sakson ülkelerinde adli yargı merciilerinde yapılmaktadır. Buna karşılık; idari rejimi kabul etmiş olan ülkelerde, bağımsız bir vergi yargısına bırakılmıştır; kimi ülkelerde de, diğer yargı düzenlerine mensup mahkemelere verilmiştir. Bu uygulamalar, hukukçuların vergi uyuşmazlıklarına bakışlarındaki farklılıktan ileri gelmektedir¹⁴³.

Ülkemizde vergi yargısı, 1982 yılında köklü bir değişikliğe uğramış ve aynı yıl kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kuruluşu ve hakkında Kanun, 2577 sayılı İYUK ile düzenlenmiştir¹⁴⁴.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların tarafları ilk olarak idari yargı sistemi içinde yer alan vergi mahkemelerine daha sonra ise itiraz veya temyiz için bölge idare mahkemelerine ya da Danıştay'a başvurarak vergi ihtilaflarını yargı aşamasında çözmeye çalışmaktadırlar¹⁴⁵.

¹⁴¹ Tosuner-Arıkan, 2008, s.115.

¹⁴² Yorulmaz, a.g.t., s.13.

¹⁴³ Candan, 2011, s.25.

¹⁴⁴ Kırbaş, 2006, s.188.

¹⁴⁵ Kızılot-Kızılot, 2010, s.72.

2.1.2.2. Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Ülkemizdeki vergi kanunları uyarınca, idari çözüm yollarının iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, idari yola başvurma zorunlu olmaması; ikincisi ise, bu yollar ile idari aşamada uyuşmazlığın giderilmesi gerçekleşmediği takdirde yargısal yola gidilebilmesidir¹⁴⁶.

2.1.2.2.1. Vergi İdaresi

Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tanımı yer almamakta, bunun yerine vergi dairesinin tanımı yapılmaktadır. VUK'un 4. maddesinde "Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarheden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi dairesinin, vergi idaresinin bir birimi olması nedeniyle, bu tanımlama yeterli olmamaktadır. Daha kapsamlı olarak vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir örgüt olarak tanımlanabilir¹⁴⁷.

Bu tanımın ışığında vergi borç ve alacak ilişkisinde bir tarafta borçlu konumdaki mükellef (gerçek veya tüzel kişi) veya sorumlu, diğer tarafta alacaklı konumundaki "Devlet" ve onu temsile yetkili kılınan en üst birimi "Maliye Bakanlığı" yer almaktadır¹⁴⁸.

2.1.2.2.2. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresi ifadesinden, ülkenin vergi sisteminin yönetildiği ve merkezi idarenin bu alandaki en üst birimi olan Maliye Bakanlığı anlaşılmaktadır. Türkiye'de vergi idaresi Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenmekle birlikte, yerel yönetimlerin de vergiye ilişkin birtakım görevleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, bir araştırmaya göre, Türkiye'de vergilerin %90'ı Maliye Bakanlığı tarafından toplandığı belirtilmiştir¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Ömer Akyürek, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2011, S. 276, s.121.

¹⁴⁷ Kızılot-Kızılot, 2010, s.63.

¹⁴⁸ Mustafa Belir, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü" E_Yaklaşım, Mayıs 2013, S.245 [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?\(Erişim:19.12.2014\)](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?(Erişim:19.12.2014))

¹⁴⁹ Kızılot-Kızılot, 2010, s.63-64.

2.1.2.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkesi çerçevesinde çözüme kavuşturulması vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler olarak adlandırılmaktadır¹⁵⁰.

Uyuşmazlıklar ilk önce yargı yoluna başvurmada idari aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. İdare ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında bir pazarlık şeklinde gerçekleşen bu süreçte idarenin üstünlüğünden bahsedilemez¹⁵¹.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin getirdiği kolaylıklar vergi idaresi açısından, vergi alacağının tahsilinin gecikmesini ve değişik vergi yargısı kararları nedeniyle bu alacağın değer kaybına uğrayıp şüpheli hale gelmesini önlemek, davasını savunmak için harcayacağı zamanı ve bunun için yapacağı masrafları tasarruf etmek ve son olarak da tarafların birbirleriyle yakınlaşmasını sağlamaktadır. Bu durum mükellef ve vergi sorumlusu açısından da hemen hemen aynıdır. Mükellef uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile haklarını savunmak için avukat tutma veya çeşitli yargı organlarıyla uğraşma gibi yüklerden kurtulacak, psikolojik olarak da rahatlayacaktır¹⁵².

2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Türk Vergi Hukuku'nda vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bu yollara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahında dâhil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Barışçıl yollara kural olarak vergiler ile cezalar için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir¹⁵³.

Söz konusu yöntemler aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

2.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin açıklamalar, VUK'un 116 ile 126. maddeleri arasında yer almaktadır. Ayrıca, VUK'un 118. maddesinde yer alan “verginin

¹⁵⁰ Yorulmaz, a.g.t, s.10.

¹⁵¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, 1978, S. 28, s.14.

¹⁵² Aksoy, 1999, s.109-110.

¹⁵³ Karakoç, 2007a, s.664-665.

mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna evrak üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hatadır ve düzeltme hükümlerine tabi tutulacaktır” hükmü uyarınca vergi mükellefinin aleyhine yapılmış olan hatanın vergi türüne bakılmaksızın VUK’un vergi hataları ile ilgili belirtilen şartlara uyması halinde vergi hatası olarak değerlendirilerek düzeltileceği anlaşılmaktadır¹⁵⁴.

Anılan Kanunun 116. Maddesinde vergi hatası, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde ifade edilmektedir.

Yukarıda yer alan madde hükmünden hareketle vergi hatası; doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da vergilendirmede değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir¹⁵⁵. Bununla birlikte düzeltme yolu vergi hatası kavramı ile sınırlı olduğundan hukuki uyumsuzlukların tümüne uygulanabilen bir mekanizma olmamaktadır¹⁵⁶.

Tanımdan da anlaşılabacağı üzere vergi hataları, asıl vergi alacağından kaynaklanan hatalar ve asıl vergi alacağına bağlı olarak oluşan vergi cezaları ile vergiye ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinden kaynaklanan hataların tümünü kapsamaktadır¹⁵⁷.

Vergi hataları nedeniyle devlet belli miktarda vergi gelirinden yoksun kalır veya mükellef olması gerekenden fazla vergi öder. Bu itibarla verginin eksik veya fazla istenmesine veya alınmasına yol açmayan, yani kesin ve yürütülebilir nitelikte olmayan vergisel işlemlerdeki hatalar vergi hatası kapsamında değerlendirilmezler. Çünkü; idarenin, vergi istemesi veya alması, ancak kesin ve yürütülebilir bireysel işlemler aracılığıyla olur. Vergi idaresinin bu nitelikteki vergilendirme işlemleri ise tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleridir¹⁵⁸.

¹⁵⁴ Ayşe Gezer Baştuğ, ”Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması”, Vergi Sorunları Dergisi, 2010, S. 258, s.72.

¹⁵⁵ Öncel -Kumrulu - Çağan, 2012, s.175.

¹⁵⁶ Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, 2012, S. 286, s.111.

¹⁵⁷ Ahmet Bozdağ, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 2008, S.234, s.193.

¹⁵⁸ Cevat Koç, “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1990, S.107, s.24-34.

Bir işlemin vergi hatası olarak nitelendirilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar;

- Hukuka ve kanuna aykırı olarak haksız bir işlem yapılması,
- Haksız işlem sonucunda vergi miktarının artması veya eksilmesi ya da haksız bir vergi istenmesi yahut alınması,
- Haksız işlemin VUK'un 117 ve 118. maddelerinde belirtilen hata türlerinden olması,
- Hatanın hem vergi idaresi hem de yükümlü tarafından yapılabilmesidir¹⁵⁹.

Vergi hatalarının VUK'ndaki tanımında yer alan "fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesi" ifadesinden, verginin fazla veya eksik istenmesinin vergilendirme aşamalarından tarh-tahakkuk aşamalarında; fazla veya eksik vergi alınması ise tahsil aşamasında söz konusu olabilmektedir¹⁶⁰.

Hata düzeltme, vergi işlemlerindeki bir takım sakatlıkların idarece giderilmesi suretiyle Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş, vergi hatalarına özgü barışçıl bir çözüm yoludur¹⁶¹.

İdare, yapmış olduğu işlem üzerinde kaldırma, değiştirme ve geri almak üzere üç tür tasarrufta bulunabilir. Bu tasarruflardan kaldırma ve değiştirme ileriye dönük sonuç doğurduğu halde, geri almada işlem yapıldığı andan itibaren yürürlüğünü kaybetmektedir. İdare hatalı işlemin yerine, hatasız vergi işlemini tesis etmektedir¹⁶².

Düzeltilme başvurusu mükellef tarafından yapılabileceği gibi birtakım şartların oluşması durumunda idarece re'sen düzeltmede yapılabilecektir. Eksik veya fazla talep edilen verginin re'sen düzeltilmesi yoluna gidildiğinde bir yandan Anayasanın vergilerin kanuniliği ilkesine öte yandan eşitlik ilkesine yaklaşılmış olacaktır¹⁶³.

VUK'un 125. maddesinde belirtildiği üzere, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi veya Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hatası bulunduğu takdirde

¹⁵⁹ Tosuner-Arıkan, 2008, s.87-88.

¹⁶⁰ Karakoç, 2007b, s.69.

¹⁶¹ Bozdağ, 2008, s.192.

¹⁶² Mustafa Akkaya, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK M. 10-11)", Yaklaşım Dergisi, Ocak 1994, S.13, s.160.

¹⁶³ Ahmet G. Kumrulu, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Turhan Kitabevi, Ankara, 1979, s.155-157.

bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltme yoluyla giderilebilir. Ancak, düzeltmenin yapılabilmesi için, hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir¹⁶⁴.

2.2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hatası kavramına giren sakatlık türleri VUK'nun 117. ve 118. Maddelerinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak düzenlenmektedir¹⁶⁵.

2.2.1.1.1. Hesap Hataları

Hesap hataları genellikle kolay tespit edilebilen, beyannamelerdeki toplama veya mahsup yanlışlıkları şeklindeki basit aritmetik hatalardan meydana gelen ve vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır¹⁶⁶.

Hesap hataları VUK'un 117. maddesinde, üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu hatalar beyannamelerdeki toplama veya mahsup yanlışlıkları şeklindeki yanlışlıklar olabileceği gibi, vergilendirme işlemleriyle ilgili vergi dairesince hazırlanan belgelerde de yapılmış olabilir. Hesap hataları maddede tek tek sayılmış olup, bunlar dışında kalan yanlışlıkların re'sen düzeltilmesi ya da düzeltilmelerinin istenmesi halinde kanuna aykırılık ortaya çıkacaktır¹⁶⁷.

Kanun maddesinde, hesap hataları, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olarak belirtilmiştir.

2.2.1.1.1.1. Vergi Matrahında Hata

VUK'un 117. maddesinin 1. bendinde, “Matrah hataları Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁶⁴ Kızılot-Kızılot, 2010, s.109.

¹⁶⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.173.

¹⁶⁶ Mustafa Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözülmesi-I”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2011, S.225, s.21.

¹⁶⁷ Kemal Berkem ve Arkadaşları, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, T.C. Vergi Kanunları Külliyesi. C. 1 Ak Büro Neşriyat Servisi Yayını, Ankara, 1966'dan Şenay Oto, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 1996, S.97, s.60-61.

Matrah hataları, oldukça basit yanlışlıklardan meydana gelmektedir. Örneğin, konut kira gelirlerine istisna uygulanmamış ya da gayrisafi iratlarından götürü giderin düşülmemiş olması, beyannamedeki bir toplama ya da çıkartma hatası sonucu matrahın yüksek veya düşük gösterilmesi, zararların karlara takas ve mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin diğer gelirle birlikte beyan edilmiş bulunması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla çıkmasına neden olan hatalardır¹⁶⁸. Buna karşılık, matrahın miktarının tespitine ilişkin bazı konular tartışma götürür nitelikleri gereği hata kavramı dışında kalmaktadır. Örneğin, kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlemeler, sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla beraber nitelikleri gereği tartışılabilir yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki uyumsuzluk örnekleridir¹⁶⁹.

Matrahta hata olduğunu ileri sürebilmek için, hata olduğu varsayılan durumun rakamlarla ifade edilmesinde irade ile beyan (kayıt) arasında bir uyumsuzluk olmalıdır¹⁷⁰.

Vergiler, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tahakkuk ettirilir. Tahakkuk fişi, verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği durumlarda düzenlenmektedir ve dayanağı verilen beyannamedir. İhbarname ise, verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edildiği hallerde kullanılmaktadır. Bunun dayanağı ise, inceleme raporu veya takdir komisyonu kararları, yoklama fişi veya tutanaklardır. Buna göre, söz konusu belgelerden herhangi birinde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla hesaplanmış olması halinde matrah hatasının varlığından söz edilebilir¹⁷¹.

Düzeltmeye konu olacak matrah hatası, sadece tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararların bulunduğu belgelerde yapılan hataları içermekte, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme kapsamı içinde yer almamaktadır¹⁷².

¹⁶⁸ Kızılot-Kızılot, 2010, s.112.

¹⁶⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.178.

¹⁷⁰ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Acar Basım, İstanbul 2008, s.225.

¹⁷¹ Özbacı, 2006, s.386.

¹⁷² Tosuner-Arıkan, 2010, s.91.

2.2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hata

VUK'un 117. maddesinin 2. bendine göre, "Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır."

Bu hata türü, vergi matrahında hata olmamasına karşın vergi oranlarının veya tarifenin yanlış uygulanması, mahsup yapılmaması veya yanlış yapılması, ya da verginin eksik veya fazla hesaplanmış olması dolayısıyla oluşmaktadır¹⁷³.

Örneğin, gelir vergisi hesaplanırken, gelir vergisi tarifesinin birinci dilimde %15 uygulanması gerekirken %10 veya %20 olarak uygulanması, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmaması ya da yanlış yapılması halleri vergi miktarı hatası olarak kabul edilmektedir.

2.2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

VUK'un 117. maddesinin 3. bendine göre, "Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Bir verginin mükerrer olarak değerlendirilmesi için tarhiyatın aynı vergi kanunun uygulamasıyla ilgili olması, vergilemenin aynı vergilendirme dönemi içinde yapılması ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması özelliklerini taşıması gerekmektedir¹⁷⁴. İş yerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip, bunu önceki vergi dairesine bildirmeyen mükellef adına, biri beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de daha önce bağlı olduğu vergi dairesince, re'sen tarh yolu ile vergi salınması verginin mükerrerliğine örnek olarak gösterilebilir¹⁷⁵.

Vergilendirme yetkisinin aynı vergilendirme dönemi, aynı mükellef ve aynı tür vergi için kullanılmasına ilişkin olarak iç hukuk alanında mükerrer vergilendirme ve

¹⁷³ Candan, 2006, s.225-226.

¹⁷⁴ Mehmet Ali Özyer, Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2003, s.192.

¹⁷⁵ Şükrü Kızılot, Mükerrer Vergilendirme ve Vergi Hatası, Hürses, 2000, s.7.

uluslararası hukuk alanında çifte vergilendirme sorunları ortaya çıkabilmektedir. Ancak, alınacak çeşitli tedbirlerle bu sorunların önüne geçilebilmesi mümkündür¹⁷⁶.

Mükerrer olarak salınan vergi için önce uzlaşılması daha sonra fark edilerek düzeltme talebinde bulunulması halinde salınan mükerrer verginin terkin edilmesi, uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarında iadesi gerekir¹⁷⁷.

2.2.1.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergi yükümlülüğünün tespit edilmesinde değerlendirme yanlışlıkları olarak ifade edilebilecek olan bu tür hatalar, hesap hatalarına nazaran, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilişkili olduğundan hesap hatalarına göre, hukuki uyumsuzluk konusu olmaya daha elverişlidir¹⁷⁸.

Vergilendirme hataları, teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır¹⁷⁹. VUK'un 118. maddesinde dört alt başlık altında sayılan vergilendirme hataları: Mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört gruba ayrılmıştır.

2.2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK'un 118. maddesinin 1. bendine göre, "Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır."

Mükellefin şahsında hata durumunda, salınan vergi, gerçek yükümlü yerine, vergi yükümlüsü olmayan başka bir kişiden istenmekte veya alınmaktadır¹⁸⁰. Bu hata türünde vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan, bir kimseden vergi talep edilmesi söz konusudur¹⁸¹. Örneğin, Danıştay tarafından verilen bir kararda, limited şirket adına tahakkuk eden bir verginin şirketten tahsil edilememesi halinde, şirketin temsilcisi

¹⁷⁶ Mine Biniş, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2012, s.36.

¹⁷⁷ Kızılot-Kızılot, 2010, s.114-115.

¹⁷⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.179.

¹⁷⁹ Muallâ Öncel – Ahmet Kumrulu –Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006, s.179.

¹⁸⁰ Nihat Edizdoğan-Metin Taş, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 1993, s.201.

¹⁸¹ Öncel - Kumrulu – Çağan, 2012, s.179.

yerine doğrudan şirketin ortağı adına ödeme emri düzenlenmesi mükellefin şahsında hata olarak kabul edilmiştir¹⁸².

Bu hata türü, Kanunun 118. maddesinde yer alan diğer üç bentle birlikte incelendiğinde, söz konusu hata türünün, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar yönünden sakat olmayan bir vergilendirme işlemi, yalnızca mükellefin, vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması sonucu ortaya çıkmaktadır¹⁸³.

Tahakkukla ilgili fiş, cetvel, kart veya defterlere mükellefin adının veya soyadının yanlış yazılmış olması, verginin fazla veya eksik alınması sonucunu doğurmayacağından, bu durum bir vergilendirme hatası yani mükellefin şahsında hata olarak değerlendirilmeyecektir¹⁸⁴.

Ayrıca, tarhiyata muhatap olacak kişinin belirlenmesindeki yanlışlığı, mükellefin şahsındaki hata ile karıştırmamak gerekir. Örneğin, dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabı, varsa daimi temsilci, yoksa, kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanlardır. Vergi dairesinin, daimi temsilci kabul ettiği kimseyi muhatap alarak yaptığı tarhiyat, o kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse dahi tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltilemez ve bu durumda, hata mükellefin şahsında gerçekleşen bir hata değildir¹⁸⁵.

2.2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata

VUK'un 118. maddesinin 2. bendine göre, “Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan bir kimseden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

Vergi kanunlarına göre, mükellef olmaması gereken veya vergiden muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi veya alınması mükellefiyette hata oluşmasına neden olur¹⁸⁶.

¹⁸² Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.119.

¹⁸³ Kızılot-Kızılot, 2010, s.115.

¹⁸⁴ Akkurt, a.g.m., s.27.

¹⁸⁵ Özbalcı, 2006, s.393.

¹⁸⁶ Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.67.

Her verginin uygulama alanı, konusu ve mükellefi kendi kanununda belirlenmiştir. Verginin uygulama alanının belirlenmesinden sonra da, bir kısım mükellef veya konular, konan istisnalarla ve muafiyetlerle vergi kapsamı dışında tutulabilmektedir. İşte, bir verginin uygulama alanı dışında kalan veya kapsam içinde olmakla beraber muaf tutulan kimselerden vergi talep edilmesi durumunda mükellefiyette hata türü oluşmaktadır¹⁸⁷.

Vergiye tabi olmayan bir mükellefe verginin tarh edilmesi durumunda, tarh edilen bu vergi VUK'da yer alan düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir¹⁸⁸.

Mükellefiyette hatanın oluşabilmesi için vergiye tabi olmamanın veya vergiden muaf olmanın açık olması gerekmektedir. Mükellefin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğu tartışmalı ise vergi hatasından söz edilmesi mümkün değildir¹⁸⁹.

Mükellefiyette hataya ilişkin olarak, kamu yararına çalışan derneklere Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmasına rağmen bu derneklerden vergi istenmesi¹⁹⁰, veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi, örnek olarak gösterilebilir¹⁹¹.

2.2.1.1.2.3. Verginin Konusunda Hata

VUK'un 118. maddesinin 3. bendinde, “Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Verginin konusu açıkça vergi kanunlarında gösterilir. Vergi kanunlarında açıkça vergi konusu kapsamı içinde gösterilmeyen bir unsurun vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilmesi ya da vergi konusunun kapsamı içerisinde olmakla beraber, özel hükümlerle istisna tutulan bir unsurun vergiye tabi tutulması halinde bu hata türü ortaya çıkmaktadır¹⁹².

¹⁸⁷ Özbalcı, 2006, s.394.

¹⁸⁸ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.254.

¹⁸⁹ Özbalcı, 2006, s.394.

¹⁹⁰ Karakoç, 2007b, s.73.

¹⁹¹ Gökhan Tokaç, “Vergi İle İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İle Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözülmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 2009, S.91, s.191.

¹⁹² Pehlivan, 2012, s.114.

Ancak, burada sözü edilen hata, mükellefin kişiliği ile ilgili olmamakla birlikte, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır¹⁹³. Bu hata türünde, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanıldığını gösteren bir işlemi söz konusudur. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmışsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir¹⁹⁴. Örneğin, kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için veraset ve intikal vergisinin konusuna girmesine rağmen gelir vergisi istenmesi halinde bu şekildeki bir hatadan söz edilir¹⁹⁵.

VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanabilmesi için tarhiyatın ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış olması gerekmektedir. Eğer beyan üzerine tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmışsa bu durum VUK'un 112. maddesine göre verginin konusuna girmemesinden ötürü vergi konusunda hata şeklinde değerlendirilecektir¹⁹⁶.

2.2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

VUK'un 118. maddesinin son bendinde, "Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır." hükmü yer almaktadır.

Bu hata türünün oluşması için, verginin, ilgili bulunduğu dönemde olması gereken vergi miktarına göre fazla ya da eksik istenmesi ya da alınması gerekir. Danıştayın birtakım kararlarında, vergi miktarında değişiklik yapmayan, zamanaşımı hükümlerini ihlal etmeyen basit dönem hataları vergi hatası olarak nitelendirilmemiştir¹⁹⁷.

Buna karşılık, gelir vergisinde kıst dönem uygulaması, vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışı, zamanaşımı konuları hukuki tartışmaya elverişli olmasından ötürü, hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilmemektedir¹⁹⁸.

¹⁹³ Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, s.278.

¹⁹⁴ Kaneti, 1989, s.155.

¹⁹⁵ Bilici, 2009, s.120.

¹⁹⁶ Karakoç, 2007b, s.73.

¹⁹⁷ Candan, 2006, s.228.

¹⁹⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.180-181.

Vergilendirme döneminin belli bir kısmında faaliyette bulunanlar için tüm dönem itibariyle kazanç takdir edilmesi ve bu matrah üzerinden tarhiyat yapılması vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır¹⁹⁹.

2.2.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

VUK'un 119. maddesinde vergi hatalarının aşağıda belirtilen yollardan biriyle ortaya çıkarılabileceği belirtilmiştir.

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sırasında hatanın ortaya çıkarılması,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması,
- Mükellefin müracaatı ile hatanın meydana çıkarılması.

Yukarıdaki şekillerde ortaya çıkarılan vergi hatası, bu hatanın düzeltilmesi süreci ile devam edecektir²⁰⁰.

2.2.1.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Yöntem ve Yetki

“Düzeltme; vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir”²⁰¹.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, hem vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözümünü sağlayan hem de vergi borcunu ve vergi cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran bir yoldur²⁰².

Düzeltme dilekçesi, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin, ilgili servisine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi de mümkündür. Dilekçedeki şekil noksanlığı düzeltme talebinin geçersiz olmasına neden olmaz²⁰³. Düzeltme işlemi

¹⁹⁹ Özbalcı, 2006, s.397.

²⁰⁰ Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.20.

²⁰¹ Erginay, 1984, s.122.

²⁰² Tosuner-Arıkan, 2008, s.87.

²⁰³ Özbalcı, 2006, s.407.

belli bir şekle bağlanmıştır ve düzeltme, ancak, düzeltme fişine dayanılarak yapılabilmektedir²⁰⁴.

VUK'un 120. maddesinde, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği, ayrıca, vergi dairesinin görev ve yetkilerine haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisinin vergi dairesi başkanına ait olacağı, başkanın bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebileceği belirtilmiştir. İlgili vergi dairesi ise, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesidir. Bağımsız vergi dairesinin bulunmadığı yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahiptirler²⁰⁵.

Vergi hatalarının düzeltilmesi vergilendirme sürecini kısaltan bir işlemdir. Vergi hatalarının giderilmesiyle efektif vergilendirme süreci sağlanabilir²⁰⁶.

Vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesi bir yandan hata üzerinden vergi alınmaması prensibine uygun olarak hukuka ve kanuna uygun vergilendirmeyi gerçekleştirerek vergilerin kanuniliği ilkesini korumaya, diğer taraftan da vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını sağlamaya katkıda bulunmaktadır²⁰⁷.

2.2.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

Gerek vergiler gerek cezalar açısından yapılacak düzeltme için kanunda iki yol düzenlenmiştir. Buna göre düzeltme işlemi vergi dairesince re'sen yapılabileceği gibi yükümlünün başvurusu üzerine de gerçekleştirilebilir²⁰⁸.

²⁰⁴ Karakoç, 2007b, s.87.

²⁰⁵ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.387.

²⁰⁶ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan-Hasan Ahmet Akdeniz -Hatice Yurtsever, "Comparative Decision Analysis of the Implementation of Tax Cancellation in Countries", Journal of Review of Social, Economic and Business Studies, 11.12.2008, s.14

²⁰⁷ M. E. Doğrusöz, "Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999, s.57.

²⁰⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.182.

2.2.1.4.1. Re'sen Düzeltme

VUK'un 121. maddesinde, tereddüt edilmeyecek kadar açık ve kesin vergi hatalarının mükellefin başvurusu olmasa bile, vergi idaresince re'sen düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Re'sen düzeltme; vergi hatasının, mükellefin bu yönde başvurusu olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir²⁰⁹.

Vergi hatasının açık olması; vergi hatasının, bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılabilir olmasını ve lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeyecek açıklıkta olmasını, vergi hatasının mutlak olması ise doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını ifade eder²¹⁰.

Vergi dairesi, re'sen düzeltme yetkisini, ancak, düzeltme zaman aşımı süresinde kullanabilir²¹¹.

Mükellefin lehine yapılan düzeltme sonucu, mükellefin geri alacağı bir paranın bulunması durumunda, mükellefin kendisine düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunması gerekmektedir. Aksi halde, mükellef parayı geri alma hakkını kaybeder²¹².

Düzeltilme mükellef aleyhine yapılmış ise yeniden tarh olunan verginin ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. İdare tarafından yapılan re'sen düzeltmelerin idari işlem niteliği taşımasından dolayı mükelleflerin kendilerine yapılan bu tebliğ üzerine dava açmabilme imkanları mevcuttur. Dava açmadığı takdirde vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün sürenin geçmesiyle tahakkuk edecektir. Söz konusu verginin ödeme süresi (vadesi) ise, tahakkuk tarihinden itibaren bir aydır²¹³.

2.2.1.4.2. Başvuru Üzerine Düzeltme

Yapılan vergilendirme işleminde VUK'un 117 ve 118. maddelerinde belirtilen hata türlerinden olduğunu ileri süren mükellef, ya bir idari işlem olan bu tarhiyatın

²⁰⁹ Oktar, 2012, s.150.

²¹⁰ Candan, 2006, s.229-230.

²¹¹ Necati Perçin, "Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2007, S.79, s.158'den Candan, 2006, s.231-232.

²¹² Kızılot-Kızılot, 2010, s.128.

²¹³ Özbacı, 2006, s.403-404-Perçin, a.g.m., s.158.

VUK'un 122-124. maddelerine veya İYUK'un 10-11. maddelerine dayanarak bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından düzeltilmesini talep edecek ya da bu işlem için yasal süresi içinde yargı mercilerine başvurarak hatalı işlemin iptal edilmesini sağlayacaktır²¹⁴.

VUK'un 122. maddesi uyarınca düzeltme istemi yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Düzeltme dilekçesi, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin ilgili servisine verilebileceği gibi, posta yoluyla taahhütlü olarak da gönderilebilir²¹⁵. Stopaj suretiyle vergi ödeyen kişiler, düzeltmeyi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden talep ederler²¹⁶.

Düzeltme, bünyesinde hata bulunan vergilendirme işlemi tesis eden vergi dairesinden istenebilir. Düzeltme talebi ile başvuru alan ilgili vergi dairesi kendi görüşünü de ekleyerek, bu talebi düzeltme merciine göndermektedir. Hatanın düzeltilmesine ilişkin talep, uygun görüldüğü takdirde, bu durum düzeltmeyi talep eden mükellefe yazı ile bildirilmektedir. Başvurunun vergi idaresince kabul edildiği durumda, hatalı işlem düzeltilerek uyumsuzluk ortadan kaldırılır²¹⁷.

2.2.1.4.2.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

Düzeltme talebi dava açma süresi içinde yapılmışsa, düzeltme talebinin reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren vergi mahkemesinde kalan dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulabilir²¹⁸. Burada dava konusu olacak olan işlem, vergi dairesinin hata düzeltme başvurusunu açıkça veya zımnen red işlemi değil, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemidir²¹⁹.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan,

²¹⁴ Noyan Alper Ünal, “ Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Ocak 2004, S.189, s.36.

²¹⁵ Candan, 2006, s.233.

²¹⁶ Özbalcı, 2006, s.407.

²¹⁷ Karakoç, 2007b, s.81.

²¹⁸ Kızılot-Kızılot, 2010, s.144.

²¹⁹ Karakoç, 2007a, s.711.

talepte bulunanın isteği yönünde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacağından dosya işlemiden kaldırılır²²⁰.

2.2.1.4.2.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması

VUK'un 124. maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükelleflere şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilme imkânı sağlanmıştır²²¹.

VUK'un 124. maddesinde şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilmek için iki şart aranmaktadır. Bunlardan birincisi, bu yola hatalı vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra başvurulması, ikincisi ise düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılmasıdır²²². Böyle bir uygulamanın varlığının nedeni; vergi idaresinin işlemlerinden geç haberdar olan mükellefleri korumak ve mükelleflerden fazla vergi alınmasının engellenmesinin istenmesidir.

Maliye Bakanlığına (valiliğe veya belediye başkanlığına) yapılan şikayet başvurusunun hangi süre içinde cevaplandırılması gerektiği konusunda VUK'da bir düzenleme olmasından ötürü, şikayet başvurusunun idari bir başvuru olması nedeniyle İYUK'un 10. maddesi doğrultusunda işlem yapmak gerekecektir. Buna göre, davanın mezkur Kanun maddesinde belirtilen 60 günlük süre içerisinde talebin reddine ilişkin cevabın tebliğinden veya bu sürede idarenin cevap vermemesi halinde, isteğin reddedilmiş sayıldığı kabul edilerek (zımni red) sürenin dolması tarihinden itibaren 30 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir²²³. Şikayet yoluyla müracaat üzerine talebi reddedilen mükelleflerin yargıya başvurabilmeleri için dava konusu yapılan işlemin vergi hatası niteliği taşıması gerekir²²⁴.

²²⁰ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.111.

²²¹ M. Tahir Ufuk, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları", Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 2001, S.104, s.108.

²²² Karakoç, 2007a, s. 718.

²²³ Karakoç, 2007a, s.721.

²²⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayını, İstanbul, 2006, s.998.

2.2.1.5. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı

Vergi hatalarının kural olarak, ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde düzeltilebilmesine imkan tanınmıştır. Bazı hallerde ise zamanaşımı süresi iki yıl olmaktadır. Vergiler ile vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezaları beş yıl, genel usulsüzlük cezalarının ise iki yıl içinde düzeltilmesi gerekmektedir²²⁵.

Kanun maddesinde düzeltme zamanaşımı süresini uzatabilen üç özel düzenleme öngörülmektedir. Buna göre zamanaşımı süresi; “Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

Bu gibi durumlarda zaman aşımı bir yıl uzamış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır²²⁶.

Vergi hataları ve ceza hataları için vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıllık zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunabilir. Ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme başvuruları zamanaşımını kesmektedir²²⁷.

Başvuru üzerine düzeltme yapma yetkisinin, başvuru tarihinden itibaren ne kadar süre içerisinde yapılması gerektiğine ilişkin VUK’da bir süre belirtilmemiştir. Bundan ötürü, düzeltme yapmaya yetkili idarenin, düzeltme başvurusuna, İYUK ’un 10 ve 11. maddeleri uyarınca, 60 günlük süre içerisinde cevap verilmesi, herhangi bir cevap verilmezse 60 günlük sürenin sonunda, olumsuz cevap verilmiş sayılması gerekmektedir²²⁸.

2.2.1.6. Düzeltmenin Sonuçları

Vergi hatasına düzeltme hükümleri uygulanması üç farklı sonuç doğurabilir. Bunlardan ilki, hata tahakkuk etmemiş vergilere ilişkin ise hatalı işlem düzeltilecektir.

²²⁵ Öner, 2013, s.206.

²²⁶ Şükrü Kızılot, Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı, Hürses, 1999, s. 7.

²²⁷ Koç, a.g.m., s. 60-65.

²²⁸ Kırbaş, 2006, s.180.

İkincisi, hata, tahakkuk etmiş vergilere yönelik ise vergi terkin edilecektir. Son olarak hata, tahsil edilmiş vergilere yönelik ise hata sonucu fazla alınan vergi terkin edilerek mükellefe red ve iade edilecektir²²⁹.

2.2.2. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah, mükellefin bir vergi kabahatini işledikten sonra kabahatini kendiliğinden vergi idaresine haber vermesi halinde ceza kesilmesini önleyen bir müessesedir²³⁰.

Mükellefler genellikle vergi ziyamı doğuran bir suç işledikten sonra bu suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye haber vermeleri ve vergi ziyamı ortadan kaldırmaları halinde vergi cezasından kurtulabilmektedirler. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile hem ziyaa uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmiş olmakta, hem de vergi uyumsuzluğunun çıkması idare aşamasında önlenmiş olmaktadır²³¹.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde mükellef vergi kaybına yol açacak işlemlerinden vazgeçerek, vergi kaybını önleme niyetli bir bildirimde bulunmaktadır²³².

VUK'un 371. maddesi hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

Buna göre pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmanın şartları şunlardır:

1. Mükellefin suçunu vergi dairesine haber verdiği tarihten önce, hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması,
2. Mükellefin pişmanlık dilekçesini vermeden önce, nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması,
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi,

²²⁹ Perçin, a.g.m., s.158.

²³⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.244.

²³¹ Kırbaş, 2006, s.170.

²³² Erdem Ateşagaoglu, "Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası Dergisi, 2010, S.343, s.186.

4. Eksik veya yanlış verilen vergi beyannamesinin, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
5. Mükellefçe haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, gecikme zammı ile birlikte pişmanlık dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi²³³.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılamayacak haller²³⁴;

- Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması ya da beyannamede matraha ilişkin bilgilerin yer almaması,
- Beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarına uyulmaması veya pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun var olmasıdır.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin geçerli olabilmesi için haber verme dilekçesinin de verilmesi gerekir. Mükellef dilekçe vermeyip beyannamesinde pişmanlık hükümlerinden faydalanmak istediğini bildirmesi durumunda da bu müesseseden yararlanabilme imkanı mevcuttur²³⁵.

Söz konusu kanun hükmüne göre; mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergileri, ilgili makamlara beyan eden mükelleflere, tahakkuk eden vergi üzerinden vadesine göre; 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranında pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Mükellefler bu zammı onbeş gün içinde ödemek zorundadır. Aksi halde bu madde hükmü geçerliliğini kaybetmektedir²³⁶.

2.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah uygulamasının geçerli olduğu vergiler ile pişmanlık kapsamına giren suçlar ve cezalar konu başlıkları aşağıda açıklanacaktır.

²³³ Adnan Çavuş, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2000, S.93, s.183.

²³⁴ Mehmet Yaşın, “ Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2007, S.174, s.96-97.

²³⁵ İsmail Işık- Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Koşulları- II”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 2006, S.164, s.73.

²³⁶ Akyürek, a.g.m., s.126.

2.2.2.1.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde, mükellefe durumunu düzeltme olanağı tanımaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, iyiniyet ile hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi sağlamaktır. Mükellefin sübjektif durumu, iyi niyeti göz önünde tutulmakta, pişmanlık duymasından dolayı ceza uygulanmamaktadır²³⁷.

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanır. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümleri; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi vb. beyana dayanan vergiler açısından uygulanabilmektedir²³⁸. Yasa koyucu pişmanlık ve ıslah hükümlerini emlak vergisine uygulamayarak, kamulaştırma bedelinin saptanmasında, emlak vergisi değerini yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamaktadır²³⁹.

VUK'un 2. maddesinde gümrük ve tekel vergilerinin VUK hükümlerine tabi olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, VUK kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergiler için ise pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilme olanağı yoktur²⁴⁰.

2.2.2.1.2. Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar

Pişmanlık ve ıslah kapsamına, vergi ziyayı kabahati, kaçakçılık suçları ve kaçakçılığa iştirak suçları ile bunlara ilişkin cezalar girmektedir. Ancak, pişmanlık ve ıslah söz konusu suçları ortadan kaldırmamakta, sadece bu suçlara ilişkin cezaların uygulanmasına engel olmaktadır²⁴¹.

Pişmanlık, oluşumu vergi ziyasına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını engeller. Başka bir ifadeyle pişmanlık, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili

²³⁷ Şükrü Kızılot- Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.171.

²³⁸ M. Nadir ARICA, Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989, s.1446.

²³⁹ Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 221.

²⁴⁰ Edizdoğan-Taş, 1993, s.157.

²⁴¹ Ahmet Kavak, Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İSMIMO Yayını, İstanbul, 2007, s.39.

ortadan kaldırmaz. Ancak, vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığı için, o fiilden doğan suça ilişkin cezanın uygulanmasına engel olur²⁴².

Pişmanlık ve ıslah hükümleri, VUK 360. maddede yazılı olan 359. madde kapsamındaki kaçakçılık suçlarına iştirak edenler açısından da geçerli olmaktadır²⁴³.

VUK'un 371. maddesi kapsamına, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmemektedir. Çünkü 371. madde düzenlemesi, vergi ziyayı cezası esas alınarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla, VUK'un 351, 352, 353 ve 355. maddelerinde hükme bağlanmış usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için pişmanlıktan yararlanmak mümkün değildir²⁴⁴.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya vergiye tabi olmayan gelir ortaya çıkması durumunda pişmanlık talebi kabul edilmeyecektir. 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde, pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi ya da ödenecek vergi çıkmaması halinde pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği, iki kat birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı ve gerek görülmesi halinde mükellefin incelemeye sevk edilebileceği belirtilmiş, ancak Danıştay tarafından zarar beyan edilmesi ya da vergiye tabi matrah ortaya çıkmaması hallerinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabileceği yönünde kararlar verilmiştir²⁴⁵.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan bir mükellef, vergi ziyayı suçu ile ilgili para cezasını ödemekte, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak, bu kişinin eylemi usulsüzlük suçunu da içeriyorsa, usulsüzlük cezası verilecektir²⁴⁶.

2.2.2.2. Pişmanlık ve ıslah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler

“— Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin VUK'un 371. Maddesinde yazılı koşullara uyup uymadığı araştırılır.

²⁴² Yılmaz Hızlı, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s.81.

²⁴³ Bilici, 2013, s.130.

²⁴⁴ Ahmet Erol, “Pişmanlık ve ıslah-I”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2012, S.236, s.23.

²⁴⁵ Akif Akarca-Mehmet Şafak, “Vergilerin Beyanı ve Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma”, 2008, http://www.muhasabenet.net/mh_1809_vergilerin%20beyani%20ve%20pismanlikten%20yararlanma.html (Erişim:05.11.2014).

²⁴⁶ Bilici, 2013, s.130.

- Beyanname ister dilekçe ile birlikte, ister anılan maddede öngörülen 15 günlük süre içinde verilmiş olsun gerekli vergi “tahakkuk fişi” kuralına göre 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda pişmanlık zammı ile birlikte tahakkuk ettirilir.
- Haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresinin son günü tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının vadesi tahakkuk fişine yazılır. Ayrıca beyanname süresinde verilmediğinden bir kat da birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.
- Pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre içinde verilen beyannamede, matrah beyan edilmemişse veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe yazılı olarak bildirilir. Ayrıca iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve matrah takdiri için gerekli işlemler yapılır.
- Pişmanlık istemiyle verilen beyannameler üzerine, tahakkuk fişi beyannamenin alındığı anda kesilir. PTT ile gönderilmiş olması durumunda, tahakkuk fişinin mükellef yazılı nüshası, adi posta ile mükellefin adresine gönderilir.
- Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının, süresi içinde tamamen ödenmediği tespit edildiğinde, pişmanlık zammı terkin edilir ve beyanname hiç verilmemiş kabul edilerek gerekli ceza ihbarname kuralına göre, daha önce kesilen bir kat usulsüzlük cezası ile diğer cezalar arasında kıyaslama yapılarak en ağır kesilir. Takdir komisyonuna veya incelemeye, matrah tespiti için sevk edilir.
- Verginin vadesi de bir aya tamamlanır ve durum hesap kartına işlenir.
- Pişmanlık isteminde bulunduğu ve bu talebi kabul edildiği durumda, 15 günlük süre içinde verilmeyen beyanname, daha önce verilmiş olan beyannamenin tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyanname niteliğinde ise, re’sen takdir işlemi yapılmaz, bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulması sağlanır.
- Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyanname kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilirse, bu beyanname kabul edilir. Pişmanlık zammı

tahakkuk ettirilmez. Ancak beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle, bir kat usulsüzlük cezası kesilir²⁴⁷.”

2.2.2.3. Pişmanlık ve Islah Talebinin Reddedilmesi Durumunda Yapılacak İşlemler

Pişmanlık ve ıslah talebinin reddedildiği hallerde, red nedenleri gerekçeli ve yazılı olarak mükellefe bildirilir. Mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanma isteğini belirten dilekçesi ile birlikte beyanname de vermişse söz konusu beyanname mükellefe iade edilmeyerek süresinde verilmemiş beyanname hükmünde kabul edilerek gerekli tarh ve ceza işlemleri yapılır. Talep, kanuni süreyi izleyen 15 günün bitiminden sonra verilmişse, VUK’un 30. maddesinin bir numaralı bendi uyarınca; olay, ayrıca takdir komisyonuna intikal ettirilir. Başka bir takdir nedeninin bulunması durumunda ise, beyannamenin 15 günlük sürenin bitiminden önce verilip verilmediği dikkate alınmaksızın re’sen takdir yapılır²⁴⁸.

2.2.2.4. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi

VUK' un 13. maddesinde mücbir sebeplerin neler olduğu açıklanmıştır. Aynı Kanunun 15. maddesinde, mücbir sebeplerin varlığı halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ancak mücbir sebeplerin varlığının ilgililerce ispat ve tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için aranan şartları belirtilen süre içinde mücbir sebepler nedeniyle yerine getiremeyenler, mücbir sebebin varlığını tevsik ve ispat etmek şartıyla, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabileceklerdir²⁴⁹.

2.2.2.5. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Sonuçları

Vergi beyannamelerinin yasal süresi içinde verilmesi esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş kabul edilmekte ve dönem matrahının resen takdiri yoluyla belirlenmesi gerekmekte ve takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu

²⁴⁷ Kızılot-Kızılot, 2010, s.197-198.

²⁴⁸ Kader Melis Topçu, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, , Diyarbakır, 2008, s.59.

²⁴⁹ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 786

aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek miktarda olduğuna hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, ihtilaf yargı mercilerine taşınmakta ve mükellefler yıllarca bu ihtilafla uğraşmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda belirtilen olumsuzlukları önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilen bir müessese olduğundan uygulamada bu yönüyle ayrı bir etkinliği vardır. Beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmesi ve tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının süresi içinde ödenmesiyle, vergi uyuşmazlığı giderilmiş olmakta, dolayısıyla uyuşmazlığın yargı mercilerine taşınması önlenmiş olmaktadır²⁵⁰.

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler için, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi yanı sıra verginin normal vadesinden pişmanlık dilekçesine istinaden belirlenen vade tarihiyle sınırlı olmak üzere ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresi içinde hesaplanması gerekmektedir²⁵¹.

Mükellefin, pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirmesi halinde, kaçakçılık suçları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği gibi (VUK.m.359/2), kaçakçılığa iştirak halinde işlenecek suçlar için de ceza verilmeyecektir. Yani pişmanlık ve ıslah kurumu, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarının işlendiği gerekçesiyle dava açılmasına engel olmakta, dolayısıyla mükellef veya cezaya muhatap olacak kişi bu suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaktadır²⁵².

Vergi yükümlüsünün pişmanlık ve ıslah talebinin kabul edilmesi halinde, heber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde verilmeyen beyannameler, vergi dairesince “kanuni süresinden sonra kendiliğinden” verilen beyanname olarak kabul edilecektir²⁵³. Bu süre içerisinde verilmeyen beyannameler için pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı bulunmamakta, bu beyannameler kanuni süreden sonra verilen beyannameler kapsamında

²⁵⁰ Kızılot-Kızılot, 2012, s.201.

²⁵¹ Erdem, 2012, s.374-375.

²⁵² Karakoç, 2007a, s.521-522.

²⁵³ Ali Hakan Yüce, “Pişmanlık ve Islah”, Mükellefin Dergisi, Kasım 2003, S.31, s.121.

değerlendirilmekte ve birinci derecede iki kat genel usulsüzlük cezası ile %50 olarak kesilen vergi ziyai cezası kıyaslanarak miktar itibariyle fazla olanı kesilmektedir²⁵⁴.

Mükellef pişmanlık ve ıslah dilekçesini verdikten sonra, kanunun aradığı koşulları yerine getirmezse, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamayacaktır. Bu durumda vergi idaresi, mükellefin işlediği fiile uygun vergi cezasını uygulayacaktır. Başka bir deyişle vergi ziyaya sebep olunması dolayısıyla, kaçakçılık ve vergi ziyai cezaları yanında, usulsüzlük cezası kesilebilecek, vergi incelemesi yapılabilecek ve takdir komisyonuna sevk edilip resen takdir yoluna gidilebilecektir²⁵⁵.

Diğer taraftan, yükümlüler tarafından yapılan beyanların elektronik ortama taşınması yeni uygulamaları da beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede, pişmanlıktan yararlanmak için elektronik ortamda başvuru yapmak gerekmektedir. Ancak bu durum ise birçok sorun oluşturabilmektedir. Yükümlüler tarafından beyan yapılırken, pişmanlıktan yararlanmaya ilişkin bildirimin yapılmasının unutulması beklenmeyen sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Ayrıca, söz konusu dilekçenin kağıt ortamında vergi dairesine verilmesinde de bir sakınca olmamakla birlikte, VUK mükerrer 355. maddesi gereğince 5398 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle elektronik ortamda yapılması gereken beyanların bu şekilde yapılmaması halinde özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacaktır. Ayrıca, elektronik ortamda yapılan beyanlarda pişmanlık talepli beyan (PIS) yerine, kanuni süresinden sonra verilen beyanname (KSS) seçeneğinin işaretlenmesi farklı vergisel sonuçların çıkmasında yol açacak ve idare tarafından vergi ziyai cezası kesilmesine neden olacaktır. Pişmanlık şartlarından yararlanma olanağını kaldıracağı için yükümlüler açısından daha ağır bir cezalandırma durumu ortaya çıkacaktır²⁵⁶.

²⁵⁴ İsmail Işık- Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Sonuçlarına Uyulmaması ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2006, S.166, s.94.

²⁵⁵ Nihat Edizdoğan-Metin Taş- Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2007, s.195-196.

²⁵⁶ Yasemin Taşkın, “Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2013, S.250, s.127.

Tablo 1. Pişmanlık ve İslah Müessesesinden Yararlanan Mükellef Sayıları

Dönem	İşlem Türü Adı	Mükellef Sayısı
2012	Pişmanlık Talepli Tahakkuk Fişi	158.681
	Pişmanlık Talepli Düzeltme Beyannamesi	87271
2013	Pişmanlık Talepli Tahakkuk Fişi	201.643
	Pişmanlık Talepli Düzeltme Beyannamesi	86271
2014	Pişmanlık Talepli Tahakkuk Fişi	65.379
	Pişmanlık Talepli Düzeltme Beyannamesi	72585
2015(01.01.2015-19.02.2015)	Pişmanlık Talepli Tahakkuk Fişi	3352
	Pişmanlık Talepli Düzeltme Beyannamesi	13

Kaynak: GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığından temin edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarında Vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yollarından uzlaşma dışındaki yollarla ilgili veriler yayınlanmadığından, bahsedilen çözüm yollarına ilişkin veri tabanı oluşturmak oldukça zor olmaktadır.

2.2.3. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim VUK'un 376. maddesinde, “İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- 1- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- 2- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Cezalarda indirim, ilave olarak alınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında, fiyatları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşma olarak açıklanabilir²⁵⁷.

Cezalarda indirim müessesesi ile itiraz etmeksizin ve dava açmaksızın kesilen cezayı ödeyeceğini beyan eden mükelleflere, belirli şartlar dahilinde cezalarda indirim yapma imkânı sağlanmaktadır²⁵⁸. Mükellefler adına, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin kesilmiş olan, kaçakçılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında dava açmaksızın ödemeyi kabul etmek koşuluyla cezaların bir kısmı indirime tabi tutuluyor²⁵⁹.

Cezalarda indirim mükellefin müessesenin gereklerini yerine getirmesi halinde ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği bir yoldur. Müessese sadece cezalarla ilgili sonuç doğuracak olup cezalarda belli oranlarda indirim yapılması imkânını vermektedir. Bu nedenle cezalarda indirim müessesesi cezanın tamamını değil bir kısmını ortadan kaldırır²⁶⁰.

Cezalarda indirim kurumunun getiriliş amacı, idarece tesis edilen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin tutarların belli bir süre içinde ödenmesi koşuluyla vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle vergilendirme sürecinin yargı yoluna intikal etmeden sürdürülmesidir²⁶¹. Bu şekilde, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacak böylece, mükellefin hem emek ve zaman kaybı engellenmiş olacak, hem de dava açması gerekmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat vb. giderleri de olmayacaktır. Dahası, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması halinde, daha fazla tutar ödemekten kurtulmuş olmaktadır²⁶².

Bu müessese ile, vergi idaresi alacağının bir kısmının tahsilinden vazgeçerek kalan ceza miktarı ile vergi aslının tamamı tahsil etmekte, böylece vergi ve cezadan doğan alacağını, yüksek oranlı enflasyonun var olduğu bir ortamda, bir an önce

²⁵⁷ Özbacı, 2006, s.993.

²⁵⁸ Yafes Pehlivan, "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2005, S.151, s.113.

²⁵⁹ Aksoy, 1999, s.101.

²⁶⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.242.

²⁶¹ Tahir Erdem, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TÜRMOB Yayınları-311, 2007, s.62.

²⁶² Kızılot-Kızılot, 2012, s.166-167.

Hazineye intikal ettirmiş olmaktadır. Bu uygulama ile iyi niyetli mükellefler korunmak istenmiştir²⁶³.

2.2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı

Cezalarda indirimin müessesesi; verginin türü bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlarda, tarhiyatın türü bakımından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, ceza türü bakımından vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanmaktadır. Paraya çevrilmiş hürriyeti bağlayıcı cezalar için indirim talebinde bulunulması mümkün değildir²⁶⁴.

Danıştay tarafından verilmiş bazı kararlarda da, cezalarda indirimin kapsamına vergi asıllarının girmeyeceği belirtilmiştir. Maddede yazılı şartlar eksiksiz yerine getirilse dahi, vergi asıllarında, bunların zamları ile fon kesintilerinde indirim yapılması mümkün değildir²⁶⁵. Bu itibarla, VUK'un 376. maddesinde yazılı şartların eksiksiz olarak yerine getirilmiş olması durumunda vergi cezaları açısından indirim yapılabilecek ancak vergi asılları ile bunlara bağlı gecikme faizlerinde indirim yapılması mümkün olmayacaktır²⁶⁶.

Tarhiyat türleri farklı olan vergilerde, adına hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılmış olan mükellef koşullarını yerine getirmek şartıyla, ikmalen yapılan tarhiyata dava açılmaması, re'sen tarhiyata karşı dava açılması halinde ikmalen tarhiyatla ilgili olarak ceza indirimden yararlanabilir²⁶⁷.

Diğer taraftan, herhangi bir vergi aslına bağlı olmayan usûlsüzlük cezalarında da indirim imkânından faydalanılabilmektedir. Ayrıca, tekerrür nedeniyle kesilen cezalar da indirim kapsamına girmektedir²⁶⁸.

²⁶³ Ürel, 2003, s.807.

²⁶⁴ Şener İşbilir, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları", (Basılmamış Yüksek Lisans) Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008, s.63-64.

²⁶⁵ Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Süryay Yayınevi, İstanbul, 2004, s.411

²⁶⁶ Erdem, 2012, s.376.

²⁶⁷ Pehlivan(2005), a.g.m., s.117.

²⁶⁸ Özyer, 2008, s. 975.

2.2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları

VUK'un 376. maddesinde ceza indiriminden faydalanabilmek için bir takım şartlar yer almaktadır. Bu şartlara uyulması halinde, ceza indiriminden yararlanılabilir. Şartlardan birine uyulmaması halinde ise, ceza indirimi hükmü uygulanmaz. Bu şartlar aşağıda açıklanmıştır.

2.2.3.2.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Cezalarda indiriminden faydalanabilmenin ilk koşulu, vergi idaresince salınan vergi aslı ile kesilen cezaya karşı dava açılmamasıdır. Cezalarda indirim müessesesinin temel amacı, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması ve idarenin vergi alacağını bir an önce tahsil edilebilmesinin sağlanmasıdır. Bundan dolayı ihtilaf konusu vergi ve cezanın veya bunlardan birinin dava konusu yapılması durumunda mükellef veya ceza muhatabı indirimli ödemeden faydalanamayacaktır²⁶⁹.

Vergi dairesince salınan vergi ve cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmasına rağmen, mükellef veya ceza sorumlusu 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesince bir karar verilmeden önce vergi davasından vazgeçmişse; cezalarda indirimden yararlanması mümkündür²⁷⁰. Ancak, matrah farkının kısmen dava edildiği durumlarda mükellefin, bulunan matrah farkının bir kısmını kabul edip, bir kısmını ise dava konusu yapabilme imkânı bulunmaktadır. Bu itibarla, mükellef dava konusu yapılmayan matrah farkına denk gelen ceza için kanunda belirtilen usul ve esasların gerçekleştirilmesi koşuluyla cezalarda indirim hakkından yararlanabilir²⁷¹.

2.2.3.2.2. Vergi İdaresine Yasal Sürede Başvurulması

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ikinci şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza

²⁶⁹ Mehmet Küçükkaya, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 2008, s.19-20.

²⁷⁰ Karakoç, 2007a, s.529.

²⁷¹ Kızılot-Kızılot, 2010, s.157.

tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesidir²⁷².

Dava açma süreci, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Uzlaşma talebinde bulunanlar, ceza indirimi uygulamasından faydalanamaz. Ancak uzlaşma tutanağını imzalamadan önce, uzlaşmadan vazgeçerlerse cezada indirim müessesesinden yararlanmayı talep edilebilirler²⁷³. Eğer vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin ihbarnameler ayrı ayrı tarihlerde tebliğ edilmişlerse, ceza indirimi için bu ihbarnamelerin ilkinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde indirim talebinde bulunulması gerekmektedir²⁷⁴.

2.2.3.2.3. Ödemenin Kanunda Öngörülen Sürelerde Yapılması

İndirim müessesesinin amacı, verginin aslı ile indirim sonrası arta kalan vergi cezalarını bir an önce tahsil etmektir. Bunun sağlanması amacıyla, yükümlünün başvuru dilekçesinde vergi ve ceza farklarını normal kanuni süresi içerisinde ödeyeceğini ya da AATUHK’da öngörülen neviden teminat göstererek, vadesinden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini taahhüt etmesi gerekir²⁷⁵.

Mükellef veya ceza muhatabı, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve indirilmiş vergi cezasını kanunda belirtilen süre içinde ödemezse, cezalarda indirimden yararlanma hakkını kaybetmektedir. Bu itibarla, söz konusu kişilerden ödenmeyen vergi ve ceza miktarına ek olarak, indirilen ceza miktarı da tahsil edilir²⁷⁶.

2.2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı

VUK’un 376. maddesine göre indirilecek ceza oranı, vergi ziyayı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için farklıdır.

Buna göre; vergi ziyayı için, ilk kez ceza indirimine başvurulduğunda cezanın yarısı, daha sonra kesilen vergi ziyayı cezaları için başvurulduğunda ise kesilen cezanın üçte biri oranında indirim yapılmaktadır. İlk defa kesilen vergi ziyayı cezasının tebliğ

²⁷² Özbalcı, 2006, s.995.

²⁷³ İşbilir, 2008, s.65.

²⁷⁴ Kızılot-Kızılot, 2010, s.158.

²⁷⁵ Kocahanoğlu, 1982, s.427.

²⁷⁶ Özbalcı, 2006, s.997-998.

edilmesinden önceki dönemlerde işlenmiş vergi ziyayı suçuna ilişkin olarak kesilen cezaların tamamı, ceza indirimi uygulaması bakımından “birinci defa” yapılmış kabul edilir ve cezanın yarısı oranında indirimden faydalanır. (VUK. 60 Seri No’lu Genel Tebliğ)²⁷⁷.

Vergi ziyayı cezasında yapılacak ½'lik indirim, mükellefin yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Bundan sonra vergi ziyasına ilişkin kesilecek cezalarda 1/3 oranında indirim uygulanacaktır.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları açısından vergi ziyayından farklı olarak, kaç kere indirimden faydalandığının bir önemi bulunmamakta, her uygulamada 1/3 oranında indirim yapılmaktadır. Cezalarda tekerrür olması halinde, usulsüzlük cezası aslının tabi olduğu 1/3 oranındaki indirimden yararlanır²⁷⁸.

Mükellef iki veya daha fazla vergi türünden indirim için aynı anda başvurması halinde ceza indiriminden vergi türlerinin hepsi itibarıyla ½ oranında ayrı ayrı faydalanabilecektir. Birden fazla vergiye ilişkin olarak vergi ziyayı cezası söz konusu olması halinde ½ indirim indirim her bir vergi ziyayı cezası için ½ oranında uygulanır²⁷⁹.

Tablo 2. İhbarname Üzerine Cezalarda İndirim Talepli Tahakkuk Fişi

Dönem	Mükellef Sayısı
2012	262555
2013	205242
2014	124992
2015 (01.01.2015-19.02.2015)	3841

Kaynak: GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığından temin edilmiştir.

²⁷⁷ Özbacı, 2006, s.999.

²⁷⁸ Candan, 2004, s.431.

²⁷⁹ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2011, s. 267-268.

2.2.4.Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma temel olarak, anlaşma, ortaya çıkan ihtilafların barış içinde çözümlenmesi, tahkim gibi anlamlara gelmektedir²⁸⁰. Uzlaşma “iki veya daha çok tarafın bir araya gelerek ortak çıkarlar doğrultusunda mutabakata varmaları” şeklinde ifade edilebilir²⁸¹.

Vergi hukuku açısından uzlaşma, belli miktarda vergi tarhiyatı ya da ceza üzerinde vergi idaresiyle mükellefin müzakere sonucu anlaşmaya varmaları olarak tanımlanabilir²⁸².

VUK’da uzlaşmanın tanımı yapılmamış olmakla birlikte gerek vergi idaresi gerek idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikteki bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, uzlaşmayı, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşme yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde tanımlamıştır²⁸³.

Dolayısıyla, uzlaşma, vergi yükünün dağılımında bireylerin mali gücüne en doğru şekilde ulaşmasını sağlamak açısından idari işlem olarak tarhiyatın ya da vergi kurallarına aykırı davranışlar açısından yaptırım aracı olan vergi cezasının, muhatapları olan tarafların da itiraz, görüş ve açıklamalarını ileri sürmesi çerçevesinde idarenin, idari işlemi gözden geçirme sürecidir²⁸⁴.

²⁸⁰ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 846.

²⁸¹ Murat Özdamar-Erden Çakar, “5510 Sayılı Kanun’da Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Vergi Hukuku Eksenli Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 2009, S.91, s.277.

²⁸² Mutluer, Heper, Dönmez, Üyümez, 2008, s.254.

²⁸³ Funda Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma, MÜİİBF, 2008, c.25, S.2, s.313, http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2008_2/14-TURK-VERGIHUKUKUNDA-UZLASMA.pdf (Erişim: 03.11.2014).

²⁸⁴ Tahir Erdem, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2005, S.204 s.82.

Uzlaşma, ikna, pazarlık ve karşılıklı ödün unsurlarından oluşmaktadır. Uzlaşmanın başarısı, yükümlünün iyi niyetine, yönetimin bürokratik uygulamasına, sorumluluğuna hazinecilik anlayışına bağlı olmaktadır²⁸⁵.

Batı ülkelerinde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde uygulanan ve büyük ölçüde de başarılı olan uzlaşma kurumunu, VUK'da 19.02.1963 tarihli ve 205²⁸⁶ sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle kabul edilmiştir. Bununla birlikte kamu alacağının daha hızlı ve etkin bir biçimde tahsilini sağlamak amacıyla pek çok ülkenin vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumu Türk Vergi Sistemi içindeki yerini almış olmaktadır²⁸⁷.

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı uzlaşma ile çözüme kavuşturmak özel hukuktaki sulh sözleşmesine benzetilebilir. Mükellefle idare arasında çıkan anlaşmazlık karşılıklı fedakârlık yapılarak ve uzlaşma sonunda düzenlenen uzlaşma tutanağı ile giderilmektedir²⁸⁸.

Uyuşmazlıkların hemen yargı organlarına götürülmesi, işin sonucunun alınmasının hem uzamasına yol açmakta, hem de mükellefleri olduğu kadar idareyi de ek mali külfetlere sokmaktadır. Bahsedilen sakıncaları gidermek için günümüzün modern vergi düzenine sahip devletleri, uyuşmazlıkların kısa ve basit yolla çözümünü sağlamak amacıyla, çeşitli çözüm yolları oluşturmuşlardır. Bu yollardan biri de uzlaşma kurumu olmaktadır²⁸⁹.

Dünya ülkelerinde yaygın bir uygulama alanı bulan uzlaşma hakkında olumlu düşünceler olmasına karşılık bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bu konuda uzlaşmanın, uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi veya ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun da anayasa da yer almış olan vergilerde eşitlik ilkesine aykırı olduğu, vergi ve cezanın bir kısmının anlaşma ile ortadan kaldırılması dolayısıyla vergilerin kanunilik ilkesinin uygulamasını engellediği

²⁸⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yasası ve Sorunları", Danıştay Dergisi, 1980, S.32/33, s.57'den Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, On iki Levha Yayıncılık, 2011, s.203.

²⁸⁶ 28.02.1963 Tarih ve 11343 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁸⁷ Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Ankara, 2004, s.897.

²⁸⁸ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003, s.163.

²⁸⁹ A. Bumin Doğrusöz, "Uzlaşmanın Temin Edilememesi – Vaki Olmaması Ayırımı ve Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 1983, S.26, s.13.

ve cezaların bir tür idari sözleşme ile kaldırılmasının vergi cezalarını idari yaptırım haline getirdiği gibi çeşitli eleştirilere konu olmuştur²⁹⁰.

2.2.4.1. Uzlaşma Kurumunun Amacı

Uzlaşma müessesesinde her iki taraftan karşılıklı ödünler vermesi beklenmekte, taraflar bazı haklarından vazgeçmek suretiyle bazı yararlar elde etmektedir²⁹¹.

Uzlaşmanın amaçlarından biri uyuşmazlığın yargı yoluna taşınmasının engellenmesidir. Çünkü, eski vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlık ortalama beş veya altı yıl içinde çözümlenebilmekteydi. Uzlaşma mükellefle idare arasındaki ihtilafların idari çözüm yollarından biri olmakla birlikte mükelleflerin bu yola başvuru zorunluluğu olmadığı gibi, uzlaşmaya başvurudan sonra duruma göre yargısal mercilere başvuru hakkında mevcuttur²⁹².

Uzlaşma müessesesinin getirilmesindeki diğer bir amaç, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada hızlı ve etkin şekilde çözüme kavuşturulmasının sağlanmasıdır. Uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların karşılıklı olarak görüşülüp anlaşarak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas alır²⁹³. Böylece yargıya intikal edebilecek olan bir uyuşmazlık karşılıklı görüşmeler sonucunda süratle ve kesin olarak çözüme kavuşturulacak, hukuki barış sağlanacak ve mükelleflerin psikolojik yönden olumlu etkilenmeleri söz konusu olacaktır²⁹⁴.

Uzlaşma kurumuyla, vergi ile ilgili hata ve noksanların giderilmesi, tahsil edilecek yüksek ve belirsiz tutarlara karşı hemen ve maksimum tutarda tahsilat yapılmasının sağlanması, sorunun en kısa sürede ve en az maliyetle çözümünü

²⁹⁰ M. Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.331.

²⁹¹ İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2006, S. 213, s.163.

²⁹² Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.170-171.

²⁹³ Erdem, 2012, s.387.

²⁹⁴ Funda Başaran, “Keyfilik Yaratıcı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi-I”, Mükellefin Dergisi, , Haziran 2000, S.90, s.33.

sağlayarak vergilemeden beklenen toplumsal faydayı ve mükellef hukukunu korumak amaçlanmaktadır²⁹⁵.

Uzlaşmaya gidilmesinin diğer nedenleri; mükelleflerin önceliklerinin farklı olması, sınırlı kaynakları başka bir alana yoğunlaştırma istekleri ve bütçe öngörülebilirliği olarak sayılabilir²⁹⁶.

Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere, vergi ihtilaflarının süratle sonuçlandırılması ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmalarını sağlamak, kamu alacağının vaktinde hazineye intikalini sağlayarak yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek amacıyla uzlaşma müessesesi getirilmiştir²⁹⁷.

Uzlaşma kurumuna vergi sistemimizde yer verilmesiyle, yargı yerlerini işlevsiz hale getirmemek, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamuyu elde edeceği gelirden mahrum etmemek, yüksek maliyetli kamu finansmanı araçlarını arama yoluna itmemek, planlanmış bütçe ve ekonomik dengelerini zedelememek, mükellef ile vergi idaresi arasındaki tartışmayı engellemek amaçlandığını söylemek mümkündür²⁹⁸.

Vergi uyumsuzluklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirilebilmesi nedeniyle, uzlaşma müessesesi, vergiden beklenen toplumsal yararı zamanında sağlayacak nitelikte olup bu özelliği ile, uzlaşma müessesesi idari yargı üzerindeki iş yükünde azalmasına yardımcı olmaktadır²⁹⁹.

Uzlaşma sağlandığı takdirde, idarenin vazgeçtiği miktardaki vergi borcu ve cezası sona ermekte ve uzlaşma konusu yapılan ve tarafların anlaştığı miktarda vergi ve ceza kesin hale gelmektedir³⁰⁰.

²⁹⁵ Cevdet Orhan Bahar, “ Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2002, S.255, s.165-Erdem, 2007, s.389.

²⁹⁶ Mehmet Küçükaya-Gökçe Sarısu, “Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2008, S.185, s. 287.

²⁹⁷ Mustafa Bulut-Nüket Kırıcı Çevik- Seda Çalışkan, “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2008, S.326, s.17.

²⁹⁸ Ahmet Erol, “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2001, S.104, s.50.

²⁹⁹ Candan, 2006, s.260.

³⁰⁰ Karakoç, 2007a, s.136.

2.2.4.2. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Dayanakları

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna, Alman hukuk sistemindeki uygulama model alınarak 1963 yılında girmiştir. Vergi sistemimizde yer alan uzlaşmaya modellik eden Alman uygulaması Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında uygulamadan kaldırılmıştır³⁰¹. Uzlaşma kurumu 1981 yılına kadar ilk halini korumuş daha sonra ise bir çok değişikliğe uğramıştır. Özellikle 4369 ve 4444 sayılı yasalarla uzlaşmaya ilişkin neredeyse tüm madde metinleri değişikliğe uğramış, 4369 sayılı Kanunla VUK'un ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

31.12.1980 tarihli 11748 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2365 sayılı Kanunla uzlaşma hükümlerine ilişkin temel konularda değişikliğe gidilmemiş, yalnızca mahalli komisyonların miktar itibarıyla yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapmak üzere, Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir³⁰².

24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 3239 sayılı kanunla uzlaşma kurumunda ikili bir yapı oluşturulmuş, böylece 1963 yılından beri mevcut bulunan uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşma, 3239 sayılı kanunla getirilen yeni düzenleme ise tarhiyat öncesi uzlaşma olarak belirtilmiştir. Diğer taraftan, 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren ek 11. madde de, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin belirlenmesinin yönetmelikle yapılacağı belirtildiğinden, kurumun işlerlik kazanması, ancak 16.02.1987 gün ve 19734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile ve bu yönetmeliğin yürürlük tarihinde olabilmıştır³⁰³.

06.07.1994 tarihli ve 71897 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı kanunun 22. maddesi ile 01.01.1995 tarihinden sonraki dönemlerde işlenen kaçakçılık suçları nedeniyle tarh edilecek vergi ve kaçakçılık cezası; tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

³⁰¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.170.

³⁰² Küçükaya, a.g.t., s.81.

³⁰³ Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu", (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.23.

Uzlaşma hükümleri, 4369 sayılı Kanun öncesi VUK'da 376. maddeden sonra gelmek üzere 11 ek madde halinde yer almakta iken, 4369 sayılı kanun ile bu ek maddelerden dördü (ek 2,3,4,5) 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve özellikle uzlaşmanın mevzuunu açıklayan ek 1. maddede önemli değişiklikler yapılmıştır³⁰⁴.

4369 sayılı Kanunla yapılan önemli bir değişiklik ise vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır. Buna göre vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile ancak vergi aslında uzlaşma yapılabilecektir. Daha önceki dönemlerde, genel olarak vergi aslı konusunda uzlaşma komisyonlarınca bir indirim yapılmakta cezalarda ise önemli oranlarda indirim yapılmaktaydı. Bu durum vergilerin caydırıcılığı ilkesini zedelemekteydi³⁰⁵. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması ile mükellefler VUK 376. madde kapsamında cezalarda indirim veya uzlaşma kurumundan hangisinin lehlerine olacağı hesaplamalarını yaparak bir seçim yapma durumu ile karşı karşıya kalmışlardır³⁰⁶.

VUK'un 344. maddesinin sonuna "uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir" şeklinde bir fıkra eklenmiştir. Bu hükümle, uzlaşmanın vaki olmaması halinde uzlaşmaya varılabilmesi için mükellefe son bir fırsat daha verilmek istenmiştir³⁰⁷.

Söz konusu Kanunla, Maliye Bakanlığı'nın uzlaşma konularını belirlemeye dair yetkisi kaldırılmış ve VUK'na bağlı tüm vergi, resim ve harçların uzlaşma konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna, kaçakçılık cezalı tarhiyatlar da dâhildir.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden bir diğeri de kısmi uzlaşma imkanının getirilmesidir. Ek 1. maddede yapılan değişiklik, birden fazla nedenle vergi ve cezası bulunan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği

³⁰⁴ İrfan Sarıkaya, "Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1998, S.208, s.19.

³⁰⁵ Kızılot-Kızılot, 2010, s.211.

³⁰⁶ Küçükaya, a.g.t., s.86.

³⁰⁷ Candan, 2006, s.280.

durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için yapılabilme imkanı sağlanmıştır³⁰⁸.

4369 sayılı Kanun ile getirilen diğer bir düzenleme ise; mükellefe uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve/veya serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir bulundurma hakkı verilmiş olmasıdır. Gözlemci olarak bulunacak kişiler sayesinde uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması, mali ve teknik destek sağlanması amaçlanmaktadır³⁰⁹.

4369 sayılı Kanunla VUK Ek madde1’de yapılan değişikliğe göre ise uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşmanın sağlanamadığına dair yazılan tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır ve mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bu şekilde, mükellefe düşünmesi için ek süre tanınmıştır.

Ayrıca, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, ilgili tutanağa idarenin nihai teklifinin yazılması zorunluluğu getirilmiş ve mükelleflere idarenin vergi ve ceza tutarları konusundaki nihai teklifini dava açma süresi sonuna kadar kabul etme imkanı tanınmıştır³¹⁰.

Diğer taraftan, 4444 sayılı Kanun ile VUK’un Ek 1 ve 11. maddelerinde yapılan değişiklikler ile, kaçakçılık suçlarından veya bu suçlara iştirakten dolayı 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca kesilen vergi ziyai cezaları ile bunlara ilişkin vergiler hariç olmak üzere; ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları 14.8.1999 tarihinden itibaren tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır³¹¹.

Yapılan düzenleme çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına alınmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ise, usulsüzlük ve özel usulsüzlük

³⁰⁸ M. Ali Özyer, “Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik”, Maliye Postası Dergisi, Eylül 1998, s.60.

³⁰⁹ Bilici, 2013, s.155.

³¹⁰ Sarıkaya, a.g.m., 1998, s.20.

³¹¹ Doğan Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 2000, S.137, s.80-81.

cezalarında uzlaşma olanağı bulunmamaktadır³¹². Ayrıca, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına gecikme faizi uygulanmasını gerektirir hükümler yürürlükten kaldırılmıştır³¹³.

³¹² Erdem, 2012, s.386.

³¹³ Bülent Ak, “4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1999, S.217, s.71.

Tablo 3. 4008, 4369 ve 4444 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Vergi ve Cezalar Bakımından Uzlaşma

Vergilendirme Dönemi	Vergi Aslı	Uzlaşma		Kesilecek Ceza Türü	Uzlaşma	
		TÖU'nun Konusuna	TSU'nın Konusuna		TÖU'nun Konusuna	TSU'nın Konusuna
1.1.1995-31.12.1998	VUK'un kapsamına giren vergi, resim, harç	Girer	Girer	Kaçakçılık	Girmez	Girmez
				Ağır Kusur	Girer	Girer
				Kusur	Girmez	Girer
	Kaçakçılık suçundan kaynaklanan vergi	Girmez	Girmez	Vergi İncelemesine Dayalı Usulsüzlükler	Girer	Girer
				Vergi İncelemesine Dayanmayan Usulsüzlükler	Girmez	Girmez
1.1.1999-14.8.1999	VUK'un kapsamına giren vergi, resim, harç	Girer	Girer	344/2	Uzlaşılan Vergi Aslına Göre Cezalar Düzeltilir	Uzlaşılan Vergi Aslına Göre Cezalar Düzeltilir
				344/3		
				344/4		
	Kaçakçılık suçundan kaynaklanan vergi	Girer	Girer	Vergi İncelemesine Dayalı Usulsüzlükler	Girer	Girmez
				Vergi İncelemesine Dayanmayan Usulsüzlükler	Girmez	Girmez
14.8.1999'dan sonraki	VUK'un kapsamına giren vergi, resim, harç	Girer	Girer	344/2	Girer	Girer
				344/3	Girmez	Girmez
	Kaçakçılık suçundan kaynaklanan vergi	Girmez	Girmez	Vergi İncelemesine Dayalı Usulsüzlükler	Girmez	Girmez
				Vergi İncelemesine Dayanmayan Usulsüzlükler		

Kaynak: Hatice Ela-M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2000, S.141 s.158’den Kızılot-Kızılot, 2010, s.257.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI

3.1. Türkiye’de Uzlaşma Kurumu Uygulamaları

Uzlaşma müessesesi, yargı yerlerini gereksiz yere iş yükü ile işlevsiz hale getirmemek, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamu idaresini alabileceği bir kaynaktan mahrum bırakmamak dolayısıyla yüksek maliyetli kamu finansmanı arama yollarına itmemek, planlı bütçe ve ekonomik dengeleri sağlamak, gereksiz yere ülke vatandaşını devlet organlarına küstürmemek açısından birçok ülkede uygulanan bir kurumdur³¹⁴.

Uzlaşma ile ilgili hükümlere bakıldığında tarhiyat sonrası uzlaşmada kuralların neredeyse tamamının kanunla düzenlendiği, buna karşın tarhiyat öncesi uzlaşmada ise sadece temel çerçevenin kanuna konulduğu, diğer hususların ise Maliye Bakanlığının yetkilendirildiği bir yönetmeliğe bırakıldığı görülür. Bu itibarla, tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK’da bir tek madde olarak ek madde 11’de; buna karşın tarhiyat sonrası uzlaşma 9 madde ile yer almıştır³¹⁵.

3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu ve Kavramı

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma VUK’un Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirlenen uzlaşma türüdür. Bu uzlaşma müessesesinin yasal adı aslında “uzlaşma”dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, Türk Vergi Sistemine, 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle “tarhiyat öncesi uzlaşma” adı ile bir diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olması ve verginin tarhı veya cezanın getirilmesinden sonra, salınan vergi veya kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik

³¹⁴ Ahmet Erol, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2007, S.179, s.26.

³¹⁵ Yusuf İleri, “Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2012, S.369, s.171.

kazanabilen uzlaşma müessesesini, herhangi bir karışıklık yaratmaması için bu ikinci uzlaşma müessesinden ayırt etme gereğidir³¹⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği ve İçişleri Bakanlığı tarafından Yayımlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğinde belirtilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, adında da anlaşılacağı gibi vergi idaresinin yükümlü ya da vergi sorumlusu hakkında yapacağı tarh işlemi sonrasında yükümlü veya vergi sorumlusu hakkında tarh edilen vergi ve/veya vergi cezalarını vergi idaresi ile pazarlık yapmak suretiyle belli oranlarda indirme imkânı tanıyan bir kurumdur³¹⁷. Bu uzlaşma türünde, idarenin kesin ve yürütülebilir işlemlerin hukuken varlık kazanmasının ardından uzlaşmak üzere taraflar bir araya gelip bu işlemler üzerinde müzakerede bulunmaktadırlar³¹⁸.

Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler ve tarhiyat sonrası uzlaşma da bu aşamadan sonra işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı kılan özellik budur. TÖÜ’da ise, olay vergi mükellefi ile vergi inceleme elemanı arasındadır ve henüz vergi dairesine intikal etmemiştir³¹⁹.

Tarhiyat sonrası uzlaşma tutanaklarında da daha sonra vergi hataları yapıldığı fark edilebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada inceleme raporu ve takdir komisyonu kararlarında hata bulunması veya tarhiyat sonrası uzlaşma tutanağında hata olması şeklinde ortaya çıkabilir. Bu durumda, mükellef vergi dairesinden dilekçe ile hatanın düzeltilmesini talep etmekte ve talebinin vergi dairesince haklı bulunması halinde düzeltme uzlaşmanın yenilenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir³²⁰.

3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan yararlanabilmek için öncelikle ortada tarh edilmiş bir verginin bulunması gerekmektedir.

³¹⁶ Candan, 2006, s.265.

³¹⁷ Karakoç, 1995, s. 50.

³¹⁸ Erdem, 2007, s.86.

³¹⁹ Kızılot- Kızılot, 2010, s.253.

³²⁰ Erkan Ateşli, “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2000, S.174, s.177.

VUK'un Ek 1. maddesinde, uzlaşma konusu yapılacak hususların, kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali cezalar hariç olmak üzere re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyai cezalarının olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, usulsüzlük cezası uzlaşma kapsamı dışındadır³²¹. Uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesinde de, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarının (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) gireceği belirtilmiştir.

Ayrıca, VUK'un Ek 1. maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi için vergi ziyainın mükelleflerin hatalı davranışlarından, belli konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve mükelleflerin iradesi dışında gelişen yanlışlıklardan kaynaklanması gerekmektedir. Kasıtlı işlenen eylemlerden kaynaklanan vergi ziyai uzlaşma ile kasıtlı eylemin varlığına açık olarak karine teşkil eden kaçakçılık fiilleri uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır³²².

3.1.2.1. Verginin Türü Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ edilen vergi ziyai cezaları girmektedir³²³. Uzlaşma kapsamına alınan vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Damga Vergisi'dir.

Uzlaşma kapsamına giren vergi türünün VUK'un 1. maddesinin kapsamında olması ve ayrıca uzlaşmaya konu edilebilecek vergi türünün yetkili makamca da belirlenmiş olması gerekmektedir. Yani VUK'un kapsamına girmekle birlikte yetkili bakanlık tarafından uzlaşmanın kapsamı dâhilinde olduğu kabul edilmeyen bir vergi türü uzlaşmaya konu edilemez. Söz konusu kanunun Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında, bir vergi resim ve harç türünün uzlaşma kapsamına alınabilmesi konusunda yetki verilen makamlar; Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı'dır. İçişleri Bakanlığı'nın bu yetkisi

³²¹ Karakoç, 2007a, s.677.

³²² Azmi Demirci, "Uzlaşma İçin Öneriler", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2007, S.315, s.28.

³²³ Kızılot- Kızılot, 2010, s.252-253.

belediyeler ile il özelidarelerine ait harçlarla ilgilidir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini tebliğler vasıtasıyla kullanmaktadır³²⁴.

3.1.2.2. Cezanın Türü Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

VUK'un Ek 1. maddesi, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girecek cezaların, ikmalen, re'sen veya idarece tarh çerçevesinde kesilecek vergi ziyai cezaları olduğunu belirtmiştir. Aynı maddeye istinaden yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Kapsam" kenar başlıklı 2. maddesinin parantez içi hükmünde ise, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmadığı, aynı yönetmeliğin "Tanımlar" kenar başlıklı 4. maddesinin (i) bendinde, cezanın; VUK'un 359. maddesine göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası olduğu ifade edilmiştir. Yukarıda yer alan hükümlerden anlaşılacağı üzere ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar neticesinde kesilen genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir³²⁵.

Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'un 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır³²⁶.

VUK'un 367. maddesi uyarınca açılan kamu davasında yapılan yargılama sonucunda ceza mahkemesi tarafından verilen hapis, ağır hapis, para cezası, kaçakçılığa iştirak, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma eylemlerinde verilen hapis ve para cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır. Buna göre, sadece idari nitelikli cezalar uzlaşma kapsamına girmekte olup, idari cezalardan da yalnızca para cezaları uzlaşma kapsamındadır. Örneğin, iş yeri kapatma cezası uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'da yer alan idari nitelikteki para cezalarından da genel ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmaya konu edilemez³²⁷.

³²⁴ Topçu, a.g.t., 30.

³²⁵ Küçükkaya, a.g.t., s.146.

³²⁶ GiB, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Yayın No:22, 2007, s.17.

³²⁷ Candan, 2006, s.283-284

Yukarıda yer açılan açıklamalar çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmeliklerce usulsüzlük cezalarının TÖU kapsamına alınıp tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında bırakılmasının yasal dayanağının bulunmadığı görülmektedir. Nitekim Ek 1. maddenin 4369 sayılı yasa ile değişmeden önceki şeklinde mevcut uzlaşma yönetmeliklerinin uygulanmasına paralel bir şekilde vergi cezalarını usulsüzlükleri de kapsayacak şekilde uzlaşma kapsamına almış bulunmaktaydı. Dolayısıyla kanun gerekçesinde bu konuda bir açıklık olmadığından ve usulsüzlük kabahati bir kez işlenmişse kendisine ceza kesilmiş kimseyle ceza kesilecek kimse arasındaki bu ayrımın makul bir gerekçesini bulmak da zor olduğundan bu durum eşitlik ilkesine de aykırıdır³²⁸.

3.1.2.3. Tarhiyat Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

VUK'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının uzlaşmaya konu edilebileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, kanuni süresi içerisinde yapılan beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar ile tahakkuku tahsile bağlı bulunan vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yapılması mümkün bulunmamaktadır³²⁹. Beyana dayanan tarhta, yükümlü ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan yazılı bildirimde bulunur. Beyana dayanan vergide, mükellef veya sorumlusunun beyan ettikleri vergiye ait dava açamaması ve esas itibariyle uzlaşmaya gidememesinin nedeni, kimsenin kendi bildirimleriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinden kaynaklanmaktadır³³⁰. Ancak Danıştay'ın istisnai nitelikteki kimi kararlarında ikmalen, re'sen tarh edilen vergilerin itiraz edilebilir olmaları niteliklerinden hareketle ihtirazi kayıt ile verilen beyannameler üzerinden tarh ve de tahakkuk ettirilen vergilerin de uzlaşma kapsamında değerlendirildiği görülmektedir³³¹.

³²⁸ Yavaşlar(2008), a.g.m., s.317.

³²⁹ Sedat Pelit, "Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma", Maliye Postası Dergisi, 1996, S.377, s.93

³³⁰ Nas, a.g.t., s.68-69.

³³¹ Candan, 2006, s.273.

VUK'un Ek 1. maddesinde, “uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.” hükmü yer almaktadır. Anılan hüküm uyarınca kanun koyucu uzlaşma talebinin varlığı için ihbarname şartını aramaktadır. Dolayısıyla kanuni süresinden sonra verilen beyanname nedeniyle tarh edilecek vergi her ne kadar re’sen tarh edilmiş olsa da tahakkuk fişi esasına dayandığından uzlaşma talep edilmesi için yasal dayanaktan yoksundur. Bu nedenle kanuni süresinden sonra verilen beyannamede yer alan matrah üzerinden hesaplanan vergi aslı, uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır³³².

3.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Oluşturulan Komisyonlar

VUK'un Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında; “Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.” hükmü yer almaktadır.

Uzlaşma işlemleri uzlaşma komisyonlarında yapılır. Kanun, bu komisyonların teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenleme yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir³³³.

Vergi ve ceza uyumsuzluğu mükellefle vergi dairesi arasında oluşmaktadır. Komisyonlar uzlaşma görüşmelerinde doğrudan uyumsuzluğun tarafı olarak görev yapmakta ve vergi dairesi tarafını temsil etmektir. Maliye Bakanlığı komisyonların kurulmasını, miktar yer ve konu olarak belirleme yetkisine sahiptir³³⁴.

³³² İbrahim Burak Aslanoğlu, “Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Uzlaşma Arayışları”, Vergi sorunları Dergisi, Ağustos 2011, S.275, s.275.

³³³ Bilici, 2013, s.154.

³³⁴ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013, s.307.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma konusuna giren ve belirli limitler içerisinde bulunan uzlaşma talepleri Maliye Bakanlığınca belirlenen yetki alanına göre ilgili uzlaşma komisyonunca karara bağlanmaktadır³³⁵.

3.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturuluş Şekli

VUK' un Ek 1. maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının tayini konusunda Bakanlığa (İl Özel İdareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İç İşleri Bakanlığı) yetki verilmiştir³³⁶.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. Maddesinin “Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili” başlıklı bölümünde, uzlaşma komisyonlarının türleri, ne şekilde kurulacağı ve üyelerinin kimlerden oluşacağı açıklanmıştır. Bu itibarla, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu olarak yeniden belirlenmiştir³³⁷.

3.1.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

³³⁵ Levent Erkuş, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat 2009, S.528, s.126.

³³⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayını, İstanbul, 2013, s. 273.

³³⁷ Erdem, 2012, s. 405.

3.1.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

3.1.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

3.1.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları'nın uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin Başkanlığında, Gelir İdaresi Daire Başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

3.1.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Mahalli Uzlaşma Komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı'nın Başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşur.

3.1.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları en son VUK 352, 356, 360, 372 ve 393 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Tablo 4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırı

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan İllerde				
	Vergi Resim Harç (TL)			
	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu (352 Nolu Tebliğ)	İl Merkezlerinde Yer Alan Vergi Daireleri (356 Nolu Tebliğ)	İl Merkezi Dışındaki Vergi Daireleri (352 Nolu Tebliğ)	Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	3.000.000			
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	2.000.000			
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000	35.000		
Ankara, İzmir	750.000	12.500	30.000	6.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000	7.500	25.000	5.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000	5.000	20.000	4.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000	3.000	15.000	3.000
Defterdarlıklar		3.000	-	
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde				
Komisyon		Vergi, Resim ve Harçlar (TL)		
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu		50.000		
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları		15.000		
Mal Müdürlükleri		3.000		

Kaynak: Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayını, İstanbul, 2015, s. 347.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için belirlenen limit içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu için belirlenen limite kadar olanlar, vergi daireleri

koordinasyon uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşan, ancak merkezi uzlaşma komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma talepleri vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca incelenip sonuca bağlanmaktadır³³⁸.

Yukarıda açıklanan işleyişin istisnasını ise Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı oluşturmaktadır. Söz konusu başkanlığa bağlı mükellefler açısından belirli bir sınıra kadar olan (2014 yılı için 2.000.000 TL) uzlaşma talepleri, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu tarafından görüşülecek ve sonuçlandırılacaktır. Bu komisyonun yetki sınırını aşan (bugün için 3.000.000) uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunda çözüme kavuşturulacaktır. Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun miktar itibariyle uzlaşma yapma yetki sınırı diğer uzlaşma komisyonlarının miktar itibariyle yetki sınırının bittiği yerde başlamakta ve bir üst sınır olmaksızın devam etmektedir³³⁹.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlaması sadece vergi, resim ve harç ile ceza miktarlarına hususunda değil aynı zamanda konu ve yer itibariyle de sınırlıdır. Buna göre, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma konusu edilebilecekleri ilgili bakanlıkça belirlenen vergiler bakımından sınırlı olduğu gibi; kurulu bulundukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları dışında kalan veya içinde kalmakla birlikte başkam uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren alanlarda yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlar hakkında yapılacak uzlaşma taleplerini de inceleyip sonuçlandıramazlar³⁴⁰.

3.1.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Çalışma Usul ve Esasları

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre, Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Uzlaşma komisyonlarının vergi idarelerinin uzlaşma niyet ve iradesini temsil edebilecek nitelikteki kararları, komisyon üyelerinin en az ikisinin aynı yönde irade beyanından oluşmaktadır. Uzlaşma

³³⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013, s.276.

³³⁹ Candan, 2006, s.300.

³⁴⁰ Candan, 2006, s.299.

komisyonunca bu şekilde alınan kararlar açıklanan irade beyanıyla mükellefin iradesinin uyuşması neticesinde uzlaşma sağlanmış olur³⁴¹.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve oyçokluğuyla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle uzlaşma görüşmelerine katılamamaları halinde, vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar³⁴². Uzlaşma komisyonlarının vergi idarelerinin uzlaşma niyet ve iradesini temsil edebilecek nitelikteki kararları, komisyon üyelerinin en az ikisinin aynı yönde beyanda bulunması suretiyle oluşmaktadır³⁴³.

3.1.3.4. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi konumunda iken vermiş oldukları kararlar, vergi idaresinin uzlaşma konusundaki niyet ve iradesini temsil etmektedir. Vergi idaresinin, vergi uyuşmazlığını uzlaşma yoluyla giderilmesi için iradesini bizzat açıklayamamasından dolayı onun yerine uzlaşma komisyonu bu açıklamayı yapmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin uzlaşma konusundaki iradesinin, onu bağlayıcı biçimde açıklanmış sayılabilmesi için, bu iradeyi temsil eden uzlaşma komisyonu kararının hukuka ve usulüne uygun şekilde alınmış bulunması gerekmektedir. Hukuka ve usulüne uygun olarak alınmayan uzlaşma komisyonu kararının vergi idaresini bağlaması mümkün değildir³⁴⁴.

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukuka uygun alınmış olarak kabul edilebilmesi için kararlar; konu, yer ve miktar olarak yetkili olan, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesindeki gibi oluşan, üye tam sayısı ile toplanan uzlaşma komisyonunca oybirliği ya da oyçokluğu ile alınmış olmalıdır. Uzlaşma komisyonu tarafından usulüne uygun olarak açıklanan uzlaşma iradesinin yükümlü veya ceza muhatabının iradesiyle uyuşması halinde, uzlaşma gerçekleşmekte ve bu sonuç vergi idaresini bağlamaktadır. Vergi idaresi bu sonuca uymak ve uzlaşma tutanağının gereğini yerine getirmek zorundadır³⁴⁵.

³⁴¹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.18.

³⁴² A. Ömer Arpacı, "Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma", Maliye Postası, Eylül 2007, s.72.

³⁴³ Candan, 2006, s.302'den Karakoç, 2007a, s.683.

³⁴⁴ Candan, 2006, s.301.

³⁴⁵ Karakoç, 2007a, s.683.

3.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

Bu kısımda tarhiyat sonrası uzlaşmanın işleyiş biçimi ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.1.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma Yönetmeliği'nde, uzlaşma komisyonlarının yer, konu ve miktar itibarıyla yetkilerine giren vergi ve vergi cezalarıyla ilgili olarak görüşmeler yaparak uzlaşabilmelerini, vergi mükellefi veya ceza muhatabının başvuruda bulunması şartına bağlamıştır³⁴⁶.

Uzlaşmanın yapılmasına ilişkin hususlar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin üçüncü bölümünde, 7, 8, 9, 10 ve 11. maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre, uzlaşmanın yapılabilmesi için uzlaşma talebinin uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili kişiler tarafından; yetkili kuruma, yasal süresi içinde ve kanunda belirtilen usullerle yapılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde uzlaşma talebi geçerli olmaz ve uzlaşma sağlanamaz.

3.1.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Uzlaşma talebi mükellef tarafından yapılmakta ve idare de kanunda yazılı şartların taşınması halinde mükellefin talebini kabul etmektedir. Buna göre, mükellef ya da ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için VUK'un Ek 1. maddesinde sayılan sebeplerden birine dayanması gerekir. Bu sebepler:

1. Tarhiyatta, bu Kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
2. Tarhiyatta, bu Kanunun 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
3. Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

³⁴⁶ Candan, 2006, s.303.

4. Müphem, yoruma mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanlış bulunmaları,
5. Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, mümasıl hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması,
6. GVK'da yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre vergi tarh olunmasıdır.

Bu durumların varlığı halinde mükellef uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması durumunun somut olarak kanıtlanması mümkün olmadığından idarece uzlaşma talebi zımni olarak kabul edilecektir. Bunun dışında kalan durumların ise somut olarak kanıtlanması istenecek ve idare mükellef tarafından ileri sürülen durumun gerçekte var olup olmadığını araştıracaktır³⁴⁷.

Ek 1. maddede sayılan uzlaşma gerekçelerinin varlığına rağmen, idare uzlaşmanın kapsamını belirlemek açısından kanun maddesinde sayılan durumları genişletecek bir yorumla, kasıt unsurun açıkça tespit edilmemiş olduğu durumlarda, uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir³⁴⁸.

3.1.4.1.1.1. Vergi Kanunları Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememe

VUK'un Ek 1. maddesinde, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmaya başvurabilme koşullarından biri cezalı tarhiyatı gerektiren durumun kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması olarak belirtilmiştir.

Burada belittilen husus vergi mükelleflerinin ve vergi ile ilgili diğer kişi ve kurumların, kanunu bilmemek, yanlış yorumlamak ve kanunun ne anlatmak istediğini anlayamamaktan dolayı, kanunun öngördüğü usul ve esaslara uygun hareket etmemek ve neticede yanlış uygulamaya neden olmaktadır³⁴⁹.

³⁴⁷ Mehmet Korkusuz, "Uzlaşma Kurumunun Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 1999, S.79, s.76.

³⁴⁸ Erdem, 2012, s.379.

³⁴⁹ Yalçın Gül, "Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği", Mali Pusula, Eylül 2007, S.33, s.48.

Uygulamada, mükellefler en çok kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek nedeniyle uzlaşmaya başvurmaktadır³⁵⁰. Bu gerekçe ile uzlaşma talep edilmesi, tüm mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabilmesi manasına gelmektedir. Ancak mesleği muhasebecilik olan vergi mükellefinin kendi faaliyetiyle ya da defterini tuttuğu vergi mükellefinin işlemleri ile ilgili aynı tür hatalarının, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğini öne sürmeleri kabul edilebilir bir gerekçe olmamaktadır³⁵¹.

3.1.4.1.1.2. Vergi Ziyama Sebebiyet Verilmesinin VUK'un 369. Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklanması

VUK'un 369. maddesine göre;

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,
 2. Bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması,
- hallerinde vergi cezası kesilmemektedir.

Yanılma halinin nedeni, vergi mevzuatının geniş olması, kendi içinde uyum sorunu yaşaması, vergi kanunlarının ekonomik koşullar ve bazen siyasi iktidarın tercihleri ile sık sık değiştiriliyor olması nedeniyle mükelleflerin ve hatta bu işle uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık olmasıdır³⁵².

3.1.4.1.1.3. Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118. Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunların Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması

Yapılan hata sonucunda, mükellef veya ceza sorumlusundan olması gerekenden fazla vergi veya ceza alınması durumunda, mükellef veya ceza muhatabı idari veya yargısal yollarla hatanın çözümünü talep edebilecektir. Bu durumda, ilgilinin uzlaşmaya başvurması mümkün bulunmamaktadır. Uzlaşma yoluna ancak ya vergi incelemesi süresince (tarhiyattan önce uzlaşma) ya da tarhedilen vergi ve/veya kesilen cezanın

³⁵⁰ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.114.

³⁵¹ Candan, 2006, s.289.

³⁵² Küçükkaya, a.g.t., s.150.

mükellefe tebliğ edilmiş fakat, henüz tahakkuk etmemiş ve ödenmemiş olması durumunda başvurulabilir³⁵³.

Mükellefin, lehine yapılacak düzeltmelerde uzlaşmaya başvurmayı tercih etmeyeceği açıktır. Mükellefin aleyhine yapılacak düzeltmelerde ise uzlaşma yolunun açık olması hem “verginin kanuniliği” ve “eşitlik” ilkelerine aykırıdır, hem de düzeltme hükümlerinin emredici olması sebebiyle yasanın ruhuna aykırıdır; çünkü bu durumda önce düzeltme yapılacak, sonra düzeltilen miktar için uzlaşılacaktır³⁵⁴.

3.1.4.1.1.4. Tarhiyata Konu Olayla İlişkin Yargı Organları İle Vergi İdaresi Arasındaki Görüş Farklılıkları

Bir vergi kanununa dayanılarak tarh edilen vergi ve ceza konusunda, idarenin ve yargı kurumlarının yorumunun ve takdirinin farklı olması durumunda da mükellef veya ceza muhatabına, uzlaşma talebinde bulunma hakkı verilmiştir. Bu hususta görüş bildirmeye yetkili makamlar; vergi ve ceza mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay ve Maliye Bakanlığı olarak sıralanabilir. Uzlaşabilme nedeni olabilmeleri için, farklı görüşlerin, yargı kararlarında veya idarenin genel tebliği, genelge, iç genelge ve özelge gibi işlemlerinde yer almış olmaları gerekmektedir³⁵⁵.

3.1.4.1.2. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Kişiler

VUK’un Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında, uzlaşmaya yetkili kişilerin Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini Uzlaşma Yönetmeliği ile kullanmış olup, ilgili Yönetmeliğin “Uzlaşma Talebi” başlıklı 7. maddesinde, “Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.” hükmüne yer vererek uzlaşma talebinde bulunabilecek kişileri belirlemiştir.

³⁵³ Aynur Şahinok “Her Yönüyle Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 26, Ankara-1978, s.231.

³⁵⁴ Onur Demir, “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi” www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (Çevrimiçi) 23.10.2014.

³⁵⁵ Candan, 2006, s.294.

Uzlaşma talebi yükümlü veya cezaya muhatap olan tarafından yapılmalıdır³⁵⁶. Uzlaşma komisyonları yargı organı niteliği taşımamaktadır. Bundan dolayı uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olma şartı aranmamaktadır. Söz konusu kişilerin Noterlik Kanununun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen vergi ve ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnamelerinin bulunması yeterlidir³⁵⁷.

Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller ile gerçek kişilerden medeni hakları kullanma ehliyeti tam olmayan küçükler ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları durumunda, bunların vergi mükellefiyetinden doğan tüm ödev ve hakları kanuni temsilcileri tarafından yerine getirildiğinden bunlar adına uzlaşma talebinide kanuni temsilcileri (veli-vasi-kayyım) yapabilmektedir³⁵⁸.

Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından hisseleri oranında sorumlu olduklarından, hisseleri oranında ayrı ayrı uzlaşma talep edebilirler. Ayrıca, uzlaşma talep ettikten sonra ölen kimsenin uzlaşma talebinin, mirasçılar için de geçerliliği devam edecek, ancak ölümle vergi cezası düşeceği için, uzlaşma sadece vergi aslı ile sınırlı olacaktır³⁵⁹.

3.1.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

VUK'un Ek 1. maddesinde, uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacağı, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talep Süresi" başlıklı 9. maddesinde de, uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Uzlaşmaya başvurma süresi, dava açma süresi kadardır. Ancak, dava açma süresini durduran ve/veya kesen haller uzlaşmaya başvuru süresini etkilememektedir³⁶⁰. Bu süre hak düşürücü bir süre olup, başvurunun vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması durumunda sonuç doğurabilmektedir³⁶¹.

³⁵⁶ Karakoç, 2007a, s.684.

³⁵⁷ Arpacı, a.g.m.,s.73.

³⁵⁸ Candan, 2006, s.306.

³⁵⁹ Özbalcı, 2006, s.1011-1012.

³⁶⁰ Karakoç, 2007a, s.685.

³⁶¹ Candan, 2006, s. 274.

VUK'un Ek 7. maddesine göre, süresi içinde yapılan uzlaşma talebi, tarh edilen verginin tahakkukunu önler, dava yoluna gitme süresini de uzatır. Mükellef ya da ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talep etmeden önce dava açmış ise dava, uzlaşmanın sonuca bağlanmasından önce, vergi mahkemesi tarafından incelenemez. Herhangi bir nedenle incelenirse ve karara bağlanırsa mahkemenin vermiş olduğu karar bir hüküm ifade etmez³⁶².

Diğer taraftan, mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen, kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve durumlar olarak tanımlanmaktadır³⁶³. VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep sayılabilecek haller sayılmıştır ancak belirtilen sebeplerden birinin bulunması halinde 30 günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresi durmamaktadır. Bunun nedeni, uzlaşma başvurusunun, vergi muamelesi olmamasıdır. Dolayısıyla bu başvuru için öngörülen 30 günlük süre, vergi işlemlerine ait sayılmaz³⁶⁴. Danıştayın bu konuda verdiği bir kararda, mücbir sebepler vergi ödevlerinin (beyanname verme, ise başlamayı bildirme, vergi ödeme, defter tasdik ettirme gibi) yerine getirilmesi ile ilgili olduğundan uzlaşmada öngörülen süreleri keseceği ancak mücbir sebeplerin uzlaşmaya başvuru süresini kesmeyeceği belirtilmiştir³⁶⁵.

Ayrıca, adli tatilin de (20 Temmuz- 31 Ağustos) uzlaşma süresini durdurma gibi bir etkisi yoktur. Çünkü adli tatil idari işlere değil, adli işlere ilişkin süredir. Ancak mali tatil (1 Temmuz - 20 Temmuz) uzlaşmaya başvuru süresine yönelik sonuçlar doğurmaktadır. Tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı; uzlaşma talep etme süresi mali tatil süresi içine veya mali tatilin bitimini takip eden 7 güne rastlarsa, bu süre mali tatilin bitimini takip eden 7 gün sonuna kadar uzar³⁶⁶.

Uzlaşma başvuru süresi bir kanuni süre olması nedeniyle, kural olarak vergi idaresinin kanuni süreyi değiştirme imkanına sahip bulunmamasından dolayı yasal

³⁶² Karakoç, 2007a, s.687.

³⁶³ Oktar, 2012, s.98.

³⁶⁴ Adil Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2009, S.251, s.195.

³⁶⁵ Kızılot-Kızılot, 2010, s.255-256.

³⁶⁶ Şenyüz, 2013, s.306-307.

başvuru süresi geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları, yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilir³⁶⁷.

3.1.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinde, uzlaşma talebine ait dilekçenin, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre de, sekreteryaya hizmetlerinin; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonlarında gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarında ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonları ve merkezi uzlaşma komisyonu'nda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Uzlaşma başvurusunun geçerli olabilmesi için; dilekçenin, amacını ifade eder biçimde yazılması ve talep sahibinin ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır³⁶⁸.

Dilekçede; mükellefin veya ceza muhatabını adı, soyadı veya unvanı ve adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı, ilgilinin hesap numarası, vergi ve cezanın türü ve miktarı, ihbarname tarih ve numarası, uzlaşmaya dayanak yapılan hususlar, tarih ve imzanın bulunması gerekmektedir. Bu bilgilerden, mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, tarih ve imza dilekçede yoksa talep geçersiz olmaktadır³⁶⁹.

Uzlaşma talebine ilişkin dilekçe, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkün olmaktadır. Uzlaşma dilekçesinin PTT ile taahhütlü

³⁶⁷ Nas(2009 Vergi Sorunları Dergisi), a.g.m., s.193.

³⁶⁸ Bilici, 2008, s.19.

³⁶⁹ Özbalcı, 2006, s.1013-1014.

olarak gönderilmesi halinde; postaya veriliş tarihinin, adi posta ile gönderilirse uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir³⁷⁰.

Tebliğin kanunda gösterilen usule uygun yapılmaması, 30 günlük sürenin işlemlerini, usule uygun yeni bir tebligatın yapılmasına kadar durdurur. Diğer taraftan, tebliğ edilecek ihbarnamenin de VUK’da öngörülen biçimde tanzim edilmiş bulunması gerekir. Aksi halde usulüne uygun bir tebligat yapılmış olsa bile ilgilinin uzlaşma talebi işlemeye başlamaz³⁷¹.

3.1.4.1.5. Kısmi Uzlaşma Talebi

Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinde, uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazan vergi veya cezanın tamamı için yapılması gerektiği ve tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükmü yer almaktadır. Ancak VUK’un Ek 1. maddesinde, “Uzlaşma konusu vergi matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.” düzenlemesinin yer almasından dolayı yönetmelik hükümleri kanunlara aykırı olamayacağından kısmi uzlaşma başvurusunu yasaklayan yönetmelik hükmü, hukuken bir geçerlilik taşımamaktadır. Bu itibarla, söz konusu yönetmelik hükmü Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen kararlar Kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. Zira bir kanun hükmünün, idari bir düzenleme ile değiştirilmesi mümkün olmadığından böyle bir düzenleme fonksiyon gaspı nedeniyle yok hükmünde sayılacaktır³⁷².

Kısmi uzlaşmaya idarece salınan vergi ve cezalarda başvurulamazken; takdir komisyonu kararlarında ise bölünebilir matrah farkları için tarhiyattan sonra başvurma imkânı bulunmaktadır³⁷³.

³⁷⁰ Kızılot-Kızılot, 2012, s.256-257.

³⁷¹ Mehmet Küçükkaya, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi ve Süreyi Etkileyen Haller”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Nisan 2009, s.703

³⁷² Candan, 2006, s.309-310-311.

³⁷³ Adem Gündoğan, “Vergi ve Cezalarda Kısmi Uzlaşma”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2010, S.78, s.86.

3.1.4.2. Uzlaşma Talebinin İncelemesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

Uzlaşma talepleri, uzlaşma komisyonlarınca iki aşamalı bir değerlendirmeye tabi tutulur. Bunlardan birincisi ön inceleme diğeri ise görüşme (esas inceleme) aşamalarıdır³⁷⁴.

3.1.4.2.1. Ön İnceleme

Ön inceleme ile, gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmak amaçlanmaktadır. Örneğin, yapıldığı uzlaşma komisyonunun yetkisine girmeyen uzlaşma başvurusunun uzlaşma görüşmelerine kadar götürülmesinin ve bu aşamada yetkisizlik nedeniyle reddedilmesinin boşa geçirilen zaman ve emek kaybı olacağı açıktır³⁷⁵.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması" kenar başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında;

"Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

- a) Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- b) Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, inceler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Yönetmeliğin 2. fıkrasında ise, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit halinde talebin reddedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre sekreteryaya öncelikle uzlaşma talebinin, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde yapılıp yapılmadığını inceleme altına alacaktır.

Sekreteryaya, yapılan uzlaşma başvurusunun, uygun şekilde ve süresinde yapılmadığını veya uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğini tespit etmesi halinde

³⁷⁴ İhsan Akköy, "Uzlaşma", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 1981, S.3, s.6.

³⁷⁵ Candan, 2006, s.318-319.

bu hususları içeren bir yazıyla, kendisine başvuruda bulunulan uzlaşma komisyonuna bildirmekte ve ilgili komisyonca red kararı verilmektedir³⁷⁶.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun yapılan inceleme sonucunda anlaşılması halinde, yapılacak uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması hainde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma davetiyesi VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca tebliğ edilir³⁷⁷.

3.1.4.3. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri üç şekilde sonuçlanabilmektedir. Bunlar; uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmanın sağlanamaması ve uzlaşmanın sağlanması halleridir.

3.1.4.3.1. Davete Uymama (Uzlaşmanın Temin Edilememesi)

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 9. fıkrası parantez içi hükmünde, uzlaşmanın hangi durumlarda temin edilememiş sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi,
- Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi,

hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Buna göre, uzlaşmanın temin edilememiş olarak kabul edilebilmesi için, mükellef ya da vekili uzlaşma görüşmelerine katılmamış, katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamamış veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamayı istemiş olması gerekmektedir. Bu durumda komisyon uzlaşmanın sağlanamadığını belirten üç nüsha tutanak düzenler ve tutanağın bir nüshasını mükellefe verir. Mükellefin uzlaşma

³⁷⁶ Kaneti, 1989, s.268.

³⁷⁷ Organ, a.g.m., s.166.

davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir³⁷⁸.

Talepte bulunanın çağrıya uymaması sebebiyle, uzlaşmanın temin edilemediği sonucunun oluşması için; çağrının Yönetmeliğin 10. Maddesinin 3.fikrasında yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olması, çağrı davetiyesinin VUK'un tebliğ hükümlerine göre yapılmış olması gerekmektedir³⁷⁹.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir. Ancak idarenin tek taraflı aldığı bu karar idari işlem niteliği taşıdığı için mükellefin, süresi içinde idari dava hakkı açma hakkı bulunmaktadır. Açılan dava sonunda, kararın unsurlarından biri ile hukuka aykırı bulunması haline idari yargı kararı iptal ederek, mükellefin tekrar uzlaşma görüşmelerine katılabilmesine imkan tanıyabilir³⁸⁰.

Uzlaşma talebinde bulunulması ve bu talebin kabul edilmesine rağmen, talepte bulunan kişinin davet yazısında belirtilen gün ve saatte mazeretsiz olarak uzlaşma toplantısına katılmaması nedeniyle uzlaşma temin edilemez ise; durumu tespit eden tutanak tarihi itibarıyla dava açma süresinin sona ermiş bulunması halinde, olay artık vergi mahkemesinde dava konusu edilemeyecektir. Bununla birlikte, uzlaşma temin edilememiş olmakla birlikte dava açma süresinin henüz sona ermediği durumlarda, kalan sürenin sonuna kadar olay dava konusu yapılabilecektir³⁸¹. Mükellefin davete icabet edememesinin haklı sebebini toplantı saatinden önce komisyona bildirmesi durumunda, komisyonun toplanamayacağı anlaşılmış olduğundan uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenmesi ve yeni tarih ve saatin mükellefe bildirilmesi gerekmektedir³⁸².

³⁷⁸ Candan, 2006, s.335.

³⁷⁹ Küçükkaya, a.g.t., 203.

³⁸⁰ Candan, 2006, s. 347-348.

³⁸¹ Mehmet Nadir Arıca, "Uzlaşma ve Dava Açma", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1999, S.129, s.9.

³⁸² Candan, 2006, s.331-332.

3.1.4.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

VUK'un Ek 1. maddesinin birinci fıkrasında, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacağı yönünde bir düzenleme yer almaktadır.

Uzlaşmanın vaki olmaması yani uzlaşma komisyonunun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesinin son fıkrasına göre, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir³⁸³.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, mükellef ya da ceza muhatabı tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ilişkin uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümlere göre 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir³⁸⁴. Bu durumda dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az kalmış ise; bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzamaktadır. Bu itibarla, normal dava açma süresinin uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliği tarihi itibarıyla kısmen veya tamamen geçmiş olması, dava hakkını düşürmemektedir³⁸⁵.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenmesi gereken tutanağın hukuki niteliği, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması halinde düzenlenmesi gereken tutanaktan farklıdır. Uzlaşmanın temin edilemediği durumda düzenlenen tutanak, gerçekte tek taraflı, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmasına karşın, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda düzenlenen tutanak, uzlaşma görüşmelerine katılan tarafların yani uzlaşma komisyon ile talep sahibinin uzlaşma konusundaki olumsuz iradelerini gösteren bir durum tespit belgesidir. Bunun sonucu olarak, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin tutanak idari dava konusu yapılabilirken, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda düzenlenen tutanağa karşı dava açılması mümkün bulunmamaktadır³⁸⁶.

³⁸³ Karakoç, 2007a, s.687.

³⁸⁴ Şenyüz, 2003, s.175–176.

³⁸⁵ Ela-Kelecioğlu, a.g.m., s.108.

³⁸⁶ Candan, 2006, s.337.

3.1.4.3.3. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması ve Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma süreci, vergi idaresinin tek taraflı ve icrai nitelikteki kesin ve yürütülebilir işlemine karşı, bu işlemin muhatabı tarafından ihtilaf yaratılabilecek hususların karşılıklı görüşme yoluyla gözden geçirilmesidir. Bu itibarla, uzlaşma, idarenin tek taraflı olma niteliği taşıyan kesin ve yürütülebilir işlemlerine karşı, karşılıklı görüşmek suretiyle, bir irade birliğine vararak nihai bir sonuç elde etme çabası olarak ortaya çıkmaktadır³⁸⁷.

Uzlaşma sağlanması, uzlaşma komisyonu ile muhatabının uyuşmazlığa konu olan vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmalarını ifade eder. Ancak bu sonuca ulaşılması için tarafların iradelerinin tam anlamıyla uyuşması gerekmektedir³⁸⁸.

Belirlenen yer ve tarihte yükümlü veya vekilinin toplantıya katılmasıyla uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef isterse meslek odasından bir temsilciyi görüşmelerde bulundurabilir. Ancak, temsilciler uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanması halinde durum 3 nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit edilir. Tutanaklar yükümlü veya temsilcisi ve komisyon üyelerince imzalanır. İmzalanan tutanaklardan bir nüshası yükümlü veya vekiline verilir, bir nüshası da gerekli işlemin yapılması için üç gün içinde vergi dairesine yollanır. Bir nüsha da dosyaya koyulur³⁸⁹.

Uzlaşma komisyonu uzlaşma görüşmeleri esnasında, mükellefin, ceza muhatabının veya resmi vekâletine haiz vekilinin getirip ibraz ettiği defter, her türlü vesika ve delilleri inceler, mükellefin görüş ve düşüncelerini dinleyerek ve Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu genel tebliğler, yargı kararları ve içtihatlar ışığında karar vermeye çalışır³⁹⁰.

³⁸⁷ Erdem, 2007, s.175.

³⁸⁸ Candan, 2006, s.337.

³⁸⁹ Battal, a.g.m., s.77.

³⁹⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, 1971, S.1 s.57

3.1.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Bu kısımda uzlaşmanın sonuçları Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi, Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı, Uzlaşma ve Ödeme başlıkları altında incelenmiştir.

3.1.4.4.1. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi

VUK'un "Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma" başlıklı Ek 7. maddesinin 2. fıkrasında; "Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır." hükmüne; son fıkrasında ise, "Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur." Üçüncü fıkrasında da; "Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz." hükmü yer almaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 9. fıkrasında da buna benzer bir düzenleme yapılmıştır.

Mükellefler, uzlaşma tutanaklarında belirlenmiş bulunan vergi ve ceza miktarlarına maddi hatalar dışında hiçbir şekilde bir itiraz edemezler ve aynı zamanda uzlaşılan olayı dava konusu da yapamazlar³⁹¹.

Uzlaşma sonunda vergi ve cezada yapılan indirim düzeltme fişi ile düzeltilir. Uzlaşılan vergi ve buna bağlı düzeltilen ceza tutarı muhataba tebliğ edilen tutanakta gösterilir. Bu nedenle vergi dairesi uzlaşılan tutarlar üzerinden yeniden ihbarname çıkarsa dahi bu ihbarname bir hüküm ifade etmez³⁹². Uzlaşma komisyonlarının düzenlediği uzlaşma tutanakları kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen konularda dava açılmaz ve hiçbir mercie başvurulamaz. Kendisine vergi tarh edilen ve

³⁹¹ Arıca, a.g.m., 1999, s.7.

³⁹² Tosuner-Arıkan, 2008, s.73.

ceza kesilen mükellef, sadece bunlardan biri hakkında uzlaşma sağlanmış olsa dahi her ikisine de dava açamaz³⁹³.

Uzlaşıldığına ilişkin tutanak, tahakkuk fişi yerine geçmekte ve mükellefin dava açma imkanını ortadan kaldırmaktadır³⁹⁴. Diğer taraftan, uzlaşma konusu tarhiyatta, VUK'un 116 ve müteakip maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatası bulunduğu takdirde, bu hatanın uzlaşmanın yenilenmesi suretiyle düzeltilebilmesi mümkündür³⁹⁵.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma konusu olan vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmış ise; dava, uzlaşmanın sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; uzlaşmanın gerçekleşmesi ile, vergi mahkemesi, davanın konusunun kalmamış olması nedeniyle davayı sonuçlandırmaktadır³⁹⁶. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde durumun vergi idaresince bildirilmesiyle vergi mahkemesince söz konusu davaya devam edilir³⁹⁷.

VUK'da üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağına ilişkin hüküm konulması tarafların kendi bağımsız iradeleri ile anlaşmalarına dayanmaktadır. Ancak yasada hüküm olsa dahi hiçbir şekilde tarafların dava açma hakkı elinden alınamaz³⁹⁸.

3.1.4.4.2. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

VUK'un Ek 9. maddesinde, “Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümleri; hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376. maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur.” hükmü yer almaktadır.

Aynı yöndeki düzenleme UzlaşmaYönetmeliğinin aynı başlığı taşıyan 14. maddesinde de yer almaktadır.

³⁹³ Karakoç, 2007a, s.688.

³⁹⁴ Ercan Durgun, “Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi”, Maliye Postası Dergisi, Mayıs 2001, s.54.

³⁹⁵ Özbalcı, 2006, s.1017.

³⁹⁶ Candan, 2006, s. 359.

³⁹⁷ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, GÜ Yayını, Ankara 1988, s.180.

³⁹⁸ Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s.238.

Uzlaşma hükümlerine göre mükellef veya ceza sorumlusu ile idare arasında vergi ve ceza miktarları üzerinde bir anlaşmaya varıldığı takdirde cezada indirim hükümleri uygulanmaz. Ancak mükellef veya adına ceza kesilen kişi uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirerek VUK 376. maddesi uyarınca indirim talebinde bulunabilir³⁹⁹.

3.1.4.4.3. Uzlaşma ve Ödeme

VUK'un Ek 8. maddesinin 1. fıkrasında, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Aynı mahiyette bir düzenleme, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinde de yapılmıştır.

Uzlaşılan vergi ve/ veya cezaya ilişkin düzenlenen tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve/veya cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir⁴⁰⁰. Uzlaşılan vergi miktarına bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır⁴⁰¹. Uzlaşılan vergiler, uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenirse, gecikme faizi normal vade tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar olan süre için hesaplanır⁴⁰². Uzlaşma tutanağının imzalanmasından bir aylık ödeme süresinin sona ermesine kadar geçen süre için ise gecikme faizi hesaplanmaz⁴⁰³.

³⁹⁹ Aksoy, 2010, s.119.

⁴⁰⁰ Tosuner-Arıkan, 2008, s.75.

⁴⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, s.24.

⁴⁰² Yafes Pehlivan, "Uzlaşma Müessesesi-II", Maliye Postası, S.534, s.80.

⁴⁰³ Elif Sonsuzoğlu, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013, s.116.

Tarafların karşılıklı irade uyumunu ifade eden uzlaşma sağlandıktan sonra bir tarafın tek taraflı olarak uzlaşmadan vazgeçmesi veya uzlaşma tutanağını iptal etmesi mümkün bulunmamaktadır⁴⁰⁴.

Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen dilekçe ekindeki beyannamelerde ve VUK'un 376. maddesine göre, cezada indirim başvurularında ödemenin vadesinde yapılmaması pişmanlık talebinin ve cezada indirimin geçersiz olmasına neden olurken, uzlaşılan vergilerin ve bunlarla ilgili gecikme faizlerinin zamanında ödenmemesi halinde ise uzlaşmanın geçerliliği devam etmektedir⁴⁰⁵. Ancak, vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanarak tahsil edilir⁴⁰⁶.

Danıştay 4. Dairesi, yargı yerlerinde ihtilaf yaratmadan, süresi içinde uzlaşma isteminde bulunularak uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşılan miktarın mükelleften ödeme emri ile istenebileceğine karar vermiştir. Ancak, uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmemesi ile uzlaşma müessesesinden beklenen amaç gerçekleşmemiş olacaktır. Gerçekleşen durum ise; vergi idaresinin vergi ve ceza tutarlarının bir kısmını almaktan vazgeçmesi ve mükelleflerin de yargıya başvuramaları hususudur. Ancak bu durumda uzlaşma müessesesinin; vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve amme alacağının vaktinde hazineye intikali gibi amaçlarını gerçekleştirmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, uzlaşma sağlandıktan sonra mükelleflerce ilgili süreler içerisinde ödeme yapılmaması durumunda, uzlaşma geçersiz sayılması uzlaşmadan beklenen amacın gerçekleşmesine yardımcı olacaktır⁴⁰⁷.

3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu

TÖU kurumu, vergi sistemimize 3239 sayılı Kanunla VUK'a eklenen Ek 11. madde ile 1985 yılında girmiştir. Söz konusu Kanun ile VUK'a Ek Madde 11 ve Ek Madde 12 eklenmek suretiyle TÖU 1986 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır⁴⁰⁸.

⁴⁰⁴ Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.259.

⁴⁰⁵ Kızılot-Kızılot, 2010, s.276.

⁴⁰⁶ Aksoy, 1999, s.145.

⁴⁰⁷ Osman Okur, "Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri", Vergi Sorunları Dergisi, 1995, Ağustos, S.83, s.99-98.

⁴⁰⁸ Gökhan Demirli, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", E-Yaklaşım, Şubat 2014, S.254 http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22483&arananKey=tarhiyat_öncesi_uzlaşma (Erişim:12.12.2014)

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. TÖU, vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmekte, yani salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşamaya ilişkin olarak uzlaşma söz konusu olmaktadır.

3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı

3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle VUK’a eklenen 11. maddede, “Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde TÖU yapılmasına izin verebilir.” hükmüne yer verilerek TÖU müessesesi ilk defa vergi sistemimize getirilmiştir.

TÖU, vergi incelemesine nezdinde başlanmış mükelleflerin tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri bir hakdır. Salınacak vergi ve kesilecek ceza ihbarnamenin düzenlenmesinden önce vergi incelemesi işlemin son düzeyinde yapılan uzlaşma türüdür⁴⁰⁹.

TÖU kurumu, nezdinde inceleme yapılan yükümlünün ya da ceza muhatabının, vergi idaresi ile tarhiyat öncesinde ile görüşerek tarh edilecek ve kesilecek cezalar konusunda anlaşmasıdır. Bu şekilde yükümlü ile idare anlaşarak tarh işlemine başlanılmadan olası anlaşmazlık giderilmekte ve sonuç olarak vergi tahsili hızlandırılmış olmaktadır⁴¹⁰.

TÖUY’nin 8 ve 9. maddelerinde, nezdinde inceleme yapılan mükellefin incelemeyi yapan birimlere, TÖU için incelemenin başlangıcından bitimine kadar geçen süre içinde her zaman başvuruda bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmeliğin 8. maddesinde yer alan “uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer” ibaresinin uzantısı olarak uygulamada incelemenin bitiminde incelemeyi yapan tarafından defter ve belgelerinin hakkında inceleme yapılan mükellefe iade edildiği hususu ve bu defter belgelerden elde edilen bulguların mükellefle birlikte imza altına alındığı tutanaklarda mükellefin TÖU talebi edip etmediği yer almaktadır. Bu tutanaklarda yer alan TÖU talebi de mükellef

⁴⁰⁹ Bulut-Çevik-Çalışkan, a.g.m., s.18.

⁴¹⁰ Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005, s. 261.

tarafından incelemeyi yapana yapılmış bir müracaat sayılmaktadır. Söz konusu tutanağın düzenlenme tarihinden sonra inceleme elemanına yapılan uzlaşma talepleri kabul edilmemektedir⁴¹¹.

3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK'un Ek 11. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda, kaçakçılık suçu hariç olmak üzere, TÖU yapılmasına izin verebilir. TÖU kurumunda amaç, vergi idaresi ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında ihtilaf oluşmadan gelecekte doğması muhtemel bir uyuşmazlığı önlemektir⁴¹².

Bir vergi veya cezanın TÖU'ya konu olabilmesi için iki koşulu bir arada içermesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olması veya kesilmesi iken, ikincisi bu vergilerin tarhında vergi dairelerinin yetkili olmasıdır⁴¹³.

TÖU'dan yararlanılabilmesi için tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar bir vergi incelemesine dayanmalıdır. Bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda, tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanma imkanı bulunmamaktadır⁴¹⁴. Bu nedenle, bir vergi incelemesine dayanmadığı için; beyannameye dayanan tarhlar, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden tarh edilen vergi ve cezalar, inceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar, idarece yapılacak tarhiyatlar, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalar, veraset ve intikal vergisinde ortaya çıkarılan servet farkları TÖU kurumundan yararlandırılmazlar⁴¹⁵.

⁴¹¹ Mehmet Uçak, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Yapılan son Değişiklikler Işığında Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları”, Ankara SMMMO Bülten, Kasım-Aralık 2011, S.198, s.20-23.

⁴¹² Burcu Usta, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü Ve Önemi”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2009, s. 88-89.

⁴¹³ Abdullah Karaboyacı, “Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilir mi”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2012, S.237, s.87.

⁴¹⁴ Kızılot-Kızılot, 2010, s.235.

⁴¹⁵ Küçükkaya, a.g.t., s.248.

3.2.2.1. Verginin Türü Açısından

TÖUY'nin 2. maddesinde TÖU'nın kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) gireceği belirtilmiştir.

Uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesi sonucu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları girmektedir. Yukarıda yer alan açıklamalarda belirtildiği üzere kaçakçılık suçuna ilişkin vergi ziyai cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir.

TÖU kapsamına VUK'a tabi olan ve vergi inceleme raporları ile ikmalen veya resen tarh edilmesi önerilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar uzlaşma kapsamına girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamda değerlendirilmemektedir⁴¹⁶.

3.2.2.2. Cezanın Türü Açısından

TÖUY'nin 4. maddesinde; tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek vergi cezaları; vergi incelemesine dayanılarak salınan vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak belirtilmiştir. Ancak, vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gereken tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün bulunmamaktadır⁴¹⁷.

VUK'un Ek'11. maddesine göre, 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'un

⁴¹⁶ Ramazan Irmak-Türksal Hanedan, "Gecikme Faizi de Uzlaşma Müessesesi Kapsamına Alınmalıdır", Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2007, S.80, s.224-225.

⁴¹⁷ Karakoç, 2007a, s.41.

359. maddesinde kaçakçılık suç ve cezalarını düzenlenmekte olup maddede belirtildiği üzere kaçakçılık suç ve cezaları için uzlaşma yoluna gidilememektedir. Kaçakçılık suçu işleyenlerin bu suç için öngörülen hapis cezasından tarhiyat öncesi uzlaşmaya giderek kurtulamazlar⁴¹⁸. Mükellefin vergi ziyana sebep olan fiillerinden sadece bir kısmı kaçakçılık sayılan fiillerden olursa, tarhiyatın kaçakçılık fiillerinden doğanlar hariç, vergi ziyana sebep olan diğer fiillerden doğan tarhiyatlar uzlaşma konusu yapılabilir⁴¹⁹.

Diğer taraftan, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilen vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında bulunmaktadır. Bunlar genel olarak mükellefin gelir ve giderinin doğruluğunun kontrolüne imkân verenlerdir. Bunun dışındakiler vergi incelemesi aşamasında tespit edilmesi söz konusu olsa bile uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir⁴²⁰. Aksi halde, kanun koyucu tarafından amaçlanan bir husus olmamasına rağmen, vergi incelemesinin amacına hizmet etmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerinin salt vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilmesine bağlanarak TÖU kapsamına alınması gerektiği gibi bir sonuç çıkacaktır⁴²¹.

3.2.2.3. Tarhiyat Açısından

TÖU'ya konu edilecek verginin, öncelikle bağlı veya bağımsız Bakanlık vergi daireleri veya vergi dairesi başkanlıklarınca tarh edilecek olması, bu vergi daireleri veya başkanlıklarının tarh yetkisine giriyor olması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak, diğer idarelerin tarh yetkisine giren vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının, TÖU'ya konu edilmeleri mümkün değildir⁴²².

VUK 30. maddesinde yer alan takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat bir vergi incelemesine dayanmadığı ve sadece bir tespit özelliği taşıdığı için TÖU kapsamının dışındadır. VUK'un 135. maddesinde vergi

⁴¹⁸ Kızılot-Kızılot, 2010, s.252.

⁴¹⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013, s. 279.

⁴²⁰ Karaboyacı, a.g.m., s.89.

⁴²¹ M. Bahadır Balcılar, "Her Türlü Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girer mi?" E- Yaklaşım, Kasım 2010 Sayı:215, [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11977&arananKey=her türlü usulsüzlük](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11977&arananKey=her%20turlu%20usulsuzluk) (Erişim:12.12.2014)

⁴²² Candan, 2006, s.332.

incelemesini yapmakla görevli olanlar sayılmıştır ve bunlar arasında takdir komisyonları yer almamaktadır⁴²³.

3.2.2.4. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından

TÖUY’de, uzlaşmaya yetkili olan uzlaşma komisyonlarının yetkileri, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi vergi ve ceza miktarı yönünden sınırlandırılmamışlardır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları miktar yönünden herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan uzlaşabilme imkanına sahiptir⁴²⁴.

3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Bu bölümde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşma şekilleri, komisyonların toplanması ve komisyon kararlarının hukuki niteliği açıklanmıştır.

3.2.3.1. Komisyonların Oluşturuluş Şekli

VUK’un Ek 11.maddesinde TÖU’nun komisyonlar eliyle yapılacağına dair bir hüküm yoktur. Bu husus TÖUY’de düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 5, 6 ve 7. maddelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşum şekli düzenlenmiştir⁴²⁵. TÖU işlemlerini gerçekleştiren üç türlü komisyon bulunmaktadır. Bunlar vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde kurulan komisyonlar, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde kurulan komisyonlar ve bölgesel uzlaşma komisyonları şeklinde sıralanabilir. Uzlaşma komisyonları biri başkan olmak üzere üç kişiden oluşur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada gerek uzlaşma konusu tutar, gerekse yapılacak indirim bakımından, uzlaşma komisyonları herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır⁴²⁶. Bu itibarla, TÖU’da tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti parasal tutarlar dikkate alınarak yapılmamaktadır.

⁴²³ Erdal Gürel, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1995, S.76, s.65.

⁴²⁴ Candan, 2006, s.388-389.

⁴²⁵ Candan, 2006, s.389-390.

⁴²⁶ Tugay Yücel, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 1988, S.80, s.27.

İnceleme konusu vergi ve/veya cezanın tutarı ne olursa olsun yetkili uzlaşma komisyonu kapsamında görüşme yapılacaktır⁴²⁷.

Usulüne uygun olarak alınmış uzlaşma komisyonu kararı, mükellefi ve vergi idaresini bağlayıcı özelliktedir⁴²⁸.

3.2.3.1.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

TÖUY'nin 5. maddesinde, vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Vergi müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komiyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur.

Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil üç vergi müfettişinden oluşur. Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki vergi müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen [bağlı vergi dairelerinde mal müdürü] oluşur.

İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

3.2.3.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

TÖUY'nin 6. maddesinde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca (örn. vergi dairesi müdürlerince) yapılan vergi incelemelerinde komisyon Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden olmak üzere üç kişiden oluşur.

⁴²⁷ Erdem, 2007, s.128.

⁴²⁸ Candan, 2006, s.396.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu defterdarın veya görevlendireceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile gelir müdürlüğü görevini ifa eden müdür olmak üzere üç kişiden oluşur.

İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar⁴²⁹.

3.2.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir⁴³⁰.

3.2.3.2. Komisyonların Toplanması

TÖU komisyonları, üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanır ve çoğunlukla karar verirler⁴³¹. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir⁴³².

Uzlaşma görüşmeleri sırasında tarhiyat sonrası uzlaşmada da olduğu gibi, uzlaşmayı talep eden mükellefin istemesi halinde bağlı bulunulan meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanununa göre bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma sırasında görüş açıklayabilirler, ancak görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar⁴³³.

⁴²⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013, s. 281.

⁴³⁰ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013, s. 282.

⁴³¹ Arslan, 2012, s.326.

⁴³² Demirli, a.g.m., S.254.

⁴³³ Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013, s.256.

3.2.3.3. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi idaresinin vergi mükellefleri veya ceza muhataplarıyla uzlaşma konusundaki temsilcisidir. Bu itibarla, usulüne uygun olarak alınan uzlaşma komisyonu kararları vergi idaresini bağlamaktadır⁴³⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin kararları kesin ve yürütülmesi zorunlu kararlardır ve bu kararların uygulanması için başka bir merciin onayı gerekmemektedir⁴³⁵.

3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

TÖU, vergi incelemesine dayanan ve uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar açısından mükellef ya da ceza muhatabının yetkili kişi veya makama öngörülen şekilde başvurusu ile başlamaktadır. Bu süreç, yetkili komisyonun toplanması ve işlemin muhatabıyla yapılan görüşme ile devam etmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin olası sonuçlarına göre de hazırlayıcı idari işlem olan vergi incelemesi nihai işleme dönüşmektedir⁴³⁶.

3.2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Mükellef ya da olası ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru şartları konusunda idari veya kanuni bir düzenleme getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunmak için mükellef ya da muhatap herhangi bir hukuka aykırılık veya kanun maddesini gerekçe olarak göstermek zorunda değildir. Aynı zamanda vergi idaresi de uzlaşma talebini kabul etmek ya da etmemek konusunda maddi veya hukuki gerekçelerle bağlı değildir. Bu itibarla, tarhiyat öncesi uzlaşma hem idare hem de mükellef açısından tam bir serbesti ve pazarlık ortamında gerçekleştirilebilmektedir⁴³⁷.

⁴³⁴ Candan, 2006, s.396- Karakoç, 2007a, s.669.

⁴³⁵ Karakoç, 2007a, s.670.

⁴³⁶ Erdem, 2007, s.115.

⁴³⁷ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.284-293.

3.2.4.2. Uzlaşma Talebi

3.2.4.2.1. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır. Ancak inceleme tutanağında TÖU talebinde bulunulduğunun belirtilmesi halinde de uzlaşma talebi yapılmış olur⁴³⁸.

Vekilin noterden almış olduğu vekâletnamede, uzlaşma görüşmelerine katılma ve uzlaşma tutanağını imzalama konusundaki temsil yetkisinin belirtilmesi gerekmektedir⁴³⁹.

Diğer taraftan, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamaları tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurma haklarını ortadan kaldırmamaktadır⁴⁴⁰.

3.2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Süre

Yönetmeliğin 9. maddesinde, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefler ile harici bilgilere dayanılarak hakkında vergi tarhı ve ceza kesilmesi öngörülen mükellefler açısından, TÖU talebinde bulunma süresi farklı farklı düzenlenmiştir.

Nezdinde inceleme yapılanlar, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, her zaman TÖU talebinde bulunma imkanına sahiptirler. İnceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesi, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan veya yetkili adamı ile incelemeyi yapanlar tarafından imzalanması veya imzalanmış sayılması anlamına gelmektedir. İnceleme tutanağının düzenlenerek, yalnızca inceleme elamanı tarafından imzalanması, belirtilen anlamda bir düzenleme değildir⁴⁴¹.

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan uzlaşmaya davet

⁴³⁸ Demirli, a.g.m., S.254.

⁴³⁹ Vefa Hatipoğlu, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2006, S.24, s. 167.

⁴⁴⁰ Şenyüz, 2003, s.181.

⁴⁴¹ Candan, 2006, 400.

hallerinde davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması durumunda mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Zamanaşımının tamamlanmasına üç ay kala “uzlaşma yapılamaz” diye bir hüküm hukuk sistemimizde yoktur. Bu konuyu düzenleyen tek hukuki metin olan TÖUY’de bu zaman aralığında “uzlaşma talep edilemez ve uzlaşma yapılamaz” şeklinde bir kurala yer vermemiştir. Yönetmelik, inceleme elemanına tarhiyata muhatap olacak mükellefe uzlaşma hakkının olduğunu hatırlatma demektir⁴⁴².

3.2.4.3. Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

TÖUY’nin 12. maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçme durumu düzenlenmiştir. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış gibi işlem tesis edilir⁴⁴³.

3.2.4.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

TÖU’nin 10. maddesine göre, vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak 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 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Ayrıca uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir⁴⁴⁴.

⁴⁴² İleri, a.g.m., s.173.

⁴⁴³ Arslan, 2012, s.325.

⁴⁴⁴ Karakoç, 2007a, s.671.

3.2.4.4.1. Ön İnceleme

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi bir ön inceleme safhası bulunmamaktadır. Ancak, uzlaşma işlemlerine başlanabilmesi için usulüne uygun şekilde ve süresi içinde uzlaşma talebi yapılıp yapılmadığının öncelikle incelenmesi gerektiği söylenebilir. Usule aykırı ve süresi içinde yapılmayan TÖU talebi hiç yapılmamış bir başvuru sayılır ve bu başvuru için herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır⁴⁴⁵.

3.2.4.5. Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet)

Uzlaşma talebinde bulunanın uzlaşma görüşmelerine çağrılmasında izlenen yöntemin incelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılmış olup olmadığına göre farklılık göstermektedir. İncelemenin mükellefin bilgisi dâhilinde yapılması durumunda, uzlaşma görüşmelerine davet, mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasından sonra, ayrı bir yazı ile gerçekleştirildiği halde; incelemenin mükellefin bilgisi dışında olması halinde, mükellef uzlaşma görüşmelerine, uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısıyla çağrılmaktadır⁴⁴⁶.

Mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur ve inceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir⁴⁴⁷.

İncelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılması durumunda, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak 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 daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ Candan, 2006, s.403.

⁴⁴⁶ Candan, 2006, s.404.

⁴⁴⁷ Nazmi Karyağdı- Ahmet Metin Aksoy, “Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2013, S.380, s.53.

⁴⁴⁸ Karyağdı-Aksoy, a.g.m., s.53.

3.2.5. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları

3.2.5.1. Davete Uyuma (Davete İcabet Etme)

3.2.5.1.1. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşmanın vaki olması, tarafların ödenmesi gereken vergi ve ceza konusunda anlaşmaları demektir. Uzlaşma sağlandığında bu durum tutanakla tespit edilir ve üç nüsha tutanak düzenlenir. Söz konusu tutanak komisyon başkan ve üyeleri, mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Düzenlenen tutanağın bir nüshası aynı yerde derhal mükellefe tebliğ edilir. Mükellefe tebliğ edilen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Düzenlenen tutanağın bir nüshası ilgili vergi dairesine gönderilir⁴⁴⁹.

3.2.5.1.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve açıklamalarıyla komisyonunun görüşünün aynı yönde olmaması halinde görüş farklılığından dolayı uzlaşma sağlanamayabilir⁴⁵⁰. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda inceleme elemanı tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır. Vergi dairesi, raporun sonucuna göre gereken tarhiyatı yapacak, vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenleyecek, mükellefe de genel esaslara göre tebliğ edilecektir⁴⁵¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda görüşülen, uzlaşma sağlanamamışsa uzlaşma konusu vergi ve cezalar için tarhiyattan sonra VUK gereğince uzlaşma talep edilemez. Ancak, mükellefin cezalarda indirim ve dava açma yoluna gitmesi mümkün olmaktadır. Mükellefin, vergi mahkemesine verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca, mükellefe uzlaşma toplantısından önce yazılı olarak başvurmak suretiyle uzlaşma talebinden vazgeçmesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilme imkanı verilmiştir⁴⁵².

⁴⁴⁹ Şenyüz, 2013, s.300.

⁴⁵⁰ Erdem, 2007, s.131.

⁴⁵¹ Kızılot-Kızılot, 2010, s.246.

⁴⁵² Şenyüz, 2013, s.300.

3.2.5.1.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

TÖUY'nin 16. maddesinin 3. fıkrasında, “Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.” hükmüne yer verilmektedir.

Danıştay, tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin adres bırakmadan ayrıldığı için yükümlünün iş ve ikametgah adreslerinde tebliğ edilemeyerek geri gelmesi ve yeni adresinin saptanamaması durumunda uzlaşmanın temin edilememiş sayılması gerektiği yönünde kararlar vermiştir⁴⁵³.

Uzlaşma temin edilemezse, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanının düzenlediği rapor üzerinden ihbarname esaslarına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz⁴⁵⁴.

Uzlaşma temin edilmemesi durumunda vergi dairesinin, inceleme raporunda belirlenen matrah üzerinden gerekli tarh işlemini yaparak mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir. Mükellefin, tarhiyata karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır⁴⁵⁵.

3.2.5.2. Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme)

TÖUY'nin 12. maddesinde uzlaşma davetine uyulmaması durumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. TÖUY, tebliğ işlemlerinde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulünü kabul etmekle birlikte inceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür. Mükellefin veya ceza muhatabının bilinen son adresine posta

⁴⁵³ Kızılot- Kızılot, 10 Dn.VDDK, 14.04.1995 tarih ve E.1994/204, K.1995/126 sayılı kararı, 2012, 250.

⁴⁵⁴ Kızılot-Kızılot, 2010, s.248.

⁴⁵⁵ Metin Duran, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 1999, S.130, s.49-51.

veya memur aracılığı ile gönderilen davet yazısının tebliğ edilemeyerek geri dönmüş olması veya davet yazısı muhataba tebliğ edildiği halde, muhatabın yazıda bildirilen tarih ve saatte uzlaşma görüşmelerine gelmemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş kabul edilir ve bu durumda başka bir işlem yapılmaz⁴⁵⁶.

3.2.6. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

3.2.6.1. Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma görüşmelerinde, mükellefler hakkında düzenlenmiş olan vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu yapılan hususlar mükellef ile uzlaşma komisyonu arasında tartışılır, her iki taraf görüşlerini ortaya koyarak uzlaşılacak vergi ve ceza tutarları konusunda bir anlaşmaya varılmaya çalışılır⁴⁵⁷.

TÖUY'nin 16. maddesine göre, belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.

3.2.6.2. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi

TÖUY'nin 17. maddesinin 1. fıkrasında, “Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir”. İkinci fıkrasında da, “Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.” hükümleri yer almaktadır.

Uzlaşma neticesinde taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı, her iki taraf için de uzlaşma tutanağında yer alan hususlar ile sınırlı olmak kaydıyla bağlayıcı bir sözleşme hükmündedir⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Ali Büyükkayalar, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Mart-Nisan 1987, S.29, s.44.

⁴⁵⁷ Ruhi Önoğlu, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2009, S.333, s.29.

⁴⁵⁸ Mehmet Yaşın, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılabileceği”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2009, S.202, s.59.

TÖU'ya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK'un 112. maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanır⁴⁵⁹.

Yükümlü uzlaşmanın gerçekleşmesi ile dava hakkından feragat etmiş olmaktadır. Böylece yükümlü, tutanakta yazılı tutarları dava açmadan ödeyeceğini kabul etmiş olmaktadır⁴⁶⁰.

TÖU'da; uzlaşmaya varıldığı takdirde, vergi dairesi, inceleme raporunda takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden veya yeniden inceleme yaparak tarh ve ceza kesme işlemi yapamaz⁴⁶¹.

Yargı organlarından geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, yargı organınca hataya ilişkin bir karar verilmemiş olmak ve zamanaşımı süresi içinde başvurmak şartıyla yapılan hatalar düzeltilebilmektedir. Bu itibarla, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda karara bağlanan işlemlerde de hataların bulunması halinde düzeltilebilmesi gerekmektedir⁴⁶².

3.2.6.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

TÖUY'nin 17. maddesinin 3. fıkrasında; mükelleflerin bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK'un 376. maddesinde düzenlenmiş bulunan cezalarda indirim hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemeyecekleri belirtilmiştir.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında VUK'un uygulanması talebinde bulunabilir⁴⁶³.

⁴⁵⁹ Fatih Acar, "Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri", Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2002, S.171, s.26.

⁴⁶⁰ Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez", Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2008, S.319, s.9.

⁴⁶¹ Candan, 2006, s.419.

⁴⁶² Aksoy, 1999, s.125-126.

⁴⁶³ Kızılot-Kızılot, 2010, s.275.

3.2.6.4. Uzlaşma ve Ödeme

TÖUY'nin 19. maddesinde, “Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.” hükmü yer almaktadır.

VUK'un Ek 11. maddesi uyarınca, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, aynı Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşılan vergilerde VUK'un 112. maddesi uyarınca uygulanacak gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarı dikkate alınarak, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanacaktır⁴⁶⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilmesi zaman aşımını durdurmaz⁴⁶⁵.

Uzlaşılan vergi ve/veya ceza Yönetmelikte öngörülen sürede ödenmezse, uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmektedir. Ancak, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına gecikme zammı hesaplanması ve cebren tahsil yoluna başvurulması gerekmektedir⁴⁶⁶.

3.2.7. Kısmi Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi ile ilgili kanuni düzenlemeler mükelleflere kısmi uzlaşma hakkını vermektedir. Mükelleflerin, haklarında düzenlenecek vergi inceleme raporlarında eleştiri yapılan konulara ilişkin olarak, eleştiri konularından sadece birisi ya da birkaçı için uzlaşma talebinde bulunurken, diğer konulara ilişkin olarak yargı yoluna başvurabilme imkanı bulunmaktadır. Kanun hükmünde yer alan “verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir” ifadesi ile kast edilen

⁴⁶⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013, s. 283.

⁴⁶⁵ Kızılot-Kızılot, 2010, s.246.

⁴⁶⁶ Karakoç, 2007a, s.676.

sadece ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatı ayrımı olmayıp, aynı tarhiyat türü içerisinde yer alan farklı uyuşmazlık konularını da kapsamaktadır⁴⁶⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Bu durumda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir⁴⁶⁸.

Kısmi uzlaşmanın mükellefler tarafından tercih edilmemesinin en büyük sebebi, vergi yargısında dava açma hakkının genellikle yapılan tarhiyatın tümü için kullanılması ve davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde mahkemelerin genellikle yapılan tüm tarhiyatın terkin edilmesi yönünde karar veriyor olmasıdır. Bu durumda vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu edilen matrah farklarının bir kısmı için uzlaşmaya gidip bir kısmı için yargı yolunun tercih edilmesinin bir anlamı kalmamaktadır⁴⁶⁹.

⁴⁶⁷ Onur Elele, “Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2008, S.185, s.118.

⁴⁶⁸ Karyağdı-Aksoy, a.g.m., s.54.

⁴⁶⁹ Elele, a.g.m., s.118.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Uzlaşma Kurumunun Çeşitli Ülke Uygulamaları

Uzlaşmanın ülke uygulamalarına bakıldığında uzlaşma manasına gelen anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi uygulamalar olmakla birlikte bu sistemlerin Türk vergi sisteminde yer alan uzlaşma müessesesinden farklı bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Çoğu gelişmiş ülkede Türkiyeden farklı olarak idari aşamadaki çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulmadığı gibi verginin aslında uzlaşma da ancak çok sıkı kurallar çerçevesinde yapılmaktadır. Bu çerçevede Almanya, ABD, Fransa ve İngilterede uzlaşma kurumu uygulamaları incelenmiştir.

Alman Vergi Usul Kanununun 220 ve 94. Maddelerinde uzlaşma ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. 94'üncü maddede “vergileme ile ilgili her türlü idari tasarruflara ait vesikalar (ihbarname ve karar gibi) tahakkuk aşamasında veya mükellefin onayı ile itiraz ve dava aşamalarının herhangi birinde geri alınarak iptal, tadil ve tashih edilebilir.” 220. maddede ise; “vergilemeyi basitleştirmeye matuf olmak ve vergi sonucunu tamamı ile değiştirmemek şartıyla, mükellefle uzlaşmalar yapmak caizdir” hükmüne yer verilmiştir⁴⁷⁰.

Kanuna göre; verginin konusu itibarıyla uzlaşmaya herhangi bir sınırlama getirilmemekte ve her türlü vergi üzerine uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşmanın kapsamı da geniş tutularak mükellefe dava aşamasında da uzlaşma olanağı tanınmıştır.

⁴⁷⁰ Özen Özoymak, Uzlaşma Müessesesi, 2012, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamamk/article/view/1023015000/1023014207> (erişim:06.01.2015) s.6-8'den Cuma Abideş-İsmail Akkurt, “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir?” (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu), Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2014, S.314, s.59.

Alman vergi kanunlarında uzlaşmaya ilişkin olayda vergilemeyi basitleştirmeye yönelik olma ve vergiye ilişkin sonuçları esasından değiştirmeme şartları arandığı için Almanya’da uzlaşma kurumu oldukça sınırlı bir şekilde uygulanmakta iken Alman Vergi Usul Kanunu’nun 220. maddesi 1977 yılında Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır⁴⁷¹.

Almanya’da uzlaşma vergilemenin basitleştirilmesi yönelik olması ve vergiye ait sonuçların tamamında bir değişiklik meydana getirmemesi özelliklerini taşıması nedeniyle Türkiye’deki uygulamanın aksine devletin vergi alacağından kolay bir şekilde vazgeçmediği görülmektedir.

Uzlaşma müessesesi uygulamadan kaldırılmakla birlikte Alman vergi uygulamasında uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bazı örneklerde bulunmaktadır. Özellikle vergi incelemesi sonucunda yapılan “son konuşma” bunlardan biridir. Almanyada vergi incelemesi sonucunda, mükellefle usulen bir ilk konuşma (besprechung) yapılarak mükellefle anlaşmaya çalışılır. Ayrıca, vergi matrahı üzerinde ilk konuşmada anlaşılamazsa, ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) yapılır. Son konuşma yapılmadan önce, konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önceden bildirilmesi ve mükellefinde hazırlanması için uygun bir süre verilmektedir. Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, matrahı ortaya çıkaran olayların bulunup bulunmadığı ve tespit edilmiş olan farkın kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulmaktadır. Bu itibarla, son konuşmada mükellefle anlaşmaya varılması Alman Vergi Hukuku’nda uzlaşmanın esasını oluşturmaktadır⁴⁷².

ABD vergi sisteminde uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi için klasik bir idari itiraz yolu olan temyiz uygulaması yanında uzlaşma, müzakere, arabuluculuk ve tahkim gibi alternatif çözüm yollarıda uygulanmaktadır⁴⁷³.

ABD’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı aşamasından önce, vergi idaresinin içinde örgütlenmiş olan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) başvurmak zorunludur.

⁴⁷¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.170.

⁴⁷² Şükrü Kızılot- Zühal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s.83

⁴⁷³ Erdem, 2012, s.201.

Amerikan İç Gelirler İdaresi (IRS: Internal Revenue Service) uzlaşmayı, ileride tahsil edilebilecek yüksek fakat belirsiz vergi alacağının, mümkün olduğu kadar yüksek bir tutarının tahsil edilmesi yoluyla dosyanın kapatılması olarak tanımlamaktadır. Vergi yanında her türlü parasal ceza ve faizler de uzlaşmaya konu edilmektedir. Uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar ile kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığı uzlaşma kapsamı dışındadır⁴⁷⁴.

Mükellefler tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sonuçlanıncaya kadar uzlaşma talebinde bulunabilirler⁴⁷⁵.

IRS'ye çeşitli durumların varlığı halinde uzlaşma yapma hakkı verilmiştir. Bunlar, vergi yükümlülüğünün toplam miktarındaki şüphe; vergi borcunun tahsil edilebilirliğindeki şüphe, mükelleflerin toplam yükümlülüklerini yerine getirmedeki ekonomik durumlarının yetersizliği, toplam yükümlülüğünün tahsilinin mükellefi ekonomik zorluğa sokabileceği veya vergi mükelleflerinin vergi borcunun miktarında uzlaşma sağlamak için yeterli bir dayanak oluşturmaya zorlayıcı kamu politikası veya eşitlik koşulları gibi durumlardır⁴⁷⁶.

ABD'de, Türkiye'de olduğu gibi uzlaşmada vergi ve cezalar üzerinden ne kadar indirim yapılacağı yasalarla belirlenmemiştir⁴⁷⁷.

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinde en etkin yol olan uzlaşma kurumu ile uyuşmazlıkların %95'i bu şekilde sona ermektedir⁴⁷⁸.

Fransa'da uzlaşma sadece vergi cezalarında uygulanmakta olup, verginin aslı uzlaşma konusu edilememektedir. Vergi aslının uzlaşmaya konu olabilmesi için aşağıda yer alan şartların gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁷⁹.

- Yalnızca dolaysız vergiler için geçerli olmalıdır.

⁴⁷⁴ Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mart 2008, s.983.

⁴⁷⁵ Nursel Özaktaş, ABD'de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1976, s.76'dan Kızılot-Kızılot, 2013, s.84.

⁴⁷⁶ Biniş, a.g.t., s.105.

⁴⁷⁷ Kızılot-Kızılot, 2013, s.85.

⁴⁷⁸ Kızılot-Kızılot, 2013, s.85

⁴⁷⁹ Abideş-Akkurt, a.g.m., s.59.

- Mükellefin ödeme gücünde acizlik olmamalıdır.
- Danıştay (Conseil d'Etat), Yargıtay (Cour de Cassation) ve Sayıştay (Cour des Comptes)'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comité du Contentieux Fiscal) kararı gerekmektedir.

Cezadaki uzlaşmanın da bazı sınırlamaları bulunmakta olup bu durumlarda uzlaşmaya gidilememekte, konu yargı organlarına intikal ettirilmektedir. Bunların en özellikli olanları, bir kaçakçılığın söz konusu olması ile orijinal bir suç söz konusu olduğunda idarece bu konuda bir içtihat yaratılmak istenmesidir. Cezalara ilişkin ihtilafların %95'inin uzlaşma ile çözümlendiği ve yargı organlarına ihtilafların ancak %3'ünün intikal ettiği gözlenmiştir⁴⁸⁰.

Mükelleflerin uzlaşmaya ilişkin talepleri, bağlı olduğu vergi dairesi müdürüne yapılır. Uzlaşılacak vergi cezasının niteliği ve miktarı konusunda herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Uzlaşma ile ilgili işlemler, Eyalet Uzlaşma Komisyonları tarafından yürütülür. Uzlaşma sonuçları tutanakla tespit edilmektedir. İdare mükellefin dosyasını inceleyerek uzlaşma ile ilgili teklifini mükellefe yazı ile bildirir. Mükellef idare ile karşı karşıya gelmeden bu teklifi kabul ederse uzlaşma sağlanmış olmaktadır. Fransa'da ayrıca bir inceleme elemanı ile mükellef arasında, tarhiyat yapılmadan önce, mükellefin isteği üzerine ön uzlaşma yapılabilir. Fransa'da uyuşmazlıkların yaklaşık %95'i uzlaşma ile çözümlenmektedir⁴⁸¹.

İngiltere'de mükellefler ile vergi idaresi arasında ihtilafların çözümü amacıyla 2010 yılında İhtilaf Çözüm Birimi kurulmuştur. Bu birim 2011 yılında "Litigation & Settlement Strategy" belgesini yayımlamıştır. Bu yöntem İngiliz Vergi İdaresinin uzlaşamayacağı açık olan durumlarda kullanılmamaktadır.

İngiltere'deki uygulamalarda dikkati çeken bir durum, henüz beyan edilen gelir üzerinden tarhiyat yapılmasından önceki safhada, doğabilecek ve doğmakta olan vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %90'ının olumlu bir sonuca bağlanmasıdır⁴⁸². İngiltere'de maliye teşkilatınca benimsenen, "erken elde edilen vergi daha geç elde edilecek daha

⁴⁸⁰ Ceyhan İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi" Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2012, S.375, s.32.

⁴⁸¹ Biniş, a.g.t., s.110-111.

⁴⁸² İnaltong, a.g.m., s.32.

fazla vergiden iyidir” ilkesi dolayısıyla uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmektedir⁴⁸³.

Belçika’da Uzlaşma Birimi, Federal Maliye Hizmetleri bünyesinde otonom bir birim olup, ihtilaflı federal vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıklarda bir arabulucu gibi hareket etmektedir. İdari aşamanın herhangi bir zamanında uzlaşma talep edilebilir. Uzlaşma, idarece hesaplanan vergiler için olabildiği gibi tahsil aşamasındaki vergiler için de olabilmektedir. Dava konusu edilen vergiler için ise uzlaşma mümkün değildir. Uyuşmazlık yaşanan idare nezdinde daha önce süresinde itirazda bulunulmuş ve reddedilmiş olunması halinde uzlaşma kurumuna başvurulabilmesi mümkündür.

Doğrudan vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi, mukim olmayanlardan alınan vergi, işletme stopaj vergisi, gayrimenkul stopaj vergisi, gayrimenkul vergisi, yol vergisi, araç tescil vergisi, bahis ve oyun vergisi...), KDV, Tescil harcı ve veraset vergisi, Gayrimenkulden elde edilen gelir, Gümrük ve tekel vergisi için uzlaşma yapılabilmektedir.

Başvurunun belli bir usulü bulunmamaktadır (e-mail, yazılı, sözlü, telefon). Başvuru, uzlaşmazlık yaşanan idareye aktarılır. 5 iş günü içerisinde talebin alındığına ilişkin; 15 işgünü içinde de talebin dikkate alınıp alınmayacağına ilişkin mükellefe bildirimde bulunulur. Daha sonra ilgili taraflar bir araya getirilir ve görüşme sonunda hazırlanan teklif uzlaşma tutanağı şeklinde taraflara sunulur. İdare ile mükellef bunu imzalayıp imzalamama konusunda serbesttir. Uzlaşmaya başvurmak idari karar alma süreçlerinde kesme ya da durdurmaya neden olmaz.

4.2. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumlu Yönleri

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükellefle vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklar vergi yargı organlarının iş yükünü ağırlaştırmaktadır. Yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıklar sonucu geçen sürede mükellef ve vergi idaresi zaman ve emek kaybına uğrayacağından doğabilecek uyuşmazlıklar daha işin başında önlenmeye çalışılmakta, vergi idaresi de kamu alacağını en kısa sürede tahsil edebilmektedir⁴⁸⁴.

⁴⁸³ Kızılot-Kızılot, 2013, s.80-81.

⁴⁸⁴ Tosuner-Arıkan, 2008, s.61.

Uzlaşma müessesesinin olumlu yönlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

4.2.1. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri

Uzlaşma kurumu ile mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkacak ya da çıkmış olan uyuşmazlıkların kendi aralarında görüşülerek ortadan kaldırılması mümkün olmaktadır⁴⁸⁵. Uzlaşma, mükellefler açısından her durumda daha az vergi ve ceza ödemenin bir yolu olarak değerlendirilmektedir⁴⁸⁶.

Uzlaşma sağlanırsa uyuşmazlık sona erer ve böylece geleceğin belirsizliği ortadan kalkmış olur. Çünkü; mükellef veya cezaya muhatap olan kişiler haklı olduklarını düşünseler dahi, mahkeme sonuçları her zaman kendi arzu ettikleri gibi gerçekleşmeyeceğini düşünerek uzlaşma yolunu tercih edebilirler⁴⁸⁷.

Uzlaşma ile vergi mükellefi ve ceza muhatabı muhtemel yapacağı giderlerden ve yargı mercilerinde yapacağı mesaiden tasarruf etme olanağı elde etmektedir. Ödevli, vekil tutma, değişik yargı mercilerinde uğraşma, masraf yapma gibi zorluklardan kurtulmaktadır. Uzlaşma, mükelleflerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmalarını engelleyecek⁴⁸⁸, psikolojik olarak borçlu olmanın baskısı ortadan kalkacak, ayrıca davanın kaybedilmesi halinde vergi ve cezanın yanında ağır tutarda gecikme faizi yüküne maruz kalınması riski bertaraf edilmiş olacaktır⁴⁸⁹.

Uzlaşılan vergi ve cezanın, tutanağın tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme bu sürede yapılmazsa tahsilat, 6183 sayılı Kanun'a göre gecikme zamlı yapılır. Oysa pişmanlık hükümlerine ve VUK'un 376. maddesine göre indirim taleplerinde, ödeme ön görüldüğü sürede yapılmazsa, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkar ve indirim talebi kabul edilmez. Diğer taraftan, uzlaşma gerçekleşmezse, VUK'un 376. maddesinin tatbikini istemek ve cezayı indirimli ödemek mümkündür⁴⁹⁰.

⁴⁸⁵ Baykara, a.g.m., s.8.

⁴⁸⁶ İsmail Hakkı Dura, "Uzlaşma Nedir?", Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2009, S.253, s.51.

⁴⁸⁷ Nilgün Serim, "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi" Vergi Sorunları Dergisi, 2006, Temmuz, S.214, s.101.

⁴⁸⁸ Nas, a.g.t., s.187.

⁴⁸⁹ İnaltong, a.g.m., s.31.

⁴⁹⁰ Serim, a.g.m., s.101.

Uzlaşma kurumunun mükellef açısından diğer olumlu yönü, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, ödeme süresi bir ay uzamakta ve mükellefin ödemesi gereken vergi aslı ve ceza miktarı azalmaktadır⁴⁹¹.

4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Olumlu Yönleri

Devletin vergi toplama görevini yerine getirirken vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkların süratle ve adaletli şekilde çözüme kavuşturulmasında hem Hazinesin, hem de uyuşmazlığa taraf olan vergi mükellefinin çıkarı bulunmaktadır. Bu şekildeki bir çözüm, kamu harcamalarının karşılığı olarak vergiden beklenilenin zamanında elde edilmesini sağlayacağı için, verginin verimliliği ilkesine de uygundur⁴⁹².

Uzlaşma kurumu, kamu alacağının hazineye intikalini çabuklaştırmakta ve kolaylaştırmaktadır. Uzlaşma ile vergi idaresi alacağı olan vergi ya da cezasını gecikmeden alabilmektedir⁴⁹³.

Günümüzde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının ortalama %80'i mükellef lehine sonuçlanmaktadır. Uyuşmazlığın uzlaşma ile giderilmesi halinde ise idare, mükellefin davayı kazanması durumunda belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezanın bir bölümünü tahsil edebilme imkanına sahip olmaktadır. Tahsilât kısmen de olsa kesinleşmekte ve hız kazanmaktadır⁴⁹⁴. Uzlaşma kurumu vasıtasıyla idarenin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır⁴⁹⁵.

Uzlaşma, vergi alacağının gecikme ve değişik yargı kararları nedeniyle değer kaybına uğramasını ve şüpheli alacak haline gelmesini önlemekte ve idare muhtemel giderlerden kurtulmakta ve vergi yargısında harcayacağı emek ve zamandan tasarruf etme imkanını elde etmektedir⁴⁹⁶.

⁴⁹¹ Armağan, a.g.m., s.165.

⁴⁹² Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, S.1-2, s.326 dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/9/2/13.pdf (Erişim:27.12.2013).

⁴⁹³ Salih Özel, “Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2007, S.47, s.11.

⁴⁹⁴ Burcu Vardal, “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2009, s.83.

⁴⁹⁵ Armağan, a.g.m., s.165.

⁴⁹⁶ Serim, a.g.m., s.100.

4.2.3. Yargı Organları Açısından Olumlu Yönleri

Tarafların vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna başvurmada, kendi aralarında çözüme kavuşturması vergi yargısının yükünü hafifletmekte ve daha etkin çalışmasını sağlamaktadır⁴⁹⁷.

Ülkemizde yargı organları iş yüklerinin sürekli artması nedeniyle daha yavaş çalışmaktadır. Basit bir vergi davasının çözümlenmesi bile uzun yıllar alabilmekte ve bu süre zarfında tarafların önemli bir şekilde emek ve zaman kaybına uğramasına yol açmaktadır⁴⁹⁸. Bu itibarla, uzlaşma müessesesinin hem mükellef ve vergi idaresi açısından hem de yargı organları açısından ortak faydalarından biri, yargılama giderlerinden tasarruf sağlamasıdır⁴⁹⁹.

Yargı organlarının iş yüküne ilişkin sayısal verilere aşağıda yer verilmiştir.

⁴⁹⁷ Aksoy, 1999, s.108-109.

⁴⁹⁸ Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi, Doktora Tezi, Mayıs 1985, s.56.

⁴⁹⁹ Mustafa Türkkot, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2005, S.199, s.28.

Tablo 5. İdari Mahkemeler İş Yüğü (2003-2013)

Yıllar	Mahkeme Türü	Gelen İş				Çıkan İş	Çıkan İş/ Gelen İş%	Devre- den İş	Ortalama Yargılama Süresi (Gün)
		Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Gelen	Bozularak Gelen	Toplam				
2003	Bölge İdare	9804	50731	0	60535	54162	89,5	6373	56
	İdare	45904	91180	5445	142259	87338	61,3	55191	198
	Vergi	38508	56171	2889	97568	71041	72,8	26527	180
2004	Bölge İdare	6373	53512	0	59885	49799	83,2	10086	57
	İdare	55191	125854	6040	187085	105446	56,4	81639	208
	Vergi	26527	58225	2962	87714	60749	69,3	26965	158
2005	Bölge İdare	10086	66027	0	76113	62933	82,7	13180	65
	İdare	81639	132512	7559	221710	124602	56,2	97108	243
	Vergi	26965	62941	2583	92489	58511	63,3	33978	177
2006	Bölge İdare	13180	69578	0	82758	67294	81,3	15464	75
	İdare	97108	169591	7743	274442	174506	63,6	99936	202
	Vergi	33978	74327	3803	112108	71674	63,9	40434	179
2007	Bölge İdare	15464	78960	0	94424	80301	85,0	14123	67
	İdare	99936	144784	10661	255381	167351	65,5	88030	210
	Vergi	40434	82623	5477	128534	79174	61,6	49360	193
2008	Bölge İdare	14123	85745	0	99868	85356	85,5	14512	60
	İdare	88030	126307	15384	229721	153880	67,0	75841	200
	Vergi	49360	97802	5500	152662	98292	64,4	54370	185
2009	Bölge İdare	14516	95423	0	109939	98233	89,4	11706	49
	İdare	75854	127944	13743	217541	145336	66,8	72205	186
	Vergi	72177	110733	5528	188438	111904	59,4	76534	235
2010	Bölge İdare	11706	108666	0	120372	108459	90,1	11913	39
	İdare	72205	164806	15388	252399	154634	61,3	97765	183
	Vergi	76533	130134	5795	212462	123791	58,3	88671	229
2011	Bölge İdare	11906	100612	0	112518	105752	94,0	6766	33
	İdare	97768	186033	12895	296696	185617	62,6	111079	196
	Vergi	88673	83375	3701	175749	124303	70,7	51446	239
2012	Bölge İdare	6766	111816	0	118582	111518	94,8	7064	22
	İdare	111082	151960	15419	278461	193354	69,4	85107	196
	Vergi	33661	97180	5542	136383	100919	74,0	35464	122
2013	Bölge İdare	7060	148908	0	155968	139426	93,6	16542	29
	İdare	85106	145131	23448	254385	171709	67,5	82676	177
	Vergi	53251	109141	6291	168683	103509	61,4	65174	195

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2013/ist_tab.htm (Erişim: 27.05.2015).

Bu verilere göre, davalar en hızlı Bölge İdare Mahkemeleri'nde karara bağlanmaktadır. 2003 yılından 2013 yılına kadar idari mahkemelerin iş yüküne bakıldığında hemen hemen her yıl gelen dava sayısında bir artış olduğu görülmektedir. Karara bağlanan dosya sayısı da dava sayısındaki artışa paralel olarak bir artış göstermiş ancak bu yeterli olmamıştır. Vergi mahkemelerinin iş yükünün fazlalığının isabetli karar verme durumunu olumsuz etkileyeceği açıktır.

Dava sayısındaki artışı, sadece mükellef sayısındaki artışa bağlamamak gerekir. Dava sayısının, vergi mevzuatının karmaşık-basit olması durumlarına, vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi idaresi ile mükellefler arasındaki iletişim kopukluğuna bağlı olarak da arttığı görülmektedir.

Tablo 6. İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları (2003-2013)

Yıllar	İdari Yargı Hakim Sayısı	Mahkemelere Gelen Dava Dosya Sayısı	Bir Hakime Düşen Dosya Sayısı	Toplam Çıkan Dosya	Bir Hakimin Yıl İçinde Çıkardığı Dosya Sayısı	%
2003	521	300632	577	212541	408	70,7
2004	496	334684	675	215994	435	64,5
2005	502	390312	778	246046	490	63,0
2006	690	469308	680	313474	454	66,8
2007	889	478339	538	326826	368	68,3
2008	887	482251	544	337528	381	70,0
2009	962	515918	536	355473	370	68,9
2010	950	585233	616	386884	407	66,1
2011	895	584963	654	415672	464	71,1
2012	877	533426	608	404791	463	76,1
2013	909	579036	637	414644	456	71,6

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2013/191.pdf (Erişim:27.05.2015).

2003-2013 yılları arasında idari yargıda hakim başına düşen dosya sayılarına baktığımızda, idari hakim sayısı ile dosya sayıları arasında tutarlı bir değişim olmadığı, ancak genel itibarıyla idari hakim başına düşen dosya sayısının oldukça fazla olduğu gözlemlenmiştir.

4.3. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler

4.3.1. Kuvvetler Ayrılığı Açısından

Güçler ayrılığı ilkesine göre, egemenliği oluşturan üç ana unsurun (yasama, yürütme ve yargı) devlet idaresinde birbirinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılmalıdır. Günümüzde güçler ayrılığı kuramının korunmaya çalışıldığı alanlardan birisi de vergilendirmedir⁵⁰⁰.

Vergi uygulamalarından kaynaklanan ve vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan ihtilafların kural olarak çözüm yeri vergi yargı yerleridir. Ancak, bu çözüm şekli uzun zaman almakta, ortaya çıkması muhtemel masraflar nedeniyle pahalı bir yöntem olarak kabul edilmekte ve sonuç olarak vergi adaletinin doğumunda gecikmelere yol açacağı için eleştirilmektedir⁵⁰¹.

Uzlaşma komisyonlarınca verilen kararların hukuken ve vicdanen sıkıntı yaratmaması ve kamu vicdanında çok hassas olan vergi hukuku alanına zarar vermemesi bakımından komisyonlarda önemli vergi ve ceza indirimlerini gerektiren hallerde, bu sorumluluğun altına girilmemesi ve konunun yargı alanına taşınması hukuken daha uygun olacaktır. Bu itibarla, icra yetkisini elinde bulunduran memurlardan oluşan uzlaşma komisyonları yıpratılmamış; verilen kararlar kamu vicdanında güvensizliğe yol açmamış olur. Ayrıca, uzun tartışmaları, analiz ve değerlendirmeleri gerektiren konularda yargı gerekçeli kararlarının çoğalması vergi hukuku bakımından hem uygulamacılara, hem mükelleflere ve hem de vergi hukuku alanında bulunan tüm yargı yerlerine ve bilim alemine fayda sağlamış olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulması, işi basitleştirmesi açısından olumlu sonuçlar sağlamasına rağmen, vergi alanında içtihat oluşumunu engellemesi yönünde de eleştirilmektedir⁵⁰².

Diğer taraftan, uzlaşma görüşmelerinin tarhiyatların esası üzerinde de etkili olduğu ve mükellefin haksız olduğunu kabul anlamına geleceği iddia edilmektedir. Bu iddia, uzlaşma müessesesinin lafzına ve ruhuna aykırı olup, bu yorumla, uzlaşma

⁵⁰⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.35.

⁵⁰¹ Aliefendioğlu(1971), a.g.m., s.3.

⁵⁰² Erol(2007), a.g.m., s.30.

müessesesi yargı organı olarak değerlendirilecek bu da Anayasal düzenin temel unsurlarından olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı düşecektir⁵⁰³.

4.3.2. Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından

Bir mali yükümlülüğün kapsamı yasalarla yeterli bir şekilde belirlenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfi uygulamalara neden olabilir. Bu itibarla, mali yükümlülüklerin temel hukuki çerçevelerinin kesin olarak yasayla düzenlenmeleri gerekmektedir⁵⁰⁴.

Tarihsel gelişime baktığımızda, anayasal hareketlerin başlangıcının vergilendirme yetkisini sınırlandırılmak ve bu yetkinin halk temsilcilerinin yer aldığı bir mekanizmaya verilmek istenmesiyle başladığını göstermekte, bu doğrultuda anayasalarda yer bulan vergilerin yasayla konulup kaldırılabilmesine ilişkin kurallar bize vergilerin en önemli kaynağının anayasalar olduğunu göstermektedir⁵⁰⁵.

1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde;

“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükümleri yer almaktadır.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik ilkesine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür⁵⁰⁶. Devlet, kendisinden

⁵⁰³ Küçükkaya-Sarısu, a.g.m., s.290-292.

⁵⁰⁴ Şahnaz Gerek-Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.134.

⁵⁰⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2010, s 7.

⁵⁰⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.33.

beklenen hizmetleri yerine getirebilmek için ihtiyacı olan gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak sağlamaktadır⁵⁰⁷.

Vergilendirme yetkisi, demokrasinin gereği olarak yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural ise, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme organı ve yargı organının yetkisinin olmadığı anlamını taşımaktadır. Vergilendirme yetkisinin anayasalarda düzenlenmesi, sınırlarının çizilmesi, kanunlara bağlı kullanılması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin kanuni sınırlarının belirlenmesi kişilere kanuni güvence sağlamaktadır⁵⁰⁸.

Verginin Devletin çıkarları ile bireyin çıkarlarının çatıştığı, verginin gerekliliği ve kişisel özgürlüklerin bir arada bulunduğu çok önemli bir noktada bulunmasından dolayı “verginin yasallığı ya da kanuniliği ilkesi” benimsenmiştir. Bu uygulama birey için bir güvence oluşturmanın yanında devlete de vergi alma zorunluluğunu yüklemekten kaynaklanmaktadır. Ayrıca, verginin yasallığı ilkesi, vergi yasasının liberal ve demokratik bir devletin parlamentosu (*temsilsiz vergi olmaz ilkesi*) tarafından onaylanması ile yalnızca yasanın (*yasasız vergi olmaz ilkesi*) vergiyi düzenlemesi ve bu yasanın vergilemeyle ilgili tüm ana bilgileri (*verginin belirgin olması ilkesi*) kapsamı ilkelerini de içermektedir⁵⁰⁹.

Verginin yasallığı ilkesi, kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilere, kendi temsilcilerinden oluşan yasama organı aracılığı ile rıza göstermeleri olarak da açıklanabilir⁵¹⁰. Bu itibarla, verginin yasallığı ilkesi uygulanarak birey, devletin veya iktidarın vergilendirmedeki keyfilğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmıştır⁵¹¹.

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergi hukukunda irade özgürlüğü ve sözleşme serbestliği yer almamaktadır. Fakat Türk vergi hukukunda vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözülmesi durumunda sınırlı da olsa kanunla belirtilen şartlar dahilinde

⁵⁰⁷ Aykut Tavşancı, “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2005, Sayı:281, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4598> (Erişim:09.10.2014)

⁵⁰⁸ Aykut Tavşancı, “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, 2007, S.306, s.167-170.

⁵⁰⁹ Güneş, 2011, s.1-2, 14.

⁵¹⁰ Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı Dergisi, 13. Cilt, Ankara, 1996, s.321-322.

⁵¹¹ Güneş, 2011, s.14.

irade özgürlüğü ve sözleşmeye dayanan uzlaşma kurumuna yer verildiği görülmektedir⁵¹². Burada uzlaşma kurumu bir istisna olarak vergi mevzuatında yer almaktadır. VUK uzlaşmayı, yönetimin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olmasının bir istisnası olarak kabul etmiştir⁵¹³.

Bazı yazarlar, komisyon ile vergi mükellefinin uzlaşmasının, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil, ancak sözleşme benzeri olarak değerlendirilebileceğini ifade etmektedir. Bu değerlendirme Anayasa'nın 73. maddesindeki “verginin yasallığı ilkesi” ve 38. maddesindeki “suçta ve cezada yasallık ilkesi” ile birlikte düşünüldüğünde açık bir şekilde Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği yapılan yorumlardan biridir⁵¹⁴.

Anayasaya göre vergi miktarları ve cezaları ancak kanunla belirlenebilir. Sadece; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Bakanlar Kurulu'na bile tanınmayan bu yetki, VUK'a göre uzlaşma kurumunda idarenin temsilcisi olan uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır⁵¹⁵. Uzlaşma komisyonlarının kullandığı takdir yetkisi, kanunla konulmuş bir vergiyi ya da cezayı kaldırma veya indirme şeklinde kullanıldığı için kanunilik ilkesine aykırıdır. Çünkü vergi ya da cezayı kaldırma yetkisi kanunu koyan yasama organı tarafından kanun yollarıyla yapılmalıdır⁵¹⁶.

Bakanlar Kurulu'na bile sınırlı ölçülerde ve belli şartlarda verilen takdir yetkisinin, Uzlaşma komisyonlarına neredeyse sınırsız olarak tanınması vergilerin kanuniliği ilkesini açık şekilde ihlal etmekte ve Anayasa'ya da aykırılık teşkil etmektedir⁵¹⁷.

⁵¹² Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.140.

⁵¹³ Güneş, 2011, s.204.

⁵¹⁴ Nihal Saban, TESEV, “Türk Vergi Yargısının Etkinliği Üzerine Araştırma Raporu”, http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_vergi.php'den Türkkot, a.g.m., s.28.

⁵¹⁵ Yılmaz (2009), a.g.m., s.338.

⁵¹⁶ Öz, 2004, s.141.

⁵¹⁷ Yılmaz (2009), a.g.m., s.340.

Diğer taraftan, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi, bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir⁵¹⁸.

Ayrıca, müessesenin ikna ve pazarlığa dayalı olması ve idarenin üstünlüğüne yer verilmemiş olması da vergilemede kanunilik ilkesinin bir diğer unsuru olan cebrilik ile çelişmektedir⁵¹⁹.

4.3.3. Vergi Adaleti ve Eşitlik İlkesi Açısından

Vergilerin tarihsel gelişimi süresince gerek yasal düzenlemeler, gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergileme ilkelerinden biri olan vergilemede adalet ilkesi, vergilerin adil bir şekilde alınmasını sağlamayı amaçlar. Vergi adaleti, kişilerin ödeme/mali güçlerine göre vergilendirilmesidir. Vergilemede adalet ilkesi, “herkes kendi geliriyle orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalıdır” anlayışına dayanmaktadır⁵²⁰.

Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikler derecesinde farklı davranılmasını gerektirir. Anglo-Amerikan doktrininde bu anlamda yatay adalet, dikey adalet ayrımı yapılmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tutulmalarını esas almaktadır. Dikey adalet de, vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmelerini gerektirmektedir⁵²¹.

1982 Anayasası’nın “Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesinde; “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye,

⁵¹⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.171.

⁵¹⁹ Güneş, 2011, s.182.

⁵²⁰ Mehmet Yücel, “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü ve Ayırma İlkeleri ile Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, E- Yaklaşım, Ocak 2010, S.205, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10891&arananKey=MEHMET YÜCEL> (Erişim:09.10.2014).

⁵²¹ Adil Nas, “Vergide Eşitlik Açısından Uzlaşma Kurumunun Konumu”, E-Yaklaşım, Temmuz 2009, S.199, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10252&arananKey=ADİL NAS> (Erişim: 09.10.2014).

zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmü yer almaktadır.

Kanun önünde eşitlik ilkesiyle, aynı durumda bulunan bazı kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanmak suretiyle yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararında belirtildiği gibi, kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, kanunların uygulanmasında aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmaması demektir⁵²².

Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmesini, ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemelerini ifade eder. Vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir işlevi bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını esas alır⁵²³.

Vergi alanı takdir yetkisinin en az olması gereken alanlardan birisidir. Takdir yetkisinin olduğu alanlarda subjektiflik bulunmaktadır. Vergi alanı ise tamamen objektif unsurlara dayanmalı ve herkes için aynı şekilde uygulanmalıdır⁵²⁴. Bu itibarla, her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebileceği gibi, aynı durumda bulunan mükelleflerden her ikiside uzlaşmaya başvurup uzlaşma komisyonları iki mükelleften biri ile uzlaşmaya gidebilirken diğeri ile uzlaşmayabilir⁵²⁵. Uygulamadaki haliyle uzlaşma, uzlaşan ve uzlaşmayan mükellefler arasında eşitsizliğe yol açtığı gibi, uzlaşan mükellefler arasında dahi eşitliği sağlamaktan uzaktır. Çünkü, somut kriterlere dayanmayan uzlaşma, aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesine yol açmaktadır. Eşitlik ilkesine aykırılık vergi cezaları için de geçerli olup, aynı kabahati işleyenlerin (uzlaşma ya da

⁵²² Yılmaz (2009), a.g.m., s.342.

⁵²³ Yücel (2010), a.g.m.

⁵²⁴ Ahmet Ozansoy, “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2002, S.169, s.40.

⁵²⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.171.

uzlaşmama durumuna ya da hangi miktar üzerinden uzlaşmanın sağlandığına bağlı olarak) farklı şekilde cezalandırılmalarına neden olmaktadır⁵²⁶.

Diğer taraftan, uzlaşma neticesinde uzlaşmaya katılan mükellef açısından bir ek yükümlülük söz konusu olmamasından dolayı “vergileme yetkisi” sorunu oluşmasa da, uzlaşma imkanından yoksun kalan ve vergi kanunlarına tam anlamıyla riayet eden mükellefler açısından eşitlik ilkesinin ihlali sonucu doğmaktadır⁵²⁷. Kamu giderlerini karşılama açısından, aynı durumda olan mükellefler arasında; uzlaşma müessesesi ile vergisini zamanında ödeyen, uzlaşma talebinde bulunup anlaşılamayan mükellefler ile anlaşanlar arasında eşitsizlik yaratılmaktadır⁵²⁸.

Eşitlik ilkesinin bulunmadığı bir vergi sisteminde vergi adaletinden söz edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aynı şartlarda ve aynı gelire sahip iki mükellefin birisinin diğerinden daha az vergi ödemesi veya farklı şartlarda ve farklı gelire sahip olan iki kişinin aynı miktarda vergi ödemesi vergi eşitliği ilkesine aykırı olmakla birlikte vergi adaletinde bozulmasına neden olacaktır⁵²⁹.

4.3.4. Sosyal Hukuk Devleti Açısından

Anayasamızın 73. maddesinin 2. fıkrasına göre “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Bu düzenleme sosyal hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Bu ilke ile devletin vergi adaletini gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal faydayı sağlamak, ekonomik ve toplumsal dengeyi oluşturmak görevi vurgulanmaktadır⁵³⁰.

⁵²⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, 2010 Şubat, S.257, s.166.

⁵²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010, s.171.

⁵²⁸ Organ, agm., s.172.

⁵²⁹ Binnur Tüzün Çelik, Vergilemede Müdahale İlkesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.18.

⁵³⁰ Tavşancı (2007), a.g.m., s.166.

4.3.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığına ve İdarenin Takdir Yetkisine Yönelik Eleştiriler

Takdir yetkisi, kanun koyucunun vergi idaresinin veya hakimın karşılaşacağı her durumu ve uzmanlık gerektiren konuları önceden takdir ve tayin edememesinden dolayı genel kurallar koymasından kaynaklanmaktadır⁵³¹.

Vergi idaresi yönünden amme alacağının daha hızlı ve etkin şekilde tahsilini sağlayan, mükellefler açısından ise yargılama sürecindeki uzunluk ve belirsizliğin yarattığı maddi ve manevi yükü telafi etme imkanı sağlayan uzlaşma müessesesi, gerekçelerindeki haklılığa rağmen, vergi idaresine tanıdığı çok özel yetkiler nedeniyle hukuka uygunluk yönünden eleştiriye uğramıştır⁵³².

Uzlaşma kurumu ile ilgili olarak çıkarılan yönetmelik hükümleri incelendiğinde uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları ve sonuçları konusunda hiç bir ihtilafa yer bırakmayacak açıklamaların yapıldığı görülmektedir⁵³³. Ancak, uzlaşma ile ilgili mevzuatlarda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda uzlaşılacak miktarlarla ilgili yasal sınır bulunmamaktadır⁵³⁴.

Bazı yazarlar, uzlaşmada belirli bir alt sınırın konulmamış olmasının amacını, uzlaşma konusuna giren tutarların sıfırlanabilmesi yönünde uzlaşma komisyonlarına bir yetki tanımaktan ziyade, uzlaşma müessesesi için bir oran belirlemek suretiyle kanunda ya da idari düzenlemede bir sınırlama yaparak idareyi etkisiz kılmamak olduğunu savunmaktadır⁵³⁵.

Uzlaşma müessesesi ile Anayasa'nın 73. maddesine göre ancak kanun koyucu tarafından belirlenebilecek vergi oranını tespit etme yetkisi uzlaşma komisyonuna devredilmekte, hatta bu yetkiyi her bir mükellef için ayrı ayrı tespit etme keyfiyeti de verilerek Anayasa tarafından TBMM'ne bile tanınmayan bir yetki yaratılmaktadır⁵³⁶.

Vergi Hukuku bir Kamu Hukuku alanı olduğu için, burada bireyler birbirleriyle değil, aksine devletle (vergi idaresiyle) karşı karşıyadır. Vergiyi doğuran olayın

⁵³¹ Mustafa Ali Sarılı, "Türk Vergi Hukuku'nda Yorum", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2011, S.362, s.84.

⁵³² İnaltong, a.g.m., s.30.

⁵³³ Küçükkaya, a.g.t., 112.

⁵³⁴ Demirci, a.g.m., s.26.

⁵³⁵ Erdem, 2007, s.41-43.

⁵³⁶ Ozansoy, a.g.m., s.40.

gerçekleşmesiyle birlikte kurulan bu kamu hukuku ilişkisinde idare, vergilendirme sürecinin hukuka uygun şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir. Bu bağlamda, vergi idaresinin hakları değil, görevleri ve bu görevlerin yerine getirilmesiyle sınırlı yetkileri söz konusudur. Vergi idaresi görev ve yetkisini Anayasa ve kanunlara uygun şekilde yerine getirmek ve kullanmakla yükümlüdür. O halde, vergi idaresi bakımından hakkın kötüye kullanılması ya da dürüstlük kuralına aykırı şekilde kullanılmasından değil, görev ve yetkinin Anayasa ve kanunlara uygun şekilde yerine getirilmemesi ve kullanılmamasından söz edilebilir. VUK ek md.1 ve ek md.11’de açıkça uzlaşmanın vergi ve vergi cezası miktarı üzerinde yapılacağı öngörülmekte; ancak, uzlaşma görüşmesinde sadece miktar hakkında mı konuşulacağı, hangi şartlar altında uzlaşmaya varılabileceği ve uzlaşılacak miktarın sınırları konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanun lafzının vergi idaresine uzlaşma konusunda uçsuz bucaksız bir takdir yetkisi tanıdığı şeklindeki mevcut uygulama ise açıkça Anayasa’ya aykırıdır. Dolayısıyla, bu konularda VUK’da bir gizli (örtülü) boşluk bulunmaktadır⁵³⁷.

Uzlaşma kurumunun bir an için işin esasını etkileyen bir müessese olduğu varsayılırsa; bu halde iddia eden ile yargılayan makam birleşmiş olacaktır ki, vergi incelemesi ve uzlaşma görüşmelerini gerçekleştiren İdare vergi ve cezalarının kaldırılmasına veya azaltılmasına karar vererek idarenin yargılaması durumu meydana gelecek ve bu durum da Anayasa’nın 36. maddesinde düzenlenen “adil yargılanma hakkı”na ve bir kimseyi kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamayacağı belirtilen Anayasa’nın “Kanuni Hakim Güvencesi” başlıklı 37. maddesine aykırılık teşkil edecektir⁵³⁸.

Uzlaşma komisyonunun görevinin mükellef ve idare arasında meydana gelen ihtilafı çözüme kavuşturmaktan ibaret olması, uzlaşma komisyonuna bir takdir yetkisi tanımak yerine bir görevi ifa etme yükümlülüğü doğurmaktadır. Bununla birlikte uzlaşma sürecini düzenleyen yönetmeliklerden dolayı neticede doğal olarak komisyonun bağlı olmayan bir takdir yetkisi ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar uzlaşma kanundan kaynaklansa da, VUK ek maddelerle uzlaşma komisyonuna bir görev verilmek istenmiş ancak uzlaşma yönetmelikleriyle kanunun da amacını aşan bir

⁵³⁷ Yavaşlar (2010), a.g.m., s.168.

⁵³⁸ Küçükkaya-Sarısü, a.g.m., s.291.

takdir yetkisi, hatta yetki devri sorunu meydana gelmiştir. İdarenin uzlaşma neticesinde bir vergi aslı borcundan vazgeçmesinden dolayı olarak vergi cezasıda etkilenmekte ve idarenin takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır⁵³⁹.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumuna ilişkin düzenlemelere bakıldığında, uzlaşma komisyonlarının idari birer kurul olduğu, Kurulun vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na belirlendiği ve Kurulun çalışma esasları ile ilgili bazı usuller VUK'ta yer almasına rağmen, Kurulların çalışmasının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin olmadığı TESEV'in raporunda belirtilmektedir⁵⁴⁰.

Türk kanun koyucusu, arzu edilir şekilde olmasa dahi, uzlaşmaya VUK'da açıkça yer vererek, en başta hukuki güvenlik ilkesine uygun davranmıştır. Kanun koyucudan beklenen, uzlaşma düzenlemelerine ilişkin eleştirileri dikkate alarak, bu kurumu, Anayasa'ya ve uzlaşmayla ulaşılmak istenen amaca uygun şekilde VUK'da düzenlemektir. Vergi idaresinden beklenen ise, uzlaşma konusunda VUK'da kendisine tanınan takdir yetkisini “sınırsız bir yetki” şeklinde yorumlamaktan vazgeçerek; uzlaşmayı, vergiyi doğuran olay ve bununla bağlantılı olarak matraha ilişkin işlem, durum ve olayları açıklığa kavuşturmaya hizmet eder bir araç olarak kullanmaktır. Anayasa ve kanuna uygun olan budur. Bunu yapmayan idareyi denetleme görevi yargıya; konuyu yargı önüne taşıyarak haklarını koruma görevi ise, hukuka aykırı uzlaşmalar yapmak zorunda kalan vergi mükelleflerine ve/veya ceza muhataplarına düşmektedir⁵⁴¹.

4.3.6. Vergi Cezaları Açısından

Vergi idaresi uzlaşma sağlayarak vergi aslının bir kısmından vazgeçtiği gibi vergi cezasından da vazgeçmektedir. Asıl olarak bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. İdarenin dolaylı da olsa, kendi takdiri ile cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza

⁵³⁹ Yılmaz (2009), a.g.m., s.339.

⁵⁴⁰ Saban, Türk Vergi Yargısının Etkinliği Üzerine Araştırma Raporu'dan Türkkot, a.g.m., s.28.

⁵⁴¹ Yavaşlar (2010), a.g.m., s.173.

hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp, idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşünün öne çıkmasına sebep olmaktadır⁵⁴².

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 tespit edilmektedir. Bu oranlar değerlendirildiğinde uzlaşma kurumunun vergi cezalarının etkinliğini azalttığı sonucuna ulaşmak mümkündür⁵⁴³. Başka bir ifadeyle, uzlaşma sistemi cezaların caydırıcılığı etkisini ortadan kaldırmaktadır⁵⁴⁴.

Bazı yazarlar tarafından, cezalarda indirim kurumunun daha açık, net, basit, pratik esaslara bağlanmış olduğu ve sorunsuz bir biçimde uygulanıyor olduğu, bu sebeple uzlaşma kurumunun hem Anayasa'nın vergileme ilkelerine uyum sağlamadığı hem de kendi içinde belli bir tutarlılığa sahip olmadığı gerekçesiyle kaldırılmasının uygun olacağı ifade edilmektedir⁵⁴⁵.

4.3.7. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amacı Açısından

Uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarını ve vergileme işlemlerindeki ihtilafları idari aşamada çözüme kavuşturmayı hedeflemektedir. Uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılacak başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır⁵⁴⁶.

Türk mali sistemi, hem mükellef hem de vergi idaresi açısından yargı yolu gibi oldukça uzun ve zahmetli bir çözüm yolu yerine, belli koşullarda uyuşmazlığı bulunan mükellef ile vergi idaresinin uzlaşma kurumu ile anlaşabilmesi yolunu benimsemiştir. Bu son derece çağdaş bir yaklaşım olsa da uzlaşma kurumunun Türk Vergi Hukuku sistemindeki kapsamı ve işleyişi bu çağdaşlığı zedelemektedir. VUK'un Ek 1. maddesinde mükellefin uzlaşma talebinde bulunabileceği durumlar sayılmıştır. Uzlaşma

⁵⁴² Öncel-Kumrulu-Çağan, 2012, s.171.

⁵⁴³ Organ, a.g.m., s.172.

⁵⁴⁴ Feyzullah Durgut, "Vergi ve Cezalarda Uzlaşma", Maliye ve Sigorta Yorumları, Haziran 2007, S.528, s.113.

⁵⁴⁵ Küçükaya, a.g.t., s.122.

⁵⁴⁶ Erdem, a.g.m., s.82.

uygulamalarına bakıldığında ise, son derece büyük boyutlarda, her türlü donanımları dünya ölçeğinde ve her çeşit danışman kadrosuna sahip şirketlerin de “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesi ile uzlaşmaya başvurmaları ve bu istemlerin de vergi idaresi tarafından kabul görmesi uzlaşmanın pek de amacına uygun kullanılmadığını göstermektedir⁵⁴⁷.

Maliye Bakanlığı tarafından duyurulan ve VUK kapsamında vergi borcunu ödemeyen kamuoyunda vergi yüzüstüleri olarak isimlendirilen mükelleflere bakıldığında, bu listelerde yer alan mükellef ya da vergi sorumlularının büyük bir kısmının vergi ve ceza konusunda uzlaşma kurumundan faydalanmış olduklarını görmekteyiz. Bunun en önemli nedeni üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların belirli bir süre içinde ödenmesi şartına bağlı olmamasıdır. Bu da uzlaşma kurumunun getiriliş amacı olan amme alacağının hızla tahsili amacından sapmalara neden olmakta ve uzlaşma bu haliyle sadece vergi ve cezayı ödeme niyetinde olmayan mükellefler için takip konusu olan amme alacağını azaltan ve sözde kesinleştiren bir kurum haline gelmektedir. Vergi idaresi için ise sözde kesinleşmiş alacaklar yaratarak takip ve tahsilat yükünün artmasına neden olmaktadır⁵⁴⁸.

Vergi sistemimizin en önemli yapı taşlarından olan vergi idaresinin henüz defter ve belge düzenini oturtamamış olması, sağlıklı ve etkin bir vergi denetimi sistemi kuramamış olması kanun gereği alınması gereken vergiyi almak yerine mükellefin razı olduğu vergiyi almayı kabul etmesine neden olmuştur⁵⁴⁹.

Uzlaşma müessesinin kısa geçmişi, üstelik mükellefin idareye olan güvensizliği, idarenin de mükellefin uzlaşmaya başvurusundaki nedeni onun ödemeyi geciktirmek ve zaman kazanmak amacıyla yaptığında araması, bu müesseseyi işlemez duruma getirmiştir. Adı uzlaşma olan müesseseyi, idarenin belli konulardaki ceza indirimi uygulamasından farklı bir fonksiyon göremez duruma düşürmüştür. Komisyonlarda esas itibarıyla mükellefe söz hakkı tanınmamış, sadece idarenin ortaya koyduğu çözüm şeklinin kabul edilip edilmediği sorulmuştur⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Erol (2007), a.g.m., s.27-28.

⁵⁴⁸ Demirci, a.g.m., s.25.

⁵⁴⁹ Ozansoy, a.g.m., s.37.

⁵⁵⁰ Yiğit Aka, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri Ve Önemi”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilimdalı, İzmir, 2009, s.79.

4.3.8. Uzlaşma Yoluyla Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisiz Hale Getirildiğine Yönelik Eleştiriler

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK.m.134/1). Vergilendirme, ilke olarak beyana dayalı olduğundan, sistemin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesi için en önemli şartlardan birisi vergi incelemelerinin etkin olmasıdır. Vergi incelemesinin hem araştırma hem de önleme işlevi bulunmaktadır⁵⁵¹.

Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde tam ve sınırlı inceleme tanımlanmıştır. Buna göre; tam inceleme; bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini, sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade etmektedir.

Vergi kaçırma amacı olan mükellefin, vergisinin bir kısmının komisyon kararı ile silinmesi ilk anda mükellefte memnuniyet sağlasa da uzun vadede devlete ve inceleme elamanlarına bakışını olumsuz yönde etkileyecektir. İnceleme elamanı tarafından aylarca emek harcanarak hazırlanmış ve okuma komisyonundan hata ve yanlış yorumlamalara yer verilmemesi bakımından süzgeçten geçen raporlarda vergiden de indirim yapılmış olması raporu yazan inceleme elamanının emeğini yok saymaktadır⁵⁵².

Aşağıda vergi incelemeleri ile ilgili olarak istatistiklere yer verilmiştir.

⁵⁵¹ Kaneti, 1989, s.169.

⁵⁵² Yılmaz Budak, “Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2006, S.304, s.17-18.

Tablo 7. 2014 Yılı İtibarıyla Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri Bakımından Dağılımı

Hizmet Süreleri	Personel Sayısı
0-5 Yıl	2.499
6-10 Yıl	1.276
11-15 Yıl	444
16-20 Yıl	222
21-25 Yıl	499
26 Yıl ve Üzeri	610
Toplam	5.550

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu, s.13.

Kurulda görev yapan Vergi Müfettişlerinin % 64'ünün hizmet süresi 0-5 yıl, % 14'ünün hizmet süresi 6-10 yıl, % 8'inin hizmet süresi 11-15 yıl, % 3'ünün hizmet süresi 16-20 yıl, % 4'ünün hizmet süresi 21-25 yıl, % 4'ünün hizmet süresi 26-30 yıl ve % 3'ünün hizmet süresi de 31 yıl ve üzeridir.

Tablo 8. Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza* (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968

*Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 ve 2014 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2011 yılından 2013 yılına kadar yapılan inceleme verilerinin değerlendirilmesi sonucu inceleme eleman sayısının artışına paralel olarak, inceleme sonucunda tarhı istenilen vergi tutarlarının ve kesilmesi istenilen cezaların yıllar itibarıyla arttığı görülmektedir. 2013 yılında toplamda tarhı istenilen vergi tutarı 8.561.313.250 TL olmuş ve tarhı istenilen vergi tutarı 2012 yılına kıyasla yaklaşık 2 katına çıkmıştır. 2012 yılında yapılan incelemeler sonucunda kesilmesi istenilen ceza tutarı 8.776.095.415 TL iken 2013 yılında 19.086.884.477 TL olmuş ve Kurul tarafından kesilmesi istenilen ceza tutarı 2012 yılına kıyasla 2 katından daha fazla miktarda artmıştır.

Önceki yıllarda artış olmasına rağmen 2014 yılında hem incelenen mükellef sayısı hem de tarhı istenen vergi tutarıyla kesilmesi istenen ceza tutarında azalma gözlenmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporunda, 2014 yılında incelenen mükellef sayısındaki azalmanın nedeninin ise yıl içerisinde işe başlayan yaklaşık 4.500 vergi müfettiş yardımcısına verilen eğitimler nedeniyle 2013 yılına kıyasla işgücünün önemli bir kısmının eğitimle görevlendirilmesi olduğu belirtilmiştir.

Tablo 9. 2014 Yılı Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi İstenilen Ceza
Kurumlar Vergisi	3.675.766.919	633.908.319	1.092.567.113
Kurumlar Vergisi Geçici	4.313.861.951	377.447.355	609.163.092
Gelir Vergisi	537.119.617	170.145.501	328.447.023
Gelir Vergisi Geçici	922.915.140	71.641.484	112.583.366
Katma Değer Vergisi	7.050.405.486	3.429.807.653	7.674.086.062
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1.595.078.722	80.171.573	108.393.472
Özel Tüketim Vergisi	508.331.314	2.362.032.751	5.465.777.374
Damga Vergisi	14.811.966.155	98.439.505	109.224.889
Gelir Vergisi Stopaj	2.874.367.175	421.845.607	560.828.423
Kurumlar Vergisi Stopaj	1.175.435.066	136.191.075	138.273.523
Diğer Vergiler	1.912.756.947	157.758.600	383.289.632
Toplam	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu, s.39.

Tamamen bir uzmanlık gerektiren vergi incelemeleri sonucunda varılan sonuçlar uzlaşma yoluyla etkisiz hale gelebilmektedir⁵⁵³. Vergi idaresi bir yandan kayıt dışı kalmış hususları tespit etmek amacıyla vergi inceleme elemanları aracılığı ile denetim yaptırmakta, diğer taraftan uzlaşma müessesesi ile inceleme elemanları tarafından yapılan denetim sonucunda ortaya çıkartılan vergi ve bu vergi üzerinden hesaplanan vergi cezaları indirmektedir. Bu yönüyle, uzlaşma ile hem vergi inceleme elemanlarınca yapılan denetimin etkinliği azaltılmış olmakta hem de vergi ve vergi cezasında yapılan indirimle vergi kayıp ve kaçakları artmaktadır⁵⁵⁴.

⁵⁵³ Korkusuz, a.g.m., s.78.

⁵⁵⁴ Organ, a.g.m., s.172.

4.4. Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler

Tablo 10. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları(2007-2014)

YILI	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı		Başvurulan Dosya Sayısına Göre Uzlaşma Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Vergi Aslı Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Ceza Oranı
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)			
2007	49	31	1.121.380.184,83	398.559.800,03	1.125.895.913,79	14.868.650,41	63,26	35,54	0,13
2008	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718	59,52	32,38	0,64
2009	36	14	207.615.503	67.449.481	248.725.829	616.118	38,89	32,49	0,25
2010	32	26	1.221.246.629	129.130.956	893.738.592	0	81,25	10,57	0,00
2011	37	27	806.732.862	54.634.707	1.116.580.834	270.000	72,97	6,77	0,02
2012	12	7	102.491.764	35.748.387	141.231.911	18.684.773	58,33	34,87	13,22
2013	14	4	78.348.091	10.183.607	111.038.801	1.100.000	28,57	12,99	0,99
2014	34	14	412.071.662	169.501.397	479.382.201	5.184.714	41,17	41,13	1,08

Kaynak: İlgili yıl Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonunca yapılan uzlaşmalarda vergi ve cezalarda uzlaşılan miktarlara baktığımızda 2007-2011 yılları arasında cezaların neredeyse tamamının kalktığını görüyoruz. 2012 yılında cezaların %13'lük kısmı alınmakta, son iki yılda da cezalar için cüzi miktarlarda uzlaşılmaktadır. Vergi aslında indirim oranı cezalarla göre daha düşük seviyededir. Vergi aslında indirim oranı ilk üç yılda

%65-%70 civarındayken 2010-2011 yıllarında bu oran % 90 lara çıkmış, söz konusu oran son üç yılda da ortalama %65-%70 civarında olmuştur.

Tablo 11. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları(2007-2014)

YILI	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı		Başvurulan Dosya Sayısına Göre Uzlaşma Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Vergi Aşl Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Ceza Oranı
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)			
2007	50	32	34.462.738,06	12.609.069,62	36.091.208,14	485.732,27	64,00	36,58	1,34
2008	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915	60,36	25,67	0,67
2009	103	73	195.685.932	77.044.148	290.498.029	1.138.406	70,87	39,37	0,39
2010	81	61	195.820.709	31.145.074	261.702.179	1.135.436	75,31	15,90	0,43
2011	72	58	221.019.117	28.674.410	311.719.905	863.700	80,55	12,97	0,27
2012	62	56	35.160.578	15.337.151	52.219.636	1.586.210	90,32	43,62	3,03
2013	92	64	57.960.840	34.956.925	80.481.794	2.474.933	69,56	60,31	3,07
2014	158	131	159.020.276	56.030.702	231.013.160	6.135.589	82,91	35,23	2,65

Kaynak: İlgili yıl Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Koordinasyon uzlaşma komisyonunun uzlaşma sonuçlarını incelediğimizde merkezi uzlaşma komisyonu verileri ile benzer olduğunu söyleyebiliriz. Bu Komisyonunda da vergi aslında indirim oranı 2007-2009 arası % 65 civarı iken, 2010-2011 yıllarında % 87 olmuş, 2012-2014 yıllarında da %55 civarında olmuştur. Cezaların ise neredeyse tamamının indirildiğini görüyoruz.

Tablo 12. Taşra Birimlerine Ait Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları(2006-2014)

YILI	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı		Başvurulan Dosya Sayısına Göre Uzlaşma Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Vergi Aşl Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Ceza Oranı
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)			
2006	124.101	114.070	196.563.747	102.010.089	346.543.065	17.435.353	91,91	51,89	5,03
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269	90,89	47,70	4,14
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779	91,41	48,10	4,38
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598	86,00	64,26	5,29
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220	91,22	58,49	5,38
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311	81,92	55,78	5,44
2012	77.680	73.680	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385	94,85	75,34	5,35
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669	92,50	75,56	5,86
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278	86,06	64,26	5,23

Kaynak: İlgili yıl Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

2014 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun yetkisine giren dosya sayısı 34, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki alanına giren dosya sayısı 158 ve taşra birimlerinin yetki alanına giren tarhiyat sonrası uzlaşma dosya sayısı 140.751 olarak açıklanmıştır. Merkezi birimlere başvuru dosya sayısı az olmasına rağmen söz konusu komisyonlarda uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarları oldukça yüksek olmaktadır. Bunun başlıca nedeni, Merkez Uzlaşma Komisyonlarının vergi miktarı itibarıyla yüksek uzlaşma dosyalarına bakmaları, belli miktarların altındaki dosyaların uzlaşmasını ise taşra birimlerine bırakmalarıdır.

Tablo 13. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2008-2014)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Vergi Aşl Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Ceza Oranı
2008	316.031.30	215.487.089	502.100.252	21.840.980	68,19	4,35
2009	341.637.009	243.865.972	574.022.882	32.829.518	68,75	5,72
2010*						
2011*						
2012	578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245	76,63	5,78
2013	1.549.420.358	725.155.936	2.373.432.278	90.813.677	46,80	3,82
2014	1.742.391.255	529.738.390	1.841.132.397	60.234.417	30,40	3,27

Kaynak: İlgili yıl Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ile 4.1.1961 tarihli VUK’un 135. Maddesinde sayıla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uygulayacakları yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7/1 maddesi uyarınca, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, her yıl vergi inceleme ve denetim istatistiklerini takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Bu istatistiklerde; yapılan çalışmalara sonucunda bulunan matrah farkları, tarhi istenen vergi ve kesilen ceza tutarları, uzlaşma sonuçları, tahsilat durumu ve ihtilaf konusu yapılan vergi ve cezalar ile bunlara ilişkin sonuçlara yer verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle aliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürlüğü’nce 2010 yılında yapılmış olan vergi inceleme ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına, GİB tarafından hazırlanan 2010 yılı faaliyet raporunda yer verilmemiştir. 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 28. Maddesiyle Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁵⁵.

⁵⁵⁵ Erdem, 2012, 420.

Tablo 12’de görüldüğü gibi, 2008 yılında 145.426 mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmuş, bunlardan 132.933’ü ile uzlaşma temin edilmiştir. Bu da demek oluyor ki %91’41’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 237.638.524 TL vergi için, 6.499.576 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 48,10 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 4,38’dir.

2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 130.119 mükellef başvurmuş, bunlardan 111.897’si ile uzlaşılmıştır. Buna göre, mükelleflerin %86’sı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 226.628.371 TL vergi için 28.426.598 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 64,26 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,29’dur.

2010 yılında 129.711 mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmuş, bunlardan 118.322’si ile uzlaşma temin edilmiştir. Bu da demek oluyor ki %91’22’si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 145.676.717 TL vergi için, 23.241.220 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 58,49 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,38’dir.

2011 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 62.242 mükellef başvurmuş, bunlardan 50.994’ü ile uzlaşılmıştır. Buna göre, mükelleflerin %81’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 56.824.269 TL vergi için 10.230.311 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 55,78 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,44’tür. 13.02.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bazı alacaklara af getirilmiştir. 2010 yılında 129.711 mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvururken, söz konusu yılda affın etkisiyle 62.242 mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmayı talep etmiştir.

2012 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 77.680 mükellef başvurmuş, bunlardan 73.680’i ile uzlaşılmıştır. Buna göre, mükelleflerin %94,8’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 150.781.804 TL vergi için 17.818.385 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 75,34 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,35’tir.

2013 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 95.126 mükellef başvurmuş, bunlardan 88.024'ü ile uzlaşmıştır. Buna göre, mükelleflerin 92,50'si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 270.476.069 TL vergi için 27.027.669 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 75,56 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,86'dır.

2014 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 140.751 mükellef başvurmuş, bunlardan 121.137'si ile uzlaşmıştır. Buna göre, mükelleflerin %86,06'sı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 231.584.730 TL vergi için 31.559.278 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 64,26 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,23'tür.

Yıllar itibarı ile tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine baktığımızda mükellefler ile yaklaşık %90 oranında uzlaşma sağlandığı, vergi aslında yaklaşık %55 oranında bir tahsilat yapıldığı, cezaların ise yaklaşık %95'inden vazgeçildiği görülmektedir.

İdare uzlaşma yolu ile belli bir indirim yaparken, dava açılması halinde, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır. Mükellefler açısından ise vergi aslında yarısına yakın bir tutarda vergi cezasında ise tamamına yakınının kaldırıldığı göz önünde bulundurulursa yüksek tutardaki vergi ve cezalar için vergi mahkemesinde dava açmadan uzlaşma yolunu seçmek avantajlı olacaktır.

Tablo 13'de görüldüğü gibi, 2008 yılında 32.937 mükellef TÖU yolunu seçmiş olup bunlardan 27.177'si ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da gösteriyor ki mükelleflerin %85,51'i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat öncesi uzlaşılan toplam 215.487.089 TL vergi için, 21.840.980 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 68,49 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 4,35'dir.

2009 yılında 38.873 mükellef TÖU yolunu seçmiş olup bunlardan 33.274'ü ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da gösteriyor ki mükelleflerin %85,60'ı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat öncesi uzlaşılan toplam 243.865.972 TL vergi için, 32.829.518 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 68,75 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,72'dir.

2012 yılında tarhiyat öncesi uzlaşılan toplam 443.628.715 TL vergi için, 56.223.245 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 76,63 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 5,78'dir.

2013 yılında TÖU'ya konu olan vergi 1.549.420.358 TL uzlaşılan vergi 725.155.936 TL, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ceza 2.373.432.278 TL, uzlaşma sonucu ceza 90.813.677 TL'dir. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 46,80 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 3,8'dir.

2014 yılında tarhiyat öncesi uzlaşılan toplam 529.738.390 TL vergi için, 60.234.417 TL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi aslı oranı 30,40 iken uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza oranı 3,27'dir.

2013 ve 2014 yıllarını TÖU rakamlarını incelediğimizde, uzlaşmaya konu olan vergi tutarı ve cezası 2012 yılına kıyasla yaklaşık 3 katına çıkmıştır. Ancak söz konusu yıllarda uzlaşmaya konu olan vergi tutarının hemen hemen yarısı için uzlaşılmış, uzlaşmaya konu olan cezanın ise yaklaşık 3'de 1'i indirilmiştir. Bu verilerden anlaşılacağı üzere idare tahsil edebileceği yüksek miktardaki vergi aslı ve cezalarından vazgeçmiştir.

Sonuç olarak, mükelleflerin her iki uzlaşma türünde yaptıkları uzlaşma başvuruları yüksek oranda uzlaşma ile sonuçlanmaktadır⁵⁵⁶. Her iki uzlaşma türünde de vergi cezaları ve vergi aslı için yüksek oranlarda uzlaşma sağlanmakla birlikte yukarıda tablolarda yer alan oranlar incelendiğinde sağlanan uzlaşmaların devlet açısından önemli bir vergi kaybı oluşturduğu aşikardır.

Ayrıca, uzlaşma rakamlarına bakıldığında, vergi aslının yarısından fazlasından vazgeçildiği ve ayrıca vergi cezalarının da neredeyse sıfırlandığı görülmektedir. Uzlaşma ile cezaların önemli kısmının kaldırıldığı dikkate alındığında, görünürde var olan vergi ceza sisteminin gerçekte uygulanamadığını söyleyebiliriz⁵⁵⁷. Vergi inceleme elemanları tarafından zahmetli bir şekilde tanzim edilerek işleme alınan vergi inceleme raporlarında tarhi istenen vergilerin yarısından fazlasının ve cezalarında tamamına

⁵⁵⁶ İnaltong, a.g.m., s.49.

⁵⁵⁷ Tahir Erdem, "Rakamların Diliyle Uzlaşma", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, S.252, s.134-135.

yakınının kaldırılması denetim mekanizmasını olumsuz etkileyecek ve vergi kaçırma eğilimini artıracaktır⁵⁵⁸.

4.5. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesinin Sorunları

- Uzlaşma fikrinin yerleşmemiş olması.
- Uzlaşmadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi.
- Uzlaşmanın mükellefin tercihine bırakılmış olması.
- Uzlaşmaya çok ileri tarihte gün verilmekte oluşu.
- Uzlaşma komisyonlarına müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu.
- Uzlaşma komisyonlarında mali müşavirlik müessesesinin etkin olamayışı.
- Mükelleflerin, uzlaşma komisyonlarını vergi ve cezalarda tatminkar bir indirim yapacağına inanmamaları.
- Uzlaşmaya gitmeyip, yargı yoluna giderek kazanacağı zaman içerisinde vergi affı beklentisi.
- Mükelleflerin komisyonu, uzlaşma eğiliminde görmemesi.
- Mükelleflerin uzlaşma komisyonlarının fonksiyonları hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması.
- Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinin yeterince tanınmaması⁵⁵⁹.
- 31.10.2011 tarihli yönetmelikle yürürlükten kaldırılan TÖUY’de de yer alan düzenlemelerin aynı şekilde yeni yönetmeliğe taşınmasından kaynaklanan mevzuat yanlışları. Bu konular,

1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunun oluşumunda Rapor Değerlendirme Komisyonu üyesi olarak görev yapan ve uzlaşmaya konu olan raporu değerlendiren kişilere görev verilemeyeceği hususunun TÖUY’de yer almaması,

⁵⁵⁸ Muharrem Özdemir, “Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor mu”, Makale Arşivi, (Çevrimiçi) <http://www.bilgilidenetim.com.tr>, <http://www.bilgilidenetim.com/uzlasmada-vergi-ve-cezalar-buharlasiyor-mu.html> (Erişim:01.02.2014)

⁵⁵⁹ Serim, a.g.m, s.102.

- 2- Düzenlenen inceleme raporlarının uzlaşma komisyonu ile görüşülerek uzlaşma günü belirlenmesi ve mükellefe bildirilmesi şeklinde TÖUY'nin 10. maddesinde yer alan usul belirlenirken düzenlenen raporların Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderileceği hususunun TÖUY'de yer almaması,
- 3- Uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarının, incelemeyi yapan tarafından ön rapor şeklinde de düzenlenebilecek bir raporla uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirileceğine ilişkin Rapor Değerlendirme Komisyonunun varlığı ve işleviyle çelişen bir düzenlemenin TÖUY'nin 13. maddesinde yer alması,
- 4- Uzlaşma komisyonunun kuruluşunda uyulacak sürelerin, yedek üye seçimi konusunun ve komisyonun görev yapacağı sürelerin TÖUY'de yer almaması,
- 5- Mükellefin uzlaşma talebini en geç inceleme sonu tutanağının düzenlendiği tarihte inceleme elemanına bildirmesi şeklinde VUK'da bulunmayan süre sınırlamasının TÖUY'de yer alması şeklinde belirtilebilir⁵⁶⁰.

⁵⁶⁰ Tayfun Şahin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarına Üye Belirlenmesinde Sınırlamalar, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2012, S.239, s.38.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletlerin kamu finansmanını sağlamada temel gelir kaynağı olan vergilerin, tam ve doğru bir şekilde tahsili için vergi sisteminin etkinliği büyük önem taşımaktadır.

Tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergisel işlemlerde de hata yapılmaması ve vergi uyuşmazlıklarının daha oluşmadan engellenmesi temel amaç olmalıdır. Aşağıda yer alan uygulamalar ile uyuşmazlıkların oluşumunun engellenmesi mümkün olabilecektir.

- Uyuşmazlıklar, mevzuatın açık ve anlaşılabilir olmamasından kaynaklı doğabilmektedir. Bu nedenle oluşacak bir uyuşmazlığın, mevzuatın hem mükellef hem de mevzuatı uygulayanlar bakımından anlam karmaşası yaratmadan anlaşılır bir şekilde ve mevzuatın uygulanmasında oluşabilecek sorunlar dikkate alınarak uzman kişiler tarafından hazırlanması suretiyle engellenmesi mümkün bulunmaktadır.

- İdarenin yeni yasal düzenlemelere açıklama getirmek amacıyla yaptığı düzenleyici işlemleri vaktinde yaparak ihtilaf oluşturacak konulara açıklık getirmesi ile uyuşmazlıkların oluşmasının engellenmesi mümkün olabilecektir.

- Vergiye gönüllü uyum arttırılarak vergi hatalarının oluşmasının engellenmesi mümkün olabilecektir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde verginin önemini bilen vergi bilincine sahip mükellefler ile vergi kanunlarından kaynaklanan yükümlülüklerini kanunda yer verilen şekilde yerine getiren vergi ahlakına sahip mükelleflerden oluşan toplumlarda mükelleften kaynaklı hatalar en az düzeye indirgenecektir.

Vergi ilişkisinden kaynaklanan işlemlerden dolayı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında farklı aşamalarda çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu sorunların çözüme kavuşturulmasına idari aşamada çözüm yolları denilmektedir. İdari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan bu müesseseler; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve vergi hatalarının düzeltilmesidir. Bu uygulamalarla mükellef ile vergi idaresinin anlaşması sonucu tahsilatın hızlandırılması, yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi ve vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.

İdari aşamada çözüm yollarından ülkemizde mükellefler tarafından en çok tercih edilen çözüm yolu uzlaşmadır. Uzlaşma, vergi mükellefi ile vergi idaresinin vergi ile ilgili konularda farklı görüşlere sahip olması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları, taraflar arasında işbirliği ortamını sağlayarak, karşılıklı ödünler vererek, pazarlık sonucu anlaşarak barış içinde çözümlemedir.

Uzlaşma, vergi tahsilâtı hızlandırarak kamu alacağının geç ödenmesi ile değişik yargı kararları nedeniyle değer aşınmasına uğramasını ve şüpheli hale gelmesini engelleyerek zamanında hazineye girişini sağlar. Ancak, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi halinde uzlaşmanın vergi tahsilatını çabuklaştırması yararı yok olmaktadır.

Vergilendirme yetkisi meşruluğunu Anayasamızdan almaktadır. Anayasanın bu ilkeyi benimseyen hükmü değerlendirildiğinde, verginin kanunla konulması ilkesinin doğal sonucu olarak verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekir. Bu yetki de yasama organına aittir ve yasama organı da bu yetkiyi yürütme organına devredemeyeceği veya böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamayacağı açıktır.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, devlet açısından, verginin alınmasının zorunluluğu ve verginin cebren alınması anlamına gelirken, verginin mükellefi açısından ise; verginin rızasız ve kanunsuz alınmaması anlamına gelmektedir. Bu itibarla, uzlaşma kurumu ikna ve pazarlığa dayalı olduğundan, verginin temel özelliklerinden biri olan zorla alınma (cebir) unsuru ile çelişmektedir.

Uzlaşma kurumu ile vergisini zamanında ödeyen mükellefle, ödeyeceği vergi miktarı konusunda idare ile pazarlık imkânına sahip olan mükellef arasında bir eşitsizlik yaratılmaktadır. Aynı zamanda uzlaşılabilecek miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas da bulunmamasından dolayı uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda farklı kararlar alabilmesine neden olmaktadır. Bu da mükellefler açısından Anayasada yer alan vergilendirmede eşitlik, adalet ve verginin genelliği ilkelerine aykırı olmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesinin de kanunla düzenlenmiş olduğunu gözden kaçırmamak gerekmektedir. Ayrıca, uzlaşma için yasalarda herhangi bir alt sınırın bulunmaması, uzlaşma komisyonlarına mükelleflerin vergilerini kendi inisiyatifleri doğrultusunda kaldırma hakkı tanımaktadır.

Uzlaşma sonrasında vergilerin yaklaşık yarısı, vergi cezalarının ise neredeyse %90'ını ortadan kalkmaktadır. Bu da gösteriyor ki uzlaşma sağlanması sonucu vergisini zamanında ve tam olarak ödemeyen mükellefler ceza ödemekten kurtulmakta ya da çok az ceza ödemektedirler. Bu da vergi cezalarının konuluş amacını, dolayısıyla cezaların caydırıcılığı ve etkinliğini zedelemektedir. Cezai yaptırımların etkin olarak uygulanmadığı bir sistemde vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellef haksızlığa uğradığını düşünerek vergi ödememenin yollarını arayacak ve kayıt dışı faaliyetlere kayacak bu da kaçakçılığın artmasına neden olacaktır. Aksine cezai yaptırımların etkin olarak uygulandığı bir sistemde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artabilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma genel anlamda etkin bir yol olmakla birlikte bazı eksikliklerinin de bulunduğu bir gerçektir. Mevcut sistemde uzlaşma kurumunun birçok eksikliği olmasına karşın, sistemden tamamen tasfiye edilmesi mükellef ve idare açısından olumsuz sonuçlar doğuracaktır.

Türkiye’de, yargı yoluna başvurma büyük masraflara yol açması, davaların senelerce sürmesi, verilen kararların mükellefleri tatmin etmemesi ve yargının ihtilafları çözecek yeterli kapasiteye sahip olmaması gibi nedenlerden dolayı uzlaşma müessesesinin korunması ve uyuşmazlıkların çözümünde daha etkin bir müessese olması için eksikliklerinin giderilerek uygulanması yerinde olacaktır.

Bazı batı ülkelerinde uzlaşmanın yargı organlarına başvurmadan önce denenmesi gereken zorunlu bir yol olmaktadır. Türkiyede de böyle bir uygulama gerçekleştirilmesi kurumun işlerliğini arttıracak ve uzlaşmadan beklenen olumlu sonuçların artmasını sağlayacaktır.

Mükellefler açısından uzlaşma komisyonlarının üyelerinin genelde vergi idaresinin tarafı ve temsilcileri olduğu algısı oluşmaktadır. Uzlaşma komisyonların bu imajını değiştirmek için mükellef kanadı temsilcilerinin kararları etkileyebilecek oy hakkının bulunması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkların önemli ölçüde uzlaşma ile çözümlenmesi, mükellefleri vergi ödememeye yöneltmekte bu durum da vergi uyuşmazlık sayısının artmasına sebep olmaktadır. Bu itibarla, vergi ödeme bilincinin artırılması çalışmalarına ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi süresinde ve uygun şekilde yapılmış olan bütün uzlaşma başvurularını, uzlaşmaya başvurma şartlarından olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” şartıyla ilişkilendirilerek kabul etmektedir. Bununla beraber, uzlaşma komisyonlarında her mükellef için vergiden indirim yapılmakta ve bu indirimin gerekçesinin kaydı tutulmamaktadır. Vergiden indirim, rutin olarak yapılmamalı objektif kıstaslar dikkate alınarak yapılmalıdır. Fransa gibi bazı gelişmiş Ülkelerde uzlaşma müessesesi büyük oranda vergi cezalarını içermektedir. Vergi aslının uzlaşmaya konu olabilmesi ise katı kurallara bağlanmıştır. Türkiye’de uzlaşma sonucunda vergi ve cezalarda yüksek oranlarda indirim yapıldığı düşünüldüğünde, vergi aslından indirim yapılmasının ağır şartlara bağlanmasının Türkiye’deki uzlaşma sistemindeki bazı sorunları gidereceği açıktır.

Uzlaşma Komisyonunun işinin ehli olan, her mükellefi derinlemesine analiz eden, her dosyada fikir ve görüşlerini serbest bir şekilde belirtebilecek elemanlardan oluşması uzlaşma kurumunun ve buna bağlı olarak da vergi tahsilatının etkinliğini arttıracaktır.

Uzlaşmanın yapılabilmesinin uzlaşmanın etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacak şartlara bağlanması ve denetim mekanizmasının daha iyi bir şekilde oluşturulması halinde mükellefler vergi kaçırma eğiliminden vazgeçeceklerdir.

Uzlaşma kurumunun etkin bir şekilde uygulanması için Türkiyede yer alan uzlaşma uygulamalarından tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun mu yoksa tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun mu tercih edilmesinin uygun olacağının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mükellef ile vergi idaresi arasında oluşan vergisel uyuşmazlıkların ne kadarlık kısmının idari aşamada çözüme kavuşturulduğuna ve idari aşamada çözüm yollarından hangilerinin ne kadar kullanıldığına ilişkin sayısal verilerin olmamasından dolayı vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinliği hususunda değerlendirme yapmak mümkün olmamaktadır. Oysa söz konusu veriler elde edilebilse, idari çözüm yollarından etkin olarak kullanılmayan çözüm yollarına işlerlik kazandırmak mümkün olabilecektir. Böylece bir yandan yargıya intikal eden uyuşmazlık sayısı azalacak diğer yandan da en çok kullanılan idari çözüm yolu olan ve Türkiye uygulamasında eksikleri bulunan uzlaşma kurumunun birtakım sakıncaları giderilebilecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Ağar, S., (2009), Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara Yaklaşım Yayıncılık.
- Akdoğan, A., (2001), Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A., (2006), Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, A., (2008), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş., (1995), Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş., (1999), Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş., (2010), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Arıca, M. N., (1989), Vergi Usul Kanunu, Ankara.
- Arıkan, Z., (2001), Resen Vergi Tarhı, İzmir, Anadolu Matbaacılık.
- Arslan, A., (2006), Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Arslan, M., (2000), Vergi Hukuku, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Arslan, M., (2012), Vergi Hukuku, Bursa, MKM Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H., (1998), Vergi Yargılama Hukuku, Afyonkarahisar, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Bayraklı, H. H., (2011), Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2006), İstanbul, HUD Yayını.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2013), İstanbul, HUD Yayını.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2015), İstanbul, HUD Yayını.
- Bilici, N., (2009), Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N., (2010), Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N., (2013), Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bulutoğlu, K., (1996), Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık.

- Candan, T., (2006), Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T., (2011), İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Edizdoğan, N., (2012), Kamu Maliyesi, Bursa, Ekin Kitapevi.
- Edizdoğan, N.- Taş, M., (1993), Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N.- Taş, M.- Çelikkaya, A., (2007), Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayınları.
- Erdem, T. (2007), Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TÜRMOB Yayınları-311.
- Erdem, T., (2012), Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Erginay, A., (1976), Vergi Hukuku, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakültesi.
- Erginay, A., (1984), Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları.
- Erginay, A., (1998), Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınları.
- GiB, (2007), Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Yayın No:22.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, (2013), Yayın No:167.
- Gerek, Ş. – Aydın, A.R., (2005), Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- Gözler, K.- Kaplan, G., (2013), İdare Hukukuna Giriş, Bursa, Ekin Yayınları.
- Gözübüyük, Ş., (2006), Yönetmelik Yargı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Günday, M., (2004), İdare Hukuku, Ankara, İmaj Yayıncılık.
- Güneş, G., (1998), Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, Alfa Yayıncılık.
- Güneş, G., (2011), Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On iki Levha Yayıncılık.
- Hızlı, Y., (1984), Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları.
- Kaneti, S., (1986/1987), Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Kaneti, S., (1989), Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitapevi.

- Karakoç, Y., (1995), Vergi Yargılaması Hukuku(Vergi Yargısı), İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Karakoç, Y., (2000), Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y., (2007a), Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y., (2007b), Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Ankara, Yetkin Yayınları.
- Kavak, A., (2007), Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İstanbul, İSMMMO Yayını.
- Kırbaş, S., (2006), Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Ankara, Siyasal Kitapevi.
- Kızılot, Ş., (2000), Mükerrer Vergilendirme ve Vergi Hatası, Hürses.
- Kızılot, Ş., (2007), Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş.- Kızılot, Z., (2008), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. – Kızılot, Z., (2010), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş.- Kızılot, Ş., (2012), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, O. S., (1982), Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, Yayıncılık Matbaası.
- Kumrulu, A.G., (1979), “Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme”, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Mutluer, K., (1979), Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Mutluer, M.K., (2006), Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, K.- Heper, F.- Dönmez, R.- Üyümez, M.E., (2008), Vergi Hukuku, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayını No.1536.
- Nadaroğlu, H., (1996), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Oktar, A., (2005), Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Oktar, A., (2012), Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitapevi.
- Öncel, M. – Kumrulu, A. –Çağan, N., (2006), Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitapevi.

- Öncel, M. –Kumrulu, A. – Çağan, N., (2010), Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öncel, M. –Kumrulu, A. – Çağan, N., (2012), Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Önen, E., (1979), Medeni Yargılama Hukuku, Ankara.
- Öner, E., (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E., (2004), Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Y., (2006), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y., (2007), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Özbilen, Ş., (2012), Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Özyer, M.A., (2003), Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Özyer, M.A., (2004), Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Yayını.
- Özyer, M.A., (2008), Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Acar Basım.
- Pehlivan, O., (2012), Vergi Hukuku, Trabzon, Derya Kitabevi.
- Saban, N., (2009), *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları.
- Sonsuzoğlu, E., (2013), Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Şin, S., (2005), Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Şenyüz, D., (2003), Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ezgi Kitabevi.
- Şenyüz, D., (2013), Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., (2011), Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. – Yüce, M. – Gerçek, A., (2013), Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık.
- Taş, M., (2003), Vergi Yargısı, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Tosuner, M.- Arıkan, Z., (2008), Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk, İzmir, Vergi Yargısı.

- Tosuner, M.-Arıkan, Z., (2010), Vergi Usul Hukuku, İzmir, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık.
- Tosuner, M.-Yereli, A.B., (1996), Türk Vergi Hukuku, İzmir, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık.
- Tuncer, S., (2003), Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Turhan, S., (1976), Genel Vergi Teorisi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Fakülteler Matbaası.
- Tüzün Çelik, B., (2001), Vergilemede Müdahale İlkesi, Ankara , Gazi Kitabevi.
- Uluatam, Ö.– Methibay, Y., (2001), Vergi Hukuku, Ankara, İmaj Yayınevi.
- Ürel, G., (2007), Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, .
- Ürel, G., (2003), Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu, s.45
- Yılmaz, E., (1996), Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları.

MAKALELER:

- Acar, F., (2002), “Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:171.
- Ak, B., (1999), “4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:217.
- Akkaya, M., (1994), “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK M. 10-11)”,Yaklaşım Dergisi, Sayı:13.
- Akköy, İ., (1981), “Uzlaşma”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:3.
- Akkurt, M. N., (2002), “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, Mükellefin Dergisi, Sayı:120.
- Akyürek, Ö., (2011), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:276.
- Aliefendioğlu, Y., (1971), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, Danıştay Dergisi, Sayı:1.

- Aliefendioğlu, Y., (1978), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma” Danıştay Dergisi, Sayı 28.
- Arıca, M.N., (1999), “Uzlaşma ve Dava Açma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:129.
- Armağan, R., (2007), “Veri Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı:153.
- Arpacı, A.Ö., (2007), “Mahalli İdarelerce Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma”, Maliye Postası.
- Aslanoğlu, İ.B., (2011), “Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Uzlaşma Arayışları”, Vergi sorunları Dergisi, Sayı:275.
- Ateşagaoglu, E., (2010), “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:343.
- Ateşli, E., (2000), “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:174.
- Bahar, C.O., (2002), “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:255.
- Başaran, F., (2000), Keyfilik Yaratıcı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi-I”, Mükellefin Dergisi, Sayı:90.
- Başaran Yavaşlar, F., (2010), “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:257.
- Baştuğ, A. G., (2010), ”Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:258.
- Battal, D., (2000), “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:137.
- Baykara, B., (2008), “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:319.
- Bozdağ, A., (2008), “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234.
- Budak, Y., (2006), “Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:304.
- Bulut, M- Kırıcı Çevik, N- Çalışkan, S., (2008), “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:326.

- Büyükkayalar, A., (1987), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:29.
- Demirci, A., (2007), “Uzlaşma İçin Öneriler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315.
- Doğrusöz, A. B., (1983), “Uzlaşmanın Temin Edilememesi – Vaki Olmaması Ayırımı ve Sonuçları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:26.
- Dura, İ. H., (2009), “Uzlaşma Nedir?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:253.
- Duran, M., (1999), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:130.
- Durgut, F., (2007), “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:528.
- Ela, H.- Kelecioğlu, (2000), M. A., “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:141.
- Elele, O., (2008), “Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:185.
- Erdem, T., (2005), “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:204.
- Erdem, T., (2009), “Rakamların Diliyle Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:252.
- Erkuş, L., (2009), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları ve Uzlaşmada Birliğin Sağlanması”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:528.
- Erol, A., (2001), “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:104.
- Erol, A., (2007), “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:179.
- Erol, A., (2012), “Pişmanlık ve Islah-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:236.
- Gül, Y., (2007), “Uzlaşma İçin Aranan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği”, Mali Pusula, Sayı:33.
- Gündoğan, A., (2010), Vergi ve Cezalarda Kısmi Uzlaşma, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:78.
- Gürel, E., (1995), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:76.
- Hatipoğlu, V., (2006), Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:24.
- Irmak, R., (2007), Türksal Hanedan, “Gecikme Faizi de Uzlaşma Müessesesi Kapsamına Alınmalıdır”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80.

- Işık, İ.- Topaç, S., (2006), “Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Koşulları- II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:164.
- Işık, İ.- Topaç, S., (2006), “Pişmanlık ve Islah Sonuçlarına Uyulmaması ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:166.
- İleri, Y., (2012), “Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:369.
- İnaltong, C., (2012), “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:375.
- Karaboyacı, A., (2012), “Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilir mi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:237.
- Karakoç, Y., (1996), “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:13, Ankara.
- Karyağdı, N.- Aksoy, A.M., (2013), “Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:380.
- Koç, C., (1990), “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, Vergi Dünyası Dergisi, S.107.
- Korkusuz, M., (1999), “Uzlaşma Kurumunun Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:79.
- Küçükaya, M., (2009), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi ve Süreyi Etkileyen Haller”, Legal Mali Hukuk Dergisi.
- Küçükaya, M.- Sarısu, G., (2008), “Vergi İhtilafında Uzlaşmanın Vergiselliği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:185.
- Nas, A., (2009), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:251.
- Okur, O., (1995), “Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:83.
- Organ, İ., (2006), “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 213.
- Oto, Ş., (1996), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:97.
- Ozansoy, A., (2002), “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:169.
- Önoğlu, R., (2009), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:333.

- Özdamar, M.-Çakar, E., (2009), “5510 Sayılı Kanun’da Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Vergi Hukuku Eksenli Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:91.
- Özel, S., (2007), “Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:47.
- Özyer, M.A., (1998), “Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik”, Maliye Postası Dergisi.
- Ufuk, M. T., (2001), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:104.
- Ünal, N.A., (2004), “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:189.
- Pehlivan, Y., (2005), “Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:151.
- Pehlivan, Y., “Uzlaşma Müessesesi-II”, Maliye Postası, Sayı: 534.
- Pelit, S., (1996), “Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma”, Maliye Postası Dergisi, Sayı:377.
- Perçin, N., (2007), “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:79.
- Sarıkaya, İ., (1998), “Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:208.
- Sarılı, M.A., (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:225.
- Sarılı, M.A., (2011), “Türk Vergi Hukuku’nda Yorum”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:362.
- Serim, N., (2006), “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:214.
- Şahin, T., (2012), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarına Üye Belirlenmesinde Sınırlamalar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:239.
- Şahinok, A., (1978), “Her Yönüyle Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 26.
- Taşkın, Y., (2013), “Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:250.

- Tokaç, G., (2009), “Vergi İle İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İle Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:91.
- Türkkot, M. (2005), “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:199.
- Uçak, M., (2011), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Yapılan son Değişiklikler Işığında Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları”, *Ankara SMMMO Bülten*, Sayı:198.
- Yaltı, B., (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru” , *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:286.
- Yaşın, M., (2009), “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılabileceği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:202.
- Yüce, A. H., (2003), “Pişmanlık ve Islah” , *Mükellefin Dergisi*, Sayı:31.
- Yücel, T., (1988), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 80.

TEZLER:

- Aka, Y., (2009), “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri Ve Önemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*, İzmir.
- Biniş, M., (2012), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Doktora Tezi*, İzmir.
- Doğrusöz, M. E., (1999), “Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul.
- İşbilir, Ş., (2008), “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Edirne.
- Kızılot, Ş., (1985), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Ankara.
- Küçükkaya, M., (2008), “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi*, İstanbul.

- Nas, A., (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Topçu, K. M., (2008), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır.
- Usta, B., (2009), “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü Ve Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Ünal, S., (1985), “Vergi Yargısında Görev ve Yetki”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Vardal, B., (2009), “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yorulmaz, Y., (2000), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmış yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

İNTERNET:

- Akarca, A.- Şafak, M., “Vergilerin Beyanı ve Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma”, http://www.muhasabenet.net/mh_1809_vergilerin%20beyani%20ve%20pismannliktan%20yararlanma.html, (Erişim:05.11.2014).
- Balcılar, M. B., “Her Türlü Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girer mi?”, E- Yaklaşım, Sayı:215, Kasım 2010, [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11977&arananKey=her](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11977&arananKey=her%20turlu%20usulsuzluk) türlü usulsüzlük, (Erişim:12.12.2014).
- Başaran Yavaşlar, F., “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, MÜİİBF, C.25, Sayı:2, 2008, http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2008_2/14-TURK-VERGIHUKUKUNDA-UZLASMA.pdf, (Erişim: 03.11.2014).
- Belir, M., “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü” E_Yaklaşım, Sayı:245, Mayıs 2013, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?>, (Erişim:19.12.2014).
- Demirli, G., “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, E-Yaklaşım, Sayı:254, Şubat 2014, [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22483&arananKey=tarhiyat](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22483&arananKey=tarhiyat%20at%20öncesi%20uzlasma) at öncesi uzlaşma, (Erişim:12.12.2014).
- Dura, İ.H., “Vergi Usul Kanunu’na Göre Elektronik Tebliğ”, Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=57>, (Erişim Tarihi: 05.11.2014).

- Nas, A., Vergide Eşitlik Açısından Uzlaşma Kurumunun Konumu, E-Yaklaşım, Sayı:199, Temmuz 2009, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10252&arananKey=ADİL NAS>, (Erişim:09.10.2014).
- Onur Demir, “Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi”www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc (Çevrimiçi), (Erişim:23.10.2014).
- Özdemir, M., “Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor mu”, Makale Arşivi, (Çevrimiçi) <http://www.bilgilidenetim.com.tr>, <http://www.bilgilidenetim.com/uzlasmada-vergi-ve-cezalar-buharlasiyor-mu.html>, (Erişim:01.02.2014)
- Tavşancı, A., “Vergi Dünyası Dergisi, Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Sayı:281, Ocak 2005, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4598>, (Erişim:09.10.2014).
- Tosuner, M.- Arıkan, Z.- Akdeniz, H. A.- Yurtsever, H., “Comparative Decision Analysis of the Implementation of Tax Cancellation in Countries”, Journal of Review of Social, Economic and Business Studies, 11.12.2008.
- Yılmaz, E., “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:1-2, dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/9/2/13.pdf, (Erişim:27.12.2013).
- Yücel, M., “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü, ve Ayırma İlkeleri ile Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, E- Yaklaşım, Sayı:205, Ocak 2010, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10891&arananKey=MEH MET YÜCEL>, (Erişim:09.10.2014)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Selda SOYÖZ CİMBAR
Doğum Yeri ve Yılı : Ankara – 21.01.1984
Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu :

Lise – Kayabayazıtöğlü Lisesi
Lisans - Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü

Katıldığı Kurslar-Eğitimler :

EFQM –Mükemmellik Modeli Temel Eğitimi (2011)
Bütçe Performans Uygulama Eğitimi (2009)
Gelir Uzman Yardımcılığı Eğitimi (2008)
Uygulamalı Avrupa Birliği Mali Yardımlarının Vergisel Durumu (2012)
Proje Hazırlama ve Yönetme Kapasitesinin Geliştirilmesi (2012)

Yabancı Dil Düzeyi :

İngilizce (YDS 72)

İş Deneyimi :

2008 yılından itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı Ücretler ve Serbest Meslek Kazançları ile Basit Usulde Vergilendirme ve Vergiden Muaf Esnaf Müdürlüğünde Gelir Uzmanı olarak görev yapmaktayım.