



**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA
MÜESSESESİ VE OECD ÜYESİ SEÇİLMİŞ ÜLKE
ÖRNEKLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Aysu TOKER

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2022

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA
MÜESSESESİ VE OECD ÜYESİ SEÇİLMİŞ ÜLKE
ÖRNEKLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Aysu TOKER

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir, 2022

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Aysu TOKER tarafından hazırlanan Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması başlıklı bu çalışma 22/06/2022 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Üye

Doç. Dr. Ahmet TEKİN

(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Melih ÇİLDİR

ONAY

.../ .../ 2022

Doç. Dr. Oytun MEÇİK

Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Aysu TOKER

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE OECD ÜYESİ SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

TOKER, Aysu

Yüksek Lisans - 2022

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ahmet TEKİN

Kamu harcamalarını karşılamak üzere toplanan vergiler, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Devlet vergileri zamanında ve eksiksiz tahsil etmeyi amaçlarken, vergi mükellefleri ise daha az vergi ödemenin hatta hiç ödememenin yollarını aramaktadır. Bu durumda devlet ile mükellef arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki şekilde çözüme kavuşturulmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının arasında en çok tercih edileni ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, idare ile mükellefi bir araya getirmek yoluyla karşılıklı görüşme ve pazarlık yöntemine dayanarak uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulmadan kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulması noktasında önemli bir yere sahiptir. Uzlaşma müessesesinin ülkemizdeki uygulama şekilleri tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasında olmak üzere çözüm yollarına yer verilmiş, idari bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesinin tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olacak şekilde Türkiye'deki yapısı incelenmiştir. Türkiye'deki uzlaşma müessesesi, OECD üyesi seçilmiş ülke örnekleri ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkları ortaya konulmuş, eksiklikleri gösterilmeye çalışılmış ve uzlaşma müessesesinin gelişimine katkıda bulunmak için bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlıkları, Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

ABSTRACT

CONCILIATION INSTITUTE IN TURKISH TAX LAW AND ITS COMPARISON WITH THE SELECTED OECD MEMBER COUNTRIES

TOKER, Aysu

Master Degree - 2022

Department of Public Finance

Advisor: Doç. Dr. Ahmet TEKİN

Taxes collected to cover public expenditures constitute the most important source of income of the state. While the state aims to collect taxes on time and in full, taxpayers look for ways to pay less or even not pay at all. In this case, tax disputes arise between the state and the taxpayer. These disputes can then be resolved in two different ways: administrative and judicial stages.

Among the ways of resolving tax disputes at the administrative stage, the most preferred is the conciliation institute. Conciliation institute is based on the method of mutual negotiation and bargaining by bringing the administration and the taxpayer together and resolving the dispute in a short time without applying to judicial remedies. The forms of implementation of the conciliation institute in our country are conciliation before assessment and conciliation after assessment.

In this study, the solutions of tax disputes in the administrative and judicial stages are included and the structure of the conciliation institute, which is an administrative solution, in Turkey as a before assessment and after assessment was examined. Conciliation institute in Turkey was compared with the examples of OECD member countries and its similarities and differences were revealed, its deficiencies were shown and the development of the conciliation institute developed.

Key Words: Tax Disputes, Conciliation, Conciliation Before Assessment, Conciliation After Assessment

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE NEDENLERİ	3
1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	4
1.1.3. Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkaran Nedenler	4
1.1.3.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	4
1.1.3.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Bakımından Hukuka Aykırılığı .	5
1.1.3.1.2. Vergilendirme İşleminin Şekil Bakımından Hukuka Aykırılığı ..	6
1.1.3.1.3. Vergilendirme İşleminin Sebep Bakımından Hukuka Aykırılığı	6
1.1.3.1.4. Vergilendirme İşleminin Konu Bakımından Hukuka Aykırılığı .	7
1.1.3.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Bakımından Hukuka Aykırılığı.	7
1.1.3.2. Vergi Denetimleri	7
1.1.3.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	8
1.1.3.4. Matrahın Gerçek Dışı Beyanı	8
1.1.3.5. Verginin Ödenmemesi	9
1.1.3.6. Diğer Nedenler.....	9
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	9
1.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	10

1.2.1.1.	Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	10
1.2.1.1.1.	Hataların Türleri.....	11
1.2.1.1.1.1.	Hesap Hataları	12
1.2.1.1.1.2.	Vergilendirme Hataları	12
1.2.1.1.2.	Hataların Tespit Edilmesi ve Düzeltme Yetkisi.....	13
1.2.1.1.3.	Hataların Düzeltme Yolları.....	14
1.2.1.1.3.1.	Re’sen Düzeltme.....	14
1.2.1.1.3.2.	Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme	14
1.2.1.1.4.	Düzeltme Zamanaşımı	15
1.2.1.2.	Cezalarda İndirim	15
1.2.1.2.1.	Cezalarda İndirimden Yararlanma Şartları	15
1.2.1.2.2.	Cezalarda İndirim Oranları	16
1.2.1.3.	Pişmanlık ve Islah	17
1.2.1.3.1.	Pişmanlık ve Islah Kapsamına Giren Vergi ve Cezalar	18
1.2.1.3.2.	Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Şartları	19
1.2.1.4.	Uzlaşma	19
1.2.1.5.	İzaha Davet	20
1.2.2.	Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Yolları	21
1.2.2.1.	Vergi Mahkemeleri	22
1.2.2.2.	Bölge İdare Mahkemeleri	24
1.2.2.3.	Danıştay	25

2. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

2.1.	UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	27
2.1.1.	Uzlaşma Kavramı.....	27
2.1.2.	Uzlaşma Müessesesinin Amacı.....	28

2.1.3.	Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi.....	29
2.1.3.1.	485 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	30
2.1.3.2.	2365 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	30
2.1.3.3.	3239 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	30
2.1.3.4.	4008 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	31
2.1.3.5.	4369 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	31
2.1.3.6.	4444 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	32
2.1.3.7.	5736 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	33
2.1.3.8.	6111 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	33
2.1.3.9.	7103 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	34
2.1.3.10.	7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	34
2.1.3.11.	7338 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	34
2.1.4.	Uzlaşma Müessesesinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	35
2.1.4.1.	Uzlaşmanın Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırılığı.....	36
2.1.4.2.	Uzlaşmanın Vergilemede Kanunilik İlkesine Aykırılığı	37
2.1.4.3.	Uzlaşmanın Vergilemede Kuvvetler Ayrılığı İlkesine Aykırılığı.	37
2.2.	TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	38
2.2.1.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	39
2.2.1.1.	Verginin Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	39
2.2.1.2.	Cezanın Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	39
2.2.1.3.	Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	40
2.2.1.4.	Vergi ve Cezanın Miktarı Bakımından Uzlaşmanın Konusu	41
2.2.2.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	41
2.2.3.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	42
2.2.3.1.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	42
2.2.3.1.1.	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu.....	43

2.2.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu.....	43
2.2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.....	43
2.2.3.1.4 Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	44
2.2.3.1.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu	44
2.2.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	44
2.2.3.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	45
2.2.3.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	48
2.2.3.3. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı.....	49
2.2.3.4. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği	49
2.2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci	50
2.2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi.....	50
2.2.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	50
2.2.4.1.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi	51
2.2.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurulacağı Yer	51
2.2.4.1.4. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	52
2.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	52
2.2.4.2.1. Ön İnceleme	53
2.2.4.2.1.1. Uzlaşma Talebinin Kabulü	53
2.2.4.2.1.2. Uzlaşma Talebinin Reddi	54
2.2.4.2.1.3. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi	54
2.2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	55
2.2.4.3.1. Uzlaşmanın Vaki Olması	55
2.2.4.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi	56
2.3. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	59
2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	59
2.3.1.1. Verginin Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	60

2.3.1.2.	Cezanın Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	60
2.3.1.3.	Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	60
2.3.1.4.	Vergi ve Cezanın Miktarı Bakımından Uzlaşmanın Konusu	61
2.3.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	61
2.3.2.1.	Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar	62
2.3.2.2.	İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar	62
2.3.2.3.	Bölgesel Uzlaşma Komisyonları	63
2.3.3.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci	63
2.3.3.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi.....	63
2.3.3.1.1.	Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	64
2.3.3.1.2.	Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi	64
2.3.3.1.3.	Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurulacağı Yer	64
2.3.3.1.4.	Uzlaşma Talebinden Vazgeçme.....	65
2.3.3.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	65
2.3.3.3.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	66
2.3.3.3.1.	Uzlaşmanın Vaki Olması	66
2.3.3.3.2.	Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi	67

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN UZLAŞMA MÜESSESESİNİN SEÇİLMİŞ OECD ÜYESİ ÜLKE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1.	TÜRKİYE UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ.....	69
3.1.1.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri.....	69
3.1.2.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri	71
3.1.3.	Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistikleri.....	73
3.1.4.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri	76

3.2. OECD ÜLKELERİNDE UYGULANAN UZLAŞMA MÜESSESESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	77
3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Uzlaşma Müessesesi.....	77
3.2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Uzlaşma Süreci	78
3.2.1.2. Amerika Birleşik Devletleri ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	82
3.2.2. Almanya’da Uzlaşma Müessesesi.....	84
3.2.2.1. Almanya’da Uzlaşma Süreci	84
3.2.2.2. Almanya ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	85
3.2.3. İngiltere’de Uzlaşma Müessesesi	86
3.2.3.1. İngiltere’de Uzlaşma Süreci.....	87
3.2.3.2. İngiltere ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	88
3.2.4. Fransa’da Uzlaşma Müessesesi.....	89
3.2.4.1. Fransa’da Uzlaşma Süreci	90
3.2.4.2. Fransa ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	91
3.2.5. İsveç’te Uzlaşma Müessesesi.....	92
3.2.5.1. İsveç’te Uzlaşma Süreci.....	93
3.2.5.2. İsveç ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	93
3.2.6. Danimarka’da Uzlaşma Müessesesi.....	94
3.2.6.1. Danimarka’da Uzlaşma Süreci	94
3.2.6.2. Danimarka ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	94
3.2.7. Avustralya’da Uzlaşma Müessesesi	95
3.2.7.1. Avustralya’da Uzlaşma Süreci.....	95
3.2.7.2. Avustralya ile Türkiye’nin Karşılaştırılması	96
SONUÇ	98
KAYNAKÇA.....	103

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Dairesi Başkanlıklarının Gruplandırılması	45
Tablo 2: Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	46
Tablo 3: Vergi Dairesi Müdürlükleri (İlçe) Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	46
Tablo 4: İl Merkezlerinde Bulunan Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	47
Tablo 5: Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	47
Tablo 6: Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı	48
Tablo 7: Defterdarlıklara Bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	48
Tablo 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)	69
Tablo 9: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)	70
Tablo 10: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)	71
Tablo 11: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)	72
Tablo 12: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021).....	74
Tablo 13: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)	74
Tablo 14: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)	76
Tablo 15: Amerika Birleşik Devletleri Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)	81

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ATO: Australian Taxation Office

D.: Daire

IRS: Internal Revenue Service

İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu

md.: Madde

OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development

TDK: Türk Dil Kurumu

TL: Türk Lirası

TÖUY: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

UY: Uzlaşma Yönetmeliği

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

\$: Amerikan Doları

%: Yüzde

ÖNSÖZ

Tez konumun belirlenmesi ve hazırlanması aşamalarında beni yönlendiren, değerli fikirleri ile yol gösteren ve ilgisini eksik etmeyen tez danışmanım sayın Doç. Dr. Ahmet TEKİN hocama, görüş ve önerileriyle katkıda bulunan sayın jüri üyeleri Doç. Dr. Doğan GÖKBEL ve Dr. Öğr. Üyesi Melih ÇİLDİR hocalarıma teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen, her zaman olduğu gibi tez yazım sürecinde de yanımda olduklarını hissettiğim sevgili aileme sonsuz teşekkür ederim.

Eskişehir, 2022

Aysu Toker

GİRİŞ

Vergilendirme işlemi sırasında verginin alacaklısı durumunda bulunan devlet ile verginin borçlusu durumunda bulunan mükellef arasında meydana gelen ve tarafların birbirleriyle karşı karşıya kalmasına neden olan hukuki nitelikteki anlaşmazlıklar, vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki çözüm yolu bulunmaktadır. İdari aşamada çözüm yolları arasında bulunan uzlaşma müessesesi, ülkemizde en yaygın ve etkin şekilde kullanılan çözüm yoludur. Uzlaşma müessesesi ile vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına taşınmadan önce barışçıl bir şekilde taraflar arasında çözüme kavuşturulması hedeflenmektedir.

Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi, devleti temsil eden vergi idaresi ile vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellef arasında oluşan ihtilafların yargıya intikal ettirilmesinden önce taraflarca karşılıklı görüşülerek sorunun çözülmesi başka bir ifadeyle vergi ve cezanın miktarı konusunda anlaşma sağlanarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması şeklinde açıklanabilir. Uzlaşma müessesesi avantajlar sağlamasına karşılık vergilemede eşitlik, kanunilik ve kuvvetler ayrılığı ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilen ancak yine de gereksinim duyulan bir uygulama olmaya devam etmektedir.

1963 yılında vergi mevzuatımıza giren uzlaşma müessesesi, 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de mevzuata eklenmesiyle birlikte ülkemizde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olacak şekilde iki türlü uygulanmaya başlamıştır. Vergi ve kesilecek ceza hakkında tarhiyat yapılmadan önce gerçekleşen uzlaşma türü tarhiyat öncesi uzlaşmayı, verginin tarhiyatının yapılp cezanın kesilmesinden sonra gerçekleşen uzlaşma türü ise tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir.

OECD üyesi ülkelerde de uygulamaları bulunan uzlaşma müessesesi, uygulanan uzlaşma sistemi açısından uluslararası benzerlik veya farklılık gösterebilmektedir. Bu çalışma ile hedeflenen Türk vergi hukukunda idari bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesinin yeri ve önemini açıklamak ve Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesini, OECD üyesi seçilmiş ülkelerdeki uygulamalarıyla

karşılaştırarak benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymak, eksikliklerini göstermek, nitelik ve etkinlik bakımından uluslararası değerlendirmektir.

Çalışma üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri ile idari ve yargı aşamasında çözüm yolları üzerinde durulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları içerisinde vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve izaha davet yer alırken, uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözüm yolları içerisinde vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay yer almaktadır.

İkinci bölümde; uzlaşma müessesesinin ülkemizde geçirdiği tarihsel gelişimine, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesine, tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma olacak şekilde uygulanış biçimlerine yer verilerek ülkemizdeki mevcut yapısı incelenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, ülkemizde uygulanan uzlaşma türlerinden ilki olması ve vergi mevzuatımızda daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmesinden dolayı öncelikli olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise ülkemizdeki 2017-2021 yıllarını kapsayan uzlaşma verilerine dayanarak ülkemizde uygulanan uzlaşma sisteminin uzlaşma sonuçları üzerindeki etkisi gösterilmiştir. OECD üyesi ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa, İsveç, Danimarka ve Avustralya’da uygulanan uzlaşma müessesesinin farklı uygulamaları ele alınarak Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinin karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılmıştır. Bu noktada ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin gelişimi için yararlı olacağı düşünülen OECD üyesi ülke uygulamalarından örnekler ile uzlaşma müessesesinin gelişimine katkı da bulunmak amaçlanmıştır.

1. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE NEDENLERİ

Uyuşmazlık, farklı fikirler ileri sürmeleri sebebiyle karşılıklı iki tarafın birbirleri ile anlaşamaması durumudur. Vergi uyuşmazlığı ise vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kaynağı vergiye dayanan anlaşmazlıkların ortaya çıkmasını ifade etmektedir. Bu kısımda vergi uyuşmazlığı kavramı ile vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran nedenler üzerinde durulmuştur.

1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi idaresinin vergileri zamanında ve eksiksiz tahsil etme isteğine karşılık vergi mükelleflerinin daha az vergi ödeme istekleri vergi idaresi ile vergi mükelleflerini karşı karşıya getirmektedir. Bu şekilde verginin alınmasına dayalı işlemler sonucunda vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında meydana gelen fikir ayrılıklarına vergi uyuşmazlığı denilmektedir (Hatipoğlu, 2007: 86).

Kanun hükümlerinin yeteri kadar anlaşılabilmesi, belirsizlikler bulunması ve yapılması gerekli uygulamalar açısından oluşabilecek farklı yaklaşımlar ile tarafların kendilerini daha haklı görmeleri ve benzer nedenlere bağlı olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2009: 149). Vergi uyuşmazlıkları genel olarak vergi idaresi ile mükellef arasında vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olay, vergileme işlemleri sırasında ortaya çıkan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza kesme işlemlerinden meydana gelmektedir.

Bir vergi uyuşmazlığının çözümlenebilmesi için idari ve yargı aşaması olmak üzere iki çözüm yolu vardır. Vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan önce barışçıl çözüm yolları ile idari aşamada çözümlenmek mümkündür. İdari aşamada

özölmenemeyen vergi uyuşmazlıkları için ise yargı organlarına başvurulması ile birlikte dava açılarak vergi uyuşmazlığı özölmenmektedir.

1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarında vergi alacaklısı durumunda bulunan devlet veya devleti temsilen vergi alma hakkını elinde bulunduran vergi idaresi ve vergi borçlusı durumunda bulunan vergi mükellefi başka bir deyişle vergi yükümlüsü veya verginin ödenmesi konusunda asıl yükümlü yerine sorumlu tutulan vergi sorumlusu olmak üzere iki taraf bulunmaktadır.

1.1.3. Vergi Uyuşmazlığını Ortaya ıkaran Nedenler

Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi denetimleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran nedenleri oluşturmaktadır.

1.1.3.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Hukuka aykırılık; Anayasaya, yasalara, yasalara denk hukuk kaynaklarına ve idarenin düzenleyici işlemlerine aykırılık olarak tanımlanmaktadır (Günday, 2004: 137).

İYUK'un 2. maddesinde idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka aykırılık oluşturmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda idari işlem olan vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka aykırılık oluşturmaı durumunda ortaya vergi uyuşmazlıkları çıkmaktadır.

1.1.3.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Bakımından Hukuka Aykırılığı

Yasaların idareye tanıdığı yasalara uygun bir biçimde işlem yapabilme gücü yetki olarak tanımlanmaktadır. Vergi gelirlerinin toplanması yükümlülüğünü yerine getirebilmek için vergi idaresi tarafından bu yetkinin kullanılması mecburidir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 59).

Vergi hukukunun en önemli ve uyulması zorunlu kaynağını Anayasa'dan sonra vergi yasaları oluşturmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 53). İdarenin vergi yasaları ile kendisine tanınmış olan yetkinin dışında işlem yapması durumlarında gerçekleştirilen vergilendirme işlemi yetki bakımından hukuka aykırılığı meydana getirmektedir (Oktar, 2017: 390). Bu durum, idare ve mükellefler arasında uyumsuzlukların oluşmasına neden olmaktadır. Vergi idaresinin yetkileri kişi, konu, yer ve zaman yönünden olmak üzere gruplandırılabilir.

Kişi yönünden yetki, vergi alacağının vergi yasalarında buna yetkili olduğu açık bir biçimde gösterilen idari makamlar tarafından tespit edilerek ilgili kişiye tebliğ edilmesidir. Vergi daireleri, verginin tarh edilmesine yetkili olan kamu idaresi olduğundan verginin, vergi dairesi haricindeki idari bir makam örneğin Çevre Şehircilik İl Müdürlüğü tarafından tarh edilmesi kişi yönünden yetki bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır (Candan, 2012: 137).

Konu yönünden yetki, belli yasalara bağlı olarak verilecek kararların hangi idari makamlar tarafından alınabileceğinin tespitine ilişkindir. Konu itibarıyla yetki, aynı zamanda görevi de ifade etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 59). Örneğin, emlak vergisi dairesi tarafından gelir vergisi ile ilgili işlemlerin yapılması veya idari para cezalarının defterdarlık muhasebe müdürlüklerince tahsil edilmesi gerekirken, vergi dairelerince tahsil edilmesi gibi işlemler konu yönünden yetki bakımından hukuka aykırılığa neden olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 47).

Yer yönünden yetki, vergi idaresinin konu yönünden yetkisini kullanma hakkına sahip olduğu coğrafi bölgeyi belirtmektedir. Gelir Vergisi Kanunu gereğince gelir vergisinin, mükellefin ikametinin bulunduğu konumdaki vergi dairesi tarafından tarh edilmesi hükme bağlanmıştır. Fakat kanunda belirtilen istisnalar haricinde mükellefin ikamet yerinin bulunduğu yerde değil de farklı bir yerde bulunan vergi

dairesince vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi yer yönünden yetki bakımından hukuka aykırılığa neden olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 51).

Zaman yönünden yetki, vergi idaresinin konu yönünden yetkisini kullanabileceği süre ve zamanı belirtmektedir (Günday, 2002: 127). Vergilendirme yetkisine sahip olan kişinin vergilendirme işlemi sırasında görevde olması gerekmektedir, aksi halde izin veya emeklilik gibi nedenlere bağlı olarak görevden ayrılması durumunda yetkisini kullanamayacağı anlamını taşımaktadır. Bu sebeple kişinin görevde olduğu zaman haricinde yetkisini kullanarak vergilendirme işlemi gerçekleştirmesi, zaman yönünden yetki bakımından hukuka aykırıdır.

1.1.3.1.2. Vergilendirme İşleminin Şekil Bakımından Hukuka Aykırılığı

Şekil unsuru, vergi idaresi tarafından vergilendirme ile alakalı gerçekleştirilen işlemlerin uygulanması mecburi ve kesin duruma gelinceye dek yasalarda belirtilmiş şekilde uyulması gereken usul ve incelemelerini kapsamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 55).

Vergilendirme işlemi öncesinde bazı hazırlıklar yapılması yasada öngörülmüş olabilir. Belirli makamların fikirlerinin alınması gerektiği halde bu işlemlerin yasaya uygun bir biçimde gerçekleştirilmemeleri ya da hiç gerçekleştirilmemeleri durumunda şekil bakımından hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır (Aksoy, 1999: 60).

1.1.3.1.3. Vergilendirme İşleminin Sebep Bakımından Hukuka Aykırılığı

İdareyi bir işlem yapmaya sevk eden neden, sebep unsurudur. İdari işlemlerin kendilerinden önce bulunan ve nesnel hukuk kuralları ile belirlenen sebep veya sebeplere dayandırılması gerekmektedir (Günday, 2004: 138).

Vergi idaresi tarafından vergilendirme işleminin dayandırıldığı sebebin gerçek olmaması ya da gerçek olması durumunda bile işlemin oluşturulması için kanunun

doğruluğunu kabul ettiği sebeplere uygun olmaması durumunda sebep bakımından hukuka aykırılık ortaya çıkmaktadır (Armağan, 2007: 162).

1.1.3.1.4. Vergilendirme İşleminin Konu Bakımından Hukuka Aykırılığı

Verginin kaynağını oluşturan ve üzerinden vergi alınan ekonomik unsur verginin konusu olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2017: 41). Bu nedenle kanunda verginin konusu olarak belirtilmeyen unsurlar üzerinden vergi istenmesi halinde vergilendirme işleminin konu bakımından hukuka aykırılığı söz konusu olacaktır (Bayraklı, 1998: 15).

Gelir Vergisi Kanununa göre gelirin elde edilmesi, vergiyi doğuran olaydır ve gelir, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir sağlayan bir kimseden gelir vergisi alınması gerekirken harcama vergisi alınması durumu vergilendirme işleminin konu bakımından hukuka aykırılığına örnek verilebilir (Aksoy, 1999: 61).

1.1.3.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Bakımından Hukuka Aykırılığı

İdari işlemlerin gerçekleştirilmesinde temel amaç kamu yararadır. Vergilendirme işleminin de amacı kamu yararadır. Bu sebeple özel amaçlar doğrultusunda vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi, vergilendirme işlemini amaç bakımından hukuka aykırı kılmaktadır. İdari işlemlerin amaç unsuruna aykırı olması durumunda yetki saptırması söz konusu olmaktadır (Aksoy, 1990: 62).

Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince vergi alacağının doğması, verginin alınması için yeterli bir sebeptir ve vergilendirme işleminin amacının denetlenmesine gerek yoktur (Oktar, 2008: 429).

1.1.3.2. Vergi Denetimleri

Vergiler çoğunlukla beyan esasına göre tarh edilir. Beyan esasına göre, mükellefler bir vergilendirme dönemine ait toplam gelirlerini vergi dairesine bildirirler ve vergi dairesi de bildirilen bu tutar üzerinden ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplayarak, vergiyi tahsil eder. Ancak vergi idaresi sadece bu beyanlarla yetinmeyerek, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığını vergi denetimleri gerçekleştirerek soruşturmaktadır.

Vergi denetimi neticesinde tahsil edilen vergi miktarının gerçeği yansıtmadığının görülmesi durumunda vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Mükellefin bulunan matrah ya da matrah farkının gerçeği yansıtmadığını ileri sürmesi sonucunda vergi uyuşmazlığı meydana gelmektedir (Kızılot, 2003: 41).

1.1.3.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergi hatası, vergi alacağının doğduğu andan itibaren tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına dek oluşabilen ve neticede sözü edilen alacağın haksız bir şekilde eksik ya da fazla alınmasına sebebiyet veren usulsüz işlem şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 126). Hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması sonucunda haksız yere eksik ya da fazla istenen vergiler veya kesilen cezalar vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

1.1.3.4. Matrahın Gerçek Dışı Beyanı

Vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran diğer bir neden ise mükellefin gerçeğin dışında az matrah miktarı beyan etmesidir. Vergi dairesinin mükellefin beyan ettiği matrah miktarını düşük görmesi sebebiyle ilave bir vergi tahsil etmek istemesi durumunda mükellef tarafından öyle bir matrah farkının bulunmadığı ya da vergi dairesince tespit edilen matrah miktarının fazla olduğunun öne sürülmesi halinde uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2003: 42).

1.1.3.5. Verginin Ödenmemesi

Vergiye ödemekle yükümlü kişinin tahakkuk ettirilen vergileri zamanında ödememesi veya hiç ödememesi durumları vergi uyumsuzluğunu doğurmaktadır. Vergi idaresinin, mükellefin vergi borcu ve cezalarını tahsil etmek için bazı zorlayıcı yollara başvurusu durumunda mükellefin bu borca ilişkin daha önce tebligat yapılmadığını, böyle bir vergi borcunun bulunmadığını ya da borcun gerçek miktarından fazla olduğunu öne sürmesi gibi sebepler uyumsuzluğun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 61).

1.1.3.6. Diğer Nedenler

Vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları yukarıda sözü edilen nedenlerin yanı sıra vergilendirme ile ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan veya mükelleflerin vergi ödeme karşısındaki duyarsız olma durumlarından da kaynaklanabilir (Kızılot, 2003: 45).

1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyumsuzluğunun oluşmasından sonra taraflar bu uyumsuzluğu çözümleme yollarına başvururlar. Vergi uyumsuzluklarının çözümünde idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki farklı çözüm yolu bulunmaktadır. Uyumsuzluk idari aşamada mükellefler ile vergi idaresi arasında barışçıl çözüm yöntemleri ile karşılıklı anlaşarak, yargı aşamasında ise bağımsız yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmaktadır.

Bir vergi uyumsuzluğu söz konusu olduğunda idari aşamada çözüm yollarına öncelik verilmesi, uyumsuzluğu kısa bir sürede ve az masraf ile çözüme kavuşturmaktadır ancak idari aşamada çözümlenemeyen veya hiç idari çözüm yollarına başvurulmayan uyumsuzluklar yargı aşamasında yargı organları aracılığıyla çözümlenmektedir.

1.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen uyuşmazlıkların vergi yargısı organlarına intikal ettirilmeden taraflar arasında çeşitli yollar aracılığıyla anlaşma sağlanması veya idare tarafından kendi iç denetim mekanizması içerisinde bitirilmesi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi olarak ifade edilmektedir (Aksoy, 1990: 65).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları, uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulmadan çözülmesine imkân tanıyan barışçıl çözüm yollarıdır. Ancak bir vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda mükellefin idari aşamada çözüm yollarına başvurması zorunlu değildir, mükellefin isterse doğrudan dava açarak yargı yoluna başvurma hakkı da bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinin beraberinde getirdiği bazı avantajlar vardır. Bu avantajlar (Kızılot ve Kızılot, 2007: 60-61):

- Uyuşmazlığı sona erdirmesi,
- Vergi idaresinin vergi ve cezayı tahsil etmesi, mükellefin ise vergi ve cezayı ödemesi bakımından sağladığı kazanımlar,
- Vergi mükellefi ve vergi idaresi bakımından emek, zaman kaybı ve bazı masrafların önüne geçilmesi,
- Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin ilerlemesine yardımcı olarak, taraflar arasındaki karşılıklı anlayış ve güveni arttırmasıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları içerisinde vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve izaha davet yer almaktadır.

1.2.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında bulunan yollardan biri vergi hatalarının düzeltilmesidir. VUK'un 116. maddesi vergi hatasını,

“vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır” şeklinde tanımlamıştır.

Bir verginin tahsil işleminin gerçekleştirilebilmesi için öncesinde tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçmiş olması gereklidir ancak bu aşamalarda zaman zaman hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar mükelleflerin özensizliğinden kaynaklanabileceği gibi vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının yanlış tefsir edilerek uygulanmasından ya da vergiyi doğuran olayın yanlış nitelendirilmesinden dolayı da kaynaklanabilmektedir (Karakoç, 2015: 84).

Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bunlar (Tosuner ve Arıkan, 2010: 87-88):

- Hukuka ve kanuna aykırı olarak yapılan haksız bir işlemin olması,
- Haksız işlem neticesinde eksik veya fazla verginin istenmesi ya da alınması,
- Haksız işlemin VUK’un 117 ve 118. maddelerinde sayılan hata türlerinden olması,
- Hatanın mükellef tarafından yapılabileceği gibi idare tarafından da yapılabilesidir.

Düzeltilme, vergilendirme sürecinde yapılan bazı hataların yargıya taşınmaksızın idari aşamada çözümlenmesi amacıyla düzenlenmiş bir idari süreçtir (Özyer, 2004: 194).

Vergi hatalarının düzeltilmesi, uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden vergi borcu ve cezasını kısmen veya temelli olarak ortadan kaldıran barışçıl bir idari çözüm yoludur (Kırbaş, 2008: 177).

1.2.1.1.1. Hataların Türleri

VUK’da düzeltmeye konu olan vergi hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalardan kaynaklanan hesap hataları ve vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıklarına dayanan vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.1.1. Hesap Hataları

Vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ya da aritmetiksel yanlışlıklardan kaynaklanan hatalar, hesap hatalarını oluşturmaktadır. Hesap hataları, hatanın olduğu veya etkilediği unsura göre; vergi matrahında hata, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

- i. Vergi Matrahında Hata: “*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır*” (VUK, md. 117/1). Bu hatalar, verginin matrahını etkileyen hatalardır.
- ii. Vergi Miktarında Hata: “*Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır*” (VUK, md. 117/2). Verginin matrahı doğru olsa bile bu matraha yanlış tarife veya oran uygulanması vergi miktarının yanlış hesaplanmasına neden olabilir. Örneğin, verginin hesaplanması esnasında, farklı bir yılın vergi tarifesinin uygulanması vergi miktarının eksik veya fazla hesaplanmasına neden olacaktır.
- iii. Verginin Mükerrer Olması: “*Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır*” (VUK, md. 117/3). Aynı döneme ilişkin aynı matrah üzerinden aynı verginin bir defadan fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır.

1.2.1.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları, vergi dairesi tarafından yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden dolayı oluşmaktadır. Çoğunlukla vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan yanlışlıklardır. Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve dönemde hata olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

- i. Mükellefin Şahsında Hata: “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır*” (VUK, md. 118/1). Bu durum, vergiyi doğuran olayla alakası bulunmayan bir şahıstan vergi istenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. İsim benzerliğinden dolayı meydana gelen hatalar, mükellefin şahsında hata durumlarına örnek verilebilir.
- ii. Mükellefiyette Hata: “*Vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır*” (VUK, md. 118/2). Bu durum, vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden verginin istenmesi ya da alınması halinde ortaya çıkmaktadır.
- iii. Konuda Hata: “*Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır*” (VUK, md. 118/3). Bu durum, vergi kanunlarında verginin konusu içerisinde bulunmayan bir unsurun, verginin konusu içinde değerlendirilmesi halinde ortaya çıkmaktadır.
- iv. Dönemde Hata: “*Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır*” (VUK, md. 118/4). Bu durum, verginin ilgili bulunduğu dönemde, olması gerekenden eksik ya da fazla verginin istenmesi veya alınması halinde ortaya çıkmaktadır.

1.2.1.1.2. Hataların Tespit Edilmesi ve Düzeltme Yetkisi

Vergi hatasının düzeltilebilmesi, ilk olarak hatanın tespit edilmesi ile gerçekleşmektedir. VUK’un 119. maddesinde vergi hatalarının; “*ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ve mükellefin müracaatı ile*” tespit edilebildiği belirtilmiştir.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi ise “*vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir*” (VUK, Ek fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.).

1.2.1.1.3. Hataların Düzeltme Yolları

Vergiler veya cezalar açısından yapılacak düzeltme işlemi için vergi dairesi tarafından re'sen düzeltme ve mükellefin talebi üzerine düzeltme olmak üzere iki yol bulunmaktadır. Düzeltme işlemi, düzeltme fişi aracılığıyla yapılır.

1.2.1.1.3.1. Re'sen Düzeltme

Herhangi bir müracaat olmaksızın, vergi hatasının vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesine re'sen düzeltme denir (Candan, 2006: 229). VUK'un 121. maddesi gereğince *“idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltilmesine”* olanak verilmiştir.

Mükellefe haber verilmesine ya da mükelleften bir açıklama getirmesine gerek duyulmayan hatalar tereddüt edilmeyen hatalardır (Özyer, 2008: 201). Hatanın herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmadan, ilk görüldüğünde açıklığa kavuşabilmesi ve lafzi yorum haricindeki yorum yöntemlerinin uygulanmasını gerekli kılmaması ise verginin açık ve mutlak olmasını ifade etmektedir (Candan, 2006: 230). Bu durumda bulunan vergi hataları bir başvuru gerekmeksizin idarece kendiliğinden düzeltilmektedir.

1.2.1.1.3.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Mükelleflerin bir vergi hatasının söz konusu olduğu gerekçesiyle hatanın düzeltilmesini vergi idaresinden talep etme hakları vardır. VUK'un 122. maddesine göre, *“Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.”*

Düzeltme talebi yazılı bir şekilde yapılmalıdır. Düzeltme talebinin uygun görülmesi halinde düzeltme yapılır ancak uygun görülmemesi halinde durum mükellefe bildirilir.

1.2.1.1.4. Düzeltme Zamanaşımı

Bir vergi hatası, vergi alacağının ortaya çıktığı takvim yılından sonra gelen yılın başından itibaren beş sene içerisinde tespit edilerek düzeltilebilir aksi halde, vergi hatası zamanaşımına uğradığından dolayı düzeltme işlemi uygulanamaz (Yüce, 2017: 98). Beş yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi dairesi re'sen düzeltme yoluna gidebilir veya mükellef başvuru ile düzeltme talebinde bulunabilir (İşbilir, 2008: 47).

1.2.1.2. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında bulunan diğer bir yoldur. VUK 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirimin kapsamına “*ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” girmektedir.

Cezalarda indirimin amacı, idare tarafından oluşturulan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ait tutarların belirli bir zaman süresinde ödenmesi şartıyla vergi cezalarında belirli oranlarda indirim yapılarak vergilendirme işleminin yargıya taşınmadan devam ettirilmesidir (Erdem, 2007: 62). Bu sayede vergi sorumlusunun söz konusu vergi ve cezalara ilişkin fazla uğraşmasına gerek kalmayarak emek ve zaman kaybının önüne geçilmiş olacak ve dava açmasına gerek olmadığından harç, avukat ve müşavirlik vb. masrafları da bulunmayacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 166-167).

1.2.1.2.1. Cezalarda İndirimden Yararlanma Şartları

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanabilmek için bazı şartlara uyulması gerekli görülmüştür. Bu şartların tümünün beraber sağlanması gereklidir, şartlardan birine uyulmaması durumunda cezalarda indirimden yararlanılamaz. Bu şartlar (Gerçek, 2013: 131-133):

- i. Başvurunun Süresi İçinde Yapılması: Mükellefin kendisine vergi ceza ihbarnamesi gönderen vergi dairesine bir ay içinde başvurusu gereklidir.
- ii. Ödemenin Kanunda Belirtilen Sürede Yapılması: Cezalarda indirim talebinde bulunduğu anda, cezaların indirimden sonra kalan tutarının ve vergi asıllarının mükellef tarafından belirtilen sürede ödenmiş olması gereklidir.
- iii. Vergi Aslı ve Cezasının Dava Konusu Yapılmaması: Uygulamanın diğ er bir şartı da ceza tutarında indirim yapılması talebinde bulunulacak olan cezaya ilişkin yargı yoluna başvurmamak diğ er bir deyiş le dava açmamaktır.

1.2.1.2.2. Cezalarda İndirim Oranları

Cezalarda indirim uygulamasındaki en son değı ş iklik 26.01.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değı ş iklik Yapılmasına Dair Kanun” kapsamında yapılmıştır. 7338 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenleme ile VUK’un 376. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendindeki “*vergi ziyat cezasının*” ibaresi “*vergi cezalarının*” olarak değı ş tirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile önceden tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaş ma kapsamında bulunmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, 5.000 TL’yi aş ması durumunda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaş ma kapsamına alınmıştır. Buna göre:

“Mükellef veya vergi sorumlusu; ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyat, 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 yarısı, uzlaş manın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaş ılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu kanunun ek 8. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaş ılan cezanın %25’i indirilir” (VUK, md. 376).

5.000 TL altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise VUK’un 376. maddesindeki indirim oranının %50 artırımlı şekilde uygulanacağı belirtilerek indirim oranı %75’e çıkarılmış tır.

1.2.1.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık kavramı, gerçekleştirilen bir davranışın olumsuz sonuçlar doğurması neticesinde üzüntü duyulmasıdır. Islah kavramı ise daha iyi duruma getirme ve düzeltme anlamlarını taşımaktadır.

Pişmanlık ve ıslah, vergi yasalarına karşıt hareketleri sonucunda vergi ziyana sebebiyet veren ve bu biçimde suç işleyen mükelleflerin duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessese olarak tanımlanmaktadır (Karakoç, 1997: 5).

Pişmanlık ve ıslah, VUK'un 371. maddesinde ise “*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 vergi ziyai cezası kesilmez.*” şeklinde açıklanmıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir (İşbilir, 2008: 34):

- Herhangi bir inceleme olmaksızın veya yargı aşamasına taşınmadan mükellefin kendi isteğiyle vergi yükümlülüğü açısından vatandaşlık vazifesini yerine getirmesini sağlamak,
- Hatalı eylemlerinin farkına varan mükelleflerin gönüllü olarak idareye bildirimde bulunmalarına isteklendirmek,
- İyi niyetli mükelleflerin pişmanlıklarından ötürü kanunda yer alan ağır hükümlerle karşı karşıya kalmalarının önüne geçmek,
- Kayıt dışı gelirlerin hızlı bir biçimde hazineye ulaşmasını sağlayarak iki taraf açısından da hem maddi hem de zamandan kazanç elde etmek,
- Vergiye karşı kötü düşünceleri yok ederek mükellefleri bilinçlendirmek, vergide kayıp ve kaçakları en aza düşürmek ve nihayetinde bu hususların yargı organlarına yük olmasına engel olmaktır.

Anlaşılabacağı üzere vergi yasalarına aykırı bir şekilde hareket ederek vergi ziyana yol açmış mükelleflere işledikleri kanunsuz eylemleri sebebiyle pişman olmaları karşılığında, devlet hazinesine vermiş oldukları zararı telafi etme imkânı verilmiştir. Pişmanlık ve ıslah, herhangi bir nedenden dolayı vergi ziyana sebep olmuş mükellefin daha sonra vicdanen rahatsızlık duyması sonucunda bu eylemini vergi

dairesinin daha öğrenmediği belirli bir sürede kendiliğinden haber vermesi ve bunun karşılığında vergi cezasından kurtulma olanağı veren bir telafi müessesesidir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 3).

Danıştay 4. Dairesi bir kararında¹ pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacının “pişman olan, nedamet duyan yükümlüleri himaye etmek” olduğunu belirterek, pişmanlık duyup hatasından dönen mükellefin vergi idaresi tarafından affedilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

1.2.1.3.1. Pişmanlık ve Islah Kapsamına Giren Vergi ve Cezalar

VUK’un 371. maddesi, pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanmasına dair asıl ilkenin, beyan esasına dayalı vergiler üzerinde olduğunu belirterek hüküm altına almıştır. Dolayısıyla mükelleflerin kanuna aykırı olarak işledikleri eylemlerinden ötürü pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmeleri için bu vergilerin, beyan esasına dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilmesi gereklidir. Buna göre; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, beyana dayanan belediye gelirleri ve geçici vergi pişmanlık ve ıslah kapsamında bulunmaktadır.

Beyan esasına dayalı olmayan vergiler, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler, çevre temizlik vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamında bulunmamaktadır. Ayrıca 213 sayılı VUK kapsamına girmemesinden dolayı gümrük vergisi ve beyan esasına dayalı olarak tarh edilmesine karşılık VUK’un 371. maddesince kapsam dışı bırakılmasından dolayı emlak vergisi de pişmanlık ve ıslah kapsamına girmemektedir.

Pişmanlık ve ıslah, kanuna aykırı olarak işlenen eylemler sonucunda meydana gelen vergi ziyaına bağlı olarak kesilen cezaları ortadan kaldırdığı için temelinde vergi ziyayı yatmaktadır. Bu nedenle vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık ile kaçakçılığa iştirak

¹ Danıştay 4. D.’nin 07.11.1974 tarih ve E: 1974/854, K: 1974/3810 sayılı kararı.

suçları pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına girmekte, vergi ziyanına sebebiyet vermeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise kapsama dâhil edilmemektedir.

1.2.1.3.2. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Şartları

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için vergi ziyanının doğmuş olması ve VUK'un 371. maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi gereklidir. Mükellefler bu şartların birinin sağlanmaması durumunda pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamazlar. Bu şartlar (Apalı, 2017: 215):

- Mükellefin kanuna aykırı davranışını üçüncü bir kişi tarafından ihbar edilmeden önce kendiliğinden haber vermesi,
- Mükellefin kanuna aykırı davranışını idare tarafından bir vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce haber vermesi,
- Mükellefin hiç vermemiş olduğu vergi beyannamelerini pişmanlık talebine ait dilekçenin veriliş tarihinden itibaren 15 gün içinde vermesi,
- Mükellefin daha önce eksik ya da hatalı yaptığı bir beyanı pişmanlık talebine ait dilekçenin veriliş tarihinden itibaren 15 gün içinde düzeltilmesi ya da tamamlaması,
- Mükellefin kendisi tarafından haber verilen ödeme süresi geçmiş olan vergilerini ve bunlara ilişkin pişmanlık zammını haber verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödemesi.

Mükellef bu şartların hepsinin sağlanması durumunda pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilecek ve vergi ziyaı cezasını ödemek zorunda kalmayacaktır. Sadece verginin aslı üzerinden pişmanlık zammını ödemesi gerekecektir.

1.2.1.4. Uzlaşma

Kelime anlamı itibariyle uzlaşma, birden fazla kişinin aralarında var olan veya ileride oluşması mümkün olan fikir ayrılıklarını karşılıklı ödünler vererek ortadan kaldırmalarını ya da kaldırılması konusunda anlaşma sağlamalarını ifade etmektedir (Candan, 2006: 260).

Vergi hukukunda uzlaşma ise mükellef ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmasından önce taraflar arasında görüşülerek ortadan kaldırılması başka bir deyişle vergi veya cezanın tutarı hakkında anlaşma sağlanarak uyuşmazlığın çözümlenmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 223).

Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında vergi ve cezada belirli bir indirim uygulanması temeline dayanmaktadır (Özbalcı, 2006: 1001). Uzlaşmanın sağlanması durumunda, idarenin feragat ettiği miktardaki vergi borcu ve cezası ortadan kalkmakta ve tarafların anlaştığı vergi ve ceza miktarı kesinleşmektedir (Karakoç, 2007: 136).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında en önemlisi ve en yaygın kullanılanı uyuşmazlığı kısa bir süre içinde çözümleyebilmesi sebebiyle uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma yöntemiyle mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafın yargı yoluna taşınmadan önce çözümlenerek ortadan kaldırılması ve bu sayede vergi alacağının kısa bir süre içinde hazineye aktarılması amaçlanmaktadır.

Çalışma konusunun uzlaşma olmasından dolayı uzlaşma müessesesi, ikinci bölümde daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

1.2.1.5. İzaha Davet

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları içerisinde yer alan izaha davet müessesesi, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²” ile 2016 yılında vergi sistemimize girmiştir ve VUK’un 370. maddesinin yeniden düzenlenmesi sonucunda yeni oluşturulan bir müessese olarak karşımıza çıkmıştır. 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik

² 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yapılması Hakkında Kanun” ile değişikliğe uğrayarak tekrar düzenlenmiş ve son halini almıştır.

Türkiye’de bazı yollarla mükellefler hakkında bilgi elde edilebilir. Mükellefler tarafından gönderilen beyannamelerin incelenmesi, vergi denetim türlerinden birisi olan bilgi toplama, E-Kayıt ve E-Arşiv bu yollara örnek olarak gösterilebilir.

İzaha davet, mükelleflere ilişkin çeşitli kuruluşlar üzerinden elde edilen bilgilerin doğru olup olmadığının saptanması için mükellefe çağrıda bulunulmasıdır (Gür, 2018: 6501). İzaha davet müessesesi ile amaçlanan, mükelleflere cezai müeyyide uygulanmasından önce izah edebilecekleri bir durumun bulunması halinde son bir konuşma hakkının verilmesidir (Candan, 2017).

Ancak “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 148.000 TL’i³ geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükellefler” izaha davet edilebilir (VUK, md. 370).

1.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari çözüm yollarına başvurulup buradan sonuç alınamaması halinde ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması amacıyla ya da idari çözüm yollarının hiç tercih edilmemesi durumunda doğrudan yargı yoluna başvurulabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü, uyuşmazlığın yargıya taşınarak bir vergi davası olarak incelenmesini ve yargının kararı doğrultusunda kesin bir sonuca bağlanmasını sağlayan bir yoldur.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmadan çözümü taraflar için yararlı olacaktır çünkü yargısal çözüm yolları kesin bir sonuç vermesine rağmen, mükellef ile vergi dairesi arasındaki anlaşmazlığın vakit kaybına sebep olması ve

³ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

maddi kayıplara yol açmasının yanında mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven duygusunun sarsılmasına da neden olmaktadır (Yorulmaz, 2000: 13).

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları, vergi yargısı kapsamında ele alınmaktadır. Türkiye’de vergi yargısı, üç dereceli bir yargılama sisteminden oluşmaktadır ve 1982 yılında çıkarılan “2575 sayılı Danıştay Kanunu⁴, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁵, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁶ (İYUK)” olmak üzere 3 kanun kapsamında düzenlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollar ile çözülmesi konusunda yetkili olan ilk derece mahkemesi, vergi mahkemeleridir. Öncelikle vergi mahkemelerine başvurulur. Vergi mahkemelerinin istinaf yolu açık hükümlerine karşılık bir üst yargı organı olan bölge idare mahkemelerine itiraz başvurusunda bulunulabilir ve daha sonra bölge idare mahkemelerinin temyiz yolu açık hükümlerine karşılık da bir üst yargı organı olan Danıştay’a başvurulabilir.

Dava açma hakkı belirli süreler ile kısıtlanmıştır. “*Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür*” (İYUK, md. 7).

1.2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, 6 Ocak 1982 tarihinde çıkarılan 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri’nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile kurulmuştur. Vergi mahkemeleri, vergi yargısının ilk derece mahkemesini oluşturmaktadır.

Vergi mahkemeleri, “*Bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet*

⁴ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir” (Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri’nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, md. 2).

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemeleri “Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri” çözümlemekle görevlidir.

2576 sayılı Kanunun 4. maddesine göre, “Vergi mahkemelerinde birer başkan yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları ise bir başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.”

Vergi mahkemeleri kurul halinde görev yaparlar ve üye tam sayısı ile toplanarak oy birliği veya oy çokluğuyla karara varırlar. Fakat davaya konu olan vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin ceza ve zamların tutarı 77.000 TL’yi⁷ aşmayan işlemlere karşı açılan davalar tek hâkimle çözümlenmektedir.

“Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” hükümlerine göre, vergi mahkemelerinde tek hâkimle alınan kararlara karşılık bölge idare mahkemelerine başvurarak istinaf yoluna, kurul olarak alınan kararlarına karşılık ise Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilirken, 6545 sayılı Kanun⁸ ile önemli değişikliklere gidilmiş ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle ya da kurul halinde aldığı kararlara karşı İstinaf Kanun Yolu’na geçilmiştir.

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşılık mükellef kararın tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay içerisinde bölge idare mahkemelerine itiraz başvurusu yapılabilir fakat davaya konu olan vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin zam ve cezaların toplam değerinin 9.000 TL’yi⁹ aşmaması durumunda istinaf yolu kapalı olup, vergi mahkemesi tarafından verilen karar kesin hüküm niteliğindedir, bir üst yargı organı olan bölge idare mahkemelerine itiraz için başvurulamaz.

⁷ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

⁸ 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

1.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, 6 Ocak 1982 tarihinde çıkarılan 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri’nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile kurulmuştur. Bölge idare mahkemeleri, vergi yargısının ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinin istinaf yolu açık kararlarına karşı gerçekleştirilen itiraz başvurularını inceler.

Bölge idare mahkemeleri de vergi mahkemeleri gibi, “*Bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir*” (Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri’nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, md. 2).

2576 sayılı Kanunun 3/A maddesine göre bölge idare mahkemeleri, “*İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak*” ile görevlidir.

“*Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur*” (Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, md. 3).

Bölge idare mahkemeleri, itiraz merci olarak görev yaptıkları için bir istinaf mahkemesi gibi çalışırlar. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının çözümü için doğrudan bölge idare mahkemelerine başvurmak mümkün değildir. Bölge idare mahkemelerinin, konusu 9.000 TL ile 261.000 TL¹⁰ arasında bulunan vergi davalarının itiraz incelemelerine ilişkin aldıkları kararlar kesindir ve bir üst yargı organı olan Danıştay’a başvurulamaz.

¹⁰ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

Türkiye genelinde 2022 yılı itibariyle dokuz tane bölge idare mahkemesi bulunmaktadır ve her biri bulundukları ilin ismi ile adlandırılmaktadır.

1.2.2.3. Danıştay

6 Ocak 1982 tarihinde çıkarılan kanun ile bölge idare mahkemeleri, idari mahkemeler ve vergi mahkemeleri kurulduğunda Danıştay'da yeniden düzenlenmiştir ve o zaman yürürlükte bulunan eski yasa yerine 2575 sayılı Danıştay Kanunu çıkarılarak yürürlüğe konmuştur (Kırbaş, 2008: 191).

Danıştay, “*Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir*” (Danıştay Kanunu, md. 1). Danıştay'ın ilk derece ve üst derece temyiz mahkemesi olarak görevleri bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulabilecek en son yargı organı Danıştay'dır.

Vergi davalarının 261.000 TL'yi¹¹ aşması halinde vergi mahkemesi kararına karşılık ilk olarak istinaf yoluna başvurarak bölge idare mahkemelerine itirazda bulunulabilir, istinaf sonunda bölge idare mahkemesi kararına karşılık da temyiz yoluna başvurarak Danıştay'a dava açılabilir. Danıştay, bölge idare mahkemesinin kararını uygun bulur ya da bozma kararı verir. Eğer Danıştay bozma kararı verir ve bölge idare mahkemesi de kararında direnirse, karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna gider. Vergi Dava Daireleri Kurulunun vereceği karara uymak zorunludur.

Danıştay'ın karar organları; “*Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Disiplin Kuruludur*” (Danıştay Kanunu, md. 5). Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu doğrudan vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi konusunda ilgilidir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, “*vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen*

¹¹ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

inceler” (Danıştay Kanunu, md. 38). Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz mercidir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu ise “Dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir” (Danıştay Kanunu, md. 39).

Danıştay’ın daireleri; biri idari, dokuzu dava olmak üzere toplam on tanedir. Dokuz dava dairesi içinde üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi uyumsuzluklarının çözümünde, diğer dava daireleri ise idari uyumsuzlukların çözümünde yetkilidir.

2. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

2.1. UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma müessesesi, vergilendirmeyi daha kısa bir sürede neticelendirmesi ve vergiyi olabildiğince çabuk tahsil etmesi açısından vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları içerisinde en önemli ve en çok başvurulan yöntemdir.

Bu bölümde ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Öncelikle uzlaşma kavramı, uzlaşma müessesesinin amacı, uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişimi üzerinde durulmuş ve uzlaşma müessesesi anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. Daha sonra uzlaşma müessesesinin türleri olan tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma müesseseleri incelenmiştir.

2.1.1. Uzlaşma Kavramı

Türk Dil Kurumu’na göre uzlaşmak kelimesi, “*aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak*” anlamını taşımaktadır (TDK, 2021).

Vergi hukukunda uzlaşma ise vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilafların karşılıklı ödün çerçevesinde, taraflar arasında anlaşmaya varılarak sonlandırılmasını ifade eder. Taraflarca vergi veya cezanın miktarına dair karşılıklı görüşler bildirilerek tartışılması yoluyla uyuşmazlığın yargıya taşınmadan idari aşamada çözümlenerek ortadan kaldırılmasına çalışılır. Bu anlaşma, tarafların karşılıklı irade beyanına dayanmaktadır ve idarenin üstünlüğü ilkesine yer vermemektedir (Aliefendioğlu, 1979: 143). Başka bir ifadeyle uzlaşma, uyuşmazlığın

taraflarının devlet hazinesine ödenecek vergi veya ceza miktarını birlikte tespit ederek mükellef tarafından ödenmesini sağlamaktır.

Uzlaşma müessesesine yönelik açıklamalar, Vergi Usul Kanunu'na, 1963 tarihli 205 sayılı Kanunla ilave edilmiştir. Belirli bir zaman sonra uygulamada bazı değişiklikler yapılmıştır. 1985 senesinde uzlaşma müessesesine yönelik 3239 sayılı Kanun çıkarılarak önemli bir değişikliğe gidilmiş ve o güne dek yalnızca tarh işlemi gerçekleştirilmiş vergi ve cezalar üzerinde uygulanabilen uzlaşma müessesesi, tarh işlemi gerçekleştirilmemiş vergi ve cezalar üzerinde de uygulanabilmeye başlanmıştır. Ülkemizde uzlaşma müessesesi hâlâ tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı şekilde uygulanmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanması halinde, mükellefler uyuşmazlığın çözümlenmesi ile birlikte ödemek durumunda kalacakları cezanın önemli bir kısmından ve aynı zamanda vergi ile gecikme faizinin bir kısmından kurtulmuş olacaklardır. Bununla beraber, dava açması gerektiğinde karşı karşıya kalacakları avukat ve müşavirlik hizmeti masraflarına da maruz kalmayacaklardır. Mükellefler böylelikle emek ve zamandan da tasarruf etmiş olacaklardır. Uzlaşmanın sağlanması durumundan vergi idaresi de kârlı çıkmaktadır çünkü mükellefin açtığı davayı kazanması durumunda ödenmeme olasılığı bulunan vergi veya cezanın bir kısmını tahsil edebilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 222).

Fakat uzlaşma müessesesi bu faydalarının yanında, vergilemede eşitlik ilkesine zarar vererek uzlaşma aracılığıyla daha az vergi ödeyen mükellefleri ödüllendirmektedir ve mükelleflerin vergiye uyumlarının zedelenmesine neden olarak vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir (Candan, 2001: 233).

2.1.2. Uzlaşma Müessesesinin Amacı

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını hızlı bir şekilde çözüme kavuşturmak ve yargı organlarının üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla sık başvurulan idari bir çözüm yoludur. Uzlaşma müessesesi, Almanya'dan esinlenerek Türk vergi hukukuna alınmıştır.

Vergileme işlemlerindeki anlaşmazlıkları bir an önce ve etkin bir biçimde çözüme kavuşturmayı amaçlayan uzlaşma müessesesi, tarhiyat veya ceza kesme şeklinde oluşturulan idari işlem sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında oluşan anlaşmazlığın karşılıklı görüşülerek ve anlaşılacak henüz başlangıç evresindeyken ortadan kaldırılması esasına dayanmaktadır (Erdem, 2007: 28).

Uzlaşma müessesesinin getirilme amacı, vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlığı yargıya intikal ettirilmeden çözümleyerek yargı organları üzerindeki yükün ve bürokratik işlemlerin hafifletilmesi, kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 149).

Özetle uzlaşma müessesesinin 3 temel amacı olduğu görülmektedir (Taşkan, 2007: 131):

- Vergi uyuşmazlıklarını hızlı bir şekilde çözümlemek,
- Kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesini sağlamak,
- Yargı organlarının üzerindeki iş yükünü hafifletmektir.

Vergi uyuşmazlıklarının daha ilk aşamada uzlaşma ile çözümlenmesi mükellefler üzerinde psikolojik açıdan da olumlu bir etki bırakmaktadır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda¹ uzlaşmanın amaçlarından birisi de “vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması” şeklinde ifade edilmektedir.

2.1.3. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında çıkarılan 205 sayılı Kanun² ile Vergi Usul Kanununda ek maddeler halinde düzenlenerek vergi sistemimize girmiştir. Uzlaşma müessesesi 1963 yılından günümüze dek kapsam ve tarhiyat türü bakımından tarihsel süreç içerisinde önemli değişimlere uğramıştır. Bu kısımda uzlaşma müessesesinin yıllar içerisinde uğramış olduğu değişiklikler incelenmiştir.

¹ Danıştay 4. D.'nin 22.06.1998 tarih ve E: 1998/93, K: 1998/2768 sayılı kararı.

² 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1.3.1. 485 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

1963 ve 1981 yılları arasında uzlaşma müessesesine ilişkin önemli bir değişikliğe gidilmemiştir. Bu yıllar arasında çıkarılan genel tebliğler doğrultusunda uzlaşma komisyonlarının yargı organları olarak görev yapmadıklarına fakat belirli sınırlar içinde vergi ve ceza tutarında uyuşmak üzere yetki verilmiş, idarenin temsilcisi konumunda bulunan kurumlar olmalarına ilişkin açıklamalara yer vererek, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sağlayabilecekleri vergi ve ceza tutarlarına ilişkin yetki sınırlarında arttırma yapılmıştır (Sezer, 2015: 12-13).

485 sayılı Kanun³ kapsamında yapılan tek değişiklik, Gelir Vergisi Kanununda bulunan ortalama kar haddi ve gider esasına göre tarh edilen vergilerin de uzlaşmanın kapsamına alınmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 101).

2.1.3.2. 2365 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

2365 sayılı Kanun⁴ ile VUK'un "Uzlaşma Komisyonları" başlıklı Ek 3. maddesine, "*Maliye Bakanlığı mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir.*" fıkrası eklenerek, mahalli uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktar sınırını aşan vergi ve cezalarda uzlaşmanın sağlanması için Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi tanınmıştır (Küçükkaya, 2008: 81).

2.1.3.3. 3239 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

³ 08.07.1964 tarih ve 11748 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3239 sayılı Kanun⁵ ile Vergi Usul Kanununa, “Tarhiyat öncesi uzlaşma” başlığı ile Ek 11 ve “Ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma” başlığı ile Ek 12 olmak üzere iki madde eklenmiştir.

3239 sayılı Kanun kapsamında uzlaşma müessesesine yönelik gerçekleştirilen düzenlemelerden ilki, Vergi Usul Kanununa tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin dâhil edilmesidir. 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa Ek madde 11 olarak "Tarhiyat öncesi uzlaşma" eklenmiştir. Buna göre, vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda da uzlaşma yapılabilmesine imkân tanınmıştır.

Ayrıca 3239 sayılı Kanun ile “Ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma” başlığıyla VUK’un Ek 12. maddesi düzenlenmiştir. Bu kapsamda, ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma hakkı tanınarak kesilecek cezaları uzlaşmanın konusuna dâhil edilmiştir.

2.1.3.4. 4008 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

4008 sayılı Kanun⁶ kapsamında uzlaşmaya dair yapılan düzenlemelerden ilki, uzlaşmanın kapsamının kusur ve ağır kusur cezası kesilen tarhiyatlar ile sınırlandırılarak, kaçakçılık cezası olan tarhiyatların uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır (Özbalcı, 2006: 1001).

Uzlaşma müessesesine yönelik 4008 sayılı Kanun ile getirilen diğer bir düzenleme ise sözü edilen kanun yürürlüğe konulmadan önce yalnızca ikmalen ve re’sen yapılan tarhiyatlara karşı tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilirken, kanun yürürlüğe konulduktan sonra idarece yapılan tarhiyatlar da (VUK, Mükerrer md. 30) tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına alınmıştır (Erdem, 2007: 72).

2.1.3.5. 4369 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

⁵ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4369 sayılı Kanun⁷ ile VUK'un Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri yürürlükten kaldırılarak, VUK'un Ek 1. maddesi bu maddeleri kapsamına dâhil edecek biçimde yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre VUK'un Ek 1. maddesinde uzlaşmanın kapsamı, “*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler*” ile sınırlandırılmıştır. Aynı zamanda VUK'un Ek 11. maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında da değişiklik yapılarak “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler*” şeklinde belirtilmiştir. Bu doğrultuda, vergi cezaları uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır (Erdem, 2012: 382).

Aynı zamanda, 4369 sayılı Kanun kapsamında kısmi uzlaşma imkânı getirilerek, uzlaşmanın matrah farklarının bölünebildiği hallerde yalnızca bu kısma denk gelen miktar üzerinden yapılmasına olanak tanınmıştır. Diğer bir düzenleme, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde görüşme tutanağına idarenin teklifinin yazılmasıdır. Bu durum, mükelleflerin dava açma süreleri sona erene dek teklif hakkında düşünmelerine imkân vermiştir. Ayrıca yapılan diğer bir düzenleme ile uzlaşma görüşmeleri esnasında mükelleflere bağlı bulundukları meslek odalarından bir meslek mensubunu ya da meslek odasından bir temsilciyi bulundurması hakkı tanınmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 101).

Özetle 4369 sayılı Kanun kapsamında uzlaşmaya yönelik dört temel düzenleme yapılmıştır. Bunlar:

- Vergi cezaları uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.
- Kısmi uzlaşma imkânı tanınmıştır.
- Mükelleflere düşünme süresi verilmiştir.
- Uzlaşma görüşmelerinde oda temsilcisi ya da meslek mensubunun bulundurulması hakkı tanınmıştır.

2.1.3.6. 4444 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

⁷ 29.07.1998 tarih ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4444 sayılı Kanun⁸, 4369 sayılı Kanunla vergi kanununda uzlaşmaya dair yapılan değişiklikleri yeniden düzenlemiş ve bunlara ilaveten sınırlı olarak bazı yasal düzenlemeler yapmıştır (Nas, 2008: 31-32).

4369 sayılı Kanun öncesinde uygulandığı şekilde, VUK'un Ek 1. maddesinde *“ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda”* uzlaşabilme olanağı tanınmıştır. Böylece vergi ziyai cezası tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına alınmıştır.

Aynı zamanda, 4444 sayılı Kanun kapsamında VUK'un tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesini düzenleyen Ek 11. maddesinde düzenleme yapılarak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi ziyai cezasına ilaveten usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da alınmıştır.

2.1.3.7. 5736 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

5736 sayılı Kanun⁹ ile VUK'un Ek 1. ve 11. maddelerinde parantez içi hükümde bulunan *“344. maddenin 3. fıkrası uyarınca, vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç”* ibaresi *“359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç”* olarak yeniden düzenlenmiştir.

2.1.3.8. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

6111 sayılı Kanun¹⁰ ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun¹¹ 244. maddesinin 1. fıkrasında değişikliğe gidilmiş ve gümrük vergi ve cezalarına da ilişkin uzlaşma imkânı doğmuştur. Gümrük Kanunu'nun sözü edilen maddesine bağlı olarak

⁸ 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 20.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 13.02.2011 tarih ve Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hazırlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği hükümlerine dayanarak gümrük vergi ve cezaları için uzlaşma uygulanmaktadır.

2.1.3.9. 7103 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

7103 sayılı Kanun¹² ile VUK'un Ek 11. maddesinin 1. fıkrasında bulunan *“vergilerle kesilecek cezalarda”* ibaresi *“vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında”* olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu değişimle birlikte, önceden tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bulunan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.

2.1.3.10. 7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

7194 sayılı Kanun¹³ ile VUK'un Ek 1. madde 1. fıkrası parantez içi hükmünde bulunan *“kesilen ceza hariç”* ibaresi *“kesilen ceza ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç”* olarak yeniden düzenlenmiştir.

Bu değişimle birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fillinin işlenmiş olabileceğine dair hakkında ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilmiş mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermeleri halinde kesilen %20 oranındaki vergi ziyai cezasının uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılması öngörülmüştür.

2.1.3.11. 7338 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

¹² 27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ 07.07.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmış olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 7338 sayılı Kanun¹⁴ ile yapılan değişiklikle 5.000 TL’yi aşması halinde tekrar tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna dâhil edilmiştir.

Söz konusu kanunla yapılan değişiklikle VUK’un tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesini düzenleyen Ek 11. maddesinin 1. fıkrasında bulunan “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında*” ibaresi “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında*” şeklinde değiştirilmiştir.

Ayrıca VUK’un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında bulunan “*cezalarının*” ibaresinden önce gelmek üzere “*cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük*” ibaresi eklenmiştir. Söz konusu kanunla 5.000 TL’yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına da alınmıştır.

2.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Nasıl bir vergi konulurken Anayasal ilkelere bağlı kalınması gerekiyor ise verginin tarh edilmesi aşamasından başlayarak, tahsil edilip devlet hazinesine aktarılması aşamasına dek idarenin gerçekleştirdiği işlemlerin de temel ilkelere uygun olması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümleyen uzlaşma müessesesinde de idarenin kullandığı yetki Anayasal ilkelere bağlı kalmalıdır (Tunç, 2013: 75).

Uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarını hızlı bir şekilde çözüme kavuşturması, vergi alacağının kısa sürede hazineye aktarılmasını sağlaması ve yargı organlarının iş yükünü hafifletmesi gibi yararları olmasına karşılık vergilemede eşitlik, kanunilik ve kuvvetler ayrılığı ilkelerine aykırılık oluşturduğu noktasında eleştirilmektedir.

¹⁴ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.1.4.1. Uzlaşmanın Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırılığı

Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri ile orantılı bir şekilde vergilendirilmesini, benzer ödeme gücünde olanların benzer vergiyi ödemelerini ifade eder. Bu ilkenin vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır ve vergi yükünün mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre eşit olarak dağıtılması temeline dayanmaktadır (Yücel, 2010: 205).

Ancak vergi uyumsuzluklarının uzlaşma müessesesi aracılığıyla sona erdirilmesi kanun önünde eşit haklara sahip olan mükellefler arasında farklılık oluşturmaktadır. Vergi uzlaşmalarında idarenin vergi ve cezanın tutarı hakkında özgür iradesiyle kararlaştırdığı yeni tutarların, mükelleflerin ödeme güçlerine dayanarak belirlenen oransal eşitliğin dikkate alınmadığı ve yalnızca uzlaşmaya katılan mükelleflere uygulanan bir indirim olması sebebiyle mükelleflerin mali güce göre vergilendirilmesi ilkesine aykırı bir durum oluşmaktadır.

Kanun önünde aynı durumda olan iki mükelleften birisinin uzlaşma yoluna başvurarak daha az vergi ödemesi eşitlik ilkesini zedelemektedir. Aynı durumda olan iki mükelleften ikisinin de uzlaşma yoluna başvurarak birisinin uzlaşmaması halinde de eşitlik ilkesine aykırı bir durum söz konusu olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011: 171).

Söz konusu eşitlik, farklı uzlaşma komisyonlarına müracaat eden mükellefler arasında da bozulur. Bu durum, mali güçleri aynı olan ancak farklı uzlaşma komisyonlarına dahası aynı veya farklı dönemlerde aynı uzlaşma komisyonuna başvuran mükellefler arasında bile eşitlik ilkesine aykırı olan sonuçlar doğurabilmektedir (Yavaşlar, 2008: 332).

Kısacası herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekliken uzlaşma müessesesinden faydalanan mükellefler daha az miktarda vergi öderler ve üstelik ödemelerini de vaktinde gerçekleştirmemiş olurlar. Bu durum, paralarının farklı bir zamanda ve farklı bir ekonomi içerisinde ellerinden çıkmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle uzlaşmadan faydalanmayan aynı durumda olan kişilerin vergiye uyumunun sarsılması söz konusu olacaktır (Öner, 2019: 132).

2.1.4.2. Uzlaşmanın Vergilemede Kanunilik İlkesine Aykırılığı

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında bulunan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü vergilemede kanunilik ilkesini düzenlemektedir. Vergilendirme yetkisi, kanunilik ilkesi gereğince yasama organına aittir.

Uzlaşma müessesesine yönelik en büyük eleştiri vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmastır. Vergilemede kanunilik ilkesine göre devlet vergilendirme yetkisini soyut, genel, kişisel olmayan ve yasama organınca anayasal kurallara uygun bir şekilde çıkarılan yasalarla yürütmelidir (Çağan, 1982: 103). Anlaşılabacağı üzere vergilemede kanunilik ilkesi ile idareye herhangi bir takdir yetkisi tanınmayarak, idarenin isteğe bağlı ve sınırsız bir şekilde hareket etmesi engellenmek istenmektedir.

Vergi kaldırma yetkisi yalnızca kanun koyucuya aittir ve uzlaşma müessesesinde bu yetki, kanun koyucuya değil, uzlaşma komisyonları tarafından verilen kararlarla gerçekleşmektedir. Bu noktada, kanunda düzenlenmediği halde uzlaşma komisyonları tarafından yönetmeliğe dayanılarak kullanılan takdir yetkisi kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Ayrıca uzlaşmanın ikna ve pazarlık etmeye dayalı bir müessese olması ve idarenin üstünlüğüne yer vermemiş olması da vergilemede kanunilik ilkesinin bir başka unsuru olan cebirlik (zorlama) unsuruna da ters düşmektedir (Güneş, 2011: 182).

Sonuç olarak idarenin uzlaşma neticesinde, vergi yasalarına dayanarak tarh ettiği verginin bir bölümünden vazgeçmesi, kanun önünde eşitlik ve vergilemede kanunilik ilkesine uygun değildir. Bu nedenle uzlaşma müessesesi, idareye takdir yetkisi tanıyarak vergilemede kanunilik ilkesine ters düşmesi nedeniyle eleştirilmektedir.

2.1.4.3. Uzlaşmanın Vergilemede Kuvvetler Ayrılığı İlkesine Aykırılığı

Kuvvetler ayrılığı ilkesi, devlet olarak adlandırılan tüm siyasal toplumlarda birbirlerinden ayrı üç görevin bulunduğu, bu görevlerden her birini yerine getiren bir gücün bulunduğu ve bu güçlerin birbirlerinden bağımsız bulundukları temeline dayanmaktadır. Yasama, yürütme ve yargı bu üç gücü oluşturmaktadır. Yasama toplumsal hayatı düzenleyen kuralları çıkarır, yürütme yasaları uygular, yargı ise bu uygulamalar sonucunda oluşan anlaşmazlıkların ortadan kaldırılmasını sağlar (Gözübüyük, 2004: 78).

Kuvvetler ayrılığı ilkesini benimseyen bir ülkede yasama, yürütme ve yargı yetkisinin alanları belirlenmiştir. Anayasanın 9. maddesi gereğince, yargı yetkisi bağımsız mahkemeler tarafından kullanılmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince uyuşmazlıklar yargı organı tarafından çözümlenmektedir. Uzlaşma müessesesinde ise bağımsız mahkemeler tarafından kullanılan yargı yetkisinin, uzlaşma komisyonları tarafından kullanıldığı ve bu durumun kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmektedir (Usta, 2009: 114-115).

2.2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilip cezanın kesilmesi işleminden sonra mükellefin yargı yoluna başvurmak yerine anlaşmazlığını idare içerisinde çözüme kavuşturmak için başvurabileceği yollardan birisidir. Bir verginin salınıp cezanın kesilmesinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan, mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşmaya varılarak barışçıl bir şekilde sona erdirilmesi tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2005: 275). Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvurabilmek için vergi idaresi tarafından verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve bunların mükellefe tebliğ edilmesi gereklidir.

Vergi dairesi kendisine gelen bilgiler ışığında mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ eder. Bu aşamadan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusudur. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farkı budur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olay mükellef ile inceleme elemanı arasındadır henüz vergi dairesine intikal etmemiştir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 254).

2.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, “*İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (VUK’un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları*” girmektedir (VUK, Ek md. 1).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı verginin türü, cezanın türü, tarh yöntemi ve miktarı bakımından ele alınarak incelenebilir.

2.2.1.1. Verginin Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK’un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler*” tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Uzlaşma kapsamında yer alan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, şans oyunları vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, damga vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisidir. Ayrıca gümrük vergileri de, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde uzlaşma kapsamında yer almaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ait cezalara ilişkin olduğundan tahakkuktan sonra ortaya çıkan zamlar ve vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizleri uzlaşmanın kapsamında değildir.

2.2.1.2. Cezanın Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.

Ayrıca VUK'un Ek 1. maddesine göre kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına yol açılması durumunda kesilen üç kat vergi ziyai cezası ile bu fiillere katılanlara kesilen bir kat vergi ziyai cezası ve 370. maddenin (b) fıkrasına göre sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair hakkında ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilmiş mükelleflerin, zamanında beyanname vermeleri durumunda kesilen %20 oranındaki vergi ziyai cezası uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

2.2.1.3. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Verginin tarhı VUK'un 20. maddesine göre, “*Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.*” Buna göre verginin tarh edilmesi, vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin gerçekleşen idari bir işlemdir.

VUK'da dört tür tarhiyat yöntemi düzenlenmiştir. Bunlar; ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, verginin idarece tarhı ve beyana dayanan tarhtır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına tarh yöntemi bakımından yalnızca ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar girmektedir. Dolayısıyla beyana dayanan tarh uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

Beyana dayanan tarhta, mükellef veya vergi sorumlusu vergi idaresine vergilendirmeye imkân veren bilgileri ve verginin matrahını içeren beyanname adlı yazılı bildirimde bulunur. Beyana dayanan verginin özelliği mükellef veya sorumlusunun beyan ettiği vergiye dair dava açamaması ve uzlaşma yoluna gidememesidir. Bu durum, kimsenin kendine ait bildirimlerle çelişkiye düşmemesinin gerekliliği ilkesinin bir sonucundan kaynaklanmaktadır (Nas, 2008: 68-69). Ancak Danıştay 3. Dairesi bir kararında¹⁵ “ihtirazi kayıtla verilen beyannameden dolayı tarh

¹⁵ Danıştay 3. D.'nin 09.03.2000 tarih ve E: 1999/1840, K: 2000/1029 sayılı kararı (Candan, 2006: 273).

edilen vergilerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğine” ilişkin karar vermiştir.

2.2.1.4. Vergi ve Cezanın Miktarı Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşma komisyonlarının en fazla uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarını genel tebliğle belirleme yetkisi, Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Böylece Bakanlığın tespit edeceği miktar ilgili uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi miktarının üst sınırını belirlemektedir. Bu sınırı aşan vergilere ilişkin ancak başka bir uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma sağlanabilir. Söz konusu maddede uzlaşılacak en fazla vergi cezası miktarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı’na verilmiş bir yetki yoktur. Bu düzenleme şekli, bütün uzlaşma komisyonlarının vergi cezası konusunda bir miktar sınırlaması olmadan uzlaşma yapabilecekleri izlenimini vermektedir (Candan, 2001: 264).

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusu yapılabilmesi hakkında ise VUK’un Ek 1. maddesinde, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 5.000 TL’yi aşması halinde uzlaşma konusu yapılabilmesi hükmüne yer verilmiştir.

2.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Vergi ve cezanın uzlaşma kapsamında olabilmesi için öncelikle türü, tarh yöntemi ve miktarı bakımından kanunda belirtilmiş nitelikleri taşıması gereklidir. Ancak VUK’un Ek 1. maddesine göre, tarh edilen vergi ve bu vergiye ilişkin kesilen cezaların türü, tarh yöntemi ve miktarı açısından uzlaşmanın kapsamında olması, bu vergi ya da kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı konusunda vergi idaresinin mükellef ya da ceza muhatabı ile uzlaşma sağlayabilmeleri için yeterli değildir (Candan, 2006: 288).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilmek için bazı şartların sağlanması gereklidir. VUK’un Ek 1. maddesinde “*Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, 369. maddede yazılı yanılmadan*

kaynaklandığının, bu kanunun 116, 117 ve 118. 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” mükellefin uzlaşabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla türü, tarh yöntemi ve miktarı açısından uzlaşma kapsamında olan vergi ve cezalara ilişkin mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma talep edebilmesi ancak yukarıda sayılan durumlardan birini öne sürmesi ve uzlaşma komisyonunun da bu önermeyi kabul etmesi ile mümkündür.

2.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelmektedir. Uzlaşma görüşmeleri esnasında uzlaşma komisyonları doğrudan uyuşmazlığın tarafı şeklinde görev yapar ve vergi dairesi tarafını temsil eder. Uzlaşma komisyonlarının kurulmasının, konu, miktar ve yer olarak belirlenmesinin yetkisi Maliye Bakanlığı’na aittir (Şenyüz, 2013: 307).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma konusu içine giren ve belli sınırlar dâhilinde bulunan uzlaşma talepleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yetki alanına göre ilgili uzlaşma komisyonu tarafından karara bağlanmaktadır (Erdem, 2012: 405).

2.2.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili” başlıklı 6. maddesinde; uzlaşma komisyonlarının türleri, nasıl kurulacakları ve üyelerinin kimler tarafından oluşacağı açıklanmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde teşkil edilmesi üzerine ikili bir ayırım içerisinde incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu haricindeki komisyonlar, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlere göre ayrılmıştır. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu ile vergi dairesi uzlaşma komisyonları bulunmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonu ile vergi dairesi uzlaşma komisyonları bulunmaktadır. Vergi dairesi uzlaşma komisyonları da vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonları şeklinde ayrılmaktadır.

2.2.3.1.1. 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 bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur” (UY, md. 6/a).

2.2.3.1.2. 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, md. 6/b).

2.2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

“Vergi dairesi başkanı veya tevkilededeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur” (UY, md. 6/c).

2.2.3.1.4 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, md. 6/d).

2.2.3.1.5 Merkezi 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, md. 6/e).

2.2.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en fazla vergi, resim ve harç miktarlarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı, bu yetki

çerçevesinde 352¹⁶, 356¹⁷, 360¹⁸, 372¹⁹ ve 393²⁰ Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını belirlemiştir. Uzlaşılacak en fazla vergi cezası miktarının belirlenmesinde ise Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki yoktur.

2.2.3.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı haricindeki vergi dairesi başkanlıkları bünyelerinde oluşturulan komisyonlar, uzlaşılacak vergi miktarlarına göre dört gruba ayrılmıştır. Vergi dairesi başkanlığı kurulan iller ve bu illerin gruplandırılması Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Vergi Dairesi Başkanlıklarının Gruplandırılması

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

Kaynak: 352 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

¹⁶ 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷ 23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 10.05.2007 tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının yetkisi içerisinde kalan uzlaşma başvuruları, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır. Vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Vergi Dairesi Başkanlıkları	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	2.000.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

Kaynak: 352, 356, 360 ve 372 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

2) Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3: Vergi Dairesi Müdürlükleri (İlçe) Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

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

Kaynak: 352 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

356 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile il merkezlerinde bulunan vergi dairesi müdürlüklerinin yetki sınırları yeniden belirlenmiştir. Buna göre il merkezlerinde bulunan vergi dairesi müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: İl Merkezlerinde Bulunan Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Vergi Dairesi Başkanlıkları	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000
Defterdarlıklar	3.000

Kaynak: 352, 356, 360 ve 372 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

3) Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları

Mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

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

Kaynak: 352 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

2.2.3.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları

1) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan ancak defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkisi içerisinde kalan uzlaşma başvuruları, defterdarlık uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır. Defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı Tablo 5’te yer almaktadır.

Tablo 6: Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı

Komisyon	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

Kaynak: 360 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

Defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı 352 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde 200.000 TL şeklinde belirlenmiş ancak bu sınır sonradan çıkarılan 360 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde 50.000 TL şeklinde değiştirilmiştir.

2) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7: Defterdarlıklara Bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Komisyon	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları	15.000
Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları	3.000

Kaynak: 352 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

Vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nun yetkisi altında kalan uzlaşma talepleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda görüşülerek karara bağlanır. 393 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun uzlaşabilecekleri en fazla vergi miktarı 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

2.2.3.3. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı

Uzlaşma komisyonları birisi başkan olmak üzere üç üyeden oluşur. Uzlaşma Yönetmeliği’nin 6. maddesinin 2. fıkrası gereğince, “*Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir.*” Bu halde toplantı yeter sayısı üç, karar alma yeter sayısı ise ikidir.

“*Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar*” (UY, md. 6/3).

2.2.3.4. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının vergi dairesini temsil etmeleri halinde almış oldukları kararlar, vergi dairesinin uzlaşmaya ilişkin niyet ve iradesini ifade etmektedir. Vergi dairesi, vergi uyuşmazlığının uzlaşma aracılığıyla ortadan kaldırılması için iradesini kendisi açıklayamadığı için onun yerine uzlaşma komisyonları bu açıklamayı üstlenmektedir. Bu sebeple vergi dairesinin uzlaşmaya ilişkin iradesinin onu bağlayıcı şekilde açıklanmış kabul edilebilmesi için, bu iradenin temsilcisi olan uzlaşma komisyonları kararlarının hukuka uygun olarak alınmış olması gereklidir. Hukuka uygun olarak alınmayan uzlaşma komisyonları kararları vergi dairesini bağlamamaktadır (Candan, 2006: 301).

2.2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

Uzlaşma süreci vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasından itibaren başlayarak tarafların uzlaşma tutanağını imzalaması ile son bulmaktadır. Bu kısımda, tarhiyat sonrası uzlaşmanın işleyiş süreci üzerinde durularak aşamaları açıklanmıştır.

2.2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Mükellefin uzlaşma talebinde bulunması ile tarhiyat sonrası uzlaşma süreci başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşma açısından uzlaşma komisyonlarının mükellefi uzlaşmaya davet edebilme yetkileri yoktur. Uzlaşmanın sağlanabilmesi için uzlaşma talebinde bulunabilecek kişilerin; kanuni süresi içerisinde ve kanunda belirtildiği biçimde, yetkili kuruma uzlaşma talebinde bulunmaları gerekmektedir.

Vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulmadan önce dava açılmış olması durumunda Danıştay 4. Dairesi davanın “uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesi tarafından incelenemeyeceğine” ilişkin karar²¹ vermiştir.

2.2.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Uzlaşma Talebi” başlıklı 7. maddesine göre, *“Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.”* Söz konusu madde uzlaşma talebinde bulunabilecek kişileri belirlemiştir.

²¹ Danıştay 4. D.’nin 7.10.2002 tarih ve E: 2001/4074, K: 2002/3125 sayılı kararı.

2.2.4.1.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Uzlaşma talep etme hakkının kullanılması belirli bir süreye bağlanmıştır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talep Süresi" başlıklı 9. maddesine göre, *"Uzlaşma talebinin vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır."* Uzlaşma talebinde bulunma hakkı, belirtilen süre içerisinde kullanılması halinde sonuç doğurabilecek niteliktedir.

Adli tatil, adli işlemlerle alakalı bir süre olduğundan uzlaşma süresini durdurmaz. Fakat 5604 sayılı "Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun"²² gereğince *"Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar."* Söz konusu kanuna dayanarak son günü mali tatile rastlayan tarh edilen vergiler ya da kesilen cezalara ilişkin uzlaşma talebinde bulunma süresi tatilin son gününü izleyen tarihten başlayarak 5 gün²³ uzar.

Mücbir sebep hallerinin ise uzlaşma talebinde bulunma süresini etkileyip etkilemeyeceği konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay'ın mücbir sebep hallerinin başvuru süresini hem uzatacağına²⁴ hem de uzatmayacağına²⁵ ilişkin kararları mevcuttur.

2.2.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurulacağı Yer

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre, *"Uzlaşma talebine ait dilekçe"²⁶, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryası*

²² 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 6661 sayılı Kanunun 18. maddesiyle yapılan değişiklik gereğince 5604 sayılı Kanunun 1. maddesinde yer alan "7 gün" ifadesi "5 gün" olarak değiştirilmiştir.

²⁴ Danıştay 9. D.'nin 27.01.1993 tarih ve E: 1992/ 2680, K: 1993/ 313 sayılı kararı; Danıştay VDDK'nın 27.05.1993 tarih ve E: 1992/180, K: 1993/73 sayılı kararı (Candan, 2006: 314).

²⁵ Danıştay 3. D.'nin 17.04.1984 tarih ve E: 1983/2499, K: 1984/1467 sayılı kararı; Danıştay 4. D.'nin 20.11.1991 tarih ve E: 1991/2637, K: 1991/3946 sayılı kararı; Danıştay 9. D.'nin 25.11.1987 tarih ve E: 1986/4326, K: 1987/347 sayılı kararı (Candan, 2006: 314).

²⁶ Dilekçede; mükellefin adı soyadı veya unvanı ve adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve numarası, mükellefin hesap numarası, uzlaşma talebinde bulunulan vergi ve cezanın türü ile miktarı, ihbarnamenin tarihi, sayısı ve tebliğ edildiği tarih, uzlaşma talebinin gerekçesi, tarih ve imza bulunmasında yarar vardır.

hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.”

Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Sekreteryâ Hizmetleri” başlıklı 8. maddesine göre, *“Sekreteryâ hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.”*

2.2.4.1.4. Kısmi Uzlaşma Talebi

Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Uzlaşma Talebi” başlıklı 7. maddesi 2. fıkrası gereğince *“Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.”* Ancak VUK’un Ek 1. maddesinde, *“Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.”* şeklinde belirtilmiştir.

Kısmi uzlaşma talebinde bulunmayı yasaklamış olan yönetmelik hükmü, kanuna aykırı olamayacağından hukuki açıdan geçersiz sayılmaktadır. Bu bakımdan *“kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağına”* ilişkin yönetmelik hükmü kanuna aykırılık oluşturması sebebiyle Danıştay 4. Dairesi’nin vermiş olduğu karar²⁷ doğrultusunda iptal edilmiştir.

2.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

²⁷ Danıştay 4. D.’nin 14.06.2000 tarih ve E: 1999/5635, K: 2000/2810 sayılı kararı.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin incelenip değerlendirilmesi ve ilgili görüşmelerin yapılması esasları, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması" başlıklı 10. maddesi ile açıklanmaktadır.

2.2.4.2.1. Ön İnceleme

Uzlaşma görüşmelerine başlanılmadan önce uzlaşma talepleri, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması" başlıklı 10. maddesinin 1. fıkrasında yazılı hususlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığı konusunda bir ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu fıkra göre, *"Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespiti halinde talep reddedilir."*

Yönetmelik hükmünde ifade edildiği üzere, uzlaşma başvurusunun uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler tarafından, yazılı şekilde ve 30 günlük başvuru süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı ve başvurunun yetkili uzlaşma komisyonuna yapılıp yapılmadığı incelenmektedir.

Ön inceleme ile amaçlanan gereksiz emek ve vakit kaybını engellemektir. Örnek verecek olursak, yapıldığı uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunmayan uzlaşma talebinin uzlaşma görüşmelerine kadar götürülerek geline aşamada yetkisizlik sebebiyle reddedilmesinin emek kaybı ve boşa harcanan zaman olduğu açıktır (Candan, 2006: 318-319).

2.2.4.2.1.1. Uzlaşma Talebinin Kabulü

Ön incelemeden sonra, uzlaşma talebinin uygun biçimde ve başvuru süresi içerisinde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması

halinde, komisyon sekretaryası tarafından mükellefe görüşmenin tarihi, yeri ve saati ile mükellefin uzlaşma görüşmelerine kendisinin katılmasını ya da resmi vekâletli vekilini bulundurması konularını içeren bir uzlaşmaya davet yazısı gönderilir.

Uzlaşma daveti, mükellefe uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ edilerek, yapılan tebliğin alındısı uzlaşma dosyasına eklenir. Ancak “*mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir*” (UY, md. 10/3).

2.2.4.2.1.2. Uzlaşma Talebinin Reddi

Uzlaşma talebi, esas inceleme kısmına geçilmeden ön inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin uygun bir şekilde ve başvuru süresi içerisinde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi içinde bulunmadığının saptanması durumlarında reddedilmektedir.

Mükellefin uzlaşma talebinin şekli ve usule uygunluğu açısından reddedilmesi durumunda henüz uzlaşma talebinde bulunma süresi sona ermemişse, mükellefe başvurusunun reddedildiğine ilişkin yazının tebliğ edilmesi şartıyla mükellef şekil ya da usule dair hatayı düzelterek tekrar uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumda olan mükellef, tekrar uzlaşma talebinde bulunmak istemiyorsa dava açma süresi sona ermemişse dava da açabilir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 252).

2.2.4.2.1.3. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Uzlaşma gününün ertelenmesi hakkında Uzlaşma Yönetmeliği’nin “Uzlaşma Gününün Ertelenmesi” başlıklı 11. maddesinde “*Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum*

komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.” şeklinde belirtilmiştir.

2.2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri ile taraflar arasında uzlaşmanın sağlanması, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarlarına ilişkin anlaşmaya varılması amaçlanmaktadır. Mükellefin bizzat veya resmi vekâletli vekilinin belirtilen tarih, yer ve saatte uzlaşma davetine icabet etmesi halinde uzlaşma görüşmeleri başlar. Tarafların toplanmasıyla yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde üç farklı sonuç doğmaktadır.

2.2.4.3.1. Uzlaşmanın Vaki Olması

Uzlaşma görüşmelerinin, tarafların karşılıklı iradeleri ile sona erdirilmesi uzlaşmanın vaki olması şeklinde ifade edilmektedir. Temelinde uzlaşma görüşmelerinin esas amacı da bu sonuca varılmasıdır. Uzlaşma talebinde bulunanın ve uzlaşma komisyonunun vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları hakkında anlaşmaya vararak karşılıklı iradelerinin uyuşması, vergi uyuşmazlığını sonlandırmaktadır (Candan, 2006: 337). Uzlaşma sağlandığı takdirde tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşerek uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha²⁸ düzenlenen tutanakla tespit eder (UY, md. 10/6).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun vermiş olduğu bir kararda²⁹ “uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağının her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğinde olduğu” belirtilmektedir.

²⁸ “Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır” (UY, md. 10/7).

²⁹ Danıştay VDDK’nın 13.06.2003 tarih ve E: 2002/592, K: 2003/333 sayılı kararı.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellef asıl vergi borcu ve cezasını ödemek yerine eksik miktarda vergi borcu ve cezası ödeme olanağına sahip olmaktadır. Fakat bu durumda, üzerinde uzlaşma sağlanan vergi borcu ve cezasına ilişkin yargı yoluna başvurma ve cezalarda indirim müessesesinden yararlanma hakkını kaybetmektedir (Kırbaş, 2008: 181).

Vergi ve cezanın yalnızca biri üzerinde uzlaşma sağlanmış olsa dahi her ikisi için de dava açılamaz. Bu konu ile ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu bir karar³⁰ “yükümlü ve ceza muhatabının ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açabileceğine, vergi ve cezadan birisi üzerinde uzlaşma sağlanması durumunda verginin veya cezanın dava konusu yapılamayacağına” ilişkindir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellef eğer uzlaşma talebinde bulunmadan önce aynı konuya ilişkin dava açmış ise uzlaşmanın vaki olduğuna dair ilgili mahkemeye bilgilendirme yapılır ve davanın incelenmeksizin reddine karar verilir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 265).

Üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve cezanın ödenmesi VUK'un Ek 8. maddesinin 1. fıkrasında “*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.*” şeklinde belirtilmiştir.

Ayrıca VUK'un 112. maddesine göre, üzerinde uzlaşma sağlanan vergi miktarına normal vade tarihinden başlayarak uzlaşma tutanağının imzalanmasına dek geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

2.2.4.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi

Uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesinin sonuçları birbirine benzerdir ve her iki durumda da uzlaşma sağlanamamış sayılmaktadır.

³⁰ Danıştay VDDK'nın 19.03.1983 tarih ve E: 1992/118, K: 1993/30 sayılı kararı.

Mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma görüşmelerine katılması ile birlikte, vergi ve cezanın miktarı hakkında anlaşmaya varılamaması halinde uzlaşma vaki olmamış sayılır. Uzlaşmanın en önemli sorunu, temelde vergi ve cezanın miktarı hakkında anlaşmaya varılabilesidir eğer bu gerçekleşmezse taraflar anlaşmamış sayılır. Uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında herhangi bir sebeple uzlaşmanın vaki olmaması halinde, uzlaşma komisyonu bu durumu belirtmek için üç nüsha tutanak düzenleyerek birer örnekleri üç gün içerisinde bu tarhiyatı gerçekleştiren vergi dairesine ve uzlaşma talebinde bulunan kişiye tebliğ eder. Kalan nüsha ise uzlaşma dosyasında saklanır (Nas, 2008: 140).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 9. fıkrası parantez içi hükmünde, uzlaşmanın temin edilemediği durumlar açıklanmıştır. Söz konusu maddeye 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.”*

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin son fıkrası gereğince, *“Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.”* Bu uygulama ile dava açma süresinin bitimine kadar mükellefe idarenin teklifini düşünme fırsatı verilmiştir.

Uzlaşmanın vaki olmaması ya da uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında aynı vergi veya cezaya ilişkin tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz (VUK Ek md. 1). Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, *“Mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar”* (VUK, Ek md. 7/4). Bu 15 günlük süre, ek dava açma süresidir.

Danıştay 3. Dairesi'nin vermiş olduğu bir karar³¹ ile “hukukumuzda mücbir sebep olarak bilinen; doğal afet, savaş, gaiplik, ağır hastalık gibi hallerin dava açma

³¹ Danıştay 3. D.'nin 05.10.2006 tarih ve E: 2006/1488, K: 2006/2447 sayılı kararı.

süresini durduran, uzatan veya kesen durumlar olarak kabul edilmediği” yönünde değerlendirme yapılmıştır.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef yargı yoluna başvurabilme süresi içinde, dava açmak yerine cezalarda indirim hakkından yararlanma talebinde de bulunabilir. Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda³² “uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK’un Ek 7. maddesine göre tanınan 15 günlük ek dava açma süresi içinde, uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açmak yerine VUK’un 376. maddesi gereğince ceza indiriminden yararlanılmasının mümkün olduğuna” karar verilmiştir.

Uzlaşma talebine konu edilen ve hakkında uzlaşma sağlanamayan vergi ve cezaya dair dava açılmamış ise ilgili vergi borcu dava açma süresinin sona erdiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Ancak vergi borcuna karşı uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde dava açılmış ise dava konusu edilmiş olan borca dair tahsil işlemi mahkemenin sonuçlandırılmasına dek durdurulur. Vergi mahkemesinde dava açıldığından dolayı tahsil işlemi durdurulan vergi borcu, mahkeme tarafından alınan karara bağlı olarak vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir (VUK, md. 112, md. 368, Ek md. 8; İYUK, md. 27/8).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, ödenen vergi asıllarına yönelik AATUHK’a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ve mükellefin daha sonra uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul ettiğini bildirmediği durumda tarh edilen vergi için verginin normal vade tarihinden itibaren tahakkuk tarihine dek, teklifi kabul ettiğini bildirdiği durumda ise verginin normal vade tarihinden itibaren bildirim tarihine kadar olan süre için gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda ise gecikme faizi tarh edilen verginin normal vade tarihinden itibaren tahakkuk tarihine dek hesaplanmaktadır (Meriç ve Deligöz, 2013: 176-177).

³² Danıştay 4. D.’nin 13.03.1989 tarih E: 1988/1409, K: 1989/1264 sayılı kararı (Candan, 2006: 354).

2.3. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaya dair tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesinden önceki aşama, kısacası vergi incelemesi aşamasında gerçekleştirilen uzlaşma şeklidir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 237).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezaların, henüz vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükellef ile vergi dairesi arasında pazarlık konusu yapılarak anlaşmaya varılması amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2012: 333).

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, vergi sistemimize 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile VUK'un Ek 11. maddesinde düzenlenerek girmiştir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya dair esas ve usuller Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer almaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmak isteyen mükelleflerin, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak herhangi bir madde veya hukuka aykırılık sebebi belirtme veya bir gerekçeye dayanma zorunlulukları yoktur (Küçükkaya, 2008: 252; Şenyüz, 2012: 335). Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilmek için mükellef hakkında bir vergi incelemesinin bulunması gereklidir.

2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK'un Ek 11. maddesinin 1. fıkrası, “*Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359. 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.*” ibaresi ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını belirlemiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu ve kapsamı verginin türü, cezanın türü, tarh yöntemi ve miktarı bakımından ele alınarak incelenebilir.

2.3.1.1. Verginin Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre, “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar*” tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.

Vergi, resim ve harç niteliğinde bulunmayan gecikme faizi tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı içinde bulunmamaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin almış olduğu bir kararda³³ “VUK'un 112. maddesi gereğince hesaplanan gecikme faizinin tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı içinde bulunmadığı” yönünde karar verilmiştir.

2.3.1.2. Cezanın Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK'un Ek 11. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*vergi incelemesine dayanılarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır.

Ayrıca aynı maddenin parantez içi hükmünde, kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına yol açılması durumunda kesilecek üç kat vergi ziyai cezası ile bu fiillere katılanlara kesilecek bir kat vergi ziyai cezasının bu kapsam dışında olduğu belirtilmiştir.

2.3.1.3. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturacak vergi ve cezaların, vergi incelemesinin sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar olması gereklidir. Maliye Bakanlığı'na bu konuda verilmiş olan yetki sadece vergi incelemeleri neticesinde oluşan matrah ve matrah farkları ile bunlara ilişkin cezaları içine

³³ Danıştay 7. D. 'nin 04.06.1990 tarih ve E: 1990/1246, K: 1990/1543 sayılı kararı (Candan, 2006: 384)

almaktadır. Bu sebeple idarece tarh ve bu tarhiyata ilişkin kesilecek cezalar ile takdir komisyonu kararları üzerine yapılacak tarhiyatlar gibi vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında değildir (Yücel, 1988: 80).

2.3.1.4. Vergi ve Cezanın Miktarı Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından farklı olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları için uzlaşılabilir vergi ve cezanın miktarı bakımından bir sınırlılık bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, miktar bakımından herhangi bir sınırlandırmaya bağlı tutulmaksızın uzlaşabilme olanağına sahiptir (Candan, 2006: 388-389).

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu yapılabilmesi için VUK'un Ek 11. maddesinde, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 5.000 TL'yi aşması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5, 6 ve 7. maddelerinde komisyonların oluşum şekilleri düzenlenmiştir. Vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde kurulan komisyonlar, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde kurulan komisyonlar ve bölgesel uzlaşma komisyonları olmak üzere üç tür tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerini gerçekleştiren komisyon bulunmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları hakkında tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının aksine herhangi bir yetki sınırlaması bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, bir başkan ile iki üyenin katılımıyla toplanır ve oy çokluğu ile karar verir.

2.3.2.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar

Vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde kurulan komisyonlar, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesinde düzenlenmiştir. *“Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Mfettişinden oluşur. Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir”* (TÖUY, md. 5).

2.3.2.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar

İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde kurulan komisyonlar, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde düzenlenmiştir. *“Komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar”* (TÖUY, md. 6).

1) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar

“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur” (TÖUY, md. 6/1).

2) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Kurulan Komisyonlar

“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler” (TÖUY, md. 6/2).

2.3.2.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonları

“Başkanlık, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir” (TÖUY, md. 7).

2.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

Bu kısımda, tarhiyat öncesi uzlaşmanın işleyiş süreci üzerinde durularak aşamaları açıklanmıştır.

2.3.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Hakkında inceleme yapılan mükellefin doğrudan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru hakkı bulunduğu gibi, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemeler için incelemeyi yapan kişi tarafından da mükellef uzlaşmaya davet edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin başlaması için doğrudan mükellefin talepte bulunması veya mükellefin uzlaşmaya davet edilmesinden sonra mükellefin uzlaşma talebinde bulunması gereklidir (TÖUY, md. 8 ve 11).

2.3.3.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddesi 1. fıkrasına göre, *“Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle)”* olmak üzere uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler belirlenmiştir.

2.3.3.1.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin “Uzlaşma Talep Süresi” başlıklı 9. maddesine göre, *“Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. 11. maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.”* şeklinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma süresi belirtilmiştir.

2.3.3.1.3. Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurulacağı Yer

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin “Uzlaşma Talebi” başlıklı 8. maddesine göre nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin *“yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır.”* ibaresi ile uzlaşma talebinin şekli ve başvurulacağı yer belirtilmiştir.

2.3.3.1.4. Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. maddesi 3. fıkrası ile tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçme hali düzenlenmiştir. Buna göre, *“Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem yapılır.”*

2.3.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebine ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşmanın aksine herhangi bir ön inceleme aşaması bulunmamaktadır ancak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma talebinin kimler tarafından, ne zaman ve nasıl yapılacağına dair hükümler yer almaktadır. Buna göre, uzlaşma işlemlerine başlayacak olan yetkili kişi tarafından uzlaşma talebinin süre ve usul açısından uygun olup olmadığının incelenmesi gerektiği söylenebilir (Candan, 2006: 403). Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun olarak yapıldığının tespit edilmesi halinde uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenerek mükellef görüşmeye davet edilir.

“Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır” (TÖUY, md. 10/1). Söz konusu maddenin devamında yer alan *“mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın, daha önceki bir tarihin uzlaşma günü olarak belirlenmesine”* ilişkin yönetmelik hükmü Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu karar³⁴ doğrultusunda iptal edilmiştir. Bu durumda, 15 günden daha az bir süre içinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılmasına imkân yoktur.

³⁴ Danıştay VDDK'nın 25.05.2016 tarih ve E: 2016/382, K: 2016/605 sayılı kararı (Nişancı, 2019: 54).

2.3.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin sonucunda da tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde üç farklı sonuç doğmaktadır.

2.3.3.3.1. Uzlaşmanın Vaki Olması

Mükellef veya vekilinin belirlenen gün ve saatte katılımıyla toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır ve uzlaşmanın vaki olması halinde, durumu komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanan bir tutanakla³⁵ tespit eder (TÖUY, md. 16/1).

Uzlaşma tutanağında; mükellefin bilgileri, saptanan matrah farkı, bunun sonucu olarak tarh edilmesi gerekli olan vergi miktarı, üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezasının miktarları, incelemeyi gerçekleştiren vergi inceleme elemanının bilgileri ile uzlaşmaya dair açıklamalar yer almaktadır (TÖUY, md. 16/2).

Uzlaşmanın vaki olması halinde, “Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz” (TÖUY, md. 17/2).³⁶ Ayrıca mükellefler üzerinde uzlaşmaya varılan cezaya ilişkin cezada indirim talep edemezler. Danıştay 7. Dairesi de bir kararında³⁷ “uzlaşmaya varılan vergi cezası için VUK’un 376. maddesi gereğince cezada indirim hakkından yararlanılamayacağına” hükmetmiştir.

³⁵ “Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir” (TÖUY, md. 16/1).

³⁶ Danıştay 4. D.’nin 29.03.2004 tarih ve E: 2003/769, K: 2004/605 sayılı kararı: “213 Sayılı VUK’un Ek 11. maddesinde, Maliye Bakanlığı’nın vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı hükme bağlanmış olup bu hükme göre davacı şirket hakkında yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında re’sen tarhi öngörülen vergi, fon payı ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve 01.10.2001 tarihinde uzlaşmanın sağlandığı olayda, üzerinde uzlaşılan konulara ilişkin olarak dava açılmaz.”

³⁷ Danıştay 7. D.’nin 27.10.2005 tarih ve E: 2002/256, K: 2005/2584 sayılı kararı.

Üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarının ödeme zamanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19. maddesinde, *“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.”* şeklinde açıklanmıştır.

Ayrıca VUK'un 112. maddesine göre, üzerinde uzlaşma sağlanan vergi miktarına normal vade tarihinden başlayarak uzlaşma tutanağının imzalanmasına dek geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

2.3.3.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek miktarları konusunda tarafların anlaşma sağlayamaması başka bir ifadeyle mükellefin komisyon tarafından kendisine sunulan teklifi kabul etmemesi halinde uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu durumda, komisyon mükellefe teklif ettiği miktarı tutanağa geçirerek, bu tutanak mükellefle beraber imzalanır. *“Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir”* (TÖUY, md. 16/9).

Uzlaşmanın vaki olmaması ve temin edilememesi durumlarının sonuçları açısından herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde de, uzlaşmanın sağlanamadığını gösteren tutanağın düzenlenmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenen tutanağın, uzlaşmanın temin edilememesi halinde düzenlenen tutanaktan farkı mükellef tarafından da imzalanmasıdır.

“Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi, mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla

imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır” (TÖUY, md. 12/1 ve md. 16/3).

Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda görüşüldüğü halde üzerinde uzlaşma sağlanamayan vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz ancak cezalarda indirim müessesesinden yararlanma ve dava açma yoluna gidebilir. Mükellef, vergi mahkemesine verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine dair ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde dava açma hakkına sahiptir. Ayrıca mükellefe, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinden önce yazılı şekilde başvurarak uzlaşma talebinden vazgeçmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilme imkânı tanınmıştır.



3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN UZLAŞMA MÜESSESESİNİN SEÇİLMİŞ OECD ÜYESİ ÜLKE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TÜRKİYE UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Bir ülkede uygulanan uzlaşma müessesesi, o ülkedeki uzlaşma sonuçları üzerinde etkili olabilmektedir. İkinci bölümde uzlaşmanın türleri olan tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma müesseseleri ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Bu kısımda, 2017-2021 yılları arasında merkezi uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma verileri incelenerek ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin ortaya çıkardığı sonuçlar değerlendirilmiştir.

3.1.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvurulara ait veriler Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	18	3
2018	6	6
2019	12	6
2020	23	15
2021	4	1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları yıllara göre dalgalı bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 23 başvuruyla 2020 yılında yapılmıştır ve başvuruların yarısından fazlasında uzlaşma sağlanmıştır. En düşük başvuru ise 4 başvuruyla 2021 yılında yapılmıştır ve başvuruların yalnızca dörtte biri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. 2021 yılında bir önceki yılla karşılaştırıldığında ciddi bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçlarına ait veriler Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazge çilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazge çilen Ceza (%)
2017	3.212.460	3.212.460	0	11.128.389	1.904.432	82,8
2018	85.336.153	66.040.560	22,6	114.695.107	17.067.230	85,1
2019	157.865.644	114.550.000	27,4	253.094.853	11.760.121	95,3
2020	485.887.973	281.055.200	42,1	709.321.105	36.432.927	94,8
2021	29.929.381	5.985.876	80,0	44.894.072	0	100

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2017-2020 yılları arasında artış eğilimi içinde olduğu ancak 2021 yılında ciddi bir düşüş yaşandığı görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek vergi miktarı 485.887.973 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek vergi miktarı ise 281.055.200 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük vergi miktarı 3.212.460 TL ile 2017 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük vergi miktarı ise 3.212.460 TL ile tekrar 2017 yılında görülmektedir. 2017 yılında uzlaşma konusu yapılan vergi miktarında herhangi bir indirim yapılmamıştır.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %80'inden vazgeçildiği 2021 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan vergiden hiç vazgeçilmediği 2017 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek ceza miktarı 709.321.105 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek ceza miktarı ise 36.432.927 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük ceza miktarı 11.128.389 TL ile 2017 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük ceza miktarı ise 1.904.432 TL ile tekrar 2017 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan cezanın tamamından vazgeçildiği 2021 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %82,8'inden vazgeçildiği 2017 yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2017 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %17,2 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçlarında vazgeçilen ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini hatta 2021 yılında uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının tamamının silinerek, tümünden vazgeçildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

3.1.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan başvurulara ait veriler Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	110	69
2018	86	53
2019	136	114

2020	193	147
2021	132	91

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları yıllara göre dalgalı bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 193 başvuruyla 2020 yılında, en düşük başvuru ise 86 başvuruyla 2018 yılında gerçekleşmiştir. 2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan başvuruların, yarıdan fazlasında uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarına ait veriler Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazge çilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazge çilen Ceza (%)
2017	20.992.593	16.649.442	20,6	38.526.694	6.733.494	82,5
2018	12.245.299	9.858.621	19,4	32.240.098	5.834.969	81,9
2019	13.587.238	12.931.938	4,8	52.771.049	8.608.934	83,6
2020	200.131.686	68.397.315	65,8	295.883.084	9.267.122	96,8
2021	48.815.521	38.123.349	21,9	61.714.813	7.362.339	88

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2020 yılında önceki dönemlerle karşılaştırıldığında önemli bir artış yaşadığı ancak 2021 yılında bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek vergi miktarı 200.131.686 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek vergi miktarı 68.397.315 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük vergi

miktarı 12.245.299 TL ile 2018 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük vergi miktarı ise 9.858.621 TL ile tekrar 2018 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %65,8'inden vazgeçildiği 2020 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %4,8'inden vazgeçildiği 2019 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek ceza miktarı 295.883.084 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek ceza miktarı ise 9.267.122 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük ceza miktarı 32.240.098 TL ile 2018 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük ceza miktarı ise 5.834.969 TL ile tekrar 2018 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan cezanın %96,8'inden vazgeçildiği 2020 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %81,9'undan vazgeçildiği 2018 yılı ise yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2018 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %18,1 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarında vazgeçilen ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini görmekteyiz.

3.1.3. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurulara ait veriler Tablo 12'de gösterilmektedir. Bu istatistikleri; Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurular oluşturmaktadır.

Tablo 12: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	45.878	43.895
2018	39.375	33.827
2019	45.262	43.564
2020	47.697	45.037
2021	41.343	36.119

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvuruları, yıllara göre durağan bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 47.697 başvuruyla 2020 yılında, en düşük başvuru ise 39.375 başvuruyla 2018 yılında gerçekleşmiştir. Mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların büyük bir çoğunluğunda uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ait veriler Tablo 13'te gösterilmektedir.

Tablo 13: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazge çilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazge çilen Ceza (%)
2017	164.330.305	104.769.721	36,2	267.127.370	36.926.116	86,1
2018	83.498.411	77.505.490	7,1	191.574.626	34.061.796	82,2
2019	130.487.509	125.123.495	4,1	275.988.683	48.937.093	82,2
2020	187.521.628	178.802.621	4,6	386.037.904	64.985.032	83,1
2021	201.183.843	191.449.933	4,8	326.082.642	49.758.567	84,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları incelendiğinde, mahalli uzlaşma komisyonlarında uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2018 yılında önceki yıla göre düşüş yaşadığı, sonrasında 2021 yılına kadar artış eğilimi içinde olduğu ancak uzlaşma konusu yapılan cezanın 2021 yılında tekrar bir düşüş yaşadığı görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek vergi miktarı 201.183.843 TL ile 2021 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek vergi miktarı ise 191.449.933 TL ile tekrar 2021 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük vergi miktarı 83.498.411 TL ile 2018 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük vergi miktarı ise 77.505.490 TL ile tekrar 2018 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %36,2'sinden vazgeçildiği 2017 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %4,1'inden vazgeçildiği 2019 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek ceza miktarı 386.037.904 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek ceza miktarı ise 64.985.032 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük ceza miktarı 191.574.626 TL ile 2018 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük ceza miktarı ise 34.061.796 TL ile tekrar 2018 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan cezanın %86,1'inden vazgeçildiği 2017 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %82,2'inden vazgeçildiği 2018 ve 2019 yılları ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıllardır. Ancak bu yıllarda bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %17,8 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarında vazgeçilen vergi oranlarına baktığımızda, 2017 yılı hariç verginin büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kesinleştiğini ancak ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini söylemek mümkündür.

3.1.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına ait veriler Tablo 14’te gösterilmektedir.

Tablo 14: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazge çilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazge çilen Ceza (%)
2017	312.837.221	303.551.158	2,9	581.889.106	115.400.488	80,1
2018	232.857.773	225.035.135	3,3	419.055.049	78.272.795	81,3
2019	329.423.682	323.977.783	1,6	367.910.179	68.261.998	81,4
2020	641.170.234	627.529.679	2,1	728.620.992	131.535.661	81,9
2021	372.364.145	368.342.793	1	457.363.491	83.320.775	81,7

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2020 yılında önceki dönemlerle karşılaştırıldığında önemli bir artış yaşadığı ancak 2021 yılında bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek vergi miktarı 641.170.234 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek vergi miktarı ise 627.529.679 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük vergi miktarı 232.857.773 TL ile 2018 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük vergi miktarı ise 225.035.135 TL ile tekrar 2018 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %3,3’ünden vazgeçildiği 2018 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %1’inden vazgeçildiği 2021 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır.

Uzlaşma konusu yapılan en yüksek ceza miktarı 728.620.992 TL ile 2020 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en yüksek ceza miktarı ise 131.535.661 TL ile tekrar 2020 yılında görülmektedir. Uzlaşma konusu yapılan en düşük ceza miktarı 367.910.179 TL ile 2019 yılında görülürken, uzlaşma sonucunda kesinleşen en düşük ceza miktarı ise 68.261.998 TL ile tekrar 2019 yılında görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan cezanın %81,9'undan vazgeçildiği 2020 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %80,1'inden vazgeçildiği 2017 yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2017 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %19,9 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarında vazgeçilen vergi oranlarına baktığımızda, verginin büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kesinleştiğini ancak ceza oranlarına baktığımızda vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini söyleyebiliriz.

3.2. OECD ÜLKELERİNDE UYGULANAN UZLAŞMA MÜESSESESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaşma müessesesi, uygulanan uzlaşma sistemi açısından uluslararası benzerlik veya farklılık gösterebilmektedir. Bu kısımda, OECD ülkelerinde de uygulamaları bulunan uzlaşma müessesesi; OECD üyesi Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa, İsveç, Danimarka ve Avustralya olmak üzere seçili yedi ülke kapsamında incelenerek, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi ile karşılaştırılmıştır.

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Müessesesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki farklı şekilde çözümlenmektedir. İdari aşamada öngörülen

özüm yolu uzlaşma müessesesi olup, uyuşmazlığın bu yolla sonuçlanamaması halinde çözümü yargı aşamasında aranmaktadır. Dolayısıyla yargı organlarına başvurabilmek için ilk olarak idari aşamada uzlaşma ile uyuşmazlığın özömlenmeye çalışılması ve sonuç alınamamış olması gereklidir.

Uzlaşma müessesesi, Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) tarafından mükellefin kesinleşmiş olan vergi ve ceza miktarını ödeyememesi halinde ödeme yapabileceği en yüksek tutar üzerinden, yeni miktarın tespit edilmesi şeklinde ifade edilmektedir (IRS, 2022a: 1).

ABD’de Uzlaşma Teklifi Programı (Offer in Compromise) adındaki düzenleme devlet ile mükellef arasında gerçekleştirilen bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Uzlaşma Teklifi Programının amacı tahsil edilebilecek en yüksek tutarı en kısa süre içerisinde ve devlete en az maliyetle tahsil edebilmektir. ABD’de hızlı bir şekilde tahsil edilen daha az vergi, geç tahsil edilecek fazla vergiden daha kabul edilir görölmektedir.

ABD’de her türlü vergi ve vergi cezası ile faizler uzlaşmanın konusunu oluşturmakta, yalnızca kasıtlı şekilde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ile uyuşturucu ve kaçakçılıkla alakalı vergisel suçlar uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır (Özyer, 2008: 93).

ABD’de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada büyük ölçüde uzlaşma yoluyla özömlendiği ve sadece %5 oranında uyuşmazlığın yargıya intikal ettiği belirtilmektedir (Tunç, 2013: 102).

3.2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Uzlaşma Süreci

Amerika Birleşik Devletleri’nde uzlaşma talebinde bulunacak mükellef, başvurusunu vergi dairesi içinde bulunan itiraz ofisine (Appeals Office) yapmalıdır. Bu kuruluşun görevi, uzlaşma başvurularını incelemek ve mükelleflerle uzlaşma görüşmelerini gerçekleştirmektir.

ABD’de uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, uzlaşmaya başvuru ücreti olan 205\$¹ ve nakit ödeme ya da taksit seçeneği bulunan uyuşmazlık konusu ödemenin türüne göre belirli bir miktarı başvuru sırasında yatırma zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükelleflerin uzlaşma başvurusunda bulunabilmeleri sıkı şartlara bağlanmıştır. Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) üç gerekçeyle uzlaşma başvurusunu kabul edebilir (IRS, 2022b):

- i. Mükellefiyette şüphe olması; bu durum mükellefin ödemekle yükümlü olduğu borcun doğru tespit edilip edilmediği veya doğru mükellefin vergilendirilip vergilendirilmediği konusunda şüphelerin olması durumunda ortaya çıkmaktadır.
- ii. Tahsilatta şüphe olması; bu durum vergi borcuna ilişkin bir şüphenin bulunmaması ancak mükellefin borcun tamamını ödemeye yetecek ödeme gücünün olmaması halinde ortaya çıkmaktadır.
- iii. Mükellefin borcun tamamını ödemesi halinde ekonomik yönden zor duruma düşme ihtimalinin olması; bu durum mükellefin borcun tamamını ödeyebileceğine dair bir şüphenin bulunmaması ancak borcun tamamının ödendiği takdirde, mükellefin ekonomik yönden zor bir duruma düşecek olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca mükellefin borcunu ödemesine engel oluşturan veya mali durumunu olumsuz yönde etkileyen durumlar, ABD uzlaşma sisteminde özel durumlar olarak kabul edilmektedir. Bu durumların bulunması halinde Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından uzlaşma başvurusunun kabul edilebilme olasılığı artmaktadır (Özkan Kerimoğlu, 2016: 89):

- Mükellefin uzun süreli tedaviye ihtiyaç duyulan ölümcül bir hastalığının olması sebebiyle vergi borcunun tamamını ödemede zorlanması,
- Herhangi bir engeli bulunan mükellefin, vergi borcunun tümünü ödediği takdirde masraflarını karşılayabilmek için başka bir gelir elde etmemesi,
- Emekli maaşının dışında bir geliri olmayan mükellefin, vergi borcunun tamamını ödemesi durumunda hayatını devam ettirebilecek başka bir gelirin olmaması.

¹ 2022 yılı için geçerli olan tutardır.

Yapılan her uzlaşma teklifi Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından kabul edilmemektedir. Aşağıdaki durumların bulunması halinde IRS uzlaşma başvurularını reddetmektedir (Taşçı, 2010: 135):

- Mükellefin vergi borcunu ödeyebilecek tutarda malvarlığına sahip olduğunun saptanması,
- Mükellefin gelir durumuna göre ödeyebileceğinden daha düşük bir miktarda uzlaşma teklifinde bulunması,
- Mükellefin IRS çalışanlarının kendisinden istediği bilgileri sunmaması,
- Devletin kabul etmemesi gerektiği ya da ilgi alanının dışında tutması gerektiği kamu yararına olmadığına inanılan uzlaşma başvuruları reddedilir.

Ayrıca IRS, mükellefin vergi borcunun tümünü ilave süre tanınması (Additional Time to Pay) ya da taksit anlaşması (Installment Agreement) gerçekleştirilmesi yoluyla ödeyebilecek potansiyele sahip olması durumunda da uzlaşma başvurusunu reddetmektedir (IRS, 2022c).

ABD’de uzlaşma sağlandığı takdirde vergi ve ceza kesinleşerek mükellefin uzlaşılan vergi ve cezasını dava konusu yapma hakkı ortadan kalkar. Uzlaşılan tutarın peşin ya da taksitle, bir bölümünün peşin geri kalanının taksitle veya tümünün taksitle ödenebilmesi imkânı tanınmaktadır ancak taksit süresi 60 ayı aşmamalıdır.

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından uzlaşma teklifinin reddedilmesi halinde ise mükellef reddedilme nedeninin ve isterse itiraz talebinde bulunabileceğine dair açıklamaların yer aldığı bir e-posta aracılığıyla bilgilendirilir. Mükellef red kararının kendisine bildirildiği tarihten itibaren isterse bir ay içerisinde Temyiz Ofisine itiraz başvurusunda bulunabilir. Ayrıca komisyonun yanıtından sonra mükellef 90 gün içerisinde vergi borcunu ödeyebilir ya da söz konusu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurabilir.

2017-2021 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri’ne ait uzlaşma sonuçları Tablo 15’de yer almaktadır.

Tablo 15: Amerika Birleşik Devletleri Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Alınan Uzlaşma Teklifi Sayısı	Kabul Edilen Uzlaşma Teklifi Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Sağlanan Tutar (Milyon \$)
2017	62.000	25.000	40,3	255,862
2018	59.000	24.000	40,6	261,286
2019	54.225	17.890	32,9	289,422
2020	44.809	14.288	31,8	158,013
2021	49.285	15.154	30,7	220,936

Kaynak: IRS Data Book 2017-2018-2019-2020-2021 verilerine dayanılarak düzenlenmiştir.

ABD uzlaşma sonuçları incelendiğinde, alınan ve kabul edilen uzlaşma teklifi sayısının 2017-2020 yılları arasında düşüş eğilimi içinde olduğu ancak 2021 yılında bir önceki yıllara karşılaştırıldığında bir artış yaşandığı görülmektedir. 2017 yılından bu yana uzlaşma oranının %40,3 seviyesinden %30,7 seviyesine düşerek azalış gösterdiği görülmektedir.

2017 yılı, alınan ve kabul edilen uzlaşma teklifi sayısının en fazla olduğu yıldır. Bu yılda alınan 62.000 uzlaşma teklifi içerisinde 25.000 uzlaşma teklifi kabul edilerek %40,3 seviyesinde uzlaşma oranı sağlanmıştır. Bu yılda uzlaşma sağlanan tutar 255,862 milyon dolardır. 2020 yılı, alınan ve kabul edilen uzlaşma teklifi sayısının en az olduğu yıldır. Bu yılda alınan 44.809 uzlaşma teklifi içerisinde 14.288 uzlaşma teklifi kabul edilerek %31,8 seviyesinde uzlaşma oranı sağlanmıştır. Bu yılda uzlaşma sağlanan tutar 158,013 milyon dolardır.

ABD’de 2017-2021 yılları arasında uzlaşma oranlarının %50’nin altında kaldığı görülmektedir. Bu durum, mükelleflerin IRS’nin belirli kriterler çerçevesinde hesapladığı teklif miktarını ödeyemedikleri ya da IRS açısından uzlaşmadan yararlanmaya uygun olmamalarıyla açıklanabilir.

3.2.1.2. Amerika Birleşik Devletleri ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına başvurulmadan önce ilk olarak idare ile uzlaşma yollarının aranmış olması şartı bulunmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi halinde yargı organlarına başvurulabilir. Türkiye'de ise yargı organlarına başvurmadan önce idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şartı bulunmamaktadır.

ABD'de uzlaşma talebinde bulunacak mükellefin, başvurusunu gerçekleştirirken başvuru ücretini ve uyuşmazlık konusu ödemenin türüne göre belli bir miktarı ödemesi gereklidir. Türkiye'de ise mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için herhangi bir ücret ödemesi gerekliliği yoktur.

ABD'de her mükellefin uzlaşma teklifi kendi durum ve koşullarına göre bağımsız bir şekilde değerlendirilmektedir. Türkiye'de ise mükellefler bir uzlaşma teklifinde bulunmayarak uzlaşılan tutar, idare ile mükellefin yüz yüze gerçekleştirdiği görüşme esnasında belirlenmektedir. Uzlaşma miktarını belirleyen esas faktör mükelleflerin şahsi durumlarından çok pazarlık etme becerileridir (Bozdoğan, 2018: 216).

ABD'de uzlaşma talebinde bulunan mükellefe ilave süre tanınması ya da taksit anlaşması yapılması yoluyla mükellefin vergi borcunun tümünü ödeyip ödeyemeyeceği değerlendirilir. Eğer mükellef, ilave süre tanınması ya da taksit anlaşması yapılması yoluyla vergi borcunun tamamını ödeyebilecek potansiyele sahip olacaksa, vergi idaresi uzlaşma talebini reddederek vergi borcunun tümünü tahsil etme yoluna gider. Türkiye'de ise uzlaşma müessesesine başvuran mükelleflerin vergi borcunun tümünü ödeyebilme kapasiteleri değerlendirmeye alınmamaktadır.

ABD'de bir uzlaşma teklifi, mükellefin ödeyebileceği en fazla tutar üzerinden hesap edilerek değerlendirmeye alınır. Türkiye'de ise mükelleflerin ödeyebilecekleri en fazla tutar değerlendirmeye alınmamaktadır. Çoğunlukla uzlaşma, mükelleflerin ödeyebilecekleri tutarın daha altında bir miktarda sağlanmaktadır.

ABD'de mükellef, uzlaşma teklifini yaparken vergi borcunu ödeyeceği türünü belirtmelidir. Peşin ödeme veya taksit seçeneği bulunan mükellefin, seçmiş olduğu

ödeme türüne bağılı olarak başvuru ücretiyle birlikte belirli bir miktarı da başvuru sırasında yatırmalıdır. Türkiye’de ise üzerinde uzlaşılan miktarın ödemesi peşin yapılmakta, mükellefin ödeme türünü seçme hakkı bulunmamaktadır.

ABD’de uzlaşma sağlandığı takdirde mükellef, uzlaşma teklifi sırasında belirttiğı ödeme türüne göre uzlaşılan tutarı belirli bir süre içinde ödemekle yükümlü hale gelir. Mükellefin uzlaşılan tutarı belirtilen süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılır ve mükellef tekrar uzlaşmaya başvurmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu tutulur. Türkiye’de ise uzlaşma sağlandığı takdirde mükellefin vergi borcunu belirli bir süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmaz (Bozdoğan, 2018: 218).

ABD’de uzlaşma teklifinin reddedilmesi halinde, mükellefin itiraz başvurusunda bulunarak teklifinin tekrar değerlendirilmesini talep etme hakkı varken, Türkiye’de uzlaşmanın sonucu kesin niteliktedir. Diğer taraftan iki ülke açısından da mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında dava açma hakkı ortadan kalkar. Yalnızca uzlaşma sağlanamadığı takdirde dava açılabilir.

ABD’de kasıtlı şekilde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ile uyuşturucu ve kaçakçılıkla alakalı vergisel suçlar hariç her türlü vergi ve cezası ile faizler uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Türkiye’de ise faizler uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

ABD uzlaşma verileri, Türkiye uzlaşma verileriyle karşılaştırıldığında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. ABD’de 2017-2021 yılları arasında uzlaşma oranlarına bakıldığında uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların ortalama %35’i üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Türkiye’de ise bu sayı %90’lara kadar çıkabilmektedir.

Sonuç olarak ABD’de Türkiye’den farklı olarak öncelikle yasaların uygulanması sağlanmakta, vergi ve cezanın alınması yoluna gidilmektedir. Uzlaşma ancak kanunda belirtilen özel durumların varlığı halinde mümkün olabilmektedir.

3.2.2. Almanya’da Uzlaşma Müessesesi

Almanya’da uzlaşma müessesesi, 1977 yılına dek yasal dayanağı bulunan ancak kapsamı sınırlandırılan bir müessese olarak uygulanmıştır. 1977 yılında ise anayasaya aykırı bulunarak, uygun bir çözüm yolu olmadığı ve vergilemenin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçelerine dayanılarak kaldırılmıştır. Ayrıca Almanya’daki uzlaşma müessesesi, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesine kaynaklık oluşturmuştur (Tüleykan, 2019: 751).

Almanya’da uzlaşma müessesesi, kanunlarda düzenlenen bir uygulama değildir. Ancak Federal Mali Mahkeme kararlarına göre vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen anlaşmalar tarafları bağlayıcıdır ve buna bağlı olarak uzlaşma, Almanya’da yasal dayanağı bulunmayan ancak fiili olarak uygulamada olan bir müessese haline gelmiştir (İnaltong, 2012: 32).

Almanya’da uzlaşma müessesesi, farklı bir biçimde uygulama alanı bulmaktadır. Bu uygulama, vergi incelemesinden sonra gerçekleştirilir. İdare ile mükellef arasında yapılan görüşmeler sonucunda anlaşma sağlanması, yargı organları tarafından da geçerliliği kabul edilen bir uygulamadır.

Almanya’da yargısal çözüm yollarına başvurmadan önce uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şarttır. Yargı yoluna başvurulması halinde, uyuşmazlığın ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurarak çözümlenmeye çalışıldığının ancak başvuruların reddedildiğine dair belgelerinin gösterilmesi gereklidir. Böylece uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmesinin önüne büyük oranda geçilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 77). Almanya’da ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının % 90’ı idari aşamada çözümlenmektedir (Sezer, 2015: 28).

3.2.2.1. Almanya’da Uzlaşma Süreci

Almanya’da mükellefle yapılan görüşmelerde, vergi miktarı üzerinde bir indirime gidilmeyerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde

durulmaktadır. Vergi idaresi, vergiye ilişkin bir pazarlığa girmeyerek olayın teknik içeriği ile ilgilenmektedir (Taşçı, 2010: 126).

Görüşmelerin konusu verginin matrahı ile ilgili olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilmektedir. Mükellefler vergi incelemesinin sonunda ön görüşmeye davet edilmekte, anlaşmaya varılamaması halinde ikinci bir görüşme yani son konuşma yapılmaktadır (İnaltong, 2012: 32).

Bu son konuşmada idare ile mükellef arasında anlaşmaya varılması halinde uzlaşma sağlanmış sayılır ve mükellefin vergi borcunu bir ay içinde ödemesi gerekir. Eğer son konuşmada anlaşmaya varılamazsa, mükellefin itirazda bulunma hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma aşamasından sonraki idari çözüm yolu itiraz olup, mükellefin itiraz yoluna da başvurmasına rağmen uyuşmazlığın devam etmesi halinde mükellef söz konusu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurulabilir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 81).

Mükellefler çoğunlukla son konuşma neticesinde ikna edilmiş olduklarından dolayı itiraz yoluna gitmemektedirler. Böylece mükellef, hem emek ve vakit kaybına uğramayarak ve yargılama masraflarından kurtularak hem de uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözümlenmesini sağlamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 83-84).

3.2.2.2. Almanya ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma sisteminin yapısı ve devletin sisteme karşı yaklaşımı nedeniyle uzlaşma müessesesi fazla tercih edilmemektedir. Uzlaşmanın esası, vergilendirmenin basitleştirilmesine ve vergiye ilişkin sonuçların aslında bir farklılık yaratmamasına dayanmaktadır. Bu konuda vergi dairesine düşen görev vergi konusunda pazarlık etmeyerek, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğini ortaya koymak ve mükellefi buna razı ederek bir anlaşma sağlamaktır. Türkiye'de uzlaşma vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları üzerinden gerçekleştirilirken, Almanya ülkemizden farklı olarak uzlaşmanın miktarıyla değil, vergiyi doğuran olayla ilgilenir. Bu durum Türkiye'nin aksine Almanya'da devletin vergi alacağından kolayca vazgeçmediğini ve kanunilik ilkesine sıkıca bağlı olduğunu göstermektedir (Taşçı, 2010: 126).

Almanya’da uzlaşma görüşmelerinin sonucunda mükellefe yapılan bir vergi indirimi söz konusu değildir. Yalnızca varsa raporda yapılan hatalar düzeltilerek vergi tahakkuk ettirilir. Türkiye’de ise uzlaşma komisyonunun vergi ve cezada indirim yapma veya vergi borcunun tamamından vazgeçme yetkisi bulunmaktadır.

Almanya’da bir vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmesinden önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması şartı bulunmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi halinde mükellef dava açarak yargı yoluna başvurabilir. Türkiye’de ise uyuşmazlığın ilk olarak idari aşamada çözüm yollarının aranmasına ilişkin bir koşul bulunmamaktadır.

Almanya’da yer alan uzlaşma uygulamasında vergilemede kasıt unsurunun olup olmadığına bakılmaktadır. Almanya’da mükellefin vergi kanunlarına kasıtlı bir şekilde uymaması uzlaşmanın sağlanmasına engel oluştururken, Türkiye’de kasıt unsuru uzlaşmayı etkilememektedir.

Almanya’da uzlaşmanın kapsamına bütün maddi sorunlar girmekte, bu konuda bir sınırlama bulunmamaktadır. Türkiye’de ise uzlaşmanın konusunu oluşturan vergi ve cezaların sınırları belirlenmiştir ve bütün maddi sorunlar, uzlaşmanın kapsamına girmemektedir. Almanya’da faizler uzlaşma kapsamına girerken, Türkiye’de faizler uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Almanya’da uzlaşmanın sağlanması durumunda, Türkiye’de olduğu gibi mükellefin kanuni süresi içerisinde vergi borcunu ödemesi gerekmektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi durumunda ise Türkiye’de olduğu şekilde mükellefin yargı organlarına başvurarak dava açma hakkı bulunmaktadır.

3.2.3. İngiltere’de Uzlaşma Müessesesi

İngiltere’de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki çözüm yolu vardır ve yargı organlarına başvurulmadan önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş olması koşulu bulunmaktadır.

İngiltere’de vergi uyuşmazlığının çözümünden daha çok vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmamasına önem verilmektedir. İngiltere maliye teşkilatı “*Erken elde edilen vergi, geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir.*” görüşünü benimsemektedir (Aliefendioğlu, 1973: 47).

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmaması için gereken önlemleri almak ancak buna rağmen bir uyuşmazlık söz konusu olmuşsa uyuşmazlığın idari aşamada uzlaşma aracılığıyla çözülmesi esas alınmaktadır (Akdoğan, 1984: 39). İngiltere’de vergi mükelleflerinin gelirlerini beyan etmeleri her yıl Nisan ayında gerçekleşmektedir. Bu beyanların doğruluğu vergi idaresi tarafından o yılın Kasım ayına dek kontrol edilmekte ve ortaya çıkan uyuşmazlıklar uzlaşma aracılığıyla büyük oranda ortadan kaldırılmaktadır (Vardal, 2009: 21).

İngiltere’de uygulanan uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında doğabilecek uyuşmazlıkların daha en başından önüne geçmek yoluyla ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir sistemdir. İngiltere’de sorunu kaynağında çözümlemeye çalışarak uyuşmazlığın ortaya çıkması büyük oranda önlendiği için çok az sayıda uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir.

3.2.3.1. İngiltere’de Uzlaşma Süreci

İngiltere’de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları ilk olarak idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Uyuşmazlık vergi idaresi ile çözümlenemezse konu bölgenin genel komiserine götürülür. Eğer burada da sonuç alınamazsa, uyuşmazlık idarenin temsilcilerinden ve o kesimin önde gelen iş adamlarının da bulunduğu saygın kişilerin oluşturduğu özel bir komisyon olan İç Gelir Komiserliği’ne (Commissioner of Inland Revenue) taşınır. Komisyonlarda vergi aslı ve vergi cezasının miktarı hakkında görüşülür. Görüşme esnasında komisyon vergi ve ceza miktarını uygun bulduğu ölçüde indirebilmektedir. Aynı zamanda Londra’da vergisel olayları yalnızca hukuki boyutta inceleyen İç Gelirler Özel Komisyonu (Special Commission of Inland Revenue) adında bir komisyon bulunmaktadır (Kotay, 2008: 108).

Eğer mükellefler vergi ve ceza hakkında bu iki komisyonda da anlaşmaya varamazlarsa “High Court” olarak isimlendirilen yüksek mahkemeye başvururlar. Son

aşama temyiz mahkemesi “Court of Appeal”dır. Uyuşmazlık çok özel hallerin bulunması halinde ise “House of Lords” olarak adlandırılan Lordlar Kamarası Mahkemesi’ne sevk edilir. İngiltere’de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarınca değil, adli yargı organlarınca sonuçlandırılır (Çelikel, 2000: 13).

3.2.3.2. İngiltere ile Türkiye’nin Karşılaştırılması

İngiltere’nin iyi düzenlenmiş bir vergi sistemine sahip olması ve vergilendirme işleminin de uzun bir geçmişe dayanması sebebiyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının sayısı epeyce azdır. Mükellefler, devletin asıl verginin tahsil edilebilmesi için gerekli gayreti gösterdiğini düşünmekte ve bu durum vergiye gönüllü uyumları üzerinde olumlu etki bırakmaktadır. Buna karşılık Türkiye’de vergi sisteminin tam yerleşmemesi, vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi ve toplumda vergi bilincinin yeteri kadar oturmamış olması gibi sebeplerle vergi uyuşmazlıkları büyük ölçüde yaşanmaktadır (Taşçı, 2010: 130).

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurabilmek için ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması şartı bulunmaktadır. İdari aşamada çözüme ulaşılamamış olması halinde yargıya başvurulabilir. Türkiye’de ise mükellefler bir vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda isterlerse doğrudan yargı yoluna başvurabilirler. Öncesinde idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şartı bulunmamaktadır.

İngiltere’de vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda kasıt unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Mükellefin kasıtlı bir şekilde vergi kaybına yol açtığına ortaya çıkması ya da hileli davranış biçimlerinde bulunması, vergi dairesinin bakış açısını olumsuz etkileyerek doğrudan verginin tamamının alınmasına yol açmaktadır. Ancak Türkiye’de kasıt unsuru uzlaşmayı olumsuz etkilememektedir (Taşçı, 2010: 131).

İngiltere’de uzlaşma kapsamında bulunan faizler, Türkiye’de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca iki ülke açısından da uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellefin üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve cezaya ilişkin dava açma hakkı ortadan kalkmakta ve uzlaşılan vergi borcunun ödenmesi gereklidir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükelleflerin dava açma hakkı bulunmaktadır.

İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları adli yargı organlarınca karara bağlanırken, Türkiye’de idari yargı organlarınca karara bağlanmaktadır. İngiltere, vergi cezasını geri planda bırakan bir düşünceye sahiptir ve vergi alacağının idari bir işlemten öte adli bir işlem olduğu görüşündedir. Bu durum, İngiltere’de vergilemede kanunilik ilkesine gösterilen bağlılıktan kolay kolay vazgeçilmediğini göstermektedir (Nişancı, 2019: 69).

3.2.4. Fransa’da Uzlaşma Müessesesi

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi için idari ve yargı aşaması olmak üzere iki farklı yol bulunmaktadır. Yargı yoluna başvurulmadan önce idari çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması koşulu bulunmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmemesi halinde yargı yoluna başvurulabilir.

Fransa’da vergi aslı uzlaşmaya konu edilemez, yalnızca vergi cezaları üzerinde uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşılacak vergi cezasının türü ve miktarı açısından herhangi bir sınırlama bulunmamakta, vergi idaresi her vergiye ilişkin cezada türü ve miktarını dikkate almayarak uzlaşma yapabilme yetkisine sahiptir.

Fransa’da uzlaşma büyük oranda vergi cezalarında yapılmaktadır ancak uzlaşmaya gidilemeyecek bazı haller de bulunmaktadır. Bu durumlarda uzlaşma yolu kapalıdır (Güneş, 2019: 95):

- Suçlunun kendisine teklif edilen uzlaşma tutarını kabul etmemesi,
- Ciddi bir kaçakçılık suçunun bulunması,
- Söz konusu kuruluşun kaçakçı olması,
- Orijinal bir suçun varlığı ve bu hususta içtihat oluşturulmaya çalışılması durumlarıdır.

Fransız vergi hukukunda uzlaşmaya benzer nitelikte iki uygulamada terkin ve vergi indirimi müesseseleridir. Fransa’da vergi aslında uzlaşmanın yapılabilmesi yalnızca dolaysız vergi olması koşuluyla terkin ve vergi indirimi müesseselerinin çalıştırılması ile mümkündür. Bunun için mükellefin ödeme gücünün olmaması şartı bulunmaktadır. Bu yöntemin kullanılmasında tarafsızlık ve eşitliği sağlamak için Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comité du Contentieux Fiscal) kurulmuştur. Danıştay

(Conseil d'Etat), Sayıştay (Cour des Comptes) ve Yargıtay'ın (Cour de Cassation) uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu terkin veya vergi indirimini gerçekleştirebilmektedir (Karatay, 2013: 61).

Ayrıca Fransa'da tarhiyat yapılmadan önce mükellefin talebi üzerine inceleme elemanı ile mükellef arasında gerçekleştirilen "ön uzlaşma" adındaki anlaşma, uzlaşma müessesesine benzer diğer bir uygulamadır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 77).

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en etkili yöntem uzlaşmadır. İdare ile mükellef devamlı iletişim içerisinde ve uyuşmazlıklar daha ortaya çıkmadan kaldırılır. Rakamsal örneklere bakıldığında da dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94'ünün uzlaşma ile çözümlenerek ortadan kaldırıldığı görülmektedir (Kotay, 2008, 103). Dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda uygulanan terkin ve vergi indirim müesseseleri anlam ve hedef bakımından uzlaşmadan farklı oldukları halde sonuçları uzlaşma ile birleştirildiğinde, Fransa'da yalnızca %3 oranında uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir (Aksoy, 1999: 113; Tunç, 2013: 102).

3.2.4.1. Fransa'da Uzlaşma Süreci

Uzlaşma başvurusu, verginin tarh edildiği vergi dairesi müdürüne dilekçe ile yapılır. Uzlaşma başvurusunda mükellef yalnızca kendisi ile ilgili bir talepte bulunabilir yani dilekçenin şahsi olması gereklidir. Uzlaşma başvurusunu mükellefin yerine vekâlet verdiği temsilcisi de yapabilmektedir.

Fransa'da uzlaşma işlemlerinin yürütülmesinde Eyalet Uzlaşma Komisyonları (Code Général des Impôts) görevlidir. Bu komisyon; vergi hizmetleri müdürü veya temsilcisi olarak görevlendirdiği kişi, en aşağı başmüfettiş konumunda bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın üç personeli, noterler odasının seçmiş olduğu bir noter ile mükellefin temsilcisi olan üç kişiden oluşmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2005: 78).

Fransa'da uzlaşma teklifi, vergi idaresi tarafından mükellefe yapılmaktadır. İdare talepte bulunulan uzlaşmaya ilişkin teklifini belirler ve bir mektup yoluyla mükellefe ulaştırır. Mükellefin yanıt vermek için mektubu teslim aldığı tarihten itibaren bir ay süresi bulunur. Mükellefin vergi idaresinin yaptığı uzlaşma teklifine bir

ay içerisinde yanıt vermemesi durumunda mükellefe bir hatırlatma yazısı gönderilir ve uzlaşma teklifini içeren mektuba yanıt vermesi için 10 gün daha ek süre tanınır. Mükellefin ek süre tanınmasına rağmen bu süre içerisinde de idarenin mektubunu yanıtlamaması durumunda, vergi idaresi tarafından uzlaşmanın reddedilmesine karar verilir ve mükellefin uzlaşmaya başvurmadan önceki normal süreç işlemeye başlar (Bozdoğan, 2018: 204).

Mükellef idarenin uzlaşma teklifini kabul etmesi halinde, uzlaşma teklifinin üzerine uzlaşma miktarını kabul ettiğine ilişkin bir yazı yazarak imzalar ve böylelikle uzlaşma sağlanmış sayılır. Uzlaşma idare ile mükellef arasında karşılıklı görüşmelerine gerek kalmadan yalnızca mukavele belgesi üzerinden gerçekleşir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 77). Uzlaşma sağlandığı takdirde idare uzlaşılan konuya ilişkin takipleri durdurmakla, mükellef ise uzlaşılan tutarı ödemekle yükümlü hale gelir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümlenememesi halinde mükellefin dava açma hakkı bulunmaktadır. Uyuşmazlık itiraz üzerine yargıya taşınır.

3.2.4.2. Fransa ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

Fransa'da uzlaşmanın konusu verginin türü bakımından sınırlandırılmıştır. Uzlaşma, yalnızca vergi cezaları üzerinde sağlanmakta, vergi aslında uzlaşma yapılamamaktadır. Fransa'da vergi aslının yalnızca dolaysız vergi olduğu hallerde mükellefin ödeme gücü bulunmaması koşuluna bağlı olarak üst düzey yargı organları Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu'nun vereceği karara bağlı olarak uzlaşma yapılabilir. Türkiye'de ise Fransa'nın aksine vergi aslında uzlaşma sağlanabilmekte ve hiçbir sınırlama bulunmamaktadır.

İki ülke arasında uzlaşmanın türü açısından bir fark bulunmamaktadır. Fransa'da mükellefin istemesi halinde tarhiyat yapılmadan önce gerçekleştirilen “ön uzlaşma” adındaki düzenleme, Türkiye'deki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine benzer bir uygulamadır.

Fransa’da mükellefin vergi idaresine karşı uzlaşmanın miktarına ilişkin bir teklifte bulunması söz konusu değildir. Vergi idaresi, talep edilen uzlaşmaya ilişkin teklifini belirleyerek mükellefe bir mektup aracılığıyla iletmektedir. Uzlaşma idare ile mükellefin yüz yüze görüşmelerine gerek kalmadan, yalnızca teklifin kabulü veya reddi mektup üzerinden gerçekleşmektedir. Türkiye’de ise uzlaşma görüşmeleri vergi dairesi ile mükellefin yüz yüze görüşmeleri yoluyla yapılmaktadır.

Fransa’da uzlaşma sağlandığı takdirde idare ile mükellef arasında bir anlaşma yapılır ve mükellefin vergi borcunu ödemesi için belirli bir süre verilir. Mükellefin vergi borcunu verilen süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçerliliğini yitirir ve vergi idaresi uzlaşmadan önceki tutarı talep edebilir. Türkiye’de ise uzlaşma sağlandığı takdirde mükellefin vergi borcunu verilen süre içinde ödememesi uzlaşmanın geçerliliğini etkilememektedir (Bozdoğan, 2018: 226).

Türkiye’de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılan gecikme faizleri, Fransa’da uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Ayrıca iki ülke açısından uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükelleflerin söz konusu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurarak dava açma hakkı bulunmaktadır.

3.2.5. İsveç’te Uzlaşma Müessesesi

İsveç’te vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki şekilde çözümlenmekte, idari aşamada uzlaşma müessesesi tercih edilmektedir. Ancak uzlaşma müessesesine fazla iş düşmediği görülmektedir çünkü vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda yargı yolu daha çok benimsetilmek istenmektedir. İsveç vergi hukukunda kanunlar net ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiştir ve vergi mükelleflerinin bu konuları oldukça iyi anlamaları sağlanmıştır (Taşçı, 2010: 128).

Ayrıca devletin vergilemede eşitlik ve kanunilik ilkelerine bağlı olarak hareket etmesi ve vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik faaliyetlerde bulunması da uzlaşma müessesesinin etkinliğini azaltan diğer nedenler olarak görülmektedir.

3.2.5.1. İsveç'te Uzlaşma Süreci

İsveç'te vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda kasıt unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Uyuşmazlığın çözümlenmesinde vergi idaresinin, mükellefin kasıtlı bir şekilde vergiden kaçma veya idareyi aldatma yoluna gittiği bir durumla karşılaşması halinde uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir. Kasıtlı yapılmayan hatalar için ise idare ile mükellef arasında görüşülür (Taşçı, 2010: 129).

İsveç vergi uyuşmazlığının uzlaşma yoluyla çözümlenememesi halinde, uyuşmazlığın yargı aşamasına kesin olarak taşınmış sayıldığı ve uyuşmazlığın dava konusu olduğu bir sistemi benimsemektedir (Farmer ve Lyal, 1995: 115-117).

3.2.5.2. İsveç ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

İsveç'te bir vergi uyuşmazlığının söz konusu olması durumunda uyuşmazlık mutlaka çözümlenmelidir ve çözüm yolu mükellefin tercihinin bırakılmamasıdır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde uyuşmazlık yargıya taşınarak son karar verilmektedir. Ancak Türkiye'de uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef, vergi ve cezayı ödeme ya da yargıya başvurma yolunu seçmekte özgürdür (Taşçı, 2010: 129).

İsveç'te vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda, kasıt unsurunun önemli bir yeri olduğu görülmektedir ancak Türkiye'de uzlaşmaya ilişkin kanunda kasıt unsuru bir ölçüt olarak dikkate alınmamaktadır.

Ayrıca İsveç'te vergi uyuşmazlıklarının idari veya yargı aşamasında çözümlenmesi sırasında, mükelleflerin kendi savunmalarını kendileri yapmaları gerekmektedir. Avukatların yalnızca yüksek tutarların söz konusu olduğu uyuşmazlıklarda bulunabilmelerine imkân tanınmıştır (Nexia, 2011: 834). Türkiye'deki uygulamada ise uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefin yanında avukat veya mali müşavir bulunabilmektedir ve uzlaşma komisyonuna karşı mükellefi savunabilmektedir.

3.2.6. Danimarka’da Uzlaşma Müessesesi

Danimarka’da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde diğer ülkelerde olduğu gibi idari ve yargı aşamasında çözüm yolu olmak üzere iki süreç bulunmaktadır. Danimarka’da vergi idaresi merkezi idareden farklı bir biçimde mahalli olarak örgütlenmiştir ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi buralarda gerçekleşmektedir. Danimarka’da 275 mahalli vergi dairesi ve 25 ilçe vergi dairesi bulunmaktadır. Bölgesel çaptaki uyuşmazlıkların çözülmesinde ise bazı durumlarda idari uzlaşma yolu tamamen kapalıdır. Bu nedenle mahalli çaptaki uyuşmazlıkların çözüm yeri idare iken, bölgesel çaptaki uyuşmazlıkların çözüm yeri yargıdır (Taşçı, 2010: 132).

Danimarka’da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının ve toplumun kurumlara duydukları güvenin yüksekliği, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasını önlemekte ve idari bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesine olan talebi azaltmaktadır (Stokes, 2006: 28).

3.2.6.1. Danimarka’da Uzlaşma Süreci

Danimarka’da vergi uyuşmazlıkları mükellefin matrahının miktarına göre uzlaşma yoluyla çözümlenebilmektedir. Mükellef tarafından belirlenen matrah ile vergi dairesi tarafından tespit edilen matrah arasındaki fark az ise uyuşmazlığın idari aşamada düzeltme yoluyla çözülmesi mümkündür. Ancak ortaya çıkan matrah farkı fazla ise uyuşmazlık uzlaşma ya da yargı yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır (Alemdar, 2008: 173).

3.2.6.2. Danimarka ile Türkiye’nin Karşılaştırılması

Danimarka’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi konusunda Türkiye’deki sistemden oldukça farklı bir sistem uygulanmaktadır.

Danimarka vergi idaresi mahalli olarak örgütlenmiştir. Türkiye’de ise merkezi idare tarafından vergi daireleri aracılığıyla uzlaşma sağlanmaktadır.

Danimarka’da bölgesel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında, Türkiye’den farklı olarak bazı durumlarda doğrudan vergi mahkemeleri uyuşmazlığı çözümleme yoluna gitmekte ve idare ile uzlaşma yolunu kapatmaktadır.

3.2.7. Avustralya’da Uzlaşma Müessesesi

Avustralya’da uzlaşma müessesesi, mükellefin borcunun tümünü ödemesinin mümkün olmadığı bazı hallerde başvurabileceği bir yöntemdir. Uzlaşmaya varılabilmesi için yapılan anlaşmanın, Avustralya Vergi İdaresi’ne (ATO-Australian Taxation Office) yarar sağlaması ve mükelleflerin epeyce ağır koşulları yerine getirmeleri gereklidir. Buna göre uzlaşma müessesesi Avustralya Vergi İdaresi’ne; tahsil masraflarından tasarruf etmek, tahsil edilemeyen bir vergi borcunun belli bir miktarını tahsil edebilmek ve vergi borcunu daha erken bir tarihte tahsil edebilmek gibi yararlar sağlamaktadır (ATO, 2013: 58).

Avustralya’da uygulanan uzlaşma müessesesi, sınırlı bir şekilde ve büyük bir bölümünü küçük işletmelerin meydana getirdiği bir sınıf tarafından kullanılan bir uygulamadır (Bozdoğan, 2018: 211-212). Avustralya Vergi İdaresi yasaya göre vergi borçlarını esas tutarında tahsil etmelidir.

3.2.7.1. Avustralya’da Uzlaşma Süreci

Avustralya’da bir vergi memuru uzlaşma başvurusunun gereken koşulları sağladığı takdirde, başvuruyu kabul etme yetkisi bulunan üst derece bir vergi memuruna aktarmaktadır (ATO, 2005: 99).

Avustralya’da uzlaşmanın sağlanması durumunda, devlete yarar sağlayıp sağlamayacağı üzerinde durulur. Devlete yarar sağlamayacağı düşünülen uzlaşma başvuruları reddedilir. Uzlaşma sağlandığı takdirde mükellef tarafından uzlaşılan

miktarın ödenmesi durumunda komisyon ile mükellef arasında ek bir ödeme talep edilmeyeceğine dair bir sözleşme yapılmaktadır (ATO, 2013: 29).

Mükellef ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin yargı yoluna başvurma hakkını kaybetmektedir.

3.2.7.2. Avustralya ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

Avustralya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma müessesesi, Türkiye'nin tam tersine çok kısıtlı olarak uygulanmakta ve ağır koşullara sahip olması nedeniyle fazla tercih edilmemektedir. Avustralya'da vergiye gönüllü uyumun önemsenmesi, ödenmesi gereken vergi borçlarından ödün verilmemesi ve devlet çıkarlarının mükellef çıkarlarından daha ön planda tutulması Türkiye'den ayrılan önemli farklılıklardır (Bozdoğan, 2018: 231).

Avustralya'da uzlaşma müessesesine başvurabilmek için mükelleflerin oldukça ağır koşulları yerine getirmeleri gereklidir ancak Türkiye'de mükelleflerin uzlaşma müessesesine kolaylıkla başvurabildiği görülmektedir.

Avustralya'da devlet için mükellefin ticarete ilişkin faaliyetlerinin devam ettirilmesi önemli değildir. Vergi borcunun tahsil edilemediği mükelleften vergi borcunun hangi yollarla en yüksek kazanç ile elde edilebileceği önem arz etmektedir. Bu sebeple, devlet çıkarlarının mükellef çıkarlarından üstün tutulduğu bir sistem uygulanmaktadır. Türkiye'de ise uzlaşma müessesesinin amaçlarından birisi de mükellefin ticarete ilişkin faaliyetlerinin devamını desteklemek ve mükellefin yeni bir başlangıç yapmasına yardımcı olmaktır (Bozdoğan, 2018: 233).

Avustralya'da uzlaşmaya varılması durumunda, üzerinde uzlaşılan miktar için anlaşmada belirtildiği şekilde ve tarihlerde ödeme yapılması gereklidir. Mükellefin sözleşme ile hüküm altına alınan koşullara uymaması ya da uzlaşılan miktarı belirtilen tarihlerde ödememesi durumunda, uzlaşma geçersiz sayılacak ve vergi idaresi mükellefi uzlaşma sağlanmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu tutma hakkına sahip olacaktır. Türkiye'de ise vergi yükümlüsünün sözleşme koşullarını

yerine getirmemesi ya da uzlaşılan miktarı belirtilen tarihlerde ödememesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaz.

İki ülke uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar hakkında karşılaştırıldığında, Avustralya’da uzlaşmanın kapsamına giren genel faiz giderleri, Türkiye’de uzlaşmanın kapsamında değildir.

Avustralya’da uzlaşma müessesesinin vergilerini eksiksiz ve zamanında ödeyen mükellefler arasında eşitsizliğe yol açarak vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz yönde etkilediği düşünülmektedir. Aynı şekilde, uzlaşma müessesesi Türkiye’de de mükellefler arasında eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olarak vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir.

Ayrıca her iki ülke açısından da vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmaya varılamaması durumunda, mükellefin yargı yoluna giderek dava açma hakkı bulunmaktadır.

SONUÇ

Vergilendirme işlemi sırasında vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarına başvurulmaksızın, vergi ve cezada bir indirim yapılması esasına dayanarak, taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulmasına yönelik barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesi, idari çözüm yolları arasında en çok tercih edilen ve en geniş uygulama alanına sahip olan çözüm yöntemidir.

Uzlaşma müessesesi, günümüzde yaygın ve etkin bir şekilde kullanılmakta ve uzlaşma yoluyla vergi uyuşmazlıklarının büyük bir bölümü çözüme kavuşturulmaktadır. Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümlenmesini sağlamak, bir an önce kamu alacağının tahsilini gerçekleştirmek ve yargının üzerindeki iş yükünü hafifletmek gibi amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulmuştur. Ayrıca uzlaşma müessesesi, mükellefin yargı yoluna başvurusu durumunda ortaya çıkacak maliyetleri de ortadan kaldırmaktadır.

Mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurusu halinde tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma hakları ortadan kalkmaktadır. Mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup uzlaşmanın sağlanamaması halinde, geriye tek seçenek olarak dava açma yoluna başvurmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmasına rağmen uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya da başvuru haklarının olmasına ilişkin bir düzenlemenin yapılması yargıya intikal eden dosya sayısını azaltarak uyuşmazlıkların idari aşamada sonlanmasını sağlayacaktır.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları, yasal düzenlemeler ile belirlenmesine rağmen uzlaşma komisyonlarının ne oranda uzlaşabileceklerine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonları, istedikleri oranda uzlaşma sağlayabilmektedir ve bu durum vergi ve cezanın büyük bir bölümünde indirime gidilebildiğinin göstergesidir. Ayrıca farklı dönemlerde aynı uzlaşma komisyonuna başvuran mükellefler arasında da eşitsizliğin ortaya çıkması söz konusu olmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının görüşmeler sırasında yapabilecekleri indirim oranı hakkında bir düzenlemenin yapılması, uzlaşma müessesesini daha etkin bir hale getirecek ve uzlaşmaya başvuran mükellefler arasında da eşitsizliği azaltacaktır.

Ülkemizde 2017-2021 yılları arasındaki uzlaşma başvurularını değerlendirdiğimizde; Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ortalama %49’unda, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ortalama %72’sinde, Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ortalama %92’sinde uzlaşmanın sağlanmış olması büyük ölçüde uzlaşmaya gidildiğini göstermektedir.

Ülkemizde 2017-2021 yılları arasındaki uzlaşma sonuçlarını değerlendirdiğimizde; Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşma konusu yapılan vergi miktarının ortalama %34’ünden, uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının ortalama %92’sinden vazgeçilmiştir. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda uzlaşma konusu yapılan vergi miktarının ortalama %26’sından, uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının ortalama %87’sinden vazgeçilmiştir. Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında uzlaşma konusu yapılan vergi miktarının ortalama %11’inden, uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının ortalama %84’ünden vazgeçilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına baktığımızda ise tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılan vergi miktarının ortalama %2’sinden, uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının ortalama %81’inden vazgeçilmiştir.

Uzlaşma oranlarına baktığımızda, vergi aslında indirim yapmaktan kaçınıldığı ancak vergi cezalarının büyük bir kısmında indirimle gidildiği görülmektedir. Vergi dairesi tarafından ceza tutarında büyük oranda indirimle gidilmesi devletin bütçesini olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte uzlaşma sonucunda, vergi cezalarının neredeyse tümüne yakınından vazgeçilmesi, vergi cezalarının caydırıcılık unsurunu zayıflatmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde OECD ülkelerinde de uygulamaları bulunan uzlaşma müessesesi; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa, İsveç, Danimarka ve Avustralya olmak üzere seçili yedi ülke kapsamında incelenmiştir. Bu ülkelerde uzlaşmanın sınırlamalara ve şartlara bağlı olduğu, devletin vergi alacağından kolay kolay vazgeçmediği ve dolayısıyla vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa’da ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde, mükellefin yargı yoluna başvurmadan önce ilk olarak idari

aşamada çözüm yollarına başvurmuş ve sonuç alamamış olması şartı bulunmaktadır. Diğer bir deyişle yargı organlarına başvurmadan önce uzlaşmaya başvurulması zorunludur. Söz konusu ülkeler vergi uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada çözümlenmesi esasına dayanmakta ve yargısal yolları son çare olarak görmektedir. Türkiye’de ise mükellefler, uyuşmazlıkların çözümünde idari veya yargı yolunu seçmekte özgürdür. Ülkemizde de yargı organlarına başvurulmadan önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulması şartının getirilmesi, uzlaşma müessesesinin daha yaygın ve etkin uygulanabilmesini sağlayacak ve uyuşmazlıklar, doğrudan yargıya taşınmayacağından dolayı yargı organlarının üzerindeki iş yükü azalacaktır.

Almanya, İngiltere ve İsveç’te uygulanan uzlaşma müessesesinde kasıt ve hile unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kanunlarına aykırı davranışları veya hileli davranışlar sergilemesi uzlaşmaya engel olmaktadır. Türkiye’de kasıt ve hile unsuru uzlaşmayı etkilememektedir. Ülkemizde de uzlaşma sağlanırken kasıt ve hile unsurunun göz önünde bulundurulması mükelleflerin bu konuda daha dikkatli davranışlarını sağlayacaktır.

ABD, Fransa ve Avustralya’da uzlaşılan tutarın mükellef tarafından belirtilen tarihlerde ödenmemesi halinde, uzlaşma geçersiz sayılmaktadır ve mükellef, uzlaşma sağlanmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu hale gelmektedir. Türkiye’de uzlaşmanın sağlanması halinde, mükellefin üzerinde uzlaşma sağlanan tutarı belirtilen süre içinde ödeyip ödemediği uzlaşmanın geçerliliğini etkileyen bir durum değildir. Ülkemizde de uzlaşılan tutarın belirtilen süresi içinde ödenmemesi durumunda, uzlaşmanın geçersiz sayılacağına ve mükellefin vergi borcunun tamamından sorumlu tutulacağına dair bir düzenlemenin yapılması, mükelleflerin bu konuda daha özenli davranışlarını sağlayacaktır.

ABD’de uzlaşmanın sağlanması konusunda mükellefin ödeme gücü ve mali durumu göz önünde bulundurulmaktadır. Türkiye’de uzlaşmanın sağlanması konusunda mükellefin ödeme gücü ve mali durumuna dikkat edilmemektedir. Ülkemizde de mükellefin ödeme gücü ve mali durumu göz önünde bulundurularak uzlaşmanın sağlanması, mükelleflerin ödeyebilecekleri asıl tutarın çok daha altında bir tutar ödemelerini önleyecek ve vergi borcu alınabilecek en yüksek tutar üzerinden tahsil edilecektir.

Fransa’da uzlaşma, sadece vergi cezaları üzerinde yapılabilmekte, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Vergi aslında uzlaşmanın yapılabilmesi yalnızca dolaysız vergi olması halinde, mükellefin ödeme gücünün bulunmaması koşuluna bağlı olarak üst düzey yargı organları Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay’ın uygun görüş belirtmesi üzerine gerçekleşebilmektedir. Türkiye’de uzlaşma, vergi aslı ve cezasında yapılabilmekte ve hiçbir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma görüşmelerinde vergi aslı ve cezasında büyük oranda indirimle gidilmesi, mükellefler açısından vergiden kaçma olarak düşünülmekte ve vergi dairesine olan güveni azaltmaktadır. Mükelleflerde bu düşüncenin oluşmaması için ülkemizde de Fransa’daki gibi sadece vergi cezalarının üzerinde uzlaşmanın yapılması ve vergi aslı üzerinde yalnızca ödeme gücünün olmamasına bağlı olarak uzlaşmanın yapılabilmesine ilişkin düzenlemenin getirilmesi, vergi dairesi ve uzlaşma müessesesine duyulan güveni artıracaktır.

ABD’de uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefin uzlaşılan tutarı peşin veya taksit olarak ödeme seçeneği bulunmaktadır. Türkiye’de uzlaşılan tutarın peşin olarak ödenmesi gerekmektedir. Ülkemizde de ABD’deki gibi uzlaşılan tutarın ödenmesi konusunda taksit seçeneğinin bulunmasına ilişkin bir düzenlemenin yapılması, mükellefin vergi borcunu daha hafif şartlar altında ödemesini sağlayacağı için uzlaşma talebinde bulunan mükellef sayısını artırarak, uzlaşma müessesesinin daha yaygın kullanılmasına sağlayacaktır.

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasından çok vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmamasına özen gösterilmektedir. Ülkemizde de vergi uyuşmazlıkları en az seviyeye düşürülmeye çalışılmalı, İngiltere örneğindeki gibi uyuşmazlıkların en başından oluşmaması esas alınmalıdır.

Ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi, eleştirilen noktaları olmasına rağmen vergi uyuşmazlıklarını kısa bir süre içerisinde çözümlemesi, vergi tahsilinin süresini kısaltarak hazineye geçişini sağlaması ve yargı organları üzerindeki iş yükünü hafifletmesi açısından uygulanmaya devam ettirilmesi ancak daha etkin yürütülebilmesi için çalışılması gereken bir müessesedir. İncelediğimiz ülkelerde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sayısının az olması, uzlaşmanın bu ülkelerdeki faydasını açıkça ortaya koymaktadır.

Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma müessesesinin vergilemede eşitlik, kanunilik ve kuvvetler aykırılığı ilkelerine zarar vermeden tekrar düzenlenmesi

gerekmektedir. Uzlaşma yalnızca vergi cezaları üzerinde yapılmalı, vergi aslı uzlaşmanın konusunu oluşturmamalıdır. Ayrıca uzlaşma mükellefin ödeme gücü göz önünde bulundurularak tahsil edilebilecek en yüksek tutar üzerinden sağlanmalıdır. Bu sayede vergi dairesine duyulan güven ve vergi uyumu artacaktır.



KAYNAKÇA

Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi*, C: 8, No: 2, ss. 1-16.

Akdoğan, A. (1984). “İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler”, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Eylül, No: 59.

Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

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

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

Aliefendioğlu, Y. (1973). “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”, *Danıştay Dergisi*, No: 6-7, ss. 30-47.

Aliefendioğlu, Y. (1979). “Vergi Yargısı ve Sorunları”, *Danıştay Dergisi*, No: 32-33, ss. 135-154.

Apalı, İ. (2017). “Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, No: 140, ss. 211-220.

Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, No: 153, ss. 160-178.

ATO-Australian Taxation Office (2005). “Review into the Tax Office’s Small Business Debt Collection Practices”, (Çevrimiçi) <https://www.igt.gov.au/wp->

content/uploads/2021/07/188_small-business-debt-collection-report.pdf, 29 Nisan 2022.

ATO-Australian Taxation Office (2013). “Management of Debt Relief Arrangements”, (Çevrimiçi) <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/201213%20Audit%20Report%20No%2052.pdf>, 29 Nisan 2022.

ATO-Australian Taxation Office (2017). “Disputes Policy”, (Çevrimiçi) <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/disputes-policy/>, 29 Nisan 2022.

Bayraklı, H. H. (1988). *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyonkarahisar.

Bozdoğan, K. (2018). “Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Candan, T. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2012). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

Candan, T. (2017). “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, 3 Ağustos 2021.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çelikel, L. (2000). “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Danıştay Başkanlığı, <https://www.danistay.gov.tr/>, 25 Haziran 2022.

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*, TÜRMOB Yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi, No: 2007-6, Ankara.

Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Farmer, P. ve Lyal, R. (1995). *EC Tax Law*, Oxford European Community Law Series, Oxford University Press, Oxford, Great Britain.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf, 10 Şubat 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, 10 Şubat 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf, 10 Şubat 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf, 10 Şubat 2022.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_2.pdf, 10 Şubat 2022.

Gerçek, A. (2013). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

Gözübüyük, Ş. (2004). *Anayasa Hukuku*, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

Günday, M. (2002). *İdare Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.

Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*, 9. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.

Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Güneş, M. (2019). “Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi’nin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Gür, E. (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü: İzaha Davet Müessesesi”, *Social Sciences Studies Journal*, C: 4, Ocak, No: 28, ss. 6499-6506.

Hatipoğlu, C. (2007). “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C: 65, No: 1, ss. 85-126.

IRS-Internal Revenue Service 2017 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>, 13 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service 2018 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2019.pdf> 13 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service 2019 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2020.pdf>, 13 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service 2020 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2021.pdf>, 13 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service 2021 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf> , 30 Haziran 2022.

IRS-Internal Revenue Service (a) (2022). “Offer in Compromise Form 656 Booklet (Rev. 04-2022)”, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>, 12 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service (b) (2022). “Topic No: 2014 – Offers in Compromise”, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, 12 Nisan 2022.

IRS-Internal Revenue Service (c) (2022). “Additional Information on Payment Plans”, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements>, 12 Nisan 2022.

İnaltong, C. (2012). “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, No: 375, ss. 30-60.

İşbilir, Ş. (2008). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 76, İzmir.

Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

Karatay, A. (2013). “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kırbaş, S. (2008). *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kızılot Ş. (2003). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 6. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 17. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 20. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2014). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 23. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kotay, F. (2008). “Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, No: 108, ss. 102-108.

Küçükaya, M. (2008). “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

- Meriç İ. ve Deligöz C. (2013). “Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran, No: 382, ss. 172-177.
- Nas, A. (2008). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Nexia, R. (2001). *Swedish Tax System*, Nexia International, London, Great Britain.
- Nişancı, F. S. (2019). “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi”, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Oktar, S. A. (2008). *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, S. A. (2017). *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2011). *Vergi Hukuku*, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, B. (2019). “Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Özbalcı Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özkan Kerimoğlu, Z. N. (2016). “Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Özyer, M. A. (2004). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Özyer M. A. (2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Sezer, O. (2015). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Stokes, B. (2006). “Jobless The Danish Way”, *National Journal*, March, C: 38, No: 9.
- Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D. (2013). *Vergi Ceza Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, <https://www.gib.gov.tr/node/86796>, 25 Kasım 2021.

Taşçı, K. (2010). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Taşkan, Y. Z. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat, No: 221, ss. 131-137.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2010). *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.

Tosuner M. ve Arıkan Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.

Tunç, K. (2013). “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari ve Yargısal Açından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Tüleykan, H. (2019). “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C: 8, No: 1, ss. 749-775.

Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, 14 Ağustos 2021.

Usta, B. (2009). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Uzlaşma Yönetmeliği, <https://www.gib.gov.tr/node/86767>, 20 Ekim 2021.

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

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf, 18 Şubat 2022.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, 18 Şubat 2022.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, 18 Şubat 2022.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, 18 Şubat 2022.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, 18 Şubat 2022.

VUK 352 Sıra No'lu Genel Tebliği (15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

VUK 356 Sıra No'lu Genel Tebliği (23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

VUK 360 Sıra No'lu Genel Tebliği (11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

VUK 372 Sıra No'lu Genel Tebliği (05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Yavaşlar, F. B. (2008). "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C: 25, No: 2, ss. 309-337.

Yorulmaz, Y. (2000). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

Yücel, M. (2010). "Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü Ve Ayırma İlkeleri İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Ocak, No: 205.

Yücel, T. (1988). “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, No: 80, ss. 28-30.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı Resmi Gazete’de, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

2575 Sayılı Danıştay Kanunu (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

