

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA
ÇÖZÜM YOLLARI VE UZLAŞMA KURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BİLGE ŞEN ÖZTÜRK

GAZİANTEP
NİSAN 2020

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA
ÇÖZÜM YOLLARI VE UZLAŞMA KURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Bilge ŞEN ÖZTÜRK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. EMİNE KOBAN

GAZİANTEP
NİSAN 2020

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma
Kurumunun Değerlendirilmesi

Bilge ŞEN ÖZTÜRK

Tez Savunma Tarihi:10/06/2020

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

(Unvanı, Adı ve SOYADI)
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

(Unvanı, Adı ve SOYADI)
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Emine KOBAN

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

İmzası

Prof. Dr. Emine KOBAN

Doç. Dr. Memduh ASLAN

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Bilge ŞEN ÖZTÜRK

ÖZ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI VE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

ŞEN ÖZTÜRK, Bilge
Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Emine KOBAN
Nisan 2020, 163 sayfa

Günümüzde kamu finansman araçları arasında en temel kaynağı vergiler oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisi anayasal düzenlemeler kapsamında devlet organları aracılığıyla kullanılmakla birlikte, devletlerin daha fazla vergi alma amacına karşılık bireylerin daha az vergi ödeme isteği vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkarmaktadır. Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümleyen müesseselerden biri de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesine hizmet etmektedir. Bu çalışmada; devlet ve bireyler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü için Türk vergi hukukunda uygulanan hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah, uzlaşma müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında uzlaştırma müessesesi ile bu kurumların işleyişi, aşamaları, hukuki yapısı ve Türk vergi hukuku bağlamında uzlaşma müessesesinin Türkiye'deki etkinliği ile belirli ilkeler yönünden değerlendirilmesi yapılarak, bu hususlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi Hataları, Cezada İndirim, Pişmanlık ve Islah, Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Gümrük Uyuşmazlığı



ABSTRACT

EVALUATION OF ADMINISTRATIVE SOLUTIONS AND CONSENSUS INSTITUTION IN TAX DISPUTES

SEN ÖZTÜRK, Bilge

Master's Thesis, Public Law

Supervisor: Prof. Dr. Emine KOBAN

April 2020, 163 page

Today, taxes are the most basic source of public financing tools. Although the taxation authority is used through state bodies under constitutional regulations, states want individuals to pay less tax in exchange for the purpose of receiving more taxes exposes tax disputes. One of the institutions that resolves tax disputes in Turkish tax law at the administrative stage is the settlement establishment. The settlement establishment serves to resolve the dispute through an agreement between the administration and the taxpayer without going to the judicial path. In this study; In order to resolve the disputes arising between the state and individuals at the administrative stage, the error correction applied in Turkish tax law, reduction in punishment, regret-reclamation, settlement institution and the establishment of reconciliation within the scope of the Criminal Procedure Law and the functioning, stages, legal structure and the effectiveness of the settlement establishment in Turkey in the context of Turkish tax law and the principles of certain aspects were presented.

Keywords: Tax Disputes, Tax Errors, Discount in Punishment, Regret and Correction, Reconciliation, Pre-Tarhiyat Compromise, Post-Tarhiyat Reconciliation, Customs Dispute



ÖNSÖZ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergiler, kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağıdır. Vergilendirme sürecinde kişi ve devlet arasında alacak-borç ilişkisi ortaya çıkmakta, bu ilişkide ise vergi alacaklısı devlet vergiyi en kısa sürede ve eksiksiz olarak tahsil etmeye çalışırken, mükellefler tarafından ise hukuk kuralları dahilinde az vergi ödeme isteği oluşabilmektedir. Bu durum ise taraflar arasında zaman zaman uyuşmazlıkları ortaya çıkarabilmektedir. Ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların çözümünde, idari çözüm yolu ve yargısal çözüm yolu olmak üzere iki çözüm yolu bulunmaktadır.

Tez çalışmasında; vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından, hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah kurumları ile bilhassa uzlaşma müessesesinin işleyişi, aşamaları, hukuki yapısı ve uzlaşma müessesesinin Türkiye'deki etkinliği ile belirli ilkeler yönünden değerlendirilmesi yapılarak, bunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Tezin oluşumu ve tamamlanması aşamasındaki görüş ve yardımlarından dolayı tez danışmanım Prof. Dr. Emine KOBAN'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca tüm eğitim hayatımda desteklerini esirgemeyen anne ve babama; hep yanımda olup, tez yazım sürecinde de sabır ve anlayış göstererek, manevi desteğini hiç esirgemeyen sevgili eşim Arif ÖZTÜRK'e teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL YAKLAŞIM İLE ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMI.....	3
A. Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramı.....	3
B. Vergi Hukukunda Uyuşmazlık	4
1. Genel Kapsamda Vergi Hukukunda Uyuşmazlık ve Nedenleri	4
a. Üst Norma Aykırılık İddiasından Doğan Uyuşmazlıklar	4
b. Bireysel Vergilendirme İşlemlerinden Doğan Uyuşmazlıklar	5
i. İdari İşlemlerin Unsurları Bakımından	6
ii. Vergilendirme Sürecinin Aşamaları Bakımından	6
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI.....	8
A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları ve Temel Esasları	8
B. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Şikayet.....	9
1. Genel Yaklaşım ile Vergi Hataları Konusunun Ele Alınması	9
2. Vergi Hatası Sayılan Haller	13
a. Hesap Hataları	14
i. Matrahta Hata.....	14

ii. Vergi Miktarında Hata.....	14
iii. Verginin Mükerrer Olması	15
b. Vergilendirme Hataları	15
i. Mükellefin Şahsında Hata	16
ii. Mükellefiyette Hata	17
iii. Mevzuda (Konuda) Hata	19
iv. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	19
3. Hatanın Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yetkisi	20
a. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi Sonucu Ortaya Çıkarılması	20
b. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler ile Ortaya Çıkarılması	20
c. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya Çıkarılması	21
d. Vergi İncelemesi İle Hataların Ortaya Çıkarılması	21
e. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Ortaya Çıkarılması	21
4. Düzeltme İşleminin Reddi ve Şikayet Başvurusu	21
5. Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlemesinin Taraflar Açısından Sonuçları	24
C. Vergi Cezalarında İndirim	25
1. Genel Yaklaşım ile Vergi Cezaları Konusuna İlişkin Açıklamalar	25
2. Vergi Cezalarında İndirimin Kapsamı	27
3. Vergi Cezalarında İndirimin Şartları	28
a. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması.....	29
b. Vergi Mükellefinin Talebi	29
c. Vergi Aslının ve İndirimden Sonra Kalan Tutarların Kanunda Belirtilen Süre İçerisinde Ödenmesi	29
4. İndirim Tutarları	29
5. Cezada İndirimin Sonuçları.....	30
D. Pişmanlık ve Islah.....	31

1. Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islahın Tanımı	31
2. Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islahın Kapsamı.....	32
3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanabilme Şartları	34
a. Mükellefin Kendiliğinden Haber Vermesi	35
b. Beyanda Bulunma (Beyanname Verme).....	36
c. Verginin Pişmanlık Zammı ile Birlikte Ödenmesi.....	37
4. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları	38
E. Uzlaşma	40

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

I. UZLAŞMA KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	41
A. Genel Çerçeve Uzlaşma Kavramı	41
B. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişim Süreci.....	41
C. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği.....	43
II. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA UZLAŞMA TURLERİ.....	45
A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Süreci	45
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı.....	46
2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması	49
a. Uzlaşma Talebi ve Süresi	49
i. Uzlaşma Talebi.....	49
ii. Uzlaşma Talep Süresi.....	51
b. Uzlaşma Gününün Tespiti.....	52
c. Uzlaşmaya Davet.....	53
d. Uzlaşma Davetine Uyulmaması	54
e. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	55
3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	55

4. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi.....	57
a. Uzlaşmaya Varılması.....	57
b. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	59
c. Uzlaşmanın Sağlanamaması	59
d. Kısmi Uzlaşma	62
5. Tutanağın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği.....	63
6. Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları.....	64
a. Vergi Dairesinin İşlemleri Üzerindeki Etkisi	64
b. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Hakları Üzerindeki Etkisi.....	65
7. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları	66
8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi (2014-2018).....	67
9. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi.....	70
B. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Süreci	72
1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	73
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması.....	77
a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi.....	77
b. Kısmi Uzlaşma Talebi	79
c. Uzlaşma Başvurusunda Bulunma Süresi	80
3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	83
a. Ön İnceleme	83
b. Ön İncelemenin Sonucu.....	84
4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	85
a. Komisyonların Oluşumu.....	85
i. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu.....	85
ii. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	86
iii. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.....	86

iv. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	86
v. Merkezî Uzlaşma Komisyonu	87
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	87
c. Uzlaşma Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği	89
5. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması	90
a. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması	91
b. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uymaması	92
c. Uzlaşma Görüşmeleri Sonucunda Tutanak Tanzimi	93
i. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumunda Tutanak Tanzimi	93
ii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Halinde Tutanak Tanzimi	93
iii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde Tutanak Tanzimi	94
d. Komisyonca Düzenlenen Tutanağın Kesinliği	94
6. Uzlaşma Talebinin Sonuçları	95
a. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılmasının ve Vaki Olmamasının Sonuçları	95
i. Uzlaşma Hakkı Üzerindeki Etkisi	96
ii. Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi	96
iii. İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi	99
b. Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları	100
i. Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi	101
ii. Vergi Dairesinin İnceleme Yetkisine Etkisi	103
iii. İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi	104
7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi	105
8. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Vergi Cezasının Ödenmesi	107
9. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi	108
A. Genel Çerçeve ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı ve Kapsamı	111
1. Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı	111
2. Gümrük Uyuşmazlıklarının Kapsamı	111

B. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yöntemlerinden Uzlaşma Müessesesi.....	112
1. Genel Kapsamda Gümrük Uzlaşma Müessesesi	112
2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	113
3. Kısmi Uzlaşma	117
4. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri	118
5. Uzlaşma Başvurusunda Bulunabilecek Kişiler	120
6. Uzlaşma Başvurusunun Süresi ve Şekli	121
7. Uzlaşma Başvurusunun Şartları	122
8. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	123
9. Uzlaşma Talebinin Sonuçları	126
10. Uzlaşma Görüşmeleri.....	127
a. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması	127
b. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	128
i. Uzlaşmanın Sağlanması.....	128
ii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	128
iii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması.....	128
c. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi	129
11. Uzlaşmanın Sonuçları	130
a. Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları.....	130
b. Uzlaşmanın Vaki Olmamasının ve Temin Edilememesinin Sonuçları	131
12. Uzlaşılan Verginin Ödenmesi	131
13. Uzlaşma ve İtiraz Hakkı İlişkisi	132
IV. CEZA HUKUKUNDA UZLAŞTIRMA MÜESSESESİ VE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI....	133
A. Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Müessesesi	133
1. Soruşturma Aşamasında Uzlaştırma	134

2. Kovuşturma Aşamasında Uzlaştırma.....	135
B. Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Ceza Hukukunda Uzlaştırma Müesseselerinin Karşılaştırılması	136
V. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİ VE YARARLILIK YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	139
A. Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği	139
B. Uzlaşma Müessesesinin Yararlılık Yönünden Değerlendirilmesi.....	143
1. Mükellef ve Vergi Dairesi Açısından Değerlendirilmesi	143
a. Mükellef Açısından Değerlendirilmesi	143
b. İdare Açısından Değerlendirilmesi	145
2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	146
3. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	148
4. Cezaların Kanuniliği Açısından Değerlendirilmesi	149
SONUÇ	151
KAYNAKÇA.....	157
ÖZGEÇMİŞ	163



TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2014).....	67
Tablo 2.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2015).....	68
Tablo 2.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2016).....	68
Tablo 2.4. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2017).....	69
Tablo 2.5. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2018).....	69
Tablo 2.6. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları (Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde)	88
Tablo 2.7. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları (Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde).....	89
Tablo 2.8. Vergi aslına ilişkin uzlaşma verileri.....	105
Tablo 2.9. Vergi cezalarına ilişkin uzlaşma verileri.....	106
Tablo 2.10. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılmasına ilişkin tablo.....	110
Tablo 2.11. 2014-2018 yılları arasında tarhi istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşması sağlanan vergi ve cezalar	140
Tablo 2.12. 2014-2018 yılları arasında tarhi istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat sonrası uzlaşması sağlanan vergi	141
Tablo 2.13. 2014-2018 yılları arasında tarhi istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat sonrası uzlaşması sağlanan ceza	142
Tablo 2.14. 2014-2018 yılları vergi ve ceza indirim oranları.....	144



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Sistemi
C	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Danıştay
E	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	: Gümrük Kanunu
GUY	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
md.	: Madde
s.	: Sayfa
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı, devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergilerdir. Bu bağlamda vergi; devletin egemenlik gücünden aldığı yetkiye dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan kurumlardan aldığı ekonomik değerlerdir. Kişilerin vergi ödevi Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu şeklinde düzenlenmiştir. Verginin alınması kişi-devlet arasında kurulan mali ilişkinin sonucu olmakla birlikte bu ilişki sonunda alacak-borç durumu da ortaya çıkmaktadır. Alacak-borç ilişkisi nedeniyle, verginin mükellefi olan kişiler ile vergi idaresi arasında zaman zaman uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Fakat ortaya çıkan uyuşmazlıklar sadece vergilendirme işleminden doğmamakta, bazı durumlarda düzenlemelerin üst norma aykırı olmasından da ortaya çıkabilmektedir.

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yolu ve yargısal çözüm yolu olarak iki çözüm yolu bulunmaktadır. Yargısal çözüm yolunda; kişiler vergiye ilişkin uyuşmazlıkları yargı önüne taşımakta ve bağımsız yargı yerlerince uyuşmazlıklar hakkında karar verilmektedir. İdari çözüm yolunda ise, uyuşmazlıklar; hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah ve uzlaşma müesseseleri aracılığıyla yargı önüne taşınmadan çözümlenmektedir. Bunlardan uzlaşma müessesesi uygulamada en sık karşılaşılan ve vergi borcunu sona erdiren idari çözüm yollarından birisidir.

Uzlaşma müessesinin uyuşmazlığı sona erdirerek verginin bir an önce tahsilini sağlaması ve yargı yerlerinin iş yükünü azaltması gibi faydalarının olmasının yanında, vergide eşitlik ilkesi ile vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesine de aykırı düştüğünü söyleyebiliriz.

Türkiye’de sık değişen, teknik açıdan anlaşılması güç vergi mevzuatının olması nedeniyle çalışmamızda; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından olan hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah, Vergi Usul Kanunu kapsamında ve Gümrük Kanunu kapsamında uzlaşma müesseseleri ile Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında uzlaştırma müesseselerinin konuları, işleyişi,

uygulama esasları, yasal düzenlemelerdeki yeri, bu düzenlemelerde yapılan değişiklikler, uzlaşma müessesinin etkinliği ve bazı ilkeler yönünden değerlendirmesi yapılarak, çözüm önerilerine yer verilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda ele alınan konular hakkındaki yasal düzenlemeler ile yargı kararları çerçevesinde de konular ele alınarak, önemli hususlara açıklık getirilmiştir. Kanunla düzenlenen müesseseler olması ve değişiklik yapılması nedeniyle güncel hallerine de yer vermeye çalışılmıştır. Çalışmada özellikle uzlaşma müessesesi incelenirken buna ilişkin hükümler, doktrin, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler, GİB ve VDK tarafından yayınlanan uzlaşma verileri, Danıştay tarafından verilen kararlar ile konuyla ilgili yapılan akademik araştırmalara ulaşılarak konu bu çerçevede geniş bir yaklaşım ile ele alınmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; genel yaklaşım ile uyumsuzluk ve vergi uyumsuzluğu kavramı ile vergi uyumsuzluğının idari çözüm yollarından olan hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah müesseselerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde; Vergi Usul Kanunu kapsamında tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları ile Gümrük Kanunu kapsamında uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar, uzlaşma süreci, uzlaşmanın sonuçları ve ödenmesine ilişkin açıklamalara ve Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında uzlaştırmaya müessesesine ve Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşma müessesesi ile karşılaştırmasına yer verilmiş, devamında ise vergi hukukundaki uzlaşma müessesinin etkinliğinden bahsedilerek mükellef-idare bakımından ve bazı ilkeler açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise; Türk vergi hukukunda hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah ve bilhassa uzlaşma müessesesinin uygulanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL YAKLAŞIM İLE ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMI

A. Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramı

Anlaşmazlık; “iki veya daha fazla tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık, uyuşmazlık, ihtilaf, ikilik, sürtüşme,” münazara, bir hak, bir konu üzerinde iki tarafın görüşleri arasında beliren farklılıklar anlamına gelmektedir.¹ Uyuşmazlık ise, uyuşmama durumu²olarak ifade edilmekle birlikte, her iki sözcüğün birbiri yerine de kullanılabildiği anlaşılmaktadır.

Anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramları genel olarak menfaati veya hakkı ihlal edilen kişinin, ihlali yapan taraftan talepte bulunması ve talebinin karşılık bulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla uyuşmazlığın başlangıç noktası taraflar arasında bir anlaşmazlık, fikir ayrılığı ve görüş farklılığının olmasıdır. Uyuşmazlık ise bu unsurlara bağlı olarak bir çekişme ya da çatışmanın başlamasıyla varlık kazanır. Çekişme bu anlamda, anlaşmazlığa uyuşmazlık niteliği de kazandırır ve çözüm arayışının başlangıcını sağlar.

Anlaşmazlığın çekişmeye dönüşmesi ile birlikte, uyuşmazlık, dava ya da alternatif çözüm yolları gibi çözüm süreçlerini başlatır. Anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşmesi dava ya da alternatif çözüm araçları ile çözüm arayışına dönük yeni bir dönemi başlatır.³

¹ Türk Dil Kurumu sözlüğü, www.tdk.gov.tr., (05.10.2019)

² Türk Dil Kurumu sözlüğü, www.tdk.gov.tr., (05.10.2019)

³ ERDEM, Tahir, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara, Seçkin Yay., 2012, s:34

B. Vergi Hukukunda Uyuşmazlık

1. Genel Kapsamda Vergi Hukukunda Uyuşmazlık ve Nedenleri

Vergi; devletin egemenlik gücünden aldığı yetkiye dayanarak veya kamu tüzel kişilerinin kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek/tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliği olmayan kurumlardan zorunlu olarak almış olduğu parasal edimlerdir.⁴

Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmüne yer verilerek verginin tanımlandığı görülmekte ve bu hüküm ile devlet kişi veya kurumlara mali güçlerine göre kamu hizmetlerinden yararlanmalarından dolayı vergi yükümlülüğü getirilmiştir. Her devletin kendi ülkesi üzerinde egemenliğinden kaynaklanan bir gücü ve yetkileri vardır. Bu yetkilerinden bir tanesi de vergilendirme konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ile ortaya çıkan vergilendirme yetkisidir.⁵ İşte bu yetki sonucunda taraflar arasında ortaya çıkan ilişkiye “vergi hukuku ilişkisi” adı verilmektedir.

Vergi hukukunda belirlenen şekli ya da maddi yükümlülüklere uyulmaması sonucunda vergi idaresi ile mükellefler ya da vergi sorumluları arasında ortaya çıkan ihtilaflara ise, “vergi uyuşmazlığı/vergi anlaşmazlığı” adı verilmektedir.⁶ Vergi hukukundaki uyuşmazlıkları iki aşamada değerlendirmek mümkündür. Bunlar üst norma aykırılık iddiasından doğan uyuşmazlıklar ve bireysel vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar şeklindedir.

a. Üst Norma Aykırılık İddiasından Doğan Uyuşmazlıklar

Bu norm, Kanun olabileceği gibi düzenleyici işlem de olabilir. Anayasamızın 73’üncü maddesinde vergi, resim, harç gibi benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı düzenlenmiş olmakla birlikte bu durum

⁴ ÖNEN, Z. Sacit, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Detay Yayn.,2017,s:3

⁵ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitb., 25. Baskı, 2016, s:35

⁶ ARSLANER, Hakan, “*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu*”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2016, S.17, s:273 – 300, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/202092>, (20.09.2019)

vergide kanunilik ilkesi şeklinde ifade edilmektedir. Bu ilkeyle, vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin yalnızca kanunla belirleneceğı, idari bir işlemle mali yükümlölükler getirilemeyeceğı vurgulanmaktadır. Aynı madde ile mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisi ise Cumhurbaşkanına verilmiştir. Verilen bu yetkinin ise yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olduğı açıkça belirtilmiştir.⁷

Anayasanın 123'üncü maddesinde düzenlenen kanuni idare ilkesi uyarınca idare yapacağı tüm işlemlerde ve vergilendirme işlemlerinde öncelikle Anayasaya ve Kanuna uygun davranmak zorundadır. Aksi durumda ortaya çıkan uyuşmazlık ilgililer tarafından yargı mercileri önüne taşınabilecektir. Bununla birlikte idare tarafından yapılan düzenleyici işlemlerin de yasaya ve Anayasaya uygun olması gerekmektedir birlikte idare tarafından vergilendirme alanında yapılan işlemler de idari yargının denetimine tabidir.

Öte yandan vergiye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ilgili kanun maddelerinin anayasaya aykırı düzenleme içermesi durumunda ise söz konusu maddelerin iptali istemiyle dava açılabilir ya da itiraz edilebilecektir. (soyut norm denetimi-somut norm denetimi)

b. Bireysel Vergilendirme İşlemlerinden Doğan Uyuşmazlıklar

Vergilendirme aşamasında idare ile mükellef her zaman aynı görüşte olmamakla birlikte bu görüş ayrılığı vergi incelemelerinden, işlemlerinden, hatalı tarhiyatlardan, istisna ya da muafiyetten kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak vergi idaresinden kaynaklanabileceğı gibi, eksik matrah beyan etme veya adına tahakkuk eden vergiyi ödememe şeklinde mükelleften de kaynaklanan uyuşmazlıklar olabilir.

⁷ KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara, Adalet Yay., 2018, s:13

i. İdari İşlemlerin Unsurları Bakımından

Yetki, şekil, sebep ve konu yönünden herhangi birinde sakatlık olması durumunda idari işlemler geçersiz olacaktır. Vergilendirme işlemleri de nihayetinde idari bir işlem olduğundan geçerli olabilmesi için bu unsurların hiçbirinde sakatlık olmaması gereklidir.

Yetki bakımından; Anayasamızın 73'üncü maddesinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü uyarınca vergi resim ve harç gibi mali yükümlülükleri koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yalnızca yasama organına verilmiştir. Bununla birlikte vergilendirme işlemini gerçekleştiren vergi dairesinin yer bakımından, konu bakımından, zaman ve kişi bakımından da yetkili olması gerekmektedir.

Şekil bakımından ise; medeni hukuktan farklı olarak idare hukukunda ve vergi hukukunda sıkı şekil kuralları bulunduğu, bu kurallara uyulması gerekmektedir. Örneğin; VUK 35'inci maddede ihbarnamede yer alması gereken şekil kurallarından bahsedilmiştir.⁸ Bu şekil kurallarına uyulmamasının yaptırımı ise işlemin geçersiz olması sonucunu doğurmasıdır.

Sebebi ve konu yönünden ise; idarenin yasalarda gösterilen konularda ve hukuka uygun bir sebebe dayanarak vergilendirme işlemini yapması gerekmektedir. Vergilendirmede belirlilik ve kıyas yasağı ilkesi gereğince kıyas ve yorum yapılarak verginin konusu da değiştirilemeyecektir.

ii. Vergilendirme Sürecinin Aşamaları Bakımından

Vergilendirme işlemleri tarh, tebliğ tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört aşamadan meydana gelmekle birlikte, bu aşamalarda vergi dairesi ile mükellef arasında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir.

⁸ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:35

Ülkemizde vergi sisteminde vergiler büyük oranda beyan üzerine tahakkuk etmekte ve yapılan vergi incelemeleri sonucunda hazırlanan raporlar ile mükelleflerin doğru vergi matrahını beyan edip etmediği tespit edilmektedir. Doğru matrahın beyan edilmediği tespit edilirse, bulunan matrah farkı üzerinden vergi tarh edilmektedir. Burada;

- Tarh veya ceza kesme işleminde hesap veya vergilendirme hatası ile ilgili olarak,
- İşlemlerin ilgisine tebliği ile ilgili olarak,⁹
- Vergi incelemesinde usule aykırılıktan dolayı,
- Matrah farkından dolayı

mükellef ve vergi dairesi arasında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Öte yandan tarh aşamasından sonra gelen tebliğ aşamasında da uyuşmazlıklar doğabilmektedir.

Vergilendirme işlemlerinin tebliğine ilişkin düzenlemelere 213 sayılı Kanun'un 93-109'uncu maddeleri arasında yer verilmiş olup, bu hükümler doğrultusunda tebliğ işlemlerinin yapılmış olması gerekmektedir. Usulüne uygun yapılan tebliğ sonucunda, süresinde ödeme yapılmaması ve dava da açılmaması üzerine tahakkuk eden verginin tahsili için tahsilat aşamasına geçilmektedir. Tahsilat aşamasında ise;

- Mükellef vergiyi ödemek istemediğinde, daha az vergi ödemek istediğinde ya da vergiyi vadesinde ödememesi durumunda
- Ödeme emri ve haciz işleminin yapılması durumunda
- Tahakkuk, ihtiyati tahakkuk, teminat istenmesi, malların paraya çevrilmesi,¹⁰

durumlarında da uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Daha sonrasında ise vergi dairesi tarafından öncelikle tarhiyata ilişkin, sonrasında ise tahsilata ilişkin gerekli işlemler yapılarak mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef tarafından ise

⁹ KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayın., 4.Baskı, 2017, s:36

¹⁰ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s:36

tahsilat aşamasında böyle bir borcunun olmadığı, kısmen ödediği ya da zamanaşımına uğradığı itirazları ileri sürülerek uyuşmazlık çıkarılabilmektedir.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları ve Temel Esasları

Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözüm yolları genel olarak idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere ikiye ayrılarak gruplandırılmaktadır. Mükellef ve idare arasındaki anlaşmazlıkların yargı mercileri önüne taşınmaksızın çözüme kavuşturularak sonlandırılmasına “vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları” denir. Türk vergi sisteminde vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma, idari aşamada çözüm yollarına yani barışçıl çözüm yollarına örnek olarak verilebilir.¹¹

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü, mükellef ile vergi dairesi arasındaki uyuşmazlığın çeşitli şekillerde anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde sonlandırılmasıdır. İdari aşamada çözüm yolları ile; idare alacağını güvence altına alarak söz konusu alacağı yargı yoluyla takip etme külfetinden kurtulur iken, mükellefler için de ödenmesi gereken vergi-cezayı daha az miktarda ödeme olanağı getirmektedir.¹²

İdari çözüm yollarının özelliklerine kısaca bakacak olursak;

- İdari çözüm yollarına başvurup başvurmamak mükellefin inisiyatifindedir. Mükellef istemez ise idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan dava yolunu da tercih edebilir.
- Amaç, anlaşmazlığı iradelerin uyumu ile sona erdirmektir. Burada iradeler hukuka uygunluk bakımından değerlendirildikten sonra ihtilaflı olan işleme yönelik olarak irade uyumu sağlanmaya çalışılır.

¹¹ ERDEM, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:265

¹² İŞBİLİR, Şener, *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008, s:29

- İdari usul çerçevesinde uyuşmazlık çözülür. İdari yargıda esas alınan usul ve esaslara göre basit yöntemlerle çözüme ulaşılır.

B. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Şikayet

1. Genel Yaklaşım ile Vergi Hataları Konusunun Ele Alınması

Vergi hataları; vergi idaresinin veya vergi mükelleflerinin işlemlerinden kaynaklanabilen hatalardır. Vergi hataları, VUK 116'ncı maddesinde: “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme işleminin her aşamasında ortaya çıkabilen ve verginin eksik veya fazla alınması ve istenmesi şeklinde tezahür edebilen bu hataların fark edilmesi halinde düzeltilmesi “vergilerin kanuniliği ilkesinin” bir gereğidir.¹³

Vergi hatalarını, tarh işleminin konu unsurunun sakatlanmış hali olarak nitelendirebiliriz.¹⁴ Bu hatalar genellikle; işlemsel hesap hataları ve teknik hatalar sonucu ortaya çıkabilmektedir. Vergi işlemleri sırasında sıkça rastlanan vergi hataları ise vergi matrahı belirlenirken, beyannameler düzenlenirken, verginin tarhı sırasında veya vergilerin tebliği aşamasında ortaya çıkan hatalar şeklinde görülebilmektedir.¹⁵

VUK 116'ncı maddesindeki tanım uyarınca bir hatanın vergi hatası niteliği taşıması için esasa ilişkin bir hata niteliğinde olması ve bazı unsurları barındırması gerekmektedir. Bu unsurlar ise şunlardır;¹⁶

- ✓ Haksız bir işlemin olması,
- ✓ Haksız işleme dayanarak vergi istenmiş veya alınmış olması,
- ✓ Haksız işlemin kanunda bahsedilen hata türlerinden biri olması,

¹³ BİNİŞ, Mine, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Ankara, Adalet Yayn.,2012, s:28

¹⁴ YALTI, Billur, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, İstanbul, Beta Yayn., 1. Baskı, 2015, s:43

¹⁵ ÖZTÜRK, Ahmet, “*Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları*”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, 2017, S:140, s:57-68

¹⁶ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:31

- ✓ Haksız olarak nitelendirilen işlemin mükellef veya vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmiş olması

Bir hatanın vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamı maddelerinde sayılan vergi hatalarından birinin bulunması ve hatanın açık olması gerekmektedir. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilecek açıklıktaki yanlışlar vergi hatası kapsamında değerlendirilebilecektir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi bir Kararında; *"Serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyetinde bulunan davacının, ...şirketinin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle adına kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle yaptığı düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açtığı davada; bir vergi uyuşmazlığının düzeltme ve şikayet yoluyla incelenebilmesi için, ileri sürülen hususların vergi hatası, hesap hataları veya vergilendirme hatalarından birisi kapsamında olması, vergilendirme hatasının varlığından söz edilebilmesi için de, Kanunda sayılan hata türlerinden birinin bulunması, ayrıca bu hataların, Kanun maddelerinin hukuki yorumu gerektirmeyecek şekilde açık olarak belirlenebilmesi gerektiği, mükellefin şahsında hata yapıldığından söz edilebilmek için de hatanın, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istendiği veya alındığının hukuki yorum gerektirmeksizin açıkça anlaşılması gerektiğinin, bu bağlamda uyuşmazlığın çözümünün, davacının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek fiiline yardım ederek suça iştirak edip etmediğinin ortaya konulmasına bağlı olduğu, bunun için ise, davacı hakkında düzenlenen raporlarda yer alan tespitler üzerinde hukuki yorum yapılmasını gerektiği, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların da, ancak hukuka aykırılık iddiasıyla kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada incelenmesinin mümkün olduğu, dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemde yasal isabetsizlik bulunmadığına"* karar vermiştir.¹⁷

¹⁷ Danıştay 4.D., 01/12/2016, E:2013/6954, K:2016/3709

Açık vergi hatası olarak nitelendirilemeyen ve tartışma konusu olabilecek, çözümünü hukuki yorum gerektiren uyuşmazlıklara “hukuki uyuşmazlık” adı verilmektedir.

Hukuki uyuşmazlıklar, mükellef ve vergi idaresi arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek durumlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Bu bakımdan vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin uyuşmazlıklardır. Hukuki uyuşmazlık mı vergi hatası mı olduğuna ilişkin tartışmalar ise maddi olayın açık olmamasından, kanun hükümlerinin kaleme alınış şekillerinden vb. noktalardan ortaya çıkabilmektedir. Uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak yorum gerektiren vergisel işlemlerin 213 sayılı Kanun’un 117’nci ve 118’inci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilmesi mümkün değildir.¹⁸ Bu tür durumlarda mükellefin sorunun hata mı hukuki uyuşmazlıktan mı doğduğunu değerlendirip hukuki uyuşmazlıktan doğduğunu düşünüyor ise işleme karşı süresi içerisinde dava açması gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında; “.....Başkanlığınca, davacıya ihale edilen ...işî dolayısıyla düzenlenen sözleşme uyarınca ödemiş oldukları damga vergisinin iadesi amacıyla yapılan düzeltme başvurusunun 28.11.2014 tarih ve 50057 sayılı işlemle reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali ve ödenen verginin yasal faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından verilen, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 122 ve 124’üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hatalarının, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin, 3’üncü maddede öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olduğu, olayda, ihale kararı ve sözleşmenin Damga Vergisine tabi tutulmasının vergi hatası içerdiği iddia edildiğine göre, uyuşmazlığın çözümünün, anılan işin, 488 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak, döviz kazandırıcı faaliyet türlerinin, bu tür faaliyetlere ilişkin olarak düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçtan istisna edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla çıkarılan 1 sayılı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası

¹⁸ DEĞİRMENCİOĞLU, Cansın, “İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır mı?”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, 2016, s:169-174

Uygulamasý Hakkýnda Tebliğ hüükümlerinde aranýlan koşulları taşıyıp taşımadığının belirlenmesine bağılı bulunduğı, bu belirleme ise anılan düzenlemelerin yorumlanmasını gerekli kıldığından; davada ileri sürülen hatanın, 213 sayılı Kanun hüükümlerinin aradığı anlamda bir vergi hatası olmadığı, bu bakımdan; vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak davada incelenebilecek söz konusu iddianın, Vergi Usul Kanununun 122 ve 124'üncü maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan davada incelenmesine olanak bulunmadığı” gerekçesiyle davanın reddine ilişkin ısrar kararını onamıştır.¹⁹

Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıkların ise düzeltmeye konu edilip edilemeyeceğı ise tartışmalı olmakla birlikte Danıştay 9. Dairesi bir kararında; “Davacı tarafındanşti.'nin vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket ortağı sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali talebiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; işin esasına girerek davacının şirket ortaklığından ayrıldığı dönemlere isabet eden verginin davacıdan istenilmesini açık vergilendirme hatası kabul ederek bu kısım yönünden davanın kısmen kabulüne karar veren” ilk derece mahkemesi kararını onayarak²⁰ ödeme emrinin düzeltme şikayete konu edilebileceğini kabul etmiş iken, Danıştay 4. Dairesi; “Davacı adına,şirketi'nin vergi borcunun tahsili amacıyla şirket ortağı sıfatıyla düzenlenen 25/02/2015 tarih ve 2015/1,3 sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; bir vergilendirmenin düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan bir başvuru suretiyle yargı önüne getirilebilmesi için düzeltme nedeni olarak ileri sürülen hususların, vergi hatası kapsamında mütalaa edilmesi, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için de ileri sürülen hususun yasada hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık olarak belirtilmesi gerektiğı, düzeltme ve şikayet başvurusunun belirtilen niteliğı gereğı, ilgiliden istenen vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezaların ancak, tarh ve tahakkuk aşaması ile ilgili taleplerin bu başvuru kapsamında incelenebileceğı, Kanunun 126. maddesinde, 114. maddede yazılı zamanaşımı dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceğı, şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresinin; (b) bendinde, ilan yoluyla tebliğ edilip

¹⁹ Danıştay VDDK, 07/02/2018, E:2017/705, K:2018/73

²⁰ Danıştay 9. D., 26/04/2018, E:2016/4764, K:2018/2579

vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; (c) bendinde, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı belirtilmişse de, bu düzenlemenin ancak, ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği durumlarla sınırlı olarak uygulanmasının mümkün olduğu belirtilerek, sözü edilen hususun dışında Kanunun 120, 122 ve 124. maddelerinde öngörülen düzeltme ve şikayet yolu ile müracaatın, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı, dolayısıyla kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolunun izlenmesine olanak bulunmadığı, bu bağlamda, ödeme emrinin, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi dairelerinin tahsilat aşamasında yaptıkları işlemlerden olduğu, 6183 sayılı Kanuna göre yapılan bu işleme karşı 213 sayılı Kanunla getirilen bir düzenleme olan düzeltme ve şikayet yolunun kullanılmasına hukuki olanak bulunmadığı belirtilerek şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığına” karar vererek²¹ ödeme emrinin düzeltme şikayet başvurusuna konu edilemeyeceğini kabul etmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 375’inci maddesinde “*Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.*” hükmü yer aldığından vergi cezalarında da düzeltmeye başvurulması mümkündür.

2. Vergi Hatası Sayılan Haller

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır.

²¹ Danıştay 4.D., 14/02/2019, E:2017/1530, K:2019/1144

a. Hesap Hataları

VUK'un 117'nci maddesinde düzenlenen ve üçlü bir sınıflamaya tabi tutulan hesap hataları, matrahta hata, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde ve üç bent halinde sayılmıştır.

i. Matrahta Hata

Matrahta hata, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda; "*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Örneğin; Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen ve matrahtan mahsup edilmesi gereken kalemlerin düşülmemesi matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuracaktır.

Peki hangi belgelerde yapılan matrah hatalarında düzeltme yapılacaktır? Bu bakımdan yalnızca tahakkuk fişinde, ihbarnamede, inceleme raporunda ve kararların bulunduğu belgelerde yapılan matrah hataları düzeltmeye konu olabilecek, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılan hatalar ise düzeltme kapsamına girmeyecektir.²²

ii. Vergi Miktarında Hata

213 sayılı Kanun'da 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.*" şeklinde tanımlanmıştır. Matraha uygulanan ölçüler vergi tarifesi olmakla birlikte, bu uygulama neticesinde mükellefin ne kadar vergi ödeyeceği ortaya çıkarılmaktadır.

²² BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:34

Re'sen tarh sırasında düzenlenen vergi-ceza ihbarnamelerinde matraha yanlış oran ve tarifenin uygulanması veya motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında taşıtların, motor, ağırlık ve yaş unsurları dikkate alındığından tarifenin yanlış uygulanması sonucunda vergi miktarında hata ortaya çıkacaktır.²³

iii. Verginin Mükerrer Olması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde; “*Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanan verginin mükerrer olması, aynı matrah üzerinden, aynı vergi üzerinden birden çok vergilendirme yapılması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Verginin mükerrer olduğu ve bu nedenle hesap hatası yapıldığının iddia edebilmesi için vergilendirme döneminin, matrahın ve verginin konusunun aynı olması gerekmektedir. Örneğin, 2019 yılı kurumlar vergisi matrahı üzerinden bir vergi tarh edildikten sonra aynı matrah üzerinden tekrar bir kurumlar vergisinin tarh edilmesi aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmasına örnek olarak gösterilebilir.²⁴

b. Vergilendirme Hataları

Vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde, saptanmasında yapılan değerlendirme yanlışlıklarına “vergilendirme hataları” denilmektedir.²⁵ Vergilendirme hataları vergiyi doğuran olayla ilgili olmakla birlikte burada herhangi bir hesap hatasından değil de hukuki uyuşmazlıktan bahsedilebilmektedir.²⁶

Vergilendirme hataları ve hukuki uyuşmazlıklar çoğu zaman birbirine karıştırılmakla birlikte bunların arasındaki ayrım ve sınır yargı organları tarafından belirlenmektedir.

²³ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:70

²⁴ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:38

²⁵ YÜCE, Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayn., 4.Baskı, 2015, s:96

²⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:183

213 sayılı VUK'un 118'inci maddesinde düzenlenen vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört alt başlık altında incelenmektedir.

i. Mükellefin Şahsında Hata

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8/1 maddesinde mükellef kavramı; “*Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefi olacağı belirtilmiş ise de bunlar dışında iş ortaklıkları, vakıflar, cemaatler de vergi mükellefi olabilmektedir.

Mükellefin şahsında hata ise verginin doğmasına neden olan olayla hiçbir bağı olmayan kişilerden vergi istenmesidir. Bu durum Kanunda “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde belirtilmiştir.(VUK 118/1)

İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalar ya da emlak vergisi borcunun gayrimenkule sahip olmayan bir kişiden istenmesi mükellefin şahsında hataya örnek olarak gösterilebilir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; “*Davacı adına,plakalı araçla ilgili olarak tesis edilen motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin terkin ve tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergilerinin kaldırılması istemiyle düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; uyuşmazlık konusu aracın halen başka bir firma adına kayıtlı olduğunun anlaşılması karşısında, davacının hukuken sahibi olmadığı araç için adına tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi borcunda ve buna ilişkin mükellefiyet işleminde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle*” işlemin iptaline karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.²⁷

²⁷ Danıştay 7.D., 02/12/2019, E:2015/6598, K:2019/6325

ii. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, 213 sayılı Kanun'un 118'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; *“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Burada yapılan hatanın herhangi bir tereddüt yaratmayacak şekilde açık olması gerekmektedir.

Vergide genellik ilkesi hakim olmakla birlikte bazı durumlarda bazı vergi konuları ile mükellefler istisna ve muafiyet ile vergiye tabi tutulmamaktadır.²⁸ Muafiyet bazı kişileri vergilendirme dışında tutar iken istisna ise bazı konuları vergi dışında bırakır. Kanundaki düzenleme uyarınca ise vergiden muaf olan bir kişiden vergi istenmesi durumunda mükellefiyette hata ortaya çıkmaktadır.

Mükellefiyette hataya örnek olarak; kamu yararına çalışan ve vergi muafiyeti tanınmış olan bir dernekten vergi istenmesi²⁹ mükellefiyette hataya örnek teşkil etmektedir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; *“Sigorta acenteliği faaliyetinde bulunan davacı tarafından, 2008 yılının muhtelif dönemleri için ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin iadesi istemiyle yapılan şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali ile ödenen verginin tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davada; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun Hizmet Vergilerine ilişkin 2. Kısımının Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini düzenleyen 1. Bölümünün, 3297 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değişik 28. maddesinin 1. fıkrasının olay tarihindeki şeklinde, banka ve sigorta şirketlerinin 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun, yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu; aynı Kanun'un Mükellef başlıklı 30. maddesinin olay tarihindeki şeklinde ise, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka, banker ve sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükme bağlandığı,sigortacılık*

²⁸ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:41

²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:184

faaliyetinde bulunan bir hukuk süjesinin bu faaliyetinden dolayı banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi olabilmesi için, sigorta şirketi olması zorunlu bulunduğundan, sigorta acentelerinin verginin mükellefi olarak kabul edilmelerinin mümkün olmadığı, öte yandan, sigorta şirketleriyle yaptıkları acentelik sözleşmeleriyle, sigorta sözleşmesi yapma ve prim tahsil etme konularında yetkili kılınmaları da, sigorta acentelerinin tahsil ettikleri sigorta primleri dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi sayılmalarını gerektirecek nitelik taşımadığından, sigorta şirketi olmayıp, sigorta acenteliği faaliyetinde bulunan davacının düzeltme ve şikâyet başvurularına konu edilen verginin mükellefi olmadığına açık olduğu, bu bakımdan, 213 sayılı Kanun'un 118. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan ve vergilendirme hatası olarak nitelendirilen mükellefiyette hatanın varlığının kabulü zorunlu olduğundan, dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığına” karar vermiştir.³⁰

Danıştay 9. Dairesi ise; “Davacı vakıftan 2005 ila 2008 dönemlerine ilişkin olarak tahsil edilen katma değer vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikâyet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, davacının mükellefiyette hata kapsamında vergiden muaf olduğu yolundaki iddialarının vergilendirme hatası kapsamında değerlendirildiği, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 197 sayılı Yasa'nın 4. maddesinde, davacı vakfın motorlu taşıtlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş ise de, anılan Kanuna göre özel kanun olma niteliği taşıyan 3294 sayılı Kanun ile davacı kurumun her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması sebebiyle, katma değer vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi alınmasında ve alınan tutarların iade edilmesine gerek olmadığı yolunda tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne ve zımni ret işleminin iptaline ilişkin olarak verilen kararı” onamıştır.³¹

³⁰ Danıştay 7. D., 29/03/2019, E:2015/3427, K:2019/2174

³¹ Danıştay 9. D., 03/04/2019, E:2016/12747, K:2019/1371

iii. Mevzuda (Konuda) Hata

Verginin üzerinden alındığı şey verginin konusu olarak tarif edilmekle birlikte verginin konusuna girmeyen bir unsur nedeniyle vergi istenmesi ise konuda hata olarak kabul edilmektedir. Konuda hata Kanunda da; “*Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. (VUK 118/3) Kanun koyucu bu düzenleme ile konuda hata bakımından da açık olma şartını aramıştır.

Verginin konusunda hata;³²

- Kanun koyucunun bilerek verginin konusuna almadığı işlemlerin vergilendirilmesi durumunda,
- Verginin konusuna girip girmediği belli olmayan işlem veya olayların vergilendirilmesi halinde,
- Verginin konusuna giren kıymetli evrak, gelir ve işlerin vergiden istisna olmasına rağmen vergilendirilmesi halinde, meydana gelmektedir.

Ayrıca, 488 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde damga vergisine tabi kağıtların Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı tabloda yer alması gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde söz konusu tabloda yer almayan bir kağıt üzerinden vergi alınması konuda hataya örnek olarak verilebilir.³³

iv. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

213 sayılı Kanun’un 118’inci maddesinde “*vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

³² KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:73

³³ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:44

Her vergi türünün kendi kanununda gösterildiği bir vergilendirme dönemi bulunmakla birlikte vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadan bahsedilebilmesi için, verginin, ilgili bulunduğu dönemde fazla ya da eksik alınması gerekir.

Örneğin; emlak vergisi için, geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması muafiyet döneminde yapılan hataya örnek olarak gösterilebilir.³⁴

3. Hatanın Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yetkisi

Vergilendirme hataları nedeniyle idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar çıkmakla birlikte bu uyuşmazlıklara neden olan hatalar 213 sayılı Kanun'un 119'uncu maddesinde bahsedildiği gibi beş şekilde ortaya çıkarılabilir. Bunlar;

a. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi Sonucu Ortaya Çıkarılması

Türk vergilendirme sistemi mükellefin beyanı esasına dayanmakla birlikte, vergi dairesi mükellefin bu beyanının doğruluğunu araştırma yetkisine de sahiptir. Vergi dairelerinde görevli olan memurlar dosya üzerinden işlem yaparken veya vergilendirme süreci olan verginin tarh ve tahsili arasındaki süreçte vergi hatalarına rastlayabilmekte ve vergi dairesi bu hataların düzeltilmesi için gerekli işlemleri re'sen yapabilmektedir.³⁵

b. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler ile Ortaya Çıkarılması

Defterdarlar, vergi dairesi müdürleri, müdür yardımcıları, Servis şefi, malmüdürü, tarafından dosyaların incelenmesi veya işlem yapılması sırasında hata fark edilebilir.³⁶

³⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:185

³⁵ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:49

³⁶ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:75

c. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya ıkarılması

Vergi hataları bazen de maliye başmüfettişleri, maliye müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılan teftişler sırasında ortaya çıkarılabilir.

d. Vergi İncelemesi İle Hataların Ortaya çıkarılması

213 sayılı Kanun'un 134'üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıkça belirtilmiş olmakla birlikte inceleme sırasında hatanın tespit edilmesi durumunda vergi inceleme elemanı bunu raporda belirtecektir.

e. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Ortaya ıkarılması

Hatalar vergi dairesi işlemlerinden ya da mükellefin vergi matrahını doğru tespit edememesinden kaynaklanabileceği gibi mükellef yapılan hatayı fark etmesi durumunda 213 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesinde yazılı zamanaşımı süresi içerisinde vergi dairesine yazı ile başvurarak hatanın düzeltilmesini isteyebilir.

213 sayılı Kanun'un 120'nci maddesi uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürünce karar verilir ve bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Vergi dairesi olmayan yerlerde ise düzeltme malmüdürleri tarafından yapılır.

4. Düzeltme İşleminin Reddi ve şikayet Başvurusu

Hakkında tesis edilen işlemden vergilendirme hatası olduğunu düşünen mükellef vergi mahkemesinde dava açabileceği gibi vergi dairesine başvurarak işlemin kaldırılmasını da isteyebilir.

Düzeltmeye hangi süre içerisinde başvurulacağına ilişkin olarak, VUK'un 126'ncı maddesinde düzeltme zamanaşımına ilişkin düzenlemeye yer verilerek

114'üncü madde hükmüne atıf yapılmış söz konusu maddede ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi hatalarının düzeltilmesi talebiyle başvuruda bulunulabileceği belirtilmiştir. Fakat 126'ncı maddedeki istisnai durumlar halinde zamanaşımı süresine ek olarak bir yıllık süre daha verilebilir. Bu bir yıllık süre; “zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emri tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanacaktır.”³⁷

Vergi cezalarında yapılan hatalar için ise VUK'un 375'inci maddesinde yer alan hüküm gereğince düzeltme yoluna gidilebilir. Hatalı cezalar için düzeltme zamanaşımı ise ceza kesme zamanaşımına göre belirlenmelidir.³⁸ Ceza kesme zamanaşımı ise VUK'un 374'üncü maddesi uyarınca; “vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, VUK 353 ve mükerrer 355 inci maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır.” Düzeltme başvurusunun da Kanunda belirtilen bu süreler içerisinde yapılması gerekmektedir.

Düzeltme başvurusu dava açma süresi içerisinde yapılır ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca bu başvuru dava açma süresini durdurur ve idarenin ret cevabının tebliği üzerine kalan dava açma süresi içerisinde davanın açılması gerekmektedir. Mükellefin başvuru üzerine 60 gün içinde bir cevap verilmezse istek yine reddedilmiş sayılır ve kalan sürede davanın açılması gerekmektedir.

Hata hükümleri uyarınca tesis edilen işlemin kaldırılması istemiyle yapılan başvuru, vergi mahkemeleri için öngörülen genel dava açma süresi olan otuz günlük süre geçtikten sonra yapılmış ise, idarenin redde ilişkin cevabi yazısının tebliği

³⁷ BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, s:59

³⁸ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s:125

üzerine 213 sayılı Kanun'un 124'üncü maddesi uyarınca üst mercie şikayet yolu ile başvurabilir. Başvuru üzerine bir cevap verilmezse zımnen redde ilişkin 213 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca 60 günlük süre beklenilerek bu süre sonunda zımni ret oluşacağı kabul edilmektedir. Bu süre sonundan itibaren 30 günlük süre içerisinde zımni ret işlemine ve idarenin ilk işlemine karşı mükellefler tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Öte yandan 2577 sayılı Kanun'da düzenlenen üst makamlara başvuru ile vergi hatalarında düzeltme başvurusu aynı müesseseler değildir. Üst makamlara başvuru tüm vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için öngörölmüş iken düzeltme müessesesi hesap ve vergilendirme hataları için öngörölen ve 213 sayılı Kanun'un 117 ve 118'inci maddelerinde düzenlenen sınırlı bir başvuru yoludur.³⁹

213 sayılı Kanun'un 124'üncü maddesinde düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebileceği belirtilmiştir. Fakat Maliye Bakanlığı genel bütçe içerisindeki vergi ve cezalara ilişkin olarak üst merci konumunda olmakla birlikte il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında da belediye başkanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. (VUK:124/2)

Şikayet başvurusuna ilişkin diğer bir husus da bu başvurunun hangi süre içerisinde yapılması gerektiğidir. Bu süreye ilişkin herhangi bir düzenleme olmamakla birlikte genel olarak düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yararlanılabileceği kabul edilmektedir.⁴⁰

Vergi hatası kapsamında olan ve dava açma süresi geçirilmiş işlemlere karşı düzeltme yoluna başvurulduktan sonra şikayet merciine başvurulmadan doğrudan dava açılması durumunda yargı yeri tarafından 2577 sayılı Kanun'un 15/1-e maddesi doğrultusunda dava dilekçesinin görevli idari merciine tevdiine karar verilir.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi; *“Davacı tarafından taşınmazlarınınBelediye Başkanlığına satışına ilişkin sözleşme nedeniyle ödenen damga vergisinin, mükerrer*

³⁹ YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s:99

⁴⁰ ÜREL, Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara, Seçkin Yayn.,6. Baskı, 2016, s:289

*tahsil edildiğinden iadesinin gerektiği yolunda yapılan başvurunun reddine dair 30/10/2013 tarihli işlemin iptali ve ödenen tutarın tecil faiziyle iadesi istemiyle açılan davada; idari başvuru yolları tüketilmeden Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) şikayet başvurusunda bulunulmaksızın düzeltme isteminin reddi üzerine açılan davada, dava dilekçesi ve eklerinin idari merci tecavüzü nedeniyle Maliye Bakanlığı (Gelir İdare Başkanlığı)'na gönderilmesinin gerektiği gerekçesiyle merciiine tevdi kararı veren ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bularak onamıştır.*⁴¹

Şikayet merciinin ret cevabı üzerine tesis edilen işlemde vergi hatası olduğundan bahisle yargı yerlerinde açılan davada vergi hatası değil de hukuki bir uyuşmazlık bulunduğu kanaatine varılırsa dava usulden reddedilir.⁴²

Nitekim Danıştay 3. Dairesi bir kararında; “Davacı tarafından, 2009 yılının Şubat dönemine ilişkin tarhiyatın kaldırılması istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılan davada merciiine tevdi kararı verilmesinin ardından, dava dilekçesinin gönderildiği Gelir İdaresi Başkanlığınca şikayet başvurusunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davada; düzeltme ve şikayet kapsamında vergi hatasından söz edilebilmesi için iddia edilen hususun hukuki bir yorum gerektirmeyen ilk bakışta anlaşılabilir açıklikta olması gerektiği halde uyuşmazlığın, süresinde açılmış bir dava ile yargı yerlerince karara bağlanacak bir hukuksal ihtilaf niteliğinde olması karşısında, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”⁴³

5. Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlemesinin Taraflar Açısından Sonuçları

Vergi hatalarının idare ya da mükellef açısından birden fazla sonucu ortaya çıkabilmektedir.

⁴¹ Danıştay 9. D., 20/09/2019, E:2015/5310, K:2019/3865

⁴² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:188

⁴³ Danıştay 3.D., 07/11/2019, E:2016/7981, K:2019/6089

Mükellef açısından; uyuşmazlık dava açılmadan sona erdiğinden emek ve zaman kaybı ile davanın açılışı ve izlenmesi sırasında oluşacak bazı giderlerin önlenmesini sağlamaktadır. Öte yandan vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözülmesinde mükellef gecikme faizi gibi ek mali yükümlülükleri de ödemekten kurtulmaktadır.

Vergi idaresi açısından ise; yine emek ve zaman kaybı ile davanın açılışı ve izlenmesi sırasında oluşacak bazı giderlerin önlenmesini sağlamakla birlikte mükellefin idareye olan güvenini de artırmaktadır.

C. Vergi Cezalarında İndirim

1. Genel Yaklaşım ile Vergi Cezaları Konusuna İlişkin Açıklamalar

Vergi ceza hukukunun amacı, kanuna aykırı fiiller işlenmeden, ödenmesi gereken verginin eksiksiz olarak zamanında tahsil edilmesini sağlamaktır. Bu nedenle vergi-cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların kısa bir zamanda çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Çünkü, uyuşmazlıkların çözümünün uzun bir süreç alması vergi gelirleri ile yapılan kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilememesine neden olmaktadır. İşte, kesilen cezaların ödenmesi noktasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların henüz uyuşmazlık haline gelmeden çözüme kavuşturulabilmesi için 213 sayılı Kanun'un 376'ncı maddesi ile *cezalarda indirim müessesesi* getirilmiştir.⁴⁴ Cezalarda indirim müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde; "*Mükellef veya vergi sorumlusu; İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısıindirilir.*" şeklinde düzenlenmiştir.

⁴⁴ KARAKOÇ, "Yusuf, Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezada İndirim Müessesesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, İzmir, 2014, Özel Sayı, s:3637, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/deuhfd/issue/46919/588587>, (20.09.2019)

Bahsedilen maddede 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesiyle yapılan değişiklik öncesinde; mükellef veya vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vergi farkını ve kanunda belirtilen oranlarda indirim yapıldıktan sonra kalan miktarı belirlenen süreler içerisinde ödeyeceğini bildirmesi üzerine; vergi ziyai cezasında birinci defada yarısının, müteakiben kesilenlerde üçte birinin; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının ise üçte birinin indirilebileceği belirtilerek cezanın türüne ve vergi ziyai cezasının ilk defa kesilip kesilmediğine göre cezalarda indirim oranı değişmekte idi.

Bu şekilde Kanun koyucu indirimden ilk defa yararlanan kişiye uygulanacak indirim oranı ile birden çok defa yararlanan kişiye uygulanacak indirim oranı arasında ayırım yaparak ilk defa indirimden yararlanan mükellefe uygulanacak indirim oranını yüksek tutmuş idi.⁴⁵ Fakat 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda vergi ziyai cezasına ilişkin olarak ilk defa ya da birden fazla sayıda yararlanan mükellefler arasında da bir ayırma gidilmemiş vergi ziyai cezasının yarısının indirileceği düzenlenmiştir. Düzenleme ile Kanun'un yayımı tarihi olan 07/12/2019 tarihinden sonra cezada indirim müessesesi için yapılacak başvurularda Kanun maddesinin yeni halinin uygulanacağı aşıkardır.

7194 sayılı Kanun ile aynı maddeye; *“Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'ini, bu Kanun'un ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.”* hükmü de eklenmiştir. Getirilen bu düzenleme uyarınca; üzerinde uzlaşılan vergi ziyai cezasının Ek 8'inci maddede öngörülen süre içerisinde ödenmesi durumunda cezanın %25'nin indirileceği hüküm altına alınmıştır. Nitekim Ek 8'inci maddenin 1'inci fıkrasında; *“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 ödenir.”* hükmüne yer verilerek ödeme süreleri bakımından uzlaşma tutanağının

⁴⁵ KARAKOÇ, “.... Cezada İndirim Müessesesi”, s:3700-3701

tebliğ edildiği zamana göre ayırma gidilmiştir. Buna göre vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'inin;

- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ya da
- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda mükellef cezadan indirim müessesesinden yararlanabilecektir.

2. Vergi Cezalarında İndirimin Kapsamı

Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözümü müesseselerinin başında hata düzeltme ve uzlaşma kurumları gelmekle birlikte, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri de, vergi anlaşmazlıklarının çözümünde başvurulabilen idari çözüm yollarındandır. Uzlaşma ve hata düzeltme müesseseleri, vergi aslı ve cezalarına ilişkin anlaşmazlıkların idari aşamada çözümünde başvurulabilecek bir yol iken cezalarda indirim ise, belirlenen şartların oluşması halinde, vergi cezalarının bir kısmını ortadan kaldırmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise, beyana dayanan vergilerde tarh aşaması öncesinde, vergi cezalarının kesilmesinin önüne geçerek vergi cezalarına ilişkin anlaşmazlıkları doğrudan ortadan kaldırır iken vergi aslına ilişkin anlaşmazlıkları da dolaylı bir şekilde ortadan kaldırır.⁴⁶

Cezalarda indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna başvurmadan kısa bir sürede ortadan kaldırarak öngörülen cezanın ve bu sebeple verginin de kısa bir süre içerisinde devlet hazinesine girmesi amacıyla getirilmiştir. Söz konusu kurum mükellefler tarafından işlenen fiiller sonucu kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezaları için öngörülmüş bir müessesedir.⁴⁷

Cezada indirim müessesesinden yararlanılabilmesi için vergi cezasının 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda idari nitelikte

⁴⁶ KARAKOÇ, “.....Cezada İndirim Müessesesi”, s:3641-3642

⁴⁷ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:93

olmayan adli yargı organlarınca hükmedilen para cezaları indirimine konu edilemezler.⁴⁸ Ayrıca gümrük idareleri tarafından kesilen cezalar 213 sayılı Kanun'da düzenlenmediği ve söz konusu Kanuna atıf yapılmadığından bu cezalar için de VUK 376'ncı maddesi uygulanmayacaktır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenen vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek cezalar bakımından ise Vergi Usul Kanunu'na yapılan atıf nedeniyle bunlar hakkında da cezada indirim müessesesi uygulanabilecektir.

Cezalarda tekerrür nedeniyle artırımı gidilmesi halinde ise cezaya uygulanan indirim oranı artırılan kısım için de uygulanır.⁴⁹

Kanunun ilgili maddesinden anlaşılabacağı üzere söz konusu müessese sadece kesilen cezaların belirli bir kısmını ortadan kaldıracak tarh edilen vergiler üzerinde ise herhangi bir etkisi olmayacaktır.

05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun öncesinde uzlaşılan vergi ziyai cezalarına ilişkin cezada indirim müessesesinden yararlanılıp yararlanılamayacağına ilişkin Kanun'da bir düzenleme bulunmamaktaydı. 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe giren Kanun ile uzlaşılan vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'inin kanunda belirtilen sürelerde ödenmesi durumunda vergi ziyai cezasının %25'i indirilebilecektir.

3. Vergi Cezalarında İndirimin Şartları

213 sayılı Kanun'un 376'ncı maddesinde düzenlenen ceza indiriminden yararlanabilmek için bir takım şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Şartlardan herhangi birine uyulmaması durumunda ise, ceza indirim müessesesi uygulanmaz. Bahsedilen şartlar ise şunlardır:

⁴⁸ KARAKOÇ, "...Cezada İndirim Müessesesi", s:3659-3660

⁴⁹ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayn., 10. Baskı, 2017, s:280

a. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Mükellef ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine ihbarnameye karşı dava açma süresi olan 30 günlük süre içerisinde dava açmaz ise ceza indiriminden yararlanabilir. Bununla birlikte mükellef dava açmış fakat 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, davadan vazgeçmişse, cezada indirimden yine yararlanabilir.⁵⁰

b. Vergi Mükellefinin Talebi

Vergi dairesi, mükellefin talebi olmadan kendiliğinden cezada indirim yapamaz. Bu nedenle mükellefin ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ihbarnameyi düzenleyen vergi dairesine başvurarak cezalarda indirim talebinde bulunması gerekmektedir.

c. Vergi Aslının ve İndirimden Sonra Kalan Tutarların Kanunda Belirtilen Süre İçerisinde Ödenmesi

Cezada indirimden yararlanmanın diğer bir şartı ise vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının ihbarnamenin tebliği ile birlikte dava açma süresi geçtikten sonra 1 ay içerisinde yada bu süre içerisinde ödenemiyorsa teminat gösterilmek koşulu ile vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Belirtilen vadeler içerisinde ödeme yapılmaması halinde ise mükellef indirimden yararlandırılmaz, bu durumda vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsiline çalışılır.

4. İndirim Tutarları

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak isteyen mükellefin vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Başvuru üzerine

⁵⁰ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:97

cezada indirim için gerekli şartların oluştuğunun tespit edilmesi durumunda cezada %50 oranında indirim yoluna gidilmektedir.

Verginin türüne göre cezada indirim yoluna başvurabilmek herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamakta VUK kapsamına giren ve re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen tüm vergiler üzerinden kesilen cezalara ve usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak bu yola başvurulabilmektedir.⁵¹

Aynı anda kesilen birden fazla vergi ziyaı cezasının yarısı oranında yapılacak indirimin, bu cezaların tümü için de uygulanması gerekir. Bu nedenle, vergi mükellefi için hem kurumlar hem de katma değer vergisi üzerinden vergi ziyaı cezası aynı anda kesilse dahi, kesilen cezaların her ikisi için de cezalarda indirim talebinde bulunulması halinde her iki ceza için de yarısı oranında indirim uygulanması mümkündür.⁵²

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından da mükellef tarafından şartları yerine getirilmiş olması halinde kesilen cezanın yarısı oranında indirim yapılır.

5. Cezada İndirimin Sonuçları

Mükellefler adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için VUK'un 376'ncı maddesine göre indirimli ödeme talebinde bulunmaları ve vergi aslının tamamı ile cezanın yarısını ödemeleri sonucu uyuşmazlık, mükellef ve idare bakımından, idari aşamada çözümlenmiş olacaktır. Bu müessese mükellef ve idare açısından emek ve zaman bakımından büyük avantajlar sağlayabileceği gibi uyuşmazlık dava açılmadığından sonuçlandığından yargısal süreçte ortaya çıkacak külfetlere de katlanılmayacaktır.

Öte yandan vergi aslının ve yarı oranındaki vergi cezasının vadesinde veya teminat gösterilmesi kaydıyla vadenin sona ermesinden itibaren üç ay içinde

⁵¹ ÜREL, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s:927

⁵² KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhâl, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, Yaklaşım Yayın., 20.Baskı, 2012, s:164-165

ödenmesi gerektiği kanunda açıkça belirtilmiş olmakla birlikte ödemenin süresinde yapılmaması halinde, mükellefler ceza indiriminden yararlanılamayacak, vergi aslı ve cezanın tamamı ile gecikme faizini ödemek zorunda kalacaklardır.⁵³

Mükellef, tarh edilen vergiye ya da ceza kesme işlemine karşı dava açması durumunda 213 sayılı Kanun'un 376'ncı maddesinden yararlanamayacaktır. Ancak, vergi ceza ihbarnamesine karşı dava açmış olmakla birlikte 30 günlük dava açma süresi geçmeden mükellef davadan vazgeçer ise, cezada indirim müessesesinden yararlanabilir.⁵⁴

Cezada indirim müessesesinin sonuçlarından biri de Vergi Usul Kanunu'nun Ek 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmayacaktır. Hakkında 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca cezada indirim hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için de uzlaşma hükümleri uygulanamayacaktır.

D. Pişmanlık ve Islah

1. Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islahın Tanımı

213 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı kabahatine neden olacak fiili, ilgili makamlar tespit etmeden haber veren mükelleflere, belirli şartları yerine getirmeleri durumunda kabahat nedeniyle öngörülen cezanın kesilmesinin önüne geçen bir müessesedir.⁵⁵

Vergi ziyayı ve kaçakçılık suçunu oluşturan fiili işleyen mükellefler ile bunların işlenişine iştirak eden kişiler tarafından bu durumun ilgili makamlara kendiliğinden haber verilmesi halinde ve belirli şartları da yerine getirmeleri durumunda vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ve kaçakçılık suçu için de kovuşturma yapılmayacaktır. Bu halde ceza ortadan kalkacak fakat mükellef gecikme zammı

⁵³ KIZILOT, KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:168

⁵⁴ KIZILOT, KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:155

⁵⁵ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:290

ödemek zorunda kalacaktır.⁵⁶ Pişmanlık vergi zıyına neden olan kabahati ortadan kaldırmamakla birlikte sadece ceza kesilmesine engel olur.

Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik getirilmiş önemli bir müessese⁵⁷ olmakla birlikte, devlet ve mükellef açısından birden fazla faydası bulunmaktadır.

Pişmanlıktan yararlanılması durumunda;⁵⁸

- Vergi zıyına ilişkin ceza kesilmez,
- Devlet bir önce vergi alacağını tahsil eder,
- Vergi idaresi bazı takip ve tahsil giderlerinden kurtulur.

2. Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islahın Kapsamı

Pişmanlık kurumu, zamanında yerine getirilmeyen vergisel yükümlülüklerin kanunda sayılan şartların sağlanması üzerine ve mükellefin başvurusu ile, sonraki süreçte cezasız olarak yerine getirilmesini sağlayan bir kurumdur.⁵⁹

213 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinde pişmanlık ve ıslah kurumu; *"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.*

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

⁵⁶ KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayn., 7. Baskı, 2014, s:477

⁵⁷ BOZDOĞAN, Doğan, *"Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi"*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 2017, C:12, S:1, s:164, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/gopsbad/issue/48586/617220>, (20.09.2019)

⁵⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s:288

⁵⁹ KIZILOĞ, KIZILOĞ, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:173

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanundaki bu ifade ile hem pişmanlık hem de ıslah hükümlerine vurgu yapılarak, pişmanlık; kişinin işlediği kabahat nedeniyle ilgili kurumlar bu hususu tespit etmeden bu kurumlara kendiliğinden bilgi verilmesidir şeklinde, ıslah ise; beyannamelerin verilmesi, yanlış ve eksik beyanların tamamlanması, ödeme süresi geçmiş olan vergilerin de pişmanlık zammı ile tamamlanması halinde eski duruma dönüşü sağlayan kurumdur.⁶⁰

Bu bakımdan pişmanlık ve ıslah hükümleri, beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergiler bu kapsamdadır.

Beyana tabi olmayan ve belirlenen zamanlarda otomatik olarak tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi gibi vergilerde ise pişmanlık hükümleri uygulanmaz.⁶¹

⁶⁰ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s:289

⁶¹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s:290

213 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinin son fıkrasında pişmanlık ve ıslah hükümlerinin, emlak vergisinde uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu bu hükümle taşınmazın kamulaştırma ihtimaline karşı emlak vergisi değerini yüksek göstermeye çalışan kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamıştır.⁶²

213 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen gümrük vergilerinde de pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükümler uygulanamayacaktır

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyai cezasının kesilmesi ile birlikte kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını ve buna ilişkin cezanın verilmesini önlemektedir. Fakat bu müesseseden usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerin işlenmesi halinde yararlanılıp yararlanılmayacağı konusu doktrinde tartışmalıdır.⁶³ Kanaatimizce kanun açıkça vergi ziyai cezasından bahsederek koşulları belirlediğinden usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları pişmanlık hükümleri kapsamı dışında tutulmuştur. Yani mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanması durumunda hakkında vergi ziyai cezası kesilmeyecek ise de söz konusu fiili usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa hakkında usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

Diğer tartışmalı bir konu ise; vergi ziyai cezasını gerektirmeyen fiillerle işlenen kaçakçılık suçlarının oluşması halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılıp yararlanılamayacağıdır. Kanaatimizce burada da 371'inci maddede yer alan vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller ibaresi sadece vergi ziyai cezasının kesilmemesi gereken durumlar bakımından bir kapsam sınırlaması getirmekle vergi ziyai cezasını gerektirmeyen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları bakımından da pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilecektir.

3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanabilme Şartları

Pişmanlık kurumundan yararlanmak isteyen mükelleflerin taşıması gereken şartlar VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar; mükellefin kendiliğinden haber vermesi, beyanda bulunma(beyanname verme) ve verginin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi şeklinde üç ana başlıkta incelenebilir.

⁶² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:225

⁶³ KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayn., 2016, s:252-253

a. Mükellefin Kendiliğinden Haber Vermesi

Mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden vergilerde, vergi ziyai cezası öngörülen fiilleri işleyen mükellefler ve bu fiillerin işlenişine iştirak eden kişilerin, kanuna aykırı olan fiillerini ilgili makamlar tespit etmeden kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda, VUK 371'inci maddede belirtilen şartlarda vergi ziyai cezası kesilmeyeceği kanunda açıkça hüküm altına alınmıştır. (VUK 371/I)

Mükellefin ilgili makamlara haber vermesi, dilekçe ile olmalı ve dilekçenin ihtirazi kayıt içermemesi gerekmektedir.⁶⁴ Ayrıca haber vermenin vergi ziyai cezasında vergi ziyai doğduktan sonra fakat tarh zamanaşımı süresi içerisinde, kaçakçılık suçunda ise dava zamanaşımı içerisinde yapılması gerekmektedir.⁶⁵

Pişmanlık talebinin geçerli olabilmesi için ise mükellef tarafından kabahat konusu fiil ilgili makamlara bildirilmeden önce herhangi bir kişi ya da kurum tarafından söz konusu olayın ilgili makamlara ihbar edilmemiş olması, dilekçenin verilmesinden önce mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması ve yine pişmanlık dilekçesinin verilmesinden önce mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Bu bağlamda kabahat konusu fiil ilk defa mükellef tarafından ilgili makamlara bildirilirse, incelemeye başlama tarihini belirten incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden ya da takdire sevk fişinin komisyon kayıtlarına girmesinden önce pişmanlık talepli dilekçenin verilmesi durumunda mükellef pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecektir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; *“İhraç kayıtlı olarak satışını yapmış oldukları emtialardan bir kısmının ihraç edilememesi nedeniyle fazladan mahsup edilen katma değer vergisini, 27.03.2009 tarih ve 10048 sayılı dilekçe ile pişmanlık hükümlerinden yararlanma talebiyle kendiliğinden davalı idareye düzeltme beyannamesi ile beyan eden davacı şirketin bu talebi reddedilerek 2008/5 dönemi için salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; sözkonusu dönem beyannamesi kapsamında ihracını gerçekleştirmediği emtia nedeniyle tarafına fazladan yapılan iadeyle ilgili olarak*

⁶⁴ BOZDOĞAN, “Pişmanlık ve Islah Müessesesinin.....”, s:165

⁶⁵ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s:252

hakkında her hangi bir inceleme, araştırma veya ihbar söz konusu olmadan pişmanlık talebiyle davalı idareye düzeltme beyannamesi veren ve fazladan mahsubu yapılan katma değer vergisi tutarını pişmanlık zammı ile birlikte ödeyen davacı şirketin 213 sayılı Kanun'un pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma şartlarını düzenleyen 371'inci maddesinde yer alan hükümlere uygun hareket ettiği görüldüğünden, pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerektiği, aksi yönde tesis edilen davalı idare işlemi sonucu davacı şirket adına tarh edilen katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasında yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren” ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.⁶⁶

Bu şartlar içerisinde, mükellef hakkındaki herhangi bir vergi incelemesi pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya engel iken takdir komisyonuna sevk durumunda sadece takdire sevke neden olan fiili yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.⁶⁷

b. Beyanda Bulunma (Beyanname Verme)

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için mükellefin kendiliğinden beyanda bulunmasının yanında, bazı şartları yerine getirmesi suretiyle kendini ıslah da etmesi gerekmektedir.⁶⁸

Bu bağlamda pişmanlık beyannamelerinin haber verme dilekçesinden itibaren onbeş içinde verilmesi gerekmektedir.

Beyanda bulunma; eksik beyanların tamamlanması, yanlış beyanların düzenlenmesi ya da hiç verilmemiş beyannamelerin verilmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Pişmanlık dilekçesi verilmeden doğrudan beyanname verilirse ve beyannameye bu husus şerh düşülmezse mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.⁶⁹

⁶⁶ Danıştay 4. D., 21.01.2014, E:2010/9530, K:2014/338

⁶⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:295

⁶⁸ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s:591

⁶⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:298

Danıştay 9. Dairesi bir kararında; “Kredi sözleşmesini garantör olarak imzalaması nedeniyle davacı tarafından pişmanlık dilekçesi ile 2015/Temmuz dönemi için verilen ihtirazi kayıtlı beyanname üzerine tahakkuk ettirilen 1.702.138-TL damga vergisi ile 23.829,93-TL pişmanlık zammının kaldırılması istemiyle açılan davada; süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükelleflerin durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz ettiği, pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef hatalı davranışını kabul ettiği ve vergi ziyasına yol açan fiilinden pişman olduğu, bu halde ise dava açılmasının pişmanlık haliyle bağdaşmadığı, bu durumda, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı kuralının, pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır olduğu, bu nedenle pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılması mümkün olmadığından, açılan davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle uyuşmazlığın esasını inceleyerek davayı reddeden” ilk derece mahkemesi kararının gerekçesini değiştirerek onamıştır.”⁷⁰

c. Verginin Pişmanlık Zammı ile Birlikte Ödenmesi

Mükellef tarafından haber verilen ve ödenme süresi geçirilen vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesinde belirtildiği şekilde uygulanacak gecikme zammı ile birlikte bulunan miktarların haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir.⁷¹ Vergi aslı ve pişmanlık zammı belirtilen süre içerisinde ödenmez veya kısmi ödeme yapılır ise pişmanlık talebi geçerli olmaz ve mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılır.⁷²

6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesinde; “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.” hükmüne yer verilmiştir. VUK’un 371’inci maddesinde

⁷⁰ Danıştay 9. D., 13/09/2019, E:2016/22438, K:2019/3637

⁷¹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s:592

⁷² ÜREL, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s:912

hüküm altına alınan ve yukarıda bahsedilen düzenleme uyarınca gecikme zammı bu oranda hesaplanarak tahsil edilecektir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; “Davacı şirket tarafından, 2013/4 dönemine ilişkin pişmanlık talepli olarak verilen muhtasar beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen ve ödenen pişmanlık zammının fazladan hesaplandığı ileri sürülen kısmının iptali ve iadesi istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, pişmanlık zammının, vergisini zamanından sonra tahakkuk ettirip ödeyen mükelleflerin, vergisini zamanında tahakkuk ettiren ancak geç ödeyen mükelleflerle eşit tutarda faiz ödemesi için öngörülen bir düzenleme olduğu, kanunda pişmanlık zammı için ayrı bir oran ve hesaplama şekli belirtilmediği, doğrudan gecikme zammına atıfta bulunulduğu, dolayısıyla, pişmanlık zammının, gecikme zammı ile aynı şekilde hesaplanacağı, hesaplama ay kesirlerine isabet eden zammın, atıfta bulunulan gecikme zammında olduğu gibi günlük olarak hesaplanması gerektiğinden, bu husus dikkate alınmadan ay kesirleri için tam ay gibi hesaplama yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne” karar veren ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun görerek onamıştır.⁷³

4. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları

Beyan üzerine tahakkuk eden vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin kanuna aykırı bu fiillerini ilgili makamlar tespit etmeden, kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve belirli şartların gerçekleşmesi durumunda haklarında vergi ziyai cezası kesilmeyeceği VUK’un 371’inci maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca kaçakçılık suçunu işlediği halde, 371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçunu düzenleyen 359’uncu madde hükmünün uygulanmayacağı da yine 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde belirtilmiştir.

Fakat bu durumun eleştirilen yönleri de bulunmaktadır. Şöyle ki; pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için vergi ziyai cezasını gerektiren fiilin işlenmiş olmasının şart koşulmasıdır. Bu durumda kaçakçılık suçunu işleyerek vergi ziyaya

⁷³ Danıştay 4. D., 24/04/2019, E:2015/5843, K:2019/3076

sebebiyet verenlerin pişmanlık hükümlerinden yararlanması durumunda hem vergi ziyaı cezasından hem de VUK 359'uncu maddede öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulabildiği, vergi ziyaına sebebiyet vermeyenlerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı gibi hürriyeti bağlayıcı cezalar ile de muhatap olabileceğidir.⁷⁴ Mükellefler arasında adil olmayan sonuçlara yol açabilecek bu durumun giderilmesi için kanun koyucu tarafından ilgili maddede yeni bir düzenleme yapılması gerektiği açıktır.

Pişmanlık talebi kabul edilen beyannameler için 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Kanuni süresinde verilen beyannameye ek olarak pişmanlık talepli olarak verilen ek beyanname niteliğindeki beyanname için ise usulsüzlük cezası kesilmez. Pişmanlık talebi kabul görmeyen beyannameler ise kanuni süresinden sonra verilen beyannameler olarak değerlendirileceğinden vergi ziyaı cezasının %50'si ve 1. derece 2 kat usulsüzlük cezasının miktarları kıyaslanarak miktar olarak en ağır olanı kesilir.⁷⁵

Pişmanlık kurumu, vergi idaresi ve mükellefler bakımından farklı sonuçlar doğurmakla birlikte her iki taraf için emek ve zaman yönünden kazanç sağlamaktadır. Mükellefler bakımından, vergi suç ve cezalarının uygulanmasını önlemekte, bu durum ise beyanname vermemesi durumunda ne gibi sonuçlarla karşılaşacağını bilmeyen iyi niyetli mükellefleri korumaktadır.⁷⁶

Vergi idaresi bakımından ise, takdir komisyonlarının ve inceleme elemanlarının iş yükünü azaltarak; hızlı ve masrafsız bir şekilde tahsilat yapılmasının yanında idare ile mükellef arasındaki ilişkilerinin olumlu yönde seyretmesini sağlamaktadır.⁷⁷

Ayrıca idare açısından belki de zamanaşımı süresi boyunca tespit edilemeyecek olan bir hazine kaybı bu müessese ile ortaya çıkarılıp giderilecektir. Öte yandan bu müessese hali hazırda oluşmuş bir vergisel uyumsuzluğu çözmekte,

⁷⁴ BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “*Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri*”, 2016, C: 1, S: 2, s:150, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf/issue/29763/319885> (20.09.2019)

⁷⁵ APALI, İbrahim, “*Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları*”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, 2017, S:140, s:215

⁷⁶ KIZILOT, KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:201-202

⁷⁷ KIZILOT, KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:202-203

mükellefin işlediği kabahati henüz tespit edilmeden idareye bildirmesi ile ileride ortaya çıkabilecek bir uyuşmazlık engellenmektedir.⁷⁸

E. Uzlaşma

Uzlaşma, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda mükelleflerin söz konusu tarhiyatlar ve kesilen cezaları yargıya taşımadan önce tahakkuk edecek olan vergi-cezalar için vergi idaresi ile anlaşarak, oluşabilecek olan anlaşmazlıkları barışçıl yollardan çözebilecekleri idari bir müessesedir.

Uzlaşmanın mükellefin ve idarenin yargı yoluna başvurarak yargılama sürecindeki zahmet ve külfete katlanma durumundan kurtarmak, mükellefin psikolojisini olumlu yönde etkilemek, vergi yargısının iş yükünü hafifletmek, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak gibi etkileri bulunmaktadır.⁷⁹

Çalışmanın ilerleyen bölümünde ana konu olarak uzlaşma müessesesinden ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

⁷⁸ ARSLANER, “....Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, s:278

⁷⁹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s:583

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

I. UZLAŞMA KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

A. Genel Çerçeve de Uzlaşma Kavramı

Uzlaşma; bir konuda uyuşma, mutabakata varma, konsensüs anlamlarında⁸⁰kullanılmakla birlikte, vergi hukukundaki anlamı ise, idare ile vergi yükümlüsü yada borçlusunun aralarında doğmuş ya da doğacak olan uyuşmazlıkları karşılıklı ödün vermek suretiyle gidermek üzere anlaşmalarıdır.⁸¹

Uzlaşma müessesesi ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar konusunda vergi yargısına başvurulmaksızın mükellef ile vergi idaresinin anlaşması sağlanırken kamu alacağının tahsilatı da hızlandırılmış olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi mükellefe tanınan bir hak olduğundan bu hakkı kullanıp kullanmamak mükellefin tercihinine bağlıdır. İsterse bu hakkı kullanıp uyuşmazlığı idari aşamada çözerek yargı yoluna gitmez isterse de uzlaşma müessesesinden hiç yararlanmayarak direkt yargı yoluna gitmeyi tercih edebilir. Bu bakımdan uzlaşma kurumu mükellef açısından yargı yoluna başvurmadan tüketilmesi gerekli zorunlu yollardan birisi değildir.

B. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişim Süreci

213 sayılı Kanun'un Ek 1 ve 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesi, Türk vergi sistemine ilk kez 1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı Kanun ile getirilmiştir.

⁸⁰ Türk Dil Kurumu sözlüğü, www.tdk.gov.tr, (29.12.2019)

⁸¹ CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayn., 2.Baskı, 2006, s:260

Uzlaşma müessesesinin getirilmesi gerekçesi 205 sayılı Kanun'un gerekçesinde; *“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 işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.”*⁸² şeklinde belirtilmiştir. 1986 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 11'inci madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi getirilmiş, 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile de esaslı değişikliğe gidilmiştir.

4369 sayılı Kanun ile;⁸³

- Ek madde 2, 3, 4, 5. maddeler yürürlükten kaldırılmış, Ek madde 1'in de kapsamı genişletilmiştir.
- Vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmış ve sadece vergi aslında uzlaşılabilirliği belirlenmiştir.
- Kısmi uzlaşma hakkı getirilmiştir.
- Uzlaşma görüşmeleri sırasında mali müşavir ve meslek odası temsilcisi bulundurulabilme imkanı getirilmiştir.
- Uzlaşma sırasında idarenin teklif ettiği miktarlar bakımından mükellefe düşünme ve değerlendirme süresi tanınmıştır.

Bu değişikliklerin yanı sıra 1999 tarihli ve 4444 sayılı kanun ile bir takım değişiklikler yapılarak re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında uzlaşmaya başvurulabilme imkanı getirilmiştir. Üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezalı tarhiyatlar ise uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.⁸⁴

Uzlaşma müessesesi ile ilgili yapılan son değişiklik ise 21.03.2018 tarihinde kabul edilen 7103 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu Kanunun 15'inci

⁸² YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s:84

⁸³ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:128

⁸⁴ KIZILOL, KIZILOL, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:107

maddesi ile 213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde değişiklik yapılarak özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Bu düzenleme ile artık uzlaşmaya sadece vergi zıyaı cezaları için başvurulabilecektir. Fakat bu değişikliğin Kanun'un yayım tarihi olan 27/3/2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere uygulanacağı kanunda belirtilmiştir.

C. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği

Uzlaşma, tarh edilen vergilere ilişkin olarak vergi alacaklısı ve mükellefi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları yargı organlarına intikal ettirmeden ortadan kaldıran bir müessesedir. Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği hakkında ise doktrinde tartışmalar bulunmakla birlikte, uzlaşmanın idari işlem, sulh akdi, idari sözleşme olduğunu savunanlar vardır. Nitekim; Candan uzlaşmayı sulh akdine benzetirken,⁸⁵ Öncel- Kumrulu- Çağan uzlaşma müessesesinin bir tür idari sözleşme niteliğinde⁸⁶ olduğunu belirtmiştir.

İdari sözleşmedir şeklinde nitelendiren görüşe göre; mükellef ve idare ödenmesi gereken vergi konusunda sözleşme imzalamaktadır. Fakat bu durumda idari sözleşme özelliklerinden olan idarenin üstünlüğü ilkesi gereği idare mükellef karşısında üstün konumda bulunabilecektir. Nitekim uzlaşmada mükellefin ödeyeceği miktar hakkında son kararı verecek olan taraf idare olacaktır.

Uzlaşma müessesesi incelendiğinde, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda VUK'un Ek 7'nci maddesi uyarınca taraflarca vergi mahkemeleri nezdinde dava açılabilecektir. Uzlaşmanın karşılıklı irade beyanlarının uyuşması sonucunda oluşması sebebi ile "idari sözleşme" olduğu düşünölebilirse de, uzlaşma bundan da farklıdır.

Çünkü; bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için, kamu kuruluşları tarafından idare hukuku kurallarına dayanılarak yapılan sözleşme olması

⁸⁵ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:260

⁸⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s:175

gerekmektedir.⁸⁷ Ayrıca; idareye özel hukuk alanında tanınan yetkilerden daha üstün yetkiler tanınmakla birlikte sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili de olması gerekmektedir.

İdari sözleşmenin özel hukuk sözleşmesinden farkı ise kısaca şunlardır;⁸⁸

- Özel hukuk sözleşmelerinde irade serbestisi var iken idari sözleşmelerde, yasalarla belirlenen kurallar idareye kısıtlı irade serbestisi tanımıştır.
- Özel hukuk sözleşmelerinde taraflar eşit konumda iken idari sözleşmede ise, idareye bazı üstünlükler ayrıcalıklar tanınmıştır.
- Özel hukuk sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar adli yargı mercilerince; idari sözleşmeler neticesinde doğan uyuşmazlıklar ise idari yargı mercilerince çözülecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde; uzlaşma, kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili olmadığı gibi uzlaşmada, idareye özel hukuk yetkilerini aşan bir yetki de verilmemektedir.

Uzlaşma müessesesi, uzlaşan taraflardan birinin idare olması dışında idari sözleşmeler ile başkaca benzerliği bulunmamaktadır.⁸⁹ Uzlaşma idarenin özel hukuk sözleşmelerine tam olarak benzememektedir. Çünkü; idarenin özel hukuk sözleşmelerinde özel hukuk hükümleri uygulanır iken, uzlaşmada kamu hukukunun bir dalı olan Vergi Hukuku kuralları uygulanmaktadır.

Sulh akdi olduğu yönündeki görüşe göre ise; sulh, barış anlamına gelmekle birlikte sulhe ilişkin düzenlemeye HMK'nın 313'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddeye göre bakılmakta olan bir davada tarafların aralarındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla mahkeme huzurundaki yapmış olduğu sözleşme sulh olarak tanımlanmakla birlikte sulhun ancak tarafların üzerinde serbest iradelerinin etkin olabildiği davalarda yapılabileceği de hüküm

⁸⁷ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut, *İdare Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Turhan Kitbv., Cilt 1, 2001, s. 454

⁸⁸ GÖZÜBÜYÜK, TAN, *İdare Hukuku Genel Esaslar*, s:455

⁸⁹ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:260

altına alınmıştır. Ayrıca sulhun etkisini düzenleyen HMK 315'inci maddeye göre de sulhun ilgili davayı sona erdireceği ve kesin hüküm gibi sonuç doğuracağı da açıktır.

Söz konusu düzenlemeler de değerlendirildiğinde uzlaşmaya varılması halinde uyuşmazlık da sona erdiğinden ve her iki tarafta uzlaşılan miktar yönünden yargı yoluna başvuramayacağından bu yönlerden sulh ile uzlaşma birbirine benzemektedir. Bu benzerliklerin yanında sulh medeni yargılama kurumuna ilişkin bir müessese iken uzlaşma kamu hukuku içerisinde yer almaktadır. Öte yandan uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerden uzlaşma görüşmeleri sırasında idarenin daha fazla haklara sahip olması onu mükellef karşısında daha üstün konumda tutmakta bu da uzlaşmanın sulh akdi olduğu görüşüne aykırı düşmektedir.⁹⁰

Yukarıda yapılan değerlendirmeler neticesinde; uzlaşmanın ne idari sözleşme ne de tam olarak sulh akdi olduğu söylenebilir. Uzlaşma müessesesi kendine özgü özellikleri olan bir sözleşme olarak nitelendirilebilir.

II. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA UZLAŞMA TÜRLERİ

Vergi hukukunda, uzlaşma müessesesi VUK. md.376'dan sonra gelen Ek 1-12'nci maddeleri arasında yer almakla birlikte, Türk vergi sisteminde uzlaşma, iki şekilde düzenlenmiştir.

1963 yılında Türk hukuk sistemine giren tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin ardından, 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla VUK Ek madde 11 ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi de Türk vergi sistemine girmiştir.

A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Süreci

Tarhiyat öncesi uzlaşma kavramı, Vergi Usul Kanunu'na eklenmiş olan Ek 11'inci maddede düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile mükellef hakkında yapılan vergi incelemeleri neticesinde tarh edilecek vergi, resim, harçlar ve kesilecek cezalar kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün hale getirilmiştir.

⁹⁰ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:135-136

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin uygulamanın nasıl yapılacağına dair düzenlemelere ise 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”nde yer verilmiştir.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi idaresi ile mükellef arasında henüz uyuşmazlık doğmamıştır ancak bu uyuşmazlığın doğmasına muhtemel gözle bakılmaktadır. İşte tarhiyat öncesi uzlaşma, tarafların ortaya çıkacak bu olası uyuşmazlıkları anlaşma yoluyla çözümlemeleridir.⁹¹ Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükellefler hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda re'sen ya da ikmalen bir vergi tarhiyatı yapılmadan önce, tarafların, tarh edilecek vergilerle kesilecek ceza tutarı üzerinde karşılıklı anlaşmasıdır.⁹²

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturan hususlar VUK Ek 11/1 maddesinde; “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin Tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde ise, Yönetmelikte bahsedilen verginin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları ifade ettiği belirtilerek tarhiyat öncesi uzlaşmanın Maliye Bakanlığı'nın yetkisinde olan vergi, resim ve harçlar için geçerli olduğu, bunların dışında örneğin belediye vergi, resim ve harçları için geçerli olmadığı sonucuna varılmaktadır.

213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemesi sonucunda re'sen veya ikmalen tarh edilen bir verginin

⁹¹ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:377

⁹² KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:220

olması gerekmektedir. Bu kapsamda incelemeye dayalı olmayan vergi ve bunlara bağlı cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaz.⁹³ Tarhiyat öncesi uzlaşma için öngörülen bu şart ise daha basit bir denetim yoluyla ortaya çıkarılan kabahatlerde uzlaşma yoluna başvurulamaması sonucunu doğuracağı bu durumun da eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacağı şeklinde eleştirilmektedir.⁹⁴

İdarece ve takdir komisyonunca belirlenen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlar, belediye ve il özel idareleri ile gümrük idareleri tarafından yapılan tarhiyatlar, pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilecek cezalar ile verilen beyannameye istinaden kesilecek cezalar da tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu yapılamazlar.⁹⁵ Bu bakımdan uzlaşma yalnızca Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen idari işlemler için mümkün olmakla birlikte ceza hukukunun konusunu oluşturan kaçakçılık suçu da uzlaşma kurumunun kapsamında değildir.⁹⁶

213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde 21.03.2018 tarihinde kabul edilen 7103 sayılı Kanun ile önemli bir değişiklik yapılmıştır. Söz konusu maddenin 7103 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde *“vergilerle kesilecek cezalarda”* ibaresi yer alırken bu ibare, 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle *“vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında”* şeklinde değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi ziyai cezalarına ek olarak özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları da konu edilebilirken, değişiklikle birlikte özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılarak yalnızca belirtilen vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bırakılmıştır.

Bu halde tarhiyat öncesi uzlaşmaya yalnızca;

⁹³ İRTEŞ GÜLŞEN, Meltem, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu*, Gece Akademi Yay.,2019, s:70

⁹⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, *“Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma”*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, C:25, S:2, s:323, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/bfd/article/view/5000008464>, (20.09.2019)

⁹⁵ TEKİN, Ahmet, CAN AVŞAR, Gülnihal, *“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”*, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), 2019, C:6, S:5, s:509, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/asead/issue/45617/565173>, (20.09.2019)

⁹⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, *“Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma”*, s:317

- Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile
- Bu vergilere bağılı olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları konu edilebilecektir.

7103 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle birlikte tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar ise şunlardır:

- Vergi incelemesi sonucunda 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verildiğinin tespiti sonucunda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile söz konusu suç ve cezalara iştirak nedeniyle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ile kesilecek cezalar,
- Vergi incelemesine yetkili olmayanlarca yapılan tespitlere göre tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar,
- Özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları,
- VUK’un 344’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına göre kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri nedeniyle re’sen tarh edilen vergi ve %50 oranında kesilecek vergi ziyayı cezası tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez.

Bahsedilen değişiklik ise Kanun’un yürürlüğe girdiği 27/03/2018 tarihinden önce uzlaşma talep edenleri kapsamamakla birlikte değişiklikle beraber bu tarihten sonra artık özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamayacaktır.

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”nin Kapsam başlıklı 2’nci maddesinde ise, Yönetmelik kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçların ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının gireceği düzenlenmiştir.

Yönetmelikte yer alan ve yürürlükte olan bu düzenlemeden, 7103 sayılı Kanun’la 213 sayılı Kanunun Ek madde 11’inci maddesinde kanun değişikliği ile beraber usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmasına rağmen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde gerekli değişiklik

ve güncellemelerin ise henüz yapılmadığı ve eski halini koruduğu görülmektedir. Bu durum Tarhiyat ncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin ilgili maddesini kanuna aykırı hale getirmiştir. Yönetmeliklerin ise üst norm hükümlerine aykırı olamayacağı tabiidir. Bu müesseselerin daha etkin ve verimli işleyebilmesi için Yönetmeliğin kapsam maddesinde biran önce değişiklik yapılarak kanuna uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

2. Tarhiyat ncesi Uzlaşmanın Yapılması

a. Uzlaşma Talebi ve Süresi

i. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma müessesesinin ortaya çıkabilmesi için mükellefin talebinin olması ya da inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmiş olması gerekmektedir.⁹⁷

Uzlaşma talebine ilişkin düzenlemeye Yönetmeliğin 8'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu; mükellefler, noterden verilen vekaletname ile mükellefi temsil eden kişiler, kısıtlı ve çocuklarda ise bu kişilerin kanuni temsilcileri ve tüzel kişilerde bunların yetkili temsilcileri tarafından uzlaşma talebinde bulunulabilecektir.⁹⁸ Uzlaşma başvurusu, vergi incelemesini yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yazılı şekilde başvurularak yapılabilereği gibi vergi incelemesi esnasında uzlaşma talebinde de bulunulabilir. Bu durumda inceleme tutanağında mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunduğuna ilişkin ibareye yer verilir ve bu ibare merciine yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Danıştay 3. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına, emtia alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirdiği yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2007 yılı Nisan ve Mayıs dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyat cezalı Katma Değer Vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu*

⁹⁷ şENYüZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:306

⁹⁸ DOğAN, Bahadır Sazak, *“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada zm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”*, Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve Araştırmalar Dergisi, 2018, C:1, S:1, s:51, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/artuklu/issue/40681/478302>, (20.09.2019)

353.maddesinin 1.bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada; uzlaşmaya davet yazısının 12/11/2012 tarihinde A'ya tebliğ edildiği A'nın ise 29/08/2012 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketteki hisselerini devrederek ortaklıktan ve şirket kanuni temsilciliğinden ayrıldığı ve bu hususun 06/09/2012 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak üçüncü kişilere duyurulduğu anlaşıldığından, 03/12/2012 tarihinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine yetkisiz olarak katıldığının anlaşıldığı, şirketle herhangi bir ilişkisi kalmayan yetkisiz kişiyle yapılan uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda tutanak düzenlenmesi üzerine, davacı şirket adına tarhiyat yapılmasının ise Kanunun amacına aykırı olduğu gibi vergi incelemesiyle tespit edilen matrah üzerinden tarh edilecek vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın, söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına" karar vermiştir.⁹⁹ Benzer şekilde Danıştay 9. Dairesi de; "Davacı adına, 30/11/2015 tarih ve 881 sayılı tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının 2010/Ocak-Aralık dönemlerine ait katma değer vergilerine ilişkin kısmı ile bu tutanağa göre aynı dönemler için tahakkuk ettirilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davada; dava konusu 30.11.2015 tarih ve 881 sayılı tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte tutanakta imzası bulunan A'nın davacı şirketi temsil yetkisine haiz olmadığına açık olduğu, davacı şirketi temsil yetkisine haiz olmayan şahıs tarafından imzalanarak düzenlenen dava konusu uzlaşma tutanağının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği hükümlerine uygun bir şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığından, dava konusu tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağında hukuka uyarlık bulunmadığı gibi dava konusu uzlaşma tutanağının hukuka aykırı bulunması nedeniyle, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığından bahisle davacı adına tahakkuk ettirilen vergi ziyai cezalı Katma Değer Vergilerinin dayanağı kalmadığından, dava konusu 2010/1 ila 12 dönemlerine ait vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde de hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren" ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.¹⁰⁰

⁹⁹ Danıştay 3. D., 12/11/2019, E:2019/2957, K:2019/6226

¹⁰⁰ Danıştay 9. D., 14/12/2018, E:2016/20422, K:2018/10055

ii. Uzlaşma Talep Süresi

Uzlaşma talep süresi uzlaşmaya kimin başvurduğuna göre değişmektedir;¹⁰¹

- Uzlaşma talebinde bulunan mükellef ise; incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi uyarınca, mükellefin bilgisi dışında ve harici bilgilerle yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükellefi uzlaşmaya davet eden vergi inceleme elemanı ise; Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.
- İncelemenin sonuçlandığı tarihte ise tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az kalmış olması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, hazırlanan vergi inceleme raporu uyarınca belirlenen vergi ve cezaların tarh edilmesini önlemektedir.

Danıştay 4. Dairesi verdiği bir Kararda; *“Davacı adına, 2010/7, 8, 9, 10 dönemleri vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarına ilişkin olarak düzenlenen 2013111313506/7, 8, 9, 10 sayılı ihbarnamelerin iptali istemiyle açılan davada; davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporlarına ekli tutanağın 15. maddesinde davacının tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin tutanak altına alındığı, 13/11/2013 tarihinde dava konusu ihbarnamelerin tanzim edildiği, 27/11/2013 tarihinde davacının tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edildiği, bu durumda davacının uzlaşma talebi olmasına rağmen uzlaşma gününden önce dava konusu ihbarnamelerin düzenlendiği, dolayısıyla düzenlenen ihbarnamelerde hukuka uyarlık*

¹⁰¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 2016, s:360

*bulunmadığı sonucuna varılarak davanın kabulüne karar veren” ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.*¹⁰²

b. Uzlaşma Gününün Tespiti

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesinde mükellefin uzlaşma talebinin olması halinde inceleme elemanının yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile görüşerek uzlaşma gününü belirleyeceği, bunun üzerine bir uzlaşma gününün belirleneceği ve belirlenen bu gün ve saatin uzlaşma gününden en az on beş gün önce bir yazı ile mükellefe bildirileceği düzenlenmiştir. (TÖUY m:10)

Burada uzlaşma gün ve saatini idare belirlemektedir ve uzlaşma gününden minimum 15 gün önce olması gerekmektedir.

Danıştay 3. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına, daire satışlarından elde ettiği hasılatı karşılığında fatura düzenlemediği yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak, Temmuz ila Ağustos 2013 dönemleri için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada;tarhiyat öncesi uzlaşma davetine ilişkin 30/06/2015 tarih ve 8862 sayılı yazının davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği, dolayısıyla davacının tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı yönünde iradesini ortaya koyamadığı, davalı idare tarafından tarhiyat öncesi talebin olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulmadan kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, davanın kabulüne karar veren”* ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.¹⁰³ Benzer şekilde Danıştay 9. Dairesi de; *“Davacı şirket adına, 2010/Kasım dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; davacı şirketin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olması nedeniyle, davalı idarece davacıya uzlaşmaya davet yazısı gönderildiği, ancak söz konusu yazının tebliğ edilemediğinden bahisle, 05/08/2014 tarih ve 497 sayılı Temin Edilemedi Tutanağının düzenlendiği, fakat uzlaşmaya davet yazısına ilişkin tebliğ alındıları incelendiğinde, davacı kurumun bilinen adresi olan ...Karşıyaka/İzmir*

¹⁰² Danıştay 4. D., 16/09/2019, E:2016/6408, K:2019/5363

¹⁰³ Danıştay 3. D., 27/06/2019, E:2016/13917, K:2019/4602

adresine, 06/06/2014 ve 12/06/2014 tarihlerinde gidildiği ve dağıtım saatlerinde sürekli kapalı olduğu şerhiyle yazının, merciine iade edildiği, şirket yetkilisi A'nın ikamet adresine yapılan tebligatın daNo.lu sokak yoktur şerhiyle iade edildiği görülmüş ise de, tebliğ alındıklarının, Vergi Usul Kanunu'nun 102. maddesinde düzenlenen hükümlere uyulmadan düzenlendiği anlaşıldığından, usulsüz yapılan tebligat nedeniyle, uzlaşma hakkı elinden alınmış olan davacı şirket adına, sonraki aşamaya geçilip vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren” ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.¹⁰⁴

c. Uzlaşmaya Davet

Bazı durumlarda yani mükelleflerin bilgisi dahilinde olmadan yapılan incelemelerde vergi inceleme elemanı da mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Bu durumda inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeden, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce muhataba bildirir. Yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporun bir örneği de davet yazısına eklenir. (TÖUY m:11)

Danıştay 3. Dairesi bir kararında; “Davacı şirket adına, özel tüketim vergisine bağlı olarak 2003 yılının Nisan, Temmuz ila Aralık dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, davacının inceleme tutanağında tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olduğu, tarhiyat öncesi uzlaşma talebiyle ilgili olarak bir işlem yapıp yapılmadığının davalı idareden sorulmasına rağmen davalı idarece verilen cevapta, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olduğuna veya temin edilemediğine ilişkin bir bilgi ve belgeye rastlanmadığı belirtildiğinden, davacının, talebi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilmeksizin yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulü yönünde verilen kararı hukuka uygun görerek onamıştır.”¹⁰⁵

¹⁰⁴ Danıştay 9. D., 19/09/2019, E:2016/13070, K:2019/3861

¹⁰⁵ Danıştay 3. D., 17/12/2018, E:2018/5546, K:2018/7694

Yukarıdaki Kararda da bahsedildiği üzere, mükelleflere Kanun tarafından sağlanan tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma gibi bir hakkın, vergi idarelerince mükelleflerin uzlaşmaya davet edilmeksizin ellerinden alınması ve devamında da uzlaşma talebi yok sayılırcasına haklarında tarhiyat yapılması, tarhiyatı hukuka aykırı kılan bir durum olarak kabul edilmelidir.

d. Uzlaşma Davetine Uyulmaması

TÖUY'nin 12'nci maddesine göre; *“Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.”* Bu şekilde tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı da ortadan kalkar.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef ise ve uzlaşma için belirlenen günden önce yazılı olarak bu talebinden vazgeçebilir. Talep inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime iletilir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir ve mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir.

Danıştay 9. Dairesi bir kararında; *“Davacı şirketin, 20/05/2015 tarihinde yapılması öngörülen tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinden vazgeçmesi sebebiyle hakkında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12/3. maddesi gereğince işlem yapılması talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin 20/05/2015 tarih ve 1254 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davada;hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarıyla adına tarh edilmesi ve kesilmesi önerilen vergi ve cezalara karşı tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan davacı şirket tarafından, söz konusu uzlaşma talebinden vazgeçilebilmesi için, bu hususta davalı idareye yazılı biçimde yapılacak olan başvurunun uzlaşmanın yapılacağı 20.05.2015 tarihinden önceki bir tarihte yapılması gerektiğinden, uzlaşmanın yapılacağı günde yapılan mezkur başvurunun reddi yolunda tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık*

görülmeyişi gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹⁰⁶

TÖUY’nin 12/3’üncü maddesinde düzenlendiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, bu talebinden vazgeçmek istiyor ise uzlaşma talebinden vazgeçtiğine ilişkin dilekçeyi ilgili yerlere verebilir. Fakat bu dilekçenin yukarıdaki kararda bahsedildiği üzere uzlaşma gününden önce verilmesi gerekmektedir. Bu durumda mükellef hiç uzlaşmaya başvurmamış gibi işlem yapılır.

e. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu olan ve tarhı/kesilmesi önerilen vergi-ceza miktarı, düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Eğer ki uzlaşma günü 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmiş ise, inceleme raporunun bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Burada uzlaşma talebinin işleme konulabilmesinin şartı ise, uzlaşma talebinin ve mükellef hakkında düzenlenecek inceleme raporunun incelemeyi yapan tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna gönderilmiş olmasıdır. Aksi takdirde uzlaşma yapılamaz.(TÖUY m:13)

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Komisyonların oluşturulması ile ilgili düzenlemeler Yönetmelikte yer almaktadır. Yönetmelik tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılmasında uzlaşma komisyonlarını yetkili kılmakla, bu komisyona mükellef hakkında inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanı katılamayacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri esnasında vergi idaresini temsil ederek vergi idaresi adına hareket etmektedirler. Bu komisyonlar Vergi yükümlüsü ise komisyonun karşısında yer almaktadır.

¹⁰⁶ Danıştay 9. D., 11/10/2018, E:2015/15356, K:2018/6198

Yönetmelikte tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları için üç oluşum biçimi yer almaktadır. Bunlardan ikisi vergi incelemesini yapan inceleme elemanına unvan ve statüsüne bağlı olarak belirlenmekte, üçüncüsü ise bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalar için kabul edilmektedir. Vergi müfettişleri ile incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılan incelemeler için ayrı komisyonlar oluşturulmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır.¹⁰⁷

Yönetmeliğin 5'inci maddesinde vergi müfettişleri tarafından yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların nasıl oluşturulacağına değinilmiştir. Düzenlemeye göre uzlaşma komisyonu Bakanlık tarafından belirlenecek ve biri başkan, üç vergi müfettişinden oluşacaktır. İncelemeyi yapan müfettiş bu komisyona üye olamayacaktır. Yine Yönetmeliğin 6'ncı maddesine göre de; incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde uzlaşma komisyonu; bir başkan ve vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya vergi denetmenlerinden oluşmaktadır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde ise uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya temsil edeceği grup müdürünün başkanlığında, üç kişiden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde, vergi dairesi başkanı tarafından başka bir komisyon üyesi belirlenir.

Komisyonlar üç kişiden oluşmakla birlikte incelemeyi yapanlar, komisyona üye olamazlar. Fakat bu kişiler incelemeye ilişkin bazı açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantısına katılabilirler. (TÖUY m:6) Ayrıca mükellefin istemesi durumunda görüşmeler sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu da bulundurulabilir. Bu kişiler, düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar sadece uzlaşma görüşmelerinde görüş açıklayabilirler. (TÖUY m:15)

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımı ile toplanmakla birlikte üyelerin tamamının katılamaması durumunda katılamayan üyenin yerine yenisi seçilir. Uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra;

¹⁰⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s:733

- ❖ Mükellefin mücbir bir sebeple toplantıya katılamaması veya
- ❖ Komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması

durumlarında uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek bir başka tarihe ertelenebilecektir. (TÖUY m:14)

4. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine çağrılması sonucunda;

- Uzlaşma temin edilemeyebilir,
- Uzlaşmaya varılabilir ya da
- Uzlaşmaya varılamayabilir.

Her üç durumda da komisyon tarafından tutanak düzenlenmek zorundadır.¹⁰⁸

Bu üç sonuç dışında mükellefin uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşma talebinde bulunması veya mükellefin yetkisiz uzlaşma komisyonuna başvurması durumunda ise uzlaşma başvurusunun incelenmeksizin reddine karar verilebilir.¹⁰⁹

a. Uzlaşmaya Varılması

Uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşma sağlanması durumunda düzenlenen tutanak komisyon başkanı, üyeler ve mükellef tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir örneği ilgiliye hemen verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, ilgili vergi dairesine gönderilir. (TÖUY m:16/1)

“Uzlaşma tutanağında;

¹⁰⁸ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:412

¹⁰⁹ ÜREL, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s:942

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gibi açıklamalar gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.” (TÖUY m:16/2)

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; “*Davacının 21/05/2014 tarihinde uzlaşmaya varılması üzerine, uzlaşma tutanağının usulsüz olduğu gerekçesiyle davalı idareye yaptığı 31/12/2014 tarihli itiraz başvurusunun reddine ilişkin 07/01/2015 tarih ve 243 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davada;.....davacının uzlaşma toplantısından haberdar olarak toplantıya iştirak ettiği, düzenlenen tutanağın uzlaşmanın vaki olmadığı, bir başka deyişle davacı tarafından kabul edilmediği yönünde bir kayıt içermediği, ek olarak davacının iradesini yansıtmayan bir tutanağı imzalamak suretiyle teslim almasının hayatın olağan akışına aykırı olduğu, tutanağın incelenmesinden imza ve teslime ilişkin alt alta yer alan kısımların hangisinin imza hangisinin teslime ilişkin olduğu yönünde bir ayrıma gidilmediği kaldı ki tutanağın en altında dairede teslim aldığına dair davacı beyanı ile birlikte imzasının bulunduğu, ilgili imzanın salt teslime ilişkin olmadığı ve davacının uzlaşmanın vaki olduğuna yönelik iradesini yansıttığının açık olduğu, matrah farkı kısmının boş bırakılmasının ise şekli olduğu ve esasa etki etmediği, buna göre de, tarhiyattan önce uzlaşmaya varıldığı, bu hususun usulüne uygun olarak düzenlenmiş tutanakla kayıt altına alındığı ve Kanun'un amir hükmü gereği uzlaşılan husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı açık olduğundan, davalı idarenin , uzlaşma tutanağının usulsüz olduğu gerekçesiyle yapılan itiraz başvurusunun reddine ilişkin olarak tesis ettiği işlemde hukuka aykırılık bulunmadığına” karar vermiştir.¹¹⁰*

¹¹⁰ Danıştay 4.D., 09/12/2019, E:2019/4187, K:2019/8483

b. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

- ✓ Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi,
- ✓ Uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması,
- ✓ Bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi

durumlarından birinin gerçekleşmesi durumunda ise, uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşma temin edilememesi durumunda komisyon tarafından bu durumu belirten tutanağın bir nüshası hazır bulunan mükellefe ve vergi incelemesi yapana, komisyonda tebliğ edilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tebliği almaktan kaçınması halinde, bu husus tutanakta belirtilir. Tutanağın bir örneği mükellefe posta ile gönderilir iken bir örneği de inceleme yapana verilir.(TÖUY m:16/3)

c. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise uzlaşmanın temin edilememiş sayılması halinde olduğu gibi aynı sonuçlar ortaya çıkmakla birlikte düzenlenen tutanaklar açısından farklı olarak, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda düzenlenen tutanak mükellef tarafından da imzalanır.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu, uzlaşma tutanağında veya düzenlenecek olan inceleme raporunda belirtilir. Uzlaşmanın sağlanamadığı raporla birlikte gönderilecek bir yazı ile vergi dairesine bildirilebileceği gibi, uzlaşma tutanağının bir örneğinin rapora eklenmesi suretiyle de yapılabilir. (TÖUY m:16/4)

Bu aşamada, düzenlenen vergi inceleme raporu esas alınarak mükellef hakkında vergi tarh edilerek ceza kesme işlemi yapılır ve tarhiyata ilişkin ihbarname VUK’da belirtilen tebliğ esasları çerçevesinde mükellefe tebliğ edilir.

Burada tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması ya da uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin

tutanaklar 2577 sayılı Kanun (İYUK) anlamında kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığından dava konusu edilmesi mümkün değildir.¹¹¹

Nitekim Danıştay 3. Dairesi bir kararında; “Davacının, hakkında yapılan inceleme neticesinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarında tarhi önerilen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine düzenlenen 03/12/2014 tarih ve 655 sayılı uzlaşma vaki olmadı tutanağının iptali istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, davacı tarafından talep edilen tarhiyat öncesi uzlaşmanın, yasal düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapıldığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin kararını, kesin ve yürütülmesi gereken işlemlere ilişkin olarak gerekli açıklamalara yer verdikten sonra, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın düzenlenmesi sonrası mükelleflerin ancak tutanakta yer alan vergi ve cezaları dava konusu edebileceği, söz konusu tutanağın ise tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün olmadığından, ortada idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmadığı” gerekçesiyle, kararın gerekçesini değiştirerek onamıştır.¹¹²

Danıştay 3. Dairesi yine bir kararında; “Davacının geçmiş yıl karları, kar yedekleri ve enflasyon farkı hesabı tutarlarını sermayeye ilave ettiği, bu tutarı sermaye azaltımı yolu ile şirket ortaklarına dağıttığı yolunda saptamalar içeren vergi inceleme raporunda re'sen tarh edilmesi ve kesilmesi önerilen ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamadığı 30/10/2017 tarih ve 10 sayılı vaki olmadığı tutanağı ile imza altına alınan Ekim 2012 dönemine ilişkin gelir-stopaj vergisi ve vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; yazılı bildirimin amacı, ilgilileri işleminden haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğu,...tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle mükelleften aranacak vergi ve ceza belirlenmekte, dolayısıyla yazılı bildirimin amacının da gerçekleşmiş olduğu, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucu davacının hakkında yapılacak tarhiyatla ilgili bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacağı, bu nedenle, davacının hukuksal durumunu etkileyecek 30/10/2017

¹¹¹ GÜLTEKİN, Mustafa, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2016, S:7, s:602, <http://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229915>,(20.09.2019)

¹¹² Danıştay 3.D., 21/10/2019, E:2016/6857, K:2019/5746

tarih ve 10 sayılı uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanakta yer alan vergi ve cezaya karşı açılan davanın esası hakkında bir değerlendirme yapılarak karar verilmesi gerektiği” şeklinde hüküm kurmuş,¹¹³ Danıştay 4. Dairesi ise benzer nitelikli bir kararında; “Davacı adına, sahte fatura kullandığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden belirlenen ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta yer alan 2008/10,12 dönemlerine ilişkin tek kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi uyarınca kesilmesi önerilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada;uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda düzenlenen tutanak sonrası, vergi dairesince yapılan tarhiyat ve buna ilişkin tebliğ işlemi bulunmadığından, davacının hukuki durumunun bu aşamada etkilenmesi söz konusu olamaz. Diğer bir deyişle, ortada dava konusu edebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin varlığından söz edilemeyeceği,.....Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 15. maddesinin 8. fıkrası dikkate alındığında, uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda düzenlenecek tutanak sonrası vergi dairesince yapılacak tarhiyatın tebliğ edilmesi üzerine, vergi mükellefinin dava açma süresinin son gününe kadar başvurusu halinde başvuru tarihinde uzlaşmanın vaki olmuş sayılmasını sağlayacak bir hakkının bulunduğu, eğer mükellef bu imkandan yararlanırsa uzlaşmanın vaki olmuş sayılacağı ve tarhiyatın terkin edileceği, dolayısıyla, uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda düzenlenen tutanak üzerine tutanakta belirtilen vergi ve cezalara karşı açılan davada, henüz ihbarname düzenlenmediği gibi yapılan tarhiyatların dahi davacının uzlaşma şartlarını kabul etmesi halinde terkin edilme ihtimali göz önüne alındığında, uzlaşmanın vaki olmadığı yolundaki tutanakta belirtilen vergi ve cezalar konusunda vergi idaresince yürütülen idari prosedürün son aşamasının henüz tamamlanmadığı, bu durumda, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın doğrudan idari davaya konu edilmesine olanak bulunmadığı, kaldı ki, vergi idaresince, vergi incelemesinde noksanlık bulunduğu tespit edilmesi halinde, yeniden bir inceleme yapılabileceği gibi vergilendirmede hata yapıldığının anlaşılması halinde de yapılacak düzeltme ile tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarlarının da değişebileceği, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen tutanakta yer alan ve henüz tarh edilmemiş vergi ve kesilmemiş cezaların salt tutanakta yer alıyor olması, bu vergi ve cezalara herhangi bir kesinlik ve icrailik

¹¹³ Danıştay 3.D.,30/04/2019, E:2019/922, K:2019/2902

kazandırmadığı, farklı alternatiflerin ortaya çıkması halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda değişiklik olabileceğinden veya dava açma süresinin son günü uzlaşmaya varılabileceğinden, bu aşamada ortada idari davaya konu edebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığına” karar vermiştir.¹¹⁴

d. Kısmi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma mümkündür. Fakat mükellefin kısmi uzlaşma talebinin geçerli olabilmesi için tutanakta, inceleme raporundaki matrah farklarından hangileri için uzlaşma talep edildiği ve uzlaşılan kısmi vergi ve ceza miktarının belirtilmesi gerekmektedir. (TÖUY m:16/6)

Nitekim Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda; *“Davacı tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamaması sonucunda düzenlenen ihbarnamelerin tebliği üzerine komisyonun özel usulsüzlük cezasına ilişkin nihai teklifinin kabul edildiği bildirilerek, söz konusu tutar üzerinden işlem tesis edilmesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile yükümlülere kısmi uzlaşma talebinde bulunma olanağı tanınmasına karşın yönetmelikte de belirtildiği üzere bu talebin uzlaşma görüşmelerinde açıkça belirtilmiş olmasının gerektiği, uzlaşma görüşmelerine kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezalarının tamamı üzerinden başlanıldığı, uzlaşmanın sağlanamadığını duyuran 20/09/2013 tarihli uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta kısmi uzlaşma isteminden bahsedilmediğinden dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹¹⁵*

Kısmi uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları yönünden gerekli tarhiyatların yapılması gerekmektedir. Bu nedenle inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. (TÖUY m:16/7)

¹¹⁴ Danıştay 4. D., 14/11/2019, E:2016/4621, K:2019/7349

¹¹⁵ Danıştay 4. D., 04/12/2018, E:2014/7539, K:2018/12704

Uzlaşıl原因an matrah farkları yönünden mükellef, komisyonun teklif ettiği tutarı sonradan da kabul edebilir. Uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda belirtilerek uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderildiğinden, tarhiyatın yapılması halinde mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul edebilir. Bu durum, vergi dairesine verilen bir dilekçe ile talep edilir. Bu halde başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılarak oluşan yeni duruma göre işlem tesis edilir. (TÖUY m:16/8, 9)

5. Tutanağın Kesinliğı ve Dava Konusu Edilemeyeceğı

Uzlaşma tutanakları usulüne uygun tekemmül ettirilmekle kesinlik kazanırlar ve hukuki sonuç doğurabilmesi için de başka bir makamın onayına ihtiyaç duymazlar.¹¹⁶

Uzlaşma komisyonları vergi idaresinin temsilcisi konumunda olduklarından, uzlaşma görüşmeleri sonucundaki kararlar vergi idaresini bağlamaktadır.¹¹⁷

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen 213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; *“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.”* hükmü yer almıştır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğı'nin “Uzlaşmanın Kesinliğı ve Dava Konusu Edilemeyeceğı” başlıklı 17'nci maddesinde de, uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanaklarının kesin olduğı, gereğinin vergi dairelerince yerine getirileceğı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden, üzerinde uzlaşılan konular hakkında dava açılmayacağı sonucuna varılmakla, tutanakla tespit edilen her husus bu kapsamda

¹¹⁶ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:416

¹¹⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s:734

değerlendirilemeyecektir. Aksi düşünce idarenin Kanunla kendisine verilen yetkiyi aşması sonucunu doğuracaktır.¹¹⁸

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına, tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağına istinaden tahakkuk ettirilen vergi borcunun tahsili amacıyla düzenlenen 24/12/2014 tarih ve 2014/1 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından; tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, üzerinde uzlaşma sağlanan hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikayette bulunulamayacağından tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılan vergilerin ödeme süresi içinde ödenmemesi nedeniyle tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin olarak verilen kararı onamıştır.”*¹¹⁹

6. Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları

a. Vergi Dairesinin İşlemleri Üzerindeki Etkisi

Uzlaşmanın sağlanması halinde vergi dairesi vergi inceleme raporunda yazan matrah farkı üzerinden ya da yeniden inceleme yaparak tarh ve ceza kesme işlemleri tesisi yoluna gidemez. Uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarını esas alarak tarh ve ceza kesme işlemleri yapmak zorundadır.¹²⁰

Fakat aynı dönem aynı vergiye ilişkin olsa bile farklı gerekçelerle yapılan tarhiyatların biri hakkında uzlaşılması diğeri hakkında sonradan tarhiyat yapılmasına engel değildir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen; *“Davacı adına, 2011 yılına ilişkin olarak tarh edilen vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davada;.....uzlaşma tutanağı ile tespit edilen hususun kayıt dışı hasılataya ilişkin kurumlar vergisi tarhiyatından kaynaklandığı, dava konusu edilen tarhiyatın ise mahsup edilen katma değer vergisi iade alacağı tutarının değişmesinden kaynaklandığı, bu durumda, aynı veya farklı döneme ilişkin olmakla birlikte, farklı gerekçelerle gerçekleştirilen tarhiyatlardan biri hakkında uzlaşılması,*

¹¹⁸ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:417- 418

¹¹⁹ Danıştay 4.D., 18/10/2018, E:2015/7764, K:2018/9195

¹²⁰ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:419

sonradan başkaca nedenlere dayanılarak tarhiyat önerilmesine engel teşkil etmeyeceği”¹²¹ yönünde verilen karar ile aynı konuya temas edilmiştir.

b. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Hakları Üzerindeki Etkisi

Uzlaşmaya başvuran mükellefin idari dava açma ve 213 Sayılı Kanun’un 376’ncı maddesinde öngörülen indirim hakkı üzerinde etkisi vardır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşılan vergi/ vergi cezası hakkında herhangi bir mercie şikayet başvurusunda bulunulamayacağı gibi bu husus hakkında dava da açılmaz. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilen vergi ve vergi cezasından yalnızca biri hakkında uzlaşma sağlanmış ise uzlaşmaya varılamayan kısım hakkında bunu yasaklayan bir hüküm de olmadığından idari dava açılması mümkündür.

İndirim hakkı bakımından ise Yönetmeliğin 17’nci maddesinin son fıkrasında mükelleflerin uzlaşılan ceza hakkında 213 sayılı Kanun’un 376’ncı maddesi hükümlerinin uygulanmasını talep edemeyecekleri düzenlenmiştir.

Kanun’un uzlaşma ile ilgili hükümleri arasında uzlaşılan ceza hakkında indirim müessesesinden yararlanılamayacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte VUK 376’ncı maddesinde düzenlenen indirim müessesesinin niteliği ve özelliği gereği yönetmelikte belirtilen sonuca varılabilir.¹²²

7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ve 213 sayılı Kanun’un Ek-9’uncu maddesi birlikte değerlendirildiğinde ise, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamından çıkarıldığından artık mükellefler bu cezalar için cezada indirim müessesesinden yararlanabileceklerdir.

¹²¹ Danıştay 4. D., 25/12/2018, E:2015/3229, K:2018/15122

¹²² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:308

7. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları

Konuya ilişkin olarak 213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükelleflerin verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyecekleri düzenlenmiş, benzer düzenlemeye TÖUY'nin 18'inci maddesinde de yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere göre, mükelleflerin, uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması durumunda, tarh ve ceza kesme işlemlerinin tebliği sonrasında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuruları olanaksızdır.¹²³

Bahsedilen düzenlemeler uyarınca uzlaşmaya varılamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi, mükellefin veya ceza muhatabının tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı idari başvuru yoluna gitmesine veya indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunmasına engel değildir.

Bu durumda mükellef hakkında kesilen vergi ve cezalar hakkında yapılan uzlaşma başvurusu sonucunda cezalar hakkında uzlaşılması, uzlaşma sağlanamayan vergiler hakkında dava açılmasına engel midir? Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bu konuda önüne gelen bir uyuşmazlıkta; *“Kaçak akaryakıt satışı yapıldığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, davacı adi ortaklık adına Katma Değer Vergisi salınması; Katma Değer Vergisinden kaynaklanan vergi ziyai cezalarının ise ortaklık payları oranında ortaklar adına kesilmesi gerektiğinin belirtilmesi üzerine, adi ortaklığın vergiler yönünden, ortakların ise cezalar yönünden tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulundukları; adi ortaklık adına salınan vergilerle ilgili olarak uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlendiği, ortakların ise, cezalar üzerinde ayrı ayrı tarhiyat öncesi uzlaşmaya vardıkları, VUK Ek 11'inci maddede, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı kısıtlaması getirilmiş fakat tutanakla tespit edilmeyen ve üzerinde uzlaşılmayan vergilere karşı dava açılmasına engelleyen bir düzenlemeye yer verilmediği, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin olan*

¹²³ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s:739

Ek 7'nci maddenin sözü edilen düzenlemesinin ise tarhiyat öncesi uzlaşma yönünden uygulanmasına imkan bulunmadığına”¹²⁴ karar vererek, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin düzenlemenin yer aldığı Ek 7'nci maddenin parantez içi hükmünde yer alan “bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine dava açılmaz” ibaresinin tarhiyat öncesi uzlaşmada uygulanamayacağı kabul edilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmaya varılamaması hallerinde vergi dairesi tarafından inceleme raporunda önerilen matrah ya da matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemi yapılarak mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir. Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellefin söz konusu tarh işlemine karşı tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde, yetkili vergi Mahkemesi nezdinde dava açma hakkı vardır.¹²⁵

8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi (2014-2018)

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları hakkında değerlendirme yapılabilmesi için Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan ve son 5 yıl içerisindeki uzlaşma sonuçlarını istatistiki olarak gösteren faaliyet raporlarına aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 2.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2014)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşma Temin Edilemeyen	209.437.822	266.926.235
Uzlaşma Vaki Olmayan	364.784.934	446.138.358
Uzlaşmaya Giren	638.430.109	1.067.833.387
Uzlaşılan	529.738.390	60.234.417

Kaynak: VDK 2014 yılı faaliyet raporu

¹²⁴ Danıştay VDDK, 28.2.2018, E:2018/10, K:2018/97

¹²⁵ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:422

Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; tarhiyat öncesi uzlaşmaya görüşmeleri sonunda, 638.430.109-TL’lik vergi ve 1.067.833.387-TL’lik ceza uzlaşmaya girmiş ve 529.738.390-TL’lik vergi ve 60.234.417-TL’lik cezada uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 2.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2015)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan	973.203.569	138.749.157

Kaynak: VDK 2015 yılı faaliyet raporu

Tabloya göre: 2015 yılında Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; 1.103.763.758 TL’lik vergi ve 1.926.019.997 TL’lik ceza uzlaşmaya girmiş ve 973.203.569 TL’lik vergi ve 138.749.157 TL’lik cezada uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 2.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2016)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.229.895.556	1.860.131.645
Uzlaşma Temin Edilemeyen	213.272.699	287.844.099
Uzlaşma Vaki Olmayan	614.398.809	750.689.364
Uzlaşmaya Giren	402.224.048	821.598.182
Uzlaşılan	384.614.612	160.720.602

Kaynak: VDK 2016 yılı faaliyet raporu

Tabloya göre: 2016 yılında Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; 402.224.048 TL’lik vergi ve 821.598.182’lik ceza kısmı uzlaşmaya girmiş ve 384.614.612 TL’lik vergi ile 160.720.602TL’lik cezada uzlaşma sağlandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 2.4. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2017)

Tutanak türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	207.982.568	0	255.911.477	0
Vaki Olmadı	278.414.83	0	370.586.306	0
Kısmi Uzlaşıldı	2.559.897	393.490	3.073.089	171.562
Uzlaşıldı	310.277.324	303.157.667	578.816.017	115.228.926

Kaynak: VDK 2017 yılı faaliyet raporu

Tablo 2.4’e göre; 2017 yılında Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; 312.837.221 TL’lik vergi ve 581.889.106 TL’lik ceza uzlaşmaya girmiş ve tutarın 303.551.158 TL tutarındaki vergi ile 115.400.488 TL tutarındaki cezada uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 2.5. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları (2018)

Tutanak türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	177.627.090	0	220.902.310	0
Vaki Olmadı	306.586.834	0	417.723.402	0
Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570	189.507	1.817.424	70.684
Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	417.237.625	78.202.111

Kaynak: VDK 2018 yılı faaliyet raporu

Tablo 2.5’e göre; 2018 yılında Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717.071.698 TL tutarındaki vergiden 232.857.773 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225.035.135 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, uzlaşmaya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78.272.795 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

9. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi

Uzlaşmaya konu yapılan vergi ve cezada uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşma tutanağı düzenlenerek ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihe göre ödeme zamanları belirlenmiştir. Söz konusu tutanak vergi ve cezaların ödeme zamanından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise, kanuni ödeme zamanında; ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. (TÖUY m:19/1)

Ayrıca uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, 213 sayılı Kanun'un 112'nci maddesine göre gecikme faizi de hesaplanır.

Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda; *“Davacı şirket tarafından; 2011 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu ile 2011/12 dönemi için katma değer vergisi tarhiyatı önerilmesi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda düzenlenen tahakkuk fişinde yer alan gecikme faizinin kaldırılması talebi ile yapılan başvurunun reddine yönelik 15/05/2014 tarih ve 7342 sayılı işlem ile tahakkuk fişinin gecikme faizine ilişkin kısmının iptali ve ihtirazi kayıtlı ödenen gecikme faizinin yasal faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan davada; Davacı şirket hakkında 2011 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde ilişkili olduğuA.Ş.'ne transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç sağladığından bahisle cezalı katma değer vergisi tarhiyatı önerilmesi üzerine davacı şirket tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, 18/04/2014 tarihinde yapılan görüşme sonucu uzlaşmaya varıldığı ve uzlaşma tutanağı düzenlenip taraflarca imzalandığı, 30/04/2014 tarihinde uzlaşılan rakamlar üzerinden gecikme faizi uygulanarak tahakkuk fişleri düzenlendiği, davacı şirket tarafından 02/05/2014 tarihinde gecikme faizi hesaplanmaması gerektiğinden bahisle tahakkukların gecikme faizine ilişkin kısımlarının iptali istemiyle idareye başvurulduğu, başvurunun reddi üzerine söz konusu tutarın ihtirazi kayıt ile 15/05/2014 tarihinde ödendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3.fıkrasının (a) bendinde ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve*

tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağını belirttiği, (b) bendinin üçüncü alt bendinde; uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin; uzlaşılan vergi miktarına (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanacağını hükme bağlandığı, olayda ise hakkında cezalı vergi tarhiyatı önerilmesi üzerine davacı şirket tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunulduğu ve uzlaşmaya varıldığı dikkate alındığında, uzlaşılan tutar üzerinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmasında ve hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması talebinin reddi yönünde tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹²⁶

Danıştay 4. Dairesi de benzer bir kararında; “Davacı şirket tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşılan katma değer vergilerine, normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için tahakkuk ettirilip ihtirazi kayıtla ödenen gecikme faizinin iptali ile iadesi istemiyle açılan davada; davacı şirket adına 2010/1-12 dönemleri için tarh edilip, üzerinde uzlaşmaya varılan katma değer vergisinin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi gereğince gecikme faizi hesaplandığı, bu haliyle de uzlaşılan vergilerde kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanması Kanun gereği olduğundan dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹²⁷

¹²⁶ Danıştay 9. D., 12/09/2019, E:2015/5454, K:2019/3579

¹²⁷ Danıştay 4. D., 14/05/2019, E:2016/4408, K:2019/3625

Uzlaşılan tutarın zamanında ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır. Bu durumda ödenmeyen kısım için idare tarafından tahsilat işlemlerine başlanılacaktır.¹²⁸

Öte yandan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar için öngörülen tarh zaman aşımını durdurmaz.

B. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Süreci

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-9'uncu maddelerinde düzenlenen ve “uzlaşma” olarak belirtilen uzlaşma türüne “tarhiyat sonrası uzlaşma” denilmektedir. Bu şekilde adlandırılan müessese ile “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesinden ayırt edilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi 213 sayılı Kanun'un Ek madde 1'in 1'inci fıkrasında; *“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir...”* şeklinde düzenleme bulmuştur.

Aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise, uzlaşma komisyonlarının teşkili ve yetkileri uzlaşma başvurusu yapmaya yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın konusu ve şekli, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği

¹²⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s:308

hüküm altına alınmış ve bu hüküm gereğince de Bakanlık tarafından 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Uzlaşma Yönetmeliği” çıkarılmıştır.

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellef hakkında yapılan inceleme sonrasında vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce anlaşmaya varılarak ortadan kaldırılmasıdır.¹²⁹

Mükellef hakkında yapılan vergi incelemesinin başlangıç tarihinden, inceleme ile ilgili son tutanak imzalanana kadar yapılacak olan uzlaşmaya “tarhiyat öncesi uzlaşma” denilir iken; düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezanın mükellefe tebliğinden sonra yapılacak uzlaşmaya “tarhiyat sonrası uzlaşma” denilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta; tarhiyat öncesi uzlaşma mükellef ile vergi dairesi arasında herhangi bir uyuşmazlık doğmadan işletilir iken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi idaresi ile mükellef arasında doğmuş olan uyuşmazlığın pazarlık usulüyle giderilmesidir.¹³⁰

213 sayılı Kanun’un Ek madde 1’de uzlaşmaya hangi durum ve şartlarda başvurulabileceği düzenlenmiş olmakla benzer düzenlemeye Uzlaşma Yönetmeliği’nin kapsam başlıklı 2’nci maddesinde de yer verilmiş, ayrıca maddenin parantez içi hükmünde usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarının ve Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşmanın kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere göre, tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilecek hususlar ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen cezalardır. Bu nedenle uzlaşma yoluna başvurabilmenin ön şartı; verginin, re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilmiş olmasıdır. Diğer tarh usulleri ile

¹²⁹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s:741

¹³⁰ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:265

ortaya çıkarılmış veya beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerin ise tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında bulunmadığı söylenbilir.

Kanunda tarhiyat şekli bakımından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler uzlaşma kapsamına alınmış ise de Ek m.1’de bahsedildiğı üzere, VUK 359’uncu maddede düzenlenen ve kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen vergi zıyaı cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

359’uncu maddede yazılı fiiller ise şunlardır;

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

3) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

4) Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceğı belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak”, eylemleridir.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak açılan bir davada, Danıştay 9. Dairesi tarafından; *“Davacı adına, 2010-2012 yıllarına ait defter ve belgelerinin sahte fatura*

yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine yönelik olarak yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin 13.04.2015 tarih ve 417 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davada; davacı şirkete, 213 sayılı Yasanın 359. maddesinde yazılı fiileri işleyerek vergi ziyasına sebep olduğu iddiasıyla aynı Yasanın 341. ve 344/3. maddeleri uyarınca tarhiyatlara vergi ziyai cezası kesildiğinin anlaşıldığı, bu durumda olan mükelleflerin ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'u Ek-I.maddesi ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesiyle açıkça uzlaşma kapsamı dışında tutulduğu açık olduğundan davacının tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin idari işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.”¹³¹

05/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'un 28'inci maddesiyle Ek m:1'e, “370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç” ibaresi eklenerek 213 sayılı Kanun'a yeni giren izaha davet müessesesi uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası yönünden de istisnai bir düzenleme getirilmiştir.

Maddenin atıf yaptığı 370'inci maddenin (b) fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, “Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edileceği, mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği” belirtilmiştir.

¹³¹ Danıştay 9. D., 11/12/2019, E:2016/10921, K:2019/6852

Ek madde 1’de de yapılan değişiklik ile; kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflerin yukarıda belirtilen şartları sağlamaları halinde ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasının da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkarıldığı anlaşılmaktadır.

Yine tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının girip girmeyeceği konusunda Kanun metninde açık bir ifade yer almamakla birlikte Yönetmeliğin yukarıda bahsedilen 2’nci maddesinde açıkça düzenlendiği şekilde, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları ile VUK’un 344’üncü maddesinin 2’nci fıkrası gereğince üç kat vergi ziyai cezası kesilmiş tarhiyata dair vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Merkezi bütçe kapsamındaki vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceğini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına aittir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar için aynı yetki (İçişleri Bakanlığının görüşünün alınması koşuluyla) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na verilmiştir.

Uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezaların miktarı hakkında ise ne Kanunda ne de Uzlaşma Yönetmeliği’nde bir hüküm yer almamaktadır. Bu duruma ilişkin olarak Yönetmeliğin 5’inci maddesindeki düzenleme gereği uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık, (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) yetkili kılınmış, Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının ise genel tebliğler ile belirleneceği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı ise bu yetkisini çıkardığı 352, 356 ve 360 nolu VUK Genel Tebliğleri ile kullanmış ise de bu tebliğlerde verginin ya da cezanın ne kadarının uzlaşılacağına dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır.¹³²

¹³² KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:190

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması

a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen Uzlaşma Yönetmeliği, uzlaşmanın yapılabilmesini vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının başvuruda bulunması şartına bağlamıştır. Bu nedenle uzlaşma komisyonlarının tarafları re'sen uzlaşmaya davet etme yetkileri bulunmamaktadır.¹³³

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesi için bazı şartlar öngörülmüştür. Bu şartlardan biri yada birkaçının gerçekleşmemesi halinde uzlaşma talebi reddedilmektedir. Bu şartlar;¹³⁴

- Daha öncesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış olması, bulunulmuş ise de görüşmelere katılmaktan vazgeçilmiş olması,
- Uzlaşma başvurusunun tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmış olması,
- Kanunda belirtilen sebeplerden en az birinin gerçekleşmiş olmasıdır.

Kanunda yazılı sebepler ise Ek m:1'de belirtilmiştir. Buna göre;

- ✓ Mükellef tarafından, vergi ziyana neden olunmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığının iddia edilmesi,
- ✓ Yapılan tarhiyatta, VUK'un 369'uncu maddesinde belirtilen yanılma halinin mevcut olduğunun yükümlü veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- ✓ Yapılan tarhiyatta VUK anlamında vergi hataları veya bunun dışında her türlü maddi hatanın bulunması,
- ✓ Söz konusu olayda yargı kararlarıyla idarenin görüş farklılığı olduğunun ileri sürülmesi, bu sebeplerdendir.

Bu sebeplerden birinin ya da birkaçının gerçekleşmesi durumunda tarh ve/veya ceza kesme işlemi hakkında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir.

¹³³ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:303

¹³⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:312

Uzlaşma talebinde nasıl bulunulacağına ilişkin düzenlemelere Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde yer verilmiştir.

Düzenlemeye göre; uzlaşma talebi mükellefin bizzat kendisi veya noterde verilen, resmî vekâlete haiz vekili vasıtasıyla ve yazılı başvuru ile yapılabilecektir. Yönetmelikte vekaletnamenin yalnızca uzlaşma yapma yetkisi veren özel nitelikte olması koşulu belirtilmemiştir. Fakat özel hukuktaki sulh sözleşmeleri ile kıyaslandığından HMK 74'üncü maddede vekile açıkça yetki verilmemiş ise sulh olamayacağı belirtilerek sulh için özel yetki verilmesi aranmıştır. Sulh ve uzlaşma arasındaki benzerlikten dolayı vergi mükellefi veya ceza muhatabının da uzlaşmaya başvurabilmesi için muhatabın vekiline uzlaşmaya başvurulabileceğine ilişkin açık yetki vermiş olması gerekmektedir. Uzlaşma komisyonları yargı mercileri olmadığından vekilin avukat olma zorunluluğu da yoktur.¹³⁵

Uzlaşma talebinde bulunan tüzel kişi, küçük ya da tüzel kişiliği olmayan kuruluş ise bunlar adına uzlaşma talebi kanuni temsilcileri tarafından kullanılır.

Uzlaşmayı talep edebilecek taraflar bakımından burada tarhiyat öncesi uzlaşmaya göre farklılık bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak uzlaşma komisyonları talep olmadan mükellefleri uzlaşma görüşmelerine çağıramazlar. Yani tarhiyat sonrası uzlaşma yalnızca mükellefin isteği ile cereyan etmektedir.

Uzlaşma başvuru talebinin yazılı olması gerekmektedir. Dilekçede talebin içeriği net, anlaşılır olmalı ve dilekçe mükellef veya vekili tarafından imzalanmalıdır.

Dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ya da uzlaşmaya yetkili olan komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmek için görevli olan birimine verilir.

Sekreteryaya hizmetleri ise Yönetmeliğin 8'inci maddesinde belirtildiği üzere, vergi dairesi müdürlükleri, mal müdürlükleri, gelir müdürlükleri, ilgili grup müdürlükleri, Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

¹³⁵ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:305

b. Kısmi Uzlaşma Talebi

VUK Ek m.1/1’de belirtildiği şekilde, uzlaşma konusu yapılan verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi halinde, toplam matrah farkının yalnızca bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilecektir.

Yönetmeliğin 7/2 maddesinde “*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*” düzenlemesine yer verilmiştir.

Kanun ve Yönetmelik hükümleri değerlendirildiğinde; Yönetmelikte yer alan düzenlemenin kanun hükmüne aykırı olduğu görülmektedir. Nitekim Yönetmelikte yer alan “*Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*” ifadesi Danıştay 4. Dairesi’nin 14.06.2000 tarih ve E:1999/5632, K:2000/9810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Daire iptal gerekçesinde “Birden fazla vergi ve cezaya muhatap olan mükellefin, bu nedenlerden birisine karşı çıkarken diğerlerini kabul etmesi halinde, dönem matrahının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması halinin uzlaşma müessesesinin işlevini görmesine engel olduğu düşüncesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1’inci maddesiyle, mükellefe matrah farkının bir kısmı için uzlaşırken bir kısmına ilişkin olarak da uzlaşmama imkanı, yani kısmi uzlaşma olanağı sağlanmıştır. Kanun’da böyle açık bir düzenleme mevcut iken, Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7’nci maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilmiş, Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 4’üncü maddesiyle de, yine tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenleme geçerliliğini korumuştur. Bu düzenleme ile, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1’nci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi

uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenlemede kanuna uygunluk bulunmamaktadır.” şeklinde açıklamalara yer vererek yönetmelik hükmünü iptal etmiştir. Böylece Kanun ve Yönetmelik hükümleri arasındaki farklılık ortadan kalkmış ve kısmi uzlaşma isteminde bulunulabilmesi için herhangi bir engel kalmamıştır.

Kısmi uzlaşma için iki koşul öngörülmektedir; bunlar ihbarname ile duyurulan verginin matrahının matrah farkları şeklinde ayrılabilir olması ve verginin bu matrah farkları itibariyle bölünebilir olmasıdır.¹³⁶

Kısmi uzlaşmada, uyuşmazlığın bir an önce sonlandırılarak vergi tahsilatının yapılması amaçlanmaktadır. Matrah farkı itibariyle bölünebilen vergilerde uzlaşma sadece bölünen bir kısım için talep edilebilecektir. Uzlaşmaya başvurulmayan kısım bakımından ise kanun yolları açık olacaktır.¹³⁷

Mesela; inceleme sonucunda ortaya çıkan matrah farkının 20.000-TL’si gider pusulasının mükerrer yazılmasından, 25.000-TL’si randıman incelemesinden kaynaklanmış ise mükellef randıman incelemesinden kaynaklı matrah farkı nedeniyle uzlaşma yoluna gidebilir iken gider pusulasının mükerrer yazılmasından kaynaklı matrah farkı nedeniyle dava açma yoluna gidebilir.¹³⁸

c. Uzlaşma Başvurusunda Bulunma Süresi

213 sayılı Kanun’un Ek 1’inci ve Uzlaşma Yönetmeliği’nin 9’uncu maddesi uyarınca uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Burada otuz günlük süre ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlamaktadır.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına, 2009, 2010 ve 2011 yıllarında yaptığı taşınmaz satışlarından elde ettiği değer artışı kazancı için süresinden sonra verilen beyannamelere istinaden kesilen vergi ziyai cezalarının*

¹³⁶ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:311

¹³⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:311

¹³⁸ YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s:88

kaldırılması ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin süresinde yapılmadığından bahisle reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada;12/09/2013 tarihli ihbarnameler düzenlenmek suretiyle, tahakkuk ettirilen vergilerin yarısı miktarında dava konusu vergi ziyai cezalarının kesildiği ve dava konusu ihbarnamenin 21/10/2013 tarihinde ikametgah adresinde bizzat davacıya usulüne uygun olarak tebligat yapıldığı, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin ise otuz (30) günlük dava açma süresinde yapılmadığı sonucuna vararak uzlaşma talebinin reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığına”¹³⁹ karar vermiştir.

Sürenin işlemeye başlamasının şartı ise usulüne uygun bir tebliğ yapılmış olmasından geçer. Söz konusu tebliğin VUK 93. ve devamı maddelerinde düzenlenen tebliğe ilişkin hükümler uyarınca, usulüne uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Usulüne uygun tebliğ yapılmaması durumunda mükellefin tebliğden haberdar olduğunu beyan ettiği tarih esas alınır ve bu tarihten itibaren süre işlemeye başlar.¹⁴⁰ Uygulamada ise tebligata ilişkin usulsüzlükler daha çok 213 sayılı Kanun’da düzenlenen konulara ilişkin yapılacak tebliğlerde yine aynı Kanunda düzenlenen tebliğe ilişkin hükümler yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde yapılan tebliğler ise tebliğin geçersiz olması sonucunu doğurmaktadır. Tebligattan bir şekilde haberdar olan mükellef, haberdar olduğu tarihi belirterek idari ve yargısal yollara başvurabilir iken haberdar olmayan mükellefler bakımından ise kendilerini idari ve yargısal organlar önünde savunma hakkını kaybetmektedirler.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi tarafından; “*Davacı adına, sahte fatura kullandığından bahisle 2010/11,12. dönemleri için re’sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilen ihbarnamelerin dava açma süresinin son gününün adli tatile rastlaması nedeniyle süresi içinde açıldığı, fakat, davacı tarafından 02/03/2015 tarih ve 2015-A-2381/1 sayılı vergi inceleme raporunun içeriğinin öğrenilmesi ve savunma yapılabilmesi, bununla birlikte uzlaşma müessesinden en iyi şekilde yararlanılabilmesi için söz konusu vergi inceleme raporunun ve ihbarnamenin Vergi Usul Kanunu hükümlerine*

¹³⁹ Danıştay 4. Daire, 08/11/2018, E:2015/8169, K:2018/10609

¹⁴⁰ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:313

göre tebliğ edilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın kabulüne karar vererek tarhiyatlari kaldıran kararı onamıştır.”¹⁴¹

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenen ve idari dava açma süreleri için öngörülen çalışmaya ara verme zamanına ilişkin hükümler uzlaşma başvurusuna ilişkin süreler bakımından uygulanmaz. Nitekim uzlaşmaya ilişkin hükümler 2577 sayılı Kanun’da değil 213 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir. Dolayısıyla uzlaşmaya başvuru süresinin son gününün çalışmaya ara verme zamanı olan 20 Temmuz- 31 Ağustos tarihleri arasına denk gelmesi durumunda uzlaşmaya başvuru süresi uzamaz.

Uzlaşma talep etme süresinin, her yıl 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanan mali tatile rastlaması durumunda, uzlaşma talep süresi, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. Fakat mali tatil sadece tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma süresini uzatmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep süresi ise bu bağlamda değerlendirilemez.¹⁴²

Kanunda belirtilen 30 günlük süre hak düşürücü bir süredir. Bu nedenle süresinde uzlaşma başvurusu yapılmamış ise sonradan yapılan başvuru kabul edilmez. VUK 13’üncü maddede sayılan mücbir sebep hallerinin ise uzlaşmaya başvuru süresini etkilemeyeceğini düşünenler olduğu gibi¹⁴³ kimi Danıştay kararlarında genel hukuk ilkelerinden bahsedilerek mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini etkileyebileceği kabul edilmektedir.

VUK Ek m.1’de bahsedildiği şekilde uzlaşmaya başvuru süresi dava açma süresi kadardır ve dava açma süresini durduran haller uzlaşmaya başvurma süresini durdurmaz. Bununla birlikte uzlaşmaya başvurulması dava açma süresini de durdurmaz. Konuya ilişkin olarak düzenleme Ek m.7’de düzenlenmiş olup söz konusu düzenlemeye göre; biri diğerinin alternatifi konumundadır. Yani dava açmak için uzlaşma yolunun tüketilmiş olması gerekmez. Mükellef her iki hakkını birlikte de kullanabilir. Bu durumda dava açma, uzlaşma talebinden önce olmalıdır. (Nitekim

¹⁴¹ Danıştay 4. Daire, 24/04/2018, E:2016/21513, K:2018/3876

¹⁴² NAS, Adil, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s:123

¹⁴³ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:314

uzlaşmaya başvurulduktan sonra dava açılabilmesi için tarafların uzlaşmamış olması gerekmektedir.) Bu durumda davanın uzlaşma talebi sonuçlanana kadar bekletilmesi gerekmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması halinde ise bu durumun Yönetmeliğin 13'üncü maddesinin son fıkrası gereğince vergi dairesi tarafından Mahkemeye bildirilmesi gerekmektedir. Bu durumda mahkeme incelemeye kaldığı yerden devam eder.¹⁴⁴ Mahkeme tarafından uzlaşma talebinin sonuçlanması beklenmez ve herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa Kanun'un Ek m.7'nin 2'nci fıkrasındaki düzenleme uyarınca bu karar hükümsüz sayılır.¹⁴⁵

3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

a. Ön İnceleme

Mükellef veya ceza muhatabı tarafından verilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, söz konusu talebi komisyona göndermeden önce bir kısım yönlerden incelemeye tabi tutar. Sekreteryaya tarafından yapılan incelemede;

- Talebin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapıp yapılmadığını,
- Uzlaşma başvurusunun komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı incelenir.(UY. m:10/1)

Uzlaşma başvurusunun, Yönetmeliğin 7'nci maddesinde öngörülen şekilde ve yine Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde belirtildiği şekilde ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde yapıp yapılmadığı incelendikten sonra bu konuda bir sorun bulunmaması halinde uzlaşmaya konu edilen vergi ve vergi cezasının konu yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisi içerisinde olup olmadığı değerlendirilir.

¹⁴⁴ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:205

¹⁴⁵ ÜREL, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s:940

b. Ön İncelemenin Sonucu

Yapılan ön inceleme sonucunda;

- Başvurunun Yönetmeliğin 7'nci maddesine uygun şekilde yapılmadığı
- Başvurunun yapıldığı komisyonun yetkili olmadığı,

durumlarından birinin tespit edilmesi halinde uzlaşma talebinin esası incelemeden reddedilir. (UY m:10)

Sekreteryaya uzlaşma başvurusunun Yönetmeliğin 7'nci maddesine uygun şekilde veya süresinde yapılmadığını ya da uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğini belirlerse bu konuyu bir raporla uzlaşma komisyonuna bildirir ve uzlaşma komisyonu tarafından karar alınır.

Uzlaşma komisyonları tarafından alınan uzlaşma başvurusunun incelenmeksizin reddine ilişkin karar nitelikleri itibariyle tek yanlı, kesin ve yürütülmesi gerekli işlem mahiyetindedirler ve idari davaya konu edilebilirler.¹⁴⁶

Uzlaşma başvurusunun incelenmeksizin reddine karar verilmesi üzerine;

- ✓ Kararın otuz günlük uzlaşmaya başvuru süresi içerisinde tebliğ edilmiş olması karşısında mükellef aykırılığı gidererek ikinci defa uzlaşma başvurusunda bulunabilir.
- ✓ Söz konusu karar tebliğ edildiğinde dava açma süresi henüz geçmemiş ise vergi veya cezalar dava konusu yapılabilir.
- ✓ Karar tarihinde hem uzlaşmaya başvuru süresi hem de dava açma süresi geçmiş olması durumunda uzlaşma başvurusunun incelenmeksizin reddine ilişkin karara karşı dava açılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde öngörülen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tanınan indirimden yararlanma hakkı ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde kullanılabilecektir. Ön

¹⁴⁶ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:323

inceleme sonucunda uzlaşma talebinin reddi yolunda verilen kararın tebliğinde ise ilgili, kalan süre içerisinde indirim hakkından yararlanabilecektir.

4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların karşılıklı ödünler verilerek giderilmesi olmakla birlikte, uzlaşmanın sağlanması adına vergi idaresini uzlaşma komisyonları temsil etmekte, bu bakımından hukuki nitelikleri takdir komisyonlarından farklılaşmaktadır. Takdir komisyonları tarafsız kuruluşlar oldukları halde uzlaşma komisyonları taraf konumundadırlar. Vergi mükellefi, uzlaşma komisyonunun üyesi değildir. Uzlaşma komisyonunun karşısında yer almaktadır.¹⁴⁷

a. Komisyonların Oluşumu

Uzlaşma komisyonlarının teşkiline ilişkin belirlemelere Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde yer verilmiştir. Düzenlemeye göre; uzlaşma taleplerinin incelenmesi için vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulacağı ve bu komisyonların üçer kişiden oluşacağı belirtilmiştir.

i. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

“Vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise şef

¹⁴⁷ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:294

bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur.”
(UY m:6/1-a)

ii. 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.” (UY m:6/1-b)

iii. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

“Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Kanun’un 4’üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcıları, müdür yardımcısı ve/veya şeflerden teşekkül ettirilir.”
(UY m:6/1-c)

iv. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

“Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna 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 idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.”(UY m:6/1-d)

“Gerektiğinde birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryâ hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.”(UY m:6/1-d)

v. Merkezî Uzlaşma Komisyonu

“Mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.” (UY m:6/1-e)

Yönetmeliğin 5’inci maddesi ile de uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na yetki verilmiş ve Bakanlıklar tarafından bu yetki genel tebliğler ile kullanılmıştır.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

352, 356, 360, 372 ve 393 sıra No.lu VUK Genel Tebliğleri uyarınca tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları, vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde, aşağıda Tablo 6 ve Tablo 7’de belirtildiği şekildedir;

Tablo 2.6. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları (Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde)

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİ SINIRLARI VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULAN İLLERDE				
İLLER	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR (TL)			
	Vergi Dairesi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonu	İL MERKEZİNDEKİ Vergi Dairesi Müdürlüğünde Kurulan Uzlaşma Komisyonları (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde)	İLÇE VERGİ DAİRESİ Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları
İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	2.000.000			
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000	35.000	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, K.Maraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000	3.000	15.000	3.000

Tablo 2.7. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları (Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde)

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULMAYAN İLLERDE	
İlgili Komisyon	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000
İl Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	3.000
İlçe Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	15.000
Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu	3.000

Kaynak : <https://www.turmob.org.tr/>

Tabloda belirtilen yetki sınırlarında vergilendirme dönemi esas alınır. Vergilendirme döneminde tabloda belirtilen miktarın altında vergi salınmış ise komisyonun uzlaşma yetkisinin olduğu kabul edilir. Ayrıca aynı döneme ilişkin iki ayrı vergi tarh edilmiş ise yetki sınırının belirlenmesinde bunlar ayrı ayrı değerlendirilir.¹⁴⁸

Belirlenen miktarlar ilgili uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi, resim, harç miktarının üst sınırını oluşturmakla birlikte uzlaşılacak en çok vergi ziyai cezasının miktarını belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bir yetki verilmemiştir.¹⁴⁹

c. Uzlaşma Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma Komisyonları üç üyeden oluşmakla birlikte, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanırlar.

Uzlaşma komisyonu kararlarının hukuki niteliği ise bazı durumlara göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; uzlaşma komisyonları uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi idaresini temsil etmekte iken uzlaşma başvurularının ön incelemeye tabi tutulması sırasında takdir komisyonuna benzer bir özellik gösterirler.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3, s:356,

¹⁴⁹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s:746

¹⁵⁰ CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s:301

Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresini temsil eder iken verdiği kararlar idarenin beyanı yerine geçer. Fakat alınan kararın vergi idaresini bağlayabilmesi için de uzlaşma komisyonu kararının usulüne uygun alınmış ve hukuka uygun olması gerekmektedir.¹⁵¹ Aksi durumda alınan karar vergi idaresini bağlamaz. Kararın hukuka ve usule uygun olarak alınmış olması için.¹⁵²

- Uzlaşma komisyonunun konu, miktar ve yer itibariyle yetkili olması gerekmektedir.
- Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde öngörülen biçimde oluşan ve üye tam sayısı ile toplanan komisyon tarafından karar alınmalıdır.
- Kararın komisyon tarafından oybirliği ya da oyçokluğu ile alınmış olması gerekmektedir.

Uzlaşma komisyonunun, uzlaşma başvurularını, Yönetmeliğin 10/1 maddesinde öngörülen ön incelemeye tabi tutması sırasında vermiş olduğu kararlar yönünden ise vergi idaresinin temsilcisi konumunda değildir. Söz konusu inceleme sırasında uzlaşma başvurusunun kanundaki nedenlere uygun bulunmaması nedeniyle reddine ilişkin karar hukuk düzeninde değişiklik yaratan kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olduğundan idari davaya konu edilebilecektir.¹⁵³

5. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması

Sekreteryaya tarafından yapılan ön inceleme sonucunda;

- Uzlaşma talebinin şekil, süre ve yetki yönlerinden usulüne uygun olduğunun anlaşılması üzerine, görüşmenin yapılacağı, yer, tarih ve saat sekreteryaya tarafından en az on beş gün önceden yazı ile yükümlüye bildirilir. Fakat belirlenen bu tarih kesin nitelikteki bir tarih değildir. Mükellefin istemesi halinde bu süre kısaltılarak daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak tespit edilebilir. (UY, m:10/1)

¹⁵¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:236

¹⁵² CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:301-302

¹⁵³ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:303

- İnceleme neticesinde, talebin Yönetmeliğin 10/1 maddesinde öngörülen şartlara uygun şekilde yapılmadığının tespiti halinde ise uzlaşma talebi reddedilir.(UY. m:10/2)

Uzlaşma davetiyesi muhataba vergilendirmeye ilişkin tebliğ hükümlerini düzenleyen 213 sayılı Kanun'un 93 ve devamı maddelerine göre tebliğ edilir. Uzlaşma görüşmesine çağrı yazısının anılan bilgileri içermemesi veya uygun olarak tebliğ edilmediği durumlarda uzlaşma komisyonun müzakerelerine katılmamış olması nedeniyle doğacak sonuçlardan mükellefin sorumlu tutulması olanaklı değildir.¹⁵⁴

a. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uyması

Mükellefin veya vekilinin çağrıya uyarak, uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer ve tarihte toplantıya iştirak etmesi halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, isterse uzlaşma görüşmelerinde görüşlerini açıklamak üzere, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler görüşmeler sonucunda düzenlenen tutanaklara imza atamazlar. (UY, m:10/5)

Mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan uzlaşma görüşmeleri üzerine üç türlü sonuç ortaya çıkabilir.

- Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun daveti üzerine uzlaşma görüşmelerine gelmemesi, davete uyarak komisyona gelmesine rağmen düzenlenen tutanağı imzalamaması veya düzenlenen tutanağı ihtirazi kayıt koyarak imzalamak istemesi durumunda *uzlaşma temin edilememiş sayılır*. (UY. m:10/9)
- Uzlaşma görüşmelerinde komisyon tarafından teklif edilen miktarın mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde *uzlaşmanın vaki olmadığı sonucuna varılır*. Bu durumda komisyon son teklifini tutanağa yazar. Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlenmesine karşın

¹⁵⁴ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:331

mükellef isterse dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile bildirebilir. Bu takdirde dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır.(UY.m:10/11)

- Uzlaşma görüşmelerinde verginin veya bu vergiye ilişkin vergi cezasının tahakkuk edeceği tutar üzerinde komisyon ve mükellefin anlaşmaları halinde *uzlaşmanın vaki olduğu sonucuna varılır*. Uzlaşma görüşmelerinin de asıl amacı bu sonucun sağlanmasıdır. Bu durum sözleşme niteliğindedir ve komisyon, tek yanlı tasarrufu ile uzlaşmanın geri alınmasına veya iptaline karar veremez.¹⁵⁵

b. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Çağrıya Uymaması

Uzlaşma başvurusuna rağmen muhatap uzlaşma görüşmelerine katılmaz ise Yönetmeliğin 10/9 maddesinin parantez içi hükmü uyarınca uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına karar verilir. Bu durumda komisyon tarafından uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin üç nüsha tutanak düzenlenir. Bunların bir örneği mükellefe verilir, iki nüshası ise gereği yapılması için üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. (UY, m:10)

Söz konusu gerekçe ile uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına karar verilebilmesi için,¹⁵⁶

- Çağrının Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen süre ve şekil koşullarına uygun olarak yapılmış olması,
- Mükellefin çağrıya icabet etmemesinin haklı bir sebebe dayanmaması gerekmektedir.

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılamamasına ilişkin mazeretinin haklı bir sebebe dayanıyor olması durumunda Yönetmeliğin 11/1 maddesi uyarınca uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenerek yer, tarih ve saatinin mükellefe

¹⁵⁵ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:337

¹⁵⁶ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:332

ayrıca bildirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin karar sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur.¹⁵⁷

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda; “*Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunan davacı şirket yetkilisi tarafından, uzlaşma toplantısına katılamaması nedeniyle toplantının başka bir güne ertelenmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair 18.12.2012 tarih ve 7768 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davada; davacının şirket yetkilisinin, uzlaşma gününde kalp krizi geçiren eşine refakat ettiğinin dosyada sunulan raporlar ile ortaya konulduğu olayda, refakatin mücbir sebep hali kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılarak, dava konusu işlemi iptal eden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.*”¹⁵⁸

c. Uzlaşma Görüşmeleri Sonucunda Tutanak Tanzimi

i. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumunda Tutanak Tanzimi

Yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma komisyonu bu durumu düzenleyeceği tutanakla tespit eder. Tutanaklar üç nüsha halinde düzenlenerek, başkan, üyeler ve mükellef tarafından imzalanır. Bu tutanakların bir örneği mükellefe verilir bir örneği üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir, bir örneği de mükellef hakkında uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Hazır bulunan mükellefe imzası karşılığında tutanak tebliğ edilir. (UY, m:10/6, 7)

ii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Halinde Tutanak Tanzimi

Yönetmeliğin 10’uncu maddesinde yer verilen düzenlemeye göre; “*Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.*” Bahsedilen bu gibi durumlarda

¹⁵⁷ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:332

¹⁵⁸ Danıştay 3. D., 15.2.2018, E:2014/3169, K:2018/634

komisyonca üç nüsha halinde tutanak düzenlenir ve tutanağın bir örneği mükellefe verilir. Eğer ki mükellef uzlaşma davetine icabet etmez veya tutanağı almaktan imtina eder ise bu durumda tutanağın iki örneği gereği yapılması için üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.(UY, m:10/8)

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin tutanak uzlaşma komisyonunun tek yanlı iradesi ile tesis ettiği kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir ve idari yerlerinde açılacak idari davaya konu edilebilirler.¹⁵⁹

iii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde Tutanak Tanzimi

Komisyon tarafından teklif edilen miktarların mükellefçe kabul edilmediği durumda uzlaşma vaki olmamış sayılır ve komisyon tarafından teklif edilen nihai tutar tutanağa geçirilir. Fakat komisyonun nihai teklifi mükellef tarafından sonradan da kabul edilebilir. Sonradan kabul için belirlenen süre ise dava açma süresinin son günüdür. Mükellefin kabule ilişkin dilekçeyi vergi dairesine vermesi üzerine bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve artık bu duruma göre işlem tesis edilir.(UY, m:10/son fıkra)

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenen tutanak uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin tutanaktan farklı olarak durum tespit tutanağı niteliğindedir ve idari davaya konu edilemezler.¹⁶⁰

d. Komisyonca Düzenlenen Tutanak Kesinliği

213 sayılı Kanun'un Ek 6'ncı maddesinde; uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve gereğinin ilgili vergi dairelerince yerine getirileceği belirtildikten sonra, mükellef veya adına ceza kesilenlerin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağı düzenlenmiştir.

¹⁵⁹ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:338-339

¹⁶⁰ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:340-341

Benzer düzenlemeye Yönetmeliğin 12'nci maddesinde de yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerden uzlaşmanın vaki olduğuna ilişkin tutanakların kesin olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu kesinlik;

- Tutanağın biçimsel anlamda kesin olduğu,
- Tutağın vergi dairesini bağlayıcı olduğu,
- Tutanakla tespit edilen hususların kesinliği anlamındadır.

Uzlaşma tutanağının vergi dairesine intikal etmesi ile daha önce tarh ve tebliğ edilen vergi ve ceza, uzlaşılan tutara göre düzeltilerek uzlaşma tutanağına göre yeniden tahakkuk ettirilmesi gerekir. Vergi dairelerince uzlaşma komisyonundan gelen tutanağa istinaden düzeltme fişi ile uzlaşılan tutar tahakkuk ettirilir.

Söz konusu maddeler uyarınca tutanağa karşı dava açılması ve şikayet yoluna başvurulması yasaklanmış olmakla birlikte düzeltme yoluna başvurulamayacağına ilişkin herhangi bir kısıtlama ve yasaklama yoktur. Bu nedenle mükellef tutanakla tespit edilen hususlar hakkında vergi hatası bulunduğundan bahisle düzeltme yoluna başvurabilecektir.¹⁶¹

6. Uzlaşma Talebinin Sonuçları

a. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılmasının ve Vaki Olmamasının Sonuçları

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun daveti üzerine uzlaşma görüşmelerine katılmaması, komisyona gelmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halinde *uzlaşma temin edilememiş* sayılır. Komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi halinde ise *uzlaşmanın vaki olmadığı* sonucuna varılır. Bu iki durum sonuç ve etkileri bakımından benzerlik gösterir.¹⁶²

¹⁶¹ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:346

¹⁶² CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:347

i. Uzlaşma Hakkı Üzerindeki Etkisi

213 sayılı VUK'un Ek 1'inci maddesinin 4. cümlesinde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu yasak uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza içindir. Aynı kaynaktan doğan fakat farklı vergi veya ceza için, koşullarını taşıyorsa, ayrıca uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Örneğin; bir alım satım ilişkisinden doğan katma değer vergisinde uzlaşılabilmesi aynı işlemten doğan gelir vergisi ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmasına engel değildir.¹⁶³

ii. Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi

Uzlaşmanın vaki olmaması, uzlaşma talebinde bulunanın uzlaşmak istediği tarh ve ceza kesme işlemlerine konu vergi veya cezaya karşı dava açma hakkını etkilemez. Fakat uzlaşmanın temin edilememesi halinde mükellefin dava yoluna başvurabileceğine ilişkin Kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı Kararı'nda; *"Kanun'un gerekçesinde uzlaşmadan amacın vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğunun ifade edildiği, Kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, takdir komisyonlarınca-inceleme elemanlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracığının kabul edilmesi gerektiği"*ne vurgu yapıldıktan sonra, aynı Karar'da; *"Müddeti içinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunduğu halde uzlaşma vaki olmamışsa, uzlaşmanın vaki olmaması kavramı, Ek 5. maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak belirtilmiş hususları da kapsadığından,*

¹⁶³ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:348

daha önce dava açılmamış ise, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7. maddede belirtilen koşullarla dava açma yoluna gidilebileceği” açıklanmıştır.

Uzlaşmaya varılamaması halinde dava açmak isteyen mükelleflere veya ceza muhataplarına tutanağın tebliğinden itibaren VUK’un Ek 7/4 maddesi uyarınca 15 günlük ek dava açma süresi olanağı getirilmiştir.

Fakat uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanakta uzlaşılamayan vergi ve cezalara karşı, izlenecek kanun yolları, başvurulacak merciler ve sürelerle ilgili bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

Nitekim bu konuda Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda; *“Davacı adına Mart, Mayıs ila Temmuz, Eylül ila Aralık 2010 dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı değer vergisi ile Mayıs ila Temmuz, Eylül ila Aralık dönemleri için tekerrür nedeniyle artırılarak kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; tarhiyat sonrası uzlaşma talebine ilişkin olup şirket yetkilisine 21.4.2016 tarihinde tebliğ edilen uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın, uzlaşılamayan vergi ve cezalara karşı, izlenecek kanun yolları, başvurulacak merciler ve süreleriyle ilgili olarak Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca bulunması gereken herhangi bir bilgiyi içermediği, bu nedenle, 213 sayılı Kanunun Ek 7'nci maddesinde yer alan özel düzenleme gereği, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılması gerektiği yolundaki bilgiyi içermeyen uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın Anayasanın sözü edilen düzenlemesine aykırı düştüğü ve sözü edilen Anayasa hükmü karşısında, bu uzlaşmaya konu edildiği halde üzerinde uzlaşılamayan vergi ve cezalara karşı vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi içinde açılan davada, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine de olanak bulunmadığı gerekçesiyle, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın süre aşımı yönünden reddine ilişkin karar bozulmuştur.”¹⁶⁴*

Yukarıda bahsedilen 15 günlük ek dava açma süresi, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, düzenlenen tutanağın uzlaşma talebinde bulunana tebliğ edildiği tarihte genel dava açma süresinin dolmuş ya da 15

¹⁶⁴ Danıştay 3. D., 01/06/2017, E:2016/14480, K:2017/4567

günden az kalmış olması durumunda uygulanabilmektedir. Aksi takdirde söz konusu tutanağın tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin bitmesine 15 gün veya daha fazla süre var ise, ek dava açma süresi işlememektedir. Bu durumda uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihinde;¹⁶⁵

- Dava açma süresinin bitimine 15 günden daha az bir süre kalmışsa kalan süre 15 güne tamamlanarak,
- Dava açma süresi sona ermiş ise tutağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde,
- Dava açma süresinin sona ermesine 15 günden fazla bir süre kalmışsa bu süre içerisinde dava açılabilir.

Danıştay 3. Dairesi bir uyuşmazlıkta; “*Davacı adına, 2009 yılının Aralık dönemi için salınan vergi ziyat cezalı katma vergisine karşı açılan davada; dava konusu tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin 18.3.2015 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, söz konusu ihbarnamelerde uzlaşma mercii olarak Ümraniye Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonunun gösterilmesi üzerine yapılan uzlaşma görüşmesinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya varılamaması nedeniyle şirket yetkilisince de imza altına alınan 1.7.2015 tarih ve 286 sayılı uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın düzenlendiği, 213 sayılı Kanunun Ek 7'inci maddesinde belirtilen onbeş günlük süre, otuz gün olan dava açma süresinde uzlaşma yoluna başvurmakla yetinerek dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi geçmiş olsa bile dava açma imkanı tanıyan ek süre niteliğinde olduğu, bu durumda, uzlaşma kapsamında olan ve uzlaşmaya katılmasına karşın uzlaşma temin edemeyen davacının dava açma hakkını kullanması bakımından, yukarıda değinilen yasa maddesinde öngörülen ilave süreden yararlandırılması gerektiği açık olduğundan davanın esasının incelenmesi gerektiği gerekçesiyle davayı süre aşımı yönünden reddeden ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur.*”¹⁶⁶

Belirtilen 15 günlük sürenin mükellefler tarafından dikkatli bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. 15 günlük sürede açılmayan davalarda ise işin esasına geçilmeden süre ret kararı verilmektedir.

¹⁶⁵ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:244

¹⁶⁶ Danıştay 3. D., 22/12/2016, E:2016/11649, K:2016/8860

Nitekim bu konuda Danıştay 4. Dairesi; “Davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda sevk edildiği takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden adına tarh edilen ve tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşamayan 2009/9 ve 10 dönemlerine ait vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle açılan davada; uzlaşmaya başvurulmasının dava açma süresini durdurmayacağı ancak işlemeye devam eden dava açma süresinin, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihi itibarıyla bitmiş veya 15 günden az kalmış olması halinde bu düzenleme uyarınca 15 gün süreyle uzayacağı, dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine ilişkin ihbarnamelerin 14.09.2015 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, belirtilen vergi ve ceza için davacı tarafından 13.10.2015 tarihinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulduğu, 01.12.2015 günü yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu toplantısında uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın tutularak aynı gün tebliğ edildiği, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından itibaren 15 günlük sürenin son günü olan 16.12.2015 tarihine kadar açılması gereken davanın, bu sürenin geçirilmesinden sonra 23.12.2015 tarihinde açılan davada süreçimi nedeniyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹⁶⁷

iii. İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi

Vergi Usul Kanunu’nun 376’ncı maddesinde öngörülen cezada indirim müessesesi, uzlaşma başvurusunda bulunmamak kaidesiyle ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde ya da uzlaşma başvurusunda bulunulmuş ise uzlaşma talebinden vazgeçmek şartıyla uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar kullanılabilir. (VUK Ek md.9)

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ve vaki olmaması durumlarında cezada indirim müessesesinin hangi süreler içerisinde kullanılabileceğine dair bir düzenleme yoktur. Bu nedenle cezalarda indirim hakkı, uzlaşmaya varılamaması durumunda uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihinde, 30 günlük

¹⁶⁷ Danıştay 4. D. 19/01/2017, E:2016/13746, K:2017/588

sürenin dolmamış olması koşuluyla, kalan süre içerisinde kullanılması gerekmektedir.¹⁶⁸

b. Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları

213 sayılı Kanun'un Ek 6'ncı maddesinde, uzlaşmanın sağlanması durumunda düzenlenen uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşma sonrası tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı, bu bakımdan uzlaşılan ve ödenen vergi ve cezanın iadesinin söz konusu olamayacağı belirtilmiştir.¹⁶⁹

Nitekim Danıştay 4. Dairesi bir kararında; *“Davacı vekili tarafından imzalanan 26/08/2014 tarih ve 12269 sayılı uzlaşma tutanağının iptali istemiyle açılan davada; ilk derece mahkemesi tarafından, davacı adına tarh edilen vergiler hakkında uzlaşma talep edildiği ve 26.08.2014 tarihli 12269 sayılı tarhiyat sonrası uzlaşma tutanağı ile uzlaşmaya varıldığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine ilişkin karar onanmış,”*¹⁷⁰ benzer şekilde yine, *“davacı adına sahte fatura kullanmak suretiyle indirilecek KDV tutarını fazla göstererek katma değer vergisini ziyaa uğrattığı gerekçesiyle 2007/07 dönemi için tarh olunan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine ilişkin uzlaşma talebinde bulundukları ve uzlaştıkları, hukuka aykırı bir şekilde cezalı tarhiyat yapıldığı iddialarıyla ödenen tutarın yasal faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan davada; dava konusu vergi ve cezalar ile ilgili olarak davacının başvurusu üzerine 17/04/2013 tarihinde tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlandığı görüldüğünden uzlaşmanın vaki olması halinde mükelleflerin, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açmaları mümkün bulunmadığından, davanın incelenmeksizin reddine ilişkin olarak verilen ilk derece mahkemesi kararını da onamıştır.”*¹⁷¹

¹⁶⁸ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:354

¹⁶⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:242

¹⁷⁰ Danıştay 4. D., 23/06/2015, E:2014/8528, K:2015/3795

¹⁷¹ Danıştay 4. D., 03/03/2016, E:2016/5267, K:2016/905

i. Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi

213 sayılı Kanun'un Ek 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; *“Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya 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.”* düzenlemesi yer almıştır.

Bu düzenlemeye göre, uzlaşmaya başvurulmuş olması süresi içerisinde vergi-cezalara karşı dava açılmasına engel değildir. Fakat dava mahkemece incelenmemeli ve uzlaşma başvurusu sonuçlanana kadar da bir karar verilmemeli. Maddede belirtildiği üzere açılan dava uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan karara bağlanırsa karar hükümsüz sayılır.

Açılan dava uzlaşma görüşmeleri nedeniyle durdurulmuş ise uzlaşma sağlandığı takdirde dava konusuz kalacağından incelenmeksizin ret kararı verilir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına kayıtlı pos cihazları ile 2004-2005 yıllarında satış yapıldığı halde bunun bir kısmını ilgili dönem beyannamelerine yansıtmadığından bahisle takdire sevk edilerek takdir komisyonunca belirlenen matrahların esas alınması suretiyle 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatlarının kaldırılması istemiyle açılan davada;uyuşmazlık konusu tarhiyata dava açılmadan önce davacı tarafından uzlaşma da talep edildiği ve dava açıldıktan sonra tarhiyat sonrası uzlaşmanın gerçekleştiği anlaşıldığından, 213 sayılı kanunun Ek 7 nci maddesi hükmü dikkate alınarak Mahkemece yeniden bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın esasına girerek kabul kararı veren ilk derece mahkemesi kararını bozmuş”*¹⁷² ilk derece mahkemesi tarafından ise bozma üzerine yeniden esasa alınan dosyada tarhiyatlarda uzlaşma sağlandığı bu nedenle işin esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle *“incelenmeksizin ret”* kararı verilmiştir.¹⁷³

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, süresi içerisinde bir dava açılmamış ise artık dava açılmayacağına ilişkin düzenleme Ek 7'nci maddenin 3'üncü fıkrasında;

¹⁷² Danıştay 4. D., 20/10/2015, E:2012/4509, K:2015/4689

¹⁷³ İstanbul 6. Vergi M., 24/05/2017, E:2017/735, K:2017/1014

“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.” şeklinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre;¹⁷⁴

- Adına hem vergi hem ceza tarh edilen mükellefin uzlaştığı vergi ve cezaya karşı,
- Adına hem vergi hem ceza tarh edilen mükellefin yalnızca biri üzerinde uzlaşması halinde hem vergi hem de cezaya karşı
- Adına yalnızca ceza kesilen mükellefin uzlaştığı bu cezaya karşı dava açması mümkün değildir.

Uzlaşmanın bütünlüğü şeklinde nitelendirilen bu durumun, hak arama özgürlüğünü düzenleyen Anayasa’nın 36’ncı maddesine ve idarenin her türlü işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu düzenleyen Anayasa’nın 125/1 maddesine aykırı olduğunu savunanlar¹⁷⁵ olsa da, Danıştay 9. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına, vergi inceleme raporlarına dayanılarak re’sen tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara ilişkin olarak gerçekleşen 18.09.2015 tarih ve 31563 sayılı uzlaşma işleminin vergi asılları yönünden iptali istemiyle açılan davada; davacı adına vergi ceza ihbarnamelerinin 26.06.2015 tarihinde tebliği üzerine, davacının 22.07.2015 tarihli uzlaşma başvurusuna istinaden, 18.09.2015 tarihli uzlaşma tutanağı düzenlenerek uzlaşmanın gerçekleştiği, davacı tarafından, vergi cezalarına ilişkin uzlaşma talebinin kabul edildiği ve ancak vergi asılları yönünden taleplerinin kabul edilmediği ileri sürülerek uzlaşmanın vergi asılları yönünden iptalinin istenildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ek 6 ve 7.maddelerindeki düzenlemeler gereğince uyumsuzluğun uzlaşma ile sona ermesi durumunda uzlaşılan konu hakkında yeniden dava açılması mümkün bulunmadığından ve olayda vergi ve cezalar üzerinde uzlaşıldığının bizzat davacının imzasını taşıyan uzlaşma tutanağı ile sabit olduğu görüldüğünden, vergi ve cezalar üzerinde uzlaşmaya varılması nedeniyle söz konusu vergilere karşı dava açılması ve açılan davanın da incelenme olanağının bulunmadığı; öte yandan davacı tarafından iddia edildiği gibi vergi cezaları yönünden uzlaşmanın sağlandığı ancak vergi asılları yönünden uzlaşmanın*

¹⁷⁴ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:360-361

¹⁷⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, *“Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”*, s:329

sağlanamadığı durumda dahi, vergi veya cezalardan birisinde uzlaşmış olması diğeri yönünden de dava açma imkanını ortadan kaldırdığından, bu durumda da açılan davanın incelenme olanağının bulunmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.”¹⁷⁶

ii. Vergi Dairesinin İnceleme Yetkisine Etkisi

Üzerinde uzlaşılan hususlar tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin olduğundan uzlaşma üzerine vergi dairesi, yapılan tarhiyatın nedenine dayanarak yeniden vergi incelemesi yapamaz.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi bir kararında; “Davacı şirket adına, bir kısım alış faturalarının sahte olduğundan bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2010/Ocak, Şubat, Mayıs, Ağustos, Eylül ile 2011/Ocak, Şubat dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergisi üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; davacının faturalarını kullandığıLimited Şirketi hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğu yönünde vergi tekniği raporu bulunduğu, bu nedenle 13.05.2013 tarih ve 6970 sayılı yazı ile bu firmadan alınan faturaların hesaplarından çıkartılması hususunun davacıya bildirildiği, davacı tarafından ilgili faturalar indirimlerinden çıkarılarak düzeltme beyannamesi verildiği, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edildiği ve uzlaşmaya varılarak uzlaşılan tutarların 14.08.2013 tarihinde ödendiği, bu sırada davacı hakkında düzenlenen 01.08.2013 tarih ve 2013-A-3380/28 sayılı vergi inceleme raporu ile aynı faturalar nedeniyle adına üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının yapıldığı, davalı idarece yapılan tarhiyata dava açıldıktan sonra katma değer vergisi ve %50 oranında vergi ziyai cezasının mükerrer olduğunun tespiti üzerine katma değer vergisi ve %50 oranında vergi ziyai cezasının terkin edildiği görüldüğünden, davanın davalı idare tarafından terkin edilen kısım yönünden konusuz kaldığı; vergi ziyai cezasının terkin edilmeyen kısmı yönünden ise, davacının tarhiyat sonrası uzlaşma talep ettiği ve uzlaşma sağlanarak uzlaşılan cezaları ödediği, uzlaşmadan sonra aynı gerekçe ile cezalı tarhiyat yapılması olanağı bulunmadığından, hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen

¹⁷⁶ Danıştay 9. D., 14/10/2019, E:2016/10729, K:2019/4622

*kabulüne, kısmen karar verilmesine yer olmadığına, ilişkin ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.*¹⁷⁷

Fakat üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı vergi dairesinin yeni bir inceleme yaparak inceleme sonucunda vergi tarh etmesine yasal bir engel bulunmadığına ilişkin doktrinde görüşler de mevcuttur.¹⁷⁸

Uzlaşma tutanağı, tutanakta tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak her iki taraf için de bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Fakat aynı dönem için uzlaşılan vergi hakkında maddi ve hukuki dayanakları farklı ve inceleme yapılmasını gerektiren farklı bir neden ortaya çıkması durumunda idarenin inceleme yetkisi tekrar gündeme gelecektir.¹⁷⁹

iii. İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi

Uzlaşmaya varılmasının indirim hakkı üzerindeki etkisi Vergi Usul Kanunu’nun Ek 9’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Maddede; *“Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376’ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz. Hakkında 376’ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376’ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.”* düzenlemesine yer verilmiştir.

Söz konusu maddede 05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Kanun’un 26’ncı maddesi ile yapılan değişiklik ile; 376’ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında yani üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı cezasının %75’ini, bu Kanunun Ek 8’inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’inin indirilmesi dışında indirim uygulanmayacağı düzenlemesi getirilmiştir.

¹⁷⁷ Danıştay 9. D., 23/09/2019, 2016/12179, 2019/3894

¹⁷⁸ CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s:371

¹⁷⁹ NAS, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, s:149

Hakkında 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca adına kesilen cezaların yarısını ödeyerek cezada indirim müessesesinden yararlanan mükellefler hakkında uzlaşma hükümleri uygulanmayacağı gibi uzlaşma hükümlerinden yararlanan mükelleflerin 376'ncı maddenin birinci fıkrası uyarınca cezada indirim hakkından yararlanamayacağı da açıktır.

Belirtilen bu düzenlemelerin yanında mükellef, uzlaşma tutanağının imzalanmasından önce, uzlaşma talebinden vazgeçer ise anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde öngörülen indirim hakkından yararlanabilme olanağına sahip olacaktır.

7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi

Tablo 2.8. Vergi aslına ilişkin uzlaşma verileri

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı * (TL)				
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu olan Vergi tutarı	Uzlaşılamayan Vergi	Uzlaşmaya Konu olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	İndirim Oranı %
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU							
2014	158	131	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	64,76
2015	191	143	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	41
2016	167	88	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	73,43
2017	110	69	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	20,68
2018	86	53	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	19,48
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU							
2014	34	14	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	58,86
2015	22	16	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	68,42
2016	8	6	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	78,06
2017	18	3	296.926.510	293.714.050	3.212.460	3.212.460	0
2018	6	3	148.112.182	62.776.029	85.336.153	66.040.560	22,61

Tablo 2.9. Vergi cezalarına ilişkin uzlaşma verileri

Yıllar	Ceza Tutarı * (TL)				
	Uzlaşma Başvurusuna Konu olan Ceza tutarı	Uzlaşılmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	İndirim Oranı %
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU					
2014	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589	97,34
2015	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464	96,93
2016	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434	95,14
2017	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494	82,52
2018	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969	81,9
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU					
2014	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714	98,91
2015	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907	99,52
2016	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0	100
2017	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432	82,88
2018	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230	85,11

Kaynak: G.İ.B. Faaliyet Raporlarından derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo incelendiğinde, 2014 yılında toplam 194 adet tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu olduğu bunlardan 145’inde uzlaşma sağlandığı, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2014 yılında uzlaşma sonucu ödenecek vergi miktarının toplam 225.532,099-TL, ceza tutarının ise 11.320,303-TL olduğu görülmektedir.

2015 yılında ise toplam 213 adet uzlaşma başvurusu olduğu bunlardan 159’unda uzlaşma sağlandığı, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2015 yılında uzlaşma sonucu ödenecek vergi miktarının toplam 455.057,644 -TL, ceza tutarının ise 10.886,371 -TL olduğu görülmektedir.

2016 yılında toplam 175 adet uzlaşma başvurusu olduğu bunlardan 94’ünde uzlaşma sağlandığı, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2016 yılında uzlaşma sonucu ödenecek vergi

miktarının toplam 109.923,443-TL, ceza tutarının ise 12.913,434 -TL olduğu görülmektedir.

2017 yılında toplam 128 adet uzlaşma başvurusu olduğu bunlardan 72'sinde uzlaşma sağlandığı, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2017 yılında uzlaşma sonucu ödenecek vergi miktarının toplam 19.861,882-TL, ceza tutarının ise 8.637,926-TL olduğu görülmektedir.

2018 yılında toplam 92 adet uzlaşma başvurusu olduğu bunlardan 56'sında uzlaşma sağlandığı, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2018 yılında uzlaşma sonucu ödenecek vergi miktarının toplam 75.899,181-TL, ceza tutarının ise 22.902,199-TL olduğu görülmektedir.

Tablo 2.8 ve 2.9'da görüldüğü üzere 2014-2018 yılları arasında uzlaşmaya konu olan vergilerdeki indirim oranı %0 - %78,06 arasında değişmekle, cezalarda %81,9 - %100 arasında çok yüksek indirimlerin uygulandığı görülmektedir. Bu sonuç da mükelleflerin uzlaşma sonucunda ödemek durumunda olduğu cezalarda büyük oranda azalma olduğunu ortaya koymaktadır.

8. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Vergi Cezasının Ödenmesi

213 sayılı Kanun'un Ek 8'inci maddesinde uzlaşmanın vaki olması ve vaki olmaması halinde ödeme zamanlarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Düzenlemede uzlaşmanın vaki olması halinde ödeme zamanları uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihe göre değişmektedir. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların,

- Ödenmesi gereken zamandan yani vade tarihinden önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında,
- Ödeme zamanları yani vadeleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde tutanakta belirtilen miktarlarda ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşılın verginin ve vergi ile ilgili cezanın ise süresinde ödenmemiş olması uzlaşmayı geçersiz hale getirmez. Ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı AATUHK'nın hükümlerine göre takibata geçilir.¹⁸⁰

“Uzlaşma vaki olmadığı takdirde ise, bu Kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir.” (VUK Ek m:8)

9. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına sadece vergi inceleme raporuna dayanılarak tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları girmekle, tarhiyat öncesi uzlaşma vergiler tarh edilmeden ve cezalar kesilmeden önce yapılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise re'sen, ikmalen, idarece tarh edilen resim vergi ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın gerçekleşebilmesi için vergiler tarh edilmiş cezalar kesilmiş ancak henüz tahakkuk etmemiş olması gerekmektedir.

Özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları ile 213 sayılı Kanun'un 359 ve 360'ıncı maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyayına sebep olunması durumunda tarh edilecek/edilen vergi ve cezalar, ne tarhiyat öncesi ne de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Söz konusu vergi ve cezalar hakkında uzlaşma başvurusunda bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar, uzlaşmaya davet durumunda ise davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde başvurulabilir iken, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise vergi-ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başvurulabilir.¹⁸¹

¹⁸⁰ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s:357; GÜLTEKİN, “....Çözüm Yollarından Uzlaşma”, s:594

¹⁸¹ İRTEŞ GÜLŞEN, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu*, s:98

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talepleri; mükellefin bizzat kendisi veya resmî vekili vasıtasıyla; tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ise kanunî temsilcileri aracılığıyla yapılabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma görüşmesinin gün ve saatinin tespiti, uzlaşma görüşmesi mükellefin talebi olmadan yapılmış ise, inceleme elemanının daveti üzerine komisyonca belirlenen günde yapılır iken tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Uzlaşma sonucu her iki uzlaşma türü için de kesin olmakla birlikte, uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açılmaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma görüşmeleri sonrasında uzlaşma sağlanamamışsa tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumunda söz konusu durumu belirten tutanağın tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin bitmesine 15 günden az bir süre kalmış ya da dava açma süresi bitmiş ise tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde dava açılabilir.

Tablo 2.10. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılmasına ilişkin
tablo¹⁸²

	TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA
Uzlaşma talebi	Mükellef veya vergi sorumlusunun kendileri veya resmi vekilleri tarafından yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması suretiyle yapılır.	
Başvuru süresi	İnceleme tamamlanıncaya kadar yapılabilir.	Vergi ya da ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılabilir.
Kapsamı	Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden salınacak vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası	İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairesinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası
Kapsama girmeyen Vergi ve cezalar	Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve VUK m.359'da yazılı fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar	Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve VUK m.359'da yazılı fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile beyana dayanılarak tarh edilen vergiler ile 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza
Uzlaşmaya Katılabilecekler	Mükellefin bizzat kendisi ya da noterden alınan vekaletname ile vekilleri, tüzel kişiler küçükler ve kısıtlılarda ise bunları temsile yetkili kimseler	
Kısmi uzlaşma	Yapılabilir	Yapılabilir
Uzlaşmanın Gerçekleşmesi	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.	
Uzlaşmanın temin Edilememesi	Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.	Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline tebliğ edilir.
Uzlaşmanın gerçekleşmemesi	Tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır, bir örneği mükellef veya vekiline verilir.	Komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.
Uzlaşmanın temin Edilememesi veya Gerçekleşmemesi	Vergi dairesi inceleme raporunda önerilen matrah farkı üzerinden gerekli tarhiyatı yapar. Buna ilişkin ihbarnameyi ise mükellefe tebliğ eder. Mükellef 30 gün içerisinde dava açabilir yada dava açma süresi içerisinde indirim müessesesinden yararlanabilir.	Mükellef uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutağın tebliğinden itibaren 15 gün içinde dava açabilir. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

¹⁸² YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s:91

III. GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

A. Genel Çerçeve de Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı ve Kapsamı

1. Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık kavramı çalışmamızın başında da ifade edildiği üzere uyuşmama durumu¹⁸³ olarak tanımlanmaktadır. Gümrük uyuşmazlığı kavramı ise; kısaca, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olunması nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlık şeklidir.¹⁸⁴

Gümrük Kanunu uygulamasında doğabilecek uyuşmazlıklar sadece vergiler ile sınırlı olmayıp değişik şekillerde karşımıza çıkabilir. Genel olarak gümrük uyuşmazlıkları; yükümlü ile gümrük idaresi arasında gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak, vergiyi doğuran olay, verginin tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemler, ceza kesme vb. şekilde ortaya çıkabilmektedir.

Gümrük uyuşmazlıkları iki şekilde veya iki ayrı zamanda ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan birincisi, gümrüğe tabi eşyanın henüz gümrük denetiminde bulunduğu sırada, serbest dolaşıma girmeden ortaya çıkmasıdır. İkincisi ise gümrüğe tabi eşyanın tüm gümrük işlemleri yapılarak serbest dolaşıma girdikten sonra yani eşya millileştikten sonra ortaya çıkmasıdır.¹⁸⁵

2. Gümrük Uyuşmazlıklarının Kapsamı

Gümrük Kanunu kapsamındaki uyuşmazlıklar, genellikle gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar şeklinde karşımıza çıksa da bunun dışındaki işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar da olabilir.

¹⁸³ Türk Dil Kurumu sözlüğü, www.tdk.gov.tr., (05.10.2019)

¹⁸⁴ KIR, Bahadır, “Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2018, Cilt 19, S: 2, s:90, <http://dergipark.org.tr/tr/pub/cumuiibf/issue/40744/410997>, (05.10.2019)

¹⁸⁵ KIZILO, KIZILO, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s:496

Gümrük idarelerinin işlemlerine karşı itirazda bulunulabilecek haller üç başlıkta ele alınabilir;¹⁸⁶

- Gümrük vergilerine itiraz,
- Gümrük cezalarına itiraz,
- İdari kararlara itiraz.

Bunlar içerisinde ise gümrük vergilerine yapılan itirazlar genel olarak ağırlıktadır. Gümrük vergilerine itiraz sebepleri ise;¹⁸⁷

- ✓ Konu nedeniyle yapılan itirazlar,
- ✓ Matrah nedeniyle yapılan itirazlar,
- ✓ Tarife nedeniyle yapılan itirazlar,
- ✓ Diğer itiraz nedenleri

olarak dört grupta ele alınabilir.

B. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yöntemlerinden Uzlaşma Müessesesi

1. Genel Kapsamda Gümrük Uzlaşma Müessesesi

213 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde hüküm altına alınan; “*Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir.*” düzenlemesi gereğince gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında bırakılması nedeniyle söz konusu işlemler 4458 sayılı Gümrük Vergisi kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla, 213 sayılı Kanun'un uzlaşma ile ilgili hükümleri gümrük vergileri için uygulanamayacaktır.

213 sayılı Kanun'a 1963 yılında eklenen ve vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak barışçıl yöntemlerden biri olan uzlaşma müessesesi; gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin olarak uygulanamıyor

¹⁸⁶ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s:220

¹⁸⁷ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s:220

iken gümrük sistemi içerisinde uyuşmazlıkları en az seviyeye indirecek olan; yükümlünün cezada indirim talep etme ve kararlara karşı düzeltme talebinde bulunma ve itiraz hakkı gibi müesseselerden yararlanılmakta idi. Bu kurumlardan cezada indirim talep etme ve düzeltme müesseseleri 4458 sayılı Kanun'da 2009 yılında değişiklik yapan 5911 sayılı kanun ile kaldırılmış, fakat gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların artması sonrasında alternatif çözüm arayışlarına gidilmiş ve 2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi yeniden düzenlenerek "gümrükte uzlaşma müessesesi" getirilmiştir.¹⁸⁸

Uzlaşmanın temel hatları Kanun'un 244'üncü maddesinde düzenlenmekle birlikte, uzlaşmanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılara ise 2011 yılında 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde (GUY) yer verilmiştir.

2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Gümrük uyuşmazlıklarında uzlaşma müessesini düzenleyen 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde uzlaşmanın kapsamına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre, uzlaşmanın kapsamına;

- Mükellefin beyanı ve gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucu ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle mükellef adına tahakkuk ettirilerek tebliğ edilen gümrük vergisi alacakları,
- Farklılığın gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce söz konusu farklılığın beyan sahibi tarafından bildirilmesi sonucunda, bildirilen farklılık nedeniyle tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,
- Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idaresi tarafından tanzim edilen idari para cezaları, girer.

¹⁸⁸ SELEN, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa, Ekin Yayn., 8. Baskı, 2016, s:225-226

Gümrük vergilerinde uzlaşmaya konu olabilecek ve konu olamayacak alacaklar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5 ve 6'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Uzlaşmaya konu edilebilecek gümrük vergileri Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 nolu ekinde, para cezaları ise 2 nolu ekinde gösterilmiştir. Bu kapsamda;

“Uzlaşmaya konu edilebilecek gümrük vergileri;

- Gümrük vergisi,
- İlave Gümrük Vergisi,
- Tek ve Maktu Vergi,
- Dampinge Karşı Vergi,
- Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Ek Mali Yükümlülük,
- Toplu Konut Fonu,
- Tütün Fonu,
- Ek Fon,
- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu,
- Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (ihracat) ve
- TRT Bandrol Ücreti”dir.

“Uzlaşmaya konu edilebilecek para cezaları ise;

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddelerinde;
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun'un 434'üncü maddesinde;
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde ve
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde düzenlenen kabahatlere ilişkin para cezaları”dır.

Yukarıda bahsedilen listelerde yer almayan ve gümrük idarelerince tahsili yapılan alacaklar ve GUY'un yayımlandığı tarihten sonra yeni yapılan düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Ayrıca, gümrük yükümlüsü tarafından yapılan beyanın, yapılacak kontrollerle denetlenmesi sonucu eksik yapıldığının tespiti üzerine yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ve para cezalarının tümü de uzlaşma kapsamındadır. (GUY m:4,5)

Uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar ise Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde;

- Gümrük vergilerinin matrahına dahil olan fakat aslı gümrük idaresi tarafından takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler,
- Yönetmeliğin 5/2 maddesinde düzenlenen kısmi uzlaşma hariç olmak üzere, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı,
- Gümrük mevzuatı uyarınca alacak tahsilat aşamasına gelmiş ise bu tür alacaklar için,
- Alacağın 5607 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarından birine ilişkin olması, şeklinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma başvurusuna konu alacağın uzlaşma kapsamında olmadığı tespit edilmiş ise ilgili idare tarafından uzlaşma başvurusunun reddine karar verilir. Söz konusu karar kesin ve yürütülmesi gerekli işlem mahiyetinde olduğundan direkt dava konusu yapılabilir. Nitekim Danıştay 7. Dairesi bir kararında; *“Davacı adına tescilli 23.11.2007 günlü 258223 ve 13.12.2007 günlü 274371 sayılı beyannamelerle, dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ithalatta ihracat taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığından bahisle tahakkuk ettirilen vergiler ile vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları ve kaynak kullanımını destekleme fonu payına yapılan uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; iptal davasına konu yapılabilecek işlemlerin, idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla ilgililerin hukuksal durumunda değişiklik yaratan kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olup, gümrük idarelerinin, idari görevleriyle ilgili olarak mevzuatta verilen yetkiye istinaden vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve*

onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları, doğurduğu hukuki sonuçlar dikkate alındığında, belirtilen türden işlemler olduğu, olayda da, 4458 sayılı Kanunun 244'üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebiyle yapılan başvuru üzerine uzlaşma talebinin reddi yönünde tesis edilen işlemin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu anlamında idari karar niteliğinde olmadığı, ilgililerin hak ve menfaatlerini etkileyecek nitelikte kesin ve icrai bir işlem olduğu, dolayısıyla 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinde yer verilen itiraz prosedürü işletilmeden doğrudan davaya konu edilebileceği, söz konusu işlemin idari karar olarak nitelendirilemeyeceğine” karar vermiştir.¹⁸⁹

Uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3’üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkili olup olmadığı,

“a)Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması,

b) Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,

c) İlgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması”,

hallerinden birinin varlığının tespit edilmiş olması halinde ilişkili olacağının kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu fiillerle ilişkili olup olmadığı hususunun ise, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirileceği ve aksi bir tespit olması durumunda ise, uzlaşmanın yapılamayacağı açıkça belirtilmiştir.(GUY m: 6/ 5, 6)

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda; “*Davacı adına tescilli 6.9.2010 gün ve 124592 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen dampinge karşı vergi, gümrük vergisi ve katma değer vergisi ile gümrük ve katma değer vergileri üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları için yapılan uzlaşma talebi üzerine, vergi ve cezalara ilişkin fiil kaçakçılık suçu ile ilişkili olduğundan uzlaşma talebinin değerlendirmeye alınmadığı yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davada; 4458 sayılı*

¹⁸⁹ Danıştay 7. D., 29/5/2018, E:2014/3337, K:2018/3027

Gümrük Kanununun 244'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, gümrük vergileri alacakları ile cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması halinde bu madde hükmünün uygulanmayacağına hükme bağlandığı; aynı maddenin 3'üncü fıkrasında ise, bu madde kapsamında yapılan uzlaşma taleplerinin, gümrük uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirileceğinin öngörüldüğü; olayda ise, Gümrük ve Ticaret Başmüfettişince yapılan soruşturma sonucunda, beyanname konusu eşyanın kıymetinin sahte fatura kullanılması suretiyle noksan beyan edildiğinin saptandığı ve eylemin kaçakçılık suçları ile ilişkili olduğu hususunun da ortaya konularak konunun Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirildiği anlaşıldığından, davacının uzlaşma başvurusunun değerlendirmeye alınmamasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun görerek onamıştır.”¹⁹⁰

Ayrıca, eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin olarak verilen kararlar uzlaşmaya konu edilemezken, söz konusu eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilecektir.(GUY m:6/7)

3. Kısmi Uzlaşma

Gümrük uyuşmazlıklarında da kısmi uzlaşma kabul edilmiştir. Kısmi uzlaşmaya ilişkin düzenleme Yönetmeliğin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenleme bulmuştur.

Kısmi uzlaşma, uzlaşmaya konu olamayacak alacaklardan aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşmaya gidilemeyeceği kuralının istisnasını da oluşturmaktadır. Kısmi uzlaşma talebinde bulunulacak ve bulunulamayacak durumlara ilişkin olarak; örneğin, bir firma adına yapılan ek vergi tarhiyatı (4.000-TL) ve para cezasından (2.000-TL); hem vergi hem ceza için uzlaşma talebinde bulunulabileceği gibi sadece ceza için (2.000-TL) de uzlaşmaya başvurulabilir. Fakat

¹⁹⁰ Danıştay 7. D., 09.03.2016, E:2013/5239, K:2016/2090

para cezasının yalnızca bir kısmı için (örneğin sadece 1.000-TL'si için) uzlaşmaya başvurulamaz.¹⁹¹

4. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri

Uzlaşma başvurusu yapılan alacakların değerlendirilmesi için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları olmak üzere iki farklı komisyon kurulmuştur.

“Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur.” (GUY m:7/2)

“Merkezi Uzlaşma Komisyonları ise, Bakan Yardımcısı, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürü, Rehberlik ve Teftiş Başkanı, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürlüğünün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Başkan tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur.” (GUY m:7/3)

Üyelerinin tamamının katılımıyla toplanan ve oy çokluğuyla karar alınan komisyonda başkan ve üyelerden herhangi birinin bulunmaması halinde bu kişilere vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.(GUY m: 7/4,5)

“Uzlaşma Komisyonları, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Fakat Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerine yapılan uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır. Birden fazla yükümlünün başvurusunun ise 10.000 TL'yi aşması halinde, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir.” (GUY m: 7/7)

¹⁹¹ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s:228

Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi uzlaşma başvurusuna konu edilen miktara göre belirlenmektedir. Şöyle ki; uzlaşma konusu 750.000.-TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 750.000.-TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkili kılınmıştır. Bu tutarlar belirlenir iken alacağın fer'i olanları dikkate alınmamaktadır. (GUY m: 9/1,5)

Uzlaşmaya konu alacak aynı nitelikte ve birden fazla Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlükleri ile ilişkili olması halinde uzlaşma talepleri, uzlaşmaya konu olan alacak tutarının en yüksek olduğu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü nezdinde oluşturulan uzlaşma komisyonu tarafından sonuca bağlanır. (GUY m:9/2)

Komisyonların yetki alanları belirlenirken tutarlar esas alındığından bu tutarların tespitinde, eşyaların gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı dikkate alınır. (GUY m:9/3)

Yükümlü hakkında hem vergi aslına bağlı olmayan ceza hem de usulsüzlük cezası kesilmiş ise bunlar ayrı ayrı dikkate alınır. Para cezaları aynı nitelikte ve birden fazla ise, tutar hesaplaması yapılır iken para cezalarının toplam miktarı esas alınır. (GUY m:9/4)

Vergi aslı ile asla bağlı olmayan ceza birlikte uygulanmış ise, uzlaşma komisyonlarının yetki alanları tespit edilir iken bu durumda verginin aslı ile asla bağlı olmayan cezanın toplam miktarının dikkate alınması gerekmektedir.(GUY m:9/7)

Gümrük uzlaşma komisyonlarının çalışmaları gizli şekilde yapılır. (GK m:244/4)

5. Uzlaşma Başvurusunda Bulunabilecek Kişiler

Yükümlünün kendisi, temsilcisi ya da özel vekâletname verilmiş olması kaydıyla gümrük müşaviri tarafından uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Bununla birlikte yükümlünün velisi, vasisi veya ödenecek gümrük vergilerinden yükümlü ile müteselsilen sorumlu olan gümrük müşavirleri uzlaşma başvurusunda bulunabileceklerdir.(GUY m:12)

Yükümlü GK'nın 3'üncü maddesi uyarınca gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu yerine getirmekle sorumlu kişiler olarak tanımlanabilir. Gümrük vergisinin yükümlüsü olmak için medeni hakları kullanma ehliyeti şart olmayıp medeni haklardan yararlanma ehliyetinin bulunması yeterlidir.¹⁹²

Yönetmeliğin 12'nci maddesinde bahsedildiği şekilde yükümlü başvurmuş olmasına rağmen müteselsil sorumluluk dolayısıyla gümrük müşaviri de uzlaşmaya başvurmuş ise başvuruları birlikte sonuçlandırılır. (GUY md.14/3)

Söz konusu düzenlemede avukatların uzlaşma talebinde bulunup bulunamayacağı konusunda bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35/A maddesi uyarınca, bu konuda verilecek özel yetkiye istinaden uzlaşma talebinde bulunabileceklerine ilişkin görüşler de mevcuttur.¹⁹³

Nitekim Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda; *“Davacı adına tescilli 21.2.2011 gün ve 38566 sayılı beyannameyle, dahilde işleme izni kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın süresi içinde yurt dışı edilmediğinden bahisle, Gümrük Kanununun 238'inci maddesi uyarınca, söz konusu eşyaya ait gümrük, katma değer ve özel tüketim vergileri üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına ilişkin olarak davacı avukatı tarafından yapılan uzlaşma başvurusunun, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 12'nci maddesi uyarınca yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi*

¹⁹² DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu, GÖK, Özgecan, “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, C: 18, S: 2, s:103, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2017/04/BURCU-DEMIRBAS-AKSUT-OZGECAN-GOK.pdf>, (05.10.2019)

¹⁹³ ERCAN, Tayfun, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, İstanbul, On İki Levha Yayn., 1.Baskı, 2016, s:242

veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirlerinin uzlaşma talebinde bulunabileceğinden bahisle reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; avukatın temsil yetkisi hakkında özel düzenleme niteliğinde bulunan 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35'inci maddesinde baroda yazılı avukatların birinci fıkradakiler dışında kalan resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilecekleri şeklinde bir düzenlemeye yer verildiği, anılan açık yasa hükmü karşısında, yönetmelikte avukatların uzlaşma başvurusunda bulunacaklar arasında sayılmadığı belirtilerek tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptal eden ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun görerek onamıştır.”¹⁹⁴

Uzlaşma görüşmelerinde bulunabilecek kişilere ise Yönetmeliğin 15'inci maddesinde yer verilmiştir. Düzenlemeye göre, esas olan uzlaşma görüşmelerine yükümlünün kendisinin katılması olmakla birlikte, kendisinin katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetkisinin olması şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca gümrük müşaviri, gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile müteselsilen sorumlu tutulduğu durumlarda görüşmelere katılması durumunda kendisi de tutanakları imzalayabilecektir. Yalnızca yükümlü tarafından yapılan başvurularda, yükümlü, uzlaşmaya konu alacak hakkında görüşlerini ortaya koyabilmesi için gümrük müşavirini de bulundurabilir. Uzlaşma komisyonlarına katılacak kişi sayısı da üç kişi ile sınırlandırılmıştır. Tutanaklara imza atma yetkisi olan kişiler dışında katılanlar da görüşmede hazır olarak bulunan kişiler olarak uzlaşma tutanağına imza atacaklardır.

6. Uzlaşma Başvurusunun Süresi ve Şekli

Gümrük uzlaşma başvurusunun süresi ve şekli 14.01.2020 tarihinde 31008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değiştirilmiştir. Söz konusu değişikliğe göre uzlaşma başvuruları, gümrük vergilerinin ve vergi aslına bağlı olan ya da olmayan tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliğ edildiği tarihinden

¹⁹⁴ Danıştay 7. D., 04.05.2017, E:2014/1174, K:2017/4049

itibaren Kanun'un 242'nci maddesinde belirtilen ve üst makamlara itiraz süresi olarak öngörülen, on beş günlük itiraz süresi içinde yapılabileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan gümrük vergilerinin ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması durumunda ise, uzlaşma başvurusunda, gümrük vergileri veya cezalarından hangisi en son tebliğ edilmiş ise bu tarihin esas alınacağına ilişkin hüküm ise bahsedilen Yönetmelik ile kaldırılmıştır.

Yine değişiklikten önce uzlaşma başvurusunun uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine dilekçe verilerek yapılacağı belirtilmiş iken, değişiklikle birlikte bu talebin BİLGE şifresi kullanılarak, kurumsal internet sayfası üzerinden yapılması gerektiği düzenlenmiştir. BİLGE şifresinin temin edilemediği durumlarda ise Yönetmelik ekinde yer alan form ile başvuruda bulunulabilecektir.

Yükümlü tarafından uzlaşma başvurusu yetkili komisyon dışındaki herhangi bir gümrük idaresine yapılmış olabilir. Bu durumda yükümlünün uzlaşma talebi derhal yetkili olduğu belirlenen uzlaşma komisyonuna iletilir.(GUY m:10/3)

İştirakten hakkında ceza uygulananlar da uzlaşma talebinde bulunabileceklerdir. Fakat bu durumda uzlaşma sağlanır ise, uzlaşmaya ilişkin hükümler yalnızca uzlaşma başvurusunda bulunanlar için geçerli olacaktır.(GUY m:10/2)

7. Uzlaşma Başvurusunun Şartları

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma müessesesine başvurulabilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bunlar;

- Diğer bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olan itiraz başvurusunun henüz yapılmamış olması veya
- İtiraz yoluna başvurulmuş olmakla birlikte itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması

- Uzlaşmaya konu alacaklar hakkındaki eksiklik veya aykırılıkların, Kanun hükümlerini yeterince anlayamamaktan (nüfuz edememekten) veya Kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan veya ihtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olmasından kaynaklanması,¹⁹⁵
- Daha önce uzlaşmaya başvurulmamış olması, gerekmektedir. (GK, m. 244).

Başvuru şartlarına kısaca bakacak olursak; itiraz yoluna başvurulmuş olmakla birlikte itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması durumu 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında getirilmiştir. Yapılan değişiklik ile itiraz yoluna yalnızca başvurulmuş olması uzlaşmaya başvurulmasına engel olmayacaktır. Fakat uzlaşmadan yararlanabilmek için itiraz yoluna başvurulmuş ise de itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması gerekmektedir.

Uzlaşmaya konu alacaklar hakkındaki eksiklik veya aykırılıkların, Kanun hükümlerinin yeterince anlaşılabilmesinden veya Kanun hükümlerinin yanlış yorumlanmasından kaynaklanması durumu ise; mevzuatta yapılan sık değişikliklerin ve mevzuatın karışık olmasının ve gümrük mevzuatının özel bilgi gerektirmesi veya mevzuatın yorumlanmasında yanlış halinin oluşması nedeniyle bilmeden vergi kaybına neden olunması durumunda ortaya çıkabilmektedir.¹⁹⁶

Anlaşmazlığın söz konusu olduğu olayda yargının verdiği kararlar ile idarenin bu konudaki görüşünün farklı olması durumu ise bir konuda bölge idare mahkemelerinin kesin nitelikte verdiği kararlar ya da Danıştay dava dairelerinin verdiği kararlar ile bu konuda idarenin genel tebliğ veya iç genelge gibi düzenlemeleri arasındaki farklılığı anlatmaktadır.

8. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma başvurusunda bulunulması durumunda söz konusu talep uzlaşma komisyonunun sekreteryası tarafından öncelikle usul yönünden incelenir. “Yapılan incelemede;

¹⁹⁵ KIR, “Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri”, s:101

¹⁹⁶ DEMİRBAŞ AKSÜT, GÖK, “....Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, s:98-99

- Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı,
- Başvurunun süresi içinde yapıp yapılmadığı,
- Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,
- Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,

hususları değerlendirilir. Usule ilişkin koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir.” (GUY m:13/1)

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; “*Davacı adına tescilli 30/11/2011 tarih ve 1749 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyaya ilişkin olarak ibraz edilen Form A menşe belgesinin sahte olduğunun tespit edildiğinden bahisle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanan para cezaları kararlarına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; 06/01/2014 tarihinde tebliğ edilen tahakkuk ve para cezası kararlarının tebliğ edilmesi üzerine, davacı tarafından 15/01/2014 tarihinde idare kayıtlarına giren dilekçe ile uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, yapılan tahakkuk ve hesaplanan para cezasının 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesi kapsamında olduğundan, bu nedenle uzlaşma yoluna başvurulamayacağından bahisle talebin reddine ilişkin işlemin, davacıya 31/01/2014 tarihinde tebliğ edildiği, bunun üzerine 03/02/2014 tarihinde davacı tarafından tahakkuk ve para cezası kararlarına karşı Bölge Müdürlüğüne itiraz başvurusunda bulunulduğu ve reddine dair işleme karşı davanın açıldığı anlaşılmış ise de; olayda, tahakkuk ve para cezası kararlarında uzlaşma yoluna başvurulamayacağına dair bir ibarenin bulunmaması nedeniyle, yapılan tahakkuk ve hesaplanan para cezasının uzlaşma başvurusuna konu edilemeyeceğinin davacının bilgisi dahilinde olduğunun kabulüne olanak bulunmadığı, öte yandan, yukarıda aktarılan mevzuat hükümlerinde uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağıının belirtilmesine karşın, uzlaşma başvurusu kapsamında olmayan işlemlere karşı uzlaşmaya başvurulması halinde itiraz süresinin durmayacağı yolunda kısıtlayıcı bir düzenlemeye de yer verilmediğinden, uzlaşma yoluna başvurulamayacağıının belirtilmesi üzerine, kalan süresi içerisinde yapılan başvurunun reddine dair işlemin, Mahkemece esasının değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle, alacağın uzlaşma kapsamında olmadığından hareketle idari itiraz*

başvurusuna dair sürenin durmayacağı ve bu süre geçirildikten sonra yapılan başvuru üzerine tesis edilen işlemin esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun görmeyerek bozmuştur.”¹⁹⁷

Karardan da anlaşılabacağı üzere uzlaşma kapsamında olmayan ek tahakkuk ve para cezalarına ilişkin kararda bu hususun açıkça belirtilmemesi durumunda, yükümlüler tarafından uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde, itiraz süresinin durmayacağı yolunda kısıtlayıcı bir düzenleme de olmadığından, itiraz süresinin durduğunun kabulü gerekmektedir.

Uzlaşma başvurusunda usule ilişkin eksikliklerin olduğu fakat bu eksikliklerin giderilebilir nitelikte olduğunun anlaşılması halinde başvuru sahibine eksikliklerin giderilmesi için uzlaşma başvuru süresi sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda başvuruda bulunulmuş ve eksikliklerin giderilebilir nitelikte olduğunun anlaşılmış olması halinde üç gün (iş günü) ek süre verilir. Verilen bu sürenin bitiminde de eksiklikler giderilmez ise yükümlünün talebi reddedilir. (GUY m:13/2) Burada uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem, komisyon tarafından alınan tek taraflı, hukuki sonuç doğuran, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğundan bu işleme karşı itiraz veya yargı yolu açık olup dava konusu edilebilir.¹⁹⁸

Uzlaşma başvurusunda GUY 13/1, 2 maddesinde belirtilen usule ilişkin bir eksiklik olmadığı tespit edilmesi halinde sekreteryaya tarafından alacakların işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden temin edilir. (GUY m:13/4)

Uzlaşma talebinde bulunulan alacakla ilgili olarak hesap hatası yapıldığının gümrük idaresi tarafından tespit edilmesi halinde, ilgili kararda gerekli düzeltmeler yapılarak düzeltilmiş karar gerekçesi ile birlikte yükümlüye tebliğ edilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır. Görüşme sonucunda uzlaşmanın vaki

¹⁹⁷ Danıştay 7. D., 09/10/2019, E:2015/4497, K:2019/5379

¹⁹⁸ KOBAN, Emine, ERCAN, Tayfun, “Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Yeni Gümrük Kanunu Taslağı Kapsamında Değerlendirilmesi”, Terazi Hukuk Dergisi, 2017, C:12, S:134, s:48, [https://jurix.com.tr/article/9145,\(05.04.2020\)](https://jurix.com.tr/article/9145,(05.04.2020))

olmaması veya temin edilememesi halinde itiraz başvurusu yapılabilmesi gündeme geleceğinden yapılacak itiraz başvurusu da düzeltilmiş tutar üzerinden yapılacaktır.

9. Uzlaşma Talebinin Sonuçları

Uzlaşma talebinin sonuçları Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Bahsedilen düzenlemeler uyarınca, uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durmakta, uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde ise söz konusu kararların tebliğ tarihinden itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak her durumda, sürenin bitimine beş günden az kaldığının tespit edilmesi durumunda süre beş güne tamamlanmaktadır.

Maddede yer alan “.....*ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde süre üç gün uzar.*” ifadesi söz konusu maddede 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında “.....*ancak sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde süre beş güne tamamlanır.*” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile uzlaşma başvurusunda bulunacak olanlara tebliğ-başvuru arasında minimum beş günlük süre tanınacaktır.

Yönetmeliğin 14/2 maddesinde, mükellefin uzlaşma talep ettiği alacaklar için, başvurusu sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidemeyeceğine ilişkin düzenleme ise yine 14.01.2020 tarihinde 31008 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “*Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*” ile değiştirilmiştir. Değişiklik ile süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlüye uzlaşma talep ettiği alacaklar için, kendisine uzlaşma davetiyesi yazısı tebliğ edilmeden önce, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürüten birimine, bir dilekçe ile başvurarak uzlaşma başvurusundan feragat edebilme imkanı getirilmiş olmakla, başvurudan feragat edilmesi halinde ise, feragatin kabul edildiğinin tebliğinden itibaren, itiraz veya dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve aynı alacak için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır.

Aynı gümrük vergisinin ödenmesinden hem yükümlünün hem de gümrük müşavirinin müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda yükümlü ile gümrük müşavirinin uzlaşma başvurusu birlikte sonuca bağlanır. Bu halde taraflardan birinin veya her ikisinin birlikte katıldığı bir uzlaşma görüşmesi yapılır. Aynı gümrük vergisi nedeniyle taraflardan birinin GK'nun 242'nci maddesine göre itiraz etmiş olması diğerinin ise uzlaşma başvurusunda bulunması durumunda, öncelikle uzlaşma başvurusu sonuçlandırılır, sonrasında ise itiraz başvurusu değerlendirmeye alınır.(GUY m:14/3,4)

10. Uzlaşma Görüşmeleri

a. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşma başvurusunun usulüne uygun yapıldığının tespit edilmesi halinde uzlaşma davetiyesi düzenlenir. Söz konusu davetiye en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma dilekçesinde e-posta adresi belirtilmiş ise bu adrese elektronik ortamda 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca yükümlüye tebliğ edilir. Fakat belirtilen bu beş günlük süre yükümlü tarafından talep edilmesi halinde kısaltılabilir. (GUY m:16/1)

Yükümlünün belirlenen yer, tarih ve saatte uzlaşma görüşmelerine katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır.

Esas olan uzlaşma görüşmelerine yükümlünün kendisinin veya veli/vasinin bizzat katılmasıdır. Fakat yükümlü toplantıya katılmayacak ise, temsilcisi veya vekâletnamesinde özel yetki olması kaydıyla gümrük müşaviri de yükümlünün adına uzlaşma görüşmelerine katılarak tutanakları imzalayabilir.(GUY m:15/1)

Ayrıca gümrük müşavirinin aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduğu durumlarda, uzlaşma

başvurusunda bulunması veya başvuruda bulunan yükümlü ile birlikte görüşmelere katılması durumunda gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir.¹⁹⁹

b. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç türlü sonuç ortaya çıkabilir;

i. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda uzlaşma komisyonu bu duruma ilişkin tutanak düzenler. Tutanak üç nüshadır ve tutanaklar başkan, üye ve yükümlü tarafından imza altına alınır. Ayrıca tutanağın bir nüshası da hazır bulunan yükümlüye tebliğ edilir. (GUY m:16/4) Uzlaşmanın sağlanması ile tutanakta belirtilen miktarlar üzerinden vergiler tahakkuk ettirilir.

ii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda temin edilememe nedeni belirtilerek yine üç nüsha tutanak düzenlenir ve bir örneği yükümlüye verilir. Fakat yükümlünün uzlaşma görüşmelerine katılmaması veya görüşmelere katılmasına rağmen tutanağı almaması halinde kendisine ayrıca bir tebligat yapılmaz ve tutanağın iki örneği, gereği yapılması için Gümrük ve Dış Ticaret bölge müdürlüğüne veya ilgili gümrük müdürlüğüne iletilir. Diğer nüshası da uzlaşma dosyasında saklanır. (GUY m:16/5)

iii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde komisyonun teklif ettiği son tutar tutanağa yazılır ve bir örneği yükümlüye verilir. Fakat yükümlünün, tutanağın kendisine

¹⁹⁹ YÜCE, Mehmet, ÇELİKKAYA, Ali, *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa, Dora Yayn., 1. Baskı, 2016, s:193

verildiği tarihten itibaren kalan itiraz süresinin son günü mesai saati sonuna kadar komisyonun teklif ettiği son tutarı kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne iletmek üzere gümrük müdürlüğüne bildirmesi halinde, bu tarihten itibaren artık uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır.

Komisyon çalışmaları sırasında komisyonca düzenlenen tutanakların imza karşılığında yükümlüye verilmesi tebliğ yerine geçer ve bu durumda yükümlüye ayrıca bir tebligat çıkarılmaz. (GUY m:16/7)

c. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Komisyonca belirlenen uzlaşma gününün bazı durumlarda ertelenmesi söz konusu olabilir. Eğer ;

- Komisyon uzlaşma için belirlenen günde toplanamayacak ise,
- Uzlaşma toplantısı başlamadan ve bir kereye özgü olmak üzere yükümlü tarafından makul gerekçelerle toplantıya katılamayacağı bildirilmiş ise (GUY m:17/2),
- Uzlaşma talebinin daha ayrıntılı araştırma gerektiriyor olması ya da görüşmelerden belirlenen günde sonuç alınamamış ise (GUY m:17/3), görüşmeler ertelenebilir.

Yükümlü tarafından toplantıya katılamayacağının bildirilmiş olması, uzlaşma talebinin daha ayrıntılı araştırma gerektiriyor olması ya da görüşmelerden belirlenen günde sonuç alınamamış olması halinde bu durumlar tutanakla tespit edilir ve tutanak uzlaşma dosyasına konulur.

Uzlaşma komisyonları 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanmamakla birlikte bu tutarı aşan uzlaşma talepleri bakımından ise uzlaşma talebine ilişkin dilekçenin ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren en fazla 45 gün içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu durumun istisnası ise görüşmelerin belirlenen

günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya uzlaşma talebinin daha ayrıntılı araştırma yapılmasını gerektiriyor olmasıdır.

Yapılan görüşmeler sonucu varılan sonuç ise ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir.

11. Uzlaşmanın Sonuçları

a. Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşma vaki olması durumunda düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesindir. Bu aşamadan sonra uzlaşma tutanaklarında yer alan veriler doğrultusunda gereği ilgili gümrük müdürlüğü tarafından yerine getirilir, tahakkuk ve tebliğ edilen gümrük vergileri veya para cezaları tutanakta belirtilen tutarlara göre düzeltilir. (GUY m:21/1,2)

Üzerinde uzlaşılan vergi-cezalar, tutanakla tespit edilen diğer hususlar ve komisyonların işlemlerine karşı (her iki taraf bakımından da geçerli olmak üzere) dava açılmayacağı gibi, itiraz, şikayet, geri verme ve kaldırma başvurularına da konu edilemez.(GUY m:21/3) Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesine göre işlem yapılır. Yani 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında yapılan soruşturma veya kovuşturma sonucunda Gümrük Kanunu'nu uyarınca belirlenen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiği ve bu suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verilmiş olabilir. Bu durumda kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsil edilmiş olması şartıyla Gümrük Kanunu'na göre verilmiş olan ceza kaldırılır, herhangi bir para tahsil edilmiş ise bu da geri verilir.

Ayrıca, GK 244/6'ncı maddesi ve GUY 23'üncü maddesindeki düzenlemeden gümrük idaresi tarafından kesilen ve üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 5326 sayılı

Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamayacağı anlaşılmaktadır.²⁰⁰

VUK kapsamındaki uzlaşmada olduğu gibi GK kapsamındaki uzlaşmada da gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargı yoluna başvurulmadan, karşılıklı anlaşma ve pazarlık yoluyla çözümlenmekte, bu şekilde, gümrük idaresi vergi alacağını hızlı bir şekilde tahsil ederken vergi yargısının iş yükü hafiflemiş olmaktadır. Ayrıca yükümlü açısından dava takip külfetine katlanması gibi bir durumun ortaya çıkması da engellenmektedir. GK kapsamındaki uzlaşmanın bu tür faydalarının olduğu gibi bu kurumun Anayasamıza ve temel vergilendirme ilkelerine aykırı yönlerinin bulunduğu, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırarak cezaların etkinliğini azalttığı, adalet anlayışını zedelediği ve uyuşmazlıkların aslını çözmeyen bir uygulama olduğu yönlerinden de eleştirilmiştir.²⁰¹

b. Uzlaşmanın Vaki Olmamasının ve Temin Edilememesinin Sonuçları

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yükümlü, uzlaşmaya konu edilen alacaklar için tutanak tarihinden itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam edeceği için kalan süre içerisinde yükümlü itiraz/dava yoluna gidebilir.

Uzlaşma talebi yönünden ise, aynı alacaklar için yükümlü tarafından tekrar uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır.(GUY m:22/3)

12. Uzlaşılan Verginin Ödenmesi

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşmaya konu alacaklar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan tutara 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

²⁰⁰ KOBAN, ERCAN, “Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.....”, s:49,

²⁰¹ ŞAHİN, Mustafa, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği”, Mali Çözüm Dergisi, 2017, s:232

Gecikme faizinin hesaplanacağı zaman aralığı ise gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih aralığıdır. (GK m:244/5, GUY m:24)

Söz konusu maddede yer alan ve faizin hesaplanacağı süre aralığını belirten uzlaşılacak vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihi - uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih aralığı, 14.01.2020 tarihinde 31008 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “*Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*” ile uzlaşılacak vergilere ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih-uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre aralığı şeklinde değiştirilmiştir.

13. Uzlaşma ve İtiraz Hakkı İlişkisi

Yükümlü, itiraz ve uzlaşma haklarını aynı anda kullanamaz. Fakat, kendisine tebliğ edilen alacaklar uzlaşmaya konu edilmiş ise, uzlaşma başvurusundan feragat edilmesi, uzlaşma talebinin reddedilmesi, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde Kanunun 242’nci maddesindeki düzenleme uyarınca itiraza konu yapabilir. İtirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilir. (GUY m:25)

Uzlaşma ve itiraz arasındaki ilişkiyi düzenleyen Gümrük Kanunu’nun 244’üncü maddesinde 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun ve Yönetmeliğin yukarıdaki maddesinde 14.01.2020 tarihinde 31008 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “*Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*” ile değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz iken değişiklikle birlikte yükümlülere itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilme imkanı getirilmiştir.

IV. CEZA HUKUKUNDA UZLAŞTIRMA MÜESSESESİ VE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaştırma 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 253-255. maddeleri arasında ve Uzlaştırma Yönetmeliği’nde düzenlenmiştir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından olan uzlaştırma müessesesinin Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen uzlaşma kurumu ile benzer ve farklı yönleri bulunmaktadır. Bu nedenle Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında düzenlenen uzlaştırma kurumuna ilişkin genel çerçevedeki açıklamalara değindikten sonra her iki kurumun benzer ve farklı yönlerinden bahsedilecektir.

A. Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Müessesesi

Ceza Muhakemesi Kanunu’na girdiği ilk halinde kurumun adı “Uzlaşma” iken, 24.11.2016 tarih ve 6763 sayılı Kanun’la CMK madde 253’ün başlığı “Uzlaştırma” olarak düzenlenmiştir.

Uzlaştırma, Kanun tarafından belirlenen ve uzlaşma kapsamına giren bir suç nedeniyle şüpheli/sanık ve mağdur ya da suçtan zarar görenin Kanun ve Yönetmelik tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde atanan bir uzlaştırmacı tarafından tarafların anlaşdırılması sonucu uyuşmazlığı ortadan kaldıran alternatif bir çözüm yoludur.

Uzlaştırma, mağdur ve failin anlaşmazlığın çözüm sürecine etkin olarak katıldığı bir kurumdur.

Esas olarak soruşturma aşamasında başvurulacak şekilde düzenlenen uzlaşma kurumu istisnai olarak da kovuşturma evresinde başvurulacak bir yoldur.²⁰²

²⁰² ERİŞ, Uğur, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaştırma Usulü”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, C:5, S:1, s:1290, [https://jurix.com.tr/article/20743,\(05.04.2020\)](https://jurix.com.tr/article/20743,(05.04.2020))

1. Soruşturma Aşamasında Uzlaştırma

Soruşturma aşamasındaki uzlaştırma 5271 sayılı Kanun'un 253. maddesinde düzenleme bulmuştur. Yine ayrıntılı açıklamalara Uzlaştırma Yönetmeliği'nde yer verilmiştir.

CMK m:2/1-e maddesinde düzenlendiği üzere soruşturma evresi suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadarki süreci ifade etmektedir. İddianamenin kabul edilmesi ile birlikte artık kovuşturma aşamasına geçilmiş olmaktadır.

Cezai yaptırım gerektiren bir olayın ihbar veya şikayetini alan cumhuriyet savcısı olayın aslını araştırır ve yapılan soruşturma sonucunda iddianamenin düzenlenmesi için gerekli veri ve delile ulaşamaması durumunda kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilir ve dosya uzlaştırma bürosuna gönderilmeden sonuçlandırılır. İddianamenin düzenlenmesi için gerekli delile ulaşılması durumunda ise suçun uzlaştırma kapsamında olup olmadığı belirlenir. Eğer ki suç uzlaştırma kapsamında ise cumhuriyet savcısı dosyayı uzlaştırma bürosuna gönderir. Aksi durumda düzenlenen iddianame cumhuriyet başsavcılığına iade edilir.

Uzlaştırma kapsamında olan suç nedeniyle uzlaştırma bürosuna gönderilen dosya uzlaşmadan sorumlu cumhuriyet savcısı tarafından incelenir. Suçla ilgili mutlak deliller toplanmadan dosyanın uzlaştırma bürosuna gönderildiği anlaşılır ise iade kararı ile birlikte soruşturma bürosuna geri gönderilir.

Uzlaştırma kapsamında olan suçlara ilişkin uzlaştırmacı görevlendirilmesi için yine cumhuriyet savcısının onayı ile yapılır. Söz konusu uzlaştırmacı Adalet Bakanlığı tarafından belirlenen listelerde yer alan kişilerden seçilmektedir. Uzlaştırma usulünün uygulanabilmesi için uzlaştırmacıya suç ile ilgili belgelerin birer örneği verilir. Bu kapsamda soruşturma dosyanın bütünü değil cumhuriyet savcısı tarafından suçla ilgili uygun görülen evrakların örneklerinin verilmesi yeterlidir.

Uzlaştırma sürecinin sonuçlandırılması için öngörülen süre ise 30 gündür. Bu süre uzlaştırma bürosu tarafından her defasında 20 günü geçmemek üzere en fazla iki defa uzatılabilir.

Uzlaştırma görüşmeleri sonucunda uzlaştırmacı tarafından bir rapor düzenlenir ve devamında bu rapor uzlaştırma bürosuna teslim edilir. Söz konusu rapor İcra İflas Kanunu uyarınca yazılı ilam niteliğine sahip belgelerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle raporun gerekli bilgileri içererek tarafların kimlik bilgileri ile yerine getirilmesi gereken edimleri açıkça göstermesi zorunludur.

Uzlaştırmanın başarısızlıkta sonuçlanması da muhtemeldir. Fakat bu durumda dahi şüpheli ile mağdurun uzlaşmaya vardıklarına ilişkin düzenledikleri bir belge ile en geç iddianame düzenlendiği tarihe kadar cumhuriyet savcısına başvurarak uzlaştıklarını beyan etmeleri de mümkündür.

Soruşturma evresinde uzlaştırmının gerçekleşmesi durumunda cumhuriyet savcısı tarafından kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilir. Uzlaştırmının başarısız olması halinde ise cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenerek şüpheli hakkında görevli mahkemede dava açılır ve bu şekilde taraflar arasındaki uyuşmazlığın yargı merciileri önünde çözülmesi beklenir.

2. Kovuşturma Aşamasında Uzlaştırma

5271 sayılı CMK m. 2/f maddesinde kovuşturmanın iddianamenin kabulü ile başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreci ifade ettiği tanımlanmıştır. Uzlaştırma kovuşturma evresi için istisnai olarak öngörülmüş bir kurumdur. Bu evrede bir suçun uzlaştırma kapsamında olduğunun tespit edilmesi durumunda uzlaştırma usulü uygulanmalıdır.

Kovuşturma evresinde uzlaştırmının uygulanabileceği durumlar 4 tanedir. Bunlar;

- Soruşturma evresinde uzlaştırmaya tabi olan bir suçun uzlaştırma sorulmadan dava açıldığının iddianamenin kabulünden sonra kovuşturma aşamasında fark edilmesi,
- Sanığa atılı suçun hukuki niteliğinin değişmesinden dolayı yargılama sırasında uzlaşmaya tabi olduğunun anlaşılması,
- Cumhuriyet Savcısının iddianame düzenlemesinin gerekli olmadığı hallerde iddianame yerine geçen belgeler ile doğrudan Mahkeme önüne gelen bir suçun uzlaşmaya tabi olduğunun tespit edilmesi,
- Kovuşturma evresinde yapılan yargılama sırasında sonradan sanık lehine yürürlüğe giren kanun ile atılı suçun uzlaştırmaya tabi tutulması,

Yukarıda sayılan dört durumdan birinin gerçekleşmesi durumunda kovuşturma dosyası Mahkemece, Uzlaştırma Bürosu'na gönderilir. Bu şekilde soruşturma evresinde uygulanacak olan uzlaştırma süreci aynı mahiyette kovuşturma aşamasında da tatbik edilir.

Uzlaştırma görüşmeleri sonucunda, kovuşturma aşamasında uzlaştırmamanın sağlanması halinde Mahkemece davanın düşürülmesine karar verilir. Sanığın edimini yerine getirmesi ileriki bir tarihe bırakılır ise bu durumda hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilir. Uzlaştırma sağlanamaması halin de yargılamaya kaldığı yerden devam edilir.

B. Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Ceza Hukukunda Uzlaştırma Müesseselerinin Karşılaştırılması

5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 253, 254 ve 255. maddelerinde düzenleme bulan uzlaştırma müessesesi ceza hukuku alanındaki bazı uyuşmazlıkların mahkemelere intikal ettirilmeden barışçıl yollarla kısa zamanda çözümlenebilmesi amacıyla getirilmiş olan bir uygulamadır.²⁰³

²⁰³ ANBARLI BOZATAY, Şeniz, ÜRÜNAL, Avni Akın, “Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Kapsamına Giren Suçlar: Kuramsal ve Hukuksal Bir Değerlendirme”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, C:16, S:32, s:330, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/comuybd/issue/40668/415176>, (05.04.2020)

Uzlaştırma konusu edimin yerine getirilmesi halinde mağdur açısından maddi ve manevi zararının giderilmesi imkanı tanınmaktadır. Ancak bu durumda mağdur tarafından söz konusu suç nedeniyle tazminat gibi bir dava açılması da söz konusu olamayacaktır. Şüpheli açısından ise hakkındaki soruşturma, kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar ile sonlandırılmaktadır. Sanık açısından da davanın düşürülmesine karar verildiğinden dolayı adli sicil kaydında herhangi bir suç isnadı yer almamaktadır

Uzlaştırma her iki tarafın rıza göstermesi ile gerçekleşerek taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdirmektedir. Bu açısından sadece kamu yararı değil, suç mağdurunun yararı da korunur. Failin hapis ve para cezası ile karşı karşıya kalmadan mağdurun zararını gidermek suretiyle sosyal ve psikolojik durumu açısından da rahatlamasına imkan tanınır.

Toplumsal yönden ise adalete olan inancın pekişmesi, toplumsal barışın sağlanması ve huzur ortamının yaygınlaşması bakımından tüm bireylere dolaylı yoldan etkileri de bulunmaktadır.

Dava sırasında Mahkeme tarafından uzlaştırma kurumunun işletilmesindeki amaç ise mağdurun zararının giderilmesinin yanında yargılamaya devam edilmesi durumunda ortaya çıkabilecek emek ve zaman israfını önlemektir.²⁰⁴

Öte yandan, uzlaştırma ile taraflar arasındaki uyuşmazlık kısa bir süre içerisinde sonuçlanma, mağdurun zararının giderilmesi ile onarıcı adalet anlayışı gerçekleşmekte, taraflar uzun süren davaları takip etmek zorunda kalmamakta, ayrıca derdest davaların azalması ile bu durum yargının işyükünü de hafifleten bir sebep olarak ön plana çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında ve Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında uzlaşma/uzlaştırma müesseselerinin ortak yönlerinde baktığımızda; her iki kurumda da uzlaşmanın sağlanabilmesi için tarafların birlikte rıza göstermesi gerekmektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın sağlanması durumunda uyuşmazlık kısa sürede yargı organlarına intikal etmeden sonuçlanmaktadır. Bu şekilde taraflar istedikleri sonuca

²⁰⁴ ÇETİN, Soner H. “Ceza Muhakemesi Kanununda Uzlaşma (CMK m. 253, 254, 255)”, TBB Dergisi, 2009, S:82, s:9

hemen ulaşırken, davanın açılması durumunda katlanılacak olan yargılama gideri gibi külfetlere de maruz kalmayacaklardır. Ayrıca her iki kurum yargı mercileri önündeki derdest dosya sayılarının azalmasını sağlayarak, mahkemelerin de iş yükünü de hafifletmiş olacaktır.

Bu iki müessese arasındaki farklılıklara bakacak olursak; Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşma müessesinde taraflardan biri   daredir ve uzlaşma görüşmeleri   darenin belirlediği kurallara göre kendisini temsil eden uzlaştırma komisyonları tarafından yerine getirilir. Uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi için mükellefin bu konuda bir talebinin olması gerekmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde vergi ve cezaların tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemler Vergi Dairesi tarafından yerine getirilir, bu şekildeki işlemler idarenin istediği ve belirlediği kurallar çerçevesinde devam ettiğinden idare karşı tarafa göre üstün konumdadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef açısından mali sonuçların doğması muhtemeldir. Bu hususta çıkan uyuşmazlıklar da   dari Yargının bir kolu olan Vergi Mahkemelerinde   z  mlenir.

Ceza Muhakemesi kapsamındaki uzlaşmada ise; her iki taraf gerçek ya özel hukuk tüzel kişisidir. Uzlaştırma kanunda belirtilen su ların işlenmesi durumunda Cumhuriyet Savcısı tarafından uygulanması zorunlu olan bir müessesidir. Bu muhakeme şartının yerine getirilmemesi iddianamenin iadesi sebebidir. Uzlaşma görüşmeleri, uzlaştırma bürosunun görevlendireceği bağımsız bir uzlaştırmacı tarafından yerine getirilir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda şüpheli hakkında kamu davasının açılması, sanık hakkında ise yargılamanın devam edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde devam eden adli işlemler sebebiyle şüpheli/sanık hakkında Ceza Mahkemeleri tarafından özgürlüğü bağlayıcı cezaların uygulanması söz konusu olabilmektedir.

V. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİ VE YARARLILIK YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uzlaşma; vergiye ilişkin uyuşmazlıkların idare ve mükellef tarafından bir araya gelinerek anlaşma yoluyla çözülmesidir.²⁰⁵

Mükellefler ile vergi daireleri arasında zaman zaman farklı sebeplerle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu durum normal olmakla birlikte, uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmada çözümüne kavuşturabilmesi için farklı barışçıl çözüm yolları önerilmiştir.²⁰⁶ Uzlaşma müessesesi de bu ihtilafların çözümünde başvurulana barışçıl çözüm yollarından birisidir.

Uzlaşma müessesesi, Vergi Hukukumuzda tarhiyatların ihtilafsız kesinleşmesini sağlayan idari bir çözüm yoludur. Uzlaşma, idare ve mükellefler açısından kesin sonuçlar doğurarak vergileme ve cezalandırma süreçlerini doğrudan etkilediğinden uzlaşmanın etkinliğinin ve belirli ilkeler açısından değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir.

A. Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği

Etkinlik, etkin olma durumu, müessiriyet²⁰⁷ anlamlarında kullanılmakla birlikte, hedeflenen duruma ne ölçüde yaklaşıldığını anlatmak için de kullanılmaktadır.

Vergi hukukunda etkinlikten söz edilebilmesi için, vergi yasalarının uygulanabilirliğinin yanı sıra vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından beklenen sonucun alınıp alınmadığı gibi konuların değerlendirme ölçütü olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinliğinden bahsedilebilmesi için ise, tahsil edilen vergi, mükellefin vergi öderken ve devletin vergi toplarken katlandığı maliyet,

²⁰⁵ ÖNEN, *Genel Vergi Hukuku*, s:282

²⁰⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s:302

²⁰⁷ Türk Dil Kurumu sözlüğü, www.tdk.gov.tr, (01.03.2020)

toplanan vergilerin hizmete dönüşümüne ilişkin ölçütler ve bu ölçütlere ilişkin istatistiki analizlerin incelenmesi şeklinde değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.²⁰⁸

Türkiye’de uzlaşma kurumunun nasıl ve ne oranda işlediği Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin istatistikî verilerle belirlenmektedir. Değerlendirme yapma açısından tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin yayımlanan istatistiki veriler incelendiğinde;

Tablo 2.11. 2014-2018 yılları arasında tarhı istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşması sağlanan vergi ve cezalar

Yıllar	Tarhı istenilen vergi tutarı(TL)	Tarhı istenen vergi cezası(TL)	Uzlaşmaya giren vergi (TL)	Uzlaşmaya giren ceza (TL)	Vergi uzlaşma oranı (%)	Ceza uzlaşma oranı(%)
2014	7.939.389.423	16.582.633.968	638.430.109	1.067.833.387	8	6
2015	9.803.999.983	18.843.082.629	1.103.763.758	1.926.019.997	11	10
2016	7.234.873.130	15.904.492.736	402.224.048	821.598.182	5,5	5
2017	5.878.506.580	14.370.585.724	312.837.221	581.889.106	5	4
2018	8.722.800.218	19.862.613.528	232.857.773	419.055.049	2,5	2
TOPLAM	39.579.569.334	85.563.408.585	2.690.112.909	4.816.395.721	6,5	5,5

Kaynak: VDK faaliyet raporundan derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo sonuçlarının gösterdiği üzere, 2014-2018 yılları arasında düzenlenen inceleme raporları neticesinde toplam 39.579.569.334-TL vergi ve 85.563.408.585-TL vergi ziyai cezası önerilmiştir. Önerilen vergi ve cezalar için ise tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucunda 2.690.112.909-TL verginin ve 4.816.395.721-TL cezanın uzlaşması sağlanmıştır. Bu da oran olarak vergide ortalama % 6,5; vergi cezalarında ise % 5,5 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar ise tahmin edilen oranların çok altındadır.

Tarhı önerilen vergi ve cezaların, bir kısmının kaçakçılık cezasını gerektirmesi bir kısmında ise uzlaşmaya varılamaması ya da uzlaşmaya konu edilmemesi nedeniyle tarhı önerilen vergi ve cezaların çoğunluğunun kaldırılmadığı

²⁰⁸ AYDIN, Birben, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2015, s:131-132

ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın aslında sonucu değiştiremediği sonucuna varılmaktadır.²⁰⁹

Vergi uyumsuzluklarında bir kurumun etkinliğinden bahsedilebilmesi için, tarhi önerilen vergi ve cezaların tahsilini sağlayabilmesi, yani vergiler için en önemli aşamanın gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Verginin tahsilatı için ilk aşamada tarhiyatın kesinleştirilmesi gerektiğinden, tablolar incelendiğinde 2014-2018 yılları arasında tarhi önerilen vergi ve cezaların çok az bir kısmının uzlaşma sonucu kesinleştirilebildiği görülmektedir.²¹⁰

Tablo 2.12. 2014-2018 yılları arasında tarhi istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat sonrası uzlaşması sağlanan vergi

Yıllar	Vergi Tutarı * (TL)				Oran (%)
	Uzlaşma Başvurusuna Konu olan Vergi tutarı	Uzlaşılabilen Vergi	Uzlaşmaya Konu olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma sağlanamayan
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verilerine Göre Toplam Tutar					
2014	1.307.531.129	736.439.191	571.091.938	225.532.099	56
2015	1.725.284.712	359.960.649	1.365.324.062	455.057.644	20,5
2016	645.693.943	185.081.524	460.612.419	109.923.443	28,5
2017	375.827.397	351.622.345	24.205.053	19.861.902	93,5
2018	238.440.478	140.859.025	97.581.452	75.899.181	59
TOPLAM	4.292.777.659	1.773.962.734	2.518.814.924	886.274.269	41

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından derlenerek hazırlanmıştır.

²⁰⁹ TÜLEYKAN, Hayrettin, ASLAN, Kürşad Efrail, “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 2019, C:8, S:1,s:766, http://www.itobiad.com.tr/issue/43055/516890#article_cite, (20.09.2019)

²¹⁰ TAŞ, Bülent, “Vergi Denetimleri, Etkinlik ve Vergi Afları”, vergialgi.net, 2014, s:2906

Tablo 2.13. 2014-2018 yılları arasında tarhi istenilen vergi ve cezalarda tarhiyat sonrası uzlaşması sağlanan ceza

Yıllar	Ceza Tutarı * (TL)				Oran (%)
	Uzlaşma Başvurusuna Konu olan Ceza tutarı	Uzlaşılamayan Ceza	Uzlaşmaya Konu olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Uzlaşma Sağlanamayan
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verilerine Göre Toplam Tutar					
2014	1.806.903.277	1.096.507.916	710.395.361	16.505.017	60,5
2015	2.121.489.186	516.749.866	1.604.739.322	10.886.371	24
2016	840.901.430	233.506.556	607.394.874	12.913.434	27,5
2017	493.562.435	443.907.352	49.655.083	8.637.926	89,5
2018	313.412.355	166.477.149	146.935.205	22.902.199	53
TOPLAM	5.576.268.683	2.457.148.839	3.119.119.845	71.844.947	44

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından derlenerek hazırlanmıştır.

Tablodaki verilere göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu nezdinde 2014-2018 yılları arasında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonrasında vergilerin %41'i, cezaların ise %44'ü üzerinde uzlaşma sağlanamadığı görülmektedir. Bu oran ise uzlaşma müessesinin etkinliği bakımından beklenen oranın altındadır ki bu oranlar yargıya uyuşmazlık olarak yansıtacağından yargının iş yükünü de artıracaktır.

Türkiye’de, yabancı ülkelerde olduğu gibi, yargı yoluna gitmeden idari çözüm yollarına başvurmak zorunlu olmadığından bu durum yargının iş yükünü artırdığı²¹¹ gibi uzlaşma müessesesinden beklenen faydayı da azaltmaktadır. Bu nedenle yapılacak bir düzenleme ile dava açmadan önce idari çözüm yollarından olan uzlaşma müessesine başvurma zorunluğunun getirilmesinin yargının iş yükünü azaltması ve uzlaşma kurumuna daha fazla etkinlik sağlaması bakımından faydalı olacağı düşünülebilir.

²¹¹ BUZ, Funda, “*Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği*”, II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi- Bildiriler Kitabı V, s:1378

B. Uzlaşma Müessesesinin Yararlılık Yönünden Değerlendirilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada hızlı ve etkin şekilde çözümlenmesi için getirilmiş olan uzlaşma kurumu,²¹² neden gerekli olduğu, uzlaşma süreci ve etkileri bakımından literatürde çok fazla tartışılmıştır. Bu tartışmaların merkezinde ise, uzlaşma müessesesinin idareye çok fazla yetki verdiği, bu durumun ise Anayasanın 10'uncu maddesi uyarınca eşitlik ilkesine, 38'inci maddesinde düzenlenen cezaların yasallığı ilkesine ve yine Anayasa'nın 73/3 maddesinde öngörülen vergilerin yasallığı ilkelerine aykırı olduğu²¹³ gibi gerekçeler vardır.

1. Mükellef ve Vergi Dairesi Açısından Değerlendirilmesi

En çok başvurulanan idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma kurumunun eleştirilen yönlerinin yanında vergi mükellefi ya da ceza muhatabı açısından faydaları da vardır.

a. Mükellef Açısından Değerlendirilmesi

Uzlaşmanın, zaman ve emek bakımından mükellefe faydaları olduğu gibi mükelleflerin dava açması sırasında oluşacak vekil tutma, yargı mercilerinde uğraşma ve masraf yapma gibi zorluktan kurtulmalarını sağlama gibi faydaları da vardır. Vergi ile ilgili anlaşmazlığın uzamadan ilk aşamada çözümlenmesi, mükellef üzerinde psikolojik yönden de olumlu bir etki bırakmaktadır.²¹⁴

Uzlaşmada, komisyonlara tanınan indirim hakkı sonucunda vergi ve cezalar üzerinde yapılan indirimlerle gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalar sonucunda, vergi mükellefleri daha az vergi ve ceza ödemektedirler.

²¹² ERDEM, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:387

²¹³ YALTI, Billur, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, İstanbul, Beta Yayn., 1. Baskı, 2015, s:160

²¹⁴ KARATAY, Ahmet, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013, s:76

Ülkemizde, 2014-2018 yılları arasında uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre; uzlaşmaya konu olan vergi tutarının uzlaşmaya giren vergi tutarına oranının; 2014 yılında %36,5; 2015 yılında %44,5; 2016 yılında %32,5; 2017 yılında %39, 2018 yılında %32 olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan ceza tutarının uzlaşmaya giren ceza tutarına oranının ise; 2014 yılında %57,5; 2015 yılında %54; 2016 yılında %44; 2017 yılında %48, 2018 yılında %39,5 olduğu görülmektedir. (VDK verilerine göre)

2014-2018 yılları arasında uygulanan tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına göre ise; Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu nezdinde vergi indirim oranı 2014 yılında %67,76, 2015 yılında %41, 2016 yılında 73,43; 2017 yılında 20,68; 2018 yılında 19,48; ceza indirim oranları ise 2014 yılında %97,34; 2015 yılında %96,93; 2016 yılında 95,14; 2017 yılında 82,52; 2018 yılında 81,9 olmuştur.

Tablo 2.14. 2014-2018 yılları vergi ve ceza indirim oranları

Yıllar	Vergi indirim oranı (%)	Ceza indirim oranı (%)
	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	
2014	64,76	97,34
2015	41	96,93
2016	73,43	95,14
2017	20,68	82,52
2018	19,48	81,9
	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	
2014	58,86	98,91
2015	68,42	99,52
2016	78,06	100
2017	0	82,88
2018	22,61	85,11

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından derlenerek hazırlanmıştır.

Bu oranlara göre vergi mükellef ve ceza muhataplarının özellikle cezalar bakımından uzlaşmadan ciddi bir şekilde yararlandıkları anlaşılmaktadır.

b. İdare Açısından Değerlendirilmesi

Yapılan uzlaşma görüşmeleri olumlu sonuçlanır ise vergi bir an önce tahsil edilerek hazineye intikal ettirilir. Vergi alacağının tahsilatını hızlandırır ve devlet alacağına zamanında kavuşur.

İdare açısından da dava açılması durumunda oluşacak yargılama masraflarından kurtulma imkanı sağlayacaktır. Ayrıca, uzlaşma ile vergi idaresi, mükellef ile devamlı ihtilaflı konumda olmaktan bir nebze de olsun kurtulmaktadır. Uzlaşma sırasında vergi dairesi mükellefin, mükellef vergi idaresinin görüşünü öğrenmektedir. Bu şekilde taraflarca daha isabetli kararlar verilebilmektedir.

Uzlaşma ile vergi dairesinin hiç tahsil edememe olanağı bulunan vergi ve cezaların tahsilatı sağlanabilmektedir.

Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığı zaman, uzlaşma kurumunun; kamu alacağının erken tahsili imkanını sağlaması, uyuşmazlıkların yargı yerlerine intikalinin azaltılmasını sağlayarak vergi yargısının iş yükünü azaltması, uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözülmesini sağlaması gibi faydalarının olduğu görülmektedir. Yani uzlaşma için, idari işlem olarak tarhiyatı ya da vergi cezasını, mükellef ve ceza muhatabının da açıklamalarını ileri sürme imkanı tanıdığından idarenin idari işlemi gözden geçirme imkanı bulduğu söylenebilir. Bu durum uzlaşma müessesesinin yaygın şekilde tercih edilmesinin sebeplerinden bir kaçını oluşturmaktadır.²¹⁵

Genel olarak vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının kabul edilmesindeki diğer amaçlar ise; incelemeler neticesinde mükellefler adına yapılan tarhiyatların dava konusu edilmesi durumunda tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporlarının yeterli ve somut deliller içermemesi nedeniyle mükellefler lehine mahkeme kararları verilmesidir. Bu durumda vergi veya cezaların tamamen ortadan kalkması durumu gündeme gelmektedir. Bu yüzden idari aşamada çözüm yollarından uzlaşma ya da cezalarda indirim müessesesi işletilerek, yargı yoluna gidilmeden

²¹⁵ YILMAZ, Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi,” Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, s:346, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, (05.10.2019)

vergi ve cezaların daha hızlı bir şekilde ödeme ve tahsili imkanı sunulmuştur. Bu şekilde vergi idaresi tarafından belki de hiç tahsil edilemeyecek vergi ve cezalar barışçıl yollarla tahsil edilmektedir.²¹⁶

Uzlaşmanın hem mükellef hem de idare açısından etkin bir şekilde kullanılması devlet otoritesinin elinde olmakla birlikte bu müessesesinin uygulanması sırasında vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine aykırı davranılmamasına da dikkat edilmesi gerekmektedir.²¹⁷

2. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde belirtildiği şekilde hukuk devleti olmanın gereği olarak devletin benzer durumlarda olan kişilere eşit davranması gerekmektedir.

Hukukun temel ilkelerinden olan eşitlik ilkesi, Anayasa'nın 10'uncu maddesinde; *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar”* şeklinde düzenlenmiştir. Eşitlik ilkesi aynı durum ve şartta bulunanlara eşit davranılması ve eşit işlem yapılmasını esas almaktadır.

Vergide genellik ilkesi ise, malî gücü olan herkesin vergi ödemesini ifade etmek için kullanılmıştır. Nitekim bu ilke Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* şeklinde düzenlenmiştir. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulanmasını sağlayan araç konumundaki bir ilkedir. Verginin genelliği ilkesiyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin sağlanması amaçlanmıştır.²¹⁸

²¹⁶ ARSLANER, “..... Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, s:297

²¹⁷ EROĞLU, Onur, EFTEKİN Ömer Özgür, “Vergi Planması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2015. C:11, S:2, s:249, <http://dergipark.org.tr/en/download/article-file/528533>, (05.10.2019)

²¹⁸ YILMAZ, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği”, s:344

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi adaletinin tamamlayıcısı olmakla birlikte bu ilke herkesten aynı miktarda vergi alınmasını değil, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumları esas alınarak vergilendirilmesi ilkesine dayanmaktadır.²¹⁹

Bu bağlamda vergilendirmede eşitlik ilkesi mali yönü olması nedeniyle, kişisel ve ekonomik durumları aynı olanlardan aynı miktarda vergi alınmasını hedefler iken, ekonomik durumu farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanmaktadır.

Uzlaşma müessesesinde mükellefler hakkında tarh edilen ve kesilen cezalara ilişkin olarak mükellef ve idare pazarlık yaparak ödenecek vergi ve cezayı yeniden belirlemektedirler. Bu şekilde tahakkuk edecek verginin miktarında değişiklik yapıldığından mükellefin ne kadar vergi ödeyeceği belirsiz duruma gelmektedir. Bu durum ise belirlilik ilkesi ile çelişmesi sonucunu doğurmaktadır.²²⁰

Uzlaşma müessesesi, aynı gelir grubunda olan ve aynı düzeyde gelir elde eden mükelleflerin eşit vergilendirilmesi olarak nitelendirilen yatay eşitlik ilkesine de aykırıdır. Şu nedenledir ki;

- ✓ Kanun önünde aynı durumda olan iki mükelleften birinin, uzlaşma yoluna giderek uzlaşma sağlanması sonucunda daha az vergi ödemesi,
- ✓ Aynı durumda olan iki mükelleften her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurması fakat birisinin uzlaşmaması,
- ✓ Aynı durumda olan iki mükelleften her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurması sonucunda birisi hakkında daha yüksek indirim oranının uygulanması
- ✓ Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellef karşısında vergisini zamanında ödemeyen mükellefin bazı durumlarda daha az vergi ödemesi,²²¹ durumları yukarıda bahsedilen eşitlik ilkesine aykırı durumlar oluşturacaktır.

²¹⁹ KARATAŞ DURMUŞ, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, s:230

²²⁰ BUYRUKOĞLU, Selçuk, BUZKIRAN, Davut, “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,2016, C: 5, S: 7, s:2087, [http://www.itobiad.com/tr/download/article-file/226732,\(05.10.2019\)](http://www.itobiad.com/tr/download/article-file/226732,(05.10.2019))

²²¹ HOCAOĞLU, Celal, “*Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015,S:5, s:507, [http://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/issue/16885/175810,\(05.10.2019\)](http://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/issue/16885/175810,(05.10.2019))

213 sayılı Kanun'un Ek 1'inci maddesinin 2'nci 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.*” hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise; uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının genel tebliğler ile belirleneceği düzenlenmiş, yönetmelikteki bu düzenleme ile takdir komisyonlarına belirli sınırlar içerisinde takdir yetkisi verilmiştir.²²²

Kanuna dayanılarak tarh edilen vergi ile kesilen cezanın bir kısmının uzlaşma kurumu kullanılarak tahsilinden vazgeçilmesi, kanun ile vergi idaresine böyle bir yetkinin verilmesi, Anayasal ilkelerden olan, kanun önünde eşitlik ve verginin kanuniliği ilkelerine uygun olduğunu savunmak zordur.²²³

3. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73'üncü maddesinde; “*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 Cumhurbaşkanına verilebilir.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeden vergi vb. mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla konulacağı ve kaldırılacağı, yasama organının bu yetkisini başka organlara devredemeyeceği anlaşılmaktadır.

²²² ASLANTÜRK, Yalçın, “*Vergi Uyuşmazlıklarında İdareyle Uzlaşma Yolunun Hukuki Eleştirisi*”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, İstanbul, 2018, XV, S: 1, s:6, https://law.yeditepe.edu.tr/sites/default/files/yuhf_dergisi_v.14.pdf, (05.10.2019)

²²³ SERİM, Nilgün, “*Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi*”, Vergi Sorunları Dergisi, 2006, S:214, s.102.

Yukarıda bahsedilen anayasa maddesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Yürütme organının ise herhangi bir yasal dayanağı olmadan tesis ettiği idari bir işlemle vergi koyma ya da kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan vergi alanındaki her konunun bütün ayrıntılarıyla yasama organı tarafından düzenlenmesi olanaklı olmadığından bu gibi durumlarda, vergilendirmenin temel sınırları belirlenerek, uygulamaya ilgili konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemler tesis etme yetkisi verilebilir. Verilen bu yetki, yasadaki düzenlemeleri tamamlayıcı ve açıklayıcı niteliktedir.²²⁴

Devlet, yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle almak zorunda olmakla birlikte kanunla belirtilmeyen hiçbir vergi de alınamayacaktır.²²⁵

Uzlaşma ile idare ve yükümlü, vergi-cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezanın bir kısmı uzlaşma komisyonlarının kararı ile ortadan kaldırılmakta veya miktarı düşürülmektedir. Bu şekilde Anayasanın 73'üncü maddesi uyarınca yürütme organına bile verilmeyen yetki uzlaşma komisyonuna verildiğinden bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Anayasanın 73/4 maddesi vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası olduğundan dar yorumlanmalıdır.²²⁶

4. Cezaların Kanuniliği Açısından Değerlendirilmesi

Anayasa'nın "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38'inci maddesinde; *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur."* hükmüne yer verilerek kanunilik ilkesine değinilmiştir.

²²⁴ KARATAY, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, s:83

²²⁵ KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, 1987, s:34

²²⁶ KANETİ, *Vergi Hukuku*, s:35

Suç ve cezada kanunilik ilkesi suç ve cezaların ancak kanunla belirleneceği esasına dayanmakla, bu ilke gereğince keyfî olarak cezalandırmanın önüne de geçilmek istenmiştir.

Uzlaşma komisyonlarının cezaların bir kısmında veya tamamında indirimine gitmesi durumu yukarıda bahsedilen Anayasa maddesine ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı bir durum oluşturduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir.

Diğer bir durum ise uzlaşma istatistiklerine göre kesilen cezaların %90 oranlarında uzlaşılarak azaltıldığı görüldüğünden bu durumun vergi ve cezalarının etkinliği ve caydırıcılığını da olumsuz etkileyerek azalttığı söylenebilir.²²⁷

²²⁷ HOCAOĞLU, “*Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, s:509

SONUÇ

Tez çalışmasında; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yollarından olan hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık-ıslah kurumları ile bilhassa uzlaşma müessesesinin işleyişi, aşamaları, hukuki yapısı ve uzlaşma müessesesinin Türkiye'deki etkinliği ve belirli ilkeler bakımından değerlendirilmesine ilişkin temel konular, Danıştay Kararları ve doktrinde yer alan görüşler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden vergilendirme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilen ve verginin gerek eksik alınması gerekse fazla alınması veya istenmesi şeklinde tezahür edebilen hatalardır. Vergi hatalarına mükellefler tarafından yol açılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yol açılabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltme yoluyla giderilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine de katkıda bulunmaktadır. Fakat vergi kanunlarının ve uygulamalarının karmaşıklığı nedeniyle mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimleri de olumsuz etkilendiğinden vergi kanunlarının ve uygulamanın sade ve kolay anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulması vergi hatalarının azalmasında etkili olacaktır. Bununla birlikte vergi idareleri tarafından yapılan hatalar bakımından; personellerin belirli konularda uzmanlaşması sağlanarak ve vergi idarelerinin gerekli ve yeterli teknolojik donanımına kavuşturulması ile vergi hataları en az düzeye indirilebilecektir.

Cezada indirim müessesesi; belirli şartlar dahilinde vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim yapılmasını sağlayan bir kurumdur. Cezada indirim müessesesinden yararlanılabilmesi için vergi cezasının 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olması gerekmektedir. Mükellef tarafından vergi aslının tamamı ile cezanın yarısının ödenmesi sonucu, uyuşmazlık, idari aşamada çözümlenerek mükellef ve idare açısından emek ve zaman bakımından büyük avantajlar sağlayacaktır. Cezada indirim müessesesi VUK 376'ncı maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte bahsedilen maddede 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesiyle değişiklik yapılmadan önce; vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısının, müteakiben kesilenlerde üçte birinin; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının ise üçte birinin indirilebileceği belirtilerek cezanın türüne ve vergi ziyayı

cezasının ilk defa kesilip kesilmediğine göre cezalarda indirim oranı değişmekte idi. Yapılan değişiklik ile usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasında indirim oranı yarisına çıkarılmış, vergi ziyai cezasına ilişkin olarak ise ilk defa ya da birden fazla sayıda yararlanan mükellefler arasında bir ayırma gidilmemiş vergi ziyai cezasının yarısının indirileceği düzenlenmiştir. Bu şekilde cezaların türü bakımından indirim oranı farklılığı ve vergi ziyai cezaları bakımından tekrarlayan cezalarda indirim oranı farklılığı ortadan kaldırılmış, bu da söz konusu kuruma ilişkin mevzuatın daha açık, sade ve anlaşılır olmasını sağlamıştır. Ayrıca yapılan düzenleme ile indirim oranları da arttığından mükellef lehine olan bir düzenleme olarak tezahür etmiştir

7194 sayılı Kanun ile cezada indirim müessesinde yapılan başka bir değişiklik de aynı maddeye; uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'inin Ek 8'inci maddede öngörülen süre içerisinde ödenmesi durumunda cezanın %25'nin indirileceğine ilişkin hükmün eklenmiş olmasıdır. Bu şekilde uzlaşılan cezada indirim yapılabilecek ve uzlaşmaya başvuran mükellef aynı zamanda cezada indirim müessesesinden de yararlanabilecektir. 7194 sayılı Kanun uyarınca yapılan düzenlemeler ile cezada indirim müessesinin mükellef lehine iyileştirildiği görülmektedir. Bu şekilde mükelleflerin söz konusu kurumdan yararlandırılmaya teşvik edildiği de söylenebilir. Cezada indirim müessesesi açıklanan çerçevede mükellef ve idareye fayda sağladığı gibi cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği şeklinde eleştirilmektedir. Fakat kanunda düzenlenmiş olması ve mali nitelikli olması bu eleştirilerin karşısında yer alan noktalardır. Bu kurumun yalnız cezalar bakımından uygulama bulması ve sağladığı faydalar düşünüldüğünde sistem içerisinde uygulanmaya devam edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi ziyai kabahatine neden olacak fiili, ilgili makamlar tespit etmeden haber veren mükelleflerin, belirli şartları yerine getirmeleri halinde kabahat nedeniyle öngörülen cezanın kesilmesini engelleyen bir kurumdur. Bu müessese, vergi ziyayına neden olan kabahati ortadan kaldırmamakta yalnızca vergi ziyai cezası kesilmesini önlemektedir. Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için uygulama alanı bulmaktadır. Beyana tabi olmayan ve belirlenen zamanlarda otomatik olarak tahakkuk eden vergilerde ise pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır. Pişmanlık ve ıslah

müessesesinin vergi ziyayı cezası kesilmesine engel olması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlaması, devletin biran önce alacağını tahsil etmesi ve vergi idaresini bazı takip ve tahsil giderlerinden kurtarması yönünden faydaları bulunmaktadır. Fakat kanunda pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılmasının şartı olarak yalnızca vergi ziyasını gerektiren haller öngörülmüş olduğundan, vergi ziyayı cezasını gerektiren haller ile cezayı gerektirmeyen hallerde pişmanlık ve ıslahtan yararlanma koşullarının açıkça belli olmaması bu anlamda en önemli sorunlardan biridir. Ayrıca mükelleflerin vergi ziyayı cezasını gerektirmeyen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları bakımından da pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği göz önüne alındığında kaçakçılık suçu gibi vergi kanunları bakımından en ağır hükümlerin yer aldığı suçlarda bu kurumdan yararlanması için vergi ziyayı şartı aranmaz iken diğer fiiller bakımından vergi ziyasına sebebiyet verme şartının aranması mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmakla birlikte bu kurumdan sağlanması beklenen faydanın da önüne geçmektedir. Bu nedenle bu konuda bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır.

213 sayılı Kanun kapsamında uzlaşma kurumu; mükelleflerin, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda söz konusu tarhiyatları ve kesilen cezaları yargı organlarına intikal ettirmeden önce, tahakkuk edecek olan vergi-cezalar için vergi idaresi ile anlaşarak, oluşabilecek olan anlaşmazlıkları barışçıl yollardan çözebilen bir müessesedir. VUK kapsamında uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki türlü düzenleme bulmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşma mükellef ile vergi dairesi arasında herhangi bir uyuşmazlık doğmadan işletilir iken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi idaresi ile mükellef arasında doğmuş olan uyuşmazlığın pazarlık usulüyle sona erdirilmesidir.

213 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda 21.03.2018 tarihinde kabul edilen 7103 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik ile birlikte vergilerden bağımsız olarak kesilen vergi ziyayı cezaları, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmış, yalnızca vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bırakılmıştır. Bu şekilde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumlarına konu olabilecek ceza türleri arasındaki farklılık ortadan kaldırılmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın düzenlendiği VUK Ek Madde 1’de ise 05/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun’un 28’inci maddesiyle değişiklik yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile VUK 370’inci maddenin (b) fıkrası kapsamında “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflerin” belirli şartları sağlamaları halinde ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Uzlaşma müessesesinin; kamu alacağının erken tahsili imkanını sağlaması, uyuşmazlıkların yargı yerlerine intikalinin azaltılmasını sağlayarak vergi yargısının iş yükünü azaltması, uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözülmesini sağlaması, mükelleflerin vergilendirmeye dair oluşan şüphelerinin giderilmesi, tesis edilen idari işlemlere mükellefin de desteği sağlanarak işlemlerin doğru bir şekilde tesisi gibi katkıları bulunmaktadır. Aynı zamanda bu müessese yargı organlarının işini hafifletmekle birlikte mükellef ve ceza muhataplarının, vergi yargısında açtıkları davayı kaybetmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi ile karşı karşıya kalmasına da engel olmaktadır.

Fakat bu faydaların karşısında uzlaşma kurumunun idarece sınırsız biçimde uygulanması vergide eşitlik, vergilerin kanuniliği ilkelerine aykırı olmakla birlikte mükellefleri, vergiye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemelerine teşvik edebilmektedir.

Öte yandan; uzlaşma komisyonlarına uzlaşılabilir vergi miktarı gibi geniş yetkiler vermek, eşitlik ve vergi ödevine ilişkin düzenlemeye yer veren Anayasa’nın 10’uncu ve 73’üncü maddelerine aykırılık teşkil etmektedir. Öte yandan, uzlaşmanın sağlanması neticesinde idare tarafından vergi aslında da indirim yapılması nedeniyle, Anayasanın 73’üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırı bir durum olarak değerlendirecektir.

Günümüzde uygulanan uzlaşma kurumuna ilişkin söz konusu aykırılıkların giderilebilmesi ve bu kurumun uygulanmasına devam edilmesi için; vergilerin

kanunilik ilkesini ihlal etmeyecek şekilde vergi asıllarına ilişkin uzlaşmaya gidilememesi, yalnızca vergi cezalarına ilişkin uzlaşmaya başvurulabilmesi şeklinde düzenleme yapılabilir. Ayrıca cezalar için yapılacak uzlaşma başvurusunda ise eşitlik ilkesine aykırılığı ortadan kaldırabilmek adına idareye cezalar konusunda takdir yetkisi veren hükümlerin kaldırılması, bunun yerine uzlaşılan cezaların belli bir oranda indirileceğine dair objektif bir kriter getirilmesi gerekmektedir. Böylelikle hem uzlaşma müessesesi hukuka uygun bir şekilde mevzuatta yerini koruyarak tahsil edilemeyen vergilerin yargısal süreç ile uğraşmadan masrafsız ve daha kısa bir zamanda tahsiline olanak sağlanmış olacak, hem de Vergi Usul Kanunu'ndaki uzlaşma hükümlerinin Anayasaya aykırılığı giderilerek hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır.

Gümrükte uzlaşma müessesesi, 2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı Kanun ile getirilmiş ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenme bulmuştur. Uzlaşmanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılara ise 2011 yılında 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği"nde yer verilmiştir. Gümrük vergilerinde uzlaşmaya konu olabilecek ve konu olamayacak alacaklar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5 ve 6'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde, 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile; yükümlülere itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilme imkanı getirilmiştir. Ayrıca uzlaşma talebinde bulunulması ile duran itiraz veya dava açma süresinin, uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde söz konusu kararların tebliğ tarihinden itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam edeceğinden, sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde sürenin beş güne tamamlanacağı belirtilmiştir. Söz konusu Kanun ile aynı maddede gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin 5607 sayılı Kanun'da yer alan kaçakçılıkla ilgili olması halinde uzlaşma hükümlerinden yararlanılamayacağı belirtilerek, fiilin yalnızca 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilgili olması sınırlaması değiştirilmiştir. Gümrük uzlaşma komisyonlarının çalışmalarının gizli olduğuna ilişkin hüküm eklenmiş, uzlaşılan gümrük vergileri ve

cezalarının ödenmesinde, faizin başlangıç tarihi olarak gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihin esas alınması gerektiği şeklinde değişiklik yapılmıştır.

Gümrük uzlaşma başvurusunun süresi ve şekli ise 14.01.2020 tarihinde 31008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik ile uzlaşma başvuru süresi; gümrük vergilerinin ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanun’un 242’nci maddesinde belirtilen ve üst makamlara itiraz süresi olarak öngörülen, on beş günlük itiraz süresi içinde yapılabileceği düzenlenmiştir. Uzlaşma başvuru şekli ise; artık dilekçe ile değil, bu talebin BİLGE şifresi kullanılarak, kurumsal internet sayfası üzerinden yapılması şeklinde gerçekleştirilecektir.

Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği’nde yapılan değişiklik ve düzenlemeler ile uzlaşma kurumu, gümrük uyuşmazlıkları bakımından da etkinleştirilmeye çalışılmıştır. Özellikle idari çözüm yollarından biri olan itiraz yoluna başvuran yükümlülerin uzlaşma müessesinden yararlandırılmasına engel olan düzenlemenin değiştirilmesi isabetli olmuştur. Aksi durumda uzlaşmaya başvuran mükellef uzlaşmanın vaki olmaması halinde başvuru süresi Kanunen durduğundan itiraz yoluna başvurabiliyor iken itiraz yoluna başvuran mükellef itirazın olumsuz sonuçlanması halinde süre durmadığı için uzlaşmaya başvurma süresini de kaçırabilecek idi. Düzenleme ile bu sakıncalı durumun önüne de geçildiği görülmektedir.

Yukarıda, VUK kapsamındaki uzlaşma müessesesi için belirtilen, uzlaşma kurumunun faydaları, eleştirel yönleri ve öneriler, Gümrük Kanunu kapsamındaki uzlaşma için de söylenebilecektir.

KAYNAKÇA

ANBARLI BOZATAY, Şeniz, **ÜRÜNAL**, Avni Akın, “Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında Uzlaştırma Kapsamına Giren Suçlar: Kuramsal ve Hukuksal Bir Değerlendirme”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Çanakkale, 2018, C. 16, S. 32, s. 329-344.

APALI, İbrahim, “Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2017, S. 140, s.211-220

ARSLANER, Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Trabzon, 2016, S.17, s. 273-300.

ASLANTÜRK, Yalçın, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdareyle Uzlaşma Yolunun Hukuki Eleştirisi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, İstanbul 2018, C. XV, S. 1, s. 1-11.

AYDIN, Birben, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2015

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, İstanbul, 2008, C. 25, S. 2, s. 309-337.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yay.,32. Baskı, 2014.

BİLİCİ, Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Ankara, Savaş Yay.,33. Baskı, 2014.

BİNİŞ, Mine, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları, Ankara, Adalet Yayn., 2012.

BOZDOĞAN, Doğan, “Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi”, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 2017, s. 153-168.

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, 2016, C. 1, S. 2, s. 146-167. <http://dergipark.gov.tr/ijpf>,

BUYRUKOĞLU, Selçuk, **BUZKIRAN**, Davut, “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, İstanbul, 2016, C. 5, S. 7, s. 2077-2091.

BUZ, Funda, Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği, II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi-Bildiriler Kitabı V, s. 1367-1379.

CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayn., 2.Baskı, 2006.

ÇETİN, Soner H. “Ceza Muhakemesi Kanununda Uzlaşma (CMK m. 253, 254, 255)”, *TBB Dergisi*, Ankara, 2009, S. 82, s. 1-33.

DEĞİRMENCİOĞLU, Cansın, “İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır Mı?”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2016, s.169-174

DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu, **GÖK**, Özgecan, “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, İzmir, 2017, C. 18, S. 2, s. 75-125.

DOĞAN, Bahadır Sazak, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”, *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve Araştırmalar Dergisi*, Mardin, 2018, C. 1, S. 1, s. 45-57.

ERCAN, Tayfun, Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri, İstanbul, On İki Levha Yayn., 1.Baskı, 2016.

ERDEM, Tahir, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Seçkin Yay., 2012.

ERİŞ, Uğur, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaştırma Usulü”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara, 2020, C. 5, S. 1, s. 1289-1309.

EROĞLU, Onur, **EFTEKİN** Ömer Özgür, “Vergi Planması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Bolu, 2015, C. 11, S. 2, s. 233-250.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **TAN**, Turgut, İdare Hukuku Genel Esaslar, Ankara, Turhan Kitbv., 2001.

GÜLTEKİN, Mustafa, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Ankara, 2016, S. 7, s:575-607

HOCANOĞLU, Celal, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Ankara, 2015, s. 491-515.

İRTEŞ GÜLŞEN, Meltem, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu, Gece Akademi Yay., 2019.

İŞBİLİR, Şener, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, 1987.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayn., 7. Baskı, 2014.

KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezada İndirim Müessesesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, İzmir, 2014, Özel Sayı, s. 3637-3739.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Ankara, Yetkin Yayn., 2016.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Ankara, Yetkin Yayn., 4.Baskı, 2017.

KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Adalet Yay., 2018.

KARATAY, Ahmet, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013.

KIR, Bahadır, “Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sivas, 2018, C.19, S. 2, s.88-109

KIZILOT, Şükrü, **KIZILOT**, Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayın., 20. Baskı, 2012.

KOBAN, Emine, **ERCAN**, Tayfun, “Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Yeni Gümrük Kanunu Taslağı Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara, 2017, C. 12, S. 134, s. 43-51.

NAS, Adil, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

ÖNCEL, Mualla, **KUMRULU**, Ahmet, **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitb., 25. Baskı, 2016.

ÖNEN, Z. Sacit, Genel Vergi Hukuku, Ankara, Detay Yayn., 2017.

ÖZTÜRK, Ahmet, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2017, S. 140, s. 57-68.

SELEN, Ufuk, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, Bursa, Ekin Yayn., 8. Baskı, 2016.

SERİM, Nilgün, “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2006, S. 214.

ŞAHİN, Mustafa, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul, 2017, s. 225-233.

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Yayn., 10. Baskı, 2017.

TAŞ, Bülent, Vergi Denetimleri, Etkinlik ve Vergi Afları, vergialgi.net, 2014.

TEKİN, Ahmet, CAN AVŞAR, Gülnihal, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 2019, C. 6, S. 5, s. 506-518.

TÜLEYKAN, Hayrettin, ASLAN, Kürşad Efrail, “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, İstanbul, 2019, C. 8, S. 1, s. 749-775.

ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayn., 6. Baskı, 2016.

YALTI, Billur, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, İstanbul, Beta Yayn., 1. Baskı, 2015.

YILMAZ, Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2009.

YÜCE, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayn., 4. Baskı, 2015.

YÜCE, Mehmet, ÇELİKKAYA, Ali, Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Bursa, Dora Yayn., 1. Baskı, 2016.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 2016

Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2014

VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu

VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu

VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu

VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu

VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu

GİB 2014 Yılı Faaliyet Raporu

GİB 2015 Yılı Faaliyet Raporu

GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu

GİB 2017 Yılı Faaliyet Raporu

GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu

KARARLAR

Danıştay 4.D., 01/12/2016, E:2013/6954, K:2016/3709
Danıştay VDDK, 07.02.2018, E:2017/705, K:2018/73
Danıştay 9. D.,26/04/2018, E:2016/4764, K:2018/2579
Danıştay 4.D., 14/02/2019, E:2017/1530, K:2019/1144
Danıştay 7.D., 02/12/2019, E:2015/6598, K:2019/6325
Danıştay 7. D., 29/03/2019, E:2015/3427, K:2019/2174
Danıştay 9. D., 03/04/2019, E:2016/12747, K:2019/1371
Danıştay 9. D., 20/09/2019, E:2015/5310, K:2019/3865
Danıştay 3.D., 07/11/2019, E:2016/7981, K:2019/6089
Danıştay 4. D., 21.01.2014, E:2010/9530, K:2014/338
Danıştay 9. D., 13/09/2019, E:2016/22438,K:2019/3637
Danıştay 4. D.,24/04/2019, E:2015/5843, K:2019/3076
Danıştay 3. D., 12/11/2019, E:2019/2957, K:2019/6226
Danıştay 9. D., 14/12/2018, E:2016/20422, K:2018/10055
Danıştay 4. D., 16/09/2019, E:2016/6408, K:2019/5363
Danıştay 3. D., 27/06/2019, E:2016/13917, K:2019/4602
Danıştay 9. D., 19/09/2019, E:2016/13070, K:2019/3861
Danıştay 3. D., 17.12.2018, E:2018/5546, K:2018/7694
Danıştay 9. D., 11/10/2018, E:2015/15356, K:2018/6198
Danıştay 4.D., 09/12/2019, E:2019/4187,K:2019/8483
Danıştay 3.D., 21/10/2019,E:2016/6857, K:2019/5746
Danıştay 3.D.,30/04/2019, E:2019/922, K:2019/2902
Danıştay 4. D., 14/11/2019,E:2016/4621, K:2019/7349
Danıştay 4. D., 04/12/2018, E:2014/7539, K:2018/12704
Danıştay 4.D., 18/10/2018, E:2015/7764, K:2018/9195
Danıştay 4. D., 25/12/2018, E:2015/3229, K:2018/15122
Danıştay VDDK, 28.2.2018, E:2018/10, K:2018/97
Danıştay 9. D., 12/09/2019, E:2015/5454, K:2019/3579

Danıştay 4. D., 14/05/2019, E:2016/4408, K:2019/3625
Danıştay 9. D., 11/12/2019, E:2016/10921, K:2019/6852
Danıştay 4. D., 08/11/2018, E:2015/8169, K:2018/10609
Danıştay 4. D., 24/04/2018, E:2016/21513, K:2018/3876
Danıştay 3. D., 15.2.2018, E:2014/3169, K:2018/634
Danıştay 3. D., 01.06.2017, E:2016/14480, K:2017/4567
Danıştay 3. D., 22.12.2016, E:2016/11649, K:2016/8860
Danıştay 4. D. 19/01/2017, E:2016/13746, K:2017/588
Danıştay 4. D., 23/06/2015, E:2014/8528, K:2015/3795
Danıştay 4. D., 03/03/2016, E:2016/5267, K:2016/905
Danıştay 4. D., 20/10/2015, E:2012/4509, K:2015/4689
İstanbul 6. Vergi M., 24/05/2017, E:2017/735, K:2017/1014
Danıştay 9. D., 14/10/2019, E:2016/10729, K:2019/4622
Danıştay 9. D., 23/09/2019, 2016/12179, 2019/3894
Danıştay 7. D., 29.5.2018, E:2014/3337, K:2018/3027
Danıştay 7. D., 09.03.2016, E:2013/5239, K:2016/2090
Danıştay 7. D., 04.05.2017, E:2014/1174, K:2017/4049
Danıştay 7. D., 09/10/2019, E:2015/4497, K:2019/5379

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Bilge ŞEN ÖZTÜRK
Doğum Yeri-Tarihi : ANKARA/Evren-1992
Öğrenim Durumu : Eti Holding İ.Ö.O.
Evren Lisesi
Gazi Üniversitesi- Hukuk Fakültesi – Ankara
Mesleği : İdari Yargı Hâkimi
Görev Yeri : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi/ Vergi Mahkemesi Üyesi
E-posta Adresi : bilge_sen@windowslive.com
Adres : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi /Gaziantep