

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
2020-DR-116

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA
MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİNİN MESLEK MENSUPLARI
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: AYDIN İLİNE
YÖNELİK AMPİRİK BİR ANALİZ

HAZIRLAYAN
Özgül SARILI

TEZ DANIŞMANI
Dr. Öğr. Üyesi Şansel ÖZPINAR

AYDIN - 2020

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

16.10.2020
Özgül SARILI

ÖZET
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİNİN
İŞLEYİŞİNİN MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: AYDIN İLİNE YÖNELİK
AMPİRİK BİR ANALİZ

Özgül SARILI

Doktora Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Şansel ÖZPINAR

2020, XXI + 240 sayfa

Vergilendirme ilişkisinin tarafları arasında mevzuattan, vergi idaresinden ve mükelleften kaynaklanan nedenlerle bazı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu tarafların isteği, vergi uyuşmazlıklarının bir an önce çözülmesidir. Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde bazı idari ve yargısal çözüm yollarından yararlanılmaktadır. En yaygın olarak kullanılan idari çözüm yollarından birisi de uzlaşma müessesesidir. Çalışmanın amacı idari çözüm yolları arasında en fazla tercih edilen yöntem olan uzlaşma müessesesinin etkinliğinin nasıl artırılabilirliğinin araştırılmasıdır. Bu tez çalışmasında vergi mevzuatında yer alan uzlaşma kurumu hakkındaki düzenlemeler, yargı kararları ve literatürde yapılan akademik çalışmalar ışığında uzlaşma kurumunun mevcut işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca seçilmiş bazı ülkelerde uygulanan uzlaşma müesseseleri ele alınarak Türk vergi hukukundaki uzlaşma müessesesinde yapılması gereken değişiklikler üzerinde durulmuştur. Diğer idari çözüm yollarından hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçmenin işleyişi de bu çalışmada incelenmiştir. Çalışmada vergi uyuşmazlığı, idari çözüm yolları, uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu çalışmanın son bölümünde meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması ile Aydın ilinde uzlaşma müessesesine meslek mensuplarının bakış açısı ve yine uzlaşma kurumunun aksayan yönleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket uygulaması sonucunda elde edilen veriler kullanılarak Ki-Kare ve Sıralı Probit yöntemiyle yapılmış analiz sonuçlarına göre uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Ampirik Analiz

ABSTRACT

EVALUATION OF THE FUNCTIONING OF THE COMPROMISE INSTITUTION IN TURKISH TAX LAW IN TERMS OF PROFESSION MEMBERS: AN EMPIRICAL ANALYSIS FOR THE CITY OF AYDIN

Özgül SARILI

Doctorate Thesis, Public Finance Department

Supervisor: Assistant Professor Dr. Şansel ÖZPINAR

2020, XXI + 240 pages

The tax disputes could occur among the taxation parties due to taxpayers, legislation, and tax administration. The wish of these parties is to resolve tax disputes as soon as possible. There are some administrative and judicial solutions for the solution of the tax disputes. One of the most widely used administrative solution methods is the compromise institution. The study aims to find out how to increase the compromise institution's effectiveness, which is the most preferred approach among the administrative solution methods. This thesis tried to reveal that the compromise institutions', which is in the tax legislation, current actions via regulations, judicial decisions, and academic literature are related to compromise institution. On the other hand, through examining different countries' implications about compromise institutions, necessary amendments are presented for Turkish Tax Laws' compromise institution. The other administrative solution methods also examined in this study, such as error correction, reduction in penalties, regret and correction, an invitation to explanation, and waiver of legal remedy. In the study, tax disputes, administrative remedies, compromise establishment, pre-assessment compromise, and post-assessment compromise are discussed in detail. In the last part, to identify the compromise institution's defects and the viewpoint of the profession members about compromise institution, the survey application is realized in Aydın province. Using the data obtained as a result of the survey application, evaluations regarding the establishment of reconciliation were made according to the analysis results made by Chi-Square Analysis and Ordered-Probit Methods.

KEYWORDS: Tax Dispute, Administrative Remedies, The Compromise, Pre-Assessment Compromise, Post-Assessment Compromise, Empirical Analysis

ÖNSÖZ

Toplumsal yapının tüm alanlarında olduğu gibi vergilendirme ilişkisinde de barış ve huzur ortamının sağlanması önemlidir. Barış ve huzur ortamının sağlanabilmesi amacıyla vergilendirme ilişkisinin tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların kısa sürede, yapıcı ve adaletli bir şekilde çözümlenmesi gerekmektedir. Bu amacı gerçekleştirmede uzlaşma müessesesinin katkısı diğer idari çözüm yollarına nazaran çok daha fazladır. Uzlaşma müessesesi, vergi mevzuatında ilk düzenlendiği tarihten itibaren günümüze kadar bazı eleştirilere maruz kalsa da Türk vergi hukuku açısından vazgeçilmez bir kurumdur. Dolayısıyla gerek toplumsal, gerekse vergilendirme ilişkisindeki barışa sağladığı önemli katkı nedeniyle tez konusu olarak belirlenen uzlaşma müessesesi, hem Türk vergi hukukundaki uygulaması hem de seçilmiş bazı ülke uygulamaları irdelenerek ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Aydın ilinde görev yapan meslek mensuplarının uzlaşma müessesesine bakış açısının belirlenmesine yönelik uygulanan anket sonucunda ortaya çıkan verilerin kullanılmasıyla yapılan amprik analizler ile bu müessesenin uygulamadaki durumu ortaya konulmuştur. Bu tez çalışmasının genel değerlendirme ve sonuç bölümünde, uzlaşma müessesesinin önemine binaen daha etkin bir kurum olmasına yönelik öneriler geliştirilerek literatüre katkıda bulunulmaya çalışılmıştır.

Özgül SARILI

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xv
EKLER DİZİNİ.....	xix
KISALTMALAR DİZİNİ	xx
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	3
1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3
1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Nedenleri ve Çözümlemesi.....	3
1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri	5
1.1.2.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Nedenler	5
1.1.2.2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler.....	6
1.1.2.3. Vergi Mükellefi veya Ceza Sorumlusundan Kaynaklanan Nedenler	7
1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi	8
1.2. Uzlaşmanın Dışında Uygulanan Diğer İdari Çözüm Yolları	10
1.2.1. Hata Düzeltme.....	12
1.2.2. Cezalarda İndirim	16
1.2.3. Pişmanlık ve Islah	20
1.2.4. İzaha Davet.....	22
1.2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme.....	30

1.3. Uzlaşma Müessesesinin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, Yöneltilen Eleştiriler ve Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları.....	34
1.3.1. Uzlaşma Müessesesinin Tanımı	34
1.3.2. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi	38
1.3.2.1. 205 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	38
1.3.2.2. 2365 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	39
1.3.2.3. 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	40
1.3.2.4. 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler	40
1.3.2.5. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	41
1.3.2.6. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	43
1.3.2.7. 7103 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	44
1.3.3. Uzlaşma Müessesesine Yöneltilen Eleştiriler	45
1.3.3.1. Cezaların Etkinliğini Azaltması	45
1.3.3.2. Vergi Affı Niteliğine Sahip Olması	45
1.3.3.3. Vergi İncelemesinin Etkinliğini Azaltması	46
1.3.3.4. Uzlaşma Komisyonlarına Yönelik Eleştiriler	47
1.3.3.5. Yargı Mercilerinin Görev Alanına Müdahaleye Neden Olması	49
1.3.3.6. Vergilendirmede Etkinliği Azaltması ve Vergi Adaletsizliğine Yol Açması	50
1.3.3.7. Eşitlik İlkesini Zedelediği Yönünde Eleştiriler	50
1.3.3.8. Kanunilik İlkesini Zedelediği Yönünde Eleştiriler	51
1.3.3.9. VUK'da Yer Alan Uzlaşmaya Başvuruda Aran Şartlara Yöneltilen Eleştiriler	52
1.3.4. Seçilmiş Bazı Ülke Vergi Sistemlerinde Uygulanan Uzlaşma Müesseseleri ...	54
1.3.4.1. ABD'de Uygulanan Uzlaşma Müessesesi.....	55
1.3.4.2. Fransa'da Uygulanan Uzlaşma Müessesesi	59

1.3.4.3. İngiltere’de Uygulanan Uzlaşma Müessesesi	63
1.3.4.4. Almanya’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesi	66
2 BÖLÜM	70
2. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	70
2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	72
2.1.1. Yetki Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	74
2.1.2. Tarh Yöntemi Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	74
2.1.3. Vergi Türü Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	75
2.1.4. Ceza Türü Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	75
2.1.5. Miktar Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	77
2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	78
2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Kısmi Uzlaşma	80
2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	80
2.3.2. Kısmi Uzlaşma	86
2.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşmaya Davet	87
2.4.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	87
2.4.2. Uzlaşmaya Davet	87
2.5. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması	89
2.6. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tutanakların Kesinliği	91
2.6.1. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi	91
2.6.1.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Tutanağın Düzenlenmesi	94
2.6.1.2. Uzlaşmanın Temin Edilmemiş Sayılması Durumunda Tutanağın Düzenlenmesi	95
2.6.1.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Tutanağın Düzenlenmesi	95
2.6.2. Uzlaşma Tutanağının Kesinliği	96

2.7. Uzlaşmanın Sonuçlarının Etkileri	97
2.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması Sonuçlarının Etkileri	98
2.7.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Hakları Üzerindeki Etkisi	98
2.7.1.2. İdari Başvuru Hakkı Üzerindeki Etkisi	98
2.7.1.3. Dava Açma Hakkı Üzerindeki Etkisi	99
2.7.1.4. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı Üzerine Etkisi	100
2.7.1.5. Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Ödeme.....	101
2.7.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Uzlaşmaya Varılamaması	
Sonuçlarının Etkileri	103
2.7.2.1. Uzlaşmaya Başvuru Hakkı Üzerindeki Etkisi.....	104
2.7.2.2. Dava Açma Hakkı Üzerindeki Etkisi	105
2.7.2.3. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı Üzerindeki Etkisi	107
3. BÖLÜM	108
3. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	108
3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	108
3.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı	109
3.1.2. Vergi Türü Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	111
3.1.3. Ceza Türü Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	113
3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Şartları	115
3.2.1. Vergi Ziyayının Mükellefin Kanun Hükümlerine Yeterince	
Nüfuz Edememesinden Kaynaklanması.....	116
3.2.2. Vergi Ziyayının VUK'un 369. Maddesinde Belirtilen Yanılma	
Halinden Kaynaklanması	117
3.2.3. Vergi Ziyayının VUK'un 116-118. Maddelerinde Düzenlenen Vergi	
Hatalarından Birinin ya da Başka Bir Maddi Hatadan Kaynaklanması.....	119

3.2.4. Vergi Ziyainın İdare ile Yargı Organlarının Görüş	
Farklılığından Kaynaklanması	121
3.3. Uzlaşma Komisyonları	122
3.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu.....	123
3.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi.....	124
3.3.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	
Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi	125
3.3.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	
Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi	127
3.3.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı	128
3.3.3. Uzlaşma Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği	128
3.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi.....	130
3.4.1. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	132
3.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	133
3.4.3. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresinin Başlaması ve Sona Ermesi	134
3.4.4. VUK’da Yer Alan Özel Durumların Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	
Talep Süresine Etkisi.....	135
3.4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Dava Açma Yoluna Etkisi.....	137
3.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşmaya Davet.....	138
3.5.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	138
3.5.2. Uzlaşmaya Davet	141
3.6. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması	143
3.7. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tutanakların Kesinliği	145
3.7.1. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi	145
3.7.1.1. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumunda	
Tutanağın Düzenlenmesi	145

3.7.1.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Tutanağın Düzenlenmesi...	146
3.7.1.3. Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Tutanağın Düzenlenmesi.....	147
3.7.2. Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği	147
3.8. Uzlaşmanın Sonuçlarının Etkileri	150
3.8.1. Uzlaşmanın Sağlanamaması Sonuçlarının Etkileri	150
3.8.1.1. Uzlaşma ve Başvuru Hakkı Üzerindeki Etkisi	151
3.8.1.2. Dava Açma Hakkı Üzerindeki Etkisi	151
3.8.1.3. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı Üzerindeki Etkisi	153
3.8.1.4. Üzerinde Uzlaşılamayan Vergi ve Cezanın Ödenmesi	154
3.8.2. Uzlaşmanın Sağlanması Sonuçlarının Etkileri	155
3.8.2.1. Tarafların Dava Açma Hakkı Üzerindeki Etkisi	156
3.8.2.2. Vergi Dairesinin İnceleme Yapma Yetkisine Etkisi	158
3.8.2.3. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı Üzerindeki Etkisi	159
3.8.2.4. Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi	160
4. BÖLÜM	162
4. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MÜESSESESİNE İLİŞKİN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE AYDIN İLİNDEKİ MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASININ VERİLERİ KULLANILARAK YAPILAN Kİ-KARE ANALİZİ İLE UZLAŞMAYI TERCİH ETME İSTEKLİLİĞİNİN BELİRLEYİCİLERİNİN SIRALI PROBİT YÖNTEMİYLE TAHMİNİ	162
4.1. Türkiye’de Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi	162
4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi	162
4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi	163

4.2. Aydın İlindeki Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Çalışmasının Verileri Kullanılarak Yapılan Ki-Kare Analizi ve Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicilerinin Sıralı Probit Yöntemi ile Tahmini.....	170
4.2.1. Araştırmanın Amacı, Konusu ve Yöntemi	170
4.2.2. Veri Toplama Tekniği.....	171
4.2.3. Anket Çalışmasının Verileri Kullanılarak Yapılan Ki-Kare Analizi.....	172
4.2.4. Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicilerinin Sıralı Probit Yöntemi ile Tahmini	201
5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	209
6. KAYNAKLAR.....	218
7. EKLER	234
ÖZGEÇMİŞ	240

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri	8
Tablo 3.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırı Açısından Gruplar.....	125
Tablo 3.2. Mal Müdürlüğü ve Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)	126
Tablo 3.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)	127
Tablo 3.4. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)	128
Tablo 4.1. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları	163
Tablo 4.2. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Sayıları ve Uzlaşma Oranları	163
Tablo 4.3. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları	164
Tablo 4.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Sayıları ve Uzlaşma Oranları	165
Tablo 4.5. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları.....	166
Tablo 4.6. Aydın İlinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuruları ve Uzlaşılan veya Uzlaşılamayan Dosya Sayısı ile Uzlaşma Oranları.....	167
Tablo 4.7. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuruları ve Uzlaşılan veya Uzlaşılamayan Dosya Sayısı ile Uzlaşma Oranları.....	167
Tablo 4.8. Aydın İlinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları	168
Tablo 4.9. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları	169
Tablo 4.10. Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu.....	173

Tablo 4.11. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu.....	174
Tablo 4.12. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu.....	176
Tablo 4.13. Meslek Mensuplarının Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	178
Tablo 4.14. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 1. İfadenin Analizi	179
Tablo 4.15. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 2. İfadenin Analizi	180
Tablo 4.16. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 3. İfadenin Analizi	180
Tablo 4.17. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 4. İfadenin Analizi	181
Tablo 4.18. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 5. İfadenin Analizi	182
Tablo 4.19. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 6. İfadenin Analizi	183
Tablo 4.20. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 7. İfadenin Analizi	183
Tablo 4.21. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 8. İfadenin Analizi	184
Tablo 4.22. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 9. İfadenin Analizi	184
Tablo 4.23. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 10. İfadenin Analizi	185
Tablo 4.24. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 11. İfadenin Analizi	185
Tablo 4.25. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 12. İfadenin Analizi	186

Tablo 4.26. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
13. İfadenin Analizi	187
Tablo 4.27. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
14. İfadenin Analizi	187
Tablo 4.28. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
15. İfadenin Analizi	188
Tablo 4.29. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
16. İfadenin Analizi	189
Tablo 4.30. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
17. İfadenin Analizi	189
Tablo 4.31. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
18. İfadenin Analizi	190
Tablo 4.32. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
19. İfadenin Analizi	190
Tablo 4.33. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
20. İfadenin Analizi	191
Tablo 4.34. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
21. İfadenin Analizi	191
Tablo 4.35. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
22. İfadenin Analizi	192
Tablo 4.36. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
23. İfadenin Analizi	192
Tablo 4.37. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
24. İfadenin Analizi	193
Tablo 4.38. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
25. İfadenin Analizi	194
Tablo 4.39. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
26. İfadenin Analizi	194
Tablo 4.40. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
27. İfadenin Analizi	195

Tablo 4.41. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
28. İfadenin Analizi	195
Tablo 4.42. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
29. İfadenin Analizi	196
Tablo 4.43. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
30. İfadenin Analizi	196
Tablo 4.44. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
31. İfadenin Analizi	197
Tablo 4.45. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
32. İfadenin Analizi	197
Tablo 4.46. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
33. İfadenin Analizi	198
Tablo 4.47. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
34. İfadenin Analizi	198
Tablo 4.48. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
35. İfadenin Analizi	199
Tablo 4.49. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
36. İfadenin Analizi	199
Tablo 4.50. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
37. İfadenin Analizi	200
Tablo 4.51. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından	
38. İfadenin Analizi	200
Tablo 4.52. Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicileri	205

EKLER DİZİNİ

EK: Anket Soruları Formu	234
--------------------------------	-----



KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
DUS	: Dava ve Uzlaşma Stratejisi
E.	: Esas No
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBK	: İctihadı Birleştirme Kurulu
İGGİ	: İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi
İGİ	: İç Gelir İdaresi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği

UMA	: Ulusal Mali Arabulucu
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Vergilendirme süreci içerisinde, mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında farklı nedenlerle bazı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Türk vergi hukukunda idari ve yargısal çözüm yolları kullanılmaktadır. Barışçıl çözüm yolu olarak da ifade edilen idari çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca idari çözüm yolları sayesinde kamu alacağı daha hızlı bir şekilde hazineye intikal etmekte; yargısal çözüm yollarında ise idari çözüm yollarına nazaran bu alacaklar daha uzun bir sürede hazineye intikal etmektedir. İdari çözüm yolları arasında en çok başvuru alan çözüm yolunun uzlaşma olması nedeniyle Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin aksayan yönlerini tespit ederek etkinliğini arttırmaya yönelik öneriler sunmak amacıyla bu çözüm yolu tez konusu olarak seçilmiştir.

Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların; tarafların biraraya gelerek, karşılıklı olarak verecekleri ödünlerle, yargı mercilerine taşmadan daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlenmesini sağlayan hukuki bir yoldur. Alman vergi mevzuatında uygulanan uzlaşma müessesesinden esinlenerek 1963 yılında 205 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeyle uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukunda ilk kez uygulanmaya başlamıştır. Bu ilk uygulamada; ikmalen ve resen tarhiyatlar için uzlaşma müessesesi geçerliydi. 1985 yılında 3239 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle uzlaşma müessesesinin uygulama alanı genişletilmiştir. Bu kanunla yapılan düzenleme ile birlikte tarhiyat öncesi ortaya çıkan uyuşmazlıklar da Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma müessesesinin kapsamına alınmıştır. İlk düzenlemeden günümüze kadar uzlaşma müessesesinde çeşitli kanuni düzenlemelerle birçok değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin ortak yönü uzlaşmanın kapsamına yönelik yapılan değişikliklerdir.

“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz” başlığını taşıyan bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlığı ve uzlaşma kavramı ile ilgili genel açıklamalar başlığını taşıyan birinci bölümde; vergi uyuşmazlığı kavramı, uyuşmazlığın nedenleri ve çözümlenmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uzlaşmanın dışında uygulanan diğer idari çözüm yolları, uzlaşma müessesesinin tanımı ve tarihsel gelişimi ele

alınmıştır. Ayrıca literatürde uzlaşma müessesesine yönelik yapılan eleştiriler; cezaların etkinliğini azaltması, vergi affı niteliğine sahip olması, vergi incelemesinin etkinliğini azaltması, uzlaşma komisyonlarına yönelik eleştiriler, yargı makamlarının görev alanına müdahaleye neden olması, vergilendirmede etkinliği azaltması ve vergi adaletsizliğine yol açması, eşitlik ilkesini zedelediği, kanunilik ilkesini zedelediği ve VUK'da yer alan uzlaşmaya başvuruda aranan şartlara yönelik eleştiriler olarak irdelenmiştir. Diğer ülke uygulamalarında uzlaşma müessesesinin işleyişini ortaya koymak amacıyla Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Fransa, İngiltere ve Almanya vergi hukuku sistemleri de bu çalışmanın birinci bölümünün son kısmında ele alınmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ve kısmi uzlaşma, uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşmaya davet, uzlaşma görüşmelerinin yapılması, uzlaşma tutanaklarının düzenlenmesi, tutanakların kesinliği ve uzlaşma sonuçlarının etkileri çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştır.

Çalışmanın tarhiyat sonrası uzlaşma başlığını taşıyan üçüncü bölümünde; tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, tarhiyat sonrası uzlaşmanın şartları, uzlaşma komisyonları, tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşmaya davet, uzlaşma görüşmelerinin yapılması, uzlaşma tutanaklarının düzenlenmesi ve tutanakların kesinliği ve uzlaşma sonuçlarının etkileri ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; Türkiye'de uzlaşma verilerinin değerlendirilmesi, Aydın ilindeki meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasının verileri kullanılarak yapılan analiz sonuçlarının değerlendirilmesi kapsamında; araştırmanın amacı, konusu ve yöntemi, veri toplama tekniği, anket çalışmasının verileri kullanılarak yapılan Ki-Kare ve Sıralı Probit yöntemiyle yapılmış analiz sonuçlarına göre uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Bu tez çalışmasının genel değerlendirme ve sonuç bölümünde ise, Türk vergi hukukundaki uzlaşma müessesesinin aksayan yönleri ortaya konularak daha etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesine yönelik değerlendirmeler yapılarak öneriler sunulmuştur.

1. BÖLÜM

1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu durumunda olan mükellefler arasında bazı vergi uyumsuzlukları çıkabilmektedir. Hem devletin gelir kaybına uğramaması hem de mükelleflerin faaliyetlerinin aksamaması için vergi uyumsuzluklarının mümkün olan en kısa sürede çözülmesi gerekir. Vergi uyumsuzluklarının çözümlenebilmesi için öncelikle uyumsuzlukların nedenlerinin tespit edilmesi gerekir. Vergi uyumsuzluğu kavramı, vergi uyumsuzluklarının nedenleri ve bu uyumsuzlukların çözülmesi kapsamında idari çözüm yolları aşağıda ele alınacaktır.

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Nedenleri ve Çözülmesi

Bu başlık altında vergi uyumsuzluğu kavramı, vergi uyumsuzluklarının nedenleri ve bu uyumsuzlukların çözülmesi hakkında bilgi verilecektir.

1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık, taraflar arasındaki düşünce farklılıkları nedeniyle tarafların anlaşamamalarıdır (Buz, 2013:1367). Diğer bir ifadeyle uyumsuzluk; belirli bir konuya ilişkin olarak farklı görüşe sahip olmaktan kaynaklanan anlaşmazlık durumudur. Hukuki uyumsuzluk ise, belirli bir konuda iki tarafın karşı karşıya olması, bazı ödevlerin yerine getirilmesi konusunda iki taraf arasında açık bir görüş ayrılığının bulunmasıdır (Özcan, 1975:680). Bir başka ifadeyle uyumsuzluk, herhangi bir konu üzerinde tarafların ortak bir noktada buluşamamaları, düşünce ve davranışlarındaki farklılık nedeniyle oluşan anlaşmazlık durumudur. Uyuşmazlık tanımlarındaki ortak nokta, düşünce ayrılığıdır. Vergi uyumsuzluğunda ise düşünce ayrılığı vergilendirmenin tarafları arasında ortaya çıkmaktadır. Bu düşünce ayrılığının temel nedeni, vergi incelemesi ve bu süreçte ortaya çıkan vergi tarhiyatıdır. Mükellef ile sorumluya, kanunlarla bazı maddi ve şekli yükümlülükler getirilmektedir. Vergi dairesi, mükellef veya vergi sorumlusunun ilgili kanuna uygun bir şekilde yükümlüklerini yerine getirmediğini tespit edebilir. Bu durumda idare tarafından ilgili kişiler hakkında bir işlem gerçekleştirildiğinde, mükellef veya vergi sorumlusu bu işlemi kabul etmediği takdirde uyumsuzluk ortaya çıkacaktır.

Vergi hukuku bağlamında toplumsal düzeni sağlamak adına düzenlenen kurallara uyulmaması, vergi uyuşmazlıklarına neden olabilmektedir (Kırbaş, 2012:187). Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme ilişkisinde yetkili taraf olan merkezi ve yerel idarelerle bunların karşısında yer alan mükellefler arasında, görev ve yetkilerin yerine getirilmesi konusunda hukuki kurallara aykırı hareket edilmesi nedeniyle oluşan düşünce aykırılıklarıdır (Bayraklı, 2011:4). Bir başka ifadeyle vergi uyuşmazlığı, vergi kanunlarının uygulanmasında mükellef veya sorumlular ile vergi idaresi arasındaki anlayış farklılığıdır (Öner, 2014:3). Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme ilişkisinde taraflar arasında ortaya çıkan irade çatışması şeklinde ifade edilebilir. Bu irade çatışmaları, hak olarak ortaya çıkabileceği gibi bir düşünce, niyet veya anlayış çatışması olarak da ortaya çıkabilmektedir (Çetinkaya, 2015). Vergi uyuşmazlığı, mükellefler için getirilen şekli ve maddi yükümlülükler uyuşmazlığı nedeniyle, vergi idaresi ile mükellef arasındaki yaşanan anlaşmazlık durumudur. Ancak, mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkan her durum vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilemez. Herhangi bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi nedeniyle idarece matrah farkı çıkarılması veya cezai bir yaptırım uygulanması halinde vergi uyuşmazlığının ortaya çıkabilmesi için mükellefin bu cezayı ya da matrah farkını ödemek istememesi gerekir (Arslaner, 2016:275). Ayrıca, vergilendirme ile ilgili bir hak, borç veya yükümlülüğe ilişkin anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşebilmesi için uyuşmazlığı ortaya çıkaran tarafın iddia ve talebinde ısrarcı olması gerekmektedir (Biniş, 2013:17).

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıktığı durumlar; mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konuları olarak sıralanabilir. Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar verginin matrahının tayin ve tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ile mükellefin şahsında hatalar nedeniyle meydana gelmektedir. Ceza kesmede uyuşmazlık, vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıklardır. Tahsil uyuşmazlıkları ise, kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin borcu olmadığı, bunu tamamen veya kısmen ödediği veya bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır (Erginay, 1979:102-103).

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıktığı diğer durumlar; vergiyi doğuran olay, mükellefiyetin tespiti, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamaları olarak sıralanabilir (Seviğ, 2003). İdare tarafından gerçekleştirilen ve idari işlem niteliğindeki vergilendirme işlemlerinin, idari işlemin tüm özelliklerini taşıması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından yapılan bu işlemlerin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden hukuka uygun şekilde yapılmış olması gerekir. Bu unsurlardan birisi ya da

birkaçının eksik olması halinde hukuka aykırılık nedeniyle vergi uyumsuzluğu ortaya çıkabilmektedir. Vergi uyumsuzlukları, vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecinin başlangıcından, verginin tahsilini içeren son aşamaya kadar tüm süreçte ortaya çıkabilmektedir (Durmuş, 2016:49-50). Genel olarak vergi uyumsuzluklarının iki tarafı vardır. Bu taraflardan birisi verginin aktif tarafı olan devlet veya devletin kendisine vergilendirme yetkisi vermiş olduğu kamu kuruluşları iken diğer tarafı ise verginin pasif tarafı olan mükellef veya sorumlu ya da ceza muhatabıdır (Yüce, 2014:53-54).

1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergilendirme ilişkisinin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide arzu edilen, görüş ayrılıkları ve bu görüş ayrılıklarına bağlı olarak vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmamasıdır. Ancak hayatın olağan akışı içerisinde mükelleflerin veya vergi idaresinin bazı tutum ya da bakış açılarından kaynaklanan farklılıklardan dolayı bazı vergi uyumsuzlukları ortaya çıkabilmektedir (Kaplan, 2013:133). Vergi uyumsuzlukları; vergi mevzuatından, vergi idaresinden ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusundan kaynaklanabilmektedir. Vergi uyumsuzluklarının nedenleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.1.2.1. Vergi mevzuatından kaynaklanan nedenler

Vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasında mevzuattan kaynaklanan nedenler olabileceği gibi, vergilendirmenin tarafları olan vergi idaresi ile mükelleften kaynaklanan nedenler de olabilmektedir. Vergi uyumsuzlukları; vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğramasından kaynaklanabilir (Civan ve Kutlar, 2005:170). Vergi kanunlarının karmaşık şekilde olması, mükelleflerin yükümlülüklerini doğru olarak anlamalarını engellemektedir. Bu durum vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmesine engel olmaktadır (Üyümez, 2016:75). Vergi uyumsuzluğuna neden olan unsurlardan birisi de vergi mevzuatının kapsamının oldukça geniş olmasıdır. Vergi mevzuatının genişliği yani vergi kanunları, yönetmelikler ve tebliğlerin sayısının çok olması, hem vergi mükelleflerinin hem de vergi idaresinin hataya düşmesine, dolayısıyla uyumsuzlukların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir (Bilici, 2009:127). Ayrıca yeni yürürlüğe giren vergilerin, vergi kanunlarının anlaşılmasını zorlaştırması ve idare ile mükelleflerin bu kanunları farklı yorumlamaları da uyumsuzluğun çıkmasına neden olabilmektedir. Buna ek olarak, kanunların net ve anlaşılır olmaması nedeniyle kanunların

farklı yorumlanmasına neden olması, uygulamada bazı vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkarabilmektedir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234).

1.1.2.2. Vergi idaresinden kaynaklanan nedenler

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına temel teşkil eden unsur çoğunlukla vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyat işlemleridir. Bu tarhiyatlar; ikmalen, re'sen, idarece ve hata düzeltme yoluyla yapılan tarhiyatlardır. Verginin tarhı gerçekleştikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tutarı tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin alınması için yapılan tarhiyata ikmalen vergi tarhiyatı denilmektedir (VUK Md. 29). Takdir komisyonlarınca takdir edilen ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında yer alan matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılan tarhiyata ise re'sen vergi tarhiyatı denilmektedir (VUK Md. 30). Bu iki vergi tarhiyatı dışında kalan ve mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda başvuru yapmamaları veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenilen yükümlülükleri yerine getirmemelerinden dolayı zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahları üzerinden yapılan tarhiyata da idarece vergi tarhiyatı denilmektedir (VUK Mükerrer Md. 30).

Vergi uygulamalarının giderek daha karmaşık yapıya dönüşmesi ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturması, idare ile mükellef arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Şahin, 1999). Vergi mevzuatının gereği gibi uygulanmaması ya da yanlış uygulanması da genel olarak vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır. Ayrıca idarenin yapmış olduğu genel düzenleyici işlemlerin uygulanmasında uyuşmazlık konusu olabilmektedir (Yüce, 2014:53). Vergi tarhiyatı sonucunda yapılan tarhiyatların hatalı olması nedeniyle vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilir. Vergi uygulamasında uyuşmazlık nedenleri; maddi bir yanlışlığın yapıldığı iddiasından, kanunların yanlış uygulanmasından, hatta uygulanmak istenilen kanunun anayasaya aykırı olduğuna kadar giden geniş bir yelpaze içinde sıralanabilir (Arslan, 2011:315).

1.1.2.3. Vergi mükellefi veya ceza sorumlusundan kaynaklanan nedenler

Mükelleflerin vergi konusunun mevcut olmadığını, kanuna aykırı, usulsüz bir şekilde yapıldığı konusundaki iddiaları da uyuşmazlığın çıkmasına neden olabilmektedir (Gültekin, 2016:575). Mükelleflerin yeterli eğitim ve bilgi düzeyine sahip olmaması vergi uyuşmazlıklarının nedenleri arasındadır. (Civan ve Kutlar, 2005:170). Verginin tahsil edilmesi sürecinde, vergi idaresinde görev alan personelin hazineci düşünceyle hareket etmesi, vergi kanunlarının dar anlamda yorumlanmasına neden olmaktadır. Bazı vergi mükellefleri ise, daha az vergi ödemeyi hatta bazen hiç vergi ödememeyi isteyebilmektedir (Aksoy, 1999:91). Vergi mükelleflerinin vergi yükünün ağırlaşması nedeniyle vergi ödememek için direnç göstermeleri de uyuşmazlığın diğer bir nedenidir (Buhur, 2013).

Vergi uyuşmazlığına neden olan diğer bir unsur ise, tahakkuk eden bir verginin hiç ödenmemesidir. Mükellefin veya ceza sorumlusunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcunun veya tahakkuk eden bir vergiyi ödememesi veya vadesinde ödememesi de vergi uyuşmazlığına neden olabilmektedir. Ayrıca, mükellefin veya ceza sorumlusunun böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun normalde olması gereken tutarın üzerinde olduğu veya söz konusu borç ile ilgili olarak daha önce tebliğin yapılmadığını iddia etmesiyle de vergi uyuşmazlığı doğabilmektedir (Armağan, 2007:165).

Vergi uyuşmazlığının nedenlerinden herhangi birisinin varlığı durumunda vergi tarhiyatı veya ceza kesme işlemi gerçekleştirilecektir. Sonraki aşamada mükellefe ihbarname gönderilecektir. Vergi mükellefi veya ceza sorumlusunun ihbarnamede yer alan tutarları ödemek istememesi ya da daha az tutarda ödemek istemesi, vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır. Mükellefler tarafından vergisel yükümlülükleri yerine getirmemeye yönelik olarak yapılan faaliyetler ile vergi idaresi arasındaki durum adeta bir satranç oyununa benzemektedir (Özer, 2015:72). Bu durum vergi uyuşmazlıklarında artışa neden olabilmektedir. Tablo 1.1’de, vergi mevzuatından, vergi idaresinden, vergi mükellefi veya ceza sorumlusundan kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının nedenleri gösterilmiştir.

Tablo 1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergi Mevzuattan Kaynaklanan Nedenler	Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler	Vergi Mükellefi veya Ceza Sorumlusundan Kaynaklanan Nedenler
- Vergi mevzuatının sürekli değişikliğe uğraması - Kanunların karmaşıklığı - Vergi mevzuatının geniş kapsamlı olması - Vergi mevzuatının net ve anlaşılır olmaması	- Hatalı tarhiyat yapılması - Vergi uygulamalarının karmaşıklığı - Mevzuatın gereği gibi uygulanmaması - Maddi yanlışlıkların yapılması - İdarenin hazineci zihniyete sahip olması	- Vergi matrahının eksik beyan edilmesi - Mükellefin eğitim ve bilgi düzeyindeki yetersizlik - Mükellefin olması gerekenden daha az vergi ödeme istekliliği - Mükellefin vergiyi hiç ödememek istemesi

1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesi, vergi hukukunun önemli konularından birisini oluşturmaktadır. Bundan dolayı her vergi mevzuatında uyuşmazlıkların çözümünü sağlamak amacıyla bazı yollar ve araçlar kullanılmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümlemesinde amaç, anlaşmazlıkların adil ve tarafsız bir şekilde sona erdirilmesi ve bu hedefin mümkün olduğu kadar az maliyetle ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesidir (Erdem, 2011a). Çağdaş anlamda vergicilik anlayışının prensiplerinden biri, vergi kanunlarının uygulanmasından ve vergi incelemesinden doğan uyuşmazlıkların başlangıçta çözülmesi ve tahsilatın hızlandırılmasıdır (Yücel, 1988). Vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesinde mükellefin başvurabileceği iki yol bulunmaktadır. Bu yollardan ilki, idari aşamada çözüm yolu ikincisi ise yargı aşamasında çözüm yoludur.

1982 Anayasası'nın 125. maddesindeki "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmüne göre, vergi idaresi tarafından yapılan her türlü vergilendirme işlemleri yargı denetimine tabidir. Bu madde hükmünün gereği olarak vergi mükellefinin gelir idaresinin işlemlerine karşı yargı yoluna gitmesi doğaldır. Ancak vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, kanun koyucu, tahsil edilecek verginin olması gerekenden az olmasını, olması gereken miktarda fakat gecikilerek alınan vergiye tercih ederek idari çözüm yolları öngörmüştür (Türkay, 2017).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi, hem zaman ve personel, hem de araç-gereçlerin iktisadi kullanımı açısından daha uygun bir yoldur. Özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde uyuşmazlığın taraflarının karşılıklı fedakârlıkta bulunarak, tahsil edilebilecek verginin alınması/ödenmesi en doğru tercihi oluşturmaktadır. Bir ülkenin gelir idaresinin başarısını, yapılan vergi tahsilatı oranının büyüklüğü belirler. Bütçede önemli bir gelir unsuru olan vergi hasılatının düşmesi beraberinde bazı makroekonomik sorunları doğurabilir. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların sürekli hale gelmesi, uygulanan mali sistemin gerektiği ölçüde gelişmesinde ve yerleşmesinde önemli bir engel oluşturmaktadır. Ayrıca uyuşmazlık, uzun dönem içinde mükelleflerin gösterebileceği direnç nedeniyle toplumsal huzursuzluğa yol açabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları, yargılama süreci üzerinde de bazı olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu uyuşmazlıklar, yargı mekanizmasının beklenen hızda işlemesine engel olmakta, bu durum yargı içtihatlarında çelişkilere ve yargı sisteminin bozulmasına neden olabilmektedir (Akköy, 1981).

Yargı yolu ile vergi uyuşmazlığının çözülmesinde, davanın taraflarına yargılamanın tarafsızlığı konusunda güven verme kaygısından dolayı süreç uzayabilmektedir. Ayrıca uyuşmazlık sayısı giderek artarken, yargı organlarının sayı itibarıyla yeterli kadrolara sahip olmaması uyuşmazlığın çözülmesinde gecikmeye neden olabilmektedir (Yılmaz, 2009:321). İdari çözüm yolları ise, uyuşmazlıkların yargısal çözüm yoluna göre daha kısa sürede çözülmesini ve mükelleflerin vergi kanunlarına olan tepkisinin azalmasını sağlamaktadır (Civan ve Kutlar, 2005:166). Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesiyle hem yargının yükü hafifletmekte hem de mükellefler dava nedeniyle yüklendikleri maddi külfetten kurtulmaktadır (Buz, 2013:1367).

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi amacıyla mükellefin idari çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu arasında tercihini belirleyen faktör, mükellefin başvurduğu yoldan kendi lehine çıkacak sonuca yönelik beklentisidir. Dolayısıyla, mükellef tercihini yaparken, bu çözüm yollarından daha fazla hangisinden menfaat elde edebileceğini göz önünde bulundurmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:5). Mükellef vergi uyuşmazlığını çözümlmek amacıyla yargısal çözüm yolunu tercih ederse, davanın tarafları olan mükellef ile vergi dairesi açısından bazı maliyetler ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin açmış olduğu davayı kaybetmesi durumunda vergi aslı ile birlikte vergi cezasının tamamını faiziyle birlikte ödemek zorunda kalacaktır. Eğer vergi dairesi davayı kaybedecek olursa, ilgili kamu idaresi

almak istediği vergi, ceza ve faizleri tahsil edemeyecektir. Ayrıca her iki taraf da dava giderlerini üstlenecek ve zaman kaybı ortaya çıkacaktır (Arslan, 2011:315). Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yargı yolunun tercih edilmesi hem idare hem de mükellef açısından bahsedilen olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Tarafların bu uyuşmazlıkları bertaraf etmek ve uyuşmazlığın çözülmesi sürecinde en yüksek tatmini elde etmek istemeleri nedeniyle taraflar yargı yolu yerine idari çözüm yollarını tercih etmektedir.

1.2. Uzlaşmanın Dışında Uygulanan Diğer İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının fazla olması ve çoğu zamanda uzun sürmesi, bunların çözülmesi için başvurulacak yollardan beklenen sonucu vermemektedir. Vergilendirmenin süratli bir şekilde yapılması gerekir. Gerek mükellefler gerek devlet açısından uyuşmazlıkların bir an evvel sonuçlanmasında her iki taraf için de yarar vardır. Asıl amaç vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması, komisyon ve mahkemelerde çözüme bağlanması değil, bunların mümkün olduğu kadar az olması ve vergi uyuşmazlıklarının uzamasından kaynaklanan sakıncaların önlenmesidir. Bundan dolayı, bazı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının, yargı organlara gitmeden, daha ilk doğuşu sırasında, tarafları arasında anlaşarak ortadan kaldırılması usulleri kabul edilmiştir (Erginay, 1979:112).

Etkin bir vergilemenin sağlanabilmesi için mükelleflerin rolü ve katkısı göz ardı edilemez. Vergilendirme sürecinde mükelleflere bazı haklar tanınmaktadır. Bu hakların bir kısmı anayasa kaynaklı temel hak ve özgürlüklerdir. Diğer bir kısım ise, mükellefler için vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan idari boyutta çözülmesini sağlayan müesseselerdir. Bu kapsamda Türk vergi hukukunda, mükelleflerin kendisini ifade etmesine imkân tanıyan müesseseler bulunmaktadır (Coşkun, 2019:62).

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirilmeden, mükellef ve vergi idaresi arasında çözülmesini sağlayan barışçıl çözüm yolları olarak da ifade edilen idari çözüm yolları da bulunmaktadır. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına taşınmadan önce, tarafların karşılıklı iyi niyetleri çerçevesinde bazı yöntemler ile anlaşarak veya vergi idaresinin iç mekanizması içinde bu uyuşmazlığın sonlandırılması, barışçıl çözüm yolu olarak ifade edilmektedir (Aksoy, 1999:65). İdari çözüm yolları, vergi hukukundaki hükümlerin uygulanmaması, ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi

nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınmaksızın barış yoluyla çözümlenmesi şeklinde de ifade edilebilir (Arslaner, 2016:276).

Barışçıl çözüm yollarının herhangi birinin tercih edilmesi, mükellefe ve vergi idaresine bazı avantajlar sağlamaktadır. Mükellefin idari çözüm yolunu tercih etmesi ile hem vergi veya cezada indirim imkânına kavuşması hem de yargı yolunu tercih etmesi durumunda katlanacağı zaman kaybı, işgücü kaybı, stres gibi yüklerden kurtulması söz konusu olmaktadır. Mükellef yargı yolunu tercih ettiğinde dava aleyhine sonuçlanırsa, yargılama giderleri, avukat giderleri ve dava sürecinde artan gecikme faizi gibi ek maliyetlere katlanmak durumunda kalmaktadır. Ayrıca idare, barışçıl çözüm yolları aracılığıyla kamu alacağını bir an önce elde etmektedir. Dolayısıyla bu yolla, gelir idaresinin temel hedeflerinden olan tahakkuk-tahsilat oranlarını arttırma amacına ulaşması da mümkün olmaktadır. İdarenin de barışçıl çözüm yolu aracılığıyla, mükellef gibi kaybedilen dava nedeniyle ortaya çıkan maliyetlere katlanmadığı için, kamu alacağını daha az maliyetle, hızlı bir biçimde ve aşırı yüke katlanmadan tahsil etmesi söz konusu olacaktır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:6). İdari yoldan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması, mükellefler bakımından psikolojik açıdan da olumlu bir sonuç doğururken, idare açısından da uyuşmazlığın en kısa sürede çözüme kavuşturulmasını sağlamaktadır. Ayrıca, taraflar arasında vergi yükümlülüğüne ilişkin olarak iyi ilişki içinde olunması, vergi ilişkisi için istenilen yaklaşım biçimini beraberinde getirecektir (Oto, 1996).

Türk vergi mevzuatında uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini sağlayan “hata düzeltme”, “cezalarda indirim”, “pişmanlık ve ıslah” “izaha davet” “kanun yolundan vazgeçme” ve “uzlaşma” gibi bazı müesseseler yer almaktadır. Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkları daha büyük oranda çözüme kavuşturmasıyla diğer çözüm yollarına göre uygulamada ön plana çıkmaktadır (Gültekin, 2016:576-577). Uzlaşma ve hata düzeltme, hem vergi aslını hem de vergi cezaları ile ilgili uyuşmazlıklarda başvurulabilecek çözüm yollarıdır. Cezalarda indirim ise, tarh ve tahakkuk aşamalarında devreye girerek, bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda, vergi cezalarının kısmen sona ermesine imkân sağlayarak uyuşmazlığın çözümlenmesine yardımcı olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerin tarh aşamasından önce, vergi kaybına dayalı vergi cezalarının kesilmesine ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların takibine engel olmaktadır. Dolayısıyla bu müessese aracılığıyla hem vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar doğrudan, hem de vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar dolaylı olarak sona ermektedir (Karakoç, 2007:26). İdari çözüm

yollarından cezalarda indirim, uzlaşma, hata düzeltme vergi cezasını hem kısmen hem de tamamen ortadan kaldırırken, pişmanlık ve ıslah müessesesi sadece vergi cezasını tamamen ortadan kaldırılması imkânı tanımaktadır (Bozdoğan, 2017:162).

Genel olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine, vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında başvurulmaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının, kural olarak, vergilendirme işlemlerinin tarh aşamasından önce ve tarh aşaması ile ilgili olarak işlevi bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden tarh aşamasından önce, uzlaşma müessesesinden tarh aşaması öncesi ve tarh aşamasında, cezalarda indirim imkânından tarh aşamasından önce, hata düzeltme imkânından ise tarh aşamasında ve zamanaşımı süresi içerisinde olmak şartıyla tahsil aşamasında da yararlanılabilmektedir (Karakoç, 2007:27). İdari çözüm yolu yelpazesine yeni eklenen izaha davet müessesesi ise uyuşmazlığı henüz inceleme aşamasından önce çözümlenmesini sağlamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme ise ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi kararı üzerine olağan kanun yolu öncesinde faydalanılabilen bir çözüm yoludur. Vergi uyuşmazlığının idari çözüm yollarından olan hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme ve uzlaşma müesseseleri aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1. Hata Düzeltme

Vergi alacağının idarece talep edilebilmesi için ilk olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, daha sonra da tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi vergilendirme süreci işlemlerinin gerçekleşmesi gerekir. Bu süreç içerisinde mükellef veya vergi idaresi tarafından lehte ve aleyhte vergi hatalarının yapılması doğaldır. Vergilendirme ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir kısmı, tarafların üzerinde anlaşılabileceği vergi hataları olabilir. Bu yanlışlıkların ortadan kaldırılmasında, vergi hatalarının düzeltilmesi, bir çözüm mekanizması işlevi görebilir (Arslan, 2011:316). Vergi hataları, vergi dairesinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden ya da mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirirken dikkatsizlik göstermesinden kaynaklanabilir. Hata düzeltme, belirli bir teknik içeriğe sahip bazı işlem sakatlıkları nedeniyle meydana gelen vergi sorunlarının çözümünü sağlayan barışçıl bir çözüm yoludur (Karakoç, 2007:67).

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bazı yanlışlıkları gidermek amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda¹ (VUK) düzenlenen idari bir süreçtir. VUK'da belirtilen vergi hatalarına konu olan bir vergilendirme işlemi ile ilgili olarak yargıya gidilebileceği gibi zamanaşımı süresi içinde re'sen idarece ya da mükellefin talebi üzerine hatalı işlemin düzeltilmesi yoluna da gidilebilir (Öncel ve diğerleri, 2013:173). Hata düzeltme, vergi cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu müessese, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeden önce çözümlemesi nedeniyle, vergi hukukunda önemli bir işleve sahiptir. Hata düzeltme, yargı yolunu kapatmadığı için mükellef açısından ek bir güvence oluşturmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:5). Bu müessese, VUK'un "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığını taşıyan üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. VUK'un 116-126. maddeleri arasında vergi hatasının ne olduğu, hesap hataları ve vergilendirme hataları ile hata düzeltme sürecine ilişkin hususlar yer almaktadır. VUK'un 116. maddesine göre vergi hatası, "*Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" VUK'da yer alan bu tanıma göre, vergi hataları mükellefin aleyhinde olabileceği gibi, vergi idaresinin aleyhinde de olabilmektedir. Vergi hatasının düzeltilmesinde hatanın hangi taraftan kaynaklandığının da önemi yoktur (Sarılı, 2020:250).

Hata düzeltme sadece vergi hatalarına özgü bir çözüm yoludur. Her türlü hukuka aykırılık için bu yola gitme durumu söz konusu değildir (Karakoç, 2007:67). Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline neden olan maddi yanlışlıklardır. Vergi hatasının tanımında yer alan vergi kavramı; vergi cezası, gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizini de kapsamaktadır (Sarılı, 2020:250). Herhangi bir hatanın vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için öncelikli olarak işlemin haksız olması gerekir. Burada haksızlık ifadesi ile belirtilmek istenilen hukuka ve kanuna aykırılıktır. Haksız işlem ile mükelleften fazla veya eksik verginin istenmesi ya da alınmış olması gerekir. Diğer bir unsur, ilgili vergilendirme işleminin kesin ve yürütülmesi gereken bireysel bir işlem niteliğinde olmasıdır (Öncel ve diğerleri, 2013:175). Vergi hataları, verginin tarh aşamasında ya da tahsil aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Tarh aşamasında ortaya çıkan hatalara, verginin eksik veya fazla istenmesi; tahsil aşamasına ilişkin hatalara ise verginin eksik veya fazla alınması örnek olarak verilebilir (Sarılı, 2011:21).

¹10-12.01.1961 Tarih ve 10703-5 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanmıştır.

Vergi hataları hesap hatalarından ve vergilendirme hatalarından oluşmaktadır. Hesap hatası, verginin miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Bu tür hataların bir bölümü, nispeten basit ve kolayca görülebilen hesaplama yanlışlıklardan oluşmaktadır (Karakoç, 2007:70).

Hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır. Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili ihbarname, tahakkuk fişi, beyanname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır. Vergi miktarında hatalar, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır. Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi ya da alınmasıdır. Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Konuda hata, açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

VUK'un 119'uncu maddesine göre vergi hataları, ilgili memur tarafından hatanın bulunması veya görülmesi ile üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile hatanın vergi incelenmesi sırasında ortaya çıkarılması ile veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan yerlerde düzeltme yetkisi, vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ya da müdürlere devredebilir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Mükellef aleyhine yapılan hatalarda, fazla vergi aynı düzeltme fişine dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe red ve iade olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde düzeltmeden kaynaklı alacağını almak

için, müracaat etmediği takdirde hakkı ortadan kalkmaktadır. Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

İdare tarafından tereddüt edilmeyen mutlak ve açık vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan mükellefler düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile talep edebilir. Bu talebin posta ile taahhütlü olarak yapılması mümkündür. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi görüşünü ekleyerek vergi dairesi müdürüne gönderir. Düzeltmeye yetkili merciinin bu talebi yerinde görmesi durumunda, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmemesi durumunda ise, keyfiyet düzeltmeyi talep edene yazı ile tebliğ olunur.

Hata düzeltme talebi dava açma süresi içinde yapıldığı takdirde dava açma süresi durur. Mükellefin düzeltme talebinin reddedilmesi veya süresinde cevap verilmemesi nedeniyle reddedilmiş sayılması durumlarında dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. Mükellefler bu süre içerisinde vergi mahkemesine dava açabilirler. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanlar şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) müracaat edebilirler. Belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına il özel idare vergileri hakkında valiliğe müracaat edilir. Dava açma süresi geçtikten sonra, GİB'e yaptığı şikâyet başvurusu reddedilen vergi mükellefi başvurusunun reddi üzerine dava açma hakkına sahip olur. Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi (BİM) ve Danıştay'dan geçen işlemlerde vergi hatasının bulunması durumunda, bu hataların, yargı kararları kesinleşmiş olsa dahi düzeltilmesi mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında söz konusu yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Hata düzeltme ve uzlaşma müesseseleri karşılaştırıldığında, her ikisinde de uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözümlenmesi sağlanmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesi hata düzeltmeye göre daha kapsamlıdır. Çünkü uzlaşma yoluyla hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uyuşmazlıklar çözümlenmektedir. Buna ek olarak, vergi hatası sayılan unsurlar VUK'da sadece vergilendirme ve hesap hataları olarak sınırlandırılmıştır. Söz konusu çözüm yolundan faydalanmak amacı ile verilen süreler açısından her iki müessese

karşılaştırıldığında hata düzeltme mükellefin lehine olarak daha geniş bir zaman dilimi sunmaktadır. Bu zaman dilimi, vergiyi doğuran olayla başlayan beş yıllık süreyi ifade etmektedir. Bu süre boyunca vergi mükellefleri hata düzeltme talebinde bulunabilir. Oysa tarhiyat sonrası uzlaşma için bu süre vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gündür. İki müessese arasındaki diğer bir farklılık ise, uyuşmazlığı çözen birimlerdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada uyuşmazlık, denetim elemanlarından oluşan komisyon tarafından çözümlenirken, vergi hatası ise vergi dairesi tarafından düzeltilmektedir.

1.2.2. Cezalarda İndirim

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerle ilgili kesilen vergi cezaları için vergi aslı ile cezanın dava yoluna gitmeden ödeneceğinin kabulü şartı ile belirli oranlarda indirim yapılmasına ilişkin düzenleme VUK'un 376. maddesinde yapılmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2016:290). Vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi mükellefleri bazı durumlarda, bilgisizlik veya ihmal nedeniyle vergi kaybına yol açabilmektedir. Vergi kaybına kasten neden olup olmadığına bakılmadan, yalnızca vergi kaybının ortaya çıkması durumu dikkate alınarak vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi mükellefine bir tercih hakkı olarak cezalarda indirim müessesesinden faydalanma imkânı verilmiştir. Bu müessese aracılığıyla, iyi niyetli vergi mükellefleri korunmak istenmekte ve ceza tutarları da belirli oranlarda azalmaktadır (Karakoç, 2014: 3646).

Cezalarda indirim müessesesi ile amaçlanan, hem idare hem de ceza muhatabını yargı yolunun getirdiği masraflı, zahmetli ve uzun işlemlerden kurtarmak, vergi uyuşmazlıklarını azaltmak ve vergi veya cezanın daha kısa süre içerisinde hazineye intikal etmesini sağlamaktır. Dolayısıyla bu müessese aracılığıyla vergi mükellefleri vergi sistemi içerisinde kalacak ve uyuşmazlık sayısının azalması ile vergi dairelerinin daha verimli bir şekilde çalışmasının önü açılacaktır. Cezalarda indirim ile sadece cezanın belli bir oranda indirilmesi mümkündür. Cezalarda indirimden faydalanan ceza muhatabının, cezanın türünde değişiklik yapılmasını ya da cezanın daha hafif olanının kesilmesini talep etme hakkı yoktur (Karakoç, 2014:3647-3648).

Cezalarda indirim, vergi mükellefinin tek taraflı iradesi ile sonuç doğurmaktadır. Vergi mükellefinin yapmış olduğu talebin reddi hususunda idarenin takdir yetkisi söz konusu değildir. Herhangi bir vergi mükellefi cezalarda indirim başvurusunun koşullarına haiz ise bu

müesseseden otomatik olarak faydalanabilmektedir. Bundan dolayı cezalarda indirim müessesesine “otomatik indirim” adı da verilmektedir (Karakoç, 2014:3648).

Cezalarda indirim müessesinden faydalanabilmek için “dava açmama” şartına bağlı kalmak gerekmektedir. Dolayısıyla hem cezalarda indirimden faydalanılması hem de dava yolunun tercih edilmesi söz konusu değildir. Ancak gereken koşulları yerine getirdiği halde cezalarda indirimden faydalanamayan ceza muhatabının yargı yoluna başvurmasının önünde herhangi bir engel yoktur (Karakoç, 2007:32). Danıştay’ın bir kararına (Dn. 13. D., 20.04.1981, 2197/878 sayılı karar) göre ise, idare tarafından yapılan tarhiyatın bir kısmı için dava açılması durumunda, dava konusu edilmeyen vergilere ilişkin ceza ile ilgili olarak cezalarda indirimden yararlanılabilmektedir (Arslan, 2011:311).

Cezalarda indirim talebinde bulunan mükellef aynı tarhiyata ilişkin olarak uzlaşma yoluna gidemez. Ayrıca vergi ve ceza ile ilgili olarak uzlaşma yolunu tercih eden mükellef cezalarda indirim talebinde bulunamaz (Ürel, 2003:805). VUK’un 9. maddesine göre, hakkında re’sen, ikmalen ve idarece tarhiyat yapılan vergi ve cezalar için vergi mükellefinin cezalarda indirimden faydalanmak istemesi durumunda uzlaşma müessesesinden faydalanma imkânı kalmamaktadır. Vergi mükellefi bu gibi durumlarda bu iki müessesenin sadece birine başvurabilir (Organ, 2006:164). Cezalarda indirim müessesesiyle, ceza açısından ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıkların idari aşamada ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Ancak, mükellefler uzlaşma yolunu tercih ettikleri takdirde daha fazla indirim elde ettikleri için, uygulamada cezalarda indirimin etkin olarak kullanılamadığı söylenebilir (Kızılot ve diğerleri, 2008:229).

Cezalarda indirim müessesesi adından da anlaşıldığı gibi yalnızca cezalara yönelik bir müessesedir. Bu müessese aracılığıyla cezanın bir kısmının ortadan kalkması mümkün olmaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2019:254). VUK kapsamında olan tüm vergiler için cezalarda indirim uygulaması söz konusudur. Bu çerçevede bu vergilerle ilgili ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlar nedeniyle kesilen cezalar indirim uygulaması kapsamındadır. Cezalarda indirim, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezasını da kapsamaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar para cezasına çevrilmiş olsa da söz konusu cezalar bu şekilde vergi cezası niteliğini kazanmadığı için indirim uygulaması kapsamında değildir (Ürel, 2003:801).

Cezalarda indirimden faydalanmak isteyen mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurması gerekir. Buna ek olarak, hiç başvuruda bulunmayan mükellef de vergi aslı ile birlikte indirimden sonra kalan ceza tutarını dava açma süresi içerisinde ödediği takdirde cezalarda indirimden faydalanabilir. Dava açma süresinde vergi aslı ile birlikte cezanın tamamını yanlışlıkla ödeyen mükellefler isterlerse indirim imkânından yararlanabilirler. Bu durumda yanlışlıkla ödenmiş olan ceza kısmının mükellefe iade edilmesi gerekir (Ürel, 2003:806). Danıştay'ın bir kararına (Dn. 4. D., 29.09.1980 tarih ve 5061/2667 sayılı kararı) göre, mükellefin vergi aslını süresi içinde ödemesi durumunda, cezalarda indirimden faydalanmak için yazılı olarak talepte bulunmasına gerek yoktur (Arslan, 2011:311).

Mükellef veya vergi sorumlusu idare tarafından yapılan ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını, VUK'un 376. maddesinde belirtilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde başvurmak şartıyla indirimli olarak vadesinde ödeyebilir. Eğer mükellef veya vergi sorumlusu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da² (AATUHK) belirtilen türden teminat göstermesi durumunda vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyebilir. Mükellefin ödeme süresinin üç aylık uzatma süresinden yararlanabilmesi için, söz konusu teminatı, dava açma süresi içinde ya da otuz günlük dava açma süresi bittiği tarihten başlayarak bir aylık normal ödeme süresi içinde göstermelidir (Ürel, 2003:804). VUK'un 376. maddesinde belirtilen indirim oranları, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilenlerde ise üçte bir, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise üçte bir olarak uygulanmaktaydı. Ancak 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un³ 14. maddesi ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında üçte bir oranı, yarısı olarak değiştirilmiştir. Vergi ziyasına ilişkin indirim tutarı ise, 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁴ 26. maddesinde, "*Mükellef veya vergi sorumlusu; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 Sayılı Kanunda belirtilen türden teminat*

²28.07.1953 Tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³27.03.2018 Tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁴07.12.2019 Tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir” hükmü ile bir defadan sonraki kesilen vergi ziyai cezaları için uygulanan 1/3 oranı uygulaması kaldırılmıştır.

Cezalarda indirimin uygulanabilmesi için, vergi aslı ve ceza ile ilgili olarak kanunda belirtilen ödemelerin zamanında yapılması gerekir. Söz konusu şartlara uygun olarak ödeme yapılmadığı takdirde ilgili cezaya indirim uygulanmaz. Ancak vergi aslına ilişkin hesaplanan gecikme faizinin ödenmemesi halinde madde hükmü ihlal edilmiş sayılmaz. İndirimin geçerli olabilmesi için, vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarının ödenmesi yeterlidir. Ayrıca vadesi henüz gelmediği için daha sonra ödenecek olan vergi aslına ilişkin taksitlerin, indirim uygulamasından sonra vadesinde ödenmemesi durumunda indirim uygulaması geçerliliğini korur. Bu noktada önemli olan husus, indirim uygulaması sırasında vadesi gelen vergi aslı taksitleri ve cezanın ödenmesidir (Ürel, 2003:803). Vergi kabahatlerinde bu şekilde indirim oranlarında geçerli olabilmesi için zamanında ödeme şartının olması cezalarda indirim müessesesinin düzenlenme amacına uygun bir hükümdür.

Vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde kullanılan uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi benzer özelliklere sahiptir. Cezalarda indirim müessesesi ile uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında yer almaktadır. Her iki müessesede vergi mükellefi veya ceza muhatabının borçlarının bir kısmını ödemeyi kabul etmesi karşılığında, vergi idaresi alacağının bir kısmının tahsilinden vazgeçmektedir.

İki müessese arasında farklı durumlar da söz konusudur. Özellikle uzlaşma müessesesi, taraflar arasında az veya çok pazarlık imkânı tanımakta iken, cezalarda indirimden faydalanma koşulları ve yapılacak olan indirim oranının kanunla belirlenmiş olması her iki kurum arasındaki farklılığı ortaya koymaktadır. Ayrıca, cezalarda indirimde mükellefin kanunda belirtilen koşulları yerine getirmesi durumunda, idare bağlı yetkiye sahiptir. Vergi idaresi sadece yapılan cezalarda indirim talebinin gerekli şartları taşıyıp taşımadığını kontrol ederek, şartların bulunması durumunda vergi cezasında indirim yapmak zorundadır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesinin uygulanmasında idarenin takdir yetkisi bulunmaktayken, cezalarda indirim müessesesinde idarenin takdir yetkisi yoktur (Karakoç, 2014:3652-3653).

VUK'un 376. maddesine göre, cezalarda indirimden faydalanabilmek için ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde talepte bulunulması gerekmektedir. Ancak Danıştay içtihatlarından da anlaşılacağı üzere, mükellefler cezalarda indirim talebinde bulunmasalar dahi yaptığı ödemede idarenin indirimli ödeme imkânından faydalandırılması gerekir. Oysa uzlaşma müessesesinden faydalanmak için mükelleflerin mutlaka talepte bulunması gerekir. Vergi idaresinin mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmadan re'sen herhangi bir indirim uygulaması söz konusu değildir. Her iki müesseseyi idarenin yetkisi açısından değerlendirildiğinde de farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Cezalarda indirimde sabit oran (%50) söz konusu iken uzlaşmada ne vergi aslı ne de vergi cezası açısından kanun koyucu tarafından önceden belirlenmiş bir oran vardır. Kapsam açısından bu müesseseler karşılaştırıldığında vergi aslı ve cezası açısından bakıldığında uzlaşma müessesesi daha geniş kapsamlıdır. Çünkü uzlaşma, hem vergi aslını hem de vergi cezasını kapsamaktadır. Ancak vergi kabahatleri açısından her iki müesseseye bakıldığında cezalarda indirim daha geniş kapsamlıdır. Cezalarda indirimde vergi ziyaına ek olarak usulsüzlük cezaları da indirim kapsamında yer almaktadır. İki müessese açısından diğer bir farklılık ise, cezalarda indirimden faydalanmak için ödeme şart iken, uzlaşmada ödemenin yapılmaması uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır.

1.2.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne imkân veren müesseselerden biridir. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işlemiş olan mükelleflerle buna iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı olan bu hareketlerini ilgili mercilere kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve VUK'un 371. maddesinde yer alan şartları yerine getirmesi halinde vergi ziyai cezası kesilmez. Pişmanlık ve ıslah ile mükelleflerin kanunların katı hükümleri karşısında güçsüz ve yardımsız bir halde bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek yönetime yakınlaştırmak ve vergi duygusunu yerleştirmek amaçlanmaktadır. Pişmanlık, bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce yetkili mercie haber veren mükelleflere ceza uygulanmamasıdır (Ürel, 2003.779).

Pişmanlık mevcut olan bir uyuşmazlığın ortadan kalkmasını sağlamaz. Bu müessese ile gelecekte doğma ihtimali olan uyuşmazlıklara engel olmak amaçlanmıştır. Pişmanlık fiili uyuşmazlıklara etki etmezken potansiyel uyuşmazlıkları ortadan kaldıran bir yoldur (Kızılot

ve diğlerleri, 2008:229-230). Mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için, ilgili birimlere yazılı veya tutanağa geçirilerek sözlü olarak bildirimde bulunması gerekir. Ayrıca bu bildirim ilgililerin bilgisi olmadan yapılmadır. Bildirimi yaparak pişmanlığını gösteren mükellefin ıslah olduğunu göstermek için kanunda yer alan maddi ve şekli yükümlölüklerini yerine getirmesi gerekiyor (Bayraklı, 2017:50). Pişmanlık müessesinden faydalanabilmek için, mükelleflerin durumu haber vermeden önce herhangi bir resmi makama dilekçe veya sözlü bildirim ile tutanakla belgelendirmek suretiyle haber verilen durum ile ilgili olarak ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Ayrıca mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesine başlanılmadan ve mükellef takdir komisyonuna sevk edilmeden başvuru yapılmalıdır. Mükellefin, vergi idaresine yaptığı başvurudan itibaren on beş gün içinde hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik veya yanlış verdiği beyanını tamamlaması ve düzeltmesi gerekir.

Vergi sorumlusu da vermiş olduğu beyannamelerle ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Vergi sorumlusu tarafından süresince verilmeyen muhtasar beyanname pişmanlık hükümleri ile verilebilir. Damga vergisi açısından pişmanlık hükümlerinin geçerliliği hususunda belirsizlik söz konusudur. Çünkü damga vergisinin tahakkuku tahsile bağı bir vergidir. Dolayısıyla, beyan esası ile tarhiyatı yapılan bir vergi değildir. Bu niteliği ile pişmanlık kapsamında yer almaması gerekir (Ürel, 2003:779). Danıştay söz konusu gerekçe ile damga vergisi için pişmanlık hükümlerinden faydalanma imkânının olmadığına ilişkin karar (Dn. 11. D., 23.05.1979 tarih, E.1977/393, K.1979/1808) vermiştir (Arıkan, 2001:240).

Pişmanlık esasında, teşekkülü vergi ziyanına bağı olan suçların cezalarının uygulanmasını önler. Aksi takdirde, vergi kanunlarına aykırı bir şekilde yapılan fiiller pişmanlık ile ortadan kalkmaz. Pişmanlık, yalnızca vergi ziyaı suçu ile ilgili olarak cezanın uygulanmasına engel olur. VUK'un 360. maddesinde düzenlenen iştirak suçu ile ilgili olarak da pişmanlık hükümleri uygulanır. Bu durumda sadece pişmanlık dilekçesinin verilmesi yeterlidir. Çünkü iştirak suçunu işleyen, verginin asli borçlusu değildir. Bu nedenle asli borçlu gibi beyanname vermezler ve ödemede bulunmazlar (Ürel, 2003:781).

Yapılan ihbarın pişmanlık müessesesinden faydalanılmasına engel olması için, dilekçe ya da tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir. İhbar, mükellefin bağı olduğu vergi dairesine, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan bir birime ya da ilgili bakanlığın

inceleme yetkisine sahip memuruna yapılabilir. İhbarın mükellef tarafından haber verilen duruma ilişkin olup olmadığının tespiti kolay olmamakla birlikte bu durumla ilgili olarak kesin bir esasın konulması da söz konusu değildir. Her durumu kendi özelliğine göre değerlendirmek gerekir (Ürel, 2003:783). Mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, haber verme dilekçesine gerek vardır. Dilekçe olmadan beyanname verildiği takdirde pişmanlık hükümlerinden yararlanılmaz. Fakat haber verme dilekçesi açısından herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir (Ürel, 2003:785).

VUK'un 371. maddesine göre, mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için, ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında pişmanlık ödemesi gerekir. Vadesi henüz gelmemiş olan vergiler için pişmanlık zammı uygulanmamaktadır. Pişmanlık zammının hesaplanmasında, otuz günü geçen ay kesirleri tam ay gibi sayılmaktadır. Pişmanlık zammı uygulaması, ödenmeyen verginin gecikmeli olarak ödenmesine bağlandığından taksitli vergiler itibarı ile gecikme süreleri her bir taksit için ayrı ayrı dikkate alınması gerekir (Kızılot ve diğerleri, 2008:230). Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkma ihtimali olan sorunlar, kanunda belirtilen koşulların yerine getirilmesi ile pişmanlık ve ıslah müessesesi aracılığıyla çözümlenebilmektedir. Ancak, vergi mükellefinin pişmanlık ve ıslah için gerekli koşulları yerine getirmesine rağmen bu müesseseden yararlandırılmaması durumunda, taraflar arasında çıkan uyuşmazlığın yargıya taşınması kaçınılmaz olmaktadır (Karakoç, 2007:32).

Pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müessesesi karşılaştırıldığında her iki müessese de idari çözüm yolları arasında yer alır. Bu iki müessese, sadece vergi ziyai cezasını kapsamaktadır. Buna ek olarak her iki müessese içinde kanun koyucu tarafından vergi idaresine takdir yetkisi verilmiştir. Öte yandan pişmanlık, idare öğrenmeden başvuru imkânı sunarken, uzlaşma idarenin bilgisi dahilinde (inceleme sürecinde veya idare tarafından yapılan tarhiyatlar üzerine) başvuru imkânı sunmaktadır.

1.2.4. İzaha Davet

Vergi idaresi, mükelleflerin kanunlarla öngörülmüş olan yükümlülük ve ödevlerini yerine getirip getirmediğini kontrol etmek amacıyla, kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükellef ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bazı

bilgiler toplamakta ve aynı amaç çerçevesinde mükellefleri inceleme ve denetime tabi tutmaktadır. İdare tarafından yapılan bu çalışmalar sonucunda vergi ziyayı tespit edilirse mükelleflerin cezalı tarhiyat ile muhatap olmaları söz konusu olabilir. Bu süreçte, mükellefin ödeyeceği verginin doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi incelemesi başta olmak üzere idare tarafından gerçekleştirilecek olan işlemler, sürecin uzamasına neden olabileceği gibi aynı zamanda vergi uyum maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu duruma engel olmak amacıyla, izaha davet ile ilgili bir düzenleme yapılması yoluna gidilmiştir. Yetkili merci tarafından yapılan değerlendirme neticesinde mükelleflerin vergi ziyasına neden olmadıkları anlaşılması durumunda vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilmeyecek, şayet vergi ziyasına neden olduğu tespit edildiği durumda ise indirimli ceza uygulamak suretiyle, mükellefler daha ağır yaptırımlardan korunmuş olacaktır.

İzaha davet, vergi uyumunun daha hızlı ve etkili bir biçimde tesisi için vergi idaresi ve mükellefler arasında yeni bir iletişim ve çözüm sürecidir. Bu müessese aracılığıyla mükellefler, vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemlerinden önce tespit edilmiş olan riskli durumlarını idareye kendilerini açıklama ve gerekirse indirimli cezayla eksiklerini düzeltme imkânına kavuşmuştur. Vergi hukukunda yer alan mevcut idari çözüm yolları yelpazesine eklenen izaha davet kendine özgü yapısıyla idarenin yaptığı tespit nedeni ile pişmanlık fırsatını kaçırmış olan mükelleflerin doğrudan inceleme veya takdire sevk yerine bu işlemlerden önce kendilerini izah edebilmelerine imkân veren bir kademe veya basamak oluşturulmuştur (Erdem, 2017:160).

İzaha davet, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak ve vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözülmesi amacı ile uygulamaya yeni giren bir müessesedir. VUK'un daha önce yürürlükten kaldırılmış olan 370'inci maddesi, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁵ "İzaha Davet" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu maddenin son fıkrası kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki doğrultusunda; izaha davetin kapsamını ve şeklini, ön tespitin niteliğini, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek komisyon, davet yapılacakları yapılan izahıta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemek ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına katkıda bulunmak için 01.09.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 482 Sıra

⁵09.08.2016 Tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

No'lu Genel Tebliğ⁶ yayımlanmıştır (Sarılı, 2020:272). Daha sonra, 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁷ ile izaha davet müessesesi yeniden düzenlenmiştir.

İzaha davet, vergi idaresince verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karineler ile tespit edilmesi durumunda, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış olan mükellefler tarafından yetkili makamlara açıklama istenmesidir. Vergi mükelleflerinin izaha davet edilmesini gerektiren karineler, tapu daireleri ile bankalardan, Ba ve Bs formları ile yapılan risk analizlerinden elde edilen bilgiler veya sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması ile ilgili düzenlenen Vergi İnceleme Raporları sayılabilir (Şenyüz ve diğerleri, 2019:294).

İzaha davet müessesesinden faydalananlar, vergi incelemesine tabi olanlardır. Bu mükellefler, VUK'un 137. maddesine göre VUK ya da diğer kanunlar kapsamında evrak ve belgeleri saklamak ve ibraz etmek, defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi incelemesine tabi kazançların büyük bir kısmı, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç ve ticari kazanç sahipleri ile serbest kazanç sahiplerinden oluşmaktadır (Biyan, 2016:48).

Vergi mükelleflerinin izaha davet edilebilmesi için gereken şartlar şu şekilde sıralanabilir (Şenyüz ve diğerleri, 2019:294-295):

- Yetkili makamlarca verginin ziyaa uğradığını gösteren emareler bulunduğuna dair ön tespitin yapılmış olması,
- Vergi incelemesine başlanılmaması ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,
- Yapılan ön tespit tarihine kadar herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması,
- Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceği durumlarda düzenlenen raporlara istinaden kullanılan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 100.000 TL'yi geçmemesi veya bu tutarı geçse bile mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması ve

⁶25.07.2017 Tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷30.07.2020 Tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Vergi kaçakçılığı fiilleri ile verginin ziyaa uğratılmamış olmasıdır.

482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ çerçevesinde, yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimler, kanuni oranlarının aşılması, dağıtılan kâr üzerinden tevkifat yapılmadığının tespit edilmesi, çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucu, Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi, kredi kartı satış bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu, geçmiş yıl zararlarının mahsubu iştirak kazançlarını ilgili hesapta gösterilmemesi, KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisna, örtülü sermaye, ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket, gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair yapılan tespitler, gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik hatalı beyan edilmesi, gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması izaha davetin kapsamında yer almaktadır. 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği izaha davetin kapsamını bu şekilde ayrıntılı bir şekilde belirtmekteydi. Ancak 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde ise daha genel bir ifade ile izaha davetin kapsamı yeniden düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre, kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyayı uğratılmış olabileceği durumlarda, hakkında ön tespit yapılan mükellefler, izaha davet edilemez. Ancak sahte ve muhteviyatı ile yanıltıcı belge kullanımı fiilinin işlenmiş olabileceğine ilişkin tespitler izaha davet kapsamındadır. Buna ek olarak, ilgili birimler tarafından yapılan çalışmalar sonucunda belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilebilir. Öte yandan ön tespit konusuna ilişkin haklarında ihbar bulunan veya vergi incelemesi başlatılan ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükellef izaha davet edilemez.

İzaha davette ön tespit, yetkili mercilerce yapılmalıdır. Yetkili merci, ön tespiti yapacak, izaha daveti yapacak veya sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek, kendisine yapılmış olan izahı değerlendirecek ve izahın konusu ile ilgili olarak nihai kararı verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı ya da Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) bünyesinde kurulan komisyonu ifade etmektedir. Yetkili merciinin belirlenmesi hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkiye istinaden, belirtilen Başkanlıklar bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturmuştur.

İzah Değerlendirme Komisyonları, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bünyesinde oluşturulmuştur. Bu komisyonlar ilgisine göre defterdarlıklar ile vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak görev yaparlar. Defterdarlıklarda oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, defterdar ya da defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden meydana gelir. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak olan İzah Değerlendirme Komisyonu ise vergi dairesi başkanı ya da grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda (VDKB) ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden meydana gelir. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir. Vergi dairesi başkanlıkları ile VDKB ya da Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılan mükelleflere, izaha davet yazısı tebliğ olunur. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenler bu tarihten itibaren otuz gün içerisinde, ön tespitle ilgili olarak yetkili komisyona gerekli izahı yapmaları gerekmektedir. Belirtilen süre içerisinde gerekli izahta bulunmayanlar izaha davet hükmünden faydalanamazlar. İlgili kişilerce izahın yapılması halinde komisyon tarafından en geç 45 gün içinde izaha ilişkin değerlendirme yapılarak sonuçlandırılır.

İzahta bulunacak kişiler hem sözlü hem de yazılı izahta bulunabilirler. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen birime; elden verilirse bu tarihte, posta ile taahhütlü ya da acele posta servisiyle gönderilmiş ise zarfın üzerinde yazılı olan damga tarihinde, posta ile adi olarak ya da özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen birimin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş kabul edilir. Mükellef sözlü izahta bulunacaksa, komisyon ile izahı yapan tarafından imzalanacak bir tutanakla yapılan izahın tespit edilmesi gerekir, bu durumda tutanağın düzenlendiği tarih, izah tarihi olarak esas alınır.

Mükellef tarafından yapılan izah, izaha davet yazısında belirtilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren ilgili mükellefin otuz gün içerisinde hiç vermediği vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanını tamamlanması veya düzeltilmesi gerekir. Ödeme süresi geçen vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında izah

zammıyla birlikte ödenmesi koşulu ile vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Ancak mükellef tarafından yapılan izah verginin ziyaa uğratılmadığı yönündeyse yetkili komisyon bu izahı yeterli bulur. Beyanname verilmesini ya da vergi beyannamesinin tamamlanmasını gerektiren bir durumun olmadığını değerlendirmesi halinde mükellef ile ilgili olarak söz konusu tespiti ilişkin vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

İzaha davetten yararlanan mükellef, bu kapsamda verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammını otuz günlük süre içerisinde ödemediği takdirde %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza %50 oranı esas alınarak ikmal edilir. Ayrıca izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

Mükelleflerin izaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılırsa vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamaktadır. Mükellefler vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini verdikleri takdirde, ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344. maddesine göre %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef, %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. Ancak sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz.

Mükellefler tarafından beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili olarak, VUK'un 378/2. maddesine göre dava açılması söz konusu değildir. Bu bağlamda izaha davette mükellefler vermiş oldukları beyannamelerle ilgili olarak dava açamazlar. Anayasada yer alan hak arama hürriyeti çerçevesinde ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerle ilgili olarak dava açılması kabul edilebilir. Danıştay Genel Kurulu'nun süresi geçmiş beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı içtihadı gereğince bu durumda mükelleflerin dava açması mümkün değildir. Ancak, beyannamelerin üzerine kesilmiş olan cezalarla ilgili olarak dava açılması mümkündür (Rençber, 2018:143).

Mükelleflerin izaha davet aracılığıyla vermiş oldukları beyannamelere tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili olarak uzlaşma müessesesinden faydalanma durumu tartışmalıdır. Uzlaşmadan faydalanabilmek için, ikmalen, re'sen veya idare tarafından vergi tarhı ve bunlarla ilgili vergi ziyayı cezalarının bulunması gerekmektedir. Oysa izahat talebi ile verilen

beyannameler bu tarhiyat yöntemleri kapsamına girmemektedir. Bu durumda pişmanlık dolayısıyla verilen beyannameye benzer bir durum söz konusudur. Mükellef eksik olan vergisini vergi idaresi tarafından yapılan zorlama üzerine ancak kendiliğinden tarh ettirmektedir. Dolayısıyla, izaha davet sonucunda mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili olarak uzlaşma müessesesine başvurulması mümkün değildir. Ancak 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde; VUK'un 370. maddesi kapsamında, mükellefler %20 oranında kesilen vergi cezası ile ilgili olarak ihbarnamelerin tebliğ edilmesi üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir hükmü gereğince, mükelleflerin vergi ziyanına ilişkin olarak uzlaşma yoluna gidebileceği kabul edilmektedir. İzaha davet müessesinden faydalanan mükellefin, diğer bir idari çözüm yolu olan cezalarda indirim başvurulabilmesi mümkündür. Çünkü VUK'un 376. maddesinde cezalarda indirim müessesesinden faydalanılması için idarece yapılan tarhiyatın ikmalen, re'sen ya da idarece olması şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyanının olduğu durumlarda cezalarda indirimden faydalanılabilir (Rençber, 2018:143).

İzaha davet müessesesi, eşitlik ve kanunilik boyutu ile değerlendirildiğinde her iki unsur açısından bazı eksikliklere sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Hem VUK'un 370. maddesinde hem de 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde inceleme elemanına izaha davete ilişkin şartların oluşması halinde, ilgili bulguları İzah Değerlendirme Komisyonu'na iletme zorunluluğu getirilmemiştir. Bu durumda, eşitlik ilkesinin, aynı durumda olanlara aynı işlemin yapılmasına ilişkin kurala aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca izaha davetin kapsamının belirlenmesinin tebliğ ile yapılmış olması ve kapsamının belirlenmesinde temel alınan kıstasın haklılığı tartışmalıdır. Dolayısıyla izaha davetin kapsamının kanunla belirlenmesi ve vergi incelemesine henüz başlamadan ortaya çıkan tüm hukuka aykırılıkları kapsaması gerekmektedir. İzaha davete kanunilik unsuru açısından bakıldığında, müessesenin usulüne ilişkin çoğu unsurun kanunla düzenlenmesi gerekirken genel tebliğe bırakıldığı ortaya çıkmaktadır. Özellikle hangi durumlarda mükelleflerin izaha davet edilebileceği hususu kanunla düzenlenmelidir (Rençber, 2018:145).

İzaha davet ile gereksiz takdir veya inceleme işlemlerinin önüne geçilmesi ve mükelleflerin yorucu ve haksız işlemlerle karşı karşıya kalmalarının engel olacak bir düzenlemedir. Bu müessese mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların azalmasını sağlayacaktır. Ayrıca durumun gerçek mahiyetinin anlaşılmasına mükelleflerin katkısının artması sonucunda vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. İzaha davet,

hukuki nitelik açısından, cezalarda indirim ve bilgi toplama müesseseleri ile bazı yönlerden benzerlik göstermesine rağmen “kendine özgü” bir müessesedir (Rençber, 2018:147).

İzaha davet müessesesinin VUK’da yer alan diğer idari çözüm yolları ile karşılaştırıldığında benzer ve farklı yönlerinin olduğu söylenebilir. İzaha davet ve uzlaşmanın her ikisi de uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi yolu olarak mükellefe tanınan birer hak olması açısından benzerlik göstermektedir. Ancak izaha davet, inceleme, takdir ve tarhiyat öncesinde gerçekleşmesi nedeniyle uzlaşmadan farklı niteliklere sahiptir. İzaha davette, henüz hazırlayıcı işlem ve buna bağlı olarak birel işlem yapılmadığı için uzlaşmaya konu olan somutlaşmış bir vergi veya ceza tutarı söz konusu değildir. Diğer bir farklı unsur ise süreçte rol alan tarafa ilişkindir. Uzlaşmada, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarı idarece yürütülen ve mükellefin kısmen dâhil olduğu işlemler ile belirginleşirken, izaha davette süreç mükellefin bizzat uyum çabası, açıklamaları ve eylemlerine dayanmaktadır. Buna ek olarak, izaha davet ve uzlaşma, mükellefin eksik veya hatalı bir şekilde yerine getirmiş olduğu yükümlülüklerini belirli süre ve şekil şartları içinde tamamlaması zorunluluğu açısından benzerlik göstermektedir. Bir başka deyişle, mükellefin izaha davetin sağlamış olduğu indirimli ceza imkânından faydalanabilmesi için, eksik ya da yanlış olarak yerine getirdiği yükümlülükleri belirli bir sürede ikmal etmesi ve ödemeleri yerine getirmesi zorunludur. Uzlaşmada ise bu kurumdan farklı olarak uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılan tutarlar kesinlik kazanır, uzlaşmanın sonuçlarının korunması amacıyla tutarların belirli bir süre içerisinde ödenmesi şartı söz konusu değildir (Erdem, 2017:160).

İzaha davet ile pişmanlık müesseseleri karşılaştırıldığında, mükellefin her iki kurumdan faydalanma şartları açısından benzerlik gösterdiği söylenebilir. Her iki müessesede de, mükellef ile ilgili tespitin, vergi incelemesine başlanması gerekir ya da takdire sevk edilmeden veya hakkında ihbarda bulunulmadan önce yapılmış olmalıdır. İzaha davette pişmanlık zammına benzer biçimde izah zammı ödenmesi söz konusudur. Pişmanlıkta anahtar kelime “kendiliğinden”dir. Mükellefin eksikliği veya hatasını kendi motivasyonu ile herhangi bir dışsal etki söz konusu olmadan gidermesi gayreti ön plandadır. Oysa izaha davette vergi ziyana neden olan durum idarenin bilgisi dahilindedir. Mükelleflere açıklama yapmak üzere davet olmakta, mükellefin kendiliğinden harekete geçmesi söz konusu değildir. Ayrıca pişmanlıktan yararlanma şartlarını yerine getiren mükellefe vergi ziyayı cezası uygulanmazken, izaha davette %20 oranında indirimli ceza uygulanmaktadır (Erdem, 2017:160-161).

İzaha davet aracılığıyla kendisine açıklama hakkı tanınan mükellef, vergi ödevlerini yerine getirme hususunda daha istekli olacaktır. Mükellefin vergi ziyasına neden olduğu bir durumda, devlet hemen mükellefe cezai işlem uygulamayacak ve mükellefi dinleyecektir. İdare ile mükellef arasında güven ve işbirliğine dayalı ortam dolayısıyla, mükelleflerin vergi ahlakı güçlenecek ve vergiye gönüllü uyum artacaktır. Ayrıca bu müessese sayesinde, vergi incelemesine sebep olmadığı anlaşılan mükelleflerin gereksiz yere tedirgin olmaları önlenerek vergi psikolojisi açısından önemli bir adım atılmış olacaktır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:62-63). İzaha davet müessesesi, denetim elemanlarının iş yükünün azalmasını sağlamaktadır.

Uzlaşma müessesesi gibi izaha davet de, yasamanın vergilendirme yetkisini zedelemesi ve idarenin keyfi uygulamalarına neden olması nedeniyle eleştirilmektedir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:64). İzaha davete getirilen diğer bir eleştiri ise, mükellef tarafından yapılan izahın değerlendirilmesinde objektif olunmaması nedeniyle belirsizliğin ortaya çıkma ihtimalidir. Bu değerlendirmenin yapılmasında matematiksel ve somut veriler dışında kalan net olmayan alanlarda objektif karar vermenin zorlaşmasıyla izaha davette istenilen etkinliğin sağlanmasında sıkıntı ortaya çıkabilir (Erdem, 2017:160).

1.2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözümlemek amacıyla bazı idari çözüm yollarından yararlanılmaktadır. Ancak, yargılama sürecinin sonucunu beklemeden vergi uyuşmazlığının yargılama aşamasında da çözümlenmesini ve böylece taraflar arasındaki uyuşmazlığa ilişkin çözüm ve uyumu her aşamaya yayılmasını sağlayacak olan bir müesseseye ihtiyaç duyulmuştur. Yargılama sürecinin uzun olması, yargı kararlarının her iki taraf içinde bazı riskleri içermesi, vergi tahsilatının güçleşmesi gibi nedenlerle yargı aşamasında da yeni bir çözüm arayışı gereklilik hale gelmiştir (Çakmakçı, 2020).

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 27. maddesiyle, 213 sayılı VUK'un 379. maddesi (2676 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği 20.01.1982 tarihinden itibaren yürürlükten kalkan), kanun yolundan vazgeçme başlığı ile yeniden düzenlenmiş olup 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Candan, 2019). Bu

müessesenin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar 20.02.2020 Tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin daha önce düzenlenmiş olan idari çözüm yollarından cezalarda indirim ile benzer yönleri bulunmaktadır. Her iki müessesede de başvurunun kanunda yer alan şartları taşıması şartı ile idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. İlgili idare, yapılan başvurunun kanunda belirtilen şartları taşıması halinde belirli indirim oranlarını uygulamak zorundadır. Ayrıca, her iki müessese de usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

İdari yargılama usulünde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun⁸ (İYUK) 31. maddesine istinaden 6100 sayılı kanuna atıf yapılan feragat ve kabul uygulamaları bulunmaktadır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi bu uygulamalardan tamamen farklı bir niteliğe sahiptir. Bu uygulamalar, hüküm kesinleşinceye kadar yargılama sürecinin her aşamasında yapılabilirken; kanun yolundan vazgeçme, henüz kesinleşmemiş olan mahkeme kararları aleyhine kanun yolu aşamasında uygulama alanı bulmaktadır. Davadan feragat, davacının mahkemeye yapacağı tek taraflı bir irade açıklaması ile davadan vazgeçmesidir. Davanın kabulü ise davalının tek yanlı iradeyle davaya son verilmesidir. Kanun yolunda vazgeçmede, mükellefin lehine veya aleyhine verilen ve henüz kesinleşmemiş olan nihai kararlar için, istinaf veya temyiz yoluna başvurulmaması şartıyla vergi alacağının tahakkuku ve tahsilini amaçlamaktadır (Batur, 2020:207). Vergi ve ceza için şartları ve oranları açık bir şekilde kanunda belirtilen, kanun yolundan vazgeçme, “kanuni uzlaşma”, “kurallı uzlaşma” olarak ifade edilebilir (Çakmakçı, 2020). Aşağıda kanun yolundan vazgeçme müessesesine ilişkin usul ve esaslar 517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde açıklanacaktır.

Kanun yolunda vazgeçme kapsamına bakıldığında, vergi veya ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda alınan kararlar, vergi mahkemesi tarafından verilen istinaf yolu açık kararlar ile BİM tarafından verilen temyiz yolu açık (Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kararlardır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için mükellefin bazı şartları yerine getirmesi gerekir. Öncelikli olarak mükellefin, yargı kararının mahkeme tarafından tebliğ edilmesi üzerine, istinaf ve temyiz için

⁸20.01.1980 Tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

başvuru süreleri içerisinde dilekçeyle başvuruda bulunması gerekmektedir. Dilekçeye söz konusu kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge ile mahkemece verilen karar örneğinin de eklenmesi gerekir. Ayrıca mükellef dilekçede davaya konu olan vergi veya cezanın tamamı için kanun yolundan vazgeçtiğini beyan etmelidir. Kanun yolundan vazgeçme başvurusu, mükellef ya da vekili veya temsilcisinin ad ve soyadları ya da unvanları ile imzalı olan dilekçe ile yapılır. Başvuru dilekçesi dava konusu vergi veya ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine hitaben yazılır. Kanun yolundan vazgeçilen her bir karar için ayrı ayrı dilekçe verilmesi gerekir.

Mükellefin yaptığı başvuruyu taahhütlü posta veya Acele Posta Servisi ile göndermesi durumunda dilekçeyi postaya verdiği tarih, adi posta ile gönderilmesi veya özel dağıtım şirketleri tarafından getirilmesi durumunda ise vergi dairesinin kayıtlarına intikal ettiği tarih başvuru tarihi olarak dikkate alınır.

Mükellefin vermiş olduğu dilekçe vergi dairesi tarafından; başvuruya konu olan yargı kararını, yargı kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge ile birlikte dilekçeye eklenip eklenmediğini, başvuruya ilişkin yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığını, başvurunun istinaf veya temyiz süresinde yapılıp yapılmadığı yönünden inceler.

Kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, tahakkuk edecek vergi veya cezaların hesaplanması için istinaf veya temyiz yolunun kullanılmadığı yargı kararı dikkate alınacaktır. Söz konusu karara göre (517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği);

- Davanın konusunun yalnızca vergi olması durumunda, bu vergi kaldırıldığı takdirde verginin %60'ı tahakkuk eder, verginin kalan %40'ı ise terkin edilir. Vergi ilgili mahkeme tarafından tasdik edilirse verginin tamamı tahakkuk eder.

- İlgili mahkeme tarafından hem vergi hem de bu vergiye bağlı olan vergi ziyai cezası kaldırılırsa, verginin %60'ı tahakkuk ederken, vergiden kalan %40 ile vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilir.

- İlgili mahkemece vergi ve bu vergiye bağlı olan vergi ziyai cezası tasdik edilirse, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk ederken, vergi ziyai cezasının kalan %25'i terkin edilir.

- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillere iştirak nedeni ile kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması halinde, bu cezaların %25'i tahakkuk eder, cezalardan kalan %75 ise terkin edilir. Bu kapsamda yer alan cezaların tasdik edilmesi durumunda ise cezaların %75'i tahakkuk ederken kalan %25 terkin edilir.

Kanun yolundan vazgeçme başvurusu gerekli koşulları sağlaması durumunda başvuru tarihi itibarı ile vergi veya cezalar kanunda belirtilen oranlarla tahakkuk eder ve buna ilişkin tahakkuk fişi düzenlenir. Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve ceza tutarları tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Tahakkuk eden vergilere tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde tamamen ödendiği takdirde vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Bu durumda, gecikme faizinin hesaplanmasında verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısım esas alınır. Ancak, ilgili mahkemece tasdik edilerek tahakkuk etmiş olan vergi tutarı için bu indirim yapılmaz. Dolayısıyla, vergide söz konusu indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda, verginin kısmen ya da tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk eden tutardan yapılabilir. Kanun yolunda vazgeçme müessesesinde bu şekilde ödeme aşamasında da mükellefe indirim imkânı tanıdığı için "ikili bir indirim" söz konusu olmaktadır.

Söz konusu indirim hükmünden yararlanabilmek için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme faizinin birlikte ve tamamen (indirilen kısımları hariç) süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün olmamaktadır. Tebliğde yer alan bu hüküm, vergi uyuşmazlığının çözüm yolları için getirilen amaçlarla uyusmaktadır. Burada vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi amacıyla düzenlenen müesseselerin gerekçesine tamamen karşı bir durum oluşmakta, kamu alacağının bir an önce hazineye intikali durumu gerçekleşmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi mükellefi veya ceza sorumlusunun uzlaşılan miktarı ödemediği takdirde herhangi bir yaptırım söz konusu değildir. Bu durumda uzlaşmanın geçersiz olması gerekir. Ayrıca uzlaşma

başvuru şartları arasına uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşılan miktarın ödenmiş olması şartı yer almalıdır.

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yeni bir çözüm yolu olarak kanun yolundan vazgeçmenin düzenlenme amaçlarından birisi, yargının iş yükünü hafifletmektir. İstinaf ve temyiz aşamaları için bu amaç gerçekleşse dahi, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin iş yükünde artış söz konusu olabilir. Çünkü mükellef veya ceza muhatabı idari çözüm yolları yerine, kanun yolundan vazgeçme ile faydalanacağı indirimleri göz önünde bulundurarak uyuşmazlığı yargı yoluyla çözümlmeyi tercih edilecektir.

1.3. Uzlaşma Müessesesinin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, Yöneltilen Eleştiriler ve Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları

Uzlaşma kavramı, uzlaşmanın tarihsel gelişimi, uzlaşma müessesesine yöneltilen eleştiriler ve seçilmiş bazı ülke vergi sistemlerinde uygulanan uzlaşma müesseseleri aşağıda açıklanacaktır.

1.3.1. Uzlaşma Müessesesinin Tanımı

Toplumsal bir kurum olan uzlaşma, barış içerisinde yaşamının gerekli ve zorunlu bir şartıdır. Uzlaşmada tarafların birbirine saygı ve güven duyması, hoşgörü göstermesi gerekir. Çekişme ve kavganın olmadığı her yerde gizli ya da açık bir uzlaşma söz konusudur (Şeker, 1991:38). Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre uzlaşma; konsensüs, mutabakat, uzlaşım, uyuşma ve uzlaşmak durumu olarak da ifade edilmektedir. TDK uzlaşmayı, aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı anlaşarak mutabık kalmak olarak tanımlamaktadır. Uzlaşma kavramı kelime anlamı ile anlaşma, mutabık kalma, sulh olmayı ifade etmektedir (Okur, 1995:96).

Vergi hukuku literatüründe uzlaşma kavramının farklı şekillerde tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan birine göre uzlaşma, mükellefin veya cezaya muhatap olan kişinin uyuşmazlığı yargıya taşımadan önce başvurabileceği bir ikna ve pazarlık kurumudur (Oto, 1996). Vergi mevzuatında uzlaşma, adına vergi tarh edilen veya ceza kesilen mükellef ile vergi idaresinin yetkili elemanlarının, salınan veya salınacak olan vergi veya kesilen veya

ileride kesilecek olan ceza üzerinde bir masa etrafında karşılıklı konuşarak, tartışarak; devlet hazinesine ödenecek olan vergi veya ceza miktarını birlikte tespit etmeleridir (Şeker, 1991). Uzlaşma, mükellef ile idarenin arasında ortaya çıkan fikir ayrılıklarını, karşılıklı verecekleri ödünlerle barış içerisinde çözümlene yöntemidir (Eyüpgiller, 2012). Başka bir ifadeyle uzlaşma, yıllara yayılan yargı süreçlerinin, mükellef ve idare açısından sakıncalarını azaltmak amacıyla düzenlenmiş yüksek değerleri ihtiva eden, kamu yararı güden, çağdaş ve demokratik bir müessesedir (İleri, 2012:171). Uzlaşma, vergi idaresi tarafından, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilen vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları ile ilgili, mükelleflerle kanunda belirtilen koşullar kapsamında anlaşması yoluyla, vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan bir vergi hukuku kurumu olarak da ifade edilmektedir (Oktar, 2017:159). Uzlaşma, kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile vergi mükellefinin, vergi aslı ve cezasının tahakkuk edecek tutarına ilişkin olarak anlaşmalarıdır (Güneş, 2008:180). Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'na (DİBK) göre uzlaşma, mükellefler veya adlarına vergi cezası kesilenler ile vergi idaresi arasında, vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşerek daha başlangıçta vergi ve ceza tutarı üzerinde anlaşma sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullere gerek kalmadan çözümlenmesidir (Yavaşlar, 2008:313).

Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi halinde devlet eksik yerine getirilen bu ödevleri tamamlamakta ve ilgililer adına ceza kesmektedir. Uzlaşma bu durumda, vergi mükellefi veya sorumlusu devletin tek taraflı olarak yaptığı bu işlemler sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezalardan kurtulabileceği kanunda belirtilen yasal haklardan bir tanesidir (Organ, 2006:162). Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi ve tarafların serbest iradelerini beyan ederek verginin aslı ile buna bağlı olarak ortaya çıkan cezalarına ilişkin anlaşıkları miktar üzerinden ödemeyi kabul etmeleridir (Aliefendioğlu, 1971:47).

Uzlaşma müessesesi aracılığıyla hem idarenin hem de mükellefin iddia ve ispatlarının birlikte değerlendirilerek her iki tarafın hak ve menfaatlerinin gözetilmesi mümkün olacaktır. Mükellefler için uzlaşma, kendileri adına yapılan veya yapılacak olan tarhiyatlar karşısında izlenebilecek bir yol aynı zamanda kullanabilecekleri bir haktır (Yaşar, 1997:8).

Vergilendirme ilişkisinin niteliğine uygun, etkin ve ekonomik bir çözüm aracı olarak öngörülen uzlaşma müessesesi, ortaya çıkan vergi uyuşmazlığını kesin olarak sonuca bağlamayı amaçlamaktadır (Erdem, 2007b:41). Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak, kanunun çıkarılış amacı VUK'un ceza hükümlerini kapsam dışına alarak bir çeşit mali anestezi yolu ile ferahlatmak ve kamu alacağını geç de olsa tahsil edebilmektir. Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının önlenmesinde hem idare hem de mükellefler açısından pratik yararlar sağlayan bir müessesedir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi için idarenin bazı fedakârlıkları yapması gerekirken mükellefin de bazı yükümlülükleri kabullenmesi gerekir (Akköy, 1981).

Uzlaşma müessesesinde taraflar, aleyhinde işlem yapılan mükellef ile vergi idaresidir. Uzlaşma, mükellef ile idareyi temsil eden komisyon arasında karşılıklı yapılan görüşmelerle pazarlık yöntemine benzemektedir. Bu yönüyle uzlaşma, mükellef ile idarenin el sıkışmasını ifade etmektedir (Kitiş, 1989a). Uzlaşma müessesesi, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin kısa sürede gerçekleşmesini ve vergi uyuşmazlıklarının başlangıçta çözümlenmesini sağlayan pratik ve gerçekçi arabulucu konumundadır (Kocahanoğlu, 1979:21). Uzlaşma, mükellefin vergi idaresine karşı olan güvenini artıran, idarenin de alacağını tahsil etme imkânı veren bir iletişim yoludur (Buz, 2013:1378). Vergilendirmenin kapsam, anlam ve amacına uygun bir şekilde, vergi idaresi ve mükellef arasındaki işbirliğinin uygulanabilmesinin gerekliliği sonucu uzlaşmaya yer verilmektedir (Akköy, 1981).

Uzlaşma ile uyuşmazlıkların daha maliyetli ve zahmetli olan yargı yoluna başvurmadan kısa bir sürede çözüme kavuşma imkânı sağlamaktadır. Buna ek olarak mükellefin hukuki güvence altına alınması ve idare ile arasındaki diyalogun devamı mümkün olacaktır. Uzlaşma genel olarak değerlendirildiğinde, hukuki barışın sağlanmasında rol almakta, ilgili alacağın tahsilinde değer kaybına uğramasına engel olunmaktadır (Yavaşlar, 2008:310-311).

Uzlaşma müessesesinin ilk bakışta hem mükellef hem de idare için bir kabullenme olduğu varsayılabilir. Ancak, böyle bir yaklaşım doğru değildir. Çünkü uzlaşma her iki taraf açısından da “sigorta” niteliği taşımaktadır. Bu yol aracılığıyla, idare yıllar sonra alacağı veya belki hiç alamayacağı parayı kısa bir zaman içinde elde etmiş olacaktır. Bu nedenle uzlaşma vergi ve cezanın hatalı olduğunu göstermez. Mükellef ise uzun süren yargı sürecine katlanmamak için, hatta haklı olduğu durumlarda bile çoğu zaman belli bir miktar ödeme ile belirsizliğin bir an önce çözümlenmesini isteyebilir. Dolayısıyla, uzlaşmanın gerçekleşmesi

mükellef için de bir kabullenme değildir (Kızılot, 2009:2-3). Uzlaşma, uzun bir zamana yayılan mükellef ve vergi idaresi arasındaki ilişkinin zedelenmeden devamını sağlayan bir diyalog yöntemidir. Uzlaşma müessesesi aracılığıyla, mükellef veya ceza muhatabının itiraz, görüş ve açıklamalarını ileri sürmesi doğrultusunda idarenin işlemi tekrar gözden geçirme imkânı ortaya çıkacaktır (Demir, 2005). Bu tanımlar ışığında uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın tarafların biraraya gelerek, karşılıklı verecekleri ödünlerle, uyuşmazlığı yargı mercilerine taşımadan, daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlemelerini sağlayan bir idari çözüm yoludur.

Uzlaşma müessesesinden yararlanmak hem mükellefe hem de idareye bazı yararlar sağlayabilecektir. Mükellef bu müessese aracılığıyla, vergilendirme sürecine katılacak vergi idaresinin kendi hakkındaki iddialarına karşı kendisini savunma hakkına kavuşacaktır (Eroğlu ve Cibo, 2019:118). Ayrıca mükellef, dava sürecinde harcayacağı zaman ve sarf edeceği masraflardan tasarruf edecek, dava sürecine göre daha kısa bir sürede uyuşmazlık çözümlenecek ve davanın aleyhinde sonuçlanmasına göre daha az oranda gecikme faizi ödeyecek, lehine vergi ve cezada indirim imkânından faydalanacaktır. Vergi idaresi açısından ise, vergi alacağının tahsil süresi kısılacak dolayısıyla verginin aşınması engellenecek, davanın aleyhinde sonuçlanması durumunda hiç tahsil edemeyeceği alacağın bir kısmını tahsil etmiş olacaktır (Sarı ve Dersinlioğlu, 2016). Uzlaşma müessesesinin vergi idaresine getireceği diğer bir fayda ise, idarenin vergi davaları ile uğraşmak yerine asli görevi üzerine yoğunlaşma imkânı bulmasıdır (Eroğlu ve Cibo, 2019:118).

Vergi mükellefleri davayı ve çekişmeyi arzu etmemekte, banka ile çalışan bir mükellef ise, herhangi bir kredi talebinde mevcut bir vergi davası bir risk faktörü olarak görülmekte, bu durum faiz oranının yükselmesi, ek teminat istenmesi gibi sonuçlar doğurmaktadır. Ayrıca vergi mükellefinin Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetimine tabi bir şirket olması durumunda, vergi uyuşmazlığı, davacı veya davalı sıfatı ile risk faktörü oluşturması nedeniyle bilançoda yer almaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefi bu durumdan bir an önce kurtulmak amacıyla uzlaşma müessesesine başvurmaktadır. Vergi mükellefleri veya ceza muhatabı vergi incelemesi sürecini, zor ve sıkıntılı bir süreç olarak algılamakta ve vergi incelemesi ile olumlu sonuç elde etmenin riskli olması nedeniyle uzlaşma müessesesini tercih ettikleri görülmektedir (Apak, 2010:1282).

1.3.2. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma, ilk olarak Türk vergi mevzuatına 205 sayılı kanun⁹ ile 1963 yılında girmiştir. Uzlaşma ile ilgili düzenlemeler VUK'da ceza davaları başlığı altında dördüncü kitapta, vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması başlıklı III. Kısımda, 376. maddeyi takip eden ek maddelerde yer almaktadır. Söz konusu ek maddelerde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu uzlaşma türleri ile ilgili, hem usul ve esasa hem de komisyonların oluşumuna ilişkin hükümler yönetmeliklerle düzenlenmiştir (Türkkot, 2005:23).

Başlangıçta 10 madde olarak düzenlenen uzlaşma kurumu 1986 yılında 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile 11 numaralı ek madde olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma ve 12 numaralı ek madde olarak da ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma imkânı ilave edilmiştir. 1994 yılında çıkarılan 3946 sayılı kanunla 10 numaralı ek madde yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonraki süreçte ise 1998 yılında 4369 sayılı kanunla ek maddelerin bazıları değiştirilmiş, bazı maddeler ise kaldırılarak uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak ek maddeler ilave edilmiştir (Baykara, 2008). 2365 sayılı kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurma yetkisi verilmiştir. 4008 sayılı kanun ile birlikte kaçakçılık suçu cezası uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. 4369 sayılı kanun vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına alınmış ve kısmi uzlaşma imkânı getirilmiştir. 4444 sayılı kanun ile vergi cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır (Buz, 2013:1371). Aşağıda 1963 yılından uzlaşma müessesesine ilişkin yapılan ilk düzenlemeden günümüze kadar uzlaşmaya ilişkin yapılan kanuni düzenlemeler yürürlük tarihlerine göre ele alınacaktır.

1.3.2.1. 205 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

Uzlaşma müessesesi ile ilgili ilk düzenleme, 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanunla yapılan düzenlemeyle uzlaşma müessesesi vergi mevzuatına ilk kez girmiştir. Uzlaşma ile ilgili düzenlemenin genel gerekçesinde, “*vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşturmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek (hafifleterek) ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesinin ithal*

⁹10-11-12.01.1961 Tarih ve 10703-4-5 sayılı Resmi Gazete’lerde yayımlanmıştır.

olunduğu” belirtilmiştir. Kanun koyucunun bu gerekçe ile uzlaşma müessesesinin, vergilendirme ilişkisinin ortaya konmasında özellikle vergiyi doğuran olayın tespiti ve uygulamada olası yanlış yorumları engelleyerek, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın kesin olarak sonuçlandırmayı amaçlayan bir mekanizmayı hedeflediği net bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Apak, 2010:1282). Uzlaşmanın kanunda yer alan gerekçesine doktrin ve içtihatlarla, uzlaşma müessesesinin hukuki barışa hizmet etmesi, zaman içerisinde kamu alacağının değerini kaybetmeden hazineye intikalinin sağlanması ve mükellefin yargılama süreci nedeniyle emek ve gider kaybına uğramasının engellemesi gibi gerekçeler dahil edilmiştir (Yavaşlar, 2008:310).

Uzlaşma müessesesinin 205 sayılı kanun ile düzenlenmesi ile birlikte, mükellef ve vergi idaresi arasında vergi ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıkların tarafların kendi aralarında görüşerek çözümlenmesi imkânı sağlanmıştır. Yapılan düzenleme çerçevesinde bu başlığın 10 maddeden oluşması öngörülmüştür. Bu maddeler kapsamında; uzlaşma konusu yapılacak vergi ve cezaların mahiyeti ile uzlaşma konusu olacak hususlar, uzlaşma konusu yapılabilecek vergi, resim ve harçların tayininde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmesi, uzlaşma komisyonunun kimlerden oluşacağı, uzlaşma talebinde bulunacakların kimler olduğu, uzlaşma taleplerinin komisyonlarda tetkik edilme usulü, uzlaşma kararlarına karşı itiraz ve şikâyet edilmemesi, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi ve ceza üzerinde mükellef ve ceza muhatabının itiraz hakkını ne kadar süre içinde ve ne suretle kullanacağı, uzlaşmanın sağlanıp sağlanamamasına göre uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların ödenme zamanları, VUK’un 376. maddesi ile ceza kesilenlere tanınan cezalarda indirim imkânını ortadan kaldırmaması hususu yer almaktadır (Erdem, 2012:380).

1.3.2.2. 2365 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

1960’lı yıllarda Vergi Reform Komisyonu tarafından hazırlanan Uzlaşma Tasarısı ve Gerekçesinde Merkez Uzlaşma Komisyonlarına da yer verilmiş olmasına rağmen uzlaşma müessesesinin VUK kapsamına alındığı 205 sayılı kanunda Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin bir düzenleme yer almamıştır. 205 sayılı kanun ile kanunlaşamayan bu komisyon 2365 sayılı kanun¹⁰ ile uzlaşma ile ilgili kanun hükümleri içinde yer almıştır (Akköy, 1981).

¹⁰31.12.1980 Tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1.3.2.3. 3239 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere düzenlenen 3239 sayılı kanunun¹¹ 33. maddesiyle VUK'a eklenen 11. madde ile "tarhiyat öncesi uzlaşma" ilk kez vergi mevzuatına girmiştir. Yapılan bu düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi ve işlerlik kazanması, 16.02.1987 Tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile sağlanmıştır (Erdem, 2012:381).

3239 sayılı kanun kapsamında uzlaşma ile ilgili olarak getirilen bu uygulamanın gerekçesinde; *"çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucu olduğu, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru yapılacağı; uzlaşma müessesinin, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlanmasının vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirildiği"* ifade edilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin yapılan bu düzenleme ile uzlaşma müessesesinin uygulama alanı genişlemiştir. Bu düzenlemeyle henüz tarhiyat işlemi gerçekleşmeden uyuşmazlığın çözümlenmesi imkânı sağlanmıştır.

1.3.2.4. 4008 ve 4108 Sayılı kanunlarla yapılan düzenlemeler

01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere çıkarılan 4008 sayılı kanun¹² ile uzlaşma ile ilgili olarak bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler özellikle uzlaşmanın kapsamı ile ilgilidir. 4008 sayılı kanun öncesinde 01.01.1995 tarihinden önce salınan vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezaları uzlaşma kapsamında yer alırken kaçakçılık suçundan kaynaklanan tarhiyatlar nedeniyle salınacak olan vergi ve kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır (Doğan, 2000:75).

4008 ve 4108 sayılı kanun¹³ ile VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçuna ilişkin tanımlamada değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe istinaden kaçakçılık suçu, mükellef

¹¹11.12.1985 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²06.07.1994 Tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³02.06.1995 Tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ya da vergi sorumlusunun kasten vergi ziyasına neden olması şeklinde tanımlanmıştır (Kaplan ve Durgun, 1996:97). 4008 sayılı kanunun 22. maddesi ile yapılan değişiklik kapsamında, kaçakçılık suçu nedeniyle kesilen tarhiyatla ilgili vergi ve ceza ile vergi inceleme sürecinde kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektirecek fiillere kesilecek cezalar uzlaşma kapsamının dışına çıkarılmıştır. Kanun çıkarılmadan önceki uygulamaya göre ise, söz konusu vergi ve cezalar uzlaşma kapsamında yer almaktaydı. Bu kanun ile VUK'un 344. maddesinde yapılan değişiklik ile kaçakçılık suçu cezası özellikle, mükellefin kasten vergi kaçırmayı fiillerine bağlı olarak sadece hesaplanan matrah farklarının belirli sınırları aşması nedeni ile kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi uygulamadan çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklik doğrultusunda; sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması, çift defter tutulması gibi hileli yollara başvurmak suretiyle kasıtlı olarak vergi ziyasına neden olanların, uzlaşma gibi ilgili yükümlülükleri hafifleten uygulamalardan yararlanmalarına engel olmak amacıyla, kaçakçılık suçu cezasının kesilmesine neden olan fiiller hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır (Büyükişık, 1994).

1.3.2.5. 4369 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

4369 sayılı kanun¹⁴ ile yapılan değişikliklerle uzlaşma müessesesi daha etkin ve amacına hizmet eder hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu kanunla yapılan düzenleme ile VUK'un Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri kaldırılarak, bu maddelerde yer alan hükümleri de kapsar biçimde Ek 1. madde yeniden düzenlenmiştir. Vergi mevzuatı ile ilgili olarak en kapsamlı düzenlemelerden birisi 4369 sayılı kanundur. Bu kanun kapsamında uzlaşma hükümlerinin sistematiğine ilişkin değişiklikler yapılmıştır (Ak, 1999a:62).

4369 sayılı kanunun madde gerekçelerinde uzlaşmaya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır; *“Mükelleflerle vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların giderilmesinde genel ilke, demokrasinin üç erkinden biri olarak tanımlanan yargı organının sorunu çözmesidir. Ancak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 205 kanunla eklenen Ek madde ile mükellefle vergi idaresi arasında uyuşmazlıkların önce uzlaşma yoluyla giderilmesi amaçlanarak, vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunlardan, mükellefin kasdı olmadan meydana gelenlerin ya da mükellefin ya da idarenin açık hatalarından kaynaklananlarının yargı prosedürüne gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için*

¹⁴29.07.1998 Tarih ve 23417 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur. Bu müessese, zaman içerisinde günün değişen koşullarına göre gözden geçirilmiş ve değiştirilmiştir.

Uzlaşma müessesesinin son zamanlarındaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmektedir.

Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır. Ayrıca, birden fazla nedenle vergi veya cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması, diğerlerini kabul etmesi durumunda dönem matrahının ya da matrah farkının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması dolayısıyla uzlaşma müessesinin işlevini görmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle uzlaşma ile ilgili hükümlerde değişiklik yapmak zorunluluğu ortaya çıkmıştır.”

4369 sayılı kanunla VUK’da yer alan uzlaşma hükümleri ile ilgili olarak çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Uzlaşma hükümleri ile bağlantılı olan ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerle kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış ve kesilen ceza, vergi ziyayı adı altında tek bir ceza olarak düzenlenmiştir (Arıoğlu, 1998:12). 4369 sayılı kanun öncesinde sadece kaçakçılık cezaları uzlaşma kapsamı dışında iken bu kanun ile birlikte cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Ancak 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun’un 6. maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Aynı şekilde, uzlaşma talebinin kesilen cezaya ilişkin olarak yapılabileceği anlamını taşıyan VUK’un Ek 7. maddesi hükmünde herhangi bir değişiklik olmamıştır (Duran, 1999:47). Söz konusu kanunla değişiklik yapılmadan önce vergi cezalarında önemli oranlarda indirim yapılması nedeniyle cezaların caydırıcılığı ilkesi zedelenmekteydi. Bu kanun kapsamında yapılan düzenleme ile uzlaşmanın sağlanabilmesi durumunda ceza, uzlaşılan vergiye göre tespit edilecektir (Yüksekal, 1998:60). Bu şekilde vergi cezalarının uzlaşma kapsamının dışına alınması uzlaşma müessesesinin işlevliğini azaltacağı hususunda eleştiriye tabi tutulmuştur (Ak, 1999a:63).

Uzlaşma müessesesi hakkında, bu kanun ile yapılan diğer bir düzenleme, kısmi uzlaşma hakkıdır. Bu kanundan önce mevcut düzenlemelerde kısmi uzlaşma hakkının

olmadığına ilişkin herhangi bir hüküm olmamasına rağmen birçok tereddüde neden olmaktaydı. Bu durumun kanun metni içinde ifade edilmesi ve mükelleflere bir hak olarak tanınması doğru bir düzenleme olmuştur. Kısmi uzlaşmada gelir vergisi gibi artan oranlı vergilerde tarhiyat yapılırken hesaplanacak vergi ve kesilecek cezalarda bazı problemler yaşanılacaktır. Bu durumda mükelleflerle gelir idaresinin haklarını koruyacak bir hesaplama yoluna gidilmesi gerekmektedir (Yüksekal, 1998:61). Bu kanun hükümleri ile yapılan değişiklik öncesinde, uzlaşma uygulamasında tarhiyatın türüne ve dönemine bağlı hale gelmiş, ayrıca cezalar da büyük oranda kaldırılmıştır. Mevcut uygulama ile uzlaşmanın amacından uzaklaşmış ve bir nevi cezalarda indirim müessesesine benzeyen bir uygulama haline gelmiştir. Yeni düzenleme çerçevesinde, uzlaşma uygulamasına getirilen eleştirilere çözüm bulmak ve sistemin tam anlamıyla işlerlik kazandırmayı amaçlanmıştır. Buna ek olarak, uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya konu olan tarhiyatın ciddi bir şekilde ele alınıp, sağlıklı bir biçimde gerekli indirimin yapılması sağlanacak, mükellefe ceza için fiks olarak tek bir rakama dayanan yalın bir uzlaşma şartının ileri sürülmesinin önüne geçilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının uzlaşma komisyon görüşmelerine katılması imkânının sağlanması ile birlikte komisyonlarda şeffaflık ve tereddütlü tarhiyatların daha rahat bir şekilde değerlendirilmesi imkânı getirilmiştir (Arnoğlu, 1998:15).

1.3.2.6. 4444 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

1998 yılında tüm dünyada ve Türkiye’de yaşanan ekonomik kriz, 4369 sayılı kanun ile yapılan düzenlemelerin bir yıl kadar kısa sürede gözden geçirilmesine sebebiyet vermiştir. 4444 sayılı kanun¹⁵ ile 4369 sayılı kanunun bazı hükümlerinin uygulanması ertelenirken bazı hükümleri de yürürlükten kaldırılmıştır (Ak, 1999a:62). Bu doğrultuda, vergi mükellefi veya ceza muhatabına, vergi cezaları ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunma imkânı verilmiştir. 4444 sayılı kanunla uzlaşılan vergilere ilişkin cezalarda vergi miktarına göre düzeltme yapılabileceği hükmü de yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamına alınırken uzlaşılan vergide uzlaşılan cezanın vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir. Buna ek olarak, tarhiyat sonrası uzlaşmada usulsüzlük cezası kapsam dışında kalırken, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ziyayının yanında özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır. 4369 sayılı kanun ile kaçakçılık suçuna dayalı vergi asıllarının uzlaşma kapsamına

¹⁵14.08.1999 Tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

alınması, bu suçlarla ilgili cezalarda uzlaşmaya varılması durumunda hapis cezasının uygulanması noktasında bir engel teşkil edeceği yolunda eleştiriye uğramıştır. 4444 sayılı kanun ile bu eleştiriler doğrultusunda, kaçakçılık suçu cezası ile ilgili olan vergi aslı da tekrar uzlaşma kapsamı dışına alınmıştır (Ak, 1999a:64-65).

4444 sayılı kanun kapsamında yapılan diğer bir değişiklik ise, uzlaşmanın sağlanamadığını belirten tutanağa, idarenin son teklifinin yazılması ve dava açma süresi içinde mükellefin idareye yazılı olarak talepte bulunması şartıyla uzlaşma imkânından faydalanabilmesinin getirilmesidir. Bu kanun ile yapılan düzenleme ile uzlaşma müessesesinin işleyişinin daha basit ve işlevsel hale getirilmesi ve mükelleflerin ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak daha rahat bir şekilde dava yoluna gitme imkânı sağlanmıştır (Ak, 1999a:70-71).

1.3.2.7. 7103 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi ile 213 sayılı VUK'un Ek 11. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu kanunla, "213 sayılı kanunun Ek 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir. Bu bağlamda usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasında vergi kabahatleri açısından uygulama birliği sağlanmıştır.

1963 yılından günümüze kadar uzlaşma müessesesine ilişkin yapılan kanuni ve idari düzenlemelerin temelinde kapsama ilişkin değişiklikler yer almaktadır. İlk olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili olarak genel bir düzenleme yapılmıştır. Daha sonraki süreçte yapılan düzenlemelerde vergi cezalarının uzlaşma müessesesinin kapsamından çıkarılması veya dahil edilmesine ilişkin değişiklikler söz konusu olmuştur.

1.3.3. Uzlaşma Müessesesine Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için önemli bir kurumdur. Bu müesseseye ilişkin literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir taraftan; uzlaşma ile mükellefin vergiye uyumunun arttığı, vergi uyuşmazlıklarının azaldığı, vergi yargısının iş yükünün hafiflediği, verginin daha hızlı bir şekilde hazineye intikal ettiği gerekçeleri ile müessesenin uygulanmasına devam edilmesi gerekliliği savunulmaktadır. Diğer taraftan ise, verginin kanunla konulup, kanunla kaldırılması gerekliliğinde uzlaşma ile idari bir tasarruf ile verginin kısmen veya tamamen kaldırılmasının Anayasaya aykırı olduğu savunulmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesinin vergisel yükümlülüklerinin zamanında yerine getiren mükellefler için eşitsizliğe neden olduğu da ileri sürülmektedir (Tüleykan ve Aslan, 2019:751). Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli bir role sahiptir. Ancak bu müessese; vergileme ilkeleri, müessesenin işleyişi hakkında bazı eleştirilere tabi tutulmuştur. Bu başlık altında, literatürde uzlaşma müessesine yöneltilen eleştiriler ele alınacaktır.

1.3.3.1. Cezaların etkinliğini azaltması

Uzlaşma müessesesi, vergi alacağının tahsilinde uyuşmazlıkların uzamasına engel olan, tahsilatı hızlandıran ve idarenin yükünü hafifleten bir kurumdur. Ancak cezalarda uzlaşmanın sık sık kullanılması, vergileri zamanında ödeyen mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesine ve vergi kaçakçılığının artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma ile vergi kayıp ve kaçığının yaptırımı olan cezaların etkinliğini azaltmaktadır (Korkmaz, 2016:82). Cezaların etkinliğini azaltmasına yönelik diğer bir eleştiri, belge düzenini sağlıklı bir biçimde yerleştirebilmek ve bunun için büyük çaba sarf eden gelir idaresinin, mükellef nezdinde ceza kaygısını yok eden uygulaması kendi amacına ters düşmesidir (Ozansoy, 2000).

1.3.3.2. Vergi affı niteliğine sahip olması

Uzlaşma müessesesinin düzenlenme amacı, verginin hiç tahsil edilememesi yerine belirli bir oranda da olsa tahsilini sağlamak iken daha sonra bu amaçtan uzaklaşılarak, uzlaşma müessesesi yasal bir af müessesesine dönüşmüştür. Bir taraftan vergi kayıplarının

önlenmesi amacıyla vergi denetimi yapılırken, diğer taraftan da uzlaşma müessesesinin vergi mükelleflerinin sorumsuz davranmasına neden olması tezat bir durum oluşturmaktadır. (Organ, 2006:169).

Uzlaşma müessesesi ile vergi affı arasında benzer ve farklı özellikler bulunmaktadır. Uzlaşma ile vergi affının ortak noktası, her iki müessesede vergi aslı ve/veya vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesidir. Ancak bu müesseseler arasındaki benzerlik bununla sınırlı olup, her iki müessese arasında uygulama ve özü açısından farklılıklar bulunmaktadır. Uzlaşma müessesesinde, vergi affından farklı olarak süreklilik söz konusudur. Vergi affı sadece devlet yönetimi tarafından çıkarılırken, uzlaşma vergi mükellefi açısından bir haktır ve talep üzerine uygulanmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de, uzlaşma, idare ve mükellef arasındaki yapılacak anlaşma sonucunda ödenecek olan vergi ve cezanın tespitine yönelik iki taraflı bir idari işlemdir. Oysa vergi affı, tek taraflı bir yasal işlemdir. Uzlaşmanın kapsamı hem kanun hem de yönetmelikle belirlenirken, vergi affının kapsamı sadece kanunla belirlenmektedir. Diğer bir farklılık ise, uzlaşma müessesesinin subjektif bir niteliğe sahip olmasıdır. Uzlaşma müessesesi ile idarenin vazgeçeceği vergi aslı ve vergi cezasının miktarının belirlenmesinde, ekonominin ve vergi mükellefinin içinde bulunduğu şartlar ile idarenin haklılık derecesi etkili olduğu halde; vergi affında bu hususlar mükelleften mükellefe farklılık göstermez (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:111-113).

1.3.3.3. Vergi incelemesinin etkinliğini azaltması

Vergi mükellefinin uzlaşmaya başvurmasını gerektiren durum çoğunlukla bir vergi incelemesine dayanmaktadır. Uzlaşma müessesesi bazı yönleriyle vergi denetim elemanları tarafından yapılan incelemenin etkisiz hale gelmesine neden olmaktadır. Bu yönlerden bir tanesi uzlaşma komisyonunun çalışma esaslarından kaynaklanmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırının olmaması, mükellefler arasında farklı uygulamalara neden olmaktadır. Bu durum vergi incelemelerinin de etkinliğinin tartışılmasına sebep olmuştur (Korkmaz, 2016:83). Uzlaşma komisyonlarının yetkisinin sınırsız olmasının neden olduğu diğer bir sorun da meslek etiğini etkilemesidir. İnceleme elemanları uzun süre emek sarf ederek, mesleklerinin gerektiği özeni göstererek, vergi kanunlarına göre bir vergi kaybı söz konusu ise bir rapor düzenlemektedir. Bu rapor, denetim elemanlarının bağlı olduğu kurullar tarafından da değerlendirilmekte, herhangi bir maddi hatanın ya da vergi kanunlarının yanlış yorumlanmasından kaynaklanacak hatalı uygulamaların önüne geçmek için gerekli olan özen

gösterilmektedir. Son aşamada ise denetim yetkisine sahip tüm kurulların mutabakatı ile bu raporlar işleme konulmaktadır. Bu şekildeki bir çalışmanın ürünü olan verginin, uzlaşma komisyonlarınca düşürülmesi meslek etiği açısından kabul edilemeyeceği bir gerçektir (Özyurt, 2001:78). Bu nedenle, uzlaşma görüşmelerinde her olay kendi içinde değerlendirilmeli ve inceleme raporu esas alınmalıdır. Buna ek olarak uzlaşma görüşmelerinde komisyonlar tarafından yapılan indirim tutarları hiçbir zaman vergi incelemeleri ile beklenen amacı ve vergi incelemesinin etkinliğini ortadan kaldıracak, vergi sisteminde sorunlar doğuracak seviyede olmamalıdır (Büyükkayalar, 1987:48).

1.3.3.4. Uzlaşma komisyonlarına yönelik eleştiriler

Uzlaşma müessesesi, vergiye ilişkin bir sözleşmedir. Uzlaşma komisyonu ile vergi mükellefinin uzlaşması idare hukuku anlamında bir sözleşme değildir. Sözleşme benzeri olarak nitelendirilmesi 1982 Anayasası'nın 73. maddesindeki, vergilerin kanuniliği ilkesi ve 38. maddesindeki suç ve cezalarda kanunilik ilkesi birlikte değerlendirildiğinde çok açık Anayasaya aykırı olduğu ortaya çıkmaktadır. Uzlaşma komisyonları idari birer kurul niteliğindedir. Bu komisyonların vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken, çalışma esasları ile ilgili kurallar ise VUK'da yer almaktadır. Ancak VUK'da uzlaşma komisyonlarının denetimine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır (Saban, 2000). Ayrıca uzlaşma komisyonlarının çalışma esaslarına ilişkin yapılan düzenlemeler yetersizdir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasındaki, vergi, resim ve harçların kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ibaresi ile vergilerin kanuniliği ilkesine işaret edilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin makul ölçüleri aşan oranda bir fedakârlıkla sonuçlanması ilgili hükümlerde belirtilen sınırları aştığı gibi adeta bir vergi affı niteliğine bürünmektedir. Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmesi istenilen bir vergiye ilişkin olarak, uzlaşma adı altında bile olsa, uzlaşma komisyonları tarafından mükellefe af getirilmesi mümkün değildir (Özyurt, 2001:78).

Uzlaşma komisyonlarına yönelik getirilen diğer bir eleştiri, uzlaşmada indirilecek olan vergi ve cezalarda miktara ilişkin herhangi bir kanuni ve idari düzenlemenin olmamasıdır. İndirim oranını takdir etme yetkisi uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır. Bunun sonucunda farklı uzlaşma komisyonlarında hatta bazen aynı uzlaşma komisyonunda bile uzlaşılan

miktarlar farklı olmaktadır. Bu durum bir taraftan kamu vicdanını yaralarken diğer taraftan da mükellefin vergi idaresine olan güvensizliğini artırmaktadır (Organ, 2006:171). Vergi idaresi, vergilendirme görevini yerine getirirken bağlı yetkiye sahiptir. Oysa uzlaşma komisyonlarına uzlaşma sürecinde geniş bir takdir yetkisi verilmiştir (Şin, 2019:304)

Uzlaşma müessesine ilişkin çıkarılan yönetmelikte, uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları ve sonuçları ile ilgili olarak kesin ve net açıklamalar yer alırken, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktar hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu belirlemenin yapılmamış olması da uzlaşma komisyonlarının yetkisinin tarhiyata konu olan verginin tamamını dahi ortadan kaldırılmasına karar vermeyi de kapsadığı düşüncesi ortaya çıkmıştır. Uzlaşılması halinde uzlaşma sonuçları kesindir ve bu sonuca karşı dava yoluna gidilmesi mümkün değildir. Uzlaşmanın sağlandığı vergi ve ceza miktarı hakkında mahkemeler tarafından bir karar verilmesi halinde mahkeme kararının değil uzlaşma tutanağının geçerli olması söz konusudur. Dolayısıyla, komisyonların mükellefe sunacağı son teklif ile ilgili olarak yasal sınırlamanın getirilmesinin, hem yasal hem de mesleki gerekçeleri söz konusudur. Vergi mevzuatında uzlaşma müessesesinin getiriliş amacı, tahsil edilecek vergiden vazgeçilmesi değildir. Burada asıl amaç, belirli şartlar altında uyuşmazlığa konu olabilecek vergileri makul sayılabilecek oranda bir fedakârlık ile herhangi bir anlaşmazlığa neden olmadan alınmasını ve hazineye intikalini sağlamaktır. (Özyurt, 2001:77).

Uzlaşma komisyonu üyelerinin dokunulmazlıkları bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu kişiler etkiye ve talimata açık olabilirler. Ayrıca bu komisyonlarda görev yapan, hukuki bilgileri yetersiz olan uygulamacılar, iş yükünün de üzerlerindeki etkisiyle verdikleri kararlar genelde gerekçeli olmayabilir. Dolayısıyla alınan kararlar nesnel, yansız ve kamusal ve hukuki vicdan açısından yoruma açık bulunmaktadır (Erol, 2007:135).

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndaki kurum içi hiyerarşiye aykırıdır. Vergi inceleme elemanlarınca yazılan vergi inceleme raporlarının; miktarın büyüklüğüne göre malmüdürü, vergi dairesi müdürü, gelir müdürü, vergi dairesi başkanı, defterdar ve gelir idaresi başkanı gibi ünvanlı kişilerden oluşan komisyonlarca fiilen hükümsüz kılınması söz konusudur. Doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan vergi müfettişleri tarafından yazılan inceleme raporu hiyerarşide kendisinin amiri olmayan, gelir idaresi başkanı, vergi dairesi müdürü gibi makamlardan

oluşan komisyon tarafından değerlendirilerek üzerinde uzlaşma görüşmesi yapılmaktadır. Ayrıca vergi inceleme elemanı tarafından inceleme raporunda belirtilen miktar herhangi bir sınırlandırma olmadan indirilebilir. Bunun için hiçbir engel bulunmadığı gibi, vergi inceleme elemanının itiraz hakkı da söz konusu değildir (Ozansoy, 2000).

1.3.3.5. Yargı mercilerinin görev alanına müdahaleye neden olması

Genel anlamda uzlaşma, ceza hükümlerinin uygulanmasının yargısal boyuta taşınmasının bir alternatifidir (Erol, 2007:134). Mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşmaya konu olan vergiler açısından uyumsuzluk çözümlenemiyor ise bu konunun yargı organları tarafından çözümlenmesi daha doğru ve hakkaniyete uygun olacaktır. Çünkü yargı kararları hem alenidir hem de aynı yönde verilen yargı kararları içtihadın oluşmasına yardımcı olmaktadır. Uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden, vergilerin ortadan kaldırılarak giderilmesi durumunda bazı sakıncalar ortaya çıkacaktır. Öncelikli olarak uzlaşma sonuçlarının aleni olmaması nedeniyle sadece uzlaşma talep eden mükellefin yararlanması söz konusu olacak, diğer mükelleflerin bundan haberi olmayacaktır (Özyurt, 2001:78).

VUK'un Ek 7. maddesi, 1982 Anayasası'nın 138. maddesinde yer alan *“Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez, genelge göndereme, tavsiye ve telkinde bulunamaz... Bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez”* hükmü ile çelişmektedir. Bu durumda, uzlaşmaya varılması ile söz konusu işlemin *“Uzlaşma Yönetmeliği”* ile gerçekleşen bir idari işlem olması bilgisine istinaden, yargı işlevini yerine getiren mahkeme sürecini etkileyen ve hatta durduran ve hüküm düşürücü bir sonuç oluşmaktadır. Mahkeme sürecini etkileyen veya durmasına neden olan düzenlemenin kanun şeklinde olması da duruma hukuki bir nitelik kazandırmaya yetmemektedir. Çünkü 1982 Anayasası'nın 11. maddesine göre, kanunların anayasal hükümlere aykırı nitelikteki olmaması gerekir (Apak, 2010:1284). Bu tür eleştiriler olmakla birlikte, kanaatimizce bu madde hükmü yargı mercilerine bir müdahale sayılmaz. Çünkü burada amaç uyuşmazlığın çözümlenmesidir. Dolayısıyla uzlaşma sağlandığı için dava konusuz kalmıştır. Ayrıca uzlaşma komisyonları tarafından doğrudan yargıya emir ve talimat verilmesi söz konusu değildir.

1.3.3.6. Vergilendirmede etkinliği azaltması ve vergi adaletsizliğine yol açması

Etkin bir vergi yapısı, vergiden beklenen hasılatın sağlanması, vergi maliyetlerinin düşük olması, makroekonomik hedeflere ulaşmada büyüme, kalkınma ve benzer hedefleri destekleyici ve gelir eşitsizliğini azaltıcı özellikler taşınalıdır (Anlar ve Cengiz, 2016:56). Uzlaşmanın sağlanması durumunda gelir idaresi bir miktar vergi alacağından vazgeçmektedir. Dolayısıyla uzlaşma müessesesi vergilendirmede etkinliğin azalmasına neden olmaktadır. Vergisel yükümlölüklerini tam olarak ve zamanında yerine getiren mükellef ile uzlaşmadan faydalanan mükellef arasında gelir eşitsizliğine neden olmaktadır.

Vergilendirmede adalet, toplanılan verginin gelir dağılımını bozmaması ve vergi mükelleflerinin aynı vergi yükünü taşımasını ifade etmektedir (Anlar ve Cengiz, 2016:57). Vergi denetim birimlerince yapılan denetim sonucunda ortaya çıkan raporların büyük bir kısmında uzlaşma hakkında yararlanılmış olması, vergi adaletine kısmen katkıda bulunmaktadır. Ancak bu durum aynı zamanda cezai yaptırımların işlemez hale gelmesine neden olmaktadır. Uzlaşma müessesesinden yararlanmak, vergi adaleti açısından uygun gibi görünse de uzlaşma komisyonlarının vergi mükelleflerine ve olaylara farklı miktarlarda indirimlerde bulunması, vergi adaletini olumsuz olarak etkilemektedir (Anlar ve Cengiz, 2016:68). Buna ek olarak, vergi ödevlerinin zamanında yerine getiren mükellefler ile uzlaşma müessesesi aracılığıyla belirli tutarlarda indirim imkânından faydalanan vergi mükellefi arasında adaletsiz bir durum söz konusu olmaktadır. Diğer bir adaletsizlik durumu da, uzlaşma talep ettiği halde anlaşılamayan mükellef ile anlaşılan mükellefler arasında ortaya çıkmaktadır (Organ, 2006:172).

1.3.3.7. Eşitlik ilkesini zedelediği yönünde eleştiriler

Uzlaşma müessesesi, 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir görüntü vermektedir. Anayasanın söz konusu maddesinde, herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergisini zamanında ödeyen mükellefin idare ile pazarlık imkânı söz konusu değil iken, vergisini zamanında ödemeyen mükellefin ise idare ile pazarlık imkânı doğmaktadır. Oysa vergi, devletin egemenlik gücüne dayanılarak zorla alınmaktadır. Böyle bir pazarlığa girişilmesi durumunda devletin egemenlik hakkına

gölge düşmektedir. Uzlaşma müessesesi, rekabet eşitsizliğine de neden olmaktadır. Aynı durumdaki iki vergi mükellefinden vergisini doğru olarak ve zamanında ödemeyen mükellef, vergi aslını ve cezasını uzlaşmayla indirebilmekte; bu şekilde diğer mükellefin vergi olarak yatırdığı parayla yeni bir yatırım yapabilmektedir (Ozansoy, 2000). Kanunlar karşısında aynı durumda olan iki mükelleften birisinin bu şekilde uzlaşma müessesesinden yararlanarak daha az vergi ödemesi, vergilemede anayasal eşitlik ilkesini zedelenmesine neden olmaktadır. Anayasa Mahkemesi (AYM, 15.10.2009 Tarih, E.2006/119, K.2009/145) ilgili kararında kişisel durumları ve nitelikleri aynı olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerektiği belirtmiştir (Buhur, 2013).

1.3.3.8. Kanunilik ilkesini zedelediği yönünde eleştiriler

Uzlaşma müessesesi, devletin vergi alacağının bir kısmının tahsilinden feragat etmesi nedeniyle vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Devlet bu şekilde verginin kanuniliği ilkesini “vergiyi tahsil et” emrine tümüyle uymamakta, bu nedenle 1982 Anayasası’ndaki sosyal devlet ilkesi doğrultusunda devletten beklenen yükümlülüklerini karşılayamamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesi, vergilerin kanuniliği ilkesi sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağını kesmektedir (Güneş, 2008:182).

Kişisel hak ve özgürlüklerin hukukun üstünlüğü ile korunması ve gelişmesi açısından kanunilik ilkesi anayasal teminat altına alınan bir ilkedir (Eroğlu, 2013:158). 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve cezalarından uzlaşma müessesesi yoluyla vazgeçilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Aynı maddede vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kanunda belirtilen sınırlar içerisinde indirim yapma yetkisi sadece Cumhurbaşkanı’na verilmesine rağmen, uzlaşma müessesesine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle uzlaşma komisyonlarına verilen yetkiyle, bu vergi ve cezalarda indirim yapma hakkı verilmiştir (Çakır, 2014: 112). Uzlaşma müessesesi ile vergi idaresi tarafından kanuna dayanarak tarh edilen verginin bir kısmının alınmasından vazgeçilmesinde böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması, kanuna dayalı olarak yapılsa bile anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Serim, 2006:102).

Kanunilik ilkesine ilişkin diğerk bir hüküm olan “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlığının taşıyan 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin ikinci fıkrasındaki, “... Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” hükmü gereğince vergi cezalarının da sadece kanunla konulabileceği ve usulde paralellik ilkesine göre bu cezaların ancak kanunla kaldırılabilceği sonucu çıkmaktadır. Uzlaşma müessesesi yoluyla vergi cezalarının önemli bir kısmının ortadan kaldırılması da vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyen bir sonuç doğurmaktadır. Çünkü vergi idaresi, uzlaşma sürecinde yaptığı bir tür sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği için bu durumdan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir (Yılmaz, 2009: 339).

1.3.3.9. VUK’da yer alan uzlaşmaya başvuruda aranan şartlara yöneltlen eleştiriler

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmek için gereken şartlardan, uygulamada bugün için “mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması” en fazla ileri sürülen gerekçedir. Ancak bu şart, sübjektif bir nitelik arz etmektedir. Vergi ziyânının, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığını objektif kriterlere göre ispatlamak mümkün değildir. Örneğin, bir mali müşavir hakkında tarh edilen veya edilecek vergi ve cezalar için bu gerekçe ile uzlaşma talep edilebilir mi? Bu soruya verilebilecek net bir cevap yoktur. Aslında, kanun koyucunun amacına bağlı kaldığımızda, vergi mevzuatına işi nedeniyle bilmesi gereken bir kişinin bunları bilmediği gerekçesi ile hata yaptığıının kabul edilmesi mümkün değildir. Aynı doğrultuda bir vergi mükellefinin, birinci defada öğrenmiş olduğu düşünülerek, aynı nedenle ikinci defa uzlaşma talebinde bulunamaması gerekir. Ancak uygulamaya bakıldığında, bu durum dikkate alınmamakta; zaman ve konu açısından uzlaşma kapsamına girmesi şartıyla tüm tarhiyatlar uzlaşmaya konu olmaktadır (Ozansoy, 2002:38). Ayrıca vergi mükelleflerinin vergi türleri açısından da herhangi bir ayırım söz konusu değildir. Teorik olarak vergiler dolaylı ve dolaysız olarak ikili bir ayırma tabidir. Dolaylı vergilerde, tahsil edilecek vergi, “kanun gereği” doğrudan fiyatın belirli bir oranı olarak fiyata eklenerek kanunda yer alan sürelerde vergi dairesine yatırılır. Ancak bu miktar fiyata eklenmez veya vergi dairesine yatırılmaz ise vergi kayıp ve kaçığına neden olur. Dolaylı vergilerden olan KDV’de vergi mükellefinin herhangi bir vergi yükü yoktur. Sadece, emaneten tahsil ettiği vergiyi zamanında beyan edip ödemesi gerekir. Vergiyi asıl ödeyen ise mal ve hizmeti satın alan tüketicilerdir. Buna rağmen, vergi mükellefinin emaneten tahsil ettiği KDV’yi beyan etmediğinin tespit edilmesi durumunda da bu kişiler hem vergi aslı hem de vergi cezası için uzlaşma yoluna

gidebilmektedir. Bu durumun izaha ihtiyacı vardır. Çünkü burada vergi mükellefinin kendi kazancından ödeyeceği bir vergi söz konusu değildir. Vergiyi asıl ödemesi gereken kişiler ödemiştir, ancak bu paranın hazineye girmesine aracılık edecek kişi gerekli ödemeyi yapmayarak bir nev'i zimmetine geçirmiştir. Asıl yükleniciden tahsil edilerek vergi dairesine beyan edilmeyen dolaylı vergiler açısından, VUK'un Ek 1. maddesindeki yer alan "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek" şartı hiçbir zaman gerçekleşmemiştir. Çünkü yükleniciden tahsil edilip beyan edilmemiş olan verginin ödenmesi, bu şartı ileri sürülmesini gerekçe gösterecek kadar karmaşık değildir. Çok daha karmaşık sayılabilecek ticari hayatta faaliyet gösteren bir vergi mükellefinin, tahsil ettiği dolaylı vergiyi beyan etmesi gerektiğini bilmediğini ileri sürmesi gerçek hayatın akışına uygun değildir. Uzlaşma taleplerinde genellikle neden olarak "vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek" gösterilmektedir. Vergi kanunlarının olağanüstü bir şekilde karmaşık olduğu ve basitleştirilmesi gerektiği doğrudur. Ancak bu karmaşıklık herkes için geçerli bir durumdur. Dolayısıyla, kanunu bilmemek mazeret sayılamaz. Vergi mükelleflerinin üzerine düşen yükümlülükleri bilmesi gerekir. Aksi durumda, kanunlara aykırı olarak hareket eden herkes, bunu bilmediğini ileri sürerek vergi cezalarından kurtulur. Ayrıca, idarenin vergi mükellefinin kanunu bilip bilmediğini objektif olarak ispat etmesi mümkün değildir. Bu durumda bu gerekçeyi ileri süren herkesin beyanını doğru kabul etmek gerekir. Böylece, bu sebep fiilen olmasa dahi, bu gerekçeyi ileri süren tüm vergi mükelleflerinin uzlaşma talebinde bulunabilmesi söz konusu olur (Ozansoy, 2002:39-41).

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru için diğer bir şart, VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hatanın bulunmasıdır. Vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlıkların çözülmesi için hata düzeltme müessesesi düzenlenmişken uzlaşma müessesesine başvurmaya gerek yoktur. Ayrıca hata düzeltmede, mükellefe uyuşmazlığın çözülmesi için beş yıllık bir süre tanınırken, tarhiyat sonrası uzlaşma da bu süre otuz gün ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla mükellef uzlaşma müessesesi yerine vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlığı çözümlmek için hata düzeltmeye başvurması beklenir. İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olmasının, tarhiyat sonrasına uzlaşmaya başvuru için geçerli sebepler arasına alınması "hukuk devleti ilkesi"nin inkârıdır. Yargı ile idare arasındaki görüş farklılığının olması durumunda hangi taraf haklı olursa olsun, çözüm yasama organınca bu konuya ilişkin yeni bir yasal düzenleme yapılmasıdır. Görüş farklılığı hangi yönde düzeltilmek isteniyorsa bu açık bir şekilde kanun

metnine alınmalıdır. Kanun yapma sürecinin zorluğu, vergi mükellefinin yargıya gitmeden ikna edilmeye çalışılmasının gerekçesi olamaz (Ozansoy, 2002:41). Kanunun açık bir şekilde ifade edilen bu şartlara rağmen idarenin, tarhiyat sonrası uzlaşma başvuru şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakmaksızın tüm uzlaşma taleplerini kabul etmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Eroğlu ve Cibo, 2019:120).

1.3.4. Seçilmiş Bazı Ülke Vergi Sistemlerinde Uygulanan Uzlaşma Müesseseleri

Karmaşık ekonomik işlemlerin ve süreçlerin vergilendirilmesi veya vergisel açıdan anlaşılma çabası, vergi idaresi ve bu çabalardan çıkarları zedelenen kişileri hukuki anlamda karşı karşıya getirmektedir. Bu karşılaşma hiç şüphesiz barışçıl ve hoş bir karşılaşma değildir. Dolayısıyla, bu karmaşık ilişkiler hem vergi idaresine hem de vergi yargısına yansımaktadır. Bu yansımanın sonuçları her iki birim için de iç açıcı değildir. Anlaşmazlığın yargı yerlerine taşınması durumunda, uyuşmazlık uzun bir süre sürüncemede kalabilir. Yargı mercilerini gereksiz yere meşgul etmemek, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamuyu alması gereken bir kaynaktan mahrum olması nedeniyle daha yüksek maliyetli kaynak arayışına sevk etmemek, planlanan bütçe ve ekonomik dengeleri sağlamak, gereksiz yere mükellefleri devlete küstürmemek için çoğu ülkede vergi kanunlarında uzlaşma müessesesine yer verilmiştir (Erol, 2007:133).

Uzlaşma, yapılan bir vergilendirme işlemine karşı, yargı yerlerine götürülmesi kaçınılmaz olduğu bir vergilendirmede vergi idaresi ile mükellefin konuyu hukuki ve ekonomik boyutları ile tartışarak belirli bir miktar üzerinde anlaşmaları ve anlaşmazlığı barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturmalarıdır. Vergileme alanı ile ilgili olarak verilen bu tanım aslında diğer alanlarda da uygulanabilir. Uzlaşma kültürünün geliştiği çoğu ülkede neredeyse tüm alanlarda öncelikle görüşme ve uzlaşma yöntemi kullanılır. ABD’de yargı alanında bile, yargılama sürecinin öncesinde yargıç başkanlığında taraflar uzlaşmaya çalışır. Sorun bu şekilde çözüme kavuşturulamadığı zaman yargılama süreci başlar. Ayrıca bütün ticari şirket ve organizasyonlar, kamu kurumları, üniversiteler ve hastaneler hizmet sundukları kişilerle olan sorunlarının çözülmesinde öncelikli olarak uzlaşma ve anlaşma yoluna başvurur. Bu yolla çözüme ulaşamadıkları takdirde, yargı yoluna başvurulur. Çoğunlukla, birçok sorun bu tür görüşme yöntemleri aracılığıyla çözümlenmektedir. Böylece, yargı sürecine yansıma ihtimali yüksek olan çoğu uyuşmazlık barışçıl bir biçimde çözüme kavuşmakta ve yargı organları gereksiz iş yüküne boğulmamaktadır. İş yükü makul ölçüde

gerçekleşen yargı organları daha etkin çalışmakta ve kamu vicdanında da kabul gören, isabetli ve doğru kararlar alabilmektedir (Erol, 2007:133).

Günümüzde gelişmiş ülkelerde, hukuki konularda ceza hukuku dışında adli süreçlerin yerini giderek yaygın bir şekilde uzlaşma müessesesinin aldığı görülmektedir. Ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, mükellefin gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde uzlaşma ile ilgili güncel gelişmeler dikkati çekmektedir (Eyüpgiller, 2012). Diğer ülke vergi sistemlerinde, “anlaşma”, “görüşme”, “ön anlaşma” adları ile anılan uzlaşmaya benzeyen müesseseler yer almaktadır (Yılmaz, 2009:323). Aşağıda ABD, Fransa, İngiltere ve Almanya’da uygulanan uzlaşma müesseseleri açıklanacaktır.

1.3.4.1. ABD’de uygulanan uzlaşma müessesesi

ABD’de yaşayan insanların vergiye bakışı ve vergi bilincini “Hayatta iki şeyden kaçılmaz; ölüm ve vergi” ifadesi yansıtmaktadır. Bu doğrultuda, vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda hem mükellef hem de vergi idaresinin uyuşmazlıkların hızlı ve etkin bir şekilde çözülmesine ilişkin olarak hassasiyetle davranması söz konusudur. Bu anlayış çerçevesinde mükellefe, ABD İç Gelir İdaresi (İGİ) tarafından uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne ilişkin olarak geniş bir yelpazede alternatif çözüm yolları sunulmaktadır (Erdem, 2011a). ABD’de vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecinde idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Ancak yargısal yola gidebilmenin ön şartı idari çözüm yoluna başvurulmasıdır (Kızılot, 1986).

Uzlaşma, gelecekte daha fazla tahsil edilme ihtimali bulunan vergi gelirine karşı, hemen tahsil edilerek olabildiğince yüksek miktarın alınması ile uyuşmazlık dosyasının kapatılmasıdır (Hocaoğlu, 2015:503). İGİ tarafından uzlaşma kavramı, mükellefin tüm vergi borcunun yerine daha azını ödemesini sağlayan ve mükellef ile idare arasında gerçekleştirilen bir anlaşma olarak tanımlanmıştır (IRS, 2017). İGİ, öncelikli olarak vergi alacağının mükellef tarafından gönüllü olarak ödenmesini temel prensip olarak benimsemiştir. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözülmesi görevi, İGİ bünyesinde yer alan Temyiz Ofisi’ne aittir. Bağımsız bir şekilde örgütlenen ve kendisine diğer birimlerden farklı yetkiler tanınan bu birim, uyuşmazlıkların hızlı ve etkin bir şekilde çözümü konusunda önemli bir katkı sağlamaktadır (Erdem, 2011b).

ABD’de mükelleflere 1860 yılından itibaren uzlaşma müessesesinden yararlanma imkânı tanınmıştır. Her tahsil edilen bir doların on altı sentinin uzlaşma kurumundan sağlanması, İGİ’nin bu kurumdan iyi bir şekilde yararlandığını göstermektedir. İGİ, kamu alacağının daha etkin ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak amacıyla, 1992 yılında politika değişikliğine gitmiştir. Uzlaşma uygulaması ile ilgili olarak merkez birimlerinin dışında taşranın yetkisi artırılmış ve bu kurum, kamu yararının en üst düzeyde sağlanması amacıyla çekici ve teşvik edilebilir bir duruma getirilmiştir (Nas, 2009a). İGİ, 1992 yılından önceki dönemde uzlaşma uygulamalarının çok yaygınlaşmasına taraftar değildi. Ancak 1992 yılında Compliance 2000 politikaları ve buna dayanarak aynı yıl yayınlanan P5-100 Politika Belgesinde uzlaşmanın amacı, tahsil edilme ihtimali olan vergi miktarının olabildiğince yüksek oranda ve en az maliyetle ve en kısa süre içinde tahsil edilebilmesi şeklinde belirtilmesi ile İGİ’nin bu bakış açısı değişmiştir. Ayrıca uzlaşma sayesinde mükellefin gelecek için yeni bir başlangıç imkânına kavuşması sağlanmaktadır.

İGİ Kanunu’nun (Internal Revenue Code) 7122. bölümü vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak dava yoluyla Adalet Bakanlığı’nın yetki alanına girmeden önce İGİ’ye uzlaşma yetkisi tanımaktadır. Aynı kanun kapsamında İGİ’ye uzlaşma süreci sonucunda uzlaşılan miktara ilişkin gerekli kayıtları kaydetme ve bu kayıtları kamunun bilgisine ve başvurusuna açık tutma yükümlülüğü getirmektedir (Nas, 2009a). ABD’de Uzlaşma Teklif Programı (Offer in Compromise) olarak isimlendirilen bir düzenleme yer almaktadır. Bu program ile hedeflenen, tahsil edilebilecek olan vergi potansiyelini en kısa zaman içerisinde ve en az maliyetle tahsil edilmesidir (Buz, 2013:1376). Dolayısıyla uzlaşmanın asıl hedefi, mükellef ile İGİ’nin var olan şartlar altında menfaatlerinin en üst düzeyde sağlanmasıdır. Uzlaşma teklifi İGİ tarafından kabul edilmediği takdirde, zor durumda olan mükellefin faaliyetlerinin son bulması veya vergi uyuşmazlığının yargı organlarına götürülmesi durumunda idarenin taahhüt edilen ödeme tutarının dahi alınması imkânsız hale gelebilir (Erdem, 2012:222). Uzlaşma başvurusu mükellefe bazı avantajlar da sağlamaktadır. Bu çerçevede, bir taraftan uzlaşmaya konu olan borç ile ilgili olarak tahsilat işlemlerinin ertelenmesi imkânı, diğer taraftan da vergi borcunun tahsili için malvarlığına haciz uygulanmasının gerçekleştirilmemesi durumu söz konusudur (Erdem, 2011b).

Uzlaşmanın konusu, her türlü vergi, ceza ve faizi kapsayan geniş bir yelpazeyi içermektedir (Buz, 2013:1376). İGİ Kanunu’nun 7122. bölümüne göre, vergiye ilişkin her türlü idari ve cezai uyuşmazlık uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Ancak bazı vergisel

cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Uyuşturucu ve kaçakçılık ile ilgili olan vergisel suçlar bu kapsamda değerlendirilebilir. Kasıtlı bir şekilde yapılan vergi kaçakçılığında uzlaşma imkânı yoktur. ABD’de mükelleflere uzlaşma başvurusu konusunda, hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşma imkânı tanınmaktadır (Kızılot, 1986). Türk vergi hukukundaki uzlaşma müessesesindeki uygulamaya benzer şekilde ABD’de de kaçakçılık suçu cezası uzlaşma kapsamında değildir.

ABD’de uzlaşmanın kapsamını belirleyen temel unsurlar bu konu ile ilgili çıkarılan kanun ve hazine düzenlemeleri (Treasury Regulations) tarafından ortaya konulan şartlardır (Nas, 2009a). Bu düzenleme doğrultusunda İGİ, belirli bazı şartların varlığı halinde, uzlaşma kapsamında, mükellefin borcunun bir kısmını ödemesini kabul edebilir. Bu şartlar; mükellefin borçlu olduğu tutar veya borçlu olup olmama konusunda ve mükellefin borcu ödemesi konusunda şüpheli olması, mükellef borcun tamamını ödediği takdirde ekonomik açıdan zor duruma düşmesi, idare tarafından yeterli görünen mücbir sebeplerin varlığıdır (Erdem, 2012:222). Buna ek olarak, mükellefin uzlaşmadan faydalanabilmesi için tüm tahmini vergi ödemelerini gerçekleştirmiş ve tüm beyannamelerini vermiş olması gerekmektedir (IRS, 2017). Gerekli uzlaşma şartlarının varlığına inanan her mükellef, uzlaşma önerisi formunu doldurarak başvuruda bulunabilir. Ayrıca mükellefin 186 ABD Doları başvuru harcı ile birlikte öneri kapsamındaki yapacağı ödemenin ilk taksitini de yatırması gerekmektedir. Uzlaşma başvurusu sürecinde yatırılan bu harcın, mükellefin ödeyeceği vergiden mahsup edilmesi söz konusu değildir. Mükellefe, talebinin idare tarafından reddedilmesi durumunda, ne başvuru harcı ne de ödenen ilk taksit tutarı geri iade edilecektir. Ancak, uzlaşmaya varılması halinde ya da uzlaşma gerçekleşirse de ilk taksitin ödenecek vergi borcundan mahsubu söz konusudur (Erdem, 2012:222). Mükellefin gelecek dönemlerde meydana gelme ihtimali olan her türlü gelirin belirli bir kısmının vergi borcu olarak yatırılması da uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Mükellefin uzlaşma başvurusunda verdiği dilekçede, belirtmediği dönemlere ilişkin olarak uzlaşmaya gidilemez (Nas, 2009a).

Uzlaşma başvurusu süreci bazı belgelerin doldurulması ile başlar. Bu belgeler Tahsilat Bilgi Formu, Form 656, Form 433-A (gerçek kişiler) ve Form 433-B (işletmeler) olarak sıralanabilir. Mükellefin uzlaşma ile ilgili başvuruyu her zaman yapması mümkündür. Bu başvuru vergi denetimi sırasında veya yargılama sırasında da yapılabilir. İGİ tarafından mükellefin yapmış olduğu başvuru üzerine, mükellefe ve vergi borcuna yönelik olarak detaylı mali ve ekonomik bir analiz yapılır. İGİ, mükellefin uzlaşma teklifini değerlendirirken makul

potansiyel tutarı esas almaktadır. İGİ, bu tutar ile mükellefin sahip olduğu servetleri değerlendirerek ödeme yeteneğini ölçer. Ayrıca mükellefin gelecekte elde edeceği geliri ve yapacağı harcamalar da göz önünde bulundurulur. İGİ, öncelikli olarak mükellefin tüm mal varlığının gerçek değerini tespit eder ve daha sonra altmış aylık süre için aylık ödeme gücünü hesaplar. İGİ tarafından yapılan analiz sürecinde, bazı durumların varlığı tespit edilirse uzlaşma talebi kabul edilmez. Bu durumlar; mükellefin uzlaşma konusu miktarı ödeyecek oranda malvarlığının olduğu tespit edilmesi, mükellefin mali gücünün çok altında teklif sunması, uzlaşma teklifi yapılan dönem dışında diğer dönemlere ait beyana ve ödemeye ilişkin yükümlülüklerde eksiklik bulunması, İGİ tarafından istenilen bilgilerin, mali tabloların ve formların mükellef tarafından verilmemesi, uzlaşma teklifinin kabulü durumunda mükellefin kötü olan ticari itibarı nedeniyle İGİ'nin gelecekte yapacağı tahsilat ve vergileme çabalarını engelleme tehlikesinin oluşması, mükellefin ilgili vergi borcuna dayanan bir suç nedeniyle tutuklanmış olması, mükellefin gelirinin yasadışı bir faaliyetten kaynaklanması ve bu faaliyetine devam etmesi, mükellefin mali gücü ile ilgili bir değişiklik olmamasına rağmen daha önce yapılan ve reddedilen uzlaşma teklifinin aynen veya önemsiz bir şekilde yapılan değişikliklerle tekrar yapılması, ceza durumu söz konusu ise ve mükellefin bu cezanın haksızlığı yönünde geçerli ve yeni bir belge sunamaması, olarak sıralanabilir (IRS, 2017).

Mükellef İGİ'nin ilgili birimi olan Uyuşmazlık Ofisinde yer alan uzlaşma servisi ile uzlaşma teklifi görüşmelerini bizzat veya vekil aracılığıyla da yürütebilir. Mükellefi temsil edecek olan kişinin sicile kayıtlı vekil, yeminli mali müşavir veya avukat olması gerekir. Bu kişilerin dışında başka bir kişinin vergi mükellefini yapacağı uzlaşma görüşmesinde temsil etmesi söz konusu değildir (Serim, 2006:105).

Mükellefin yapmış olduğu uzlaşma başvurusu idare tarafından reddedildiği takdirde, otuz gün içerisinde Temyiz Ofisi'nden teklifinin yeniden değerlendirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır. İGİ tarafından uzlaşma teklifi reddedilen mükellef yargı yoluna başvuramaz. Uzlaşma teklifinin reddedilmesi kararı, yargı denetimi dışındadır. Bu karar, normal idari işleyiş içerisinde değerlendirmeye tabi tutulur (Nas, 2009a). Türk vergi hukukundaki uygulamadan farklı olarak ABD'de uzlaşma talebinin reddi halinde idari bir organ tarafından tekrar değerlendirme imkânı tanınmaktadır. ABD'deki uzlaşma sistemi ile diğer bir farklılık uzlaşma teklifinin mükellef tarafından yapılmasıdır. Bu teklif idare tarafından yapılan mali analiz ile değerlendirmeye tabi tutulur.

Mükellefin yapmış olduğu uzlaşma teklifinin idare tarafından kabul edilmesi durumunda, ortaya konulan uzlaşma belgesi hem idare hem de mükellef için bağlayıcı nitelik arz etmektedir. İGİ'nin sonraki süreçte ilgili döneme ilişkin olarak inceleme ve araştırma yapması mümkün değildir. Ancak bu genel kurala istisna teşkil eden durumlar vardır. Bu durumlar şu şekilde sıralanabilir; mükellefin sahtekârlık yapması veya mal varlığını saklaması, sözleşmenin geçersiz olarak yeniden yapılanmasını gerektiren maddi hatanın yapılması ve vergilendirmede hata durumunun varlığıdır (Aksoy, 1996).

ABD'de mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşma sağlandığı takdirde; mükellefin bu uyuşmazlığı yargıya taşıması ya da uzlaşma sonucunda ödemiş olduğu parayı geri istemesi söz konusu değildir (Kızılot, 1986). Uzlaşma sağlandığı takdirde ilgili tutarın bir defada ödenmesi genel kuraldır. Ancak mükellefe taksitli ödeme imkânı da sunulmuştur. Uzlaşma süreci ile ilgili olarak idarenin asıl hedefi, tahsilat işleminin bir an önce gerçekleşmesidir. Taksitle ödeme süresi sınırlandırılmıştır. Bu sürenin altmış ayı geçmesi mümkün değildir. Ödeme planının yapılmasında mükellefin yaşı, sağlık durumu, eğitimi, borç miktarı ve teklif edilen tutar gibi bazı unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır (Aksoy, 1996). İGİ, mükellefe geri ödeme takvimi hazırlama konusunda izin vermektedir (Nas, 2009a). Mükellefin uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşma tutarını zamanında ödememesi veya ödemeyi takip eden beş yıl içerisinde beyan ve ödeme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda, uzlaşma hükümsüz kalmaktadır. Bu durumda vergi idaresinin tahsilinden vazgeçtiği miktar, yeniden doğmakta ve mükelleften bu miktar istenmektedir (Hocaoğlu, 2015:504).

1.3.4.2. Fransa'da uygulanan uzlaşma müessesesi

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde diyalog, arabuluculuk, aracılık, hata düzeltme, indirim talebi ve uzlaşma gibi bazı barışçıl çözüm yollarına başvurulmaktadır. Bu yolların sınıflandırılmasında hem kanunda hem de idare tarafından herhangi bir ayrım söz konusu değildir. Literatürde ise farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır. Literatürde yapılan ayrımların bazısında; diyalog, arabuluculuk ve aracılığı üst makama başvuru yolları olarak sınıflandırılırken, hata düzeltme, indirim ve uzlaşma yargısal nitelikte olmayan çözüm yolları olarak sınıflandırılmıştır (Durmuş, 2016:52).

Fransız Vergi Usul Kanunu'nun L.247. maddesinde düzenlenen uzlaşma müessesesi, mükellef ve idare arasında imzalanan karşılıklılık esasının hakim olduğu bir kontrat

niteliğindedir (Durmuş, 2016:66). Fransız vergi sisteminde dar anlamda uzlaşma kavramı, mükellefin kanunla düzenlenmiş olan vergiyi, herhangi bir nedenle ödeyememesi halinde ödeyeceği verginin tamamının veya bir kısmının vergi idaresinden kaldırmasını istemesidir (Durgut, 2007). Bu yönüyle uzlaşma, idarenin merhametine dayanan barışçıl bir yöntem ile uyuşmazlığın giderilmesi niteliğini taşır (Eyüpgiller, 2012).

Mükellef ile idare arasında doğmuş olan ya da doğma ihtimali olan vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak uzlaşma yoluna başvurulabilmektedir. Mükellef uzlaşma yolunu tercih ettiği takdirde, indirim talebi ve yargı yoluna başvurma hakkını kullanmaktan vazgeçmiş olacaktır. Ayrıca, idarenin mükellefin aleyhinde olarak başlattığı yasal süreç de uzlaşmaya konu olabilir (Durmuş, 2016:66).

Fransız vergi mevzuatı, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan önce idari aşamaya götürülmesini zorunlu kılmaktadır. Fransa’da dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenirken; dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler kapsamında olan muamele vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenmektedir (Oto, 1996). Muamele vergileri ile ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde öncelikli olarak vergi dairesi müdürüne başvurulması gerekir. Fransız vergi sisteminde uzlaşma ile ilgili olarak bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Bu sınırlamalar, kaçakçılığın olması, mükellefin uzlaşma teklifini reddetmiş olması ve orijinal bir suçun varlığı ile ilgili içtihat oluşturulmak isteniyorsa uzlaşma başvurusunda bulunulması mümkün değildir. Ancak bu durumda mükellefin yargı yoluna gitmesi mümkündür (Durgut, 2007). Fransa’da uzlaşma imkânı sadece vergi cezaları açısından mümkündür. Vergi aslı ile ilgili uzlaşma uygulamasına istisnai olarak başvurulabilmektedir. Vergi aslında uzlaşma başvurusu sadece dolaysız vergilerde; Fransız Danıştay, Sayıştay ve Yargıtayının olumlu görüşü üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu’nun kararı ile mümkündür (Budak, 2006:15). Uzlaşma müessesesinin daha adil bir biçimde uygulanabilmesi için, bağımsız hakimlerden oluşan Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu 1977’de kurulmuştur (Eyüpgiller, 2012). Vergi aslı açısından uzlaşma görüşmesi bu şart nedeniyle uzun ve zahmetli bir süreci gerektirir (Hocaoğlu, 2015:504). Uzlaşma başvurusunda bulunan bir mükellef hakkında ceza ve ek vergi tarhiyatı kesinleşmiş ise idarenin yapılan bu başvuruyu indirim talebi olarak değerlendirmesi gerekir. Ayrıca ceza mahkemelerince verilen bir adli para cezasında yapılması istenilen indirim ile ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunulamaz. Başka bir ifadeyle, adli cezalar uzlaşmanın konusu olamaz (Durmuş, 2016:60). Her türlü dolaysız vergi, KDV ve harçlarla ilgili olan cezalar uzlaşmaya

konu olabilmektedir. Ancak, mükellefin düzenlemesi gereken belgeleri düzenlememesi, istenilen belgeleri geç vermesi veya verilen belgelerde hata ya da eksikliğin olması ile mükellefin görüşme talebini reddetmesinden kaynaklı ödenen para cezaları ve vergi kaçakçılığı ile ilgilenen birimin yapmış olduğu şikâyet nedeniyle verilen vergi cezası, uzlaşma kapsamında yer almaz. Mükellef hakkında yapılan inceleme sırasında ortaya çıkan ek tarhiyat veya ceza ile ilgili olarak uzlaşmanın sağlanması, mükellefin diğer bir vergi türü ile ilgili olarak incelemeye tabi olmasına engel olmaz (Durmuş, 2016:66-68).

Uzlaşma talebi bizzat mükellef tarafından veya dilekçenin ekine vekâletnamenin eklenmesi kaydıyla vekil tarafından da yapılabilir. Dilekçede mükellef kendisi ile ilgili bilgilere, uzlaşma konusuna ve idareden gelen ihbarnameye yer vermelidir (Durmuş, 2016:70). Mükellefin uzlaşma talebi karşısında idarenin bakması gereken ilk husus vergilendirme işleminin kesinleşip kesinleşmediğidir. Vergisel bir işlemin kesinleşmesi ile ifade edilen; idari veya yargısal çözüm yollarının başvuru sürelerinin geçirilmiş olması veya yargı yoluna başvurulmuş ve mahkemenin kesin kararını açıklamış olmasıdır. Bu durumda mükellefin ne uzlaşma yoluna ne de yargısal yola gitmesi mümkündür (Durmuş, 2016:59). Vergilendirme işlemi kesinleşmeden önce uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma başvurusunda esas olan yazılı usul olmasına rağmen, idarenin sözlü başvurular üzerine uzlaşma teklifini hazırladığı görülmektedir. Mükellefin uzlaşma başvurusu üzerine, vergi idaresi tarafından hazırlanan teklif iadeli taahhütlü olarak mükellefe gönderilir. Teklifin ekinde uzlaşmanın bütün şartlarının yer aldığı ayrı iki nüsha kontrat da yer alır. Ayrıca bu kontratta uzlaşmaya varılan ceza miktarı, asıl ceza miktarı ve verginin aslı gibi bilgilerin bulunması gerekmektedir. Mükellefin idarenin göndermiş olduğu teklifin kendisine ulaşmasından itibaren otuz gün içerisinde cevap vermesi gerekir. Mükellef idarenin teklifini kabul ederse iki nüsha halinde uzlaşma tutanağını ilgili vergi dairesine gönderir. Vergi idaresi de kendine ait olan kısmı imzalayarak bir nüshasını ve işlemin onaylandığına dair mektubu tekrar mükellefe gönderir. Bunun yanında idare, uzlaşma ile ilgili bilgileri tahsilattan sorumlu olan memura bildirir (Durmuş, 2016:69-70). Vergi idaresi de uzlaşma teklifinde bulunabilir. Önceden mükellefin dosyasını inceleyen vergi idaresi, mükellefin uzlaşabileceği miktarı mükellefe tebliğ eder. Mükellef idarenin bu teklifini kabul ederse, “okudum kabul ediyorum” ibaresini yazar ve imzalar. Bu şekilde uzlaşma süreci tamamlanmış olur. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanması için tarafların biraraya gelmesi gerekmemekte, aradaki bağlantı sözleşme ile gerçekleşmektedir (Aksoy, 1999:112).

Dolaysız vergilerde idarenin takdir yetkisini kullanması amacıyla komisyonlar bulunmaktadır. Bu komisyonlar İl, İlçe, İlçeler Birliği ve Ulusal düzeyde kurulmuştur ve 6 ile 8 kişiden oluşmaktadır. 2004 yılından itibaren Fransa’da 99 bölgede komisyon oluşturulmuştur. Komisyonlarda bağımsız hakimlerin başkanlığında, vergi idaresinin ve mükellef meslek kuruluşlarının vergi kanunu ile belirlenmiş nitelikleri taşıyan temsilciler yer almaktadır. Bu komisyonlar tarafından yapılan takdir ve tarhiyat işlemlerine karşı birinci aşamada İl Uzlaşma Komisyonuna başvurulur. İl Uzlaşma Komisyonları, Genel Vergiler Kanunu’na göre, Adalet Bakanlığınca görevlendirilen bir hakim başkanlığında, İl Kamu Maliyesi Direktörü ya da vekili, en az Maliye Müfettişi seviyesinde Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü’nün üç temsilcisi, il noter odası tarafından belirlenen bir noter ya da vekili ile üç mükellef temsilcisinden meydana gelmektedir. Bu komisyonda yer alan mükellef temsilcileri 25 yaşını geçen ve fiil ehliyetine haiz Fransız vatandaşları içinden ticaret ve sanayi odalarınca seçilir. Bir asil ve iki yedek üyeden oluşan bu temsilcilerin bir yıllık süre sonunda görev süreleri uzatılabilmektedir (Eyüpgiller, 2012). Fransa’da uzlaşma komisyonlarına noterlerin katılımı ile görüşmelerin kayıt altına alınması ve şeffaf bir ortamın oluşması mümkün olmaktadır (Çakır, 2014:110).

Kamu Maliyesi İl Müdürü’nün talebi ile toplanan komisyonun toplanma yeter sayısı beş kişidir. Toplantıda oylar eşit olduğu takdirde başkanın bulunduğu tarafın oyları geçerli kabul edilir. Komisyonun uzlaşma hakkında karar vermek için otuz günlük süresi vardır. Ayrıca konunun karmaşık olması durumunda mükellefe komisyon tarafından bilgi verilmesi gerekmektedir. Mükellefin uzlaşma talebinde bulunması, uzlaşmaya konu olan verginin ödenmesi ve yargıya başvurma sürelerini durdurmaz (Eyüpgiller, 2012).

Uzlaşma ile ilgili olarak 2004 yılından itibaren iki aşamalı bir sistem uygulanmaktadır. Birinci aşamada uzlaşma komisyonları; ikinci aşamada ise Ulusal Mali Arabulucu (UMA) yer almaktadır. Mükellef ile idare arasında İl Uzlaşma Komisyonu aşamasında uzlaşma sağlanamaması durumunda, mükellef UMA’ya başvurabilir. UMA’ya başvuru için İl Uzlaşma Komisyonu’na başvuru şartı hususunda herhangi bir hukuki düzenleme bulunmamakla birlikte, uygulamaya bakıldığında, UMA’nın komisyona başvuru şartını aradığı görülmektedir (Eyüpgiller, 2012). UMA öncelikli olarak mükellefin yapmış olduğu başvurunun kabul edilebilir nitelikte olup olmadığına karar verir. Şayet mükellefin talebi komisyon tarafından haklı görülürse, tavsiye kararı çıkarılır. İdare bu kararı kabul etmezse, arabulucu durumu, nihai kararın verilmesi talebiyle doğrudan Maliye Bakanlığı’na

sunabilmektedir. Nihai durum hakkında arabulucunun mükellef ve idareye tebliğde bulunması gerekir. Mükellefin, arabulucunun kararı üzerine yargıya gitme hakkı mevcuttur (Eyüpgiller, 2012).

Uzlaşmanın geçerlilik kazanabilmesi için vergi idaresi ile mükellefin iradelerinin uyum sağlaması gerekir. Bu doğrultuda mükellef, idare tarafından teklif edilmiş olan uzlaşma metnine hiçbir şerh koymadan kabul etmelidir. Uzlaşmanın kesinlik kazanabilmesi için, yetkili idarenin onayı ve mükellefin uzlaşma ile ilgili tüm koşulları yerine getirmesi gerekmektedir. Mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi durumunda, genel hukuk kuralları çerçevesinde verginin tahsili ile ilgili olan işlemlere başlanılmaktadır. İdarenin mükellef tarafından yapılan uzlaşma teklifini reddetmesi durumunda, mükellefin yargı yoluna gitme imkânı vardır. Bu durumda ilgili yargı organının hem ek vergi tarhiyatı ya da ceza hem de vergi aslı ile ilgili karar vermesi söz konusudur. İdarenin yapmış olduğu uzlaşma teklifine mükellef otuz gün içinde cevap vermezse, mükellefe hatırlatma mektubu gönderilir. Bu mektubun gönderilmesinden itibaren, mükellefe, 10 günlük ek bir süre daha verilmektedir. Eğer mükellef bu süre içerisinde de bir cevap vermezse bu durum uzlaşmanın reddedildiği anlamına gelir ve normal prosedür başlatılır (Durmuş, 2016:71).

Uzlaşma dışında kalan konularla ilgili olarak tahsilat işlemi devam eder. Ayrıca uzlaşma işlemi sadece taraflar için bağlayıcı nitelikte olup üçüncü kişiler açısından hüküm ifade etmez. Bunun yanında müteselsil sorumlulardan birisi ile yapılan uzlaşma, sadece ilgili kişi için hüküm ifade eder (Durmuş, 2016:68). Uzlaşmanın sağlanması durumunda, her iki tarafa da bazı hak ve yükümlülükler getiren tutanak imzalanmaktadır. Bu tutanak, idarenin uyuşmazlığa konu ceza ile ilgili takibatı durduracağının, mükellefin ise uzlaşılan miktarı uyuşmazlığı yargıya taşımadan ödeyeceğinin göstergesidir (Oto, 1996).

1.3.4.3. İngiltere’de uygulanan uzlaşma müessesesi

İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları çok az miktarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasında etkili olan başlıca unsurlar; vergi idaresinin iyi örgütlenmesi, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idare tarafından temel amaç olarak cezanın arka planda bırakılarak verginin baz alınması, servet beyanı ve servetin takibi ile kontrol imkânının geniş oranda sağlanması, vergisel işlemlerin kayıtlarının mükellef tarafından benimsenmesi ve vergi kanunlarının uzun bir geçmişe sahip olması şeklinde sıralanabilir (Buz, 2013:1377).

İngiltere’de “*Anlaşmazlıklar ortaya çıkabilir, bunları bir çözüme bağlamak Maliye Teşkilatı’na düşen esas görevlerden biridir*” ifadesinden, uzlaşmanın, idare ile mali yargı organları arasında bir köprü görevi gördüğü, ortaya çıkmaktadır (Akköy, 1981). İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde, henüz vergi tarhiyatı yapılmadan önceki aşamada, ortaya çıkma ihtimali olan ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların yaklaşık %90’ını olumlu bir şekilde sonuçlandırılmaktadır (Aksoy, 1999:109). İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (İGGİ) “*erken elde edilen vergi daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir*” ilkesini benimsemiştir. Bu ilke doğrultusunda vergi uyuşmazlıklarının çok azı yargı organlarınca çözümlenmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2005:76).

İGGİ, uyuşmazlığın uzlaşma yoluyla çözümlenmesi kapsamında geniş yetkilere sahiptir. Vergi cezasının tahsilini hızlandırabileceği; cezanın miktarını ve şiddetini azaltabileceği gibi tamamen eski halini de uygulaması söz konusudur. Hatta mahkeme sonrasında dahi kesinleşmiş olan cezayı azaltabileceği gibi, tamamen de kaldırabilir. Ayrıca, ilgili ceza sonucu ortaya çıkan faiz borcu konusunda da, idarenin miktarı azaltabilme yetkisi bulunmaktadır. İGGİ vergi aslı, faiz ve cezanın hesaplanması noktasında, normal prosedürün dışına çıkarak mükelleften tahmini bir teklif alma yoluna gidebilir. İdare mükellefle diyaloga girerek, mükellefin cezasını ödemesini ve daha sonra da cezaya neden olacak davranıştan kaçınması amaçlamaktadır. Bu şekilde İGGİ mükellefe yapmış olduğu hatayı telafi etme imkânı sunmaktadır. Uzlaşma sürecinde inceleme elemanı mükellefe, iç gelir idaresinin elinde uyuşmazlık ile ilgili bulunan bulgu ve kanıtları, belirlenen vergiyi, faizi ve cezayı, eldeki kanıtların güçlülüğünü, uyuşmazlığa neden olan durumun mükellefin hangi kusuruna dayandığını, bunun cezalarda indirimine neden olup olmayacağını ve diğer bilgileri kapsamlı bir şekilde açıklar. Yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellef kendi argümanlarını ortaya koyar. Mükellef yapılan görüşme sonucunda inceleme elemanı tarafından yapılan teklifi kabul edip etmeme konusunda serbesttir. Yapılan teklif karşısında mükellefin de idareye teklif sunma imkânı vardır. Mükellefin hiç teklif sunmaması durumunda ise idare normal prosedüre devam edecektir. Uyuşmazlığın konusu olan vergi ve uyuşmazlığa neden olan suçun niteliği çok önemli bir boyutta değilse, uzlaşma ile ilgili olarak inceleme elemanı yetkili kılınabilir (Gözükara, 1992).

İngiltere vergi uyuşmazlığı ile mücadele stratejisini güncellemiştir. İGGİ Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Kurulu tarafından dikkate alınması gereken uzlaşma eşiğini 100 milyon Dolar’a yükseltmiştir. İGGİ tarafından Dava ve Uzlaşma Stratejisi’nde (DUS)

hakkında yayınlanan güncellenmiş kılavuz, öncekine göre bazı değişiklikler içermektedir. DUS, İGGİ'nin vergi uyumsuzluklarını çözeceği çerçeveyi ortaya koymaktadır. İlk olarak 2007 yılında düzenlenen DUS, 2011 yılında değişikliğe uğramıştır. DUS'da yapılan son değişiklikte, daha önce “gelir akışlarını en üst düzeye çıkarmak” olarak yer alan ifade, “Hazine için mümkün olan en iyi getiriye güvence altına alma” şeklinde yer almıştır.

DUS tüm vergi, resim ve harçlarla ilgili uyumsuzlukların çözülmesini kolaylaştırmak amacıyla tasarlanmıştır. DUS'da uyumsuzluk kavramı geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Vergilemeye ilişkin ortaya çıkan bilgi eksikliğinden İGGİ ve vergi mükellefi (veya temsilcileri) arasındaki ödenecek vergiye ilişkin farklı görüşlere sahip olunmasına kadar farklı durumları içermektedir. DUS'un en önemli hedeflerinden bir tanesi, vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkmasına engel olmaktır. Vergi uyumsuzluklarının çözülmesi hem İGGİ için hem de vergi mükellefleri için mali yük getirmektedir. Bu nedenle İGGİ bir uyumsuzluğa neden olmadan verginin tam olarak hazineye intikalini desteklemektedir. Bu anlayışın bir sonucu olarak, iyi çerçeveli mevzuat, rehberlik, kararlar ve izin süreçleri, İGGİ'nin uyum çalışmalarına yönelik risk temelli yaklaşımı, büyük mükellefler için ilişki yönetimi ve karmaşık müşteriler için çalışmalar söz konusudur. İGGİ her durumda, mümkün olduğunca uyumsuzlukları çatışmasız bir şekilde vergi mükellefi ile işbirliği içinde ele almaktadır. DUS ile anlaşmazlıkların mümkün olduğunca verimli ve kısa sürede çözülmesi hedeflemektedir.

İGGİ'nin vergi uyumsuzluklarına yaklaşımında iki temel unsur bulunmaktadır. Öncelikli olarak, uyumsuzluğun ortaya çıkmasına engel olunması yani önleyici tedbirlerin alınmasıdır. Diğer bir unsur ise ortaya çıkan uyumsuzlukların, verginin hem İGGİ hem de vergi mükellefleri için en az maliyetle kanunlara uygun olarak tahsil edilmesidir. Vergilendirmede adaletli ve eşit davranılması ile gereksiz maliyetlerin en aza indirilmesi İGGİ'nin en temel hedefidir.

İngiltere'de ortaya çıkan vergi uyumsuzluğunun çözülmesinde, yargı yoluna başvurudan önce idari yola başvuru yapılması gerekmektedir (Buz, 2013:1376). Mükellef ve idare arasında uyumsuzluk çözülmemişse, özel bir komisyona (Commissioner of Inland Revenue) başvuru yapılır. Bu komisyon, gelir idaresinin yöneticileri ile bölgenin önde gelen özel sektör temsilcilerinden oluşmaktadır ve komisyonun vergi aslını ve cezasını azaltma yetkisi bulunmaktadır. İngiltere'de, vergi uyumsuzlukları konusunda temel amaç

uyuşmazlığın başlangıçta oluşmasına engel olmaya çalışmaktadır, bu çabaya rağmen uyuşmazlık ortaya çıkarsa uzlaşma ile çözülmeye çalışılmaktadır (Hocaoğlu, 2015:505).

1.3.4.4. Almanya’da uygulanan uzlaşma müessesesi

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde öncelikli olarak idari yollara başvuru yapılması zorunludur. Yargı yoluna başvuru yapılmasında, idarenin uzlaşma başvurusunu reddettiğinin belgelendirilmesi şartı aranmaktadır. Vergi uyuşmazlığının giderilmesinde itiraz ve idari yollara başvuru imkânı vardır. Mükellef uyuşmazlık ile ilgili olarak doğrudan vergi dairesine başvurmaktadır. İlgili idare mükellef aleyhinde yapılmış olan işleme yapılan itirazı kabul ederse, tarhiyatı terkin eder. Ancak mükellefin itirazı haksız bulunursa, yapılan işlemin haklılığını delil ve hükümler ile birlikte yazılı olarak bildirir. Mükellef bu yazı karşısında itirazı geri alabileceği gibi itiraz kararında direnme imkânı da mevcuttur. İdare, mükellefin direnme kararı üzerine yeniden bilgi isteyebileceği gibi, doğrudan karar vermesi de mümkündür (Oto, 1996).

Almanya’da uzlaşmanın kapsamında herhangi bir sınırlandırma söz konusu olmayıp, tüm vergilerle ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar uzlaşma yoluyla giderilebilir. Bu ülkedeki uzlaşma müessesesi Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Hocaoğlu, 2015:504). Bu nedenle günümüzde uygulanan uzlaşma müessesesi yasal bir dayanaktan yoksundur. Federal mahkeme kararlarında, idare ile mükellef arasında yapılan anlaşmaların her iki taraf açısından da bağlayıcı olduğu yönündeki kararları doğrultusunda uzlaşma fiilen uygulanmaktadır. Bu ülkede “son konuşma” olarak isimlendirilen idari uygulama uzlaşma niteliğindedir. Bu usulde, vergi incelemesi sonrasında mükellef ile bir görüşme yapılır. Bu görüşmede, uyuşmazlıklarla ilgili olarak mutabakatın sağlanamaması durumunda ikinci ve son konuşma gerçekleştirilir. Son konuşmada önemli olan unsur, matrah ile ilgili anlaşmaya varılması değil; matraha neden olan olayın varlığı ve ortaya çıkan matrah farkının hukuki olup olmadığıdır (Kızılot ve Kızılot, 2005:78-79).

Almanya’da “son konuşma” adı verilen uygulama, Alman Vergi Kanunu’nun 201. maddesi ile Denetim Yönetmeliği’nin (BqO 2000) 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu uygulama aracılığıyla mükellefin “bilgilenme hakkı” gerçekteşir. Son konuşmada vergiye etki edecek tartışmalı konular ele alınmaktadır. Bu müessese, yargı organlarına başvurmadan önce tarafların anlaşmalarına dayanan, genel bir çözüm bağlamında girişimdir. Son konuşma

sonucunda taraflar arasında anlaşma sağlanamasa dahi tarafların bakış açısı temyiz aşaması öncesinde açıkça ortaya konulacaktır. Alman Vergi Kanunu'nun 201. maddesine göre, dış denetim sonucunda son konuşmanın yapılması zorunludur. Ancak, vergilendirilebilir matrahta herhangi bir değişiklik yoksa veya mükellef son konuşma hakkından feragat ederse son konuşma yapılmaz. Denetim Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre, yetkili makam toplantıya ilişkin bilgileri uygun bir süre içinde mükellefe bildirmelidir. Son konuşmanın tarihi ve katılımcıları belirleme yetkisi idareye aittir. Toplantının yeri, uygunluk açısından karşı bir gerekçe bulunmadığı durumlarda vergi mükellefinin işyeridir (Böhm, 2016).

Son konuşmada, uyuşmazlığa neden olan denetim bulgularının yasal olarak değerlendirilmesi, tartışmalı konular ve bunların vergiye etkisi ele alınmaktadır (Bartsch, 2018b). Son konuşmanın konusu, muhasebe rapor taslağı çerçevesinde, ilgili mükellefin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin ve diğer hususlarda açıklama yapmasıdır. Bu görüşme sonucunda alınan karar daha sonra denetim raporunda ve müteakip vergi değerlendirme raporunda yer alır (Bartsch, 2018a). Tarafların son konuşmaya iyi hazırlanabilmesi amacıyla toplantıya ilişkin hususlar ve toplantı tarihi zamanında bildirilir (Zoll, 2018). Son konuşmanın, incelemeden sonraki bir ay içinde yapılması zorunludur (Thomas, 2018). Mükellefi temsilen vergi danışmanları, müfettiş ve denetim elemanları ile diğer yetkililer, gümrük idaresi yetkilileri bu toplantıya katılabilirler (Zoll, 2018). Mükellef ile birlikte vergi danışmanının toplantıda bulunması, mükellefin lehine olacaktır. Çünkü toplantı sırasında denetçinin sunacağı yeni bulgular ve farklı taktikler söz konusu olabilir. Son konuşma ile vergi mükellefine inceleme bulguları ile gerçek bulgulara ilişkin olarak yorum yapma fırsatının verilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, mükellefin, denetim elemanını ikna etme ve denetim raporuna belirli bulguların dahil edilmesini engellemesini son konuşma ile mümkün olabilir (Spreitzer, 2018).

İdari çözüm yolunda taraflar arasında anlaşma sağlanamadığı takdirde diğer bir aşamaya geçilir. Her bir aşama mükellef için bir haktır. Bu aşamalar; ön görüşme, son görüşme, itiraz ve temyizdir. Ön görüşmede, vergi denetim elemanı olası durumları gözden geçirerek mükellef ve danışmanı ile birden fazla sayıda görüşme gerçekleştirebilir. Bu görüşmelerde önceki düzenlemelerde değişiklik yapılabilir. Son görüşme ise, vergi denetçisinin tüm bulgu ve şikâyetleri tartışma konusu olmaktadır (Köstler, 2017). Vergi mükellefinin son görüşme için ayrıntılı hazırlık yapması vergi denetçisi ile uzlaşmanın sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Her iki tarafın da istediği vergi denetiminin uzamadan

hızlı bir şekilde bitirilmesidir. Son görüşmenin ardından vergi denetçisi, denetim bulgularını baz alarak rapor hazırlar. Bu vergi raporu daha sonra bireysel bulguları tetikleyen vergi sonuçlarını gösterir. Vergi denetçisi tarafından hazırlanan bu rapora vergi mükellefinin itiraz hakkı vardır. Vergi denetçisinden itiraz için süre istenebilir. Vergi mükellefinin kanuni hakkı olan itiraz süresi iki ile dört hafta arasındadır. Vergi mükellefinin hala herhangi bir değişiklik talebi veya sorunu varsa, bu itiraz süresi boyunca denetçiye bilgilendirebilir. Vergi mükellefine yapılan itiraz üzerine vergi denetçisinin denetim raporunu değiştirmesi mümkündür. İtiraz süresinin sonunda vergi denetçisi hazırladığı raporu vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesine gönderir. Daha sonra vergi idaresi personeli tarafından rapor değerlendirilir. Bu noktada bir itiraz söz konusu olursa uyuşmazlık vergi dairesindeki temyiz ofisine gider. Bu merci tarafından da herhangi bir anlaşmaya varılamadığı takdirde, temyiz kararına karşı vergi mükellefinin gidebileceği tek yol vergi mahkemesinde dava açmaktır (Köstler, 2017).

Tam inceleme yapılmadığı takdirde son görüşmeye gerek yoktur. Son görüşme vergi kanununda yer alan hükümde yer alan ön koşullara uygun olarak yerine getirilmemesi hak ihlalidir (Burkhard, 2019). Son görüşme sadece uyuşmazlığın çözümlenmesi için tanınan bir müessese değildir. Bu bağlamda duyulma hakkını da içeren daha geniş ve daha derin bir işlevi söz konusudur. Son görüşme, bir mutabakat girişimidir. Bu anlaşma, vergi mükellefi için bir kabul ve pasifleştirme, vergi idaresi içinde ekonomik açıdan rahatlama işlevine sahiptir. Dolayısıyla bu anlaşma hiçbir şekilde olumsuz ve tek taraflı değildir (Burkhard, 2019). Vergi mükellefi son görüşmeyi teklif ederek, vergi denetim sürecinde elde edilen tüm bulguların tekrar tartışılmasını ve denetimden sonra nihai bir sonuçlandırma hakkına sahip olur. Dolayısıyla son görüşmeden faydalanması vergi mükellefi için her zaman tavsiye edilmektedir. Son görüşme ile vergi müfettişinin görüş açısını değiştirmesi için ikna etme ve denetim raporuna yeni bulguları dahil etmesinin önüne geçilmiş olacaktır (Köstler, 2017).

Denetim raporu idari bir işlem değildir. Bu nedenle, denetim raporundaki bulgulara itiraz etme imkânı bulunmaktadır. Vergi mükellefi değişiklik talebini sadece vergi denetçisine gönderebilir. Vergi denetçisi bu talebi yerine getirmek mecburiyetinde değildir. Vergi denetçisi, vergi mükellefinin talebine cevap vermediği takdirde değiştirilen vergi değerlendirilmesi beklenerek itiraz yoluna gidilmesi mümkündür. Denetim raporuna karşı temyiz başvurusu için son tarihin sona ermesi durumunda, denetçi raporu vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi memuru daha sonra raporu değerlendirir

ve ardından denetçinin bulgularına dayanarak değiştirilmiş vergi değerlendirmelerini oluşturur. Son görüşme sırasında her iki taraf içinde kabul edilebilir bir uzlaşma sağlanmış olsa dahi vergi mükellefi bu değiştirilen vergi değerlendirmelerine karşı itirazda bulunabilir (Köstler, 2017).



2. BÖLÜM

2. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Vergi idaresi ile mükellef arasında vergi hukuku uygulamaları nedeniyle bazı anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların çözümlenerek verginin tahsilini sağlamak amacıyla bazı idari çözüm yolları uygulanabilmektedir. Türk vergi hukukunda yer alan bu çözüm yollarından birisi de uzlaşmadır. Uzlaşma müessesesi, Almanya’da uygulanan sistemden ilham alınarak 1963 yılında Türk vergi mevzuatına dahil edilmiştir (Karakoç, 2007:38-39). Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli bir rolü olan uzlaşma müessesesinin, kapsam ve yapı itibariyle mevcut uygulamalarından birisi de tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayalı olarak tarh edilecek olan vergiler ile kesilecek cezalarda uygulanan bir özel uzlaşma kurumudur (Oktar, 2017:167). Tarhiyat öncesi uzlaşma, 1985 yılında 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle VUK’a eklenen Ek 11. madde ile düzenlenmiştir. Bu hükme göre, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir. Aynı maddede, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği öngörülmüştür. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen bu yetkiye dayanılarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere, dört bölüm halinde 23 maddeden oluşan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY) 01.03.1987 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 16.02.1987 Tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Halen uygulanmakta olan TÖUY ise 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükelleflerin biraraya gelerek daha önce düzenlenmiş tarhiyata dayanak oluşturan raporda aranılan vergi ve ceza miktarlarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek miktarlarında ve yargıya gitmeme hususunda anlaşmalarıdır (Budak, 2010:20). Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek veya kesilecek ceza öncesinde anlaşabilmelerini öngören bir uygulamadır. Bu müessese aracılığıyla, söz konusu tarhiyata ilişkin olarak herhangi bir sorun henüz doğmadan giderilmesi amaçlanmaktadır (Armağan, 2007:167).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin düzenlemede, VUK’da tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili hükümlere herhangi bir atıfta bulunulmamıştır. Bu iki uzlaşma türü arasında kanunda

herhangi bir bağlantı kurulmamıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma, tamamen birbirinden ayrı ve bağımsız olarak yapılandırılmıştır (İleri, 2011). Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayalı olarak tarh edilecek olan vergi ve cezaları kapsamakta iken tarhiyat sonrası uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Bundan dolayı, takdir komisyonları tarafından takdir edilen vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmediği halde tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi tarh edilmeden veya ceza kesilmeden önce yapılırken tarhiyat sonrası uzlaşma vergi tarh edildikten veya ceza kesildikten sonra ancak henüz tahakkuk etmeden önce yapılır (Sarı ve Dersinlioğlu, 2016).

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde iki farklı aşama bulunmaktadır. Öncelikli olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma süreci, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi incelemesiyle başlar. Vergi incelemesi ile idare kontrol ve denetim faaliyetleri sonucunda, mükellefin vergi ilişkisi gözden geçirilerek gereken durumda bu ilişki baştan itibaren veya yeniden tesis edilmekte ya da mevcut ilişki düzeltilmektedir. Vergi incelemesi devam ettiği süreçte, herhangi bir tarhiyat yapılmadan veya ceza kesilmeden mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma ile sürece dahil olabilir. İkinci aşamada ise ceza kesme işlemi söz konusudur. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma ile mükellef veya ceza muhatabı için henüz kesin ve yürütülebilir bir idari işlem ortaya çıkmadan, hazırlayıcı idari işlemler üzerinde görüşme sağlanmakta ve nihai işlemler bu sonuca göre tesis edilmektedir (Erdem, 2007a:94). Vergi mükellefinin veya ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmemesi durumunda; söz konusu ihbarname için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir, cezalarda indirim talebinde bulunabilir, dava yoluna gidebilir ya da hiçbir girişimde bulunmayabilir (Kavak, 2013:88).

Türk vergi hukukunda uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşma, diğer ülkelerde uygulanan şekilleri ile benzerlik göstermektedir. Mükellef veya vergi cezasına muhatap olan taraf yargı yoluna gitmek yerine vergi idaresi ile mutabık kalmayı tercih etmektedir. Mutabık kalınan temel unsur, vergi idaresinin tarh edeceği ya da tarh etmeyi öngördüğü vergi veya cezanın bir kısmından vazgeçmesidir (Kitiş, 1989a).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın esas amacı, tarh işlemine geçmeden önce mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, vergileme işleminin kısa süre içinde sonuçlandırılması ve vergi idaresinin alacağını kısa zaman zarfında hazineye intikalinin sağlanmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükellefin yetkili mercilere uzlaşma talebinde bulunması veya idarenin uzlaşma

daveti ile başlayarak, uzlaşma görüşmelerinin sonuçlanmasına kadar devam eden bir süreçtir (Yereli, 2008:326). Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine, sadece inceleme raporuna dayalı olarak yapılan tarhiyatlar konu olmaktadır. Dolayısıyla, inceleme aşamasında ve henüz tarhiyatı yapılmamış vergi, resim, harçlarla bunlara bağlı fonlar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilmektedir (Gültekin, 2016:594).

Hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef, vergi kanunlarının tümüne nüfuz etmiş ve tüm vergisel yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmiş olsa bile vergi incelemesine tabi olması psikolojik açıdan rahatsız edici bir durumdur. Dolayısıyla, inceleme sonucunda aleyhlerine bir tarhiyat yapılacak olsa bile, vergi incelemesinin bir an önce bitirilerek sonuçlandırılması, vergi mükellefleri açısından önem arz etmektedir. Bazen inceleme elemanının yanlış değerlendirmesi sonucunda aleyhinde vergi tarh edilen mükellef yargı yoluna gitmeden, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi aracılığıyla, adaletin temin edilmesine yardımcı olmaktadır (Sarı ve Dersinlioğlu, 2016).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda idare sadece verginin tahsilini gerçekleştirdiği için vergi dairesinin iş yükü hafiflemektedir (Sarı ve Dersinlioğlu, 2016). Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, inceleme elemanının iş yükünü ise artırmaktadır. Ödenecek olan verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasını ifade eden inceleme süreci zor bir görevdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin yapılan düzenleme ile birlikte inceleme elemanları yeni bir görev üstlenmiştir. Buna karşın, inceleme elemanları inceleme sonucunu kısa bir süre içerisinde görme imkânına kavuşmuştur. Çünkü tarhiyat sonrası uzlaşma raporlarını belirli raporlar dışında takip etmeleri söz konusu değildir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile hazırlanan raporların etkin bir şekilde tahsilin yapıp yapılmadığının görülebilmesi mümkün hale gelmiştir. Ayrıca inceleme elemanlarının, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, mükelleflerin iddiaları ile raporu yeniden değerlendirerek, kendilerini oto kritik etme ve inceleme dışında da olayları görme imkânına kavuşmuştur (Yücel, 1988).

2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili ilk yönetmelik 1987 yılında yayımlanmıştır. Daha sonra 03.02.1999 Tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan (mülga) yönetmelik ve 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TÖUY’de, tarhiyat öncesi

uzlaşmanın kapsamı “*vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanun’un 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*” olarak ifade edilmiştir.

TÖUY’de yer alan unsurlar çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girecek olan vergi cezalarının; dayanak, yetki ve nitelik olarak bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olabilmesi için ceza; dayanak bakımından vergi incelemesine dayanılarak kesilmelidir; yetki bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi dairelerinin kesmeye yetkili olduğu bir ceza olmalı; nitelik bakımından vergi, resim ve harç niteliğinde kamu alacağına ilişkin olmalıdır (Erdem, 2007b:44).

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar, inceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar, idarece yapılan tarhiyatlar, pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilecek cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca, vergi inceleme raporuna dayanılarak tarh edilecek vergi ve cezalar olmadığı için, Veraset ve İntikal Vergisi’nde (VİV) ortaya çıkarılan servet farkları için de tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez. VUK’un Ek 1. maddesine göre, mükelleflerin vergi planlaması yaptığı veya vergiden kaçındığının tespit edilmesi durumunda uzlaşma müessesesinden faydalanması söz konusu değildir. Örneğin, vergi ödememeyi amaçlayan mükellef yaptığı mal satışını kayıtlarına intikal ettirmediği takdirde, vergi ziyaına sebebiyet verdiği inceleme raporu ile tespit edilmesi durumunda uzlaşma imkânından yararlanması mümkün değildir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde sadece VUK’un 359. maddesinde yazılı olan fiillerle vergi ziyaına neden olunması durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile ilgili olarak uzlaşmadan yararlanılamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergi kanunlarına yeterince vakıf olan mükellef, bilerek ve isteyerek vergi ödememesinin tespiti durumunda tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz (Demirli, 2014). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında yer alan hususlarda temel unsur, kasıt unsurudur. Bu bağlamda, defterlerde yapılan maddi hatalar, değerlendirme hataları, randıman farkına dayanan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında yer almaktadır (Kitiş, 1989a). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, öncelikli olarak yetki açısından ortaya konulacak daha sonra tarh yöntemi, vergi ve ceza türleri ile miktar açısından aşağıda ortaya konulacaktır.

2.1.1. Yetki Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

TÖUY'e göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar, uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatı içerisinde bulunan bağımsız ve bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile kesmeye yetkili olduğu cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almaktadır (Karaboyacı, 2012).

Hazine ve Maliye Bakanlığı dışındaki diğer idarelerin yetkisi dahilinde bulunan vergi ve cezalarla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanılması mümkün değildir. Belediye ve İl Özel İdarelerine ait vergi, resim ve harçlarla bunlara ait cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Aynı doğrultuda, gümrük idaresi tarafından alınan vergi, resim ve harçlar ile bunların cezaları da VUK kapsamına girmediği için tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez (Gürel, 1995).

2.1.2. Tarh Yöntemi Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyat ve ceza uygulamasının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesinin ön koşulu, bir vergi incelemesine dayalı olarak yapılmış olmasıdır. Vergi incelemesine dayanmayan tarhiyat niteliğinde olması nedeniyle; idarece tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin olarak kesilen cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almamaktadır (Yücel, 1988). Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmesi için tarh edilen vergi veya kesilen cezanın vergi incelemesine dayanması gerekir. Dolayısıyla tarhiyatın VUK'un 29 ve 30. maddelerine istinaden ikmalen ve re'sen yapılması gerekmektedir (Pehlivan, 2005).

Takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlar bir vergi incelemesine dayanmadığı yalnızca tespit niteliğini taşıdığı için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almamaktadır (Pehlivan, 2005). Yapılan tarhiyat veya ceza uygulaması bir vergi incelemesine dayanmakla birlikte, re'sen takdir inceleme elemanınca yapılmadan, matrah takdirinin takdir komisyonu tarafından gerçekleştirildiği durumda, mükellef veya ceza muhatabının başvuracağı çözüm yolu, tarhiyat sonrası uzlaşma olacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, isminden de anlaşılacağı üzere, tarh aşamasının öncesinde ve inceleme aşamasında yapılan uzlaşmadır. Mükellef veya ceza muhatabının yaptığı herhangi bir fiile ilişkin olarak

vergi incelemesine konu olmaksızın takdir komisyonuna intikal etmesi durumunda uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir (Kitiş, 1989a). Re'sen ve ikmalen tarhiyat dışında diğer tarhiyat yöntemlerinden olan beyana dayanan tarhiyat ve düzeltmeye dayalı olan tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. İkmalen vergi tarhının bir vergi incelemesine dayalı olarak yapılması zorunluluğu yoktur. İkmalen yapılan vergi tarhına istinaden tarh edilen vergi ile vergiye ilişkin kesilen cezanın, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için dayanağının bir vergi incelemesinin olup olmadığının ortaya konulması gerekir (Candan, 2006:381-382).

2.1.3. Vergi Türü Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

VUK'un Ek 11. maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına ilişkin olarak, vergi incelemesine dayanılarak salınan vergilerden söz edilmektedir. Ancak bu maddede resim ve harçlarla ilgili açık bir ifade yer almamaktadır. Bu konuya ilişkin açık ifadeye TÖUY'nin 2. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddede vergi kavramı vergi benzeri mali yükümlülük olan fonları da kapsar şekilde yer almıştır. Söz konusu fon payları, vergi miktarını matrah alan, diğer bir ifadeyle vergi üzerinden hesaplanan fonlardır (Candan, 2006:383).

VUK kapsamında olmasına rağmen vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan kamu alacakları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında yer almaz. Buna karşın, VUK'da yer alan tüm vergi, resim ve harçlarda tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almaz. İlgili unsurların bu kapsamda yer alabilmesi için vergi dairelerinin tarh yetkisine girmesi gerekmektedir. Ayrıca, yapılan inceleme ve tespitlerin VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince vergi ziyai cezasını gerektirmesi halinde, salınacak olan vergi, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer almaz (Candan, 2006:384). VİV'de, intikale konu olan servet unsurlarının bir kısmının değeri, takdir komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemelerinde ise ticari servetin tespitine yönelik olarak takdir komisyonuna ait takdir esas alınmaktadır. VİV'in matrahı takdir komisyonu tarafından yapılan tarhiyat ve kesilen ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır (Yücel, 1988).

2.1.4. Ceza Türü Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır. 7103 sayılı kanun ile yapılan düzenleme öncesinde genel ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma

kapsamındaydı. Bu değişiklikle genel ve özel usulsüzlük cezaları 27.03.2018 tarihinden itibaren tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Bu kanunla VUK'un Ek 11. maddesinde yapılan değişikliğe göre, "213 sayılı kanunun Ek 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir.

27.03.2018 tarihinden itibaren 7103 sayılı kanun kapsamında genel ve özel usulsüzlük cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılması, idarenin miktar olarak düşük uyuşmazlıkları aynı kanun kapsamında yeniden düzenlenen ve daha kısa sürede sonuç alınabilen cezalarda indirim uygulaması ile çözüme kavuşturma arzusunda olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumun sonucunda idarinin iş yükü azalmasıyla uzlaşma kurumunun etkinliği de artmış olacaktır. Buna ek olarak söz konusu değişiklikle birlikte, literatürde eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturduğu gerekçesi ile yapılan eleştirilerin de ortadan kalkmasını sağlamıştır. Aynı usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiili işleyen iki mükelleften birisinin tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanırken, diğer mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamaması Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktaydı. Bu kanunla yapılan değişiklik sayesinde, vergi uyum maliyetlerinin azalmış ve vergi sisteminin sadeleşmesiyle de vergileme de etkinlik artmıştır (Demirli ve Ayyıldız, 2019:694-696).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada tarh yöntemi açısından olduğu gibi, ceza türü açısından kapsamda da temel kriter, kesilecek olan cezanın vergi incelemesine dayanmasıdır. Vergi incelemesine dayanmakla birlikte, herhangi bir vergi tarhiyatını ve ceza uygulamasını gerektirmeyen durumlarda da tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez (Yücel, 1988). Mükellefin süresinden sonra kendiliğinden beyan etmiş olduğu matrah doğrultusunda tarh edilen vergi ile kesilecek ceza veya pişmanlık talebi ile yapılan beyan sonrasında pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi nedeni ile kesilen cezalar için de tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez (Erdem, 2007a:95). Ancak, vergi ziyana sebebiyet vermeksizin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin işlenmesi durumlarında da tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi mümkündür (Akkaya ve Bayar, 2011).

VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiillerle vergi ziyana neden olunması durumunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların uzlaşmaya konu olamayacağı hem VUK'un Ek 1. maddesinde genel olarak hem de VUK'un Ek 11. maddede özel olarak belirtilmiştir. VUK'un

359. maddesinde kaçakçılık suçlarının fiilleri sayılmıştır. Aynı maddenin “b” bendinde sahte fatura kullanılması fiili yer almaktadır. Dolayısıyla sahte fatura kullanılması sonucu vergi ziyanının oluşması durumunda, bu vergi ve cezaya ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez. Bu konuyla ilgili olarak kanundaki ifade açık ve net olup, kesin olarak belirtilmiştir. Ancak GİB’in bazı taşra teşkilatında bir kısım sahte fatura kullanımından kaynaklanan vergi ziyaı cezası, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılmaktadır (Budak, 2010:21).

Sahte fatura kullanılması nedeniyle VUK’un 359 ve 344. maddeleri gereğince kesilecek üç kat vergi ziyaı cezası idare tarafından kesilen idari bir cezadır. Bu nedenle, bu cezanın uygulanmasında kasıt unsuru aranmaz. Mali nitelikteki vergi suçunun işlenmiş kabul edilebilmesi için kasten kanuna aykırı davranılması gerekli değildir. Kayıtlarda bulunan faturanın sahte olup olmadığının bilinip bilinmediğine bakılmaz. Sahte fatura kullanan bazı mükellefler için hem suç duyurusunda bulunulmamakta hem de bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi istenmektedir. Kesilmesi istenilen bu ceza da uzlaşma konusu yapılmaktadır. Bu uygulama kanuna aykırıdır. Uygulamada, aynı kişinin düzenlediği sahte faturayı kullanan değişik vergi mükellefleri farklı farklı muameleye tabi tutulmaktadır. Hatta bu farklılığı aynı inceleme elemanlarının yaptığı da görülmektedir. Bu şekilde uygulamalar vergi mükellefleri arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Ayrıca bu durum Anayasa’da yer alan kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırıdır. Sahte fatura kullanan bazı vergi mükellefleri ile uzlaşma yapılırken bazıları ile uzlaşma yapılmaması kanuna aykırıdır ve VUK’un ihlal edilmesidir (Budak, 2010:22-24).

2.1.5. Miktar Bakımından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında miktara ilişkin olarak bir sınırlandırma bulunmamaktadır. TÖUY’de, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyat veya kesilecek olan ceza ile ilgili olarak uzlaşma komisyonlarının yetkilerinde, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak miktar itibarı ile herhangi bir kayıt yoktur. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer alan vergi ve cezanın miktarının, uzlaşmaya konu olması açısından bir önemi yoktur (Candan, 2006:388).

2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, uzlaşma komisyonları merkez inceleme elemanları tarafından yapılacak olan incelemelerle, mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak olan incelemeler doğrultusunda farklı şekilde oluşmaktadır. Vergi müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur. Başkanlık, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak vergi müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilir. Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil üç vergi müfettişinden oluşur. Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki vergi müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) oluşur. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka vergi müfettişi seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli vergi müfettişi, komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler. Gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere vergi müfettişi talep edebilir. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya vekil tayin edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ya da vergi dairesi müdürlerinden oluşur. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya vekil tayin 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. Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde 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. İncelemenin bir ekip tarafından yapılması durumunda, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler de komisyona iştirak edemezler. İncelemeyi yapan denetim elemanlarına komisyon üyesi olma imkânının verilmemesi ile uyuşmazlığın mükellef ve idare arasında tekrar görüşülerek ve idari işlemin mevzuat kapsamında yeniden gözden geçirilmesi sağlanmış ve uyuşmazlığın çözüme kavuşmasında farklı bakış açısı öngörülmüştür (Demir, 2005).

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı'na belirlenir. Mahalli inceleme elemanları tarafından incelemelerle ilgili olarak oluşturulan komisyonlar üç kişiden oluşmaktadır. Gerektiği takdirde birden fazla komisyonun kurulması söz konusu olabilir. Başkanlık, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığı'na belirlenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı hususunda önemli olan unsurlar, inceleme elemanının niteliği ile incelemenin yapıldığı mahaldir. İnceleme elemanının merkezi veya mahalli olması, merkezi inceleme elemanlarının incelemeyi devamlı ve geçici görev yerlerinde gerçekleştirmesi, mahalli inceleme elemanlarının ise vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki incelemeleri ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki incelemeleri açısından komisyonlarının oluşumu farklılık arz etmektedir. Bu ayrımın yapılmasında, uzlaşmaya konu olan işlemin tutarı esas alınmamaktadır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun tespitinde uzlaşmada yetkili olacak komisyonun tespit edilmesinde tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinden farklı olarak parasal hadler dikkate alınmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan tarhiyat ve kesilen cezanın tutarı her ne olursa olsun yetkili uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma süreci gerçekleşir (Erdem, 2007a:128).

2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Kısmi Uzlaşma

Aşağıda ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşma talebi açıklanacak daha sonra kısmi uzlaşma hakkında bilgi verilecektir.

2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerde, uzlaşmanın şartları belirtilmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin mevcut yasal ve idari düzenlemelerde herhangi bir sınırlandırma söz konusu değildir. Dolayısıyla uzlaşma talebinde bulunacak olan mükellef veya ceza muhatabının herhangi bir maddi sebep veya hukuka aykırılık sebebi göstermesine gerek yoktur. Aynı şekilde vergi idaresi de uzlaşma talebini değerlendirirken bazı maddi ve hukuki sebeplerin gerçekleşmiş olma şartına bağlı değildir. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre tam bir serbestlik ve pazarlık ortamı içerisinde gerçekleşmektedir (Candan, 2006:389). Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için öncelikli olarak, vergi inceleme raporunun düzenlenmesi ve raporda tarhiyatın önerilmiş olması gerekmektedir (Yereli, 2008:327). TÖUY'e göre, uzlaşma sürecinin başlaması iki şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisi “talep”, diğeri ise “davet”tir. Talep, mükellef tarafından vergi idaresine yapılırken, davet ise vergi inceleme elemanı tarafından mükellefe yapılmaktadır. Vergi incelemesi mükellefin nezdinde yapılıyorsa talep, mükellefin bilgisi dışında yapılıyorsa, davet söz konusudur (İleri, 2011).

Vergi incelemesi, VUK'un 134-141. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi incelemesinde temel kural, vergi mükellefinin nezdinde yapılmasıdır. VUK'un 137. maddesinde, “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler*” hükmü yer almaktadır. Burada geçen defter ve belgelerin mükellefin nezdinde olduğu açıktır. Vergi incelemesi, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin inceleme hakkında bilgilendirilmesi anlamına gelmektedir. VUK'un 134. maddesinde geçen fiili envanter işlemi ancak mükellefin işyerinde yapılabilir. Önemli vergisel sonuçlar ortaya koyabilen bu çalışmanın mükellefin bilgisi olmadan gerçekleştirilmesi düşünülemez. VUK'un 139. maddesinde, vergi incelemesinin esas olarak hakkında inceleme yapılan mükellefin işyerinde yapılacağını ifade edilmektedir. VUK'un 140. maddesinde ise, incelemede uyulacak esaslar

yer almaktadır. Bu esaslara uymanın asgari şartı, hakkında inceleme yapılan mükellefin bilgilendirilmesinden geçmektedir. VUK’da yer alan düzenleme çerçevesinde, inceleme başlamadan önce inceleme konusuna ilişkin mükellefe açıklama yapılması, inceleme bitiminde, incelemenin bittiğini gösteren tutanağın mükellefe verilmesi, inceleme tutanaklarının birer nüshasının mükellefe bırakılması, mükellefin bilgilendirilmesini sağlamaktadır. VUK’un 142-147. maddelerinde düzenlenen aramalı incelemede de temel ilke, mükellefin inceleme sürecine dahil edilmesidir (İleri, 2011).

VUK’un Ek 11. maddesinde mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi sonrasında fakat tarhiyat veya ceza kesme işlemleri gerçekleşmeden önce, vergi incelemesinde dayanılarak tarh edilecek olan vergi ve kesilecek cezalara ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin vermiştir. 1982 Anayasası’nın 40. maddesinde yer alan “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*” hükmü gereğince, vergi incelemesini gerçekleştiren memurun mükellefi bu hakkı hususunda bilgilendirmesi gerekir (Yavaşlar, 2010:424). VUK’da mükellefin bilgisi dışında incelemenin yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu hususa ilgili olarak TÖUY’nin 11. maddesinde, “*Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde...*” ifadesi yer almaktadır. İncelemede temel yaklaşım, mükellefe ulaşmak ve inceleme hakkında mükellefi bilgilendirmektir. TÖUY’de geçen bu ifade değerlendirildiğinde iki farklı anlam çıkarılabilir. Bunlardan birincisi, inceleme elemanı bütün çabasına rağmen mükellefe ulaşamamış olabilir. Ulaşılamayan bir mükellefin de uzlaşmaya davet edilmesinin de bir faydası olmaz. Ayrıca ulaşılabilen bir kişiye soru sorulması ve uzlaşmaya davet edilmesi de mümkün değildir. İkinci olarak, mükellefe ulaşmak mümkün olduğu halde, incelemenin selameti ve kamu alacağını tehlikeye sokmamak amacıyla inceleme harici bilgilere dayalı olarak mükellefin bilgisi dışında yürütülmüştür (İleri, 2011).

Uzlaşma talebi, hakkında vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili aracılığı ile de yapılabilir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunların kanuni temsilcileri aracılığıyla uzlaşma talebinde bulunulur. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmada da mükellefi temsil eden vekilin avukat olması şartı aranmamaktadır (Gültekin, 2016:597). Kollektif şirket ve adi komandit şirketlerde gelir vergisi mükellefi olan ortaklardır. Vergi cezaları ise tüzel kişilik adına kesilmektedir.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda matrah farkına ait vergi, hisseleri oranında şirket ortakları adına tarh edilmekte iken cezalar şirket tüzel kişiliği adına kesilmektedir. 4369 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce şirketle birlikte tüm ortaklar da uzlaşma başvurusunda bulunması zorunluydu. 4369 sayılı kanun ile birlikte şirket ortaklarının ayrı olarak uzlaşma talebinde bulunma imkânı getirilmiştir (Demir, 2005).

Hakkında inceleme yapılan mükellef uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu vergi mükellefi, ergin ve ayırt etme gücüne sahip gerçek kişi ise, talep hakkını bizzat kullanabilir. Ancak iradi olarak vekili aracılığıyla uzlaşma talebinde bulunması da mümkündür. Vekil aracılığıyla yapılan uzlaşma başvurusunun geçerli olması, vekâletnamenin noterden alınmasına bağlıdır. Bununla birlikte vekâletnamenin özel nitelikli olma şartı aranmamaktadır. Genel vekâletname ile vekilin, hakkında inceleme yapılan mükellef adına uzlaşma talebinde bulunması mümkündür. Vekil olarak atanan kişinin ergin ve ayırt etme gücüne sahip olması gerekirken, avukat olması şart değildir. Hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin tam ehliyete sahip olmaması, küçük ya da kısıtlı olması halinde uzlaşma başvurusunu bu kişiler adına kanuni temsilcisi yerine getirir. Kanuni temsilci veli, vasi veya kayyum olabilir. Tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ve vakıf ya da cemaatlerin uzlaşma başvurusu da kanuni temsilci tarafından yapılabilir. Kanuni temsilci de uzlaşma talebini, mükellef gibi bizzat yapabileceği gibi noterden alınmış vekâletnameye dayanan iradi vekili aracılığıyla da yapabilir (Candan, 2006:398-399).

Uzlaşma başvurusunun yazılı bir şekilde, incelemeyi yapana ya da inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime veya Ekip Başkanlığı'na yapılması gerekir. Yetkili birimler dışındaki diğer birimlere yapılan uzlaşma başvuruları geçersiz sayılır. Ayrıca başvurunun sözlü şekle tabi olması da uzlaşma başvurusunu geçersiz kılmaktadır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması durumunda da ilgili birime yapılan yazılı başvuru yerine geçmektedir. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ile uzlaşma istenmiş anlamına gelmektedir. Bu yol daha kısa ve taraflar açısından da daha basit olmaktadır (Gültekin, 2016:597-598). Bu şekilde vergi mükellefi veya ceza muhatabının isteği ve beyanı üzerine uzlaşma talebi inceleme elemanınca düzenlenen tutanağa geçirilmiş olacağından, mükellefin arzusu konusunda ayrıca ikinci bir defa yazı ile uzlaşma başvuru talebinde bulunulmasına gerek yoktur (Büyükkayalar, 1987:43).

TÖUY'nin 7. maddesine göre, uzlaşma komisyonuna verilecek dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. İlgili maddenin 1. fıkrasında geçen “de” ifadesi bu dilekçenin adi posta ile de gönderilebileceğini de ifade etmektedir. Ancak bu durumda her iki posta yolu arasındaki başvuru tarihi farklı olmaktadır. Uzlaşma dilekçesinin iadeli taahhütlü olarak gönderilmesi halinde postaya veriliş tarihi, adi posta ile gönderilmesi halinde ise, uzlaşma komisyonuna geliş tarihi başvuru tarihi olarak kabul edilir (Organ, 2006:165). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nde¹⁶ (TSUY) uzlaşma başvurusunda, talep dilekçesinin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesinin mümkün olduğu açık bir şekilde düzenlemesine rağmen, TÖUY'de bu yönde bir açıklık bulunmamaktadır. Bir hakkın kullanımı bakımından, kanunda idari makam veya mercie başvuru için belirli bir usul ve süre şartı öngörülmüş ise, kural olarak, hakkın kullanımı için başvurunun belirtilen usul ve süre şartına uygun olarak ilgili makam ve mercie ulaşmalıdır. Dolayısıyla, esas kuralın yanında kuralın istisnalarına da aynı veya farklı bir düzenleme içinde imkân tanınabilir. Bu çerçevede, başvuru şekli ile ilgili olarak vergi mükellefi veya ceza muhatabı veya bunların vekil veya temsilcilerinin bizzat başvurusu yanında posta ile başvuruda bulunması da hakkın kullanılmasına imkân sağlayan hukuki dayanaklarla desteklenmesi durumunda kullanılabilecek olan bir yoldur (Erdem, 2007a:119). Bu konuda Danıştay'ın “*sözü edilen dilekçenin İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı kaydına... tarihinde girdiği ve uzlaşma başvurusunun otuz günlük yasal süresinden sonra yapıldığı gerekçesiyle reddedildiğinin anlaşıldığı, taahhütlü posta ile gönderilen dilekçelerin postaya verildiği tarihin adi posta ile gönderilen dilekçelerin ise idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, davacının adi postayla ve ... tarihinden Uzlaşma Komisyon Başkanlığının kaydına giren dilekçe ile yapmış olduğu uzlaşma başvurusunun süresinde bulunmadığı, bu nedenle uzlaşma komisyonunun uzlaşma isteminin reddine ilişkin kararında kanuna aykırılık görülmediği*” şeklinde bir kararı (Dn. 3. D., 04.05.2000, E.1998/4552, K.2000/1763) bulunmaktadır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 94. maddesi gereğince, vergi mükellefinin uzlaşma talebini içeren dilekçesini posta ile sehven vergi dairesine göndermesi durumunda, dilekçe gereği yapılmak üzere ilgili komisyona gönderilir (Pehlivan, 2005). Tarhiyat öncesi uzlaşma, kendine özgü bir yapıya sahip olduğu için, uzlaşma başvuru süresinde de farklı durumlar arz etmektedir (Gültekin, 2016:598). TÖUY'ün 9. maddesinde, “*Nezinde vergi*

¹⁶03.02.1999 Tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilir” ifadesi yer almaktadır. İncelemenin sonuçlanması ile kast edilen, mükellefin nezdinde yapılan incelemede inceleme tutanağının düzenlenmesi, mükellefin gıyabında yapılan incelemede ise incelemeye ilişkin tespitlerin tamamlanma ve rapora bağlanmasıdır. Nitekim mükellefin gıyabında yapılan incelemede uzlaşmaya davette bulunulabilmesi için inceleme raporunun düzenlenmesi ve davet yazısına eklenmesi gerekir. Dolayısıyla, mükellefin nezdinde yapılan incelemede inceleme tutanağının düzenlenme, mükellefin gıyabında yapılan incelemede ise vergi inceleme raporunun düzenlenme tarihi itibarıyla tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir süre kalması durumunda mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (Erdem, 2007a:121).

Uzlaşma başvuru talebinde süreye ilişkin iki kıstas söz konusudur. Bu kıstaslar incelemenin vergi mükellefinin nezdinde veya mükellefin bilgisi dışında gerçekleşmesine göre değişmektedir. Mükellefin nezdinde yapılan incelemelerde, inceleme süresi boyunca her an uzlaşma talebinde bulunulabilir. Mükellefin bilgisi dışında yürütülen incelemelerde ise uzlaşmaya davet süresi açısından önemli bir sınırlama getirilmiştir (İleri, 2011). TÖUY’nin 9. maddesi hükmü çerçevesinde inceleme elemanının uzlaşmaya talep daveti, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın kamu yararı amacıyla uzlaşmaya verdiği önemi ve yapılan tarhiyatların uzlaşma aracılığıyla çözümlenmesi yönündeki hassasiyetini ortaya koymaktadır. Burada inceleme elemanı hakkında inceleme yaptıkları mükellefe bir nevi danışmanlık yapma görevi verilmiştir. İnceleme elemanları uzlaşma hakkı olan mükelleflere bunu hatırlatacak ve onları uzlaşmaya davet edecektir. Mükelleflerin bilmeleri gereken, kendi yararlarına önemli maddi sonuçlar doğurabilecek bir imkân, bir kez de devletin resmi görevlilerince cevabı kayıtlara geçirilmek kaydıyla kendilerine hatırlatılmaktadır (İleri, 2012:172).

TÖUY’de zamanaşımli incelemeler için herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Mükelleflerin zamanaşımli bir incelemede, tarhiyat öncesi başvuru talebinde bulunması durumunda, söz konusu vergi veya cezanın zamanaşımına uğraması söz konusu olabilir. Bu durumda, inceleme raporunun işleme konulmasından ve vergi mükellefi veya ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalandırılması dışında bir çözüm yolu bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna başvurmak zamanaşımını durduran haller arasında VUK’da yer verilebilir. Ayrıca, vergi ve cezanın

zamanaşımına uğraması riski karşısında, vergi mükellefi ve ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşma başvuru talebinin kabul edilmeyeceği yönetmelikte belirtilebilir (Yücel, 1988).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarh zamanaşımı süresi içinde sağlanması durumunda, uzlaşılan vergiler tarh zamanaşımı süresi içerisinde tarh ve tebliğ edilmiş olduğundan zamanaşımı söz konusu olmamaktadır. Ancak tarh zamanaşımı süresini aşması durumunda, uzlaşmaya konu olan vergiler tarh zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilmemiş olduğundan zamanaşımına uğrar. Bununla beraber, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulması ancak uzlaşma işlemlerinin tarh zamanaşımı sürelerinin aşması durumunda, uzlaşma başvuru talebinde bulunulması uzlaşılan vergilerin normal tarh ve tebliğ işlemlerini durdurduğu için tarh zamanaşımı süresini durdurması gerekir. Ancak VUK'da uzlaşma işlemlerinin tarh zamanaşımı süresini aşması durumunda, vergi idaresi lehine olarak uzlaşma talebinde bulunulmasının tarh zamanaşımı süresini durduracağı ile ilgili olarak bir hüküm yer almamaktadır (Şengöz, 2003).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada zamanaşımı konusunun yer almaması doğaldır. Çünkü tarhiyatın mükellefe tebliğ edilmesinden sonra, zamanaşımından söz edilemez. Bu aşamadan sonra mükellef, istediği idari ve yargısal çözüm yolundan faydalanabilir. Zamanaşımı bu noktada artık geride kalmıştır. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşma açısından durum farklılık arz eder. Henüz ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmemiştir. Uzlaşmanın sağlanamaması ihtimali söz konusudur. Dolayısıyla bu durumda uzlaşma sürecinde tarhiyat zamanaşımına uğrayabilir. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmada zamanaşımına ilişkin kanun çerçevesinde bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Mevcut düzenlemede zamanaşımı, sadece TÖUY'nin uzlaşma talep süresi başlığını taşıyan 9. maddesinde “ *İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez*” ifadesi ile yer almıştır. Bu ifade, söz konusu sınırlamanın sadece inceleme elemanları için getirildiğini göstermektedir. Oysa uygulamada, zamanaşımının son üç ayı içinde mükellefin talebine rağmen uzlaşma için gün verilmediği görülmektedir. Ancak Danıştay 11. Dairesi'nin 22.09.1998 tarih ve E.1998/1096, K.1998/2911 sayılı kararında, söz konusu uygulamaların aksine, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi karşılanmayan mükellefin hukuki güvenlikten yoksun bırakıldığı gerekçesi ile tarhiyatı hükümsüz kılmıştır (İleri, 2012:171-173).

TÖUY'nin 9. maddesinin son fıkrasına göre, vergi mükellefinin bu süreçte kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunmasına engel değildir. Başka bir ifadeyle, mükellefin uzlaşma talep hakkı vardır. Ancak mali idare, kanun hükmü ile bu konuda izin verip vermemekte serbest bırakılmıştır. Bu noktada mali idarenin, incelemenin sonuçlanmasının zamanaşımının son üç ayına sarkması durumunda kamu alacağını tarh ederek biran önce tebliğ işlemini gerçekleştireceği anlaşılmaktadır. TÖUY'de yapılan bu düzenlemede de tarhiyatın tebliğinin engellenmesinin önlenmesine çalışıldığı açıkça ortadadır. Ancak vergide eşitlik ve adalet ilkeleri açısından bu durum değerlendirildiğinde, vergi mükellefinin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak istemesi, mali idarenin alacağını koruma hakkı kadar korunması gereken bir haktır. Bu bağlamda vergi mükellefine bu hakkın kullandırılması yasal bir gerekliliktir (Bahar, 2002).

2.3.2. Kısmi Uzlaşma

Vergi incelemesine dayalı olarak tarh edilecek vergi veya kesilecek ceza için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi durumunda, vergi inceleme raporunda matrah ve matrah farkları konuları ve miktarları itibariyle ayrı olarak işlendiğinden, bu matrah ve matrah farklarından ihtilafsız olanların vergi ve cezada uzlaşılması ile uzlaşmanın sağlanması suretiyle, ihtilafli olanların ise dava konusu yapılması ve kısmen uzlaşılan vergi veya cezalarda indirim sağlanması, davaya konu olan vergi veya cezalarında terkin ettirilmesi mümkündür (Şengöz, 2003).

TÖUY'nin 16. maddesinde “*Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir*” ifadesi yer almaktadır. Böylece, birden fazla nedene dayalı olarak vergi ve cezaya muhatap olan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması, diğerlerini kabul etmesi mümkün hale gelmiştir. Dolayısıyla komisyonda karara bağlanacak uzlaşma konusunun kapsamı, kanunda belirtilen ve mükellefin başvuruda bulunduğu kısımla sınırlıdır (Şin, 2019:308).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin tüm matrah için yapılması zorunlu değildir. Uzlaşma konusu olan verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda her bir bölüm için kısmi olarak yapılabilir. Vergi incelemesi sonucunda tarh edilen verginin, türünün değişik olması ya da aynı türden bir vergi olmakla birlikte vergilendirme döneminin farklı olması durumunda ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir. Bir vergi türü ya da vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilirken, diğer vergi türü ya da vergilendirme dönemi için yargı yoluna gidilebilir (Demir, 2005).

2.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşmaya Davet

Uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşmaya davet aşağıda açıklanacaktır.

2.4.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı tarafından incelenir. İnceleme elemanı, mükellef veya ceza muhatabının başvurusunu tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslara uygun olup olmadığı açısından incelemektedir. Uzlaşma başvurusu ilgili şartları taşıdığı takdirde incelemeyi yapan eleman tarafından ekip ya da grup başkanlığına bildirilir. Bu sürecin gerçekleşebilmesi için diğer bir şart ise başvurunun süresi içinde yapılmış olması gerekmektedir (Gültekin, 2016:597).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma komisyonuna uzlaşma talebinin incelenmesine ilişkin olarak belirleme yapmak ve uzlaşma talebini sonuçlandırmak ve gerekirse reddetmek üzere yetki verilmiş olmasına karşın tarhiyat öncesi uzlaşmada bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşma talebine karşın, bu talebin şekil, süre ve içerik bakımından uygun olup olmadığının değerlendirmesi incelemeyi yapan eleman tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılmalıdır (Erdem, 2007a:122-123).

2.4.2. Uzlaşmaya Davet

Uzlaşma görüşmelerine davet süreci incelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılıp yapılmamasına göre farklılık göstermektedir. Mükellefin bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde, uzlaşma görüşmesine mükellef uzlaşma talebinde bulunmasının ardından ayrı bir yazı ile yapılmaktadır. Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise uzlaşma görüşmesine davet uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısı ile birlikte yapılmaktadır. Eğer uzlaşmaya davet yazısı muhataba, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarihten on beş gün

öncesinde yapılmazsa uzlaşma daveti geçerli sayılmaz. Eğer mükellef bu nedenle uzlaşma görüşmesine katılamaz ve bu durumda uzlaşma temin edilememiş sayılırsa bu konuda uzlaşma komisyonu tarafından alınan karar, sebep yönünden hukuka aykırılık teşkil eder (Candan, 2006:404).

İnceleme elemanının uzlaşma talebini ve inceleme raporunun yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmemesi durumunda uzlaşma talebi, komisyon tarafından işleme konulamaz. İnceleme elemanı tarafından düzenlenecek inceleme raporunun nihai nitelikte olması zorunlu değildir. Gerekliğinde, ön rapor niteliğinde uzlaşma talebine konu olan vergi ya da vergi cezasının miktarını göstermesi yeterlidir. İnceleme elemanı tarafından düzenlenen bu rapor aynı süre içerisinde mükellefe de tebliğ edilmelidir. Rapor ile mükellefe bildirilecek olan miktar, uzlaşma yapılmadığı durumda muhatap adına tarh edilecek vergi ile kesilecek olan vergi cezasının miktarıdır. Bu bildirimle amaçlanan, hem uzlaşma komisyonuna hem de uzlaşma talebinde bulunana vergi incelemesinin gerçeğe ve hukuka uygunluğuna ilişkin yeterli zaman vermektir. Muhataba ve komisyona verilen bu on beş günlük süre asgari süredir. Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı zamana on beş günden daha az süre kalması durumunda ilgililerin açık bir şekilde kabulü ile uzlaşma görüşmelerine başlanabilir ve başlanılmış olan görüşmeler sürdürülebilir (Candan, 2006:405-406).

Vergi inceleme elemanı; mükellefin uzlaşma başvurusu üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile bağlantı kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir ya da inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Mükellef veya ceza muhatabının inceleme elemanınca davet edilmesi durumunda, gönderilen uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Mükellefe uzlaşma gün ve saatinin bildirilmesine yönelik yapılan tebliğde posta veya memur aracılığıyla tebliğ usulleri uygulanır. Ayrıca inceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür. Uzlaşma davetinin VUK'da tebliğe ilişkin yer alan hükümlere uygun olarak yapılması ile birlikte tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı uzlaşma dosyasına konulur (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:8).

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi ya da yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma

konusunda başka bir işlem yapılmaz. Bu durumda uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Ayrıca postayla veya memur aracılığıyla yapılan tebliğde gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi durumu da tebliğ edilememeyi ifade eder. Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyen elemana ya da komisyona sekreteryaya hizmeti veren mercie bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma talebinde bulunmamış gibi işlem tesis edilir. Dolayısıyla, mükellef ya da ceza muhatabı tarhiyat öncesi uzlaşma talebini belirtilen şekilde ve sürede geri çekmek suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanabilir (Erdem, 2007a:122).

2.5. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşma görüşmesi, kanundan yer alan uzlaşma şartlarını taşıyan uzlaşma başvurularının mükellef ile pazarlık esasına göre değerlendirildiği aşamadır (Şin, 2019:307). Vergi incelemesi sonucunda, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, incelemeyi yapan elemanca düzenlenecek bir rapor ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün on beş günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir. Uzlaşma başvurusunun işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapanın, mükellefin uzlaşma başvurusu ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi gerekir. İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

Mükellef ya da resmi vekâletine sahip vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen tarih, yer ve saatte toplantıya gelmesi halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:8). Uzlaşma komisyonları, üye tamsayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

VUK'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep aracılığıyla vergi ödevi ile ilgili sürelerin durması söz konusudur. Mücbir sebep hallerinden biri de ağır hastalık halidir. Uygulamada vergi mükellefi veya kanuni temsilciler uzlaşma görüşmelerinde katılmak istemedikleri zaman, uzlaşma görüşmelerini kapsayan şekilde sağlık raporu olarak, uzlaşma gününün yeniden belirlenmesi için idareye başvurmaktadır. Bu noktada önemli olan husus ağır hastalık halinin varlığıdır. Ağır hastalık halinin tespiti, 25.12.1986 Tarih ve 1986/9 sayılı VUK İç Genelgesi çerçevesinde; hastanelerden alınmış ise İl Sağlık Müdürlükleri ve raporu düzenleyen Hastane Başhekimliklerinden, hastaneler dışındaki sağlık kurumları tarafından düzenlenen raporlar için İl Sağlık Müdürlüklerince yapılır. Bu birimler tarafından, raporda belirtilen hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalıklardan olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulur. Özel doktorlardan alınmış olan sağlık raporları ve ağır hastalık halinin tespit edilemediği raporlar aracılığıyla yeniden uzlaşma günü verilmemekte ve uzlaşma hakkı kesin olarak ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma müessesesinden faydalanmak isteyen vergi mükelleflerinin ağır hasta olmadıkları durumlarda, bizzat ya da vekili aracılığıyla uzlaşma görüşmelerine katılmaları gerekmektedir. Aksi takdirde alınan sağlık raporlarının yeniden uzlaşma gününün alınmasında herhangi bir etkisi olmayacaktır (Urak, 2015). Mükellef herhangi bir bildirimde bulunmadan veya mazeret belirtmeden toplantıya katılmadığı takdirde uzlaşma görüşmesi için tekrar bir süre belirlenmez (Şin, 2019:308)

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden ancak uzlaşma için belirlenen günde uzlaşmaya mücbir sebeple katılamayan mükellef için yeni bir uzlaşma günü tayin edilir. Bu konuda verilmiş olan bir muktezada (Hazine ve) Maliye Bakanlığı'nın 01.04.1997 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/28805210/13454 sayılı muktezası, belirlenmiş uzlaşma gününde hasta olan mükellefin, bu hastalığının mücbir sebep teşkil ettiğini belgelendirmesi durumunda, uzlaşmaya ilişkin yeni bir gün verilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Erdem, 2007a:123).

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmesine davet edilmesine rağmen belirtilen yer ve zamanda hazır bulunmayabilir. Bununla birlikte yetkililerce gönderilen davet yazısının muhatabına tebliğ edilememesi durumu da söz konusu olabilir. Bu iki durumun gerçekleşmesi uzlaşmanın yarım kalması için yeterlidir. Ancak uzlaşma görüşmesine davet belgesinin geri gelmesi, tebliğ edilememesi nedeniyle uzlaşmanın temin edilememiş sayılabilmesi için tebliğ edilememe keyfiyetinin kanunda tebligata ilişkin olarak yer alan esaslara uygun olduğunun tespit edilmesi gerekir. Usulüne uygun olarak

yapılan tebliğ rağmen davet belgesinin tebliğ edilememesi durumunda ilan suretiyle tebliğ yoluna gidilmez (Candan, 2006:408). Uzlaşma görüşmesine davet yazısının tebliğ edilememesi nedeniyle muhatabın görüşmeye gelmemesi durumunda mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilmeden önce uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin tutanağın ilgiliye gönderilmesi ile ilgili olarak bir düzenleme yoktur. Ancak bu durumun ayrıca bildirilmesinde yarar vardır. Çünkü muhatabın verginin tarh edilmesi veya cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı ortadan kalkmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, yargı merci niteliğine haiz olmadığı için, tespit edilen matrah farkına ilişkin olarak hukuki tartışmalara girmemektedir. İlgili komisyon sadece, mükellefin karşı iddialarını dinleyerek, bunu indirim miktarının belirlenmesinde dikkate alır (Yücel, 1988). Yetkililer tarafından kendisine vergi veya ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellef veya ceza muhatabının tercih edebileceği iki yol vardır. Bu durumda ilgili kişiler ihbarnamelerde yer alan miktarları aynen kabul ederek ödeyebilecekleri gibi uyuşmazlığı yargıya da taşıyabilirler. Muhatapların yargı yolunu seçmeleri durumunda, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasını vergi dairesinde yapılan zımni bir idari işlem olarak kabul ederek, mükellef bu işleme karşı tebligatın yapılamamasının gerçek durumu yansıtmadığı gerekçesiyle dava açabilir. Bunun yanında muhatap, yapılan vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri ile bu işlemlerin tesisine son aşamada neden olan zımni işlemin hukuka uygun olmadığı gerekçesi ile de vergi mahkemesinde dava açabilir. Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin zımni işlemin hukuka aykırı bulunması durumunda, yargının iki seçeneği vardır. Birinci seçenek olarak hem tarh ve ceza kesme işlemleri hem de uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin idari işlem iptal edilir. Diğer bir seçenek ise, sadece tarh ve ceza kesme işleminin iptal edilmesidir (Candan, 2006:410).

2.6. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tutanakların Kesinliği

Uzlaşma tutanaklarının düzenlenmesi ve kesinliği aşağıda açıklanacaktır.

2.6.1. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu'na¹⁷ göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Uzlaşma komisyonu, iki taraflı uzlaşma görüşmelerinde idareyi temsil eder. Bu noktada, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarları vergi inceleme raporu çerçevesinde müzakere edilir. Vergi inceleme raporu, hazırlayıcı idari işlem olarak tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerinin sebep unsurlarını hukuksal gerekçeleri ile ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma görüşmesinde yükümlü ya da ceza muhatabının diğer taraf olarak açıklama ve görüşlerini ifade etmesi gerekmektedir. Uzlaşma komisyonu, uzlaşmaya yönelik kararına ilişkin olarak uzlaşma tutanağında gerekçe belirtmek durumunda değildir. Esasen hazırlayıcı idari işlem olarak inceleme raporunun sonuçları uzlaşma kapsamında etkilendiği ya da değiştirildiği durumlarda, uzlaşma komisyonu üyeleri çoğunluk kararı ile müzakereyi sonuca bağlar. Bu bağlamda, çoğunluk kararı muhalif üyeyi de bağlar. Çoğunluk kararına muhalif olan üyenin tutanağı imzadan imtina etmesi mümkün değildir. Ancak, uzlaşma tutanağını karşı oyla imzaladığı ya da çoğunluk kararına katılmadığı yönünde tutanağa kayıt koyabileceği gibi karşı oy gerekçesini de şerh edebilir. (Erdem, 2007a:129-130).

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımıyla uzlaşma komisyonu toplanır. Bu komisyonda konu tartışılır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta yer alan vergi ve cezalar o gün itibarıyla kesinleşmiş kamu alacağını oluşturur (Yereli, 2008:327). Uzlaşma görüşmeleri genellikle vergi mükellefi ya da ceza muhatabı ile komisyon arasında pazarlık şeklinde geçmektedir. Görüşmelerde muhatabın ekonomik durumu, vergi borcunun olup olmadığı, sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerinden herhangi biri hakkında raporun bulunup bulunmadığı, tarhiyata konu matrah farkının yoruma dayalı olup olmadığı, incelemeye yardımcı olup olmadığı, vergi ziyana sebep olunması hususunda kastın olup olmaması gibi birçok subjektif sebep dikkate alınabileceği gibi bu sebeplerin hiçbirinin dikkate alınmaması da söz konusu olabilir (Pehlivan, 2005).

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında yer alan yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda, uzlaşmanın sağlanması veya sağlanamaması durumlarında mutlaka

¹⁷13.06.1989 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tutanağı düzenler (Gültekin, 2016:599). Uzlaşma tutanağı, yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda ilgili komisyon tarafından düzenlenen bir belgedir (Şin, 2019:314). Bu tutanak, komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef tarafından imzalanır. Uzlaşma komisyon toplantısına mükellefi temsilen vekil katılmış ise düzenlenen tutanak vekil tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma müessesesi vergi dairesine intikal etmeden önce vergi ve ceza tahakkukunun yapılması mümkün değildir (Armağan, 2007:168).

Uzlaşma tutanağında;

- a) Mükellefin adı soyadı, unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,
- b) İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- c) Üzerinde uzlaşılan vergi tutarı,
- ç) Uzlaşılan ceza tutarı,
- d) İncelemeyi yapan denetim elemanının ad soyad ve unvanı gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma görüşmesi neticesinde oluşan hukuki durumun belirlenmesi ve belgelenmesi anlamında görüşme sonucuna uygun şekilde tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın hukuki etkileri bakımından dayanak noktasını uzlaşma tutanağı oluşturur. Uzlaşmanın gerek olumlu şekilde neticelenmesinde gerekse olumsuz sonuçlanmasında kendisine bağlanan hukuki etkiler usulüne uygun olarak düzenlenecek tutanak ile ortaya çıkar. Bu bağlamda, idari işleme ilişkin etkiler de düzenlenecek tutanakla varlık kazanır (Erdem, 2007a:133). Genellikle fiili veya maddi bir durumu tespit etmek amacı ile düzenlenen tutanakları, taraflarca karşılıklı okuyarak imzalanır. Bu tutanaklarda yer alan hususlar bir haktan yararlanılmasına, bir hakkın kaybedilmesine yol açabilecek olan durumun tespit edilmesini ve hukuki zeminini içermektedir. Vergilendirme sürecinde içerisinde düzenlenen tutanaklara mükelleflerin daha sonraki aşamada haklarını aramalarının temel koşulu bu tutanaklara itirazlarının bulunması gerekir. Oysa uzlaşma tutanaklarını mükelleflerin bu şekilde şerh düşerek imzalamaları

mümkün değildir. Çünkü yasal açıdan uzlaşma tutanağının böyle imzalanması uzlaşmanın sağlanamaması anlamına gelmektedir. Bu durum uzlaşma tutanaklarını diğer tutanaklardan ayıran bir unsurdur (Şin, 2019:315).

Mükellefin, uzlaşma komisyonu tarafından yapılan davete icabet etmemesi, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumlarında uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya kendisine tebliğ edilen tutanağı imzalamak istememesi durumunda, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhataba posta ile gönderilirken bir örneği de inceleme yapana sunulur. İncelemeyi yapan denetim elemanı uzlaşmanın temin edilememiş ya da uzlaşmaya varılamamış olması durumunda, bu durumu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek olan rapora uzlaşma tutanağının bir nüshasının eklenmesi suretiyle de yapılabilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. 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.

2.6.1.1. Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanağın düzenlenmesi

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma komisyonu durumu 3 nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit eder. Komisyon başkanı, üyeler ve mükellef veya ceza muhatabı ya da vekilleri tarafından her 3 nüsha da imzalanır. Tutanağın bir nüshası

derhal muhataba verilir. Yönetmelik hükümlerine bakıldığında uzlaşma tutanağının 3 nüsha olarak düzenlendiği ortaya çıkmaktadır. Ancak uygulamada, tutanak 4 nüsha olarak düzenlenmektedir. Bir örneği gerekli işlemleri yapmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir, bir örneği de uzlaşma komisyonunda tutulan dosyaya konulur. Tutanağın alt kısmına, .../.../... tarihinde aldım ibaresi ile muhatabın adı ve soyadı yazılarak imzası karşılığında tutanak teslim edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirir. Uzlaşmaya ilişkin tutanak ilgili vergi dairesine intikal ettirilmeden herhangi bir vergi ve ceza tahakkuk ettirilemez (Pehlivan, 2005). Uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşmanın sağlanmasına ilişkin imzalanan tutanağın bir örneği mükellef veya ceza muhatabına derhal verilir. Burada, derhal, kelimesi ile ifade edilen tutanağın imzalanması anını takiben verilmesidir. Bu şekilde tutanağın verilmesi tebliğ niteliğindedir, bu nedenle ilgiliye ayrıca bir tebliğ yapılması gerekli değildir (Candan, 2006:413).

2.6.1.2. Uzlaşmanın temin edilmemiş sayılması durumunda tutanağın düzenlenmesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunu tespit etmek için tutanağın düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellef ya da ceza muhatabının çağrıya uymaması ya da görüşmeye katılmasına rağmen uzlaşmanın temin edilmemiş sayılmasına ilişkin tutanağı almaktan kaçınması durumunda, tutanağın bir nüshası posta aracılığıyla bu kişiye gönderilir. Ayrıca, tutanağın bir nüshası da inceleme elemanına verilir (Candan, 206: 415).

Uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın sağlanamaması durumlarında, inceleme elemanı bu durumu uzlaşma tutanağında ya da düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir veya raporla birlikte göndereceği yazı ile ilgili vergi dairesine bildirir. Bu rapora uzlaşma tutanağının bir örneği de eklenir. Vergi dairesi diğer tarh işlemleri masası tarafından uzlaşmanın temin edilememesi hususunda alınan tutanak vergi mükellefi veya ceza muhatabının bilinen en son adresine alma haberli olarak gönderilir. Uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmanın sağlanamaması durumlarında muhatap dava yoluna gitmezse vergi veya ceza tahakkuk eder. Dava yoluna gidilmesi durumunda ise tahakkuk için vergi mahkemesinin kararı beklenir (Pehlivan, 2005).

2.6.1.3. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tutanağın düzenlenmesi

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve

açıklamaları ile komisyonun görüşünün aynı yönde gerçekleşmemesi halinde görüş ayrılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir (Erdem, 2007a:131).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu ile uzlaşmanın temin edilememiş sayılması halleri arasında sonuçları açısından herhangi bir farklılık yoktur, her iki durumda aynı hukuki sonucu ifade etmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda da aynı uzlaşmanın temin edilememesi durumunda olduğu gibi tutanak düzenlenir. Ancak bu durumda tutanak mükellef ya da ceza muhatabı tarafından da imzalanmaktadır. Bu noktada, tutanak uzlaşma görüşmelerine katılanların uzlaşmaya ilişkin olumsuz iradelerini ortaya koymaktadır (Candan, 2006:415).

2.6.2. Uzlaşma Tutanağının Kesinliği

Uzlaşma komisyonları tarafından düzenlenen uzlaşma tutanağı kesindir. Söz konusu tutanak ile tespit edilen hususlar ile ilgili olarak taraflar karşılıklı olarak anlaştıkları için, artık tespitler üzerinde tartışmaları mümkün değildir (Büyükkayalar, 1987:46). Ancak, (Hazine ve) Maliye Bakanlığı'nın 01.12.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı muktezasında; uzlaşmanın sağlanması ile kesinleşen tarhiyatta VUK'un 117/3, 118/2-3 fıkralarında ifade edilen biçimde verginin mükerrer olması, mükellefiyette hata ya da konuda hata varsa VUK'da yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltileceği belirtilmiştir (Pehlivan, 2005).

Uzlaşma görüşmeleri sonunda düzenlenen tutanak, usulüne uygun olarak son şeklinin verilmesi ile birlikte kesinlik kazanmakta, hukuki sonuç oluşturabilmesi için ilgili vergi dairesi ya da başka bir merciinin onayına ihtiyaç duymamaktadır. Ayrıca vergi dairesinin uzlaşma tutanağının içeriğini değiştirmek ya da yeniden incelenmesi talebiyle komisyona tekrar gönderme yetkisi yoktur. Vergi dairesi uzlaşma tutanağı ile tespit edilen durum ile ilgili olarak ne yapması gerekiyorsa bunu yapmakla yükümlüdür (Candan, 2006:416-417).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenen tutanağın kesinliğine rağmen üzerinde uzlaşılan vergi matrahı yeniden incelemeye tabi tutulması durumunda farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. İlk matrah, takdir komisyonunca belirlenmişse, ikmalen ya da re'sen bir tarhiyat yapıldıktan sonra vergi matrahının artırılmasına neden olacak bir sebebin tespit edilmesi üzerine takdir komisyonu tarafından yeniden bir matrah takdiri yapılırsa, yeni takdirin sebebinin unsurları ayrıştırılmadığı sürece mükerrer vergileme riski ortaya çıkacağından ek tarhiyat yapılamaz. Danıştay İBK'nın 02.07.1985 tarih ve E.1985/5, K.1985/4 sayılı kararında

“...kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, takdir komisyonlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinden yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldırılacağı kabul edilmelidir” ifadesi yer almaktadır. Vergi inceleme elemanları tarafından vergi mükellefinin kanuni defter kayıt ve belgelerine dayalı olarak ya da harici karinelere göre yapılan vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah farkları genel mahiyette değildir. Bunlara ek olarak yapılacak olan tarhiyatta matrah farkının konusunun, kaynağının aynı olup olmadığı tespit edilir. Uzlaşma sonrasında tespit edilen yeni matrahın konusunun farklı olması durumunda mükerrer vergileme durumu söz konusu olmayacağından ikmalen veya re’sen tarhiyat yapılabilir (Pehlivan, 2005).

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucunda imzalanan tutanağın kesinliği hususunda VUK’un Ek 11. madde hükmü ile TÖUY’nin 16. maddesi hükmü bulunmaktadır. İlgili yönetmeliğin 16. maddesinin ikinci fıkrasında “Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz” ifadesi yer almaktadır. Aynı konuya ilişkin olarak VUK’un Ek 11. maddesinde “Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz” hükmü yer almıştır. Yönetmeliğin 16. maddesinde uzlaşma sağlanmış olsa da olmasa da, tutanakla belirlenen tüm hususlarla ilgili olarak dava ve şikâyet yoluna gidilemeyeceği sonucu çıkmaktadır. Ancak VUK’un Ek 11. maddesine göre sadece üzerinde uzlaşılan hususlarla ilgili olarak dava ve şikâyet yoluna gidilemez. Dolayısıyla bu durumda idarenin yetki aşımı ile yaptığı yönetmelik hükmü yerine kanun maddesinin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca kanunda belirtilen dava ve şikâyet yolunun önünün kapatılması hususu, ceza mahkemelerinin görev alanına giren vergi suçları ile ilgili olan bildirimde bulunulmasını engellememektedir (Candan, 2006:417-418).

2.7. Uzlaşmanın Sonuçlarının Etkileri

Uzlaşma, idarenin hazırlayıcı işlemini bu işlemin muhatabı ile gözden geçirerek kesin bir sonuca ulaştırma çabasıdır. Dolayısıyla uzlaşma görüşmeleri sonucunda, idare ile yükümlünün karşılıklı uyumu ile sonuçlanabileceği gibi görüşmeye rağmen uyuşmazlık devam da edebilir. Uzlaşma sürecinin her iki taraf açısından en kesin ve uyumlu sonucu uzlaşma görüşmesinin karşılıklı uygun irade ile sonuçlanmasıdır. Bu bağlamda, uzlaşmanın sağlanması durumunda hazırlayıcı bir idari işlem olan uzlaşma kapsamında oluşan irade

birliği çerçevesinde nihai işleme dönüşerek kesinlik kazanır. Uzlaşmanın olumsuz olarak sonuçlanmasında iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan birincisi, uzlaşma görüşmesinin gerçekleşmesi yani muhatabın tutanağa iştirak etmesine rağmen uzlaşmanın sağlanamamasıdır. İkinci ise, muhatabın fiziksel olarak veya irade bakımından uzlaşmaya iştirak etmemesi nedeniyle uzlaşmanın temin edilememesidir (Erdem, 2007a:130).

2.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması Sonuçlarının Etkileri

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri neticesinde vergi mükellefi ya da ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında uzlaşmanın sağlanması durumunda tarafların hakları üzerinde bazı etkileri söz konusudur. Uzlaşmanın sağlanması ile uyuşmazlık sona erecek ve sorun giderilecektir. Dolayısıyla tarafların konuya ilişkin karşılıklı uygun iradeleri ile sonuçlanan uzlaşma görüşmeleri, tutanağa bağlanmakla birlikte uyuşmazlık kesin olarak sonlandırır. Bu bakımdan uzlaşmanın tarafları olan idare ile yükümlünün gerçekleştirdikleri uzlaşma ile bağlı olmaları bu sürecin doğal bir sonucudur (Erdem, 2007a:137). Uzlaşma kurumunun, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü sağlayan bir sulh yolu olması nedeniyle üzerinde uzlaşılan vergi veya ceza tutarlarının, idari yolla veya yargı yolu ile yeniden uyuşmazlığa konu olması bu müesseseden beklenen kamusal faydanın elde edilmesi açısından da doğru olmayacaktır (Demirli ve Ayyıldız, 2019:701). Uzlaşmaya varılmasının sonuçlarının etkileri aşağıda açıklanacaktır.

2.7.1.1. Uzlaşma talebinde bulunanın hakları üzerindeki etkisi

Vergi mükellefi ya da ceza muhatabı tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunmamış olsaydı, tarh olunan vergi ya da kesilen ceza ile ilgili olarak yargı yoluna ya da diğer idari yollara başvuru yapabilirdi. Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunduğu ve uzlaşmaya vardığı takdirde vergi mükellefinin veya ceza muhatabının bu hakları olumsuz olarak etkilenmektedir (Candan, 2006:419).

2.7.1.2. İdari başvuru hakkı üzerindeki etkisi

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşma sağlınırsa, vergi mükellefi veya ceza muhatabı, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez. Başka bir ifadeyle, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra ayrıca uzlaşma talebinde bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmada hatanın bulunması ve bu hataların

uzlaşma görüşmelerinde ya da daha önce fark edilmemesi çok sık rastlanılan bir durum değildir. Çünkü uzlaşma müessesesinin işleyiş prosedürü gereği hatalar bir aşamada tespit edilir. Fakat az sayıda da olsa uzlaşmada da hataya rastlanılabilmektedir (Nas, 2009b).

Uzlaşmada yapılan hata VUK'da sayılan vergi hataları türünde ise, bunlar zamanaşımı süresi içinde düzeltilir. Mahkemenin yapılan hata konusunda karar vermemiş olması kaydıyla, zamanaşımı süresi içinde mahkemenin karara bağladığı işlemlerde bile hatalar giderilebildiğine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda karara bağlanan işlemlerde mevcut hataların da düzeltilebilmesi gerekir (Aksoy, 1999:126). Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi hatası, uzlaşma komisyonun karar alma süreci içinde oluşursa, vergi hatasının düzeltilmesi vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından istenebilir. Ancak, bu talebin düzeltme zamanaşımı içinde yapılması şarttır. Süresi içinde yapılan hata düzeltme talebi yetkili merci tarafından değerlendirilerek uyuşmazlık çözümlenir (Nas, 2009b).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmasından sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın ortaya çıkış sürecine göre değerlendirmek gerekir. Uzlaşma sağlandıktan sonra hatanın inceleme raporundan kaynaklandığı anlaşılırsa incelemenin yeniden yapılmasında yarar vardır. Bu noktada, VUK'un Ek 11. maddesine göre dava açılması söz konusu değildir. Vergi mükellefi veya ceza muhatabının öncelikli olarak yapmaları gereken, açık ve net bir şekilde vergi idaresini bir dilekçe ile haberdar etmek ve hatanın giderilmesini talep etmektir. Vergi idaresi hata düzeltme sürecini başlatarak uyuşmazlığı giderir (Nas, 2009b).

2.7.1.3. Dava açma hakkı üzerindeki etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilmelidir. Söz konusu tutanakla tespit edilen hususlar hakkında vergi mükellefi veya ceza muhatabı dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz. Çünkü uzlaşma komisyonunda taraflar arasında karşılıklı olarak anlaştıkları için tutanakla tespit edilen hususlara ilişkin tartışma çıkarılmamalıdır. Tutanakla tespit edilen hususların vergi dairesince hemen yerine getirilmesi emredici niteliğe haizdir. Dolayısıyla kesinlikle ilgili vergi dairesince uyulması gerekmektedir (Aksoy, 1999:125).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada dava açma hakkına ilişkin VUK'un Ek 6. maddesinde, *“Mükellef ve adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz”* hükmü yer almaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada aynı konuda VUK'un Ek 11. maddesinde ise *“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz”* hükmüne yer verilmiştir. Her iki madde hükmü irdelendiğinde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması durumunda dava açma hakkı olmayanların mükellef veya adına ceza kesilen şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Oysa tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda dava açma hakkının sınırlandırılmasında cümlenin öznesi belirtilmemiştir. Dolayısıyla bu noktada dava açma hakkı her iki taraf içinde yani hem mükellef hem de idare için bir yasaklama söz konusudur (Şeker, 1993).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi idaresinin açmış olduğu davalar üzerine Yargıtay 9. Ceza Dairesi bu durumda *“...vergi ziyaına neden olan fiilin suç sayılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle dahi bulunamayacağından bahisle, sanıklar hakkında oybirliği ile bozma ve beraat”* kararları vermiştir. Yargıtay'ın kararlarındaki bozma gerekçesi, VUK'un Ek 11. maddesindeki uzlaşmanın sağlanması durumunda dava açmayı yasaklayan ifadeye dayanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin yapılan kanunun gerekçesinde, amacın mali yargı organlarına mümkün olduğunca az başvurulması amaçlandığı belirtilirken adli yargı mercilerine değinilmemiştir. Ayrıca kanun metninde de adli yargıdan söz edilmemiştir (Şeker, 1993). Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmanın sağlanması durumunda konuya ilişkin rapor üzerine vergi idaresi Cumhuriyet Savcılığı nezdinde suç duyurusunda bulunmamaktadır. Ancak, tarhiyatın dayanağı ile ilgili raporda sahte fatura kullanımı veya düzenlenmesi ile ilgili fiillerin olmaması ve dolayısıyla 3 kat vergi ziyai cezası kesilmemesi gerekmektedir (Alparslan, 2017).

2.7.1.4. Cezalarda indirimden yararlanma hakkı üzerine etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda vergi mükellefi veya ceza muhatabının cezalarda indirim müessesesine başvuramayacağı hususunda VUK'un Ek 11. maddesinde herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte TÖUY'de cezalarda indirim başvurusunda bulunulamayacağı belirtilmektedir. Cezalarda indirim müessesesi, şartları kanun koyucu tarafından tespit edilen başka bir müessesedir. Bu nedenle üzerinde uzlaşılan vergi cezası ile ilgili olarak yeni bir uzlaşmaya konu edilmesi, amaca uygun düşmemektedir

(Candan, 2006:421). Söz konusu yönetmelikle yapılan bu düzenleme çerçevesinde, kanunun öngördüğü bir hakkın kaldırılması, hukuksal açıdan uygun değildir. Üzerinde uzlaşılan cezalarda indirim hakkının uygulanamayacağına ilişkin hükümler vergiye ilişkin önemli bir konu olması nedeniyle yönetmelikle düzenlenmemesi gerekirdi. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince bu düzenlemenin kanunla yapılması gerekir (Nas, 2009b). Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanarak tutanağın düzenlenmesinden sonra vergi mükellefi cezalarda indirim talebinde bulunamaz. Ancak kısmi uzlaşmaya varılması durumunda uzlaşılamayan miktar ile ilgili düzenlenecek ihbarnamenin tebliğinden sonra vergi mükellefi cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinin kısmi uzlaşmayla sonuçlanması durumunda uzlaşılamayan kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Çünkü bu kısım için uzlaşma sağlanamamış sayılır (Gür, 2015).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda, tarafların komisyon önünde üzerinde uzlaştıkları vergi ve ceza miktarı söz konusudur. Bu şekilde kesin olarak belirlenmiş vergi ve ceza miktarı söz konusu iken indirim mümkün değildir (Büyükkayalar, 1987:47). Ceza muhatabı, uzlaşma sonucunda indirilen ceza miktarı ile cezalarda indirim müessesesinden faydalanması ile ödeyeceği ceza miktarını karşılaştırarak, ceza indirim miktarının daha fazla olması durumunda, uzlaşma talebinden vazgeçerek cezalarda indirim talebinde bulunabilir (Şengöz, 2003).

2.7.1.5. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ödeme

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma tutanağı düzenlenir. Söz konusu tutanak, ilgili vergi dairesine hemen gönderilir. Vergi dairesine gönderilen bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlandığına ilişkin tutanak vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezası, kanuni ödeme zamanlarında ödenmesi gerekir. Ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçirilmesinden sonra tebliğ edilmiş ise, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (Nas, 2009b).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşmaya konu olan vergilere ilişkin gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Üzerinde uzlaşmanın sağlandığı vergiler, uzlaşma

tutanağının düzenlenmesinden önce ödenirse, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmaktadır. Uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizinin hesaplanması söz konusu değildir (Pehlivan, 2005).

VUK'un 3239 sayılı kanun ile değişik 112. maddesinin 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3.fıkrasının (a) bendinde, dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere, kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK'ya göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi de 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile vergi mevzuatına girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada gecikme faizinin alınmasına ilişkin getirilen bu düzenlemeye rağmen, ne tarhiyat öncesi ile ilgili VUK'un Ek 11. maddesinde ne de gecikme faizi ile ilgili VUK'un 112. maddesinde bu tür uzlaşmalar sonucu tarh edilen vergilerde gecikme faizinin uygulanacağına ilişkin bir hüküm yer almıştır. Vergi idaresi TÖUY'nin yürürlüğe girmesinden sonra bu yolda re'sen hareket ederek, gecikme faizi hesaplanmaya başlamıştır (Orhun, 1989).

10.12.1988 Tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 3505 sayılı kanunun 10. maddesi ile VUK'un Ek 11. maddesine "*Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır*" hükmü eklenmiştir. Gecikme faizi uygulaması ile ilgili ilk hüküm VUK'un 112. maddesinde değişiklik yapan ve 01.01.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2791 sayılı kanunla getirilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde yalnızca dava konusu edilen ve mahkeme kararına göre tahakkuk eden vergilere gecikme faizi uygulanmakta iken, 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3239 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle, gecikme faizinin kapsamı genişlemiştir. Dolayısıyla, dava konusu edilerek kesinleşen vergilerle birlikte dava konusu edilmeksizin uzlaşma aracılığıyla kesinleşen vergilere de gecikme faizi uygulanmaya başlamıştır. Böylece 3239 sayılı kanunda uzlaşma müessesesinde gecikme faizinin uygulanmasına ilişkin boşluk giderilmiştir (Orhun, 1989).

VUK'un 112. maddesinde, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlara gecikme faizinin uygulanacağı belirtilmektedir. Oysa tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde, uzlaşma tarh işleminden önce gerçekleşmektedir. Burada vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen hesaplama yönelik bir işlem yoktur. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ilgili vergi dairesi

tarafından tarh işlemi gerçekleştirilmekte ve yasal prosedür devam etmektedir. Tahakkuk işleminin gerçekleşebilmesi için, kanun çerçevesinde öncelikli olarak tarh ve tebliğ işlemleri gerçekleşmelidir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada, bir tarhiyat söz konusu olmadığı halde, uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan vergi ve cezalar tahakkuk etmektedir. Kısaca, tarhiyat öncesi uzlaşmada bir tarhiyat işlemi olmadığı halde vergi ve cezanın tahakkuk işlemi gerçekleşmektedir (Gültekin, 1991). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda üzerinde uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizinin hesaplanmasında, vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan oranlar değil, kamu alacağının ödenmediği sürelerde yürürlükte bulunan oranların esas alınması gerekir (Kızılot ve Kızılot, 2005:247).

Gecikme faizi, uzlaşmadan sonra hesaplandığı için uzlaşma kapsamında yer almamaktadır. Gecikme faizi, uzlaşmanın sağlandığı vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin olarak kanuni vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefin en önemli sorunu, uzlaşılan vergi ve ceza ile birlikte gecikme faizinin de bir aylık süre içinde ödenme zorunluluğudur (Yücel, 1988). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi zamanaşımı süresini durdurmaz. Ayrıca üzerinde uzlaşılan vergi veya cezanın süresinde ödenmemesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaz (Nas, 2009b).

2.7.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Uzlaşmaya Varılamaması Sonuçlarının Etkileri

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki tarhiyat ve ceza kesme önerisi taşıyan vergi inceleme raporundaki işlemlerin nihai işleme dönüşme süreci başlamaktadır. Diğer bir ifade ile idare ve yükümlü, yapılan inceleme sürecinin sonuçları üzerinde mutabakat sağlayamadıklarından, bu işlemlerin tam anlamı ile idari nitelikli, tek taraflı ve icrai işlemlere dönüşerek vergi ilişkisini etkilemesi gündeme gelmektedir. Bu süreç aynı zamanda, işlemin muhatabı açısından dava açma yolunu sağlayacak nitelikte işlemlerin varlık kazanmasına neden olmaktadır (Erdem, 2007a:132).

Aynı madde çerçevesinde uzlaşmanın sağlanamaması, yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma talebi sonrasında uzlaşma temin edilememesi durumlarında vergi mükellefi ya da ceza muhataplarının tarh olunan vergi veya kesilen cezaya ilişkin olarak dava yoluna gitmeleri veya cezalarda indirim müessesesinden faydalanmalarına bir engel bulunmamaktadır. Bu

nedenle, uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi durumlarında, talep sahibinin belirtilen hakları üzerinde olumsuz etkisi söz konusu değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamadığı veya temin edilemediği durumlarda, vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden tarh işlemini yaparak, düzenleyeceği ihbarnameyi muhataba tebliğ eder. Kendisine ihbarname tebliğ olunan vergi mükellefi, tebliğ tarihini takip eden otuz gün içerisinde, yetkili vergi mahkemesine dava açabilir. Danıştay VDDGK, vergi mükellefinin dava hakkını ihbarnamenin tebliğini beklemeden, uzlaşmanın sağlanamadığı veya uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın tebliğini takip eden otuz gün içinde de kullanabileceği yönünde karar (Dn. VDDGK, 14.05.1999, E.1998/298, K.1998/282) vermiştir (Candan, 2006:422).

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, hazırlayıcı idari işlem niteliğindeki vergi inceleme raporunun işleme konulma süreci devreye girer. Uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin tutanakla birlikte inceleme raporunda önerilen işlemler yetkili vergi dairesi tarafından kesin ve yürütülebilir işlemler şeklinde tesis edilerek muhatabına tebliğ edilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilemediği hallerde inceleme raporunda önerilen vergi ve cezalar için ihbarname düzenlenmeden ve söz konusu ihbarname usulüne uygun olarak tebliğ edilip tahakkuk gerçekleşmeden doğrudan ödeme emri düzenlenemez. Bu noktada, uzlaşmanın sağlanamamış olmasından farklı bir husus olarak uzlaşmanın temin edilmemesinde, komisyonun mükellef ya da ceza muhatabına nihai bir teklifi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, hazırlayıcı işlemin kesin ve yürütülebilir işleme dönüşmesi ile birlikte uzlaşma temin edilememiş olan yükümlünün tek seçeneği dava yolunu kullanmaktır (Erdem, 2007a:136).

2.7.2.1. Uzlaşmaya başvuru hakkı üzerindeki etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememesi durumlarında vergi mükellefi veya ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunması mümkün değildir. Çünkü vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile idare tarhiyattan önce biraraya gelmiş ya da gelmesi gerektiği durumda mükellefin talebi üzerine gelmiştir. Her iki durumda da vergi mükellefi ya da ceza muhatabı uzlaşma isteğinin olmadığını ve duruma ilişkin yaklaşımının olumsuz olduğunu somutlaştırmıştır. Bu nedenle aynı yolun tekrarlanmasının bir faydası olmayacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2005:267). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması, vergi mükellefi veya ceza muhatabının iyi niyetli olarak hareket etmedikleri ve idare ile uzlaşmayı amaçlamadıklarını ortaya koymaktadır. Bu durumda olan vergi mükellefi veya ceza

muhatabının TÖUY ile tarhiyat sonrası uzlaşma imkânının kesin olarak engellenmiş bir nev'i cezalandırılmış olmaktadır (Büyükkayalar, 1987:47). Ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda bu duruma ilişkin hazırlanan tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır ve muhatap olan kişi, dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış sayılmaktadır (Nas, 2009b). Bu şekilde mükellef uzlaşma görüşmesinin sona ermesinden sonra konu üzerinde tekrar düşünme ve vermiş olduğu kararı irdeleme hususunda zaman kazanmış olacaktır (Şin, 2019:313).

2.7.2.2. Dava açma hakkı üzerindeki etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden ilgili vergi dairesince tarhiyat işlemi gerçekleştirilerek vergi mükellefi veya ceza muhatabına tebliğ edilir. İlgili kişiler bu tebligatın üzerine, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açabilirler. Vergi mükellefi veya ceza muhatabının dava açmak için bu ihbarnamenin tebliğini beklemeleri gerekmektedir. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın tebliği ile birlikte bazı vergi mükellefleri ya da ceza muhatapları dava yoluna gitmektedirler. Ancak İYUK gereğince vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bir idari işlemin bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla, sadece söz konusu tutanağın tebliği ile dava yoluna gidilebilmesi mümkün değildir (Nas, 2009b).

VUK'un 378. maddesinde, "*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda öngörülen vergi ve cezalarla ilgili olarak talep edilen uzlaşmalarda, uzlaşmanın sağlanamaması nedeniyle mükelleflerin açtığı dava reddedilmiştir. Ancak Danıştay VDDGK'nın 06.12.1996 tarih ve E.1995/173 K.1996/405 sayılı kararında, ihbarnamenin tebliği beklemeden ve tarhiyat ve ceza kesme işleminden önce uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın, incelenmeksizin reddi hukuka uygun bulunmamıştır (Duran, 1999:51).

İdarenin irade açıklaması niteliğine haiz olmayan vergi inceleme raporu tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanaktan hareket ederek açılan davalarda, tarhiyat

öncesi uzlaşma komisyonunun vergi inceleme raporundan önerilen miktardan daha az oranda bir miktarı önerme ihtimali ve daha sonra düzenleyeceği vergi ceza ihbarnamesinde yer alacak olan vergi ziyai ceza miktarlarının tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanakta yer alan vergi ziyai cezası miktarından farklı olacağı göz önüne alındığında, davacıların hukukunu etkileyen, onlar için hemen sonuç doğuracak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem bulunmamaktadır (Nas, 2009b).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, bu sonuca ilişkin tutanağa istinaden dava açılması ile ilgili olarak Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay 9. Dairesi'nin 10.10.1985 tarih ve E.1994/6066, K.1995/2451 sayılı kararında *“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem niteliğinde bulunmaması sebebiyle dava konusu edilemez”* ifadesi yer almıştır. Danıştay 4. Dairesi'nin 19.04.1993 tarih ve E.1991/104, K.1993/1862 sayılı kararında ise *“Genel kural bu olmakla beraber, ihbarnamelerin tebliğini bekleyip, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açmak imkânı olmasına rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine dava açılması durumunda da, davanın vergi mahkemesinde incelenmesine engel bir durum yoktur”* ifadesi yer almaktadır (Nas, 2009b).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda VUK'da ve yönetmelikte dava açmaya ilişkin bir açıklama yer almamaktadır. Bundan dolayı vergi mükellefleri dava açma süresi ile ilgili olarak tereddüte düşebilmektedir. Bunun sebebi uzlaşmaya konu olan verginin henüz tarh edilmemiş olmasıdır. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar, genel hükümler çerçevesinde tarhiyattan sonra dava konusu yapılacağından, tarhiyat öncesi uzlaşma muameleleri bitmeden dava açma süresi henüz başlamamıştır (Acar, 2002:28). Kanaatimizce, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmaması durumunda, mükellefin dava açma süresinin başlaması için vergi idaresinin tarhiyat işlemini gerçekleştirerek, mükellefe tebliğ etmesi gerekir. Dolayısıyla bu işlemler gerçekleşmeden Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu'nda imzalanan tutanak üzerine dava açılmaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Ancak bu kişilerin dava açma imkânı vardır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon tarafından düzenlenen tutanak ve vergi inceleme raporunun alınması üzerine vergi dairesi vergi- ceza ihbarnamesini gönderir.

Dava açma süresi bu ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren başlar ve otuz gündür. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmaması durumunda ilgili kişiler, bu çerçevede dava açabilecekleri gibi komisyonun nihai teklifini dikkate alarak dava açma süresinin sonuna kadar bir yazı ile bildirilmek kaydıyla tutanakla belirtilen miktarlarda uzlaşmayı kabul edebilir (Acar, 2002:29).

2.7.2.3. Cezalarda indirimden yararlanma hakkı üzerindeki etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi mükellefi veya ceza muhatabı, cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak amacıyla başvuru yapabilir. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi mükellefi veya ceza muhatabının hakları üzerinde olumsuz bir etkisi yoktur. Ancak, aynı anda hem dava hakkında hem de cezalarda indirim hakkında yararlanılması mümkün değildir. Cezalarda indirim hakkında faydalanabilmek için dava açma hakkında feragat edilmesi gerekmektedir (Nas, 2009b).

3. BÖLÜM

3. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

205 sayılı kanun ile VUK'a eklenen 1-10. maddeleri ile ilk kez uzlaşmaya ilişkin uygulama esasları ortaya konulmuştur. Bu kanun maddelerinde; uzlaşmanın konusu, kapsamı ve komisyonlar, uzlaşma talebi ve talebin incelenmesi, uzlaşma komisyonunun kararlarının kesinliği, uzlaşma ile dava açma, ödeme ve uzlaşma, cezalarda indirim başlıkları yer almıştır. 1985 yılına kadar bu şekilde uygulanan uzlaşma müessesesinde, bu tarihten itibaren yapılan kanuni ve idari düzenlemeler ile birlikte ikili bir yapıya geçilmiştir. Bu yeni uygulamanın ismi tarhiyat öncesi uzlaşma olduğu için, daha önceki uygulamanın “Uzlaşma” olan ismi değişmediği halde öğretide, vergi idaresince ve diğer uygulamacılar tarafından tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ifade edilmeye başlanmıştır (İleri, 2011). Aşağıda tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, şartları, komisyonlar, uzlaşma talebi, uzlaşma görüşmesi, uzlaşma tutanaklarının düzenlenmesi ve tutanakların kesinliği, uzlaşmanın sonuçlarının etkileri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarh edilen bir vergi ve/veya kesilen bir ceza ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunun yargı organlarına intikal ettirilmeden vergi idaresi ve mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir (Hocaoğlu, 2015:498). VUK'un Ek 1. maddesinde, tarh edilmiş olup tahakkuk edilecek vergi miktarı ile bunlara bağlı olarak kesilecek veya kesilmiş olup tahakkuk ettirilecek vergi cezasının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer aldığı belirtilmektedir (Yavaşlar, 2008:316).

205 sayılı kanundaki düzenlemeye göre, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar ve bunların cezaları ile ilgili olarak uzlaşmaya başvurmak mümkündür. Ancak 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olan 4008 sayılı kanun ile uzlaşmanın kapsamına ilişkin önemli değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikte, vergi idaresi tarafından salınmış olan vergi ve bu vergilere ilişkin olarak kesilen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır (Doğan, 2000:75). Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin yönetmelik 03.02.1999 Tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin 20. maddesi 24.08.1999 Tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde

Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 1. maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklik ile birlikte tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı; “İkmalen, re’sen ve idarece salınan ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin ceza hariç)” olarak belirtilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran en önemli özellik, vergi dairesinin, inceleme raporu veya tutanağa istinaden vergi veya ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ etmesidir. Bu ihbarnamelerin vergi mükellefi veya ceza sorumlusuna tebliğ edilmesi ile tarhiyat sonrası uzlaşma süreci başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyon, ihbarnamelerde yer alan miktara göre belirlenir. Birden fazla ihbarnamenin bulunması durumunda yetki sınırı, en yüksek miktarı içeren ihbarnameye göre belirlenir. Bu durumda belirlenen uzlaşma komisyonunda uzlaşmada birlik sağlanması amacıyla diğer ihbarnameler de görüşülür (Gür, 2015). Aşağıda tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı; tarh yöntemi, vergi türü ve ceza türü bakımından ele alınacaktır.

3.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını belirleme yetkisi VUK’un Ek 1. maddesi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık bu yetki doğrultusunda çıkardığı 65 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını dar tutarken, daha sonra çıkarmış olduğu 134 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamını genişletmiştir (Kitiş, 1989b). 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle idarece tarhiyat da uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Vergiye doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecini takip eden aşama tarh işlemidir. Tarh, vergi idaresinin vergi alacağını kanunlarda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplayarak tutar olarak tespit ettiği idari bir işlemdir. Bu işlemin gerçekleştirilmesinde, matraha, yani verginin hesaplanmasında esas alınacak bir değer veya ölçüye gerek vardır. Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin tarh edilmesi büyük oranda beyan esasına dayanmaktadır. Bu esasa göre mükellef belirlediği vergi matrahını idareye bildirmektedir. Vergi idaresi, mükellef tarafından beyan edilen matrahı kanunlara uygunluk

ile doğruluk açısından kontrol eder. İdare tarafından yapılan bu kontroller neticesinde mükellefin hiç beyanda bulunmadığı ya da beyan dışında bıraktığı matrah tespit edilirse, idare tarafından tarhiyat işleminin yapılması gerekmektedir. İdare tarafından gerçekleştirilen bu tarhiyatlar VUK'un 29, 30 ve Mükerrer 30. maddelerinde düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlardan oluşmaktadır. VUK'un 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve idare tarafından defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen bir matrah ya da matrah farkının üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. VUK'un 30. maddesinde düzenlenen re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesine imkân bulunmadığı durumlarda takdir komisyonlarca takdir edilen ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesidir. İdarece vergi tarhı ise, ikmalen ve re'sen vergi tarhı dışında kalan durumlarda, mükelleflerin vergi tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda müracaat etmemeleri ya da aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Tarh yöntemlerine ilişkin olarak VUK'da yer alan bu düzenlemeler ışığında ikmalen vergi tarhında daha önce yapılmış bir tarhiyat gerekli iken re'sen vergi tarhında önceden yapılmış olan bir tarh işleminin varlığı aranmamaktadır. Buna ek olarak ikmalen vergi tarhının yapılmasında mükellefin defter kayıt ve belgeleri esas alınırken, re'sen vergi tarhında defter, kayıt ve belgelerle tarh işlemine imkân olmadığı için doğrudan takdir komisyonları veya inceleme elemanları tarafından verginin tarhı gerçekleştirilmektedir. Bu işlemin sonucunda vergi idaresi tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılmaktadır. Bu noktada tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, yapılan tarhiyat ile ilgili olarak, ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı organlarına intikalinden önce, tarafların biraraya gelerek anlaşmalarını sağlamaktır. Bu aşamada tarafların diyalogu ön planda tutularak, uyuşmazlığa neden olacak işlem ile ilgili olarak anlaşma imkânı sağlanmış olacaktır. Bu şekilde uyuşmazlığın giderilmesi, bir defalık bir edim niteliğini taşımayan, idare ile mükellef arasındaki ilişkinin zedelenmesini engelleyecektir (Erdem, 2005:84).

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili olarak yapılan hukuki düzenlemeler beyana dayanan tarhiyatın kapsam dışında kaldığını göstermektedir. Beyana dayanan tarhiyatın uzlaşma

kapsamı dışına olmasının nedeni, mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilerle ilgili olarak vergi hatası olmadığı sürece itiraz edememeleridir (Aksoy, 1999:128). Ancak Danıştay mükellefin ihtirazi kayıtla vermiş olduğu beyanname ile tarh edilen vergilerle ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilebileceğine karar (Dn. 3. D., 09.03.2000, E.1999/1840, K.1995/636) vermiştir (Türkay: 2017). Hukuki düzenlemeler çerçevesinde beyana dayanan tarh, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmamakla birlikte, Danıştay almış olduğu bazı kararlarla, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını genişletmiştir. Danıştay'ın hata düzeltme ile belirlenen yeni tutara ilişkin uzlaşma talebinde bulunma imkânı veren kararı da (Dn. 3. D., 19.11.1997, E.1997/6616, K.1997/4046) bulunmaktadır.

3.1.2. Vergi Türü Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, vergi türü açısından incelendiğinden iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bu değerlendirmeyi yaparken öncelikli olarak vergi kavramının kapsamına bakmak gerekir. Diğer bir ifadeyle, vergi ile kastedilen unsurların neler olduğunun ortaya konulması gerekir. Diğer bir unsur ise hangi vergi türleri açısından tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir olmasıdır. VUK'un uzlaşma başlığını taşıyan Ek 1. maddesinde "... ikmalen, re'sen, idarece tarh edilen vergiler" ifadesi ile uzlaşmaya gidilebilecek vergiler belirtilmiştir. Yürürlükten kaldırılan Ek 2. maddede geçen vergi kavramı ile kastedilenin "vergi, resim ve harç" olduğu da ortaya konulmuştur. Yürürlükteki VUK'un Ek 1. maddesinin ikinci fıkrasında da, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yönetmelikle düzenleme yapma konusunda yetki verirken, uzlaşmaya konu edilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi şeklinde vergi kavramı ile kastedilenin ne olduğu daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.

03.02.1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinin 2. maddesine göre "...*Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar*" ifadesi yer almaktadır. Bu hüküm gereğince, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına merkezi yönetim bütçesine giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idaresi ve belediyelere ait olan vergi, resim ve harçlar girmektedir. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki vergi, resim ve harçlarla ilgili yapılacak uzlaşma başvurusu için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan yönetmelik hükümleri uygulanmaktadır. İl Özel İdaresi ve Belediyelere ait olan vergi, resim ve harçlar için yapılacak uzlaşma başvurusu için İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile 1 Sıra No'lu İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği hükümleri uygulanmaktadır. VUK'un değişik Ek 1. maddesi ve bu kanuna istinaden

Çıkarılmış olan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesinde, İl Özel İdareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardan hangileri ile ilgili uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşılabilecek vergi, resim ve harç miktarının üst sınırının tayini hususunda İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır (Türkay, 2017). Bu bağlamda her iki bakanlık tarafından yapılan düzenlemeye göre vergi, resim ve harçlar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına verginin kaynağı açısından bakıldığında, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen genel tebliğler ile kapsamının giderek genişletildiği gözlemlenmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, kanunda verilen yetkiye dayanarak 65 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. Bu tebliğ çerçevesinde kurumlar vergisi, gelir vergisi, gider vergileri ve veraset ve intikal vergisinin uzlaşma kapsamında olduğu belirtilmiştir. Sonraki süreçte, damga vergisi ve gayrimenkul kıymet artışı vergisi 89 ve 128 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ ile uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir. 147 Sıra No'lu VUK Genel Teblięi¹⁸ ile VUK kapsamında yer alan tüm vergi resim ve harçlar için uzlaşma imkânı getirilmiştir (Candan, 2006:278).

Gümrük vergileri ile ilgili olarak VUK'da yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanma imkânı söz konusu değildir. Bu vergiler ile ilgili olarak 2011 yılında gümrük mevzuatında yapılan düzenleme ile uzlaşmaya başvurmak imkânı tanınmıştır. Gümrük vergisine ilişkin uzlaşma, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesi gereğince yapılan düzenleme sonucunda yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde yapılmaktadır (İnaltong, 2012:35).

Geçici vergi aslı ve cezası açısından ise uzlaşma talebinde bulunma açısından özel bir durum bulunmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹⁹ (GVK) mükerrer 120. maddesinin 3. fıkrasında *“Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir”* ifadesi yer almaktadır. Bu noktada geçici vergide mahsup süresi geçtikten sonra yapılacak olan uzlaşmada geçici vergi aslının da uzlaşmaya konu olup olamayacağı hususu özellik arz

¹⁸30.10.1982 Tarih ve 17853 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

¹⁹06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

etmektedir. Mahsup döneminin geçmesinin ardından yapılan vergi incelemesi neticesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen ve mahsup dönemi geçtiği için terkin edilmesi gereken geçici vergi aslı GVK'nın 120/3. maddesinin "...mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir..." ifadesi gereğince, uzlaşmaya konu olması gerekiyor. Çünkü geçici vergi aslı uzlaşma imkânının kullanılmasından önce kesinleşmediği ve henüz terkin edilemeyeceği ancak uzlaşma imkânının kullanılması ve vergi aslı üzerinde uzlaşmaya varılabilmesi durumunda geçici vergi aslının kesinleşip ve terkin edilecektir. Uzlaşmanın geçici vergi aslı üzerinden yapılıyor olmasına rağmen, geçici vergiyle ilgili olarak ödenecek olan gecikme faizi de etkilenmektedir. Bu nedenle, terkin edilecek olan geçici verginin uzlaşma konusu yapılması ve gecikme faizinin uzlaşılan vergiye göre düzeltilmesi, vergi mükellefinin hakkının korunması için gereklidir (Gür, 2015).

3.1.3. Ceza Türü Bakımından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşma müessesesi ile ilgili ilk düzenlemenin yapıldığı 205 sayılı kanunda ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar ve bunların cezalarının uzlaşma kapsamında olduğu belirtilmiştir. 4008 sayılı kanun yayımlanıncaya kadar uzlaşmanın kapsamına ilişkin bu uygulama devam etmiştir. 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı kanun ile birlikte kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar çıkarılmış, aynı Kanun çerçevesinde uzlaşmanın kapsamının kusur ve ağır kusur cezası kesilen tarhiyatlardan oluştuğu ifade edilmiştir (Erdem, 2005:88).

01.01.1999 tarihinde itibaren uygulanan 4369 sayılı kanun ise tüm vergi cezalarını uzlaşmanın kapsamı dışında bırakmıştır. İlgili kanunun gerekçesinde "*Cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç olmadığına gözlemlendiği, bu durumun da cezaların etkinliğinin kaybetmesine neden olduğu*" belirtilmiştir. Getirilen bu düzenleme, uzlaşma müessesesinin etkinliğini azalttığı yönünde eleştiriye uğramıştır. Bu eleştiriye karşı olarak vergi aslındaki %30 veya üzerindeki bir indirim mükellefin gideceği cezalarda indirim müessesesine göre uzlaşma müessesesinin daha avantajlı olacağı belirtilmiştir (Erdem, 2005:91).

4369 sayılı kanun ile getirilen düzenlemelere yapılan eleştiriler sonucunda 4444 sayılı kanun ile bu uygulamalara son verilmiştir. Uzlaşma müessesesi ile vergi alacağının hazineye bir an önce intikalinin amaçlandığı için 4444 sayılı kanun ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın

kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenlemede; “Mükellef tarafından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ...” olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır (Erdem, 2005:92). Söz konusu kanun hükmü çerçevesinde VUK’un 359. maddesinde yer alan fiiller ile vergi ziyasına neden olunması durumunda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma imkânı yoktur. Vergi incelemesi sonucunda, mükellef yapılan tespit ile vergi cezası kesilmekte ve yetkili mahkeme tarafından yargılanmaktadır. Yapılan yargılama sonucunda kaçakçılık suçunun oluşmadığı yönünde karar kesinleşebilir. Bu durumda vergi incelemesi sonucunda yapılan hatalı tespit nedeniyle vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından mahrum edilmiş olacaktır.

Mükellefler tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyanname ile VUK’un 371. maddesi gereğince pişmanlık talebi ile şartların ihlal edilmesi nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerinden tahakkuk fişiyile tahakkuk edilen vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamında yer almaktadır (Yüce, 2014:60).

Uzlaşma görüşmeleri; ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilmiş olan vergilerin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde ve cezayı kesen vergi idaresi ile cezaya muhatap olan taraf arasında gerçekleşmektedir. Bu nedenle, kaçakçılığa iştirak, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma eylemleri dolayısıyla verilen hapis ve para cezaları gibi VUK’un 367. maddesi uyarınca açılmış olan bir kamu davasında yapılan yargılama sonunda bizzat ceza mahkemesi tarafından verilen ikinci tür cezalar uzlaşma kapsamında yer almamaktadır. Bu durumda, sadece idarece kesilen, idari nitelikte olan cezalar ile ilgili olarak uzlaşma talep etme imkânı vardır. Ancak, tüm idari cezalar uzlaşma kapsamında yer almaz. Uygulaması vergi idaresi yetkisinde olan cezalar içinde sadece para cezası niteliğini taşıyan cezalar uzlaşma kapsamındadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına vergi kabahatleri açısından bakıldığında, ele alınması gereken konulardan diğer biri de VUK’un 336. maddesinde düzenlenen birleşme müessesesidir. Söz konusu maddede, tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmiş olması durumunda, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla en ağır olan cezanın usulsüzlük kabahati cezasının

olması durumunda, vergi mükellefi veya ceza muhatabının yapılan tarhiyata ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma imkânı olmayacaktır.

3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Şartları

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilmesi için tarh edilen vergi ve kesilen cezanın idare tarafından tebliğ edilmesi gerekir. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşma başvuru ön şartı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmayan mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef uzlaşmaya katılmadığı için veya idarenin sunmuş olduğu teklifi kabul etmediği için uzlaşma sağlanamazsa tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz. Bu nedenlerden dolayı mükellefin bu iki uzlaşma yolundan yalnızca bir tanesini tercih etmesi gerekir (Hocaoğlu, 2015:498).

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmesi için uzlaşma kapsamı dahilinde yer alması yeterli değildir. İdare ile mükellef arasında uzlaşma görüşmesinin olabilmesi için bu unsurlara ek olarak VUK'un Ek 1. maddesinde belirtilen; vergi ziyaına neden olunmasının,

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi,
- 369. maddede yazılı yanılma halinden kaynaklanması,
- VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunun varlığı aranmaktadır.

Vergi mükellefi veya ceza muhatabı bunların dışında nedenler ileri sürerek tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz (Batun, 2010). Ancak, uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda; vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından bu uzlaşma nedenleri belirtilmemekte, vergi idaresi tarafından da söz konusu sebepler istenilmemekte ve sorulmamaktadır. Oysa ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin dava konusu yapılması durumunda, tarhiyatın hukuka aykırı sebeplerinin belirtilmesi ve kanıtlanması gerekmektedir (Şengöz, 2003).

Uygulamada bazen uzlaşma şartlarını taşımadığı halde üzerinde uzlaşılan vergi veya cezalar olabilmektedir. Danıştay’ın bir kararına (Dn. 9. D., E.2002/805, K.2004/4955) göre, tarhiyat sonrası uzlaşma şartlarını taşımadığı halde üzerinde uzlaşılan veya yetkisiz uzlaşma komisyonu tarafından karara bağlanmış olan tutanağın yöntemde paralellik ilkesi gereğince taraflarca karşılıklı olarak geri alınmalı veya vergi idaresince hukuki uyumsuzluk konusu yapılarak yargı organlarınca iptal edilmediği takdirde hem söz konusu tutanak hem de bu tutanakla üzerinde uzlaşılan konu hüküm ifade edecektir (Şin, 2019:316). Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak için şartlar kanun maddesinde öngörülen sırasına göre aşağıda ele alınacaktır.

3.2.1. Vergi Ziyanın Mükellefin Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememesinden Kaynaklanması

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunmak için ileri sürdüğü gerekçelerden birisi kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesidir. Kanunu bilmemenin mazeret sayılmaması ilkesi, vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak genel vergi hukuku kadar katı bir şekilde uygulanmamaktadır. Bunun en önemli nedeni, vergi mevzuatının karmaşık olması nedeniyle bu iş ile uğraşan kişiler tarafından dahi tam olarak bilinmemesi ihtimalinden dolayı yanılma aracılığıyla mükellefe vergi cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (Öncel ve diğerleri, 2013:217). Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe durumu, mükellefin kanunu bilme düzeyinden kaynaklanabileceği gibi kanun maddelerinin yeterince anlaşılır olmamasından da kaynaklanabilir. Mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken mevcut hukuksal düzenlemeleri anlaması ve gerekli uygulamaları yapabilmesi için yeterli bilgi düzeyine sahip değildir. Ancak, 1998 yılında 4369 sayılı kanunla VUK’un mükerrer 227. maddesinde yapılan değişiklik ile mükelleflere beyanname ve eklerini meslek mensuplarına imzalatma yükümlülüğü getirilmiştir. Meslek mensuplarının beyanname ve eklerini imzalaması için kayıtlara dayanak teşkil eden defter ve belgelere uygun olması gerekir. Vergi kanunları kapsamında tutulan bu defterler de meslek mensupları tarafından tutulduğu için, mükellefin ilgili kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi gerekçesini ileri sürmesi gerçeğe uygun değildir. Fakat uygulamada idare tarafından mükellefin sunduğu gerekçenin gerçeğe uygun olup olmadığı denetlenmediği için uzlaşma başvurularının çoğunda bu neden, dayanak olarak sunulmaktadır (Yavaşlar, 2008:323). Ayrıca uzlaşma uygulamalarına bakıldığında, büyük boyutlarda, her türlü donanım ve danışman kadrosuna sahip şirketlerin “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesi ile uzlaşma talep

etmeleri ve bu gerekçenin vergi idaresi tarafından kabul edilmesi, uzlaşmanın amacına uygun olarak kullanılmadığını ortaya koymaktadır (Erol, 2007:134).

Diğer bir açıdan konuya yaklaşıldığında, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinin nedeni vergi ile ilgili mevzuatın karmaşık olmasıdır. Vergi kanunlarının anlaşılır ve net olmaması, kanunlarda yer alan ifadelerin farklı yorum ve anlamlara neden olması uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234). Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve basitleştirilmesi zorunluluğu yadsınamaz bir gerçektir. Ancak, söz konusu karmaşıklık herkes için geçerli olan bir durumdur ve kanunu bilmemek mazeret sayılmaz. Mükelleflerin üzerine düşen yükümlülükleri bilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, kanuna aykırı olarak davranan herkes bunu bilmediğini gerekçe göstererek vergi cezalarından kurtulabilir. Buna ek olarak, idarenin bu gibi durumlarda mükellefin kanunu bilmemesini objektif olarak ispat etme durumu söz konusu değildir. Türkiye’de son dönemde meydana gelen vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde uzlaşma müessesesine başvuru sayısı artmakta, yapılan başvuruların birçoğunda bu gerekçe kullanılmaktadır. Ancak vergi mevzuatı daha anlaşılır hale gelirse mükelleflerin bu gerekçeye başvurma imkânı kalmayacaktır. Bu gerekçenin yaygın olarak kullanılması uzlaşmanın amacına ters düşmektedir. Vergi mevzuatı karmaşık olsa bile, mükelleflerin gerçekte ilgili mevzuatı anlamasına rağmen yapacağı uzlaşma talebinde bu gerekçenin arkasına sığınması söz konusu olabilir (Üyümez, 2016:89).

3.2.2. Vergi Ziyatının VUK’un 369. Maddesinde Belirtilen Yanılma Halinden Kaynaklanması

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesi için, VUK’da yer alan gerekçelerden diğer biri de yanılma halidir. VUK’un 369’uncu maddesine göre; “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulama tarzına ilişkin bir ihtimalin değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadarki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

Mükelleflerin, gelir idarelerinden izahat talebinin karşılanmasında iki yol vardır. Özelge olarak isimlendirilen birinci yolda, mükellefin tereddüde düşmüş olduğu vergisel olayla ilgili olarak, doğrudan ilgili mükellefe izahat yapılması söz konusudur. Özel izahat olarak da ifade edilen bu yol, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te, *“Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak”* tanımlanmıştır. Diğer bir yol olan sirküler, çok sayıda mükellefin vergi mevzuatının uygulanması sırasında belli bir konudaki tereddütlerinin giderilmesi veya konunun kesinleştirilmesi amacıyla yönelik, tüm mükellefler için yapılan izahatlardır. Sirküler, vergi idaresinin belli bir durumda vergi mevzuatının hangi biçimde açıklığa kavuşturulması ile ilgili yorum ve görüşü ifade eder (Aykın, 2016:148). Yanılma durumunun varlığı, suçu ve cezayı ortadan kaldırmamakla birlikte cezalandırılabilirliği önlemektedir. VUK'un 369. maddesinde belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmiş olması cezanın kesilmesine engeldir. Fakat ilgili maddede yanılma şartları sınırlı bir şekilde sayıldığı için kanunda sayılmayan bir neden ile ilgili olarak yanılmadan faydalanılarak ceza kesilmesine engel olunamaz (Akmaz, 2008).

Vergi idaresi tarafından yapılan bu izahatlar doğrultusunda hareket eden mükellefe vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Mükellefin yanılma gerekçesi ile vergi cezasından kurtulmak için yapması gereken usulüne uygun bir şekilde yanılmanın varlığını kanıtlaması gerekmektedir. Bu kanıtlama işlemi vergi idaresi tarafından yeterli görülmemesi durumunda yargı yerinde de gerçekleşebilir. Yanılma sayesinde sadece vergi cezası ortadan kalkmaktadır. Mükellefin yanılma gerekçesi ile uzlaşma talebinde bulunması durumunda vergi aslı açısından da uzlaşma komisyonu tarafından bu iddianın yerinde görülmesi gerekmektedir (Candan, 2006:290). Yanılma durumunda ilgili kişiye vergi cezası kesilmesi mümkün olmadığı için yalnızca tahakkuk edecek olan vergi ile ilgili olarak uzlaşmaya gitme imkânı vardır. Bu şekilde kanun koyucu, ilgili kişiye yanılma kurumu aracılığıyla, tahakkuk edecek vergi ile ilgili olarak değişiklik yapma ve hatta vergiyi tamamen ortadan kaldırma imkânı sağlamaktadır (Yavaşlar, 2008:324). Bu durumda vergi anapara borcu için yanılma hali koşulunun fiilen uygulanma durumu uzlaşma komisyonlarında görüşülebilecektir (Arslaner, 2016:287).

Yanılma, ilgili adına vergi cezası kesilmesine engel olan durumlar arasında yer alır. Vergi cezasına neden olan hal, mükellefin kendi iradesi ile gerçekleştirdiği fiilden değil,

yetkili makamlar tarafından verilen yanlış bilgi veya bu makamların görüşlerinin değişmesi neticesinde mükellefe yanıltıcı bilgi vermesi veya yanlış yönlendirmesinden ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, kanun koyucu, mükellefin idarece yanıltılmasından kaynaklanan vergi cezası karşısında korunması amaçlı bir düzenleme yapmıştır. Mükellef yanılma halinin varlığı durumunda, yanılmanın varlığına rağmen kesilmiş olan vergi ziyayı ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunabilir (Oktar, 2006:319).

3.2.3. Vergi Ziyayının VUK'un 116-118. Maddelerinde Düzenlenen Vergi Hatalarından Birinin ya da Başka Bir Maddi Hatadan Kaynaklanması

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesi için ileriye süreceği gerekçelerden diğer biri de vergilendirme işlemlerinde VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yer alan vergi hataları veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunmasıdır. VUK'un 116. maddesinde vergi hatası "*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hatalarından oluşmaktadır. Hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasından kaynaklanan hatalardır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadan oluşmaktadır.

Bu iki grup hata sınıflandırması, vergilendirme hatalarının uzlaşma açısından uygun olup olmadığı tartışmalıdır. Uzlaşmanın yapılış amacı belirli bir miktar olarak hesaplanmış olan vergi ve cezanın, kesin olarak ödenecek olan miktarın tespitidir. Vergilendirme hatalarında ise önemli olan bu vergi veya ceza değil, hatalı tarhiyata neden olan ihtilaflı durumdur. Bu ihtilaflı durumun hata düzeltme yolu ile çözümlenmesi daha pratik bir yöntem olacaktır. Bu nedenle uzlaşmanın daha çok hesap hataları için kullanılması söz konusudur. Bu noktada, mükellefin idarece tahakkuk ettirilen vergi ve ceza ile ilgili olarak uzlaşma müessesesinden faydalanabilmesi için tahsil işleminin gerçekleşmemesi gerekmektedir. Çünkü tahakkuk ve tebliğ edilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş olan vergi ve cezalar açısından uzlaşma imkânı vardır (Aksoy, 1999:130).

VUK'da sayılan hataların dışında yer alan hukuki nitelikte olmayıp maddi nitelikte olan ve mükellefin vergi yükünü artıran hesaplama hataları açısından da uzlaşma mümkündür.

Gerçekleşen hatanın maddi nitelikte olabilmesi için verginin hesaplanabilmesi sürecinde yapılmış olan bir işlem hatası, yararlanılan yazılım veya programdaki hata yazımda bir hatanın yapılmış olması gerekmektedir (Arslaner, 2016:287). Tarhiyat sonrası uzlaşma gerekçeleri arasından sayılan vergi hatası sayılmayan türden olan maddi hatalar, VUK'un 116, 117 ve 118. maddeleri dışında kalan, fakat verginin tutarını mükellefin aleyhine olarak etkileyen tüm hatalardır. Diğer bir ifadeyle, uzlaşmaya başvuru gerekçesi olacak hatanın, öncelikli olarak maddi nitelikte olması gerekmektedir. Belge ve defterlerde ya da verginin hesaplanması sürecinde gerçekleştirilen işlemlerde, yazı veya hesaplarda yapılan hatalar maddi niteliktedir. Ayrıca bu maddi hatanın mükellefin aleyhine olarak vergi miktarını artırmış olması gerekmektedir (Candan, 2006:293). Vergi hatası kavramı VUK'da ayrıntılı bir biçimde düzenlendiği halde maddi hata ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. "Maddi hata; vergi hatası dışında kalan, "yorum uyuşmazlığı" "hukuki uyuşmazlık" veya "hukuki hata" olarak nitelendirilebilen maddi olayı irdeleme farklılıkları ile kanun hükümlerinde yorum farklılıklarından doğan çelişkiler" şeklinde ifade edilebilir (Yavaşlar, 2008:328). Maddi hata kavramı, ne şekilde tanımlanırsa tanımlansın önemli olan hatanın varlığı, idari işlemin hukuka aykırılığını göstermektedir. Bu nedenle bu işlemin ya idare tarafından derhal düzeltilmesi ya da yargı yerince iptal edilmesi gerekmektedir. Bu noktada uzlaşma yoluna başvurmak mükellef açısından makul bir yöntem değilken, idare lehine bir sonuç meydana gelmektedir.

VUK'daki tanıma uygun bir vergi hatasının bulunması durumunda vergi mükellefinin başvurabileceği idari ve yargısal yollar bulunmaktadır. Vergi mükellefi bu yollardan istediği birisine veya her ikisine de başvurabilir. Mevcut vergi hatasının gerçek olması durumunda mükellefin başvurusundan olumlu sonuç alması kesindir. Bu kesinliğe rağmen mükellefin uzlaşma yoluna başvurma nedeni, hata durumunun mükellef ve idarenin biraraya gelerek tartışmalarının her iki taraf açısından emek ve zaman kaybına neden olmadan hatanın ortaya çıkarılmasını sağlamaktır (Candan, 2006:291). Mükellef, vergi alacağının doğduğu tarihten itibaren beş yıllık süre içerisinde her zaman hata düzeltme talebinde bulunabilirken, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde başvuruda bulunması gerekir. Dolayısıyla, mükellefin hata düzeltme için kullanabileceği süre, tarhiyat sonrası uzlaşma için kullanacağı süreden daha fazladır (Demir, 2005).

3.2.4. Vergi Ziyayının İdare ile Yargı Organlarının Görüş Farklılığından Kaynaklanması

Mükellefe uzlaşma başvurusunda bulunma imkânı veren diğer bir durum ise, idare ve yargı organları arasında bir görüş farklılığının olmasıdır. Fakat burada yanılan mükellef veya ceza muhatabı değildir. Yanılan taraflar vergi incelemesi yapmaya veya ceza kesmeye yetkili olanlardır (Candan, 2006:293). Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarının açık olmadığı durumlarda, belirli bir görüş doğrultusunda uygulamada birliği sağlamak amacı ile genel tebliğ veya iç genelge gibi unsurlar aracılığıyla görüşünü açıklamakta ve bunu tüm vergi teşkilatına bildirmektedir. Fakat bazen idarenin uygulamaya yön veren bu görüşleri ile yargı organlarının çeliştiği ve belirli bir konu ile ilgili olarak bu iki tarafın farklı düşüncelere sahip olduğu durumlar ortaya çıkabilmektedir. Mükellef, tarhiyat veya ceza kesmeyi gerektiren neden ile ilgili olarak idare ile yargı organlarının benzer olaylarda farklı yorumlamaları veya değişik görüş bildirmeleri durumunda haklı bir gerekçe ile uzlaşma başvurusunda bulunabilir (Aksoy, 1999:133). Bu gerekçenin geçerli sayılabilmesi için, idare ve yargı organlarının kararlarında olması gereken şartlar vardır. Öncelikli olarak idarenin genel tebliğ, genelge, iç genelge ve mukteza şeklinde gerçekleştirmiş olduğu bir işlemi olmalıdır. Diğer taraftan yargı organınca verilmiş kararın varlığı gerekmektedir. Burada yargı organı kavramı geçmekle birlikte “hangi yargı yeri” olduğuna dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yapılan bir tarhiyat nedeniyle açılacak olan uyuşmazlığı çözümleme yetkisi idari yargı mercilerinde giderileceği için, ilgili kararların bu yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerce verilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, uzlaşma başvurusuna esas teşkil edecek bu mahkeme kararının kesin hüküm niteliği taşıması gerekmektedir. Bu nedenle diğer bir yargı organınca ve idari merci tarafından verilen bir karar uzlaşma başvurusuna gerekçe teşkil etmez. Bu durumun uzlaşma başvurusuna gerekçe olması, hukuk devleti ilkesine açık bir aykırılık ihtiva etmektedir. Yargı organları ile idari organlar arasındaki oluşan bir görüş ayrılığı mevcut ise bu durumda yasama organınca konu ile ilgili olarak yeni ve açık bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Görüş ayrılığına neden olan olay hangi yönde düzenlenmek isteniyorsa kanun metni ona uygun bir biçimde yeniden yazılmalıdır. Buna ek olarak yargı yoluna başvurudan kaynaklanan zorluklar nedeniyle mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan uzlaşmaya gitmesini sağlamaya çalışmak hukuk devleti ilkesini zedelemektedir (Demir, 2005).

Uzlaşma başvurusu yapabilmek için VUK’un Ek 1. maddesinde yer alan bu durumlar kısıtlı bir uygulamaya yer verecek nitelik taşımaktadır. Ancak vergi idaresi bu kanun hükmünü geniş bir açıdan yorumlamakta, bu durumlarla sınırlı olmadan uygulanmaktadır.

Danıştay bir kararında (Dn, 4.D., 14.04.1975, E.1975/81, K.1975/1281), takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah ile ilgili olarak vergi dairesince açılan dava sonucuna dayanılarak yapılan vergi ve ceza tarhına ilişkin uzlaşma yoluna gidilemeyeceğini ileri sürmektedir. Aksi durumda, yargı kararlarının sadece kanunun benimsemiş olduğu usuller çerçevesinde yargı kararları ile değiştirilebileceği doğrultusundaki genel hukuk ilkesine ters düşen, yargı kararının idari bir karar ile değiştirilmesi durumu ortaya çıkacaktır (Karakoç, 2007:51).

3.3. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma müessesesinin işlerliği özel olarak oluşturulan uzlaşma komisyonları tarafından yerine getirilir. Vergi hukukundaki uzlaşma müessesesini diğer hukuk dallarındakinden ayıran özelliklerinden birisi, tarafların uzlaştırılması görevinin bir kişiye ya da arabulucuya değil bir komisyona verilmiş olmasıdır (Şin, 2019:307). Uzlaşma, mükellef ve gelir idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın, taraflar arasındaki pazarlık sonucunda anlaşarak çözümlenmesidir. Burada taraflar arasında anlaşmanın yapılabilmesinde uzlaşma komisyonlarına düşen görev, vergi idaresi adına hareket etmektir. Diğer bir ifadeyle, bu komisyonlar uzlaşma görüşmeleri sırasında alacaklı vergi dairesini temsil etmektedir. Bu durumda, takdir komisyonları ile uzlaşma komisyonları karşılaştırıldığında, hukuki nitelikleri bakımından bu komisyonların farklı nitelik taşıdıkları ortaya çıkmaktadır. Takdir komisyonları, vergi idaresi ve vergi mükellefinin katılımları ile meydana gelen tarafsız hakem kuruluşları iken, uzlaşma komisyonları taraf konumunda bulunmaktadır. Vergi mükellefi veya temsilcisi, uzlaşma komisyonunun üyesi değildir. Uzlaşma komisyonunda mükellef tarafını temsil eden üye yoktur. Mükellef veya temsilcisi bu komisyonun dışında ve onun karşısında yer almaktadır (Karakoç, 2007:53).

Vergi idaresinin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonunca alınan karar, taraflar arasında yapılan pazarlığa ilişkin olarak vergi idaresinin irade beyanı olarak görülmektedir. Uzlaşma aracılığıyla uyuşmazlığı sonlandıran iki tarafça ortaya konulan iradelerin bir tanesi mükellef veya ceza muhatabına, diğer biri ise, vergi idaresine aittir. Vergi idaresinin vergi uyuşmazlığını uzlaşma yolu ile çözümlemesine ilişkin iradesi uzlaşma komisyonunca ortaya konulmaktadır.

3.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Uzlaşma komisyonlarının görevi uzlaşma sürecinin aksamadan yürümesi ve uzlaşma müessesesinin amacına ulaşmasını sağlamaktır (Şin, 2019:310). Uzlaşma komisyonları, 205 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde VUK'un Ek 3. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 4369 sayılı kanun ile ilgili madde yürürlükten kaldırılmıştır. Mevcut düzenlemede VUK'un Ek 1. maddesinde *“Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda, uzlaşma komisyonları, ilgili bakanlık tarafından yayımlanan Yönetmeliğin *“Komisyonların Teşkili ve Yetkileri”* başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin uzlaşma komisyonlarının teşkili başlığını taşıyan 6. maddesinde; *“Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur”* ifadesi bulunmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde sayılan komisyonlar aşağıda açıklanmıştır.

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi ile bağlı vergi dairelerinde oluşturulmaktadır. Vergi dairesi müdürlüklerinde bu komisyona vergi dairesi müdürü başkanlık etmektedir. Bağlı vergi dairelerinde de mal müdürü komisyon başkanı olarak görev yapmaktadır. Vergi dairesi müdürlüklerindeki komisyonda, vergi dairesi müdürünce belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanları yer alır. Bağlı vergi dairelerinde ise komisyon şef ile gelir uzmanı ve/veya memur oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısının ya da şefin bulunmaması durumunda komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise şefin bulunmaması durumunda yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur.

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulur. Bu komisyon, defterdarın veya vekil tayin edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen meydana gelir.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanı veya vekil tayin edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırları altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulmuştur. Bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, Gelir İdaresi Başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulmuştur. Bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını belirlemek amacıyla çıkarılan genel tebliğlerde söz konusu komisyonların oluşumu ile ilgili olarak ikili bir yaklaşım sergilenmektedir. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerler ile vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerler olmak üzere, uzlaşma komisyonları, iki farklı kademelenme sistemi içinde yapılanmaktadır (Erdem, 2012:406). Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde uzlaşma komisyonları; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonundan oluşmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde ise uzlaşma komisyonları; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu olarak teşkilatlanmıştır.

3.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

Uzlaşma komisyonlarının yetkilerine ilişkin düzenleme TSUY'de yapılmıştır. Bu yönetmeliğin 5. maddesinde; uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak olan genel tebliğ ile

belirleneceği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda (Hazine ve) Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının yetkili olacağı uzlaşma konusu miktarları belirlemek adına 352²⁰, 356²¹, 360²², 372²³ ve 393²⁴ Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlamıştır. Uzlaşma komisyonlarının yetkisi, konu, yer ve uzlaşmaya ilişkin miktar itibarıyla sınırlandırılmıştır. Uzlaşma komisyonlarında yetki, uzlaşmaya konu edilebilecek ve ilgili bakanlık tarafından belirlenmiş olan vergilerle sınırlıdır. Bu yetki çerçevesinde önem arz eden durum, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilmesi için vergi, resim ve harç miktarının üst sınırıdır. Vergi ziyaında uzlaşılabilir en çok miktara ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle uzlaşma komisyonları ceza ile ilgili olarak herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşma sağlayabilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının yetkisi ile ilgili olarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonları'nın dışında kalan diğer komisyonlarda miktara ilişkin yetkinin son bulunduğu noktada başlamakta, bunun yanında yetkinin bir üst sınırının olmadığı görülmektedir (Gültekin, 2016:584).

3.3.2.1. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde uzlaşma komisyonlarının yetkisi

393 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, yetki sınırı açısından dört gruptan oluşmaktadır. Tablo 3.1'de vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde yetki sınırı açısından gruplar kapsamına giren iller gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırı Açısından Gruplar

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

Kaynak: 352 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁰15.11.2005 Tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹23.02.2006 Tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²11.07.2006 Tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³10.05.2007 Tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴29.12.2009 Tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulduğu yerlerde yer alan komisyonlar açısından ilk aşamada ortaya çıkan uyuşmazlık, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlüklerinde oluşturulan vergi dairesi uzlaşma komisyonlarınca çözümlenmektedir. Uzlaşma konusu vergi, resim ve harç miktarı, bu komisyonların yetki sınırını aşması durumunda uyuşmazlık bir üst konumda bulunan komisyonca giderilmektedir. Bu noktada ilgili komisyonların yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerler için, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu tarafından incelenerek sonuçlandırılmaktadır. Bu komisyonların yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu tarafından, bu komisyonun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise merkezi uzlaşma komisyonunca incelenerek sonuçlandırılmaktadır (Erdem, 2012:407). Aşağıdaki Tablo 3.2'de mal müdürlüğü ve vergi dairesi müdürlüğü uzlaşma komisyonu yetki sınırları ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 3.2. Mal Müdürlüğü ve Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)

Vergi Dairesinin Bağlı Olduğu Birim	İl Merkezinde Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırları	İl Merkezi Dışında Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırları	Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırları
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000 TL	-	-
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500 TL	30.000 TL	6.000 TL
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500 TL	25.000 TL	5.000 TL
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000 TL	20.000 TL	4.000 TL
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000 TL	15.000 TL	3.000 TL

Kaynak: 352 ve 356 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

Tablo 3.3'de vergi, resim ve harçların tutarları itibariyle vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları gösterilmiştir. İstanbul'da iki Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmaktadır. Bunlardan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yetki sınırı 2.000.000 TL iken, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın sınırı 900.000 TL'dir.

Tablo 3.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)

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

Kaynak: 352 ve 372 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

3.3.2.2. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde uzlaşma komisyonlarının yetkisi

Vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerler için ilk aşamada, vergi dairesi müdürlüğü ve mal müdürlüğü bünyesinde yer alan vergi dairesi uzlaşma komisyonu uzlaşma taleplerini inceleme hususunda yetkilidir. Bu komisyon açısından yetki sınırları, il merkezindeki vergi dairesi müdürlüğü için 3.000 TL, il merkezi dışındaki vergi dairesi için 15.000 TL ve mal müdürlüğü için 3.000 TL'dir. Bu komisyonun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri için ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonu tarafından incelenerek sonuçlandırılır. Defterdarlık uzlaşma komisyonu için yetki sınırı 50.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıkları içermektedir. Bu komisyonun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Koordinasyonu kapsamında yer alır. Bu komisyonun yetki sınırı 3.000.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıkları kapsamaktadır. Bu yetki sınırını aştığı noktada ilgili vergi uyuşmazlığının çözümü için uzlaşma talebi merkezi uzlaşma komisyonca çözümlenmektedir. Tablo 3.4'de vergi, resim ve harçların tutarları itibarıyla vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları gösterilmiştir.

Tablo 3.4. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları (2020 Yılı)

İlgili Birim	Yetki Üst Sınırı (Vergi, Resim, Harç)
Vergi Dairesi Müdürlüğü	
- İl Merkezinde	3.000 TL
- İl Merkezi Dışında	15.000 TL
Mal Müdürlüğü	3.000 TL
Defterdarlık	50.000 TL
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	3.000.000 TL
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	3.000.000 TL’yi aşan

Kaynak: 352, 356, 360 ve 393 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.

3.3.2.3. Uzlaşma komisyonlarının toplanma ve karar yeter sayısı

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır. Bu komisyonlar çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir sebeple görevlerinin başında bulunmamaları durumunda, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

3.3.3. Uzlaşma Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonları kararlarının hukuki niteliği ile ilgili olarak, VUK’un Ek 6. maddesinde ve TSUY’de düzenleme yapılmıştır. VUK’un Ek 6. maddesinde, “*Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir*” ifadesi yer almaktadır. TSUY’nin 12. maddesinde; “*Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyet de bulunulamaz*” ifadesi yer almaktadır. Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukuki niteliğini değerlendirme noktasında, komisyonun vergi idaresinin temsilcisi rolünde olup olmamasına göre farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma taleplerini ön incelemeye tabi tutması ya da mükellef ile uzlaşmaya oturması durumlarında vermiş oldukları kararların hukuki niteliği değişmektedir. Bu komisyonlar, uzlaşma talebini ön incelemeye tabi tuttuğu konumda vergi idaresinin temsilcisi durumunda değildir. Bu durumda

uzlaşma komisyonu takdir komisyonuna benzemektedir. Uzlaşma komisyonun ön inceleme üzerine verdiği kararları son ve kesin işlem olup olmadığı yönünde irdelemek gerekmektedir. İdari işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde alınan kararları nihai ve kesin olup olmama durumuna göre ayrılabilir ve zincir işlemler teorisi mevcuttur. Ayrılabilir işlemlerden, hukuksal sonuç ortaya koyanlar iptal davasına konu olurken, zincir işlemler ise birbirini izleyen tamamlayıcı işlem niteliğindedir ve zincir işlemler iptal davasına konu olmazlar (Nas, 2009c).

Uzlaşma komisyonu yapılan uzlaşma başvurusunu VUK'da yer alan düzenleme çerçevesinde inceleyerek karar verir. Komisyonca verilen red kararı, ilgili kişinin rızasına bakılmaksızın tek yanlı bir iradeyle ilgilinin hukuksal durumunu etkilemesi nedeniyle, hukuki açıdan etkili karardır. Uzlaşma komisyonlarının ön inceleme sonucunda vermiş olduğu bu kararlar hukuki niteliği açısından, hukuksal sonuç doğuran, kesin ve yürütülmesi gereken idari bir işlem niteliğindedir (Nas, 2009c).

Uzlaşma komisyonunca yapılan bu iradenin bağlayıcı nitelikte olabilmesi için, komisyonca alınan kararın hukuki kriterleri taşıması gerekir (Gültekin, 2016:585). Uzlaşma komisyonu kararlarının hukuka ve usule uygun olması için, ilk olarak konu, yer ve miktar açısından, kararın yetkili olan uzlaşma komisyonunca alınmış olması gerekir. Yetkili olmayan uzlaşma komisyonunca alınan karar, vergi dairesini temsil etmez. Bu nedenle yetkili olan vergi dairesinin bu komisyonca alınan karara uyma zorunluluğu yoktur. İkinci hukuki kriter, uzlaşma komisyonunun TSUY'nin 6. maddesinde belirtilen şekilde oluşmuş olması gerekir. Uzlaşma komisyonu hem ilgili maddede ifade edilen görevlilerden oluşmalı hem de bu yetkili makamlar tarafından seçilmiş ve gerekli niteliklere haiz kişilerden meydana gelmiş olmalıdır. Diğer bir önemli kriter, uzlaşma komisyonunun üye tamsayısı ile toplanmasıdır. Sadece iki üyenin toplanması ile alınan karar veya komisyon başkanı tarafından açıklanan irade beyanı, yetkili vergi dairesi açısından bağlayıcı nitelik taşımamaktadır. Son kriter ise, uzlaşma komisyonu tarafından alınan kararın oybirliği ya da oyçokluğu ile alınmış olmalıdır. Bu durumda uzlaşma komisyonu üyelerinin en az ikisinin aynı doğrultuda irade göstermiş olmaları gerekmektedir (Candan, 2006:302).

3.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci, TSUY'nin "Uzlaşmanın Yapılması" başlığını taşıyan üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. İlgili bölümün 7-11 maddelerinde; uzlaşma talebi, sekreteryaya hizmetleri, uzlaşma talep süresi, uzlaşma talebinin incelenmesi ve görüşmelerin yapılması ve uzlaşma gününün ertelenmesi başlıkları yer almaktadır. Vergi dairesi, kendilerine gelen vergi inceleme raporu veya tutanağına istinaden vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe bildirmektedir (Armağan, 2007:169). Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellefin uyuşmazlığı gidermek adına başvurabileceği idari veya yargısal çözüm yolları mevcuttur. Bu noktada mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunması hak niteliğini taşıırken, bu hakkın kullanılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellefin yapılan idari işleme karşı kendisine tanınan bu hakkı uygulamaya geçirebilmesi için, uyuşmazlığın tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla çözümünü tercih ettiğini beyan etmesi gerekmektedir. Uzlaşma süreci, bu şekilde idari işleme muhatap olan kişi tarafından yazılı olarak bu hakkı kullanma talebi ile idareye başvurusu ile başlayacaktır (Erdem, 2007a:152). TSUY, uzlaşma komisyonlarının yer, konu ve miktar olarak yetkileri dahilinde olan vergi ve cezalarla ilgili görüşmeleri yaparak uzlaşabilmelerini, vergi mükellefi ya da ceza muhatabının uzlaşma başvurusunda bulunmaları şartına bağlamıştır. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşmanın tarafları olan vergi mükellefi, ceza muhatabı ya da vergi idaresini re'sen uzlaşmaya davet etme yetkileri bulunmamaktadır (Gültekin, 2016:586).

TSUY'nin 7. maddesinde; mükellefin bizzat veya resmi vekâletine sahip vekili aracılığıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri aracılığıyla) uzlaşma komisyonuna başvurmaları gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda öncelikli olarak mükellef kavramının kapsamına bakıldığında VUK'un 4. maddesi gereğince mükellef kavramı vergi sorumlusu kavramını da kapsamaktadır. Bu madde ile mükellef gibi vergi sorumlusunun da uzlaşma talebinde bulunma hakkı vardır.

Uzlaşma başvurusu bizzat mükellef tarafından yapılabileceği gibi vekili aracılığıyla da yapılabilmektedir. Ancak vekilin resmi vekâlete sahip olması gerekmektedir. İlgili yönetmelikte, resmi vekâletin özellikleri konusunda herhangi bir açıklama yoktur. Vekâletin resmi nitelik taşımasına ilişkin düzenleme 147 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin Uygulamada Gözönünde Bulunacak Hususlar başlıklı ikinci bölümünün 1. maddesinde yer

almaktadır. Bu maddeye göre; “*Uzlaşma Komisyonları belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Bu nedenle, bu kişilerin noterlerce düzenlenen ve Vergi Dairesince mükellef adına tarh edilen vergi veya muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameye sahip olması yeterli bulunmaktadır.*” Bu hükme göre, vekâletnamenin resmi nitelik taşıması için noterlerce düzenlenmesi yeterlidir. Ayrıca vekâlet verilecek kişinin avukat olması şartı da aranmamaktadır.

Uzlaşma başvurusuna ilişkin dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya uzlaşmaya yetkili komisyonun sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine verilir. TSUY’nin 8. maddesine göre sekreteryaya hizmetleri; “*vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.*”

Uzlaşma başvurusunun yazılı şekilde, açık olarak dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Uzlaşma başvurusunda bulunan mükellef veya ceza muhatabının dilekçede uzlaşma isteğinin yanında uzlaşma talep ettiği vergi ve cezayı açık olarak belirtmesi gerekir. Uzlaşma başvurusu talep dilekçesi, mükellef tarafından bizzat veya vekili aracılığıyla TSUY’de belirtilen mercilere verilebileceği gibi dilekçenin taahhütlü posta aracılığıyla da gönderilmesi mümkündür. Dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi durumunda, dilekçenin postaya verilmiş tarihi dikkate alınacaktır (Erdem, 2007a:154).

TSUY’nin 7. maddesinde uzlaşma başvuru talebinin yazı ile yapılacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle, yazılı şekilde yapılmayan bir başvuru dikkate alınmayacaktır. Nitekim TSUY’nin 7. maddesinin devamında “dilekçe” ibaresine yer verilmiştir (Batun, 2010). Uzlaşma başvuru dilekçesinde, vergi mükellefinin veya ceza muhatabının adı, soyadı veya unvanı, irtibat bilgileri, vergi kimlik numarası, uzlaşma talebine konu olan vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamenin tarihi ve numarası ile uzlaşma talep edilen vergi ve cezaların miktarları yer almalıdır. Bazen uzlaşma talep dilekçelerinde yalnızca, vergi cezası miktarı yazılırken vergi aslının miktarının yazılması unutulabilmektedir. Danıştay Vergi Dava

Daireleri Genel Kurulu (VDDGK), 1998 ve 2000 yıllarında vermiş olduğu iki kararında (Dn. VDDGK, 19.06.1998, E.1999/5632, K.2000/9810 sayılı karar ve Dn. VDDGK, 06.11.1998, E.1997/154, K.1998/32 sayılı karar), adına yapılan cezalı tarhiyat nedeniyle uzlaşma talebinde bulunan davacının, bu istemini içeren dilekçesinde, sadece cezanın türü ve miktarını yazmış olmasından dolayı, başvurunun vergi aslını kapsamayacağı şeklinde bir değerlendirme yapılamayacağını belirtmiştir.

3.4.1. Kısmi Uzlaşma Talebi

Kısmi uzlaşma uygulaması, ilk olarak 22.07.1998 tarihinde yayımlanan 4369 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunun 18. maddesi gereğince VUK'un Ek 1. maddesi; *“Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir”* şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. 4369 sayılı kanunun gerekçesinde, *“Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerinin kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşılabilir. Bir başka ifade ile kısmi uzlaşma imkânı getirilmektedir”* hükmü yer almıştır. Bu düzenleme ile uzlaşma ile ilgili olarak ortaya çıkan önemli bir sorun çözüme kavuşturulmuştur. 4369 sayılı kanun ile yapılan düzenleme öncesinde, vergi incelemesi neticesinde birden fazla tarhiyat ile karşılaşan mükellef veya ceza muhatabı yapılan bir tarhiyatın tamamı için ya uzlaşmaya ya da dava yoluna gidebiliyordu. Bu durumda, dava yoluna gidilebilecek tarhiyatlar için bile, uzlaşma hakkını kaybetmemek için uzlaşma yoluna gidilmesi zorunluluğu söz konusuydu (Ak, 1999b:91).

TSUY'nin 7. maddesinin 2. fıkrasında, uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazılı vergi veya cezanın tamamı için yapılacağı tarhiyat sonrası uzlaşma da kısmi uzlaşma talebinde bulunamayacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda vergi mükellefler veya ceza muhatabı ihbarnamede yazılı olan vergi veya cezanın sadece bir kısmını göstererek, bu miktarla sınırlı uzlaşma talebinde bulunmaları mümkün değildi. Aksi takdirde, uzlaşma

taleplerinin TSUY'nin 7. maddesi uyarınca incelenmeksizin reddedilmesi söz konusuydu. Kısmi uzlaşmaya ilişkin bu iki çelişkili düzenleme, Danıştay 4. Dairesi'nin 14.06.2000 tarih ve E.1999/5632, K.2000/9810 sayılı kararı ile TSUY'nin 7. maddesinin 2. fıkrası kanuna aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilerek giderilmiştir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı ile ilgili olarak bir hüküm kalmamıştır (Batun, 2010).

Mükellef veya ceza muhatabının kısmi uzlaşmaya başvuru yapabilmesi için VUK'un Ek 1. maddesinde iki şart öngörülmektedir. Bu şartlardan birincisi, ihbarname ile tebliğ edilen vergi matrah farkları itibarı ile ayrılabilir nitelikte olmalıdır. Örneğin, gelir vergisi için kısmi uzlaşma talebi belirtilen şart açısından değerlendirildiğinde, farklı gelir unsurlarından oluşması nedeniyle bu şartı taşıdığı görülmektedir. İkinci şart ise, verginin bu matrah farkları ile ilgili olarak bölünebilir nitelik taşımasıdır. Vergi, matrah farklarına göre ayrı olarak hesaplandığında, ihbarnamede yazılı olan toplam miktarda bir değişiklik olmamalıdır. Düz oranlı vergiler aranılan şartta geçen bölünebilirlik özelliğini taşımaktadır. Bu vergilerde toplam vergi miktarı, ne kadar matrah farkına bölünürse bölünsün, toplam miktarda herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Bunun yanında, matrah kalemlere ayrılmakla birlikte vergilendirildiği dilimde değişiklik olmuyorsa, düz oranlı vergiler gibi toplam vergi miktarı, matrah farkları itibarıyla bölünebilmektedir (Candan, 2006:311).

Uygulamada mükellef veya ceza muhatabının, kısmi uzlaşmayı çok fazla tercih etmedikleri görülmektedir. Aynı şekilde uzlaşma komisyonları da kısmi uzlaşmaya taraftar değildir. Mükelleflerin kısmi uzlaşmayı tercih etmemelerinin en önemli nedeni, vergi yargılamasında dava açma hakkı genellikle yapılan tarhiyatın tamamı için kullanılmakta, dava mükellef lehine sonuçlandığında, yapılan tarhiyatın tamamının terkinine karar verilmektedir. Bu durumda, mükellefin kısmi uzlaşma başvurusunda bulunmasının bir mantığı kalmamaktadır (Elele: 2008:117).

3.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmesi için öncelikli olarak, bir vergi ya da ceza tarhiyatının yapılması ve bu işlemin de mükellef veya ceza muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekmektedir (Kitiş, 1989b). İhbarname ile bildirim yapılan tarafın, uzlaşma talebinde bulunmak için sürelere uyması gerekir. Uzlaşma talebine ilişkin

süreye ilişkin düzenleme VUK'da yer almıştır. Bu şekilde ilgili sürenin başlangıcı ve bitişi kanunda açıklanmış olan süreler, kanuni süre niteliğini taşımaktadır ve vergi idaresinin bu sürelerle ilişkin olarak bir değişiklik yapması söz konusu değildir. Buna ek olarak, yapılan talebin sonuç doğurabilmesi için zamanında yapılmış olması gerekmektedir. Kanunda geçen süreye uymadan yapılan uzlaşma talebi, yetkili uzlaşma komisyonları tarafından incelenme yapılmaksızın reddedilmektedir. Bunun yanında uzlaşma başvurusuna ilişkin süre, aynı zamanda hak düşürücü süre niteliği taşımaktadır. Bu süreler, bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılır. Hak düşürücü süreler, kamu düzeni ile ilgili olduğu için başvurusu süresine uyulup uyulmadığı, uzlaşma komisyonunca re'sen denetlenmektedir (Nas, 2009d).

3.4.3. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresinin Başlaması ve Sona Ermesi

Uzlaşma talebinde bulunma süresine ilişkin düzenleme, VUK'un Ek 1. maddesi ve TSUY'nin 9. maddesinde yapılmıştır. Uzlaşma başvurusunda talep süresi, VUK'un Ek 1. maddesinde; *“Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yapılır”* şeklinde belirtilmektedir. TSUY'nin uzlaşma talep süresi başlığını taşıyan 9. maddesinde ise *“Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde yapılması şarttır”* ifadesi yer almaktadır. Uzlaşma başvurusu açısından dava açma süresine paralel bir düzenleme söz konusudur (Erdem, 2007a:154).

Uzlaşma başvurusunda bulunma süresi, vergi ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ile başlar. VUK'un 18. maddesinde yer alan sürelerle ilgili düzenlemeye göre, *“Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz”* hükmü gereğince, uzlaşma başvuru süresinin hesaplanmasında, ihbarnamenin tebliğ edildiği gün süreye dahil edilmez. Süre tebliğ tarihini takip eden günden itibaren başlar. Süre, son günün tatil saatinde sona erer. Buna ek olarak, resmi tatil günleri süreye dahildir. Başvuru süresinin son günü resmi tatile rastlarsa süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. Uzlaşma talebine ilişkin sürenin başlaması için ihbarnamenin tebliğinin usule uygun olarak yapılması gerekir. Yapılan tebliğin hukuki sonuç doğurabilmesi, VUK'da yer alan hükümlere uygun bir şekilde yapılmasına bağlıdır (Nas, 2009d).

3.4.4. VUK’da Yer Alan Özel Durumların Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Süresine Etkisi

VUK’da, mükellefin yükümlülüklerini yerine getirme sürelerini etkileyen, mücbir sebep, zor durum, mali tatil ve adli tatil gibi özel durumlar söz konusudur. Mücbir sebep, kişilerin iradesi dışında ortaya çıkan, öngörülemeyen, öngörülse dahi alınan tedbirlere rağmen engel olunamayan dışsal karakterli olaylardır. Mücbir sebebin sonuç doğurabilmesi için, mücbir sebebin neden olduğu durum ile mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel olunması arasında illiyet bağı bulunmalıdır (Şenyüz ve diğerleri, 2019:224). VUK’un 13. maddesine göre, mücbir sebep halleri; *“vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir”*. Bu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere mücbir sebep halleri verilen örneklerle sınırlandırılmamış, gibi haller ibaresi ile mücbir sebep niteliğine haiz olan diğer olayların da bu kapsamda yer almasına imkân tanınmıştır. VUK’un 15. maddesinde, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla mücbir sebep, sürelerin durmasını ve uzamasını sağlamaktadır.

Mükellefler bazı durumlarda, farklı nedenlere bağlı olarak kanunda belirtilen süreler içinde uzlaşma talebinde bulunamamaktadır. Mükellefin kendi iradesi dışında meydana gelen bu durumlarda, mücbir sebebin uzlaşmaya başvuru süresini kesip kesmeyeceği hukuki açıdan tartışmalıdır. Mücbir sebep ile ilgili kanun maddesinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda bu düzenlemeden faydalanabileceği belirtilmektedir. Uzlaşma müessesesi, VUK’un mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabında yer almamaktadır. Bu bağlamda, mücbir sebep durumunda, uzlaşma talep başvuru süresi uzamamaktadır (Apak, 2010:1281). Danıştay’ın konu ile ilgili farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay (Dn. 7. D., 17.11.1993, E.1992/34, K.1993/4809), *“Mücbir sebep durumunun, mükellefin ödevleri ile ilgili olduğu ve mükellefin ödevlerini yerine getirmeyi aksatması ya da geciktirmesi durumunda mücbir sebebin varlığı halinde, sürelerin işlemeyeceği, uzlaşmanın ise bir mükellef ödevi olarak nitelendirilemeyeceği”* şeklinde karar vermiştir (Seviğ, 2006). Ancak, Danıştay’ın (Dn. 9. D., 27.01.1993, E.1992/2680, K.1993/313) mücbir sebep hallerinin uzlaşma talep süresini durduracağı yönünde farklı kararları da bulunmaktadır.

VUK’da sürelerle ilgili olarak yer alan diğer bir hal ise zor durumdur. VUK’un 17. maddesine göre, zor durum nedeniyle vergi ödevlerini yerine getiremeyen mükellefe süre verileceği belirtilmektedir. Ancak zor durum halinde sürenin uzaması, mücbir sebepten farklı olarak, mükellefin yazılı talebi ve idarenin bunu uygun görmesi şartına bağlıdır. Uzlaşma, mükellefin ödevlerine ilişkin düzenleme kapsamında yer almadığı için, zor durumda bulunan mükellefe süre verilmemesi gerektiği düşünülmektedir (Nas, 2009d).

Mahkemelerin çalışmaya ara vermesini ifade eden adli tatil, vergi yargılaması ile ilgili dava açma sürelerini etkilemektedir. Adli tatil her yıl, 20 Temmuz- 31 Ağustos tarihleri arasında uygulanmaktadır. İYUK’un 8. maddesine göre; dava açma süresinin son günü adli tatile denk gelirse, dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır (Şenyüz ve diğerleri, 2019:232). İdari bir kuruluş olan uzlaşma komisyonları, yargı yeri niteliği taşımamaktadır. Bundan dolayı, idari dava açma süreleri için öngörülen adli tatil, uzlaşma başvurusunda bulunma süresini etkilememektedir. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin son günü ara vermeye denk gelirse, süre uzamamaktadır (Candan, 2006:313). Danıştay adli tatilin uzlaşma süresini etkilemesi ile ilgili olarak, “*Uzlaşma komisyonları için çalışmaya ara verme söz konusu olmadığından, otuz günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda uzamayacağı*” kararını (Dn. 3. D., 22.10.1986, E.1986/1190, K.1986/2058) vermiştir (Nas, 2009d).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talep süresini etkileyen durumlardan biri de mali tatildir. Her yıl 1-20 Temmuz tarihleri arasında mali tatil uygulanmaktadır. Uzlaşma talep süresinin son günü mali tatile rastlarsa bu sürenin uzamasına neden olacaktır. Başvuru süresi mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzar. Örneğin; vergi ya da ceza ile ilgili yapılan bir tarhiyat işlemi tebliğ edildiğinde, bu tebliğden sonraki otuz günlük uzlaşma talep süresinin son günü 16 Temmuz’da sona eren bir mükellefin veya ceza muhatabının başvuru süresi, mali tatilin son günü olan 20 Temmuz’u takip eden tarihten itibaren 7 gün (27 Temmuz dahil) uzamış sayılır. “*Mali Tatil Uygulamasına İlişkin Hatırlatmalar*” konu başlığını taşıyan 01.07.2020 tarih ve 114 sayılı sirkülerde, tarh edilen vergi ve/veya cezaya karşı uzlaşma başvurusuna bulunma süresi mali tatil nedeniyle uzayan süreler arasında yer almaktadır. Ancak bu sirkülere göre, mükellef istediği takdirde söz konusu vergi tarhiyatı ya da kesilen cezaya ilişkin bu süre içinde de uzlaşma talebinde bulunabileceği ifadesi yer almaktadır.

3.4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Dava Açma Yoluna Etkisi

Vergi mükellefi veya ceza muhatabı kendisine tebliğ edilen ihbarname ile ilgili olarak farklı seçim haklarına sahiptir. Bu noktada vergi mükellefi veya ceza muhatabı isterse uzlaşma yolunu isterse dava yolunu tercih edebilir. Bu kişiler aynı anda hem uzlaşma talebinde bulunup, hem de dava yoluna da gidebilirler. Ayrıca, tebliğ edilen vergi veya cezanın birden fazla muhatabı olması halinde kişilerin her birinin uzlaşmaya başvuru sonucundan tamamının etkilenmesi söz konusudur. Bu durumda bir taraf uzlaşma başvurusunda bulunurken aynı ihbarnameye ilişkin olarak diğer taraf dava yolunu tercih edebilir (Arslaner, 2016:285).

Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu ile birlikte dava açılması mümkündür. Bu şekilde dava esastan görüşülme de, dosyanın tekemmülüne ilişkin süreç devam etmektedir. Böylece, mükellef veya ceza muhatabı sonradan dava açılması durumuna göre, zaman kazanmış olmaktadır. Uygulamada, uzlaşma başvurusuna gitmeden dava yolunun tercih edilmesi pek mümkün görülmemektedir. Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, öncelikli olarak uzlaşma talebinde bulunmak bir gelenek halini almıştır. Ancak vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak da mümkündür. (Hazine ve) Maliye Bakanlığı'nın bu konu ile ilgili çıkardığı özelgede “*Önce vergi mahkemesinde dava açılıp ardından uzlaşma talebinde bulunması mümkündür. VUK Ek Madde 7/2 ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13. Maddesi uyarınca, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez. Herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşma sağlanırsa, durum vergi mahkemesine bildirilir ve dava incelenmeden reddolunur. Uzlaşma sağlanmazsa bu durumda vergi mahkemesine bildirilir. Mükellef uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçerse, vergi mahkemesindeki dava kaldığı yerden devam eder*” ifadesine yer verilmiştir (Kızılot, 2009).

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri devam ederken, aynı süreçte açılan davanın esastan incelenerek karar verilemeyeceği yönünde Danıştay kararları da bulunmaktadır. Danıştay bir kararında (Dn. 3. D., 25.05.1984, E.1983/4393, K.1984/1870) “*Yükümlü tarafından dava açıldıktan sonra aynı vergi ve cezalar için uzlaşma başvurusunda bulunması nedeniyle VUK ek 7. madde uyarınca uzlaşma işleminin sonuçlanmasından önce mahkemece davanın esastan incelenerek karara bağlanmasına olanak bulunmamaktadır*” şeklinde ifade

yer almıştır. Bu karar; uzlaşma ve dava başvurularının aynı anda yapılması durumunda, dava esastan incelenerek karara bağlanırsa, verilen kararın usul yönünden hukuka aykırı olduğunu teyit etmektedir (Kızılot, 2010). Bu kararla aynı yönde vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunma süresi içinde hem uzlaşmaya hem de dava yoluna gitmesi durumunda, uzlaşma süreci henüz tamamlanmadan mahkemenin dava dosyasını esas yönünden inceleyebileceğine ilişkin Danıştay VDDK'nın bir kararı da, (Dn. VDDK, 24.02.2006, E.2005/331, K.2006/37) bulunmaktadır (Arslaner, 2016:284).

3.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşmaya Davet

Bu başlık altında vergi mükellefi ya da ceza sorumlusu tarafından yapılan uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşmaya davet konusu ele alınmıştır.

3.5.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

TSUY'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması" başlığını taşıyan 10. maddesinde, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçelerinin uzlaşma komisyonu sekretaryası tarafından inceleneceği belirtilmektedir. Sekretarya hizmetini, vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı yerine getirir. İdari yargı mercileri tarafından idari davalarda dilekçeler üzerinde yapılan ilk incelemeye benzeyen ön inceleme ile amaçlanan, TSUY'nin 10. Maddesinin ilk fıkrasında yazılı sebeplerle usule aykırı bulunan uzlaşma başvuru taleplerini daha sürecin başında reddederek, gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmaktadır (Gültekin, 2016:588).

TSUY'nin 10. maddesine göre, *"Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekretarya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce; talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler."* Bu hüküm gereğince maddede geçen iki unsur açısından uzlaşma talebi incelemeye tabi tutulur. Bu çerçevede uzlaşma komisyonu öncelikli olarak şekli koşullara ilişkin bir denetim yapmaktadır. Bu incelemede komisyon sekretaryası tarafından, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı, talepte bulunma hakkı ile talepte bulunma nedenlerinin var olup olmadığı denetlenir (Yavaşlar, 2008:325). Uzlaşma talebinin TSUY’de belirtilen bu şarta uyabilmesi için, mükellefin bizzat kendisi veya resmi vekâletine haiz vekili ya da kanuni temsilcisi aracılığıyla yapılması gerekir. Ayrıca ilgili kişiler tarafından yapılacak uzlaşma talebinin yazılı olması da gerekmektedir. Şayet uzlaşma başvurusu yazılı bir şekilde yapılmadığı takdirde hiç dikkate alınmayacaktır. Uzlaşma talebinin sözlü olarak yapılması durumunda ise uzlaşma komisyonunun talebe karşı cevap verme zorunluluğu yoktur. Şekil yönünden gerekli niteliğe sahip olan uzlaşma talebinin otuz günlük talep süresi dikkate alınarak incelenir. Uzlaşma komisyonu sekretaryası şekil ve süreye uygunluk açısından gerekli tespiti yaptıktan sonra yapılan talebin komisyon yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönünden inceler. Bu amaçla, ilgili sekretarya uzlaşma talebine konu olan vergi ve cezanın; konu, yer ve miktar açısından komisyonun yetkisi içinde olup olmadığına bakar (Candan, 2006:319).

TSUY’nin 10. maddesinin ikinci fıkrası gereğince, uzlaşma komisyonu sekretaryası tarafından yapılan inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespiti halinde uzlaşma talebi reddedilir. Bu fıkra da uzlaşma talebinin hangi merci tarafından reddedileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada talebin bu şekilde incelenmeksizin reddine uzlaşma komisyonunun sekretaryası görevini ifa eden idare tarafından karar verilmektedir. Ancak bu kararın uzlaşma talebinin yapıldığı komisyon tarafından verilmesi daha uygun olur. Çünkü TSUY’nin 10. maddesinde, sekretaryanın yapacağı incelemenin konusunu belirleyen hükümde “inceler” ifadesi geçerken, bu incelemenin sonunda yapılacak işlemi düzenleyen hükümde “reddedilir” ifadesinin geçmesi göstermektedir. Danıştay 7. Dairesinin bir kararına (Dn. 7. D., E.1986/973, K.1988/529) göre, sekretaryanın nitelikli karar verme yetkisi bulunmadığından nihai değerlendirme uzlaşma komisyonu tarafından yapılır (Şin, 2019:312). İlgili tarafından yapılan uzlaşma talebi; ilgili kişi tarafından yapılmadığı, vergi mükellefinin kanuni temsilcisi gibi hareket eden kişinin bu vasfını usulüne uygun bir şekilde belgelendirmediği, otuz günlük talep süresine uyulmadığı ya da bu süre içerisinde ancak yetkisiz komisyonuna talepte bulunulduğu, otuz günlük süre içerisinde talebin yapılmasına rağmen bu süreden daha sonra komisyona ulaşması nedeniyle konu, yer ve zaman açısından komisyonun yetkisine girmediği gerekçeleri ile reddedilebilir (Candan, 2006:321).

Uzlaşma talebinin sekretarya tarafından TSUY’de aranılan şartlar açısından değerlendirilerek talep başvurusunun ret kararı, kesin, yürütülmesi gerekli ve tek yanlı bir idari işlem olması nedeniyle idari davaya konu olabilir (Candan, 2006:323). Uzlaşma talep başvurusu ret kararı, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmaya başvuru, dava açma ve cezalarda indirimden faydalanma hakkını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ret kararı üzerine mükellef veya ceza muhatabı bu karar hukuk düzeninde kaldığı sürece, uzlaşma imkânından faydalanamaz. Ancak ret kararına neden olan aykırılık durumunun sonradan giderilmesi mümkün ise ilgililer uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu başvuru hakkı, başvurunun mükellefin bizzat başvurmaması, resmi vekâlete haiz olmayan vekil aracılığıyla başvurunun yapılmış olması durumunda veya kanuni temsilcinin bu vasfını belgelendirememesi nedeniyle ret kararının verilmesi hallerinde söz konusu olur. Ayrıca uzlaşma komisyonunun konu, yer ve miktar açısından yetkisi dışında kalan uzlaşma talebi başvurularının reddi durumunda da yetkili uzlaşma komisyonuna başvuru ile bu haktan faydalanılması mümkündür. Uzlaşma talep başvurusunun bu gibi nedenlerle ret edilmesi durumunda, kararın otuz günlük uzlaşma talebi bulunma süresi içinde tebliğ edilmesi şartıyla, ilgililer aykırılığı gidererek ikinci bir uzlaşma başvurusunda bulunma imkânına sahiptir (Candan, 2006:325).

Uzlaşmada bulunmak için aranan kanuni şartları taşımadığı için komisyon tarafından uzlaşma talep başvurusu reddedilen mükellef dava açma hakkından yararlanabilir. Bu mükellefin dava açma hakkından yararlanabilmesi için dava açma süresini kaçırmamış olması gerekir. VUK’un Ek 7. maddesi, uzlaşma sağlanamaması durumunda dava açma hakkı, süreden dolayı kalmayan mükellefe en az on beş günlük dava açma imkânı vermektedir. Ancak uzlaşma talep başvurusu reddedilen mükellef bu haktan faydalanamaz. Bu durumda, uzlaşma başvurusu gerekli şartları taşıyıp taşımadığından emin olmayan mükellef, uzlaşma başvurusu ile aynı anda dava açma yoluna da gidebilir. Mükellefin dava açma süresini kaçırmamak için bu şekilde başvuru yapmasına yasal bir engel bulunmamaktadır (Şin, 2019:313). İlgili tarafından açılan davada hasım olarak kararı alan uzlaşma komisyonunun gösterilmesi gerekir (Candan, 2006: 327-328).

Uzlaşma talep başvurusunun reddi kararının tebliği, cezalarda indirim için kanunda belirtilen sürenin geçirilmemiş olması durumunda ilgililer cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Vergi mükellefi veya ceza muhatabına yapılan tebliğin, bu süre geçirildikten sonra yapılması durumunda, cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmek için kararın iptal edilmesi şartı söz konusudur. Karar, bizzat uzlaşma komisyonunca geri alınmadıkça ya

da idari yargı yerince iptal edilmedikçe cezalarda indirim imkânından faydalanmak mümkün değildir (Candan, 2006: 329-330).

3.5.2. Uzlaşmaya Davet

Uzlaşma talebi süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığı ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşıldığında, uzlaşmaya ilişkin olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması ya da resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması ile ilgili husus mükellefe bildirilir. Uzlaşma görüşmesine çağrı niteliğindeki bu bildirim görevi sekreteryaya aittir. Mükellefe yapılan bu bildirimde, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saatine ilişkin bilgilere yer verilir. Bildirim en az on beş gün önceden yapılmalıdır. Mükellefin istemesi durumunda on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhataba VUK'un tebliğine ilişkin hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı ihtiva eden alındı belgesi uzlaşma dosyasına konulur.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yazılı olması, inceleme raporunun bir örneğinin eklenerek vergi mükellefi veya ceza muhatabının en son adresine tebliğ edilmesi gerekir. Bu şekilde muhatap, idarece hakkında yapılan tespit ve iddialar hususunda bilgi sahibi olacak, uzlaşma başvuru talebinde bulunmasının faydalı olup olmayacağına karar verebilecek, talepte bulunması durumunda ise, verimli bir uzlaşma görüşmesinin olması için inceleme raporunda yer alan sorunlu hususlarla ilgili olarak hazırlık yapabilecektir (Yavaşlar, 2008:326).

Uzlaşma görüşmesine çağrı yazısı TSUY'nin 10. maddesinde belirtilen bilgileri içermemesi ya da uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarihten en az öngörülen süre kadar önce muhataba ulaşmaması durumunda çağrının usulüne uygun olarak yapılmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, mükellefin bildirimde belirtilen yer ve zamanda görüşmelere katılmaması nedeniyle ortaya çıkacak olan sonuçlardan sorumlu tutulması mümkün değildir (Candan, 2006: 331). Uzlaşma görüşmelerine davet edilen mükellefin, sekreteryaya tarafından yapılan bu çağrıya uyup uymaması veya uzlaşma görüşmesine katılmakta birlikte uzlaşma komisyonuyla yapılan görüşmeler sonucunda anlaşamaması durumunda farklı sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Uzlaşma çağrısına muhatap olan kişinin bu davete icabet etmemesi durumunda TSUY'nin 10. maddesi gereğince uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Ancak bu sonucun elde edilebilmesi için çağrının bu yönetmelikte belirtilen şekil ve süre şartına uygun

bir şekilde yapılmış olması ile muhatabın bu çağrıya uymamasında haklı bir nedeninin olmaması gerekir. Eğer muhatabın çağrıya uymaması ile ilgili olarak haklı bir sebebi varsa, bu sebebi en geç toplantı saatinden daha önce komisyona bildirmesi gerekmektedir. Bu durumda toplantı gününün başka bir tarihe ertelenmesi ve yeni tarih, yer ve saatin muhabata ayrıca bildirilmesi gerekmektedir (Candan, 2006: 332).

Uzlaşma komisyonları tarafından yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda alışılmış olan uzlaşmanın sağlanması ya da uzlaşmanın sağlanamaması durumlarıdır. Ancak bazen uzlaşma gününün ertelenmesine ilişkin karar da alınmaktadır. Uzlaşmanın ertelenmesi durumu TSUY'nin 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, *“Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirtilen günde sonuçlandırılmaması ya da daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi durumunda, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen veya daha sonra belirlenecek olan bir güne ertelenir. Bu durum uzlaşma komisyonu başkan ve üyeleri ile muhatap tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve tutanak uzlaşma dosyasında saklanır”*. Uzlaşma gününün ertelenmesi hakkındaki TSUY'deki düzenleme genel niteliktedir. Bu şekilde net belirlemelerin yapılmamış olması nedeniyle bu karar, komisyonları şaibe altında bırakabilmektedir. Çünkü uzlaşma komisyonunun toplanmasının ardından bir sonuca varmadan uzlaşmanın ertelenmesi, çok sık rastlanılan bir karar olmadığı için sıra dışı bir uygulamadır. Dolayısıyla, uzlaşma komisyonları tarafından alınacak olan erteleme kararı için, kararının mutlaka gerekçeli olması gerektiği, ertelemenin belirli bir süreyle sınırlandırılması, ertelemenin tarafların anlaşması ile olacağı, yeni uzlaşma gününün mükellefe aynı gün bildirilmemiş ise sonradan ne kadarlık süre içinde bildirileceği hususlarında yeni bir düzenlemeye gidilerek net belirlemeler yapılmalıdır (Ünver, 2005).

Mükellefin veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması nedeniyle uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, bu husus komisyon tarafından düzenlenen tutanakla tespit edilir. Komisyon tarafından bu durumu belirten 3 nüsha tutanak düzenlenir. Bu tutanağın, 2 nüshası gereği yapılmak üzere, 3 gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma talep başvurusunda bulunan mükellef bu tutanağın düzenlenmesi ile başvuruya konu olan vergi veya cezası ile ilgili olarak yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz (GİB, 2011). Komisyonca düzenlenen bu tutanakta uzlaşma talep başvurusunda bulunan kişinin iradesinin etkisi yoktur. Başka bir ifadeyle, bu tutanak, uzlaşma komisyonunun tek

tarafli iradesinin ürünüdür. Kesin bir niteliğe sahip olan bu tutanağın alınması ile birlikte ilgili vergi dairesi gereğini derhal yerine getirmelidir (Candan, 2006: 333). Komisyon tarafından düzenlenen bu tutanağın işlevi, uzlaşmanın temin edilememesi durumunun tespiti ise de bu karar uzlaşma komisyonun tek taraflı iradesi ile tesis ettiği kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Bundan dolayı bu idari işlemin iptal davasına konu olması söz konusudur (Küçükkaya, 2020:257).

3.6. Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması

Sekretarya tarafından uzlaşma görüşmelerine davet edilen muhatap kimsenin tercih edebileceği yollardan biri de uzlaşma davetine uymaktır. Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde, TSUY'nin 10. maddesine göre uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Ancak uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

Uzlaşma müessesesinin en can alıcı noktası, uzlaşma görüşmesidir. Ancak ne VUK'da ne de ilgili TSUY'de bu sürece ilişkin herhangi bir hüküm yer almaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma görüşmesinde tarafların uzlaşma konusu ile ilgili olarak hangi noktaları ele alacakları hususunda bir belirlilik yoktur. VUK ve TSUY'nin konuya ilişkin hükümlerine bakıldığında, taraflar arasında sorunlu konuların üzerinde konuşularak açıklığa kavuşturulduğu bir görüşmeye dayanan uzlaşmanın amaçlandığı ortaya çıkmaktadır. Bir taraftan vergi mükellefinin uzlaşma görüşmesinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabilmesi, diğer taraftan da uzlaşma görüşmesi sırasında “daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasına” ihtiyaç duyulması halinde uzlaşma görüşmelerinin başka bir tarihe ertelenmesine izin verilmesine ilişkin hükümler, vergiyi doğuran olayı açıklığa kavuşturmaya yönelik verimli bir görüşmeyi sağlama çabası olarak değerlendirilmektedir. Fakat uygulamada çoğunlukla komisyonun önermiş olduğu miktarın kabul edilip edilmemesine dayanan kısa bir buluşma şeklinde gerçekleşmektedir (Yavaşlar, 2008:327).

Uzlaşma komisyonunun kararlarının kapsamı mükellefin uzlaşma talebinde yer alan kısımdır. Mükellefin talep dilekçesinde belirtmediği vergi veya ceza kısmı için uzlaşma komisyonu karar veremez. Bu noktada uzlaşma komisyon kararı, vergi uygulamasına ilişkin konu hakkında vergi veya cezanın ne kadarlık kısmının terkin edileceği ile ilgili bir hesaplama işleminin sonucudur (Şin, 2019:309).

Uzlaşma görüşmesinde komisyonlar mükellefe önereceği vergi veya ceza tutarını belirlemeden önce toplantıya katılan mükellef ve temsilcisini dinler. Daha sonra uzlaşma komisyonu mükellefe teklif mahiyetinde olan uzlaşma tutarını belirler. Komisyon tarafından belirlenen bu tutar uzlaşma tutanağına yazılır ve tutanak kesin niteliği kazanır. Mükellefin bu tutanağı imzalamaması ya da teklifi reddetmesi durumunda söz konusu tutanağın kesinliği etkilenmez (Şin, 2019:309). Uzlaşma görüşmeleri sürecinde yapılanlar, her zaman uzlaşma komisyonunca uzlaşma tutanağına aktarılır ve tutanak her iki tarafça da imzalanır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanırsa, bu durumda düzenlenen tutanak, uzlaşma sözleşmesini teşkil eder. Geçerli bir uzlaşmanın varlığı bu tutanağın düzenlenerek her iki tarafça imzalanması şartına bağlıdır. Bu bağlamda, uzlaşma sözleşmesi bakımından yazılılık bir geçerlilik şartı niteliğini taşımaktadır. VUK'da tutanağın düzenlenmesi ve içeriği hususunda bazı belirlemeler yapılmış; tutanağın ancak uzlaşma komisyonunun düzenlemesi, üzerinde uzlaşılan vergi veya ceza miktarının tutanakla yazılı olması, görüşme sonunda uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda uzlaşma komisyonunun nihai teklifinin tutanağa yazılması öngörülmüştür (Yavaşlar, 2008:327).

Uzlaşma komisyonları, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarını indirme hususunda sınırsız yetki sahibidir. Dolayısıyla, ilgili komisyon cezanın tamamını sıfıra kadar indirebileceği gibi, vergileri de hatanın olması durumunda sıfıra kadar indirebilir. Özellikle vergi miktarındaki yüksek oranda indirim, yapılan incelemenin sağlam bir dayanaktan yoksun olduğunu göstermektedir. Uygulamada, uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmesi öncesinde tetkik ederek, vergi inceleme raporunu dikkatle okumakta, ilgili birimden görüş almakta ve mükellefin iddialarını veya varsa ciddi hataları değerlendirmekte ve buna göre indirim oranının düşük veya yüksek olmasına karar vermektedir (Kızılot, 2009). Uzlaşma komisyon kararları, uzlaşma müessesesinin amacı ile uyumlu ve orantılı olmalıdır. Ayrıca komisyon kararlarının makul bir süre içinde sonuçlandırılmasına ve kararın gerekçeli bir şekilde alınmasına da komisyon tarafından dikkat edilmelidir (Gerçek, 2010:309).

3.7. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tutanakların Kesinliği

Uzlaşmanın temin edilememesi, sağlanamaması veya sağlanması durumlarında tutanağın düzenlenmesi ve tutanağın kesinliği aşağıda açıklanacaktır.

3.7.1. Uzlaşma Tutanaklarının Düzenlenmesi

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmamasına veya uzlaşma görüşmelerine katılmasına rağmen uzlaşmanın sağlanıp sağlanamamasına göre farklı hukuki sonuçlar ortaya koyan tutanaklar düzenlenmektedir. Taraflar arasında yapılan görüşmeler sonucunda üç farklı durum ortaya çıkabilmektedir. Bu sonuçlar, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması, uzlaşmanın sağlanamaması veya uzlaşmanın sağlanması durumudur.

3.7.1.1. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda tutanağın düzenlenmesi

TSUY'nin 10. maddesinin 8. fıkrasının parantez içi hükmünde uzlaşmanın temin edilememesi durumları; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi, şeklinde sıralanmıştır. Bu madde hükmüne göre, uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Dolayısıyla, mükellefin tutanağı ihtirazi kayıtla imzalaması durumunda uzlaşma tutanağının mükellefe verilmesi zorunluluğu sadece bu durumla sınırlıdır. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi ya da tutanağı imzalamaktan kaçınması durumlarında, VUK'un Ek 7. maddesinde belirtilen on beş günlük dava açma süresinin işleyebilmesi için, tutanağın mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. TSUY'de bu durumlarda tutanağın iki nüshasının vergi dairesine gönderileceği belirtilmektedir. Bu nedenle, tebliğ işleminin vergi dairesi tarafından yapılacağı sonucu çıkmaktadır.

Uzlaşmanın temin edilememesi ile uzlaşmanın sağlanamaması kavramlarının aslında sözlük anlamları ve uzlaşma müessesine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi, hem sebepler hem de sonuçları açısından farklı olmadıkları, uzlaşma görüşmeleri neticesinde meydana gelen aynı hukuki durumun anlatımı amacı ile kullanıldıkları anlaşılmaktadır. Bu

nedenle, TSUY'nin 10. maddesinin son fıkrasında, sadece “uzlaşmanın vaki olmaması hali” ne yer verilmiştir. Vaki olmak fiili, kelime anlamı olarak, vuku bulmak, olagelmek, biçiminde ifade edilmektedir. Bu kavram uzlaşma müessesesinde uygulandığında, olumlu hali ile uzlaşmanın vuku bulması, uzlaşmaya varılması; olumsuz hali ile de uzlaşmanın vuku bulmaması, uzlaşmaya varılamaması anlamına gelmektedir (Candan, 2006:336). Bu iki sonuç açısından ancak vergi mükellefinin uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul edecek olması durumunda farklılık bulunmaktadır. Bunun dışında vergi mükellefinin uyuşmazlığı çözümlmek için dava açma dışında bir yolu kalmamaktadır. Bunun yanında uzlaşmanın temin edilememesi durumunda dava açma süresi de fark edebilir. Çünkü uzlaşmanın temin edilememesi durumunda tutanak, belirlenen uzlaşma gününden daha sonra tebliğ edilebileceği için dava açma süresi, uzlaşma görüşmesinin yapılması gereken gün ile tutanağın tebliğ edildiği tarih arasındaki süre kadar farklı olacaktır (Gür, 2015). Komisyon tarafından düzenlenen uzlaşmanın temin edilememiş sayıldığını ifade eden bu tutanağın temel işlevi, bu sonuca ilişkin olarak TSUY’de belirtilen nedenlerin gerçekleşmiş olduğuna dair kararın alınmasıdır (Candan, 2006:338).

3.7.1.2. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tutanağın düzenlenmesi

TSUY'nin 10. maddesinin son fıkrasında “*Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda...*” ibaresi gereğince; uzlaşmanın vaki olmaması durumu, komisyon teklifinin vergi mükellefi tarafından kabul edilmemesini ifade etmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması durumunda görüşmelerin sonunda tutanağın düzenlenmesi ve kaç nüsha olacağına ilişkin TSUY’de herhangi bir açık hüküm yer almamaktadır. Bu hususta sadece, “*Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir*” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden tutanağın düzenleneceği sonucu çıkmaktadır (Candan, 2006:340). Bu durumda, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Tutanağın düzenlenmiş olması uzlaşma imkânının kalmadığını ifade etmez. İlgili madde hükmünde, 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 durumda, dilekçenin vergi dairesine verildiği tarihten itibaren uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem yapılır. Uzlaşmanın dilekçe tarihinde vaki olmuş sayılması, gecikme faizinin hesaplanmasında sürenin başlangıcı açısından önem arz etmektedir (Candan, 2006:336).

3.7.1.3. Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanağın düzenlenmesi

TSUY'nin 10. maddesinin 6. fıkrasında uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanağın 3 nüsha olarak düzenleneceği belirtilmektedir. İlgili fıkra, tutanağın durumu tespit etmek için düzenlendiği ibaresi de yer almaktadır. TSUY'nin 10. maddesine göre *“Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. 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. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/..... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir”*.

Uzlaşmanın sağlandığına ilişkin tutanak taraflarca imzalanır ve derhal vergi mükellefi ya da vekiline verilir. 65 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde derhal verilmesine ilişkin olarak, *“Kanundaki (derhal) kelimesiyle tutanağın hemen verilmesi lüzumu belirtilmiş olduğundan, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarı bakımından uzlaşmaya varıldığını belirten tutanağın uzlaşma müzakeresinin bittiği anda tanzim ve imza edilerek hemen mükellefe, ceza muhatabına veya resmi vekâletini haiz vekiline komisyonda tebliğ olunması suretiyle (derhal) emrinin yerine getirilmesi iktiza eder”* hükmü yer almaktadır. Düzenlenen tutanağın vergi mükellefi veya ceza muhatabına verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu nedenle tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmemektedir. Fakat herhangi bir uyuşmazlığın çıkması halinde, bu durumun, tarih ve muhatabın imzasını taşıyan teslim belgesi ya da tutanağın altında yer alan teslim şerhi ile ispatı gerekir. Derhal teslim sureti ile mükellefe tebliğ edilen, uzlaşmanın sağlanmasına ilişkin tutanağın diğer nüshası da 3 gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Burada 3 günlük sürenin başlangıcı, tutanağın imzasının tamamlandığı tarihtir. Tutanağın ilgili vergi dairesine ulaştırılmak için uzlaşma komisyonunun elinden çıkmasının bu üç günlük süre içinde olması yeterlidir (Candan, 2006:340).

3.7.2. Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği

Uzlaşma müessesesi hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi için “ahde bağlılık ilkesi” gereğince bağlayıcıdır. Vergi idaresi açısından bu bağlayıcılığın diğer bir kaynağı ise

“hukuki güvenlik ilkesi”dir. Dolayısıyla taraflar uzlaşma tutanağının gereğini derhal yerine getirmelidir. Ne vergi mükellefi ne de vergi idaresi uzlaşma tutanağının geçersizliğini iddia edebilir. Ayrıca tutanakla tespit edilen hususlar hakkında tarafların dava açma veya herhangi bir mercie şikâyet hakkı yoktur. Danıştay’ın vermiş olduğu bir karara (Dn. 3. D., 27.05.1999, E.1998/3766, K.99/2187) göre, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda dahi vergi idaresi için bağıllık arz ettiği için uzlaşmanın iptali mümkün değildir. (Yavaşlar, 2008:329).

Tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezalarının tarhiyat sonrasında tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabının anlaşmasıdır. Dolayısıyla, uzlaşma tutanağı bir nev’i sözleşme ya da sulhnamedir. Mükellefin uzlaşma teklifi bir icap, vergi idaresinin uzlaşma isteği ise bir kabuldür. Uzlaşmanın sağlanması ile birlikte sözleşme tamamlanır. Sözleşmeler kesindir ve tarafların sözleşme hükümlerine uyması zorunludur. Ayrıca, istisnalar dışında, genel hukuk ilkesi gereği sözleşmenin tarafları, sözleşme ile kabul ettikleri hususlara itiraz edemezler.

Uzlaşma tutanaklarına ilişkin olarak VUK’un Ek 6. maddesinde “*Uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetinde bulunamaz*” hükmü yer almıştır. Bu maddede belirtilen tutanağın hangi tutanak olduğu hususunda açıklık yoktur. Konuya ilişkin olarak dolaylı bir ifade 65 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 6. maddesinde yer almaktadır. Bu maddenin 3. fıkrasında “*Uzlaşma tutanağının vergi dairesine tevdiî üzerine derhal yapılması gerekli işlem, tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezasının uzlaşılan miktara göre düzeltilmesi ve bu miktarların yani uzlaşılan vergi ve vergi cezasının tahakkuk ettirilmesi hususundan ibarettir*” şeklinde belirtilmiştir. Bu maddeden VUK’un Ek 6. maddesinde kesin olanın ve ilgili vergi dairesince gereğinin derhal yapılması gereken tutanağın, uzlaşmanın sağlanması nedeniyle düzenlenen tutanak olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda düzenlenecek olan tutanağın, vergi dairelerinin tarh edilen veya kesilen cezanın tahakkuk ettirilmesi ve tahsili için gerekli işlemlerin başlamasında gerekli değildir. Bu nedenle, uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememiş sayılması durumlarında tutanağın gereğinin vergi dairesince yerine getirilmesi söz konusu değildir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda düzenlenen tutanağın, biçimsel açıdan kesinliği söz konusudur. Dolayısıyla bu tutanak, taraflarca imzalandığında tekemmül eder ve tutanağın geçerlilik kazanabilmesi için başka bir

merciinin onayına gerek yoktur. Ayrıca biçimsel açıdan kesinlik kazanan bu tutanak vergi dairesini bağlar (Candan, 2006:341-342).

Uzlaşma komisyonu muamelelerinin kesinliği başlıklı VUK'un Ek 6. maddesinde, vergi mükellefi veya ceza muhatabının, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlara ilişkin dava açamayacaklarını ve hiçbir makama şikâyetle bulunamayacakları belirtilmektedir. Burada madde hükmü ile getirilen sınırlandırma, sadece vergi mükellefi veya ceza muhatabıdır. Dolayısıyla bu duruma ilişkin vergi dairesine herhangi bir sınırlandırma veya yasaklama söz konusu değildir. Bu nedenle, vergi dairesi uzlaşma komisyonuna rağmen kanunlar çerçevesinde kendisine verilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma başlıklı VUK'un Ek 7. maddesinin 2. fıkrasında *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz”* hükmü yer almaktadır. Uzlaşma komisyonlarında görüşmeler, her ne kadar devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı olarak aldığı vergiyi tahsil eden vergi idaresinin başkanlığı gözetiminde gerçekleşmiş olsa da bu görüşmeler bir anlaşmaya varmak için düzenlenmiştir ve tarafların eşit durumda olduğu kabul edilmelidir. Bu görüşmelerde vergi idaresi ile mükellef eşit durumdadır. Anlaşmanın sağlanamaması durumunda tarafların birbirlerini herhangi bir konuda zorlamaları mümkün değildir. Uzlaşma komisyonunda alınan kararlar tam bir mutabakat içinde alınır. Dolayısıyla, uzlaşma konusunda taraflardan biri istekli değil ise uzlaşma sağlanmaz. Başka bir açıdan bakıldığında, uzlaşma sağlanması durumunda vergi idaresinin kendisini vergi mükellefinin üzerinde görerek yargı organlarına götürmesi gerek VUK'un Ek 6. ve 7. maddeleri ve gerekse genel hukuk kuralları gereğince mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma sağlanmış bir tutanağın vergi idaresi ve mükellef tarafından şikâyet veya dava açma yoluyla çekişmeli duruma getirilmesi söz konusu değildir. (Erol, 2007:134).

Uzlaşmanın sağlanması halinde dava açılmaması hususunda hem VUK'un 6. maddesinde hem de VUK'un Ek 7. maddesinde düzenleme yapılmıştır. VUK'un Ek 7. maddesinde uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortaya çıkacak hallerin, uzlaşma başvurusunda bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabının, uzlaşma başvurusuna konu ettiği vergi ve cezasından kaynaklanan dava açma hakkı üzerindeki etkilerini belirtme ihtiyacıdır. VUK'un Ek 6. maddesi ise, uzlaşma komisyonunun işlemlerinin ve uzlaşma tutanağının hukuki gücünü göstermektedir. Dolayısıyla, VUK'un Ek 7. maddesinde yapılan düzenleme daha geniş

kapsamlıdır. Doğrudan doğruya tarhiyata konu olan vergi ve kesilen ceza için değil, uzlaşma tutanağı ile tespit edilen vergi, ceza ve diğer hususlarla ilgilidir (Candan, 2006:343-344).

VUK'un Ek 6. maddesi incelendiğinde dava ve şikâyet konusu yapılamayacak hususların, üzerinde uzlaşmanın sağlandığı ve tutanakla tespit edilenler olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, uzlaşma tutanağında tespit edilmekle birlikte uzlaşmanın sağlanmadığı hususlar hakkında şikâyet ve dava yoluna gidilebilmesi gerekir. Ancak, uzlaşma başvuru talebine konu olan vergi ve cezasından sadece biri üzerinde uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşmanın sağlanmadığı vergi ve cezasının dava konusu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, üzerinde uzlaşma sağlanmayan hususlar hakkında dava yolu kapalı olmakla birlikte, söz konusu hususlara ilişkin olarak vergi hatası bulunduğu gerekçesi ile düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunmak mümkündür. Ancak bu başvuruların olumsuz sonuçlanması durumunda dava yoluna gidilemez.

Uzlaşma tutanağında bazı unsurların bulunması gerekmektedir. Öncelikli olarak uzlaşma başvurusunun konusu, uzlaşmaya konu olan vergi veya cezanın hangisinde uzlaşma sağlandığı ve hangisinde uzlaşma sağlanamadığı tutanakta açık bir şekilde belirtilmelidir. Ayrıca tutanakta, üzerinde uzlaşmanın sağlandığı vergi veya cezanın miktarı gösterilmelidir. Buna ek olarak uzlaşma başvurusuna gerekçe olan, uzlaşma şartlarından hangisinin olduğu ve gerçekleşip gerçekleşmediği tutanakta belirtilebilir (Candan, 2006:344-345).

Üzerinde uzlaşmanın sağlandığı hususlar hakkında dava açma ve şikâyet hakkından yararlanılması söz konusu değil iken, VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatasının bulunduğu iddiasıyla hata düzeltme talebinde bulunulabilir. Ancak, muhatabın bu talebin reddi üzerine şikâyet başvurusunda bulunma imkânı yoktur.

3.8. Uzlaşmanın Sonuçlarının Etkileri

Uzlaşmanın sağlanamaması veya sağlanması durumları nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar aşağıda ele alınacaktır.

3.8.1. Uzlaşmanın Sağlanamaması Sonuçlarının Etkileri

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda taraflar arasında anlaşmanın sağlanamaması durumunun, vergi mükellefinin veya ceza muhatabının; uzlaşmaya başvuru talebinde bulunma hakkı, dava açma hakkı, cezalarda indirimden yararlanma hakkı üzerinde etkileri

ortaya çıkabilmektedir. Bu etkiler ile üzerinde uzlaşılamayan vergi ve cezanın ödeme zamanları aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

3.8.1.1. Uzlaşma ve başvuru hakkı üzerindeki etkisi

Uzlaşma sağlanamaması durumunda, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma başvuru talebinde bulunmak kanunen mümkün değildir. 205 sayılı kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülmesi sırasında bu son hükmün uzlaşma kurumunun esasına aykırı olduğu iddia edilmiştir. Bu itiraz geçici komisyon sözcüsü tarafından uyuşmazlıkların belirsizliğini koruması endişesinden dolayı reddedilmiştir. Bu reddetme yerindedir. Çünkü gelişmiş ülkelerde başarılı olduğu bilinen kurumların, ülke koşulları dikkate alınmadan aynen kabulü durumunda elde edilen sonuç, beklenildiği gibi gerçekleşmez. Aynı konuda tekrarlanan uzlaşma taleplerine yer verilmesi, mükelleflerin bu imkânı kötüye kullanmasına elverişli bir ortamın oluşmasına neden olabilmektedir (Nas, 2009e).

Uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabının uzlaşma çağrısına uymaması, çağrıya icabet ettiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da ihtirazi kayıtlı imzalaması, uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar arasında iradenin uyuşmaması durumlarında bu kişiler yeniden uzlaşma talebinde bulunamazlar. Burada getirilen sınırlandırma, uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ve cezaya ilişkindir. Aynı kaynaktan doğan başka bir vergi veya ceza ile ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunmak mümkündür. Ancak, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda, uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanak dava konusu edilebilir. Eğer açılan dava sonucunda, komisyon kararı yargı merciince iptal edilirse, uzlaşma talebinde bulunana yeniden görüşmelere katılma çağrısı yapılır. Bu durum dışında vergi mükellefi veya ceza muhatabının yeniden uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı söz konusu değildir (Candan, 2006:348).

3.8.1.2. Dava açma hakkı üzerindeki etkisi

Uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma başlığını taşıyan VUK'un Ek 7. maddesinde uzlaşma görüşmelerinin sonucunda ortaya çıkacak hukuki sonuçlar ve vergi mükellefi veya ceza muhatabının dava açma hakkı üzerindeki etkisi ortaya konulmuştur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda muhatapların dava açma hakkına ilişkin VUK'un Ek 7. maddesinde *“Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma*

yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde 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 on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur” hükmü yer almaktadır.

Dava açma hakkına ilişkin diğer bir hüküm TSUY’nin 13. maddesinde yer almaktadır. Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma başlığını taşıyan bu maddeye göre, “Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.”

Uzlaşma başvuru talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmelerine konu olan vergi ya da cezaya ilişkin olarak, uzlaşma başvurusu öncesinde dava yoluna gitmiş olabilir. Bu durumda, ilgili mahkemede yargılama durur ve uzlaşma işleminin sona ermesine kadar da bu işlemle ilgili inceleme yapılmaz. Vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından önce vergi mahkemesinde dava açılmışsa, uzlaşmanın sağlanamaması durumunun vergi dairesince ilgili mahkemeye bildirilmesi üzerine durmuş olan davanın görülmesine devam edilir (Acar, 2002:26).

Uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefin bu başvuru öncesinde dava yoluna gitmemesi söz konusu olabilir. VUK'un Ek 7. maddesi çerçevesinde uzlaşma sağlanamadığı durumda, bu sonuca ilişkin tutanağın tebliğine kadar dava açma süresinin sona erme ihtimaline karşı ek dava açma süresi verilmiştir. Kanunun ilgili maddesinde “uzlaşma sağlanamaması hali” için tanınan bu ek süre hakkı, Danıştay İBK'nın 23.10.1986 tarih ve E.1986/2, K.1986/2 sayılı kararı doğrultusunda VUK'un Ek 5. maddesinde yer alan uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında da uygulanmaktadır. Dolayısıyla, uzlaşmanın sağlanamadığı ve temin edilemediği durumlarda bu duruma ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren, vergi mahkemesinde dava açmak için tanınan otuz günlük sürenin bitmesine on beş gün veya daha fazla süre kalmışsa ek dava açma süresi işlemez. Ancak bu tutanakların tebliğ olduğu tarihte, genel dava açma süresi bitmiş ya da bu süre bitmemekle birlikte on beş günden daha az süre kalmış ise ek on beş günlük süre içerisinde dava açma imkânı vardır (Şengöz, 2003).

Dava açma hakkına ilişkin tanınan bu on beş günlük sürenin hesaplanmasında, uzlaşma komisyonu kararının ilgiliye tebliğ edildiği tarih dikkate alınmaz. On beş günlük sürenin başlangıcı olarak tebliğ tarihini izleyen gün esas alınır. Dava açma hakkının kullanılması vergi ödevi niteliğinde değildir. Dolayısıyla, VUK'un 13. maddesinde yer alan mücbir sebep nedeniyle bu sürenin durması ya da uzaması söz konusu değildir (Candan, 2006:352).

3.8.1.3. Cezalarda indirimden yararlanma hakkı üzerindeki etkisi

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, ilgilinin tutanağa geçmiş bir beyanı olmasa dahi, dava açma süresi içinde, VUK'un 376. maddesine göre ceza indirimini talep etme imkânı vardır. Ancak ceza muhatabının bu konuya ilişkin dava yoluna gitmemiş olması gerekir. Aksi halde, bu durumda cezalarda indirim uygulanamaz (Nas, 2009e). Vergi mükellefi veya ceza muhatabı dava süresini geçirmişse, bu konudaki talebini on beş günlük ek dava açma süresi içinde yapabilir. Danıştay uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK'un Ek 7. maddesinde tanınan ek on beş günlük dava açma süresi içinde de uzlaşmaya konu olan cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine, aynı kanunun 376. maddesi gereğince indirimden yararlanmak amacıyla talepte bulunabileceğine karar (Dn. 4. D., 21.02.1994, E.1992/2667, K.1994/904) vermiştir (Nas, 2009e). Uzlaşmaya konu olan tarhiyat ile ilgili olarak uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar vergi mükellefi ya da ceza muhatabının

cezalarda indirim talebinde bulunması durumunda Diğer Tarh İşlemleri Masası tarafından cezalarda indirim uygulaması yapılarak tahakkuk ettirilir. Uzlaşma hükümlerinin uygulanmayacağı hususu hemen komisyona bildirilir (Pehlivan, 2005).

3.8.1.4. Üzerinde uzlaşlamayan vergi ve cezanın ödenmesi

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarh edilen vergi veya kesilen cezaya ilişkin ödeme zamanı TSUY'nin 15. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra hükmüne göre, *“Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 112 ve 368 inci maddeleri ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir”*.

Vergi cezalarının ödenme zamanı başlığını taşıyan VUK'un 368. maddesinde; *“Vergi cezaları: cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir”* hükmü yer almaktadır.

Özel ödeme zamanları başlığını taşıyan VUK'un 112. maddesine göre; *“İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.*

Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi

kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, firkasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.” Bu bağlamda ilgili maddeler doğrultusunda bir aylık süre içinde ve gecikme faizi ile birlikte üzerinde uzlaşma sağlanamayan tutarın ödenmesi gerekir.

3.8.2. Uzlaşmanın Sağlanması Sonuçlarının Etkileri

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanmak isteyen mükellef veya ceza muhatabının, uzlaşma görüşmelerinin sonucunda asıl amaç uzlaşmanın sağlanmasıdır. Bu durumda tarafların iradesinin uyumu ile vergi uyuşmazlıklarının sona ermesi mümkün olacaktır. Ancak bu sonucun ortaya çıkabilmesi için tarafların iradesinin tam bir uyumu gerekmektedir. Tarafların iradelerinin uyuşması sonucunda uzlaşma sağlanmış olur. Bu şekilde ortaya çıkan hukuki durum, sözleşme niteliği taşımaktadır.

TSUY’nin 12. maddesinde, “*Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle de bulunulamaz*” ifadesi yer almaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile vergi dairesi arasında uzlaşmanın sağlanması durumunda, tarafların dava açma hakkı yoktur. Ayrıca vergi mükellefi ve ceza muhatabının cezalarda indirim müessesesinden faydalanması da mümkün değildir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, taraflar uzlaşma tutanağının geçersiz olduğunu iddia edemezler. Tutanakla tespit edilen hususlarla ilgili olarak dava açılmaz. Hatta Danıştay’a (Dn. 11. D., 20.04.2000, E.1999/758, K.2000/1665) göre, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda yapılan uzlaşmalar bile vergi idaresini bağladığı için uzlaşmanın iptal

edilmesi söz konusu değildir. Uzlaşma tutanağının komisyon tarafından iptal edilmesi mümkün değildir. Ayrıca vergi idaresi, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve ceza hakkında uzlaşma sağlanması durumunda, takdir edilen matrahın artırılması talebiyle dava yoluna gidemez. Vergi mükellefi veya ceza muhatabı ise, eşitlik ilkesine aykırı bir şekilde, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak, tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece vergi veya ceza üzerinde sağlanmış olsa bile, hem vergiye hem de cezaya karşı yargı yoluna gitme imkânını kaybeder. Uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi olarak ifade edilen bu husus, 1982 Anayasası'nın hem vergi idaresinin bütün işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu öngören 125. maddesine, hem de hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Mükellefin, özgür iradesi ile onaylamadığı ve yargı yoluna gitme hakkından vazgeçmediği bir idari işleme ilişkin dava açma hakkı elinden alınmaktadır (Yavaşlar, 2008:329).

3.8.2.1. Tarafların dava açma hakkı üzerindeki etkisi

Uzlaşmanın sağlandığı takdirde tarafların dava açma hakkı üzerinde bazı etkileri bulunmaktadır. Bu tarafların dava açma hakkı üzerindeki etkileri aşağıda açıklanacaktır.

Vergi mükellefi ve ceza muhatabının dava açma hakkı üzerine etkisi

TSUY'nin 13. maddesine göre, *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır”*. Uzlaşmanın sağlanması durumunda dava açma hakkının yasaklanmasına ilişkin düzenleme, VUK'un Ek 7. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede, *“uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunların birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz”* hükmü yer almaktadır. İlgili madde çerçevesinde; hakkında sadece vergi tarh edilen mükellef uzlaştığı vergiye ilişkin, hakkında hem vergi tarh edilen hem de ceza kesilen mükellef uzlaştığı vergi ve cezaya ilişkin, hakkında hem vergi tarhiyatı yapılan hem de ceza kesilen mükellef bunlardan sadece birinde uzlaşması durumunda her ikisine ilişkin, hakkında sadece ceza kesilen mükellef uzlaştığı cezaya ilişkin olarak dava açması mümkün değildir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaya karşı hiçbir şekilde dava açılmamaktadır. Vergi

mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma başvuru talebinden önce dava açması durumunda uzlaşmaya varılması hususu hakkında ilgili mahkeme bilgilendirilir ve davanın incelenmeksizin reddedilmesi sağlanır (Acar, 2002:27).

Uzlaşma başvuru talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabı, dava açma süresi içerisinde olmak kaydı ile vergi mahkemesinde uzlaşma konusu vergi veya cezaya ilişkin olarak dava yoluna gidebilir. Uzlaşma başvuru talebinden önce, yargı yoluna gidilmesi durumunda, vergi mahkemesinde ara karar verilerek dava uzlaşma sonucuna kadar ertelenir. Ancak dava bu sürede herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa hükümsüz sayılır (Şengöz, 2003). Uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza ile ilgili olarak uzlaşmanın sağlanması durumunda, durumun vergi mahkemesine bildirilmesi ile birlikte söz konusu dava düşer (Batun, 2010). Uzlaşma sağlanması durumunda, açılan davaya ilişkin olarak vergi mahkemesinin davanın konusunun kalmaması nedeniyle davaya devam etmemesi gerekir (Candan, 2006:359). Uzlaşma sağlanması durumunda dava açma hakkının mümkün olmaması için, uzlaşmanın kanuna uygun olarak yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma başvuru talebine konu olan vergi veya ceza nedeniyle, vergi ve cezaların miktarı üzerinde ve VUK'un Ek 1. maddesinde yer alan nedenlere dayalı olarak uzlaşılmış olunmalıdır. Uzlaşma bu şartları haiz değilse, uzlaşma başvuru talebinde bulunan muhatabın dava açma hakkı engellenemez. Uzlaşmaya konu olan vergi ve cezada uzlaşmanın sağlanması durumunda, bu vergi ve cezanın matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumda, uzlaşmaya konu edilmeyen vergi ve ceza kısmı için vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Vergi dairesinin dava açma hakkı üzerine etkisi

VUK'un 377. maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince, vergi idarelerinin, tadilat ve takdir komisyonları tarafından tahmin ve takdir edilen matrahlarla ilgili olarak dava açma hakkı bulunmaktadır. Vergi idareleri, söz konusu tahmin ve takdir olunan matrahların hukuka ve gerçeğe uygun olmadıkları gerekçesi ile dava açabilirler. Bu şekilde, tahmin ve takdir kararına dayalı olarak tarh edilen vergiye ilişkin olarak uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma başvuru talebine konu edilen bu matraha vergi idaresinin dava açması mümkün değildir. Ancak, sadece vergi cezasında uzlaşılması, bu vergi cezasının ilgili bulunduğu vergi matrahında da uzlaşmayı kapsamadığından, uzlaşılamayan verginin matrahının tahmin ve takdirine ilişkin komisyon kararına karşı dava açılması mümkündür.

VUK'un Ek 6. ve 7. maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda, vergi idaresinin uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşmaya konu vergi ve cezaya ilişkin yargı yoluna gidebileceği anlamı ortaya çıkmaktadır. Ancak Danıştay İBK'nın 02.07.1985 tarih ve E.1985/5, K.1985/4 sayılı kararı ile vergi mükellefi ve ceza muhatabı gibi vergi idaresinin de uzlaşılan vergi ve ceza için yargı yoluna gidemeyeceğini ortaya koymuştur. Dolayısıyla, uzlaşma tutanaklarının kesin olması nedeniyle, mükellef ve ceza muhatabı, uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılan vergi ve ceza için vergi idaresinin dava açma riskini ortadan kaldırmaktadır (Şengöz, 2003).

3.8.2.2.Vergi dairesinin inceleme yapma yetkisine etkisi

Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi matrahının çeşitli sebeplerle vergi incelemesinin yinelenmesi, karışık vergi incelemesi yapılması, ihbar ya da şikâyet sebebiyle tekrar vergi incelemesi yapılması sonucu, matrahın artırılmasını gerektiren yeni nedenlerin tespit edilmesi durumunda re'sen tarhiyat yapılması gerekebilir (Arıkan, 2001:243). Bu durumda, adlarına, re'sen vergi tarhiyatı yapılan vergi mükellefinin, uzlaşılan verginin ait olduğu hesap dönemi için tekrar tarhiyat yapılması ihtimali ortadan kalkmaktadır (Şengöz, 2003).

VUK'un 138. maddesine göre inceleme, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarih zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman yapılabilir. Daha önce inceleme yapılarak matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Vergi mükellefinin herhangi bir vergilendirme dönemindeki hesap ve işlemlerinin incelenmesi ve bu inceleme neticesinde ikmalen, re'sen ve idarece tarih edilen vergi ile kesilen cezaya ilişkin uzlaşmanın sağlanması durumunda, aynı vergilendirme döneminin tekrar vergi incelemesine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda zaman zaman tereddüt edilmektedir. Üzerinde uzlaşmanın sağlandığı konuya ilişkin olarak inceleme yapılması, VUK'un 6. maddesinde belirtilen, uzlaşmanın kesinliği, hükmüne aykırıdır. Ayrıca vergi mükellefi ve ceza muhatabı ile idare arasında yapılan bir sözleşme niteliğindeki uzlaşmanın gereği olan ahde vefa ilkesinin ihlal edilmesi anlamını taşımaktadır. Burada önemli bir husus, uzlaşmanın sağlanması durumunun yalnızca vergi mükellefi ve ceza muhatabı için değil idare için de bağlayıcılık arz etmesidir. Bu bağlamda, uzlaşmanın sağlanmasından sonra yeni bir tarhiyat yapılamaz (Batun, 2010). Ancak Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda uzlaşmanın sağlandığı konular dışındaki nedenlere ilişkin vergi mükellefinin aynı vergilendirme dönemi hesap ve işlemlerinin

incelenmesi ve gerekirse ek tarhiyatın yapılması mümkündür. Danıştay 3. Dairesi'nin, 20.10.2005 tarih ve E.2004/853, K.2005/2230 sayılı kararında, “... aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan fark üzerinden yapılan tarhiyatı konu edinen bu davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın bu kısmının kaldırılmasında yasaya uygunluk görülmemiştir ...” şeklinde karar verilmiştir. Danıştay VDDK'nın 13.06.2003 tarih ve E.2002/592, K.2003/333 sayılı kararında ise, “...Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracığı için... uzlaşmada taraf olan idare, söz konusu matrahın miktarı konusunda uyuşmazlık yaratamayacaktır.

Ancak bu hususun, aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez” ifadeleri yer almaktadır (Batun, 2010).

VUK'un Ek 6. maddenin ikinci fıkrasında, uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanakla tespit edilen hususlarla ilgili olarak dava açılmasının ve herhangi bir mercie şikâyetle bulunmasının yasak olduğu belirtilmektedir. Vergi mükellefi veya ceza muhatabı hakkında ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyat veya kesilen ceza ile ilgili olarak, vergi dairesinin yeniden vergi incelemesi yapmaması gerekir. Fakat uzlaşma başvuru talebine konu olan ve üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir nedenden dolayı, vergi idaresinin yeniden inceleme yapmasına ve bu inceleme sonucunda verginin tarhını gerçekleştirilmesine yönelik herhangi bir yasal engel yoktur. Ayrıca, kısmi uzlaşma çerçevesinde, yapılan tarhiyatın bir bölümünde uzlaşılmış olması halinde, uzlaşmanın sağlanamadığı diğer kısmı için, mükellefin dönem matrahının gerçek miktarının araştırılmasını gerektiren yeni nedenler ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, bu durumda vergi idaresi yeni bir inceleme başlatabilir.

3.8.2.3. Cezalarda indirimden yararlanma hakkı üzerindeki etkisi

Ceza muhatabının, uzlaşma sağlanması durumunda cezalarda indirim müessesesinden faydalanmasına ilişkin düzenleme VUK'un Ek 9. maddesinde yapılmıştır. Bu maddede; “*Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri;*

hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur” hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmünde, cezalarda indirim imkânından vergi aslı içinde faydalanabileceği anlaşıyor olsa da, sadece vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için faydalanılması söz konusudur.

TSUY'nin uzlaşma ve cezalarda indirim başlığını taşıyan 14. maddesinde, *“Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Kanunun 376'ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir”* hükmü yer almaktadır. Bu madde çerçevesinde, ceza muhatabının uzlaşma tutanağını imzalamadan uzlaşma hakkından vazgeçerek, cezalarda indirimden faydalanması mümkündür.

3.8.2.4. Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan vergi ve cezanın ödenmesi

Uzlaşmanın sağlanmasına ilişkin tutanağın vergi dairesine intikali üzerine, tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar uzlaşma miktarına göre düzeltilir (Batun, 2010). Uzlaşmanın sağlanması sonucunda, belirlenen vergi miktarı aynı zamanda ödenecek vergi miktarı anlamına gelmemektedir. Çünkü üzerinde uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır. Ayrıca, vergi mükellefi veya ceza muhatabının vergi idaresinden alacağının olması durumunda, bu alacak miktarı uzlaşma sonucunda tespit edilen vergi miktarından mahsup edildikten sonra, kalan vergi miktarı tahakkuk ettirilecektir (Yavaşlar, 2008:331). VUK'un 112. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince uzlaşılan vergilerde, uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Dolayısıyla, vergi mükellefi veya ceza muhatabı, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle ilgili olarak dava yoluna giderek kaybetme riskine karşılık uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih ile yargı organının kararının tebliğine kadar geçen süreye ait gecikme faizini ödemekten kurtulmuş olacaktır. Ayrıca ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyattaki gecikmenin vergi idaresinin kusurundan kaynaklanması durumunda, gecikme faizini dava konusu yapılarak, vergi mahkemesi tarafından kısmen ve tamamen terkin edilmesi talep edilebilir. Buna ek olarak,

ikmalen, re'sen yapılan tarhiyattaki gecikme, vergi inceleme tutanağı düzenlendikten sonra vergi inceleme raporunun gecikmesinden kaynaklanması durumunda ise, yine gecikme faizinin dava konusu yapılarak vergi yargısında kısmen ve tamamen terkini istenilebilir (Şengöz, 2003).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılan vergi ve cezanın ödenme zamanına ilişkin düzenleme VUK'un 8. maddesinde yer almaktadır. Uzlaşmanın sağlanması ile birlikte uzlaşma tutanağının tebliğ olduğu tarihte, uzlaşılan vergi ve cezanın ödeme zamanının geçip geçmemesine göre ödeme zamanı belirlenecektir. VUK'da vergilerin kanunlarda belirtilen ödeme zamanı içerisinde ödeneceği, cezanın ise dava açma süresinin bitiminden itibaren bir ay içerisinde ödeneceği ifade edilmektedir. Ancak muhatabına uzlaşmanın sağlandığına ilişkin tutanak tebliğ edildiğinde, ödeme zamanının kısmen veya tamamen geçmesi durumunda, ödeme tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde gerçekleşir.

Uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşılan miktarın ödenmemesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaz. Bu durumda vergi idaresi, uzlaşılan miktarı 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre gecikme zamlı olarak tahsil etmektedir. Bu durumda, uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının ödenmemesi uzlaşma müessesesinin getiriliş gerekçelerine tezat oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesinin, vergileme olayını daha hızlı bir şekilde sonuçlandırmak ve kamu alacağının zamanında hazineye intikali gibi amaçların gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında (Dn. 4. D., 31.05.1988, E.1987/3959, K.1988/2208) yargı yerlerince ihtilaf meydana getirmeden, süresi içinde uzlaşma isteminde bulunarak uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşılan miktarın mükelleften ödeme emri ile talep edilebileceğine dair karar vermiştir (Okur, 1995:97).

4. BÖLÜM

4. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MÜESSESESİNE İLİŞKİN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE AYDIN İLİNDEKİ MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI VERİLERİNİN KULLANILARAK YAPILAN Kİ-KARE ANALİZİ İLE UZLAŞMAYI TERCİH ETME İSTEKLİLİĞİNİN BELİRLEYİCİLERİNİN SIRALI PROBİT YÖNTEMİYLE TAHMİNİ

4.1. Türkiye’de Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi

Bu başlık altında, GİB ve VDKB faaliyet raporlarında yer alan veriler esas alınarak Türkiye’de tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın uygulama sonuçları değerlendirilecektir.

4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi

Tablo 4.1’de, Türkiye genelinde 2012-2018 yılları arasında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularında vergi aslı ve cezalarında uzlaşma oranları gösterilmiştir. Bu tabloya göre, uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarının en yüksek (2.464.222.476 TL) olduğu yıl 2015 yılı olmuştur. 2017-2018 yıllarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarının düştüğü görülmektedir. Bu düşüşte 01.09.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 482 Sıra No’lu Genel Tebliğ ile uygulamaya giren izaha davet uygulamasının etkisi olduğu düşünülebilir. 2012-2018 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek ceza tutarı (3.563.887.588 TL) 2015 yılında meydana gelirken, en düşük ceza tutarı (971.494.358 TL) 2012 yılında meydana gelmiştir. Tablo 4.1’e göre, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi aslında en düşük uzlaşma oranı (%23,37) 2012 yılında, en yüksek uzlaşma oranı ise (%70,73) 2016 yılında gerçekleşmiştir. Öte yandan, Türkiye genelinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi cezasında en düşük uzlaşma oranı (%90,47) 2017 yılında, en yüksek uzlaşma oranı ise (%96,73) 2014 yılında ortaya çıkmıştır.

Tablo 4.1. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları

Yıllar	Vergi			Ceza		
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)
2012	578.870.442	443.628.715	23,37	971.494.358	56.223.245	94,22
2013	1.549.420.358	725.155.936	53,20	2.373.432.278	90.813.677	96,18
2014	1.742.391.255	529.738.390	69,60	1.841.132.392	60.234.417	96,73
2015	2.464.222.476	973.203.569	60,51	3.563.887.588	138.749.157	96,11
2016	1.313.673.471	384.614.612	70,73	1.868.196.302	160.430.673	91,42
2017	799.234.626	303.157.667	62,07	1.208.386.889	115.228.926	90,47
2018	717.071.698	225.035,135	68,62	1.057.680,761	78.272795	92,60

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verilerinin Değerlendirilmesi

Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinde farklı komisyonlar yer almaktadır. Bu komisyonlar; vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonudur. Burada merkezi uzlaşma komisyonu, vergi daireleri uzlaşma komisyonu ve diğer tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleşen uzlaşma verileri yorumlanacaktır.

Tablo 4.2. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Sayıları ve Uzlaşma Oranları

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2010	32	26	6	81,25
2011	37	27	10	72,97
2012	12	7	5	58,33
2013	14	4	10	28,57
2014	34	14	20	41,17
2015	22	16	6	72,72
2016	8	6	2	75
2017	18	3	15	16,66
2018	6	3	3	50

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.2’de, 2010-2018 yılları arasında merkezi uzlaşma komisyonuna başvuru sayıları, uzlaşılan ve uzlaşılamayan dosya sayıları ile uzlaşma oranları gösterilmiştir. Bu tablodaki verilere göre, merkezi uzlaşma komisyonuna en fazla başvuru sayısı (37) ve uzlaşılan dosya sayısı (27) 2011 yılında gerçekleşmiş, en az başvuru sayısı (6) ve uzlaşılan dosya sayısı (3) ise 2018 yılında gerçekleşmiştir. Merkezi uzlaşma komisyonunda en yüksek uzlaşma oranı (%81,25) 2010 yılında, en düşük uzlaşma oranı ise (%16,66) 2017 yılında ortaya çıkmıştır.

Tablo 4.3. Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)
2010	1.341.689.845	129.130.946	90,38	1.051.631.247	-	-
2011	1.041.598.979	54.634.707	94,76	1.445.058.312	270.000	99,99
2012	191.936.154	35.748.387	81,38	301.755.076	18.684.773	93,81
2013	646.462.186	10.183.607	98,43	885.182.400	1.100.000	99,88
2014	1.095.031.346	169.501.397	84,53	1.512.975.737	5.184.714	99,66
2015	1.536.207.290	403.600.579	73,73	1.874.076.087	6.993.907	99,63
2016	288.860.333	58.960.357	79,59	376.720.584	-	-
2017	296.926.510	3.212.460	98,92	386.220.437	1.904.432	99,51
2018	148.112.182	66.040.560	55,42	192.715.550	17.067.230	91,15

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.3’te, merkezi uzlaşma komisyonuna yapılan uzlaşma başvurularında 2010-2018 yılları arasındaki vergi aslı ve ceza tutarları ve uzlaşma oranları yer almaktadır. Bu tabloda belirtilen yıllar arasında vergi aslındaki uzlaşma oranlarına bakıldığında en yüksek oran %98,92 ile 2017 yılında, en düşük uzlaşma oranı ise %55,42 ile 2018 yılında gerçekleşmiştir. Merkezi uzlaşma komisyonunda 2010-2018 yılları arasındaki mevcut verilere göre, vergi cezalarında uzlaşma oranı %100’e yakındır. Bu komisyonda vergi cezalarında en düşük uzlaşma oranı ise %91,15 ile 2018 yılında, vergi cezalarında en yüksek

uzlaşma oranı %99,99 ile 2011 yılında gerçekleşmiştir. 2012 ve 2018 yılları dışında kalan diğer yıllarda, vergi cezalarında tarhiyat sonrası uzlaşma oranı %100'e yakın oranlarda gerçekleşmiştir. Vergi aslında gerçekleşen uzlaşma ortalamalarındaki farklı durum vergi cezalarında da söz konusudur. Genellikle uygulamada vergi cezalarında uzlaşma oranı % 80-90 aralığında gerçekleşmesine rağmen, 2010-2018 yılları arasında bu oran merkezi uzlaşma komisyonunda çok daha yüksek oranlarda ortaya çıkmıştır. Burada devletin neredeyse vergi cezalarının tamamından vazgeçtiği gözlenmektedir. Vergi aslındaki uzlaşma oranları uygulamada % 0-10 oranları arasında gerçekleşirken, merkezi uzlaşma komisyonunda tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre 2017 yılında %98,92 gibi yüksek bir oranda gerçekleşmiştir.

Tablo 4.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Başvuru Sayıları ve Uzlaşma Oranları

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2010	81	61	20	75,30
2011	72	58	14	80,55
2012	62	56	6	90,32
2013	92	64	28	69,56
2014	158	131	27	82,91
2015	191	143	48	74,86
2016	167	88	79	52,69
2017	110	69	41	62,72
2018	86	53	33	61,62

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na 2010-2018 yılları arasında yapılan uzlaşma başvuruları, uzlaşılan ve uzlaşılamayan dosya sayıları ve uzlaşma oranları Tablo 4.4'de gösterilmiştir. Tabloya göre, en fazla uzlaşma başvurusu 191 adet başvuru ile 2015 yılında olduğu gerçekleşmiş ve bu yıl yapılan başvurularda %74,86 oranında uzlaşma sağlanmıştır. 2010-2018 yılları arasında en az başvuru sayısı ise 62 dosya ile 2012 yılında gerçekleşmiştir. Ancak aynı yılda, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda diğer 8 yıla göre en yüksek uzlaşma oranına ulaşılmıştır. 2010-2015 yılları arasında Vergi Daireleri

Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuru sayısındaki değişime bakıldığında, 2012 yılı dışındaki yıllarda artış gözlenmiştir. 2015 yılı sonrası ise önceki yılların aksine uzlaşma sayısında ciddi bir azalma söz konusudur.

Tablo 4.5. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)
2010	257.716.073	31.145.074	87,92	343.905.760	1.135.437	99,67
2011	258.446.194	28.674.410	88,91	352.919.121	863.700	99,76
2012	38.039.043	15.337.151	59,69	55.296.268	1.586.210	97,14
2013	134.201.824	34.956.924	73,96	155.703.256	2.474.932	98,42
2014	212.499.783	56.030.702	73,64	293.927.540	6.135.589	97,62
2015	189.077.422	51.457.065	72,79	247.413.099	3.892.464	98,43
2016	356.833.610	50.963.086	85,72	464.180.846	12.913.434	97,22
2017	78.900.887	16.649.442	78,90	107.341.998	6.773.494	93,69
2018	90.328.296	9.858.621	89,09	120.696.805	5.834.969	95,17

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.5’de Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’na 2010-2018 yılları arasında yapılan uzlaşma başvurularında hem vergi aslı hem de vergi cezası için uzlaşma tutarları ve uzlaşma oranları yer almaktadır. Vergi aslı açısından tabloya bakıldığında en yüksek uzlaşma oranı %89,09 oranı ile 2018 yılında, vergi aslında en düşük uzlaşma oranı ise %59,69 ile 2012 yılında ortaya çıkmıştır. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna vergi cezaları için yapılan uzlaşma başvurusunda en yüksek uzlaşma oranı (%99,76) 2011 yılında gerçekleşmiş, vergi cezalarındaki en düşük uzlaşma oranı (% 93,69) ise 2017 yılında gerçekleşmiştir.

Merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna genel olarak bakılırsa, vergi aslı ve vergi cezalarındaki uzlaşma eğilimi uygulamadan farklıdır. Hem vergi aslında hem de vergi cezalarında devletin alacağından vazgeçme oranı çok daha yüksek düzeylerde gerçekleşmektedir. Her iki komisyonda da vergi aslında bu oran %40’ın üzerine çıkarken, vergi cezalarında ise % 99,99’a kadar ulaşabilmektedir.

Tablo 4.6. Aydın İlinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuruları ve Uzlaşılan veya Uzlaşılamayan Dosya Sayısı ile Uzlaşma Oranları

Yıllar	Dosya Adedi			
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2010	2.193	2.125	68	96,89
2011	1.351	1.221	130	90,37
2012	1.813	1.769	44	97,57
2013	1.716	1.671	45	97,37
2014	2.088	1.940	148	92,9
2015	1.986	1.868	118	94,05
2016	1.643	1.481	162	90,13
2017	1.173	1.149	24	97,95
2018	1.197	1.057	140	88,30

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.6’da, 2010-2018 yılları arasında Aydın ilinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan ve uzlaşılamayan dosya sayıları ile uzlaşma oranları yer almaktadır. Bu tabloya göre, Aydın ilinde tarhiyat sonrası uzlaşmada en fazla başvuru sayısı (2.193) 2010 yılında gerçekleşmiştir. 2010-2018 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşmada en yüksek uzlaşma oranı %97,95 ile 2017 yılında meydana gelmiştir. Ancak belirtilen yıllar arasında en az başvuru sayısı (1.173) 2017 yılında ortaya çıkmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında Aydın ilinde gerçekleşen en düşük uzlaşma oranı ise %88,30 ile 2018 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 4.7. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuruları ve Uzlaşılan veya Uzlaşılamayan Dosya Sayısı ile Uzlaşma Oranları

Yıllar	Dosya Adedi			
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2010	129.711	118.322	11.389	91,21
2011	62.242	50.994	11.248	81,92
2012	77.680	73.724	3.956	94,91
2013	95.126	88.024	7.102	92,53
2014	140.751	121.137	19.614	86,06
2015	148.013	139.828	8.185	94,47
2016	99.027	88.707	10.320	89,57
2017	45.878	43.895	42.829	95,68
2018	39.375	33.827	5.548	85,91

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.7’de, Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvuru sayıları ve uzlaşılan ve uzlaşılamayan dosya sayıları ile uzlaşma oranları yer almaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi dairesi başkanlığı, vergi daireleri ve mal müdürlüğü uzlaşma verilerinden oluşan bu tabloya göre, en yüksek başvuru sayısı (148.013) 2015 yılında gerçekleştiği görülmektedir. 2010-2018 yılları arasındaki söz konusu birimlere yapılan en düşük başvuru sayısı (39.375) 2018 yılında ortaya çıkmıştır. Türkiye genelinde 2010 yılı sonrası en yüksek uzlaşma oranı (%95,68) 2017 yılında meydana gelmiştir. 2010-2018 yılları arasında Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında uzlaşma oranının %80’nin üzerinde gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 4.8. Aydın İlinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları

Yıllar	Vergi			Ceza		
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)
2010	1.378.341	1.330.295	3,49	5.307.561	419.538	92,1
2011	327.703	322.447	1,61	1.187.988	110.661	90,69
2012	925.277	880.297	4,87	3.328.576	276.072	91,71
2013	1.444.193	1.415.771	1,97	3.002.093	243.124	91,91
2014	2.255.378	2.197.958	2,55	4.564.625	319.999	92,99
2015	1.669.409	1.645.947	1,41	3.431.277	310.064	90,97
2016	3.095.596	1.778.413	42,55	5.402.558	786.554	85,45
2017	1.623.249	1.620.693	0,16	2.892.815	587.200	79,70
2018	1.931.529	1.931.496	0,01	3.914.174	796.020	79,66

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.8’de, Aydın ilinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında vergi aslı ve cezalarında uzlaşma oranları yer almaktadır. Bu tabloya göre, 2010-2018 yıllarında uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek vergi tutarı (3.095.596 TL) 2016 yılında gerçekleştiği gözlenmektedir. Genel olarak vergi aslındaki uzlaşma oranı %0-10 aralığında gerçekleşirken 2016 yılında %42,55 gibi yüksek bir oranda gerçekleşmiştir. 2010-2018 yılları arasında Aydın ilinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında vergi aslı için en düşük tutarda uzlaşma

başvuru sayısı (327.703) 2011 yılında gerçekleşmiştir. 2011 yılında gerçekleşen başvuru tutarı, 2016 yılındaki vergi tutarının neredeyse %10'u düzeyinde kalmıştır. Tablo 4.8'e göre, 2010-2018 yılları arasındaki vergi aslı açısından tarhiyat sonrası en düşük uzlaşma oranı (%0,01) 2018 yılında ortaya çıkmıştır. Bu yıl vergi idaresi neredeyse vergi aslının tamamını tahsil etme yoluna gitmiştir. 2010-2018 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek ceza tutarı (5.402.558 TL) 2016 yılında gerçekleşmiştir. Bu yıllar arasında Aydın ilinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında vergi cezasında en düşük tutarda uzlaşma başvurusu (1.187.988) 2011 yılında gerçekleşmiştir. 2010-2018 yılları arasındaki vergi cezaları açısından tarhiyat sonrası en yüksek uzlaşma oranı (%92,99) 2014 yılında ortaya çıkmıştır. Bu yıllar arasında cezalarda uzlaşma oranının en düşük olduğu yıl aynı vergi aslında da olduğu gibi 2018 yılıdır.

Tablo 4.9. Türkiye Geneline Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurularında Vergi Aslı ve Cezalarında Uzlaşma Oranları

Yıllar	Vergi			Ceza		
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Kalan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Oranı (%)
2010	249.043.184	145.676.717	41,51	431.814.346	23.241.220	94,62
2011	101.867.808	56.824.269	44,22	187.719.305	10.230.311	94,55
2012	200.110.290	150.781.804	24,66	332.918.053	17.818.385	94,65
2013	357.937.380	270.476.069	24,44	460.815.890	27.027.669	94,14
2014	360.379.921	231.584.730	35,74	603.382.175	31.559.278	94,77
2015	437.314.530	344.585.008	21,21	610.596.688	41.560.131	93,20
2016	507.302.473	260.117.001	48,73	675.334.309	68.925.153	89,80
2017	164.330.305	104.769.721	36,25	267.127.370	36.926.116	86,18
2018	83.498.411	77.505.490	7,18	191.574.626	34.061.796	82,22

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2018 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 4.9'da, Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında vergi aslı ve cezalarında uzlaşma oranları yer almaktadır. Bu tabloya göre, 2010-2018 yılları arasındaki uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek vergi tutarı (507.302.473 TL) 2016 yılında gerçekleşmiştir. Bu yıllar arasında Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında

vergi aslı için en düşük tutar (83.498.411 TL) 2018 yılında meydana gelmiştir. Aynı zamanda 2010-2018 yılları arasında vergi aslı açısından en düşük tarhiyat sonrası uzlaşma oranı (%7,18) 2018 yılında gerçekleşmiştir. 2010-2018 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu olan en yüksek ceza tutarı (675.334.309 TL) 2016 yılında, en düşük ceza tutarı ise (187.719.305 TL) 2011 yılında gerçekleşmiştir. Aynı yıllar arasında vergi cezaları açısından en yüksek tarhiyat sonrası uzlaşma oranı (%94,77) 2014 yılında ortaya çıkmıştır.

Türkiye geneli (Tablo 4.9) ve Aydın ilinde (Tablo 4.8) tarhiyat sonrası uzlaşma verileri ile Türkiye geneli tarhiyat öncesi uzlaşma verileri (Tablo 4.1) birlikte değerlendirildiğinde uzlaşma oranlarında benzerlik olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu tüm tablolar birlikte değerlendirildiğinde, vergi aslında uzlaşma oranlarının en yüksek olduğu yıl 2016 yılı, vergi cezalarında uzlaşma oranlarının en yüksek olduğu yıl ise 2014 yılıdır. Bu durumda iki önemli yargıya varılabilir. Öncelikli olarak ülke genelinde hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada aynı yıllarda vergi aslında uzlaşma oranlarının yüksek çıkması tüm Türkiye genelinde standart bir oranın uygulandığı sonucunu ortaya koymaktadır. Ayrıca 2018 yılında 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un²⁵ çıkarılmış olması ve mükelleflerin ilgili kanundan yararlanarak uzlaşmaya konu olan tutarları ödedikleri sonucu çıkmaktadır.

4.2. Aydın İlindeki Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Çalışması Verilerinin Kullanılarak Yapılan Ki-Kare Analizi ve Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicilerinin Sıralı Probit Yöntemi ile Tahmini

4.2.1. Araştırmanın Amacı, Konusu ve Yöntemi

Vergilendirmenin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözülmesinde idari çözüm yolları içinde mükellefin en fazla başvurduğu çözüm yolu uzlaşmadır. Bu araştırmanın amacı, uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (bundan sonra meslek mensupları ibaresi kullanılacak) bakış açısını ortaya koymak, uzlaşma müessesesinin uygulanmasındaki aksaklıkları tespit ederek etkinliğinin arttırılmasına yönelik öneriler geliştirmektir. Ayrıca uzlaşma müessesesine ilişkin

²⁵18.05.2018 Tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

literatürde yer alan tespitlerin uygulamada ne kadar gerçeği yansıttığını belirlemek de amaçlanmıştır.

4.2.2. Veri Toplama Tekniği

Bu araştırmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama tekniği olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Görüşmeler yapılırken araştırmanın konusuna uygun bir şekilde düzenlenmiş olan ve EK’te yer alan anket soruları formu kullanılmıştır. Anket sorularının hazırlanması sürecinde; meslek mensupları, mali hukuk anabilim dalında görev yapan akademisyenler ve inceleme yetkisi olan vergi müfettişleri ile yüz yüze görüşmeler yapılmış ve bu kişilerin vermiş olduğu bilgi ve öneriler doğrultusunda gerekli literatür taraması da yapılarak anket soruları hazırlanmıştır. Anket sorularının içerikleri, mükellefler adına uzlaşma sürecine katılan meslek mensuplarına yönelik belirlenmiştir. Vergi yükümlülüğüne ilişkin olarak çoğu mükellef yeterli bilgi ve donanıma sahip değildir. Meslek mensupları ise vergi mevzuatına ve bu mevzuat doğrultusunda gerçekleşen uygulamaya mükelleflere nazaran daha fazla hakimdir. Gerek mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde gerekse de herhangi bir vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması durumunda mükelleflere meslek mensupları danışmanlık yapmaktadır. Bu nedenle uzlaşma müessesesine ilişkin anket soruları meslek mensuplarına yöneltilmiştir.

Anket formunun objektif, doğru ve tam olarak doldurulabilmesi amacıyla kişisel bilgilere yer verilmemiştir. Ayrıca anket formunun giriş bölümünde, anketin sadece akademik amaçlı olduğu da belirtilmiştir. Anket formunda yer alan sorular üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda meslek mensuplarının demografik özelliklerini (cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu ve mesleki bilgiler) öğrenmeye ilişkin olarak; iki, dört ve beş seçenekli kapalı uçlu sorular yer almaktadır. İkinci kısımda, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde başvurulacak çözüm yolları, idari çözüm yollarından hangisinin daha çok tercih edildiği ve meslek mensuplarının tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya katılıp katılmadıkları, katıldıysa daha çok hangi vergi türü ve vergi miktarı ile ilgili olarak katıldığı, hangi fiille uzlaşma başvurusuna gidildiğini ortaya koymak için iki, dört ve beş seçenekli ifadeler bulunmaktadır. Üçüncü kısımda, meslek mensuplarının uzlaşma müessesesine ilişkin genel bakış açısını ortaya koymak amacıyla, üç seçenekli kapalı uçlu ifadeler (katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum) bulunmaktadır. Bu ifadelerin değerlendirilmesinde 3 aralıklı Likert Ölçeği kullanılmıştır. Literatürde Cronbach’s Alfa değerine ilişkin yapılan yorumlamalarda;

güvenirlilik katsayısının 0.5'ten küçük olursa, kabul edilemez; 0.5 ile 0.6 arasında bir değer olursa zayıf; 0.6 ile 0.7 arasında olması halinde kabul edilebilir; 0.7 ile 0.9 arasında olması halinde iyi ve 0.9'dan daha yüksek bir değer olması halinde ise mükemmel olarak yorumlanmaktadır. Likert ifadelerinin Cronbach's Alfa katsayısının 0,729 olarak ortaya çıkması, ölçeğin güvenilirliğinin iyi olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Anket çalışması Aydın ilinde görev yapan toplam 798 meslek mensubundan rassal örnekleme yöntemi ile seçilen 200 (%25) meslek mensubuna yüz yüze uygulanmıştır. Anket çalışması 2018 yılının Haziran ayından itibaren altı aylık sürede tamamlanmıştır.

4.2.3. Anket Çalışmasının Verileri Kullanılarak Yapılan Ki-Kare Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Anket çalışmasında, meslek mensuplarının demografik özelliklerine yönelik olarak cinsiyet, medeni durum, yaş aralığı, eğitim düzeyi ve mesleki bilgilere ilişkin sorular yer almaktadır. Tablo 4.10'a göre meslek mensuplarının %76 gibi bir oranla çoğunluğunun erkek olduğu gözlemlenmektedir. Meslek mensuplarının %80'i evlidir. Ankete katılan meslek mensuplarının %0,5'i 71 yaş ve üzeri, %6,5'i 61-70 yaş arası, %23,5'i 51-60 yaş arası, %35,50'si 41-50 yaş arası, %34'ü ise 25-40 yaş arasındadır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (%88'lik bir oranla) bağımsız meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %70'lik bir oranla 11 yıl ve daha üzeri bir mesleki deneyime sahip olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 4.10. Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Cinsiyetiniz	Kadın	48	24
	Erkek	152	76
	Toplam	200	100,0
Medeni Durumunuz	Evli	160	80
	Bekâr	40	20
	Toplam	200	100,0
Yaş Aralığınız	25-40 Yaş	68	34
	41-50 Yaş	71	35,5
	51-60 Yaş	47	23,5
	61-70 Yaş	13	6,5
	71 Yaş ve üzeri	1	0,5
	Toplam	200	100,0
Eğitim Düzeyiniz	Ortaokul ve Lise	30	15
	Ön Lisans	12	6
	Lisans	141	70,5
	Yüksek Lisans	17	8,5
	Toplam	200	100,0
Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?	Bağımlı	24	12
	Bağımsız	176	88
	Toplam	200	100,0
Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışmaktasınız?	1-5 Yıl	31	15,5
	6-10	33	16,5
	11-15	45	22,5
	16-20	38	19,0
	21 ve üzeri	53	26,5
	Toplam	200	100,0
Mükelleflere En Fazla Vermiş Olduğunuz Hizmet Türü Hangisidir?	Muhasebe	130	65,0
	Danışmanlık	8	4,0
	Hepsi	62	31,0
Yaşınız	Toplam	200	100,0
Mesleki Faaliyetten Elde Ettiğiniz Aylık Ortalama Geliriniz Kaç TL'dir?	0-5.000	69	34,5
	5.001-10.000	76	38
	10.001-15.000	36	18
	15.001-20.000	15	7,5
	20.001 ve üzeri	4	2
	Toplam	200	100,0

Tablo 4.11. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		N	%
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde bulunduğunuz mu?	Evet	152	76
	Hayır	48	24
	Toplam	200	100,0
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde daha çok nasıl bulundunuz?	Mükellefle Birlikte	137	90,1
	Mükellefin Vekili Olarak	15	9,9
	Toplam	152	100,0
Bulunduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda vergi aslında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	91	59,9
	%10	27	17,8
	%20	12	7,9
	%30	4	2,6
	%40	18	11,7
	Toplam	152	100,0
Bulunduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda vergi cezasında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	1	0,6
	%50	20	13,1
	%70	9	5,9
	%80	57	37,5
	%90	65	42,9
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibariyle) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	79	52
	Kurumlar Vergisi	36	23,7
	KDV	36	23,7
	ÖTV	1	0,6
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibariyle) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	68	44,7
	Kurumlar Vergisi	52	34,2
	KDV	29	19,3
	ÖTV	1	0,6
	Diğer Vergi	2	1,2
	Toplam	152	100,0
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?	%0-20	7	4,6
	%21-40	4	2,6
	%41-60	16	10,5
	%61-80	44	28,9
	%81-100	81	53,4
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi fiilden dolayı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Giderleri olduğundan yüksek gösterme	29	19,3
	Kazancı olduğundan düşük gösterme	53	34,8
	Matrahı olduğundan düşük gösterme	60	39,4
	Diğer	10	6,5
	Toplam	152	100,0

Meslek mensuplarına tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde bulunup bulunmadıkları, bulundularsa hangi sıfatla bu görüşmede bulundukları; vergi aslında ve vergi cezasında indirim oranı; başvuru sayısı ve tutarı itibarıyla hangi vergi türünde tarhiyat öncesi uzlaşmaya en fazla başvurulduğuna ilişkin sorular sorulmuştur. Tablo 4.11'e göre ankete katılan meslek mensuplarının %76'lık bir oranla tarhiyat öncesi uzlaşmaya katıldığı gözlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılan meslek mensuplarının %90,1'i mükellefle birlikte görüşmeye katıldıklarını belirtmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık %60'ı vergi aslında herhangi bir indirimin olmadığını belirtmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının %17,8'lik kısmı ise vergi aslında indirim oranında gerçekleştiğini ifade etmiştir. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi aslında indirim ya hiç uygulanmamakta ya da %10 gibi düşük oranlarda uygulanmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık %43'ü tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde vergi cezalarında indirim oranının %90 olarak gerçekleştiğini belirtmiştir. Ankete katılanların %37,5'i ise cezalarda indirim oranının %80 olarak gerçekleştiğini ifade etmişlerdir. Bu durumda vergi aslında indirim oranının aksine vergi cezalarında indirim oranının çok yüksek düzeyde gerçekleştiği ortaya çıkmaktadır. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibarıyla) tarhiyat öncesi uzlaşma başvuru yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %52'si gelir vergisi, %23,7'si kurumlar vergisi, %23,7'si KDV ve %0,6'sı özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. GİB'in yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporuna göre, vergi türü bazında mükellef sayılarına göre Aydın iline ait mükellef sayıları gelir vergisi için 110.696, kurumlar vergisi için 7.557, KDV için 32.199'dur. Bu bağlamda gelir vergisi mükellef sayısının fazla olması tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda gelir vergisinin ilk sırada yer alması sonucunu doğurmuştur. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibarıyla) tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %44,7'si gelir vergisi, %34,2'si kurumlar vergisi, %19,3'ü KDV, %0,6'sı özel tüketim vergisi ve %1,2'si diğer vergiler olduğunu ifade etmişlerdir. Bu oranlar incelendiğinde tutar bazında en fazla başvurunun gelir vergisinde olduğu gözlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının ne kadarında uzlaşma sağlandığı sorusuna, meslek mensuplarının %80'inden fazlası uzlaşmanın sağlandığını belirtmişlerdir. Ankete katılanların tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru nedeni olan fiil, %75'i aşan oranda matrahın veya kazancın düşük gösterilmesidir.

Tablo 4.12. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde bulunduğunuz mu?	Evet	120	60,0
	Hayır	80	40,0
	Toplam	200	100,0
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde daha çok nasıl bulundunuz?	Mükellefle Birlikte	104	86,7
	Mükellefin Vekili Olarak	16	13,3
	Toplam	120	100
Bulunduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda vergi aslında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	80	66,7
	%10	19	15,8
	%20	4	3,3
	%30	6	5
	%40	11	9,2
	Toplam	120	100
Bulunduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda vergi cezasında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	2	1,7
	%50	17	14,1
	%70	5	4,2
	%80	47	39,2
	%90	49	40,8
	Toplam	120	100
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibariyle) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	63	52,6
	Kurumlar Vergisi	25	20,8
	KDV	31	25,8
	ÖTV	1	0,8
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	120	100
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibariyle) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	46	38,3
	Kurumlar Vergisi	45	37,5
	KDV	28	23,4
	ÖTV	1	0,8
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	120	100
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?	%0-20	5	4,2
	%21-40	2	1,7
	%41-60	12	10
	%61-80	36	30
	%81-100	65	54,1
	Toplam	120	100
Daha çok hangi fiilden dolayı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Giderleri olduğundan yüksek gösterme	23	19,2
	Kazancı olduğundan düşük gösterme	36	30
	Matrahı olduğundan düşük gösterme	44	36,7
	Takdir Komisyonu Kararlarına karşı	14	11,7
	Diğer	3	2,6
	Toplam	120	100

Meslek mensuplarına tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesinde bulunup bulunmadıkları, bu görüşmede nasıl bulundukları, tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda vergi aslında ve vergi cezasında indirim oranı, başvuru sayısı ve tutarı itibarıyla hangi vergi türünde tarhiyat sonrası uzlaşmaya en fazla başvurulduğuna ilişkin sorular sorulmuştur. Tablo 4.12’de, ankete katılan meslek mensuplarının %60’ı tarhiyat sonrası uzlaşmaya katıldığını ifade etmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine katılan meslek mensuplarının %86,7’si mükellefle birlikte görüşmeye katılırken, %13,3’ü mükellefin vekili olarak katılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık %66,7’si vergi aslında herhangi bir indirimin olmadığını belirtmiştir. Bununla birlikte vergi aslında %30 ve %40 düzeyinde indirimden faydalanan katılımcılar da bulunmaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada %88’in üzerinde vergi aslında indirim ya hiç uygulanmamakta ya da %10 gibi düşük oranlarda uygulanmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %80’i tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin vergi cezalarında indirim oranının %80-90 olarak gerçekleştiğini belirtmiştir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmada cezalarda indirim oranının çok yüksek düzeyde gerçekleştiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Cezaların neredeyse tamamı tarhiyat sonrası uzlaşma aracılığıyla kaldırılması söz konusudur. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibarıyla) tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %52,6’sı gelir vergisi, %20,8’i kurumlar vergisi, %25,8’i KDV ve %0,8’si özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibarıyla) tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %38,3’i gelir vergisi, %37,5’i kurumlar vergisi, %23,4’ü KDV, %0,8’i özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. Bu veriler incelendiğinde tutar bazında en fazla başvurunun gelir vergisinde olduğu gözlenmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ne kadarında uzlaşma sağlandığı sorusuna, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (%80’den fazla oranda) uzlaşmanın sağlandığını belirtmişlerdir. Ankete katılanların tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru nedeni olan fiil, %70’i aşan oranda matrahın veya kazancın düşük gösterilmesidir.

Tablo 4.13. Meslek Mensuplarının Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesinde ilk olarak hangi çözüm yoluna başvurulmaktadır?	İdari Çözüm Yolu	193	96,5
	Yargısal Çözüm Yolu	7	3,5
	Toplam	200	100,0
Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlemesinde aşağıdakilerden hangisi daha çok tercih edilmektedir?	Uzlaşma	130	65
	Cezalarda İndirim	16	8,0
	Hata Düzeltme	24	12,0
	Pişmanlık ve Islah	26	13,0
	İzaha Davet	4	2,0
	Toplam	200	100,0

Tablo 4.13'e göre ankete katılan meslek mensupları vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesinde idari çözüm yollarının daha çok tercih edildiğini ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının %96,5'i idari çözüm yollarının tercih edildiğini, %3,5'i yargısal çözüm yolunun tercih edildiğini ve idari çözüm yolları arasında ise en fazla uzlaşma müessesinin tercih edildiğini ifade etmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının idari çözüm yollarından %65'i uzlaşma, %13'ü pişmanlık ve ıslah, %12'si hata düzeltme, %8'i cezalarda indirim ve %2'si ise izaha davet müessesesinin tercih edildiğini ifade etmiştir. İzaha davet müessesesinin bu kadar az oranda olmasının nedeni, henüz çok yeni bir uygulama olmasından kaynaklanabilir.

Meslek mensuplarının anket çalışmasındaki ifadelere verdiği cevaplardan elde edilen veriler Excel programına girilmiş ve bu veriler SPSS 21.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. İki değişken grup arasında ilişkinin olup olmadığını ortaya koymak için Ki-Kare "bağımsızlık testi" analizi olan Pearson Ki-Kare analizi uygulanmıştır. Bu testte hipotezler; "H₀: Değişkenler arasında ilişki yoktur, H₁: Değişkenler arasında ilişki vardır" ifade etmektedir. Çalışmada mesleği icra etme değişkeni ile 38 ifade arasında istatistiksel olarak ilişkinin olup olmadığı test edilmiştir. "H₀: Mesleği icra etme ile ifade (...) arasında ilişki yoktur, H₁: Mesleği icra etme ile ifade (...) arasında ilişki vardır" ifade etmektedir. Sonuçların yorumlanmasında anlamlılık düzeyi olarak 0,05 kullanılmış olup; p<0,05 olması halinde

anlamalı bir farklılığın olduğu, $p>0,05$ olması halinde ise anlamalı bir farklılığın olmadığı belirtilmiştir. Anket çalışmasında, uzlaşma müessesine ilişkin olarak meslek mensuplarına yöneltilen 38 adet ifadeye yapılan Ki-Kare testi analiz sonuçları aşağıda yorumlanmıştır. Bu analizde değişken olarak mesleği icra etme şekli esas alınmıştır.

Demirli ve Ayyıldız (2019) tarafından yapılan bir çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının gözünden usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasına yönelik anket uygulamasından elde edilen veriler kullanılarak Ki-Kare analizi gerçekleştirilmiştir. Bu ankete katılan meslek mensupları, genel ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.14. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 1. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
1- Uzlaşma vergi uyumsuzluklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	6	25,0	15	8,5	21	10,5	6,696	0,035
	Kararsızım	0	-	6	3,4	6	3,0		
	Katılıyorum	18	75,0	155	88,1	173	86,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi uyumsuzluklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine iki grup arasında istatistiksel olarak anlamalı bir farklılık bulunmaktadır ($p<0,05$). Burada H_1 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 4.14’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %75’i ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %88,1’i ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %86,5’inin ifadeye katılması uzlaşmayı etkin bir çözüm yolu olarak düşündüklerinin göstergesidir. Meslek mensuplarının %3’ü kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşma müessesesinin düzenlenme gerekçelerinden birisi de vergi uyumsuzluklarının kısa sürede çözümlenmesidir. Ankete katılan meslek mensuplarının neredeyse tamamı bu gerekçe doğrultusunda uzlaşma müessesesinin en önemli fonksiyonunu kabul etmektedir.

Tablo 4.15. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 2. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
2- Uzlaşma, vergi alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlaması nedeniyle devletin lehine bir uygulamadır.	Katılmıyorum	3	12,5	11	6,25	14	12,4	1,292	0,524
	Kararsızım	2	8,33	14	7,95	16	8,2		
	Katılıyorum	19	79,17	151	85,80	170	9,4		
	Toplam	24	100	176	100	200	100,0		

“Uzlaşma, vergi alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlaması nedeniyle devletin lehine bir uygulamadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Burada H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 4.15’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %79,17’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %85,80’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %8,2’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Devlet uzlaşma sayesinde vergi alacağını belki hiç tahsil edemeyeceği riskine karşı belirli bir oranda indirimle de olsa tahsil etme imkânına kavuşmakta ve bunun sonucunda toplam vergi gelirleri hasılatında artış sağlamaktadır.

Tablo 4.16. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 3. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
3- Uzlaşma müessesesi, mükellef veya ceza muhatabını zor ve uzun bir yargısal süreç içinde yükleneceği her türlü külfetten kurtarmaktadır.	Katılmıyorum	2	8,3	9	5,1	11	5,5	0,425	0,809
	Kararsızım	3	12,5	22	12,5	25	12,5		
	Katılıyorum	19	79,2	145	82,4	164	82,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma müessesesi, mükellef veya ceza muhatabını zor ve uzun bir yargısal süreç içinde yükleneceği her türlü külfetten kurtarmaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Burada H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 4.16’ya göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %79,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %82,4’ü ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %82’sinin ifadeye katıldıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yargısal çözüm yolu yerine idari çözüm yolu olan uzlaşmanın daha fazla tercih edildiğini ifade etmiştir. Meslek mensuplarının %12,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının devam etmesi durumunda taraflar için belirsiz bir süreç ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma müessesesi, yargısal çözüm yoluna göre vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede ve kolay bir şekilde çözülmesini sağlar. Meslek mensupları da büyük oranda bu ifadeye katılmaktadır.

Tablo 4.17. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 4. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
4- Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar; karşılıklı görüşme (pazarlık) yoluyla ortak bir görüş birliğine ulaşılarak değil, uzlaşma komisyonunun belirlediği standart bir oranın uygulanmasıyla hesaplanan tutarın indirilmesi suretiyle çözümlenmektedir.	Katılmıyorum	3	12,5	25	14,2	28	14,0	0,056	0,972
	Kararsızım	6	25,0	42	23,9	48	24,0		
	Katılıyorum	15	62,5	109	61,9	124	62,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar; karşılıklı görüşme (pazarlık) yoluyla ortak bir görüş birliğine ulaşılarak değil, uzlaşma komisyonunun belirlediği standart bir oranın uygulanmasıyla hesaplanan tutarın indirilmesi suretiyle

çözümlemektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Burada H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 4.17’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %61,9’i ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %62,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %24’ü kararsız olduğunu belirtmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %38’nin bu ifadeye katılmaması gerçek durumu yansıtmamaktadır. GİB faaliyet raporu verileri incelendiğinde hem vergi aslında hem vergi cezalarında il bazında standart bir oranın varlığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4.18. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 5. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
5- Uzlaşmaya ilişkin vergi mevzuatı hükümleri yeterlidir.	Katılmıyorum	8	33,3	64	36,4	72	36,0	0,551	0,759
	Kararsızım	10	41,7	60	34,1	70	35,0		
	Katılıyorum	6	25,0	52	29,5	58	29,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşmaya ilişkin vergi mevzuatı hükümleri yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Burada H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 4.18’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %41,7’si ifade ile ilgili kararsız olduğunu belirtirken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %36,4’ü ifadeye katılmamaktadır. Meslek mensuplarının %35’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Kararsız olan meslek mensubu oranının bu kadar yüksek olması, katılımcıların görüş bildirmekten kaçındıklarını göstermektedir. Ayrıca vergi mevzuatının yeterliliğine ilişkin meslek mensuplarının %29’nun katılması beklenen bir sonuçtur. Kanaatimizce uzlaşma müessesesine ilişkin mevzuat yeterli değildir. Kanuni ve idari düzenlemeler ile uzlaşmaya ilişkin mevzuat revize edilmelidir.

Tablo 4.19. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 6. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
6- Uzlaşma vergi adaletinin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir.	Katılmıyorum	14	58,3	85	48,3	99	49,5	1,765	0,414
	Kararsızım	3	12,5	43	24,4	46	23,0		
	Katılıyorum	7	29,2	48	27,3	55	27,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi adaletinin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.19’a göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %58,3’ü ifadeye katılmazken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %48,3’ü ifadeye katılmamaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının sadece %27,5’i bu ifadeye katıldığını belirtmiştir. Oysa literatürde uzlaşma müessesesinin vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen bir unsur olduğu kanısı yaygındır.

Tablo 4.20. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 7. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
7- Yakın bir zamanda vergi affı çıkabileceği beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurulmaktadır.	Katılmıyorum	8	33,3	79	44,9	87	43,5	2,900	0,235
	Kararsızım	4	16,7	40	22,7	44	22,0		
	Katılıyorum	12	50,0	57	32,4	69	34,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Yakın bir zamanda vergi affı çıkabileceği beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurulmaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.20’ye göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %44,9’u ifadeye katılmadığını belirtmektedir.

Tablo 4.21. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 8. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
8- Uzlaşma vergiye gönüllü uyumu azaltır.	Katılmıyorum	10	41,7	72	40,9	82	41,0	0,044	0,978
	Kararsızım	5	20,8	40	22,7	45	22,5		
	Katılıyorum	9	37,5	64	36,4	73	36,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergiye gönüllü uyumu azaltır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.21’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %41,7’si ifadeye katılmıyorken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,9’u ifadeye katılmamaktadır. Uzlaşma müessesesine yöneltilen eleştirilerden birisi de vergiye gönüllü uyumu azaltmasıdır. Bunun altında yatan temel etken ise vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesidir. Bu noktada ortaya çıkacak bir uyuşmazlığın çözülmesinde meslek mensupları uzlaşma müessesesinden yararlanılabileceğini göz önünde bulundurmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %41’i ise literatürdeki bu yaygın kanıya katılmamaktadır.

Tablo 4.22. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 9. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
9- Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.	Katılmıyorum	13	54,2	84	47,7	97	48,5	1,213	0,545
	Kararsızım	2	8,3	30	17,0	32	16,0		
	Katılıyorum	9	37,5	62	35,2	71	35,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.22’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılmazken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %47,7’si ifadeye katılmamaktadır. Anket sorularının hazırlanması aşamasında vergi denetim sürecinde mükellefler adına rol alan

meslek mensupları ile görüşmeler yapılmıştır. Hem bu kişiler tarafından hem de literatürde yer alan bazı çalışmalarda uzlaşma müessesesi, vergi denetiminin etkinliğini azalttığı yönünde eleştirilmiştir. Oysa bu ifadeye verilen cevaplar, ankete katılan meslek mensuplarının söz konusu eğilime çoğunlukla katılmadıklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 4.23. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 10. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
10- Uzlaşma kısmen bir vergi affı niteliğindedir.	Katılmıyorum	7	29,2	51	29,0	58	29,0	0,140	0,932
	Kararsızım	3	12,5	27	15,3	30	15,0		
	Katılıyorum	14	58,3	98	55,7	112	56,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma kısmen bir vergi affı niteliğindedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.23’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %58,3’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %55,7’si ifadeye katılmaktadır. Anket sorularının hazırlanması sürecinde meslek mensupları ile yapılan görüşmelerde uzlaşma müessesesine bakış açısının literatürde yer alan genel görüşün tamamen aksi yönde olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak bu ifadeye verilen cevap göstermektedir ki meslek mensupları tamamen objektif bir bakış açısı ile ve literatürde yer alan genel eğilimi destekler şekilde uzlaşma müessesesinin vergi affı niteliğine haiz olduğuna çoğunlukla katılmışlardır.

Tablo 4.24. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 11. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
11- Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir.	Katılmıyorum	2	8,3	15	8,5	17	8,5	2,049	0,359
	Kararsızım	3	12,5	9	5,1	12	6,0		
	Katılıyorum	19	79,2	152	86,4	171	85,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.24’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %86,4’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %79,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %6’sı kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşma müessesesinin düzenlenme gerekçesinde belirtilen unsurlardan birisi de yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmektir. Ankete katılan meslek mensuplarının % 85’i gibi yüksek bir oranda kanunda belirtilen gerekçeye katılmıştır.

Tablo 4.25. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 12. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
12- Uzlaşma, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz yönde etkiler.	Katılmıyorum	12	50,0	72	40,9	84	42,0	1,155	0,561
	Kararsızım	6	25,0	41	23,3	47	23,5		
	Katılıyorum	6	25,0	63	35,8	69	34,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz yönde etkiler” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.25’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,9’u ifadeye katılmazken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye katılmamaktadır. Meslek mensuplarının %23,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.26. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 13. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
13- Uzlaşmanın sağlanması durumunda da Uzlaşma Komisyonu kararlarına karşı yargı yoluna başvurulabilinmelidir.	Katılmıyorum	7	29,2	62	35,2	69	34,5	0,367	0,832
	Kararsızım	4	16,7	25	14,2	29	14,5		
	Katılıyorum	13	54,2	89	50,6	102	51,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşmanın sağlanması durumunda da Uzlaşma Komisyonu kararlarına karşı yargı yoluna başvurulabilinmelidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.26’ya göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %50,6’sı ifadeye katılmaktadır. Türk vergi hukukunda hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması durumunda komisyon tarafından alınan bu karar kesindir. Bu karara karşı yargı yoluna gidilmesi ya da herhangi bir mercie şikâyet imkânı yoktur. Ancak ankete katılan meslek mensuplarının yarısından çoğunun beklentisi komisyon kararlarına karşı yargı yolunun açılmasıdır.

Tablo 4.27. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 14. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
14- Mükellef uyuşmazlıkla ilgili konunun yargı yoluyla lehine çözümleneceğini düşünse bile yine uzlaşmaya başvurmaktadır.	Katılmıyorum	6	25,0	48	27,3	54	27,0	1,058	0,589
	Kararsızım	5	20,8	23	13,1	28	14,0		
	Katılıyorum	13	54,2	105	59,7	118	59,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Mükellef uyuşmazlıkla ilgili konunun yargı yoluyla lehine çözümleneceğini düşünse bile yine uzlaşmaya başvurmaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.27’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %59,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık %60’ı mükelleflerin yargı yolunun lehine sonuçlanacağını düşünse de uzlaşma müessesesine başvurulduğunu ifade etmiştir. Uzlaşma müessesesinin getiriliş amaçlarının başında vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargısal sürecin uzun zaman almasıdır. Bu ifadeye katılımın bu kadar yüksek bir oranda olması, meslek mensuplarının bakış açısının söz konusu gerekçeyi destekler nitelikte olduğudur.

Tablo 4.28. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 15. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
15- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulabilinmelidir.	Katılmıyorum	2	8,3	14	8,0	16	8,0	6,20	0,045
	Kararsızım	6	25,0	15	8,5	21	10,5		
	Katılıyorum	16	66,7	147	83,5	163	81,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilinmelidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p<0,05$). Tablo 4.28’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %66,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %83,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensupları büyük oranda, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olsa dahi sonraki süreçte uyuşmazlığa konu olan tutara ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma imkânının olmasını istemektedir. Kanaatimizce mükellefler her iki uzlaşma müessesesi için uyuşmazlığa konu olan aynı tutar için hem tarhiyat öncesi hem tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanamaması gerekmektedir.

Tablo 4.29. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 16. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
16- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma vergi denetim mercileri tarafından gerçekleştirildiği için daha az tercih edilmektedir.	Katılmıyorum	2	8,3	44	25,0	46	23,0	4,068	0,131
	Kararsızım	7	29,2	54	30,7	61	30,5		
	Katılıyorum	15	62,5	78	44,3	93	46,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma vergi denetim mercileri tarafından gerçekleştirildiği için daha az tercih edilmektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.29’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %44,3’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %62,5’i ifadeye katılmaktadır.

Tablo 4.30. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 17. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
17- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesine konu olan tutarın belirlenmesinde inceleme raporunun esas alındığını düşünüyorum.	Katılmıyorum	3	12,5	15	8,5	18	9,0	3,011	0,222
	Kararsızım	1	4,2	31	17,6	32	16,0		
	Katılıyorum	20	83,3	130	73,9	150	75,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesine konu olan tutarın belirlenmesinde inceleme raporunun esas alındığını düşünüyorum” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.30’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %73,9’u ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %83,3’ü ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının üçte ikisi inceleme elemanlarının hazırladığı raporun tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde etkin bir rol aldığını belirtmektedir.

Tablo 4.31. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 18. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
18- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır.	Katılmıyorum	15	62,5	99	56,3	114	57,0	0,559	0,756
	Kararsızım	4	16,7	41	23,3	45	22,5		
	Katılıyorum	5	20,8	36	20,5	41	20,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.31’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %62,5’i ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %56,3’ü ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının yarısından fazlası tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde taraflar arasında eşitliğin olmadığını düşünmektedir. Dolayısıyla ankete katılan meslek mensuplarına göre, idare bu görüşme sürecinin etkin bir tarafıdır.

Tablo 4.32. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 19. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
19- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir.	Katılmıyorum	7	29,2	49	27,8	56	28,0	0,318	0,853
	Kararsızım	5	20,8	46	26,1	51	25,5		
	Katılıyorum	12	50,0	81	46,0	93	46,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.32’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının % 46’sı ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yarısına yakını tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinin süresinin yetersiz olduğunu düşünmektedir. Uzlaşma müessesesinin etkinliğini

artırmak için yapılması gereken en önemli değişikliklerden birisi de uzlaşma görüşme süresinin artırılmasıdır.

Tablo 4.33. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 20. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
20- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir.	Katılmıyorum	3	12,5	39	22,2	42	21,0	2,477	0,290
	Kararsızım	7	29,2	63	35,8	70	35,0		
	Katılıyorum	14	58,3	74	42,0	88	44,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.33’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %42’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %58,3’ü ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarından mesleği bağımlı olarak icra edenler mesleği bağımsız olarak icra edenlere göre komisyon üyelerinin bilgi ve deneyiminin yeterli olduğuna daha yüksek oranda katılmaktadır. Meslek mensuplarının %35’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Kanaatimizce hem denetim elemanları hem de vergi idaresi personeli yeterli bilgiye sahiptir. Ancak uzlaşma komisyonları bu şekilde oluşturulan bir yapıdan ziyade daimi nitelikte ihtisas komisyonlarına dönüştürülmesi gerekir. Böylece uzlaşma komisyonu üyeleri, uzlaşma sürecine ilişkin daha fazla bilgi ve deneyime sahip olacaktır.

Tablo 4.34. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 21. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
21- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır.	Katılmıyorum	9	37,5	61	34,7	70	35,0	0,103	0,950
	Kararsızım	7	29,2	51	29,0	58	29,0		
	Katılıyorum	8	33,3	64	36,4	72	36,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.34’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %34,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %37,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %29’u kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.35. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 22. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
22- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır.	Katılmıyorum	6	25,0	40	22,7	46	23,0	0,653	0,722
	Kararsızım	3	12,5	34	19,3	37	18,5		
	Katılıyorum	15	62,5	102	58,0	117	58,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.35’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %62,5’i ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %58’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %60’a yakın bir kısmı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisinin artırılması gerektiğini düşünmektedir.

Tablo 4.36. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 23. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
23- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol almamaktadır.	Katılmıyorum	5	20,8	34	19,3	39	19,5	0,857	0,651
	Kararsızım	5	20,8	25	14,2	30	15,0		
	Katılıyorum	14	58,3	117	66,5	131	65,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol almamaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.36’ya göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek

mensuplarının %58,3'ü ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %66,5'i ifadeye katılmaktadır. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde meslek mensuplarının çoğunluğu, görüşme sürecinde etkin olmadıklarını düşünmektedirler. Ankete katılan meslek mensuplarının daha yüksek bir oranda bu ifadeye katılımı beklenmekteydi. Çünkü uygulamada uzlaşma görüşmesi ne yazık ki komisyonun teklifi ve mükellefin bu teklifi kabul veya reddi şeklinde hızlı ve tek taraflı olarak tamamlanmaktadır.

Tablo 4.37. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 24. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
24- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında olmalıdır.	Katılmıyorum	4	19,5	13	7,4	17	8,5	3,140	0,208
	Kararsızım	3	15,0	14	8,0	17	8,5		
	Katılıyorum	17	65,5	149	84,7	166	83,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında olmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.37'ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %84,7'si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %65,5'i ifadeye katılmaktadır. 7103 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaydı bu kanunla söz konusu cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu usulsüzlük cezalarının yeniden uzlaşma kapsamına alınması gerektiğini ifade etmektedir. Kanaatimizce, usulsüzlük cezaları hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına tekrar dahil edilmelidir.

Tablo 4.38. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 25. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
25- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	11	45,8	76	43,2	87	43,5	0,253	0,881
	Kararsızım	5	20,8	45	25,6	50	25,0		
	Katılıyorum	8	33,3	55	31,3	63	31,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.38’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının % 43,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %45,8’i ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının bu ifadeye katılımı %31,5 düzeyinde kalmıştır. Dolayısıyla, meslek mensupları vergi aslındaki uzlaşma oranını yetersiz bulmaktadır.

Tablo 4.39. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 26. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
26- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	6	25,0	45	25,6	51	25,5	0,004	0,998
	Kararsızım	6	25,0	44	25,0	50	25,0		
	Katılıyorum	12	50,0	87	49,4	99	49,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.39’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %49,4’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye katılmaktadır. Kanaatimizce bu ifadeye katılım daha yüksek bir oranda olmalıydı. Çünkü uygulamada vergi ziyai cezalarında uzlaşma oranı %80-90 aralığında gerçekleşmektedir.

Tablo 4.40. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 27. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
27- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma vergi dairesi tarafından gerçekleştirildiği için daha çok tercih edilmektedir.	Katılmıyorum	2	8,3	23	13,1	25	12,5	1,005	0,605
	Kararsızım	6	25,0	54	30,7	60	30,0		
	Katılıyorum	16	66,7	99	56,3	115	57,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma vergi dairesi tarafından gerçekleştirildiği için daha çok tercih edilmektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.40’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %56,3’i ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %66,7’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %30’u kararsız olduğunu belirtmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %50’sinden fazlası tarhiyat sonrası uzlaşmanın vergi dairesi tarafından gerçekleştirildiği için daha çok tercih edildiğini belirtmişlerdir.

Tablo 4.41. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 28. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
28- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır.	Katılmıyorum	15	62,5	91	51,7	106	53,0	1,495	0,474
	Kararsızım	6	25,0	45	25,6	51	25,5		
	Katılıyorum	3	12,5	40	22,7	43	21,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.41’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %51,7’si ifadeye katılmazken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %62,5’i ifadeye katılmamaktadır. Aslında, vergi idaresi ile mükellef uzlaşma

görüşmelerinde eşit konumda değildir. Özellikle uzlaşma tutarının belirlenmesine ilişkin kararda mükellefin etkisi yoktur.

Tablo 4.42. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 29. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
29- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir.	Katılmıyorum	7	29,2	51	29,0	58	29,0	0,903	0,637
	Kararsızım	9	37,5	51	29,0	60	30,0		
	Katılıyorum	8	33,3	74	42,0	82	41,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.42’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %42’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %33,3’ü ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %30’u kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.43. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 30. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
30- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir.	Katılmıyorum	9	37,5	42	23,9	51	25,5	2,068	0,356
	Kararsızım	7	29,2	63	35,8	70	35,0		
	Katılıyorum	8	33,3	71	40,3	79	39,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.43’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,3’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %33,3’ü ifadeye katılmaktadır.

Tablo 4.44. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 31. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
31- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır.	Katılmıyorum	12	50,0	59	33,5	71	35,5	2,520	0,284
	Kararsızım	6	25,0	56	31,8	62	31,0		
	Katılıyorum	6	25,0	61	34,7	67	33,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.44’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %34,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %25’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %31’i kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.45. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 32. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
32- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır.	Katılmıyorum	6	25,0	33	18,8	39	19,5	0,537	0,765
	Kararsızım	5	20,8	38	21,6	43	21,5		
	Katılıyorum	13	54,2	105	59,7	118	59,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.45’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %59,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %21,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.46. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 33. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
33- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol almamaktadır.	Katılmıyorum	2	8,3	29	16,5	31	15,5	1,098	0,577
	Kararsızım	3	12,5	22	12,5	25	12,5		
	Katılıyorum	19	79,2	125	71,0	144	72,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol almamaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.46’ya göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %71’i ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %79,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %12,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.47. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 34. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
34- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamında olmalıdır.	Katılmıyorum	2	8,3	9	5,1	11	5,5	1,119	0,572
	Kararsızım	1	4,2	17	9,7	18	9,0		
	Katılıyorum	21	87,5	150	85,2	171	85,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamında olmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.47’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %85,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %87,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %9’u kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.48. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 35. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
35- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	13	54,2	86	48,9	99	49,5	1,276	0,528
	Kararsızım	4	16,7	48	27,3	52	26,0		
	Katılıyorum	7	29,2	42	23,9	49	24,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.48’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %23,9’u ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %29,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %26’sı kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 4.49. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 36. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
36- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	7	29,2	43	24,4	50	24,4	0,854	0,652
	Kararsızım	4	16,7	44	25,0	48	25,0		
	Katılıyorum	13	54,2	89	50,6	102	50,6		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.49’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %50,6’sı ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %25’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Her iki grup açısından da katılım oranının düşük çıkması çok anlaşılır değildir. Çünkü uygulamada vergi ziyai cezalarında %80-90 oranlarında vergi idaresinin bu alacağından vazgeçmesi durumu söz konusudur.

Tablo 4.50. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 37. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
37- Uzlaşma sonucunda uygulanacak olan indirim oranı; standart oran yerine tarafların karşılıklı görüşmesi (pazarlık) sonucu belirlenmelidir.	Katılmıyorum	4	16,7	17	9,7	21	10,5	1,126	0,569
	Kararsızım	3	12,5	26	14,8	29	14,5		
	Katılıyorum	17	70,8	133	75,6	150	75,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma sonucunda uygulanacak olan indirim oranı; standart oran yerine tarafların karşılıklı görüşmesi (pazarlık) sonucu belirlenmelidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.50’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %75,6’sı ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının % 70,8’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %14,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Anket sorularının hazırlanması sürecinde meslek mensuplarıyla yapılan görüşmelerde hem vergi aslı hem de vergi cezalarına ilişkin maktu bir tutarın uygulandığı görüşü ifade edilmiştir. Uygulamadaki bu durum uzlaşma müessesesinin düzenlenme amacına ters düşmektedir.

Tablo 4.51. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 38. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
38- Uzlaşılan tutarın süresinde ödenmediği durum hiç olmamıştır.	Katılmıyorum	9	37,5	67	38,1	76	38,0	0,017	0,992
	Kararsızım	5	20,8	38	21,6	43	21,5		
	Katılıyorum	10	41,7	71	40,3	81	40,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşılın tutarın süresinde ödenmediği durum hiç olmamıştır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 4.51’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,3’i ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %41,7’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %21,5’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşmaya konu olan tutarın ödenmemesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşmaya konu olan tutarın %50’yi aşan oranda ödenmediği sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.2.4. Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicilerinin Sıralı Probit Yöntemi ile Tahmini

Aydın ilinde bulunan meslek mensuplarına yönelik yapılan anket çalışmasının sonucunda elde edilen veriler Sıralı Probit yöntemi kullanılarak uzlaşmayı tercih etme istekliliğinin belirleyicileri bulunmaya çalışılmıştır. Veri girişi ilk önce Excel programında yapılmıştır. Anket ifadeleri 3’lü Likert Ölçeğine göre oluşturulmuştur. Buna göre; katılmıyorum “1” değeri, kararsızım “2” değeri ve katılıyorum “3” değerine karşılık gelmektedir. Bağımlı değişken (uzlaşmayı tercih etme istekliliği) “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözülmesini sağladığı düşüncesine katılmaktır” ifadesidir. Bağımsız değişkenler ise; kontrol değişkenlerinden demografik faktörler (cinsiyet, yaş, eğitim, mesleği icra şekli, deneyim ve gelir) ve diğer değişkenlerden oluşmaktadır. Sosyo-ekonomik değişkenler kontrol değişkenleri olarak kullanılmıştır. Bağımlı değişken üzerinde asıl etkisi merak edilen değişkenler şunlardır: **X1:** uzlaşmanın vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir (ifade 6), **X2:** yakın bir zamanda vergi affı çıkabileceği beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurulmaktadır (ifade 7), **X3:** uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (ifade 9), **X4:** uzlaşma kısmen bir vergi affı niteliğindedir (ifade 10), **X5:** uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir (ifade 11), **X6:** uzlaşma, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz yönde etkiler (ifade 12) ifadesidir.

Bu çalışmada modeller, sıralı probit yöntemi ile Stata 15 paket programı kullanılarak tahmin edilmiştir. Bağımlı değişkenin ikiden fazla değer aldığı durumlarda seçenekler arasında sıralı bir yapı olduğunda sıralı nitel tercih modelleri kullanılmaktadır (Akay ve Oskonbaeva, 2018:430). Sıralı probit model tahmininde denklemin doğrusal olmayan bir

formda olmasından dolayı tahmindeki katsayılar büyüklük olarak yorumlanamamakta, ancak işareti yorumlanabilmektedir. Bunun için sıralı probit modellerinde marjinal etkiler önem kazanmaktadır. Marjinal etkiler, bağımsız değişkeninin bir birim arttığında bağımlı değişkeninin en yüksek değeri üzerindeki sayısal etkisinin tespit edilmesidir (Çoban ve Deyneli, 2013:114).

Analizde tahmin edilecek olan modeller şu şekilde gösterilebilir:

Genel Model:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_j X_j + u$$

α sabiti, $i=1,..6$ ve $j=1,..6$ ve u hata terimini, β Sosyo-ekonomik değişkenlerin katsayısını, δ bağımsız değişken X 'in katsayısını gösterir.

Bağımlı değişken olan “uzlaşmayı tercih etme istekliliği” ankette sorulan “uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine verilen cevaptan elde edilmiştir. Birisi kontrol değişkenleri için olmak üzere toplam 8 ayrı model kurularak sıralı probit yöntemi ile analizler yapılmıştır.

Model I:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + u$$

İlk modelde bağımlı değişkenin yalnızca kontrol değişkenleri olarak kullanılan sosyoekonomik ve demografik değişkenlerle ilişkisi incelenmiştir. Aşağıdaki modellerde ise kontrol değişkenlerine her bir bağımsız değişkeni ilave edilerek söz konusu bağımsız değişkenin “uzlaşmayı tercih etme istekliliği”ne olan etkisi araştırılmıştır. Model II’den Model VIII’e kadar olan modeller şu şekilde oluşturulmuştur.

Model II:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_1 X_1 + u$$

Model II’de X_1 bağımsız değişkeni uzlaşmanın adil olmamasını gösterir. Bağımlı değişkenle arasında negatif bir ilişki beklenmektedir. Ankete katılan meslek mensupları uzlaşma müessesesinin vergi adaletini olumsuz yönde etkilediğini düşündükleri takdirde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uzlaşmayı tercih etme isteklilikleri azalacaktır.

Hipotez I. Uzlaşmanın adil olmadığı düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğin azaltır.

Model III:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_2 X_2 + u$$

Modelde X_2 bağımsız değişkeni ek süre beklentisini gösterir. Bağımlı değişkenle arasında pozitif bir ilişki beklenmektedir. Vergisel işlemlerinin yerine getirilmesinde veya herhangi bir haktan yararlanmak için vergi kanunlarında yer alan süreler, vergi mükellefleri için önem arz etmektedir. Bu bağlamda uzlaşma başvurusunda bulunmak, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde mükellefler için asıl amaç olmaktan ziyade af beklentisi ile ek süre kazanmak amacını taşıyabilir. Bu durumda mükellefin süre kazanmak amacıyla uzlaşma başvurusunda bulunması uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artıracaktır.

Hipotez II. Af beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurma düşüncesine katılımın artması uzlaşmayı tercih etme istekliliğini arttırır.

Model IV:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_3 X_3 + u$$

Modelde X_3 bağımsız değişkeni denetimin caydırıcılık etkisini azaltmasını gösterir. Bağımlı değişkenle arasında negatif bir ilişki beklenmektedir. Ankete katılan meslek mensupları uzlaşmanın vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltması fikrine katılmaları durumunda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uzlaşmayı tercih etme isteklilikleri azalacaktır.

Hipotez III. Uzlaşmanın denetimin caydırıcılık etkisini azalttığı düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğin azaltır.

Model V:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_4 X_4 + u$$

Modelde X_4 bağımsız değişkeni af niteliğinde olmasını gösterir. Bağımlı değişkenle arasında pozitif bir ilişki beklenmektedir. Vergi aslında ve cezalarında borcu ortadan kaldıran hallerden birisi uzlaşma iken diğer birisi de aftır. Ankete katılan meslek mensupları uzlaşma müessesesinin, af müessesesi niteliğinde olduğunu düşündükleri takdirde uzlaşmayı tercih etme istekliliği artacaktır.

Hipotez IV. Uzlaşmanın bir nevi vergi affı olma düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artırır.

Model VI:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_5 X_5 + u$$

Modelde X_5 bağımsız değişkeni yargının iş yükünü hafifletmesini gösterir. Bağımlı değişkenle arasında pozitif bir ilişki beklenmektedir. Uzlaşma müessesesinin temel düzenlenme gerekçelerinden birisi, uzlaşma müessesesi ile vergi uyumsuzluklarının çözülmesi ile yargı organlarının iş yükünün azalmasını sağlamasıdır. Bu düşünceye katılan meslek mensuplarının uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artacaktır.

Hipotez V. Uzlaşmanın yargının iş yükünü hafiflettiği düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artırır.

Model VII:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_6 X_6 + u$$

Modelde X_6 bağımsız değişkeni mükellefleri olumsuz etkilemesini gösterir. Bağımlı değişkenle arasında negatif bir ilişki beklenmektedir. Uzlaşma müessesesinin vergisel yükümlülüklerini dürüst bir şekilde yerine getiren mükellefleri olumsuz olarak etkilediği düşüncesine katılan meslek mensuplarının uzlaşmayı tercih etme istekliliği azalacaktır.

Hipotez VI. Uzlaşmanın vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz olarak etkilediğine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğini azaltır.

Model VIII:

$$Y = \alpha + \beta_i SOCIOECON_i + \delta_j X_j + u$$

Model VIII’de kontrol değişkenleri ile diğer tüm bağımsız değişkenler bir arada kullanılarak “uzlaşmayı tercih etme istekliliği” tahmin edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 4.52. Uzlaşmayı Tercih Etme İstekliliğinin Belirleyicileri

	MODEL I		MODEL II		MODEL III		MODEL IV		MODEL V		MODEL VI		MODEL VII		MODEL VIII	
	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.	Coef.	p-val.
<i>Cinsiyet (Erkek)</i>	-0.065	0.272	-0.072	0.217	-0.087	0.132	-0.068	0.241	-0.068	0.273	-0.057	0.302	-0.062	0.270	-0.068	0.199
<i>Yaş</i>	-0.029	0.424	-0.018	0.594	-0.036	0.307	-0.033	0.345	-0.031	0.395	-0.014	0.679	-0.023	0.483	-0.016	0.619
<i>Eğitim</i>	0.011	0.715	0.016	0.581	0.009	0.738	0.012	0.665	0.012	0.677	0.009	0.739	0.012	0.651	0.009	0.708
<i>Mesleki deneyim</i>	0.043*	0.093	0.031	0.209	0.047 **	0.052	0.037	0.133	0.044*	0.087	0.039	0.105	0.034	0.153	0.036	0.125
<i>Mesleği icra etme şekli (Bağımsız)</i>	0.165***	0.011	0.172 **	0.006	0.149 **	0.016	0.168 ***	0.009	0.165***	0.011	0.150***	0.011	0.177***	0.004	0.148***	0.009
<i>Gelir</i>	-0.060***	0.006	-0.06 ***	0.009	-0.063 ***	0.005	-0.058 ***	0.012	-0.064***	0.006	-0.065***	0.003	-0.052**	0.019	-0.056***	0.008
<i>Adil olmaması (İfade 6)</i>			-0.051 **	0.04											-0.002	0.914
<i>Ek süre beklentisi (İfade 7)</i>					-0.058 **	0.018									-0.030	0.229
<i>Denetimin caydırıcılık etkisini azaltması (İfade 9)</i>							-0.044 *	0.078							0.00001	0.999
<i>Af niteliğinde olması (İfade 10)</i>									-0.012	0.635					-0.011	0.625
<i>Yargının iş yükünü hafifletmesi (İfade 11)</i>											0.116***	0,000			0.098***	0.001
<i>Mükellefleri olumsuz etkilemesi (İfade 12)</i>													-0,071***	0.004	-0.039	0.129
<i>Gözlem sayısı</i>	200		200		200		200		200		200		200		200	
<i>LM (Prob>Ch2)</i>	13.43		17.55		18.94		16.51		13.66		30.18		21.57		37.30	
<i>Pseudo R²</i>	0.0719		0.0939		0.1013		0.0883		0.0731		0.1615		0.1154		0.1995	

Not: Bağımlı değişken: uzlaşmayı tercih etme istekliliğidir. Katsayılar marjinal etkileri gösterir. 3'lü likert ölçeği kullanılmıştır. Referans grup kadın, bağımlı. Anlamlılık düzeyi: ***p<0.01, **p<0.05, *p<0.1. Marjinal etkiler, 3. Ölçeğe göre hesaplanmıştır.

Tablo 4.52’de, ele alınan tüm modellerde, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine verilen cevaplar doğrultusunda cinsiyet, yaş, eğitimin bağımlı değişken üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Tüm modellerden elde edilen sonuçlara bakıldığında; gelir seviyesindeki bir birimlik artış uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlemesi ifadesine katılım olasılığını yaklaşık %6 oranında azaltır. Bir başka ifadeyle, gelir seviyesi arttıkça uzlaşmayı tercih etme istekliliği azalmaktadır.

Gelir değişkeninde de olduğu gibi tüm modelde mesleği icra etme şekli bağımsız olanlar bağımlı olanlara kıyasla “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine ilişkin katsayı 0.15 - 0.17 marjinal etkisiyle istatistiksel olarak anlamlıdır. Mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensupları, bağımlı olarak icra edenlere kıyasla, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine daha yüksek olasılıkla katılmaktadır.

Ele alınan modellerden Model I, Model III, Model V ve Model VI’da deneyim süresine ilişkin marjinal etki katsayısı 0.04 olarak elde edilmiştir. Katsayılar istatistiksel olarak anlamlıdır. Deneyim arttıkça, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığı %4 oranında artmaktadır. Deneyimin artması meslek mensuplarının daha fazla uzlaşma müessesine katıldığını ve dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde daha fazla bu müesseseden yararlandığını göstermektedir. Bu nedenle deneyim arttıkça, uzlaşma müessesesinin uyuşmazlıkları daha kısa sürede çözümlendiği ifadesine katılımın artması beklenen bir sonuçtur.

Hipotez I. Uzlaşmanın adil olmadığı düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğin azaltır.

Uzlaşmanın vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği düşüncesine katılanlardaki bir birimlik artış, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %5 azaltmaktadır. Meslek mensuplarının uzlaşma müessesesine ilişkin genel bakış açıları, uzlaşmanın vergi adaletinin olumsuz yönde etkilediğine katılmama yönündedir. Ancak bu ifadeye katılan meslek mensuplarının beklenildiği yönde uzlaşma müessesesinin uyuşmazlıkları daha kısa sürede çözümleyeceği ifadesine katılımı daha düşük oranda gerçekleşmiştir. Uzlaşmanın adil olmaması değişkeninin katsayısı negatif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez I kabul edilmiştir.

Hipotez II. Af beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurma düşüncesine katılımın artması uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artırır.

“Yakın bir zamanda vergi affı çıkabileceği beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurulmaktadır” ifadesine katılanlardaki bir birimlik artış, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %6 oranında azaltmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde tüm idari çözüm yollarının dışında diğer bir yol da af müessesesidir. Vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında af beklentisi olan meslek mensuplarının ek süre kazanmak amacıyla normalde uzlaşmayı tercih etme istekliliğinin artması gerekirdi. Ek süre beklentisi değişkeninin katsayısı beklentimizin aksine istatistiksel olarak anlamlı ancak negatif çıkmıştır. Bu sonuç Hipotez II ile ilgili iddiamızı destekler mahiyette olmamıştır.

Hipotez III. Uzlaşmanın denetimin caydırıcılık etkisini azalttığı düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğini azaltır.

“Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır” ifadesine katılanlardaki bir birimlik artış “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %4 oranında azaltmaktadır. Uzlaşma müessesesine yönelik eleştirilerden bir diğeri de vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmasıdır. Meslek mensuplarının uzlaşma müessesesinin denetime ilişkin görüşleri vergi adaletine ilişkin görüşleri ile aynı yöndedir. Bu nedenle bu ifadeye katılan meslek mensuplarının “Uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılmamaları beklenen bir sonuçtur. Değişkenin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez III reddedilmemiştir.

Hipotez IV. Uzlaşmanın bir nevi vergi affı olma düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğini artırır.

Uzlaşmanın kısmen bir vergi affı niteliğinde olduğunu ifade edenlerdeki bir birimlik artış “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine katılım olasılığını %1.2 oranında azaltır. Bağımsız değişkenin katsayısı negatiftir ancak istatistiksel olarak anlamlı olmadığından hipotez IV reddedilmiştir.

Hipotez V. Uzlaşmanın yargının iş yükünü hafiflettiği düşüncesine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğin artırır.

“Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir” ifadesine katılanlardaki bir birimlik artış “Vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümülenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %12 artırmaktadır. Uzlaşma müessesesinin düzenlenme gerekçelerinden birisi yargı organlarının iş yükünü azaltmaktır. Diğer bir gerekçe ise vergi uyuşmazlıklarının daha kısa bir sürede çözümülenmesini sağlamaktır. Bu ifadelerden birine katılan meslek mensuplarının diğerine de katılma olasılığının yüksek olması beklenen bir sonuçtur. Değişkenin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez V reddedilmemiştir.

Hipotez VI. Uzlaşmanın vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz olarak etkilediğine katılımın artışı uzlaşmayı tercih etme istekliliğin azaltır.

“Uzlaşma, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz yönde etkiler” ifadesine katılan meslek mensuplarındaki bir birimlik artış “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümülenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %7 oranında azaltır. Değişkenin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez VI reddedilmemiştir.

Sosyo-ekonomik ve tüm bağımlı değişkenler modele dahil edildiğinde, mesleği icra etme şekli, gelir düzeyi ve yargının iş yükünü hafifletme değişkeni istatistiksel olarak anlamlıdır. Mesleği icra etme şekli bağımsız olanlar bağımlı olanlara kıyasla %15 daha yüksek olasılıkla uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümülenmesini sağlar ifadesine katılmaktadır. Gelirde meydana gelen bir birimlik artış, uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümülenmesini sağlar ifadesine katılma olasılığını %6 oranında azaltmaktadır. “Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir” ifadesine katılanlardaki bir birimlik artış “Vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümülenmesini sağlar” ifadesine katılma olasılığını %10 artırmaktadır.

5. BÖLÜM

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi uyuşmazlıkları; kanunlarının uygulanması sırasında vergilendirme sürecinin tarafları olan vergi idaresi ile mükellef veya ceza sorumlusu arasındaki anlayış farklılığı nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına yönelik olarak izlenilmesi gereken temel politika, uyuşmazlık nedenlerinin analiz edilerek, bu uyuşmazlığın henüz ortaya çıkmadan önce gidermek olmalıdır. Mevcut vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları reaktif nitelik taşımaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde proaktif bir bakış açısına dayanan bir sistem oluşturulmalıdır. Uyuşmazlığa engel olabilmek için vatandaş olmanın bilinci ile öncelikle mükellefin vergiye bakışının olumlu olması sağlanmalıdır. Bu noktada mükellefin sadece bu bilince sahip olması da yeterli olmayabilir. Ayrıca, bu konuda mükellefin gerekli bilgi ve donanımına da sahip olması gerekmektedir. Mükelleflerin, mükellef olmanın getirdiği yükümlülükleri tam ve doğru olarak yerine getirebilmelerini sağlamak için, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde, üzerine düşen ödevlerin ne olduğunu temel düzeyde de olsa öğrenmelerini sağlayacak bir vergisel okur-yazarlık bilinci oluşturulmalıdır. Bu genel uygulamaya ek olarak, vergi dairesi uygulamalarında ve vergi incelemesi sırasında ortaya çıkabilecek hatalara ilişkin mükellefler ve meslek mensupları sürekli olarak bilgilendirilmelidir.

Hukuki uyuşmazlıkların çözülmesinde asıl yetkili birim yargı mercileridir. Vergi mahkemesinde açılan davaya konu olan tutarın belirli bir değerin altında olduğu takdirde ilgili mahkemenin kararı kesin hüküm haline hale gelmektedir. Bu bağlamda kanunda belirtilen tutarın altındaki vergi uyuşmazlıkları için istinaf yolu ile BİM'e başvurma imkânı kaldırılmıştır. Böylece olağan kanun yolunda yer alan üst mahkemelerin iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. İstinaf ve temyiz aşamasında dosya sayısını azaltmak için yapılan diğer bir düzenleme ise “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesidir. Bu müessese ile yargı yolunu tercih eden mükellefler için vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözüme kavuşturma imkânı getirilmiştir.

Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yargısal çözüm yollarının yanında idari çözüm yolları da kullanılmaktadır. Özellikle son yıllarda yargının yükünü hafifletmek amacıyla idari çözüm yollarına ilişkin bazı önemli düzenlemeler

yapılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak idari çözüm yolları, vergilendirme süreci açısından geniş bir ağa sahiptir. Henüz vergi incelemesine başlanılmadan veya mükellef hakkında herhangi bir ihbar yapılmadan kendiliğinden ilgili mükellef tarafından yapılan talep üzerine “Pişmanlık ve Islah” müessesesinden yararlanma imkânı bulunmaktadır. Ayrıca, mükellefler hakkında henüz incelemeye başlanılmadan önce “İzaha Davet” müessesesi ile uyuşmazlığın giderilmesi de mümkündür. Vergi inceleme sürecinde, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” müessesesinden yararlanma imkânı varken, vergi inceleme sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin olarak “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, “Cezalarda İndirim” ve “Hata Düzeltme” gibi idari çözüm yollarından da yararlanabilme imkânı bulunmaktadır. Son yapılan değişiklikle uygulamaya giren “Kanun Yolundan Vazgeçme” müessesesiyle mevcut idari çözüm yollarından farklı olarak yargısal çözüm yoluna tercih edilmesinden sonra dahi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi imkânı getirilmiştir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının giderilmesine yönelik idari çözüm yolu yelpazesi giderek genişleme eğilimi göstermiştir. İdari çözüm yollarındaki bu süregelen artış ve çeşitlilik, vergi idaresinin daha mükellef odaklı ve mükellef ile işbirliği içerisinde olmayı tercih ettiğini ortaya koymaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde uygulanan idari çözüm yolları arasında mükelleflerin son yıllarda en çok tercih ettiği yol uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın, tarafların biraraya gelerek, karşılıklı verecekleri ödünlerle, uyuşmazlığı yargı mercilerine taşımadan, daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlemelerini sağlayan hukuki bir yoldur.

Uzlaşma müessesesi, vergilendirme ilişkisinde taraflar arasında barış ve güvene dayanan bir ortamı sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma müessesesi aracılığıyla çözülmesi, uyuşmazlık sürecinin tarafları olan mükellef ve vergi idaresi ile yargı mercileri için son derece önemlidir. Uzlaşma müessesesi aracılığıyla uyuşmazlığın kesin olarak son bulması ile mükellefler psikolojik baskıdan kurtulurlar ve bu durum, mükelleflere bir rahatlama imkânı sağlar. Gelir idaresi de uzlaşılan vergilerin tahsil edilmesiyle vergi hasılatında mutlak ve sürekli bir artışa kavuşmuş olur. Böylece uzlaşma müessesesi sayesinde vergilendirmede mali amaç da gerçekleşmiş olacaktır. Ayrıca gelir idaresi açısından yargısal sürece ilişkin dava dilekçesine savunma hazırlama, hazine avukatı görevlendirme, mahkeme harcı ödeme gibi külfetler de söz konusu olmayacaktır. Taraflar arasında karşılıklı güvene

dayalı bir ilişkinin oluşturulması da önemlidir. Uzlaşma müessesesi ile yargı mercileri daha az dosya ile ilgilenmek zorunda kalacak ve böylece yargının iş yükü de hafifleyecektir. Bunun sonucunda yargı mercileri dosya bazında daha titiz bir çalışma imkânına kavuşacaktır.

Bu tez çalışmasında, Aydın ili merkez ve ilçelerinde görev yapan meslek mensuplarına, uzlaşma müessesesinin gerek VUK'da öngörülen amaçlarını gerekse genel anlamda amaç ve etkinliğini tam olarak sağlayıp sağlayamadığının ortaya konulması amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Aydın ili merkez ve ilçelerinde görev yapan toplam 798 meslek mensubunun 200'ü (%25) anket sorularına yüz yüze cevap vererek bu çalışmaya katkı sağlamıştır. Kanuni düzenlemede zorunlu olmamasına rağmen meslek mensuplarının tamamına yakını (yaklaşık %97) vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ilk olarak idari çözüm yollarını tercih ettiklerini ifade etmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının en fazla tercih ettiği (%65) idari çözüm yolu ise beklenildiği gibi uzlaşma müessesesidir. Meslek mensuplarının uzlaşma görüşmesine katılım oranı hem tarhiyat öncesi uzlaşmada (%76) hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada (%60) oldukça yüksek çıkmıştır. Anket verilerine göre, Türk vergi sisteminde yer alan vergiler içerisinde hem uzlaşma başvuru sayısı hem de başvuru tutarı açısından en yüksek uzlaşma başvurusu gelir vergisi için yapılmıştır. Uzlaşma müessesesinin düzenlenme gerekçelerine meslek mensuplarının katılım oldukça yüksek bir oranda çıkmıştır. Bu gerekçelerden, uzlaşma müessesesinin uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesini sağlamasına katılım oranı %86,5; diğer bir gerekçe olan yargının iş yükünü hafifletmesi ifadesine katılım oranı da %85,5 olarak gerçekleşmiştir. Öte yandan meslek mensuplarının, literatürde uzlaşmaya yöneltilen eleştirilerin yer aldığı ifadelere katılım oranları ise düşük çıkmıştır. Bu durum ankete katılan meslek mensuplarının bazı akademisyenler ve denetim elemanları ile uzlaşma müessesesine bakış açısının farklılığını ortaya koymaktadır.

Bu çalışmanın dördüncü bölümünde, anket çalışması sonucunda elde edilen veriler kullanılarak Pearson Ki-Kare analizi yapılmıştır. Bu analizde mesleği icra etme değişkeni ile 38 ifade arasında istatistiksel olarak ilişkisinin olup olmadığı analiz edilmiştir. “H₀: Mesleği icra etme şekli ile ifade (...) arasında ilişki yoktur, H₁: Mesleği icra etme şekli ile ifade (...) arasında ilişki vardır” ifade etmektedir. “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucu çıkmıştır. Diğer 37 likert ifadesinde ise H₀ hipotezi kabul edilmiştir. Mesleği icra etme şekli ile söz konusu ifadeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık

çıkamamıştır. Yapılan analiz sonucu genel durumu da yansıtmaktadır. Analiz sonucunda beklenen şekilde mesleği icra etme şekli uzlaşma müessesesine bakış açısına ilişkin bir farklılığa neden olmamaktadır.

Aydın ilinde bulunan meslek mensuplarına yönelik yapılan anket çalışmasının sonucunda elde edilen veriler Sıralı Probit yöntemi kullanılarak uzlaşmayı tercih etme istekliliğinin belirleyicileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bağımlı değişken olan “uzlaşmayı tercih etme istekliliği” anket çalışmasındaki “uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine verilen cevaptan elde edilmiştir. Birisi kontrol değişkenleri için olmak üzere toplam 8 ayrı model kurularak sıralı probit yöntemi ile analizler yapılmıştır. İlk modelde bağımlı değişkenin yalnızca kontrol değişkenleri olarak kullanılan sosyoekonomik ve demografik değişkenlerle ilişkisi incelenmiştir. Diğer modellerde ise kontrol değişkenlerine her bir bağımsız değişkeni ilave edilerek söz konusu bağımsız değişkenin “uzlaşmayı tercih etme istekliliği”ne olan etkisi araştırılmıştır. Tüm modellerde, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine verilen cevaplar doğrultusunda cinsiyet, yaş, eğitimin bağımlı değişken üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Tüm modellerden elde edilen sonuçlara bakıldığında, gelir seviyesi arttıkça uzlaşmayı tercih etme istekliliği azalmaktadır. Mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensupları, bağımlı olarak icra edenlere kıyasla, “Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar” ifadesine daha yüksek olasılıkla katılmaktadır. Uzlaşmanın adil olmaması değişkeninin katsayısı istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez I kabul edilmiştir. Ek süre beklentisi değişkeninin katsayısı beklentimizin aksine istatistiksel olarak anlamlı ancak negatif çıkmıştır. Bu sonuç Hipotez II ile ilgili iddiayı destekler mahiyette olmamıştır. Uzlaşmanın denetimin caydırıcılık etkisini azaltması bağımsız değişkeninin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğundan Hipotez III reddedilmemiştir. Uzlaşmanın af niteliğinde olması bağımsız değişkenin katsayısı negatiftir ancak istatistiksel olarak anlamlı olmadığından hipotez IV reddedilmiştir. Uzlaşmanın yargının iş yükünü hafifletmesi değişkenin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olduğu için Hipotez V reddedilmemiştir. Uzlaşmanın mükellefleri olumsuz etkilemesi değişkenin etkisi istatistiksel olarak anlamlı olması nedeniyle Hipotez VI reddedilmemiştir.

Literatürde uzlaşma müessesesine yönelik bazı eleştiriler bulunmaktadır. Uzlaşma müessesesinin 1982 Anayasası’nda yer alan (kanunilik, eşitlik, adalet gibi) temel ilkelere aykırılık teşkil ettiği, vergi denetiminin etkinliğini azalttığı, vergi dairesinin etkin

alışmasının önünde engel olduğu ve cezaların caydırıcılık etkisini azalttığı yönünde eleştiriler yapılabilmektedir. Çalışmada ele alınan ölkelerde farklı şekillerde uygulanan uzlaşma müessesesi, mevcut eleştirilerin odağında olsa da, bu müesseseden vazgeçilmesi gibi bir durum düşünölemez. Uzlaşma müessesesine yöneltlen eleştiriler dikkate alınarak düzenleme yapılması halinde bu müessese, daha etkin ve verimli bir idari çözüm yolu olma niteliğini daha da arttıracaktır. Bu bağlamda uzlaşma müessesesiyle ilgili bazı kanuni ve idari düzenlemeler yapılarak müessesenin aksayan yönlerinin düzeltilmesine ilişkin değışiklikler yapılabilir. Öncelikli olarak uzlaşma müessesesi ilk düzenlenme gerekçesine uygun bir kurum haline getirilmelidir. Bu noktada müesseseden istenilen verimin elde edilebilmesi ve yeni bir yapıya kavuşturularak müessesenin daha da geliştirilebilmesi için; mevzuat, kapsam, başvuru koşulları, değerdendirme, komisyon, tutar ve yapılan uzlaşmanın geçerliliğine yönelik uygulama esaslarına ilişkin revize edilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergilendirmenin hukuksal yapısının temel koşulu belirginliktir. Bu bağlamda uzlaşma müessesesine ilişkin kanuni düzenlemeler; daha açık, anlaşılır, basit ve net hükümler içermelidir. Ayrıca uzlaşmaya ilişkin hükümlerde sık sık değışiklik yapmaktan kaçınılmalı, mevzuatta istikrarın sağlanmasına yönelik kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır. Elbette değışen koşullara uyum sağlamak amacıyla mevzuatta değışiklik yapılabilir. Ancak bu değışim sürekli hale getirilmemelidir. Uzlaşma müessesesinin aksayan yönlerini gidermek amacıyla kapsamlı bir çalışma yapılmalı ve uygulama esasları kanuni bir temele dayandırılmalıdır. Ankete katılan meslek mensuplarının sadece %29'u uzlaşmaya ilişkin vergi mevzuatını yeterli bulmuştur. Dolayısıyla mevzuata ilişkin düzenleme yapılması meslek mensuplarının da beklentisidir.

Uzlaşma müessesesinin revize edilmesine yönelik diğerd bir önemli husus uzlaşmanın kapsamıdır. 1963 ve 1985 yılından günümüze kadar hem tarhiyat sonrası uzlaşma hem de tarhiyat öncesi uzlaşmada yapılan değışikliklerde, en önemli konu uzlaşmanın kapsamıdır. Her iki uzlaşma türü için uygulama birliği sağlamak adına ortak hükümlerle düzenleme yapılması gerekmektedir. Usulsüzlük cezaları daha önce tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamında değildken, 7103 sayılı kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmıştır. Bu şekilde uzlaşma müessesesinin kapsamını daraltmak yerine usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına tekrar alınması gerekmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %80'ini aşan oranda kısmı, usulsüzlük cezalarının her iki uzlaşma müessesesinin kapsamı dahilinde olması gerekliliğini ifade etmiştir. Hatta VUK'un 359.

maddesinde yer alan cezalara ilişkin yapılan tarhiyatlar da uzlaşma kapsamında yer almalıdır. Çünkü inceleme elemanının bu madde kapsamında yaptığı tespit hatalı da olabilir. Bu durumda mükellef haksız bir şekilde uzlaşma müessesesinden yararlanamayacaktır. Dolayısıyla uzlaşma kapsamında sınırlandırma olmamalıdır. Yargıya başvuru yapılabilen tüm konulara yönelik yapılan tarhiyatla ilgili uzlaşmaya da başvuru yapılabilme imkânı getirilmedi.

Çalışmada yer alan bazı ülke uygulamalarında yargılama süreci öncesinde vergi uyuşmazlığının çözülmesi için alternatif çözüm yolları öngörülmüştür. Hatta bu çözüm yollarına başvuru zorunlu hale getirilmiştir. Uzlaşmada amaç, yargının yükünü hafifletmek ise vergi uyuşmazlığının çözülmesinde yargıya başvurulmadan önce uzlaşma müessesesine başvurmak mutlaka zorunlu hale getirilmelidir. Bu bağlamda yargıya başvurmadan önce, gümrük vergisi kanunda ve diğer bazı ülke uygulamalarında olduğu gibi uzlaşma müessesesine başvuru yapılması zorunlu hale getirilmelidir. Dolayısıyla mükellef, vergi uyuşmazlığının çözümlenebilmesi için ilk olarak uzlaşma amacıyla vergi idaresine başvurmalı, bu başvuru sonucunda uyuşmazlığın çözümlenememesi halinde yargıya başvurmalıdır. Uzlaşma ile yargı sürecinin aynı anda devam etmesine imkân verilmemelidir. Aynı anda hem dava yoluna gitmek hem de uzlaşma talebinde bulunmak mümkün olmamalıdır. Yargılama süreci öncesinde idari çözüm yollarına başvurunun zorunlu olmamasına rağmen anket verilerine bakıldığında %96,5 oranında öncelikli olarak idari çözüm yollarının tercih edildiği ortaya çıkmaktadır. Uygulamada bu şekilde yerleşmiş olan bir durumun kanunda yapılacak bir değişiklikle zorunlu hale getirilmesi yerinde olacaktır.

Uzlaşma müessesesine ilişkin yapılması gereken diğer bir husus da her bir mükellefin ayrı ayrı değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Uzlaşma gerekçesi objektif kriterler ile her bir mükellef nezdinde değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada yer alan başvuru şartları kaldırılarak müessesenin daha işlevsel hale gelmesi için her iki uzlaşma türü için geçerli olan şartlar getirilmelidir. Çünkü mevcut şartlar sadece kanunda yer almaktadır. Ancak mükellefler “Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” şartını gerekçe göstererek her durumda uzlaşmaya başvurabilmektedir. Bu soyut ve genel şartların işlevselliği kalmadığı için başvuru şartlarındaki kısıtlamalar kaldırılmalıdır.

Uzlaşma başvurusunun değerlendirme süresine ilişkin mevzuatta bir düzenleme bulunmamaktadır. Uyuşmazlığın kısa sürede çözülmesi ve uzlaşma müessesesinin

düzenlenme gerekçesine hizmet etmesi amacıyla bu süre net bir şekilde belirlenmelidir. Uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesinde diğer bir unsur da, değerlendirmenin adaletli bir şekilde yapılmasıdır. Bunun için mükellef bazlı bir değerlendirme sistemi getirilmelidir. Uzlaşma görüşmesi sürecinde de dayanak olacak şekilde, mükellef bazında ayrıntılı ve kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır. Mükellefiyetin başlangıcından uzlaşma başvurusuna kadar geçen zaman diliminde mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesine yönelik yaklaşımı göz önünde bulundurulmalıdır. Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine ilişkin olarak belirli kategorilere ayrılabilir. Bu kapsamda ayrı bir vergi yükümlülüğünü yerine getirme sicili de tutulabilir. Mükellefin yaptığı uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesi sürecinde ve uzlaşma tutarının belirlenmesi sürecinde vergi mükellefine ait bu öznel unsurlar göz önünde bulundurulabilir. Buna ilave olarak, uzlaşmaya başvuran mükelleflerin ödeme gücü durumu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yapılacak değişikliklerden birisi de uzlaşma komisyonlarına yönelik yapılacak yeniliklerdir. Bu yenilikler kapsamında, uzlaşma komisyonlarının ikili yapılması, yapısı, üyeleri, takdir yetkisinin sınırlandırılması ve komisyon kararlarının denetime tabi olması gibi çok fazla başlık yer almaktadır. Komisyonların takdir yetkisi sınırlandırılmalı, çünkü tamamen komisyonlarda yer alan üyelerin vereceği kişisel kararlar doğrultusunda yapılacak işlemler hem kanunilik ilkesi hem de adalet ilkesi açısından olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Buradaki adaletsizlik durumunda her zaman sadece uzlaşma başvurusunda bulunan taraf için olumsuz bir karar alınmayabilir. Bu durumda bazı vergi mükellefleri hiç hak etmediği tutarda bir indirim imkânından da yararlanabilmektedir.

Uzlaşma komisyonları; hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları için ihtisas komisyonları haline dönüştürülmemiştir. Mevcut sistemde uygulanan uzlaşma müessesesi, vergi dairesinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır. Çünkü idari personel asli görevinin yanında komisyon üyeliği görevini de ifa etmek durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma komisyonlarında üyeler daimi olarak görevlendirilmelidir. Bu üyeler devlet personel atama usulüne bağlı olarak istihdam edilen kişilerden oluşmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde ülke çapında teşkilat yapısına yönelik merkez ve taşra yapılanmaya sahip bir örgütlenmeye gidilmelidir. İhtisas komisyonunda bu daimi personelin yanında meslek odası ve ticaret veya sanayi odası temsilcisi, konusunda uzman öğretim üyeleri yer almalıdır. Ayrıca tarhiyata konu olan ve tespiti yapan inceleme elemanı

komisyon görüşmesinde yer almalıdır. Uzlaşma komisyonu, ihtisas komisyonu olarak yapılandırıldığı takdirde mevcut yapıya göre daha tarafsız bir kimlik kazanacaktır. Çünkü uzlaşma komisyonları halen vergi dairesinin temsilcisi sıfatını taşımaktadır. Bu şekilde bağımsız bir komisyonun oluşturulmasıyla vergi adaletinin sağlanmasına da katkıda bulunulmuş olacaktır.

Uzlaşma komisyonun görüşme öncesi ayrıntılı ve kapsamlı bir hazırlık yapması gerekmektedir. Her bir görüşmede birbirinden bağımsız değerlendirme yapılmalı, özellikle mükellefin sicili göz önünde bulundurulmalıdır. Uzlaşma komisyonları karar verirken, vergi mahkemesi, BİM ve Danıştay tarafından uzlaşma konusunda verilen kararlar göz önünde bulundurulmalıdır. İnceleme raporunun da bağımsız ve tarafsız bir bakış açısıyla ayrıntılı olarak tüm boyutları ile değerlendirilmesi gerekir. Mevcut uygulamada uzlaşma görüşmeleri çok kısa bir zaman diliminde gerçekleşmektedir. Uzlaşma komisyonunun teklifi belirleyip mükellefin bu teklifi sadece kabul veya reddettiği bir süreç niteliğini taşımaktadır. Hem mükelleflerin hem de inceleme elemanlarının görüşlerinin alındığı ve karşılıklı diyaloglarına dayanan bir görüşme geleneği oluşturulmalıdır. Uzlaşma Komisyonunun kararlarına karşı itiraz yolu açılmalıdır. Ayrıca bu komisyonunun tüm kararlarına karşı yargı yoluna gidebilme imkânı da getirilmelidir.

Uzlaşmaya konu olan tutarın belirlenmesinde objektif kriterlerin belirlenmesi gerekmektedir. Ne kanunda ne de ilgili yönetmeliklerde bu konuda bir hüküm bulunmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %60'ının üzerinde bir oranda uzlaşma görüşmelerinde komisyon tarafından belirlenen standart bir oranın baz alındığını ifade etmişlerdir. Anket çalışmasının sonuçlarında ortaya konulduğu gibi rutin bir şekilde il bazında hem vergi aslında hem de vergi cezası için standart bir indirim oran yerine mükellef odaklı her başvuru birbirinden bağımsız olarak mükellef için daha önce yapılmış bir araştırmaya dayanan tanımlama baz alınarak değerlendirme yapılmalıdır. Mükellef bazında vergi hasılatında kaybın en az düzeyde olacak şekilde uzlaşılan tutar optimal olarak belirlenmelidir. Uzlaşılan tutarının belirlenmesinde hem yatay hem de dikey adaleti sağlamak adına aynı durumda olan mükelleflere aynı, farklı durumda olan mükelleflere farklı tutarlar belirlenmelidir.

Uzlaşmanın geçerliliğini devam ettirilebilmesi, uzlaşmanın sağlanması durumunda ve sonraki süreçte tekrar başvuru yapılmasına imkân tanıyan bir düzenleme yapılmalıdır. Aynı mükellefin aynı konuya dayanarak uzlaşmaya başvuru imkânı sınırlandırılmalıdır. Uzlaşılan

tutarın zamanında ödenmemesi durumunda, uzlaşmanın geçersizliğine ilişkin hüküm getirilmelidir. Bu durumda müessesenin düzenlenme amacı ile daha tutarlı bir sonuç ortaya çıkacaktır. Yapılması gereken bu değişikliğin gerekliliğine anket verileri de desteklemektedir. Şöyle ki ankete katılanların ne yazık ki sadece %40'ı uzlaşmanın sağlanması durumunda ödememenin hiç olmadığı ifadesine katılmıştır. Bu bağlamda meslek mensuplarının yarısından fazlası ödemenin yapılmadığı yönündeki ifadeye katılmıştır.

Uzlaşma müessesesine ilişkin yukarıda yapılan öneriler doğrultusunda taraflar arasında barış ve huzur ortamı sağlanmalıdır. Uzlaşma müessesesi; bu imkândan faydalanan vergi mükellefleri için değil, bunun yanında yükümlülüklerini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerini de tatmin edecek bir uygulama haline getirilmelidir. Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının tarafları olan vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki devamlılık arz eden ilişkide huzur ve güven ortamının olması ve tarafların en yüksek tatmine ulaşması için gerekli bir müessesedir. Sonuç olarak uzlaşma müessesesinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak amacıyla literatürde yöneltlen bazı haklı eleştirilerin de dikkate alınarak kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır.

6. KAYNAKLAR

- Acar, F. (2002). Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 171. 25-29.
- Ak, B. (1999a). 4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. 217. 62-71.
- Ak, B. (1999b). Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı. *Yaklaşım Dergisi*. 78. 90-92.
- Akay ve Oskonbaeva (2018). Panel Sıralı Probit Modelinin Kredi Derecelendirilmesine Uygulanması. International Conference On Eurasian Economies 2018. 430-437.
- Akkaya, M. ve Bayar, İ. N. (2011). Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi. *Yaklaşım Dergisi*. 220.
- Akköy, İ. (1981). Uzlaşma. *Vergi Dünyası*. Kasım. 3.
- Akmaz, K. (2008). Vergi Hukukumuzda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları. *Mali Pusula Dergisi*.
- Aksoy, H. (1996). Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Dünyası*. 178.39-44.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Danıştay Dergisi*. 1.46-64.
- Alparslan, N. G. (2017). İdare ile Uzlaşmaya Varılması Durumunda Vergi İdaresi Adli Yargıda Dava Açabilir Mi? 05.02.2018, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/0103/>
- Anlar, U. ve Cengiz, V. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. 413. 55-70.
- Apak, S. (2010). Uzlaşma Kurumunun Vergi Hukukundaki Yer ve İşlevinin Değerlendirilmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 66.1275-1287.
- Arıkan, Z. (2001). *Re’sen Vergi Tarhı*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

- Arıoğlu, O. (1998). Vergi Reform Kanunu'na Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Vergi Dünyası*. 204.11-17.
- Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir. *Maliye Dergisi*.153. 160-178.
- Arslan, M. (2011).*Vergi Hukuku*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 17.273-300.
- Aslanoğlu, İ. (2011). Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Uzlaşma Arayışları. *Vergi Sorunları Dergisi*. 275. 133-138.
- Aykın, H. (2016). Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular. *TBB Dergisi*.125.147-186.
- Bahar, C. O. (2002). Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma. *Vergi Dünyası*. Kasım.61-65.
- Bartsch, M. (2018a). Außenprüfung Definition: Was ist "Außenprüfung"? 17.06.2019, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/aussenpruefung-30696>
- Bartsch, M. (2018b). Schlussbesprechung. 17.06.2019, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/schlussbesprechung-43368>
- Batun, M. (2010). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma I - II. *Yaklaşım*. 211-212. Temmuz-Ağustos.
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 43. 203-218.
- Baykara, B. (2008). Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğu Kabul Anlamına Gelmez. *Vergi Dünyası*. 319.
- Bayraklı, H. H. (2011). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H. H. (2017). Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu. *TADD Dergisi*. 31. 47-64.
- Bilici, N. (2009). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 5(2). 15-30.
- Biyan, Ö. (2016). İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet”. *Bilanço Dergisi*. 162. 46-49.
- Bozdoğan, D. (2017). Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 12. 153-168.
- Böhm, A. (2016). 17.06.2019,
<https://boehmanwaltskanzlei.de/kompetenzen/steuerrecht/deutsches-steuerrecht/steuerverfahren/betriebspruefung/3485-die-schlussbesprechung>
- Budak, Y. (2006). Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır? *Vergi Dünyası*. 304.15-20.
- Budak, Y. (2010). Uzlaşmanın Yozlaştırılması. *Vergi Dünyası*. 346.20-24.
- Buhur, S. (2013). Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sonuçları Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. *E-Yaklaşım Dergisi*.243.
- Burkhard, J. (2019). 21.01.2020,
<https://www.drburkhard.de/betriebspruefung/vorbereitung-schlussbesprechung/>
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5(1). 57-68.
- Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’de Etkinliği. *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi- Bildiriler Kitabı*. İstanbul: Star Ajans Matbaacılık.
- Büyükişık, A. P. (1994). 4008 Sayılı Kanun’la Getirilen Değişiklikler. *Vergi Dünyası*. 20.05.2017, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1213>
- Büyükkayalar, A. (1987). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 2. 38-48.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Candan, T. (2019). Kanun Yolundan Vazgeçerek Vergi İdaresiyle Uzlaşma. 15.03.2020, <https://turgutcandan.com/2019/12/22/kanun-yolundan-vazgecerek-vergi-idaresiyle-uzlasma/>
- Civan, M. ve Kutlar, İ. (2005). İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama. *Mali Çözüm*. 71.165-173.
- Coşkun, E. (2019). Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 171. 25-29.
- Çakır, M. (2014). Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. *Vergi Raporu*. 177. 108-115.
- Çakmakçı, A. (2020). Yeni Bir Uzlaşma Sistemi Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme. 15.03.2020, <https://www.adenymm.com.tr/makale-yeni-bir-uzlasma-sistemi-olarak--kanun-yolundan-vazgecme>
- Çetinkaya, O. (2015). Şirket Yöneticileri İçin Vergi Uyuşmazlıkları Rehberi. 27.09.2016. <http://www.verginotlari.com/wp-content/uploads/Şirket-Yöneticileri-İçin-Vergi-Uyuşmazlıkları-Rehberi.pdf>
- Çoban H. ve Deyneli F. (2013). Vergi Ahlakı ve Sosyal Sermaye. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar. 584. 109-118.
- Demir, O. (2005). Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. 11.04.2018, http://www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc
- Demirli, G. (2014). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *E-Yaklaşım*. 254.
- Demirli, Y. ve Ayyıldız, Y. (2019). Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*.15. 3.694-713.
- Doğan, B. (2000). Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 137.74-82.
- Duran, M. (1999). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma. *Vergi Sorunları Dergisi*. 130.47-51.

- Durgut, F. (2007). Vergi ve Cezalarda Uzlaşma. *Maliye ve Sigorta Yorumları*. 490. 22.07.2018, http://www.maliyesigortayor.com.tr/maliyesi/dergi_cat.php?dy_dergi_id=72&year=2007
- Durmuş, N. K. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi*. 1.47-76.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*.164. 99-119.
- Elele, O. (2008). Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi. *Yaklaşım*. 185. 117-121.
- Erdem, T. (2005). Vergi Cezalarında Uzlaşmak Mümkün Mü?. *Vergi Sorunları Dergisi*. 204. 77-101.
- Erdem, T. (2007a). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*. Ankara: Fersa Matbaası.
- Erdem, T. (2007b). Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 223. 41-50.
- Erdem, T. (2011a). Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*. 277.
- Erdem, T. (2011b). Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu. *Vergi Sorunları Dergisi*. 278.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırılmalı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, T. (2017). Vergi Usul Kanunu’nda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 347.150-162.
- Erginay, A. (1979). *Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Olguç Matbaası.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 8.3. 157-179.
- Eroğlu, O. ve Cibo, H. (2019). Uzlaşmanın, Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi: Ankara’daki SMMM, YMM ve SM’ler Üzerine Bir Uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 8.15.110-132.

- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11-2.233-250.
- Erol, A. (2007). Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı. *Yaklaşım Dergisi*.179. 133-135.
- Eyüpgiller, S. S. (2012). Fransız Vergi Sistemindeki Gelişmeler Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesine Yönelik Öneriler. *Yaklaşım*. 236. 19.02.2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=236>
- Gerçek, A. (2010). Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*. 19.2. 23-50.
- GİB (2011a). Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları (Uzlaşma, Cezalarda İndirim, İdari Mercilere Başvuru). 13.08.2018, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlar_idari.pdf
- GİB (2011b). Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf
- GİB (2012). Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf
- GİB (2013). Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>
- GİB (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf
- GİB (2015). Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf

- GİB (2016). Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf
- GİB (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf
- GİB (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf
- GİB (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu. 23.05.2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf
- Gözükara, Ö. (1992). İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları I. *Vergi Dünyası*. 129. 21.09.2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1006>
- Gültekin, M. (1991). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 55.
- Gültekin, M. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 7.575-607.
- Güneş, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Gür, M. F. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Sonuçları ve Yargı Kararlarının İrdelenmesi. *E-Yaklaşım Dergisi*. 276.
- Gürel, E. (1995). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*. 76.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 5.491-515.
- IRS (2017). Internal Revenue Servis. 23.07.2018, <https://www.irs.gov/individuals/offer-in-compromise-1>
- İleri, Y. (2011). Zamanaşımı Gerekçesiyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hakkına Kısıtlama Mümkün Mü? *E-Yaklaşım*. 220.
- İleri, Y. (2012). Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma. *Vergi Dünyası*. Mayıs.369. 171-173.

- İnaltong, C. (2012). Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Dünyası*. 375. 30-60.
- Kaplan, M.A. ve Durgun, E. (1996). Vergi Ziyana Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler. *Vergi Dünyası*. 179.97-106.
- Kaplan, R. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*. 301. 132-144.
- Karaboyacı, A. (2012). Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilir Mi? *Yaklaşım Dergisi*.237.
- Karakoç, Y. (2007). *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.16.3637-3739.
- Kavak, A. (2013). İnceleme Sonucunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edilmesi İle Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Tebliği Sonrasında Mükellefin Yapması Gerekenler. *Mali Çözüm*. 117.83-88.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (1986). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları. *Vergi Dünyası*. 62. 03.09.2017, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/92>
- Kızılot, Ş. Şenyüz, D. Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Z. (2009). Önce Vergi Mahkemesinde Dava Açılıp Ardından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenebilir Mi? . *Yaklaşım*. 204. 15.11.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=204>

- Kızılot, Z. (2010). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği? . *Yaklaşım*. 205. 15.11.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=205>
- Kitiş, N. (1989a). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *Vergi Dünyası*. Ağustos.
- Kitiş, N. (1989b). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma. *Vergi Dünyası*. Eylül.
- Kocahanoğlu, O. S. (1979). Yeni Vergi Tasarısı ve Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*. 2.21-24.
- Korkmaz, M. (2016). Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 332. 79-84.
- Köstler, B. (2017). 04.04.2018, <https://www.deutsche-handwerks-zeitung.de/steuerpruefung-so-vermeiden-sie-nachzahlungen/150/32549/289934>
- Küçükkaya, M. (2020). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 30. 1.253-272.
- Nas, A. (2009a). Amerika Birleşik Devletleri Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Uygulanması. *E-Yaklaşım*. 204. 15.10.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=1&a=Amerika%20Birle%c5%9fik%20Devletleri%20Vergi%20Hukukunda%20Uzla%c5%9fma%20Kurumunun%20Uygulanmas%c4%b1>
- Nas, A. (2009b). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları. *E-Yaklaşım*. 202. 15.10.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=1&a=Tarhiyat%20%c3%96ncesi%20Uzla%c5%9fmada%20Uzla%c5%9fman%c4%b1n%20Temin%20Edilememesinin%20ve%20Uzla%c5%9fmaya%20Var%c4%b1lamamas%c4%b1n%c4%b1n%20Sonu%c3%a7lar%c4%b1>
- Nas, A. (2009c). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu'nda Uzlaşma Komisyonları ve Bu Komisyonların Kararlarının Hukuki Niteliği. *E-Yaklaşım*. 203. 15.10.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=1&a=Tarhiyat%20Sonras%c4%b1%20Uzla%c5%9fma%20Kurumu%e2%80%99nda%20Uzla%c5%9fma%20Komisyonlar%c4%b1%20ve%20Bu%20Komisyonlar%c4%b1n%20Kararlar%c4%b1n%c4%b1n%20Hukuki%20Niteli%c4%9fi>

- Nas, A. (2009d). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi. *Vergi Sorunları*. 251. 15.10.2017, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/tarhiyat-sonrasi-uzlasma-kurumunda-uzlasma-talebinde-bulunma-suresi/2647>
- Nas, A. (2009e). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Vaki Olmamasının Sonuçları. *E-Yaklaşım*. 200.
- Oktar, S. A. (2006). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2017). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Okur, O. (1995). Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 96-100.
- Organ, İ. (2006). Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*. 213. 162-173.
- Orhun, O. N. (1989). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi. *Vergi Dünyası*. Ekim.
- Oto, Ş. (1996). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 95. 68-78. 22.08.2017, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3397.
- Ozansoy, A. (2000). Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği. *Yaklaşım Dergisi*. 89. 204-210.
- Ozansoy, A. (2002). Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 169. 37-41.
- Öncel, M. Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku* (4. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özcan, H. (1975). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Özer, E. (2015). Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi- Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı mı?). *Vergi Sorunları Dergisi*. 317.72-84.
- Özyurt, S. (2001). “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır?”. *Vergi Dünyası*. 237.77-78.
- Pehlivan, Y. (2005). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. *E-Yaklaşım*. 23.
- Rençber, A. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 352.136-149.

- Saban, N. (2000). Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu. Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV).
- Sarı, M. ve Dersinoğlu, E. C. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma. *E-Yaklaşım*. 283.
- Sarılı, M. A. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi. *Yaklaşım*. 225. 20-25.
- Sarılı, M. A. (2020). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti.
- Serim, N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 214. 97-111.
- Seviğ, V. (2003). 11.12.2016, <http://turmob.org.tr/turmobweb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=jvdFs9lNxabgXVCHXUw7AQClzMc9wFv19Cp3zmOA2BWcLQbJF1HX+g==> .
- Seviğ, V. (2006). Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği. *Yaklaşım*. 165.223-225.
- Spreitzer, M. (2018). 02.01.2018, https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/betriebspruefung-rechtsgrundlagen-und-ablaeufe-17-schlussbesprechung_idesk_P111525_HI2332442.html
- Şahin, M. B. (1999). Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*. 125.117-121.
- Şeker, S. (1991). Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*. 55. 38-46.
- Şeker, S. (1993). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde İdare Adli Yargıda Dava Açabilir Mi?. *Yaklaşım*. 11.69-73.
- Şengöz, Y. (2003). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları I-II. *Yaklaşım Dergisi*. 124-125. Nisan-Mayıs. 17.11.2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3578>. <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3609>

- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şin, S. (2019). Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9-1.304-322.
- Thomas, M. (2018). 19.03.2019, https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/betriebspruefung-rechtsgrundlagen-und-ablaeufe-17-schlussbesprechung_idesk_PI11525_HI2332442.html
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tüleykan, H. ve Aslan, K. E. (2019). Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016). *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 8.749-775.
- Türkay, B. (2017). Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma. 18.04.2018, <http://www.vergialgi.net/arastirmalar/vergi-ve-cezada-idari-basvuru-yolu-uzlasma/>
- Türkkot, M. (2005). Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*. 199.23-28.
- Urak, E. (2015). Sağlık Sorunu Nedeniyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Gelinememesinin Sonuçları. *E-Yaklaşım*. 273.
- Ünver, M. K. (2005). Uzlaşmanın Gününün Ertelenmesi. *Yaklaşım*. Eylül. 153.93-96.
- Ürel, G. (2003). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 8.75-92.
- VDKB (2013). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012. 23.05.2020, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf
- VDKB (2014). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013. 23.05.2020, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet_Raporu_2013.pdf
- VDKB (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014. 23.05.2020, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf

- VDKB (2016). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015. 23.05.2020, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf
- VDKB (2017). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016. 23.05.2020, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf
- VDKB (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017 https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf
- VDKB (2019). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 11, 2-26.
- Yaşar, M. (1997). Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 104.7-12.
- Yavaşlar, F. B. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 25-2. 309-337.
- Yavaşlar, F. B. (2010). Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi. *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yereli, A. N. (2008). Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi. *Ege Akademik Bakış*. 8-2. 323-342.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13. 321-351.
- Yüce, M. (2014). *Mali Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yücel, T. (1988). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler. *Vergi Dünyası*. Nisan. 29.11.2017, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/658>
- Yüksekal, M. (1998). 4369 Sayılı Kanun'la Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 121.57-61.

Zoll. (2018). Schlussbesprechung, 25.12.2019,

https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Pruefungen-Steueraufsicht/Zoll-und-Aussenpruefungen/Schlussbesprechung/schlussbesprechung_node.html

28.07.1953 Tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

10-12.01.1961 Tarih ve 10703-5 sayılı Resmi Gazete’lerde yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

10-11-12.01.1961 Tarih ve 10703-4-5 sayılı Resmi Gazete’lerde yayımlanan 205 Sayılı Kanun

31.12.1980 Tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2365 Sayılı Kanun

20.01.1982 Tarih ve 17580 sayılı 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

11.12.1985 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3239 Sayılı Kanun

13.06.1989 Tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun

06.07.1994 Tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 Sayılı Kanun

02.06.1995 Tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4108 Sayılı Kanun

29.07.1998 Tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4369 Sayılı Kanun

14.08.1999 Tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4444 Sayılı Kanun

09.08.2016 Tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

27.03.2018 Tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

18.05.2018 Tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

07.12.2019 Tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

AYM, 15.10.2009 Tarih, E.2006/119, K.2009/145 Sayılı Karar

Dn İBK, 02.07.1985, E.1985/5, K.1985/4 Sayılı Karar

Dn. İBK, 23.10.1986, E.1986/2, K.1986/2 Sayılı Karar

Dn. VDDGK, 06.12.1996, E.1995/173 K.1996/405 Sayılı Karar

Dn. VDDGK, 19.06.1998, E.1999/5632, K.2000/9810 Sayılı Karar

Dn. VDDGK, 06.11.1998, E.1997/154, K.1998/32 Sayılı Karar

Dn. VDDGK, 14.05.1999, E.1998/298, K.1998/282 Sayılı Karar

Dn. VDDK, 13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333 Sayılı Karar

Dn. VDDK, 24.02.2006, E.2005/331, K.2006/37 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 25.05.1984, E.1983/4393, K.1984/1870 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 22.10.1986, E.1986/1190, K.1986/2058 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 19.11.1997, E.1997/6616, K.1997/4046 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 27.05.1999, E.1998/3766, K.99/2187 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 09.03.2000, E.1999/1840, K.1995/636 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 04.05.2000, E.1998/4552, K.2000/1763 Sayılı Karar

Dn. 3. D., 20.10.2005, E.2004/853, K.2005/2230 Sayılı Karar

Dn, 4. D., 14.04.1975, E.1975/81, K.1975/1281 Sayılı Karar

Dn. 4. D., 29.09.1980, K.5061/2667 Sayılı Karar

Dn. 4. D., 31.05.1988, E.1987/3959, K.1988/2208 Sayılı Karar

Dn. 4. D., 19.04.1993, E.1991/104, K.1993/1862 Sayılı Karar

Dn. 4. D., 21.02.1994, E.1992/2667, K.1994/904 Sayılı Karar

Dn. 4. D., 14.06.2000, E. 1999/5632, K.2000/9810 Sayılı Karar

Dn. 7. D., E.1986/973, K.1988/529 Sayılı Karar

Dn. 7. D., 17.11.1993, E.1992/34, K.1993/4809 Sayılı Karar

Dn. 9. D., E.2002/805, K.2004/4955 Sayılı Karar

Dn. 9. D., 10.10.1985, E.1994/6066, K.1995/2451 Sayılı Karar

Dn. 9. D., 27.01.1993, E.1992/2680, K.1993/313 Sayılı Karar

Dn.11. D., 23.05.1979, E.1977/393, K.1979/1808 Sayılı Karar

Dn. 13. D., 20.04.1981, K.2197/878 Sayılı Karar

Dn. 11. D., 22.09.1998, E.1998/1096, K.1998/2911 Sayılı Karar

Dn. 11. D., 20.04.2000, E.1999/758, K.2000/1665 Sayılı Karar

16.02.1987 Tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

03.02.1999 Tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği

31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

30.10.1982 Tarih ve 17853 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 147 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

15.11.2005 Tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 352 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

11.07.2006 Tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 360 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

10.05.2007 Tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 372 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

29.12.2009 Tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 393 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

25.07.2017 Tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

20.02.2020 Tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

30.07.2020 Tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

7. EKLER

EK 1. Anket Soruları Formu

Sayın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,

Bu anket çalışması, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında “**Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**” başlıklı doktora tez çalışmasıyla ilgili olarak, Aydın’da görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) değerlendirmeleri çerçevesinde, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi olan “**UZLAŞMA MÜESSESESİ**”nin gerek Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen amaçlarını gerekse genel anlamda amaç ve etkinliğini tam olarak sağlayıp sağlayamadığının ortaya konulması amacıyla yapılmaktadır. Anket çalışması tamamen akademik amaçlı olup, soru veya ifadelere vereceğiniz cevaplarda doğru veya yanlış yoktur, işaretleyeceğiniz seçeneğin sizin için doğru olması önemlidir. Bu araştırmanın değeri ve başarısı sizin katılımınızla daha da artacaktır. Verdiğiniz cevapların sizin açınızdan herhangi bir yükümlülüğü veya bağlayıcılığı olmadığı gibi tamamen gizli tutulacaktır. Anket çalışması sonuçları bireysel değil grup halinde analiz edilecektir. Anket çalışmasına göstereceğiniz ilgi ve sağlayacağınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz. Saygılarımızla,

Öğr. Gör. Özgül SARILI
Doktora Öğrencisi

Dr. Öğr. Üyesi Şansel ÖZPINAR
Tez Danışmanı

I- Demografik Bilgiler (Aşağıdaki Sorulara Uygun Gördüğünüz Seçeneği İşaretleyiniz.)

- 1- Cinsiyetiniz: A) Kadın B) Erkek
- 2- Medeni Durumunuz: A) Evli B) Bekâr
- 3- Yaş Aralığınız: A) 25-40 Yaş B) 41-50 Yaş C) 51-60 Yaş D) 61- 70 E) 71 Yaş ve Üzeri
- 4- Eğitim Düzeyiniz: A) Ortaokul veya Lise B) Ön Lisans C) Lisans D) Yüksek Lisans E) Doktora
- 5- Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz? A) Bağımlı B) Bağımsız
- 6- Kaç Yıldır SMMM olarak Çalışmaktasınız? A) 1-5 B) 6-10 C) 11-15 D) 16-20 E) 21 ve Üzeri
- 7- Mükelleflere **en fazla** vermiş olduğunuz Hizmet Türü Hangisidir?
- A) Muhasebe B) Danışmanlık C) Denetim D) Hepsi

8- Mesleki faaliyetten elde ettiğiniz aylık ortalama geliriniz kaç TL'dir?

- A) 0-5.000 B) 5.001-10.000 C) 10.001-15.000 D) 15.001-20.000 E) 20.001 ve Üzeri

II- Savın SMMM, Aşağıdaki Sorulara Uygun Gördüğünüz Seçeneği İşaretleyiniz.

1- Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde **ilk olarak** hangi çözüm yoluna başvurulmaktadır?

- A) İdari çözüm yolu B) Yargısal çözüm yolu

2- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinde aşağıdakilerden hangisi **daha çok** tercih edilmektedir?

- A) Uzlaşma B) Cezalarda İndirim C) Hata Düzeltme D) Pişmanlık ve Islah E) İzaha Davet

3- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde bulundunuz mu?

- A) Evet B) Hayır

4- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde **daha çok** nasıl bulundunuz?

- A) Mükellefle Birlikte B) Mükellefin Vekili

5- Bulunduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda **vergi aslında** indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?

- A) %0 B) %10 C) %20 D) %30 E) %50

6- Bulunduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda **vergi cezasında** indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?

- A) %0 B) %50 C) %70 D) %80 E) %90

7- Daha çok hangi vergi türünde (**başvuru sayısı itibarıyla**) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Gelir Vergisi B) Kurumlar Vergisi C) KDV D) ÖTV E) Diğer Vergi (.....)

8- Daha çok hangi vergi türünde (**uzlaşılan vergi tutarı itibarıyla**) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Gelir Vergisi B) Kurumlar Vergisi C) KDV D) ÖTV E) Diğer Vergi (.....)

9- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?

- A) %0-20 B) %21-40 C) %41-60 D) %61-80 E) %81-100

10- Daha çok hangi fiilden dolayı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Giderleri olduğundan yüksek gösterme B) Kazancı olduğundan düşük gösterme
C) Matrahı olduğundan düşük gösterme D) Diğer (.....)

11- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde bulundunuz mu?

- A) Evet B) Hayır

12- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde **daha çok** nasıl bulundunuz?

- A) Mükellefle Birlikte B) Mükellefin Vekili Olarak

13- Bulunduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda **vergi aslında** indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?

- A) %0 B) %10 C) %20 D) %30 E) %50

14- Bulunduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda **vergi cezasında** indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?

- A) %0 B) %50 C) %70 D) %80 E) %90

15- Daha çok hangi vergi türünde (**başvuru sayısı itibarıyla**) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Gelir Vergisi B) Kurumlar Vergisi C) KDV D) ÖTV E) Diğer Vergi (.....)

16- Daha çok hangi vergi türünde (**uzlaşılan vergi tutarı itibarıyla**) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Gelir Vergisi B) Kurumlar Vergisi C) KDV D) ÖTV E) Diğer Vergi (.....)

17- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?

- A) %0-20 B) %21-40 C) %41-60 D) %61-80 E) %81-100

18- Daha çok hangi fiil ya da durumla ilgili olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?

- A) Giderleri olduğundan yüksek gösterme B) Kazancı olduğundan düşük gösterme
C) Matrahı olduğundan düşük gösterme D) Takdir Komisyonu kararlarına karşı
E) Diğer (.....)

III- Sayın SMMM, Aşağıdaki İfadelere Uygun Gördüğünüz Seçeneği İşaretleyiniz.

İfadeler	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum
1- Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar.			
2- Uzlaşma, vergi alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlaması nedeniyle devletin lehine bir uygulamadır.			
3- Uzlaşma müessesesi, mükellef veya ceza muhatabını zor ve uzun bir yargısal süreç içinde yükleneceği her türlü külfetten kurtarmaktadır.			
4- Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar; <u>karşılıklı görüşme (pazarlık) yoluyla ortak bir görüş birliğine ulaşılarak değil</u> , uzlaşma komisyonunun belirlediği standart bir oranın uygulanmasıyla hesaplanan tutarın indirilmesi suretiyle çözümlenmektedir.			
5- Uzlaşmaya ilişkin vergi mevzuatı hükümleri yeterlidir.			
6- Uzlaşma vergi adaletinin sağlanmasını <u>olumsuz yönde</u> etkilemektedir.			
7- Yakın bir zamanda vergi affı çıkabileceği beklentisi nedeniyle ek süre kazanmak amacıyla uzlaşmaya başvurulmaktadır			
8- Uzlaşma vergiye gönüllü uyumu <u>azaltır.</u>			
9- Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini <u>azaltmaktadır.</u>			
10- Uzlaşma kısmen bir <u>vergi affı</u> niteliğindedir.			
11- Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir.			
12- Uzlaşma, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri <u>olumsuz</u> yönde etkiler.			
13- Uzlaşmanın sağlanması durumunda da Uzlaşma Komisyonu kararlarına karşı yargı yoluna başvurulabilinmelidir.			

14- Mükellef uyuşmazlıkla ilgili konunun yargı yoluyla lehine çözümleneceğini düşünse bile yine uzlaşmaya başvurmaktadır.			
15- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulabilinmelidir.			
16- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma vergi denetim mercileri tarafından gerçekleştirildiği için <u>daha az tercih edilmektedir.</u>			
17- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesine konu olan tutarın belirlenmesinde inceleme raporunun esas alındığını düşünüyorum.			
18- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır.			
19- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir.			
20- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir			
21- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır.			
22- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır.			
23- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol <u>almamaktadır.</u>			
24- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında olmalıdır.			
25- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.			
26- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.			
27- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma vergi dairesi tarafından gerçekleştirildiği için <u>daha çok tercih edilmektedir.</u>			
28- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde taraflar (İdare ve Mükellef) eşit konumdadır.			
29- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir.			
30- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler yeterli bilgi ve deneyime sahiptir.			

31- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda görev alan üyeler eşit konumdadır.			
32- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetkisi arttırılmalıdır.			
33- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonunda meslek mensupları aktif olarak rol <u>almamaktadır</u> .			
34- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamında olmalıdır.			
35- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.			
36- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.			
37- Uzlaşma sonucunda uygulanacak olan indirim oranı; standart oran yerine tarafların karşılıklı görüşmesi (pazarlık) sonucu belirlenmelidir.			
38- Uzlaşılan tutarın süresinde ödenmediği durum hiç olmamıştır.			

IV- Sayın SMMM, Uzlaşma Müessesesinin uygulanmasına ilişkin ilave etmek istediğiniz düşünce ve önerileriniz varsa lütfen aşağıdaki boşluğa yazınız. (İsterseniz başka bir kâğıtta ayrıntılı olarak yazabilirsiniz.)